



**Departamento de Contabilidad y Economía Financiera
Universidad de Sevilla**

**LA REGULACIÓN COMO MEDIO PARA LA MEJORA
DE LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA FINANCIERA:
EL CASO DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS
ADICIONALES**

Doctoranda: M^a. Rosario López Gavira

Tesis presentada para la obtención del grado de Doctor en Administración y
Dirección de Empresas.

Director: Dr. José Ángel Pérez López

Sevilla, 2005



**Departamento de Contabilidad y Economía Financiera
Universidad de Sevilla**

**LA REGULACIÓN COMO MEDIO PARA LA MEJORA
DE LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA FINANCIERA:
EL CASO DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS
ADICIONALES**

Doctoranda: M^ª. Rosario López Gavira

Director: Dr. José Ángel Pérez López

Sevilla, 2005

La doctoranda:

El director:

Fdo.: M^ª Rosario López Gavira

Fdo.: Dr. José Ángel Pérez López

*A los que me quitan las penas:
José Luis, Lucía, Juan y Alicia*

“Nuevos rumbos”

*Yo quiero viajar lo más lejos posible.
Quiero alcanzar la alegría que hay en mi alma,
y cambiar las limitaciones que conozco,
y sentir como crecen mi espíritu y mi mente*

*Yo quiero vivir, existir, “ser”,
y oír las verdades que hay dentro de mi.*

(Doris Warshay)

AGRADECIMIENTOS

La elaboración de una Tesis Doctoral, como otras muchas actividades en la vida, no puede ser llevada a cabo en solitario. Afortunadamente, existen muchas personas a tu alrededor que directa o indirectamente contribuyen a la realización del trabajo.

En primer lugar, quiero manifestar la suerte de haber contado con José Ángel Pérez López como director del trabajo. Como en varias ocasiones he comentado con alguien: “*No lo cambiaría por nadie*”. Me gustaría subrayar que ha realizado sus funciones excepcionalmente: me ha ayudado, guiado, corregido, aconsejado, aguantado... ¿Qué más puedo pedir? La buena relación que nos ha acompañado durante todos estos años me hacen hoy por hoy pensar en él también como un amigo.

Guillermo Sierra Molina ha jugado un papel fundamental en la ejecución de este trabajo de investigación. Su permanente guía y ayuda han resultado esenciales para la evolución y el éxito del mismo. Me gustaría además resaltar la fortuna de haberle tenido como maestro en mis inicios en la carrera docente y haber podido contar con sus consejos para la construcción de un futuro en la Universidad. Adicionalmente, le agradezco sinceramente su preocupación y ayuda por mi vida personal.

Mis compañeros de departamento han sido igualmente un pilar básico en todo el proceso, tanto por la ayuda prestada en determinados momentos, como por proporcionarme un ambiente de trabajo en el que poder trabajar con motivación y alegría. Me gustaría recordar con mucho cariño todo el apoyo y ayuda recibidos de mis compañeros tanto de la Escuela como de la Facultad. Especialmente quiero agradecer, entre otras miles de cualidades de cada uno de ellos, a Enrique y Mercedes porque me alegran el comienzo del día, a Cristina Abad porque es buena compañera y amiga, a Bernabé porque me da buenos consejos, a César porque me considero afortunada de haber conocido a un gran ser humano, a Quina porque se preocupa mucho por mí, a Neta porque me da ánimos, a Diego porque me da tranquilidad hablar con él, a Pepe Moreno porque me transmite sabiduría, a Paco Serrano porque irradia optimismo, a Pilar porque

contagia su alegría, a Charo porque es muy dulce y buena, a Silvia porque me transmite fuerza y sinceridad, a Antonio Lobo porque es muy auténtico, a M^a José Trigo por las actividades extralaborales que hemos compartido juntas, a Aurora porque tiene muy buen corazón, a Cristina Rocha, a la que echo mucho de menos, porque es una gran persona, a Laurita porque me hace reír mucho, a Sonia Caro porque me alegro de haber tenido la oportunidad de conocerla mejor en los últimos tiempos y a Paco Bravo porque me transmite su serenidad y su sentido del humor.

Me gustaría realizar una mención de agradecimiento especial, por su compañerismo y ayuda, a mis colegas de la asignatura de Análisis Contable: Guillermo, Amalia, Carmen, Silvia, Teresa y José Antonio. Ha sido una suerte poder trabajar junto a ellos y, además, he podido aprender muchísimo de su experiencia.

José Enrique Romero García ha llevado a cabo una labor esencial de guía y ayuda en la parte empírica de la Tesis Doctoral. Le agradezco enormemente su colaboración inestimable en el momento donde tuve que enfrentarme, con miedo y temor, al tratamiento estadístico de los datos obtenidos en el estudio.

También quisiera expresar mi gratitud a los dos revisores anónimos del trabajo por el tiempo y esfuerzo dedicado y por los valiosos comentarios y sugerencias realizados para la mejora del mismo.

Igualmente, gracias a la revisión realizada por los profesores Francisco Carrerira y Peter Horváth, la Tesis Doctoral ha podido optar a la mención de Doctorado Europeo. Especialmente, me gustaría agradecer al profesor Horváth su acogida y atención prestadas durante mi estancia en la Universidad de Stuttgart y su disponibilidad para desplazarse a Sevilla a formar parte del Tribunal de la Tesis.

Quiero agradecer también la colaboración y el apoyo prestados por la Asociación de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) y el Registro de Economistas Auditores (REA) para distribuir la encuesta entre todos sus asociados.

Fuera del ambiente laboral, mi familia y amigos han jugado también un papel muy importante. Con sus ánimos, fuerza y optimismo me han proporcionado motivación en muchas ocasiones para seguir adelante. Quiero dar las gracias a Manuela, mi madre, porque es el centro de mi vida y porque me quiere tanto, a José Luis y Dolores, mis hermanos, porque me hacen sentir afortunada por tener la familia que tengo y, por supuesto, a todos mis chiquitines, José Luis, Lucía, Juan y Alicia, porque me dan tanto por tan poco.

Finalmente, quiero expresar que la realización de este trabajo ha estado unida a mi historia de amor. Nacieron juntas y ambas se han sucedido y completado. Efectivamente, Burkhard ha sido un punto de referencia fundamental en todo el trabajo, además de colaborar en numerosas ocasiones en labores de traducción del trabajo, con su amor y cariño me ha dado fuerzas y ánimos para seguir adelante con el mismo.

<u>INTRODUCCIÓN</u>	1
<u>CAPÍTULO 1. EVOLUCIÓN Y SITUACIÓN ACTUAL DEL</u>	
<u>MERCADO DE AUDITORÍA</u>	9
1.1. Origen y evolución de la actividad de auditoría financiera.....	13
1.2. Cuestiones principales de debate en el panorama actual.....	31
PARTE 1. REVISIÓN DE LA LITERATURA DE	
INVESTIGACIÓN	41
<u>CAPÍTULO 2. EVOLUCIÓN Y OFERTA ACTUAL DE SERVICIOS</u>	
<u>EN LAS EMPRESAS DE AUDITORÍA</u>	43
2.1. Introducción.....	47
2.2. Conceptualización de los servicios que prestan las firmas auditoras.....	54
2.2.1. <i>Los servicios de auditoría</i>	57
2.2.2. <i>Los servicios de no-auditoría</i>	58
2.3. Estudio de las clasificaciones sobre servicios diferentes a la auditoría de cuentas tradicional.....	59
<u>CAPÍTULO 3. LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR</u>	
3.1. Introducción.....	91
3.2. Enfoque conceptual sobre la independencia del auditor.....	94
3.3. La diferencia de expectativas: la apariencia de independencia.....	111
3.4. Incentivos y amenazas a la independencia del auditor.....	126

<u>CAPÍTULO 4. LA INFLUENCIA EN LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS ADICIONALES</u>	161
4.1. Introducción.....	165
4.2. Consecuencias de la prestación de servicios adicionales: especial referencia a su influencia en la independencia del auditor.....	167
4.2.1. <i>Efectos positivos de la prestación conjunta</i>	168
4.2.2. <i>Efectos negativos de la prestación conjunta</i>	177
4.3. Diferentes posicionamientos y propuestas para paliar el conflicto.....	189
<u>CAPÍTULO 5. REVISIÓN DE LA LITERATURA DE INVESTIGACIÓN DE CARÁCTER EMPÍRICO</u>	215
5.1. Introducción.....	219
5.2. Análisis de los estudios de carácter empírico.....	220
5.3. Principales relaciones analizadas por la literatura.....	296
<u>PARTE 2. UN ESTUDIO EMPÍRICO SOBRE LA REGULACIÓN DEL MERCADO DE AUDITORÍA</u>	301
<u>CAPÍTULO 6. PLANTEAMIENTO TEÓRICO SOBRE EL USO DEL CUESTIONARIO COMO MÉTODO DE INVESTIGACIÓN</u>	303
6.1. Introducción.....	307
6.2. Los cuestionarios como método de investigación social.....	311
6.2.1. <i>Conceptualización de los cuestionarios</i>	311
6.2.2. <i>Tipología de cuestionarios</i>	313
6.2.3. <i>Tipología de preguntas</i>	313
6.2.4. <i>Recomendaciones para la construcción de cuestionarios</i>	315

6.3. El proceso de elaboración de un cuestionario.....	324
6.3.1. <i>Definición del estudio</i>	326
6.3.2. <i>Selección y definición de las variables</i>	326
6.3.3. <i>Diseño del cuestionario</i>	327
6.3.3.1. <i>Elección del tipo de cuestionario</i>	327
6.3.3.2. <i>Diseño de las preguntas</i>	327
6.3.3.3. <i>El proceso de codificación</i>	329
6.3.3.4. <i>Selección de la muestra</i>	330
6.3.4. <i>Validación y prueba del cuestionario</i>	332
6.4. Algunas consideraciones finales sobre el uso del cuestionario por correo electrónico.....	335
<u>CAPÍTULO 7. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN</u>	337
7.1. Introducción.....	341
7.2. Descripción de las fases metodológicas.....	341
7.2.1. <i>Definición y diseño del estudio</i>	341
7.2.2. <i>Selección y definición de las variables</i>	343
7.2.3. <i>Diseño del cuestionario</i>	354
7.2.3.1. <i>Tipología de cuestionario</i>	354
7.2.3.2. <i>Tipología de preguntas</i>	354
7.2.3.3. <i>La codificación de las respuestas</i>	355
7.2.3.4. <i>Selección de la muestra</i>	355
7.2.4. <i>Validación y prueba del cuestionario</i>	356

<u>CAPÍTULO 8. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN</u>	361
8.1. Introducción.....	365
8.2. Análisis de la composición de la muestra.....	367
8.3. Resultados generales.....	372
8.3.1. <i>Bloque 1</i>	372
8.3.2. <i>Bloque 2</i>	385
8.3.3. <i>Bloque 3</i>	389
8.3.4. <i>Bloque 4</i>	392
8.4. Resultados referentes a la profesión de auditor.....	394
8.4.1. <i>Bloque 1</i>	394
8.4.2. <i>Bloque 2</i>	397
8.4.3. <i>Bloque 3</i>	398
8.4.4. <i>Bloque 4</i>	399
8.5. Resultados referentes a la profesión de profesor.....	400
8.5.1. <i>Bloque 1</i>	400
8.5.2. <i>Bloque 2</i>	402
8.5.3. <i>Bloque 3</i>	403
8.5.4. <i>Bloque 4</i>	403
8.6. Resultados conjuntos: auditores versus profesores.....	404
8.6.1. <i>Bloque 1</i>	404
8.6.2. <i>Bloque 2</i>	408
8.6.3. <i>Bloque 3</i>	409
8.6.4. <i>Bloque 4</i>	410
<u>CAPÍTULO 9. CONCLUSIONES Y EXTENSIONES FUTURAS DE LA INVESTIGACIÓN</u>	413
<u>ANEXO I. TABLAS DE ESTUDIOS EMPÍRICOS</u>	431
<u>ANEXO II. TABLAS DE DATOS</u>	469
<u>ANEXO III. MODELO DE CUESTIONARIO</u>	513
<u>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</u>	529

INTRODUCCIÓN



La actividad de auditoría financiera juega un papel fundamental para el adecuado funcionamiento de los mercados de productos y servicios dentro del contexto de economía global en el que nos encontramos inmersos.

Sin embargo, en los últimos tiempos y en la actualidad, es bastante frecuente escuchar voces de crítica en contra de la profesión de auditoría. Lamentablemente, el prestigio y la credibilidad del trabajo realizado por los auditores se han puesto, en numerosas ocasiones, en entredicho.

Desde un punto de vista extremadamente negativo, la falta total de confianza en la verificación de cuentas podría llevar a que la existencia de la misma no fuera necesaria. En definitiva, si los usuarios que demandan información fiable para la toma de decisiones no confían en los auditores, entonces no tiene sentido que exista una actividad y una profesión de auditoría.

La situación de desprestigio y falta de credibilidad en la que se encuentra la profesión de auditoría en la actualidad fue motivada, en gran medida, por la ocurrencia en los últimos tiempos de algunos escándalos financieros que han hecho bastante mella en la sociedad.

Algunos de carácter internacional, como el caso Enron o Parmalat, y otros acontecidos dentro de nuestras fronteras, como Gescartera o Worldcom, se han convertido en el referente de los usuarios para juzgar a cualquier firma de auditoría. En la actualidad, existe por tanto una tendencia general a comparar a cualquier firma u auditor individual con las empresas de auditoría que ejercieron su labor de forma fraudulenta en los casos anteriores.

En definitiva, en numerosas ocasiones el sentir general de la sociedad frente a los profesionales auditores es considerar que *“todos son iguales”* y que *“no realizan su labor de forma objetiva e independiente”*.

Sin embargo, nosotros no pensamos de esta forma. Por el contrario, entendemos que es preciso que exista la actividad de auditoría porque la misma

puede aportar importantes beneficios al funcionamiento de la economía en general.

Por ello, creemos sólidamente que deben realizarse esfuerzos por parte de todas las partes implicadas (los profesionales auditores, las empresas clientes, los organismos reguladores y los investigadores en auditoría) para la mejora de la situación en la que se encuentra la actividad de verificación de cuentas.

En este sentido, la decisión de realizar el presente trabajo de investigación estuvo marcada por nuestra firme convicción de que la actividad de auditoría tiene verdaderamente una función social tremendamente útil: la de dotar valor añadido a la información económico-financiera proporcionadas por las empresas.

Desde nuestra labor de investigadores, entendemos que existen dos cuestiones fundamentales que afectan enormemente al mercado de servicios de auditoría:

- De forma general, el desprestigio y falta de confianza a los que se encuentra asociada la auditoría. La ocurrencia de varios casos de importantes fraudes ha arrastrado a toda la profesión.
- De forma particular, existen determinadas disfuncionalidades dentro de la articulación interna del propio mercado que perjudican igualmente la imagen y el prestigio de los auditores: la responsabilidad que deben asumir los profesionales, la vigilancia y el control de la labor que realizan, la permanencia excesiva con un mismo cliente, la transparencia informativa de los honorarios cobrados, las prácticas de precios reducidos, la realización de múltiples servicios a los clientes, etc.

En este sentido, entendemos que la labor de investigación en auditoría debe estar encaminada hacia el análisis de los problemas anteriores con el objeto de aportar soluciones a los mismos. Además, estamos convencidos que la

dignificación y recuperación del prestigio global de la profesión de auditoría se conseguirá en la medida que se vayan reparando las disfuncionalidades internas que se producen dentro del mercado.

En el presente trabajo, centramos nuestros esfuerzos en el estudio y análisis de la polémica que suscita el hecho de que los auditores se hayan convertido en hombres de negocio multidisciplinarios, es decir, que además de realizar la labor de auditoría de cuentas, ofrezcan otros múltiples servicios a sus clientes.

El mercado de servicios de auditoría ha sufrido enormes cambios en los últimos tiempos. Las empresas auditoras pasaron de prestar únicamente el servicio de auditoría financiera a ofertar a sus clientes un amplio abanico de servicios diferentes de lo que hasta hace poco tiempo era su actividad tradicional.

En este sentido, la implantación a finales de los 90 de la auditoría obligatoria proporcionó una importante fuente de negocio para las firmas. Sin embargo, en la actualidad la situación del mercado es bastante distinta, ya que la evolución de la oferta de servicios de auditoría ha sufrido un fuerte estancamiento.

La reacción de las firmas profesionales ante esta evolución del negocio de auditoría fue incrementar los trabajos ofertados a los clientes actuales, así como intentar captar nuevos receptores de servicios mediante una oferta amplia. Dicho comportamiento se trata de una estrategia básica de competencia que cualquier empresa podría plantearse para mejorar su situación futura. Ahora bien, en el caso específico de las empresas de auditoría, el desarrollo simultáneo de ambos servicios tiene una serie de consecuencias que serán objeto de estudio posterior en el presente trabajo.

Los servicios de auditoría no sólo se han estabilizado, sino que puede decirse que su oferta ha tocado techo. Esta situación unida a un enorme

incremento de la competencia entre las firmas ha provocado la necesidad de buscar otras alternativas al negocio de la auditoría.

En un mercado, sabemos que para que pueda aparecer una oferta con éxito, necesariamente tiene que existir una demanda que cubrir. Esto es lo que ocurre precisamente en el mercado de servicios adicionales a la auditoría. Los auditores han identificado como una oportunidad atractiva la posibilidad de ofrecer estos servicios y además cuentan con que los propios clientes son los que les demandan estos servicios.

Sin embargo, a pesar de tratarse de un negocio con una oferta y demanda en principio justificadas por las anteriores razones, la prestación de estos servicios adicionales ha desencadenado una fuerte polémica. La cuestión fundamental de discusión es que la independencia del auditor puede verse afectada por la realización de estas actividades.

Por todo lo anterior, en numerosas ocasiones los organismos reguladores han manifestado su preocupación por las consecuencias que tales prácticas pueden tener en los mercados de capitales y la economía en su conjunto. En esta línea se orienta la reforma de la Octava Directiva de la Unión Europea, llegándose en la misma incluso a afirmar que *“la Comisión tiene intención de organizar un estudio para examinar si resultan necesarias otras medidas que pudieran conducir a la prohibición total de que un auditor ofrezca servicios distintos del de auditoría a su cliente de auditoría”*.

El objetivo perseguido con este trabajo de investigación es estudiar con profundidad el fenómeno anteriormente descrito con la finalidad de proponer posibles soluciones al conflicto. En este sentido, desde la base de la legislación actualmente vigente, pretendemos construir un modelo regulador óptimo para el desempeño de estas tareas adicionales. Para ello, tras la presente introducción, hemos estructurado nuestra investigación de la siguiente manera.

En el capítulo primero, realizamos un recorrido de cuál ha sido la evolución de la actividad de verificación desde sus orígenes hasta nuestros tiempos. Asimismo, después de comprender el proceso de desarrollo por el que ha pasado la auditoría, planteamos cuáles son las cuestiones principales de debate en la actualidad sobre las que gira la investigación en este campo.

A continuación, el trabajo se encuentra dividido en dos partes claramente diferenciadas: la primera, de carácter teórico, tiene como objetivo una revisión crítica de la literatura existente que afecta a nuestro tema objeto de estudio y la segunda, de carácter experimental, pretende recoger evidencia a través de un estudio empírico sobre la regulación aplicable al mercado de auditoría en referencia a la realización de otras tareas por partes de los auditores.

Dentro de la primera parte del trabajo, comenzamos en el capítulo segundo realizando un análisis conceptual de los diferentes servicios que ofrecen las firmas de auditoría. Igualmente, planteamos un examen exhaustivo de cuáles son los servicios incluidos en la oferta actual de una muestra representativa de firmas de auditoría.

En el tercer capítulo realizamos una profundización sobre un concepto totalmente ligado al tema de nuestra investigación: la independencia del auditor. Para ello, llevamos a cabo una conceptualización del término, estudiamos los problemas ocasionados por la diferencia de expectativas en auditoría y, finalmente, planteamos un marco general sobre cuáles son los diferentes aspectos que pueden provocar incentivos y amenazas sobre dicha cualidad.

Posteriormente, en el capítulo cuarto, estudiamos las implicaciones que tiene la prestación de servicios adicionales en la independencia del auditor. Para ello, realizamos un análisis profundo de cuáles pueden ser las consecuencias que conlleva la provisión conjunta tanto en términos positivos como negativos. Por último, después de poner en una balanza tales efectos, planteamos los diferentes posicionamientos que se pueden adoptar ante la cuestión, así como las propuestas que se argumentan en la literatura para paliar el conflicto.

En el capítulo quinto, y último de la primera parte del trabajo, revisamos con profundidad la literatura de investigación empírica sobre la realización de servicios adicionales por parte de los auditores con el objetivo de obtener evidencia suficiente para el posterior diseño de nuestro estudio experimental. Asimismo, planteamos un marco general de todas las relaciones analizadas en la literatura de investigación empírica.

En la segunda parte de la investigación, comenzamos en el sexto capítulo realizando un planteamiento teórico sobre el uso de los cuestionarios como método de exploración empírica. El objetivo del mismo fue entender exhaustivamente la utilización de esta fuente de obtención de datos para el desarrollo de nuestra investigación y el proceso más idóneo que debe llevarse a cabo para la elaboración de los mismos.

Después del análisis anterior, procedimos en el capítulo séptimo al diseño específico de nuestra investigación de acuerdo con el marco teórico previo. Por ello, en el mismo planteamos la definición y el diseño del estudio, la selección y definición de las variables a emplear y, por último, el diseño y la validación final del cuestionario.

La distribución del cuestionario entre los diferentes colectivos de individuos seleccionados nos permitió obtener un conjunto de resultados que procedimos a examinar en el octavo capítulo del trabajo. En el mismo, comenzamos con el estudio detallado de la composición de la muestra empleada en la investigación, posteriormente presentamos los resultados obtenidos tanto de forma general como de forma diferencial para cada uno de los grupos analizados.

Finalmente, en el último capítulo formulamos las conclusiones obtenidas de todos los análisis anteriores. Asimismo, indicamos las limitaciones que han condicionado nuestro trabajo y algunas posibles líneas por las que pudiéramos continuar con nuestra investigación futura.

CAPITULO 1

EVOLUCIÓN Y SITUACIÓN ACTUAL DEL MERCADO DE AUDITORÍA



ESTRUCTURA DEL CAPÍTULO:

- 1.1. Origen y evolución de la actividad de auditoría financiera.
- 1.2. Cuestiones principales de debate en el panorama actual.

1.1. Origen y evolución de la actividad de auditoría financiera.

En la actualidad, está totalmente asumido que en los países desarrollados se encuentra plenamente implantada la actividad de auditoría financiera. Pero esto no siempre ha sido así. Desde sus orígenes, esta actividad ha sufrido una amplia evolución.

Según Suárez (1990), los primeros antecedentes de la auditoría se remontan bastante atrás en el tiempo. Son casi tan antiguos como la propia historia de la humanidad. La actividad auditora, en cuanto actividad de control de la actividad económico-financiera de cualquier institución, surgió en el momento mismo en que la propiedad de unos recursos financieros y la responsabilidad de asignarlos a usos productivos no se encuentran en manos de una única persona, como ocurre normalmente en cualquier institución de cierto tamaño y complejidad.

Efectivamente, Pineda (1995) señala que aunque el término auditoría nos pueda parecer relativamente reciente, se basa en una idea muy antigua. Filios remonta la aparición de los auditores a la época del antiguo Egipto, donde los controladores verificaban la exactitud de las cuentas de las importaciones y exportaciones de trigo, así como de la cantidad de cosechas y de los impuestos. Por otro lado, Candau nos recuerda que en Atenas, en el año 300 a.C., se le encargó a un grupo de expertos la verificación de las cuentas de los tesoros públicos y a otro la de las cuentas de todas las personas que ocupaban una posición que implicaba la manipulación de fondos públicos.

De esta misma forma, Cañibano (1982) indican que los antecedentes históricos de la que hoy llamamos censura jurada de cuentas o auditoría son realmente muy lejanos, ya que el control de la actividad económico-financiera de ciertas instituciones es tan antiguo como la propia historia de la humanidad. Por ello, no faltan los eruditos que encuentran ya censores de cuentas en la Mesopotamia del año 4000 antes de Cristo, en el Egipto que construyó en piedra

las gigantescas pirámides de Keops, Kefren y Miderinos o en la Roma de Julio César.

Así, la práctica de la auditoría es muy antigua. La expresión auditoría tiene su origen en la práctica romana de juzgar las denuncias ante una jurisdicción a partir de la audición de testigos (audire = escuchar). Progresivamente, el término hará referencia al examen oficial de cuentas acompañado de verificaciones fundadas en las referencias aportadas por testigos. La importancia de los testigos orales irá disminuyendo progresivamente a favor de los documentos, de manera que los auditores tendrán que examinar las cuentas de los gobernadores de las provincias para detectar posibles fraudes.

De acuerdo con Martínez (1992), si partimos de la identificación de la auditoría con el control, sin más, tendríamos que remontarnos a muchos siglos atrás para buscar lo que bien podría denominarse la Prehistoria de la auditoría. Es decir, el control existe desde el momento en que el propio individuo se organiza en sociedad y desde el mismo instante en que se realizan ciertas actividades económicas. El individuo, como ser social se plantea, de una u otra forma, actuaciones de control.

Si a lo anterior, unimos el desarrollo del comercio por parte de las Repúblicas Italianas y el nacimiento de la Contabilidad por partida doble, entonces, nuestra mirada debería detenerse sólo algunos siglos atrás, encontrándonos con lo que podría ser la Historia antigua de la auditoría. Además, si tenemos en cuenta todo lo que trajo consigo la revolución industrial, podemos, casi con un simple giro de cabeza, encontrarnos con el nacimiento de la auditoría, tal y como hoy la entendemos, en el siglo XIX.

Igualmente, Whittington y Pany (2000) apuntan que, aunque los objetivos y conceptos que guían las auditorías actuales eran casi desconocidos en los primeros años del siglo XX, se han realizado auditorías de diferentes tipos a través de la historia registrada del comercio y de las finanzas de los gobiernos.

Por ejemplo, estos autores indican que el significado original de la palabra auditor fue “persona que oye”, y fue apropiado para la época durante la cual los registros de contabilidad gubernamental eran aprobados solamente después de una lectura pública, en la cual las cuentas eran leídas en voz alta. Desde tiempos medievales, y durante la Revolución Industrial, se realizaban auditorías para determinar si las personas en posiciones de responsabilidad oficial en el gobierno y en el comercio estaban actuando y presentando informes en forma honesta.

En palabras del profesor Emilio Gironella, la auditoría independiente careció totalmente de significación hasta que empezó el período de la revolución industrial y, en particular, la creación de las sociedades de capital (sociedades anónimas), únicas capaces de reunir cantidades importantes de capital necesarios para la creación de grandes empresas ferroviarias, marítimas, manufactureras – especialmente textiles y metalúrgicas–, que de otra manera no hubieran podido formarse, ya que ningún comerciante o familia poseía los recursos necesarios para fundar estas empresas con un volumen de capital tan elevado (Martínez, 1992).

Según el razonamiento de Whittington y Pany (2000), a medida que el tamaño de las empresas aumentaba, sus propietarios empezaron a utilizar los servicios de gerentes contratados. Con esta separación de grupos de propiedad y de gerencia, los propietarios ausentes acudieron cada vez con mayor frecuencia a los auditores para protegerse contra el peligro de errores no intencionales, lo mismo que contra los fraudes cometidos por gerentes y empleados. Los banqueros fueron los principales usuarios externos de los informes financieros (regularmente, sólo balances generales) y se preocuparon también por saber si los informes estaban distorsionados debido a errores o fraude. Antes de 1900, de manera consecuente con este objetivo principal de detectar errores y fraude, con frecuencia las auditorías incluían un estudio de todas, o casi todas, las transacciones registradas.

Sin embargo, la auditoría, tal como hoy se entiende, consistente en la comprobación de la veracidad de la información contable facilitada por sociedades generalmente privadas y de naturaleza mercantil, no nace en Europa hasta después de la revolución industrial (ya en pleno siglo XIX), aunque con un desarrollo muy desigual en unos y otros países. Pasamos a continuación a señalar las líneas fundamentales de la evolución del mercado de auditoría en algunos países de la Unión Europea y en Estados Unidos. Posteriormente, profundizaremos en mayor medida en el caso de nuestro país.

❖ Reino Unido.

La auditoría y la profesión de auditor surgen originariamente y con más fuerza en Gran Bretaña. Posteriormente, se produce su desarrollo y consolidación con la concurrencia de varios fenómenos que pueden, fundamentalmente, resumirse en dos (Martínez, 1992):

- El auge del imperio colonial británico.
- La erupción de la revolución industrial.

Ciertamente, la revolución industrial en Gran Bretaña marcó el verdadero nacimiento de la auditoría. A partir de este momento, las empresas utilizan empleados específicos dentro de los servicios de contabilidad para verificar la coherencia y exactitud de las informaciones en los libros de cuentas. También se usa la práctica de recurrir a verificadores y controladores independientes o auditores externos para controlar la fiabilidad de las transacciones realizadas por la empresa (Pineda, 1995).

Siguiendo a Cañibano (1982), es en Gran Bretaña donde la profesión de auditor o Censor de Cuentas goza de mayor tradición y arraigo. Fue precisamente en pleno auge del liberalismo económico, durante el siglo XIX, cuando en este país se potenció la función de los auditores, para evitar precisamente que el Estado interviniera en la vida económica de las empresas,

bajo el alegato de la defensa de los legítimos intereses de terceros. La “Companies Act” de 1879 impuso a las entidades bancarias la obligación de someter las cuentas anuales al juicio de un auditor independiente. Además, en 1880 la Reina Victoria confirió a los auditores de Inglaterra y Gales el derecho a llamarse “Chartered Accountants”. Posteriormente, las “Companies Act” de 1900 a 1907 regularon ya minuciosamente la función de los auditores.

Concretamente, la auditoría como profesión fue reconocida en Gran Bretaña por la Ley de Sociedades de 1862 que establecía la conveniencia de que las empresas llevaran un sistema metódico y normalizado de contabilidad. A partir de ese momento, la profesión de auditor se desarrolló extraordinariamente (Pineda, 1995).

De la misma forma, García (1992) afirma que el Reino Unido constituye sin lugar a dudas, el primer país europeo en desarrollar la profesión de auditoría. Efectivamente, la regulación de auditoría en este país data de hace más de 100 años. En este sentido, es preciso destacar la Ley de sociedades (Companies Act) de 1844, la cual fue promulgada para regular la constitución y desenvolvimiento de las sociedades formadas por concesión parlamentaria, ya que a través de ella se autorizaba a estas sociedades a someter sus cuentas a censura de sus propios socios.

❖ Francia.

En el caso de este país, Fernández (1978) afirma que, a pesar de las doctrinas liberalistas imperantes, ya en la segunda mitad del siglo XIX se fue abriendo paso la idea de control en las sociedades.

La Ley de 24 de julio de 1867, que durante un siglo ha sido la carta constitucional básica del derecho de sociedades, ya regulaba la figura del Comisario de Cuentas, cuya misión era presentar a la Junta General de la sociedad un informe sobre las cuentas anuales de la misma preparados por los

administradores. Más adelante, en 1935 se elabora un Estatuto de los Comisarios de Cuentas (Cañibano, 1982).

❖ Italia.

Como ya se ha apuntado, la historia de la auditoría en Italia es muy antigua, puede remontarse incluso a la época de las ciudades-estado. En 1581 se fundó en Venecia la que fue, posiblemente, la primera Asociación de Censores¹ (Cañibano, 1982).

El Código de Comercio italiano de 1882 supuso un importante paso en el camino hacia el control de la sociedad por auditores independientes del Estado. Fernández (1978) indica que dicho código ya hacía referencia al órgano de control de la sociedad (collegio sindacale), que actúa con independencia de los demás órganos y del Estado. Su cometido era el control de la administración total de la sociedad.

❖ Alemania.

El desarrollo de la ley contable y de la profesión de auditoría en Alemania cuenta con una tradición histórica no excesivamente larga, ya que fue en la década de los 30 cuando se establecieron principios y normas contables y se creó la primera organización profesional oficial (García, 1992).

Fernández (1978) indica que, aunque de incorporación tardía a los movimientos de control financiero y contable, Alemania tiene una historia ejemplar que le ha llevado a alcanzar las más altas cotas de perfección en la organización de la censura. Los censores y las sociedades de censura surgen a finales del siglo pasado, y se van extendiendo durante el primer tercio del presente siglo aún dado su carácter no obligatorio.

¹ Denominada “Collegio dei Raxonati” (Fernández, 1978).

El advenimiento del período de recesión económica del 29 supone la consolidación de la censura obligatoria y la aparición de la superior institución de censura conocida en este país y todavía vigente, la figura del Wirtschaftsprüfer (Censor Jurado de Cuentas) que se presenta bien como persona individual, bien agrupado en sociedades de censura.

Además, es necesario recalcar la influencia que la experiencia alemana ha tenido en la legislación del espacio europeo, especialmente las prácticas que se refieren a la censura de cuentas y al Consejo de Vigilancia, verdaderos órganos de control en las sociedades por acciones.

❖ Estados Unidos.

De acuerdo con Pineda (1995), la auditoría se implanta en los Estados Unidos durante el siglo XIX con la introducción de las inversiones británicas. Estos inversores deseaban controlar a través de verificadores externos la rentabilidad real de sus inversiones. Así, los auditores ingleses implantaron sus métodos y procedimientos, que los americanos adaptaron rápidamente a sus propias necesidades. Paralelamente al auge de los auditores externos, las empresas empiezan a practicar la auditoría interna con el fin de controlar las propias finanzas.

Posteriormente, en el año 1914 aparece en los Estados Unidos la primera obra consagrada a la auditoría en su concepción moderna, escrita por Robert Montgomery. Pero será más adelante, en los años 30, con la legislación americana sobre las operaciones de bolsa cuando la auditoría se desarrolló plenamente. Así, el American Institute of Certified Public Accountans (AICPA) exige a todas las sociedades vinculadas a él la realización de auditorías mediante auditores externos. Más adelante publicará la primera forma estándar de informe de auditoría de cuentas de las sociedades. Estas dos medidas favorecen el auge de los auditores externos y multiplican sus intervenciones.

En el año 1941 se crea el Institute for Internal Auditors (IIA) que en 1947 publicará la primera definición oficial de la función de la auditoría interna. La creación del IIA contribuirá a la creación en numerosos países de sociedades afiliadas a él y que persiguen los objetivos de reagrupar a los auditores, de favorecer la difusión de los conocimientos sobre auditoría y de promover un código ético.

Otro dato importante en la historia de la auditoría en Estados Unidos es la aparición, a partir de los años 50, de agencias gubernamentales de auditoría, centradas principalmente en entidades y colectivos públicos. La más conocida de ellas es la llamada General Accounting Office (GAO), que ha jugado un papel decisivo en la extensión del campo de investigación del auditor y en la formalización de su intervención, con la publicación de la normativa GAO en 1972.

❖ España.

La auditoría en nuestro país no ha tenido un desarrollo importante hasta fechas mucho más recientes. Esa atmósfera que se respiraba en otros países occidentales tardó muchísimo tiempo en calar en España. Nuestro peculiar desarrollo económico, partiendo de una revolución industrial con un enorme retraso e imperfección en relación con Inglaterra, y nuestros avatares político-sociales han sido elementos decisivos en el estancamiento generalizado del país y, consecuentemente, en el desfase respecto a la auditoría (Martínez, 1992).

La creación en 1945 del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España fue un acontecimiento importante para la historia de la auditoría. Esta organización profesional de auditores tenía como objetivo reglamentar la actividad profesional de sus miembros y velar por el reconocimiento de la profesión (García, 1992).

Más adelante, en 1977 por desarrollo del Real Decreto 871, se crea el Registro de Economistas y Auditores (REA), con las funciones de crear unas normas técnicas y éticas para sus miembros, promover la formación permanente de éstos, dar una proyección nacional e internacional al auditor e impedir el intrusismo profesional (Pineda, 1995).

No obstante, no será hasta la Ley de Sociedades Anónimas, el 17 de julio de 1951, cuando se recoja por primera vez, la auditoría contable en España. En esta Ley se reconocían dos tipos de revisión: la ordinaria y la extraordinaria. La revisión ordinaria estaba contemplada en el artículo 108 y la extraordinaria en el artículo 109, pero ambas aparecían con grandes limitaciones, sobre todo en lo relativo a la persona encargada de realizar la auditoría. A este hecho conviene añadir también la circunstancia de que los “administradores podían limitar el derecho de examen de los censores cuando así lo exija el interés social gravemente comprometido” (Montesinos, 1991).

Siguiendo a Martínez (1992), la necesidad de auditoría, que se inicia en las postrimerías del siglo XIX, se prolongará muchos años, durante los cuales las voces que exigen la auditoría aumentan y la profesión va adquiriendo cierto peso (se desarrollan varios Congresos de Titulares Mercantiles), dando lugar al nacimiento del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España en 1943².

Sin embargo, todo será insuficiente cuando por vez primera se plasme en la legislación un mecanismo de “control de cuentas”, al ser aprobada en 1951 la Ley de Sociedades Anónimas; su mérito es ser la primera norma que recoge, como excepción, la “posibilidad” de intervención de expertos independientes

² A modo de aclaración, hemos consultado la página WEB del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (<http://www.icjce.es>) y en ella se indica que los orígenes de esta institución se remontan a la fecha del 15 de diciembre de 1942 en la cual se estableció por decreto la facultad de su creación siendo en el año 1943 cuando se inicia su actividad, integrándose en él los miembros de los Colegios de Contadores Jurados existentes en aquel momento.

Los nuevos censores acometieron seguidamente la elaboración de los Estatutos de la Corporación que fueron aprobados el 16 de abril de 1945. En julio de 1946, se inauguró el primer domicilio social de la Corporación en Madrid.

(miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España) para realizar el examen de las cuentas e informar respecto de ellas a los accionistas. Pero, por lo demás, resulta decepcionante por su imperfección e ineficacia.

En el Código de Comercio de 1973 se reconocía la existencia de auditoría. En su artículo 41 se indicaba lo siguiente: “Sin perjuicio del secreto de la contabilidad de los comerciantes, que se reconoce y ampara, el balance del ejercicio y la cuenta de resultados serán sometidos a verificación por externo titulado superior, en los siguientes casos:

- a. Cuando la Ley lo establezca expresamente.
- b. A instancia de persona o entidad que ostente derecho reconocido por la Ley.
- c. En los previstos en las normas reguladoras de las Bolsas Oficiales de Comercio y de los Jurados de Empresa.
- d. A petición fundada ante Juzgado competente, en vía de Jurisdicción voluntaria, por quien acredite un interés legítimo.

La verificación entrañará una comprobación por el experto, bajo su responsabilidad y en la medida que resulte indispensable, de la contabilidad y sus justificantes. Se aplicarán, a quienes realicen funciones de verificación, las normas que reglamentariamente se dicten sobre responsabilidad, incompatibilidades, retribución y régimen de actuación, en el que se exigirá la guarda del secreto profesional.

No cabe duda de que 1973 supone un año decisivo en relación con el desarrollo de la Contabilidad y la Auditoría (Martínez, 1992):

- Por una parte, se aprueba por Decreto 530/1973, de 22 de febrero, el Plan General de Contabilidad. Dicho Plan, a pesar del carácter facultativo en cuanto a su adopción, cumplirá perfectamente las expectativas que se recogía en el propio Decreto y su implantación se

producirá de manera generalizada, asumiéndose por todos los sectores interesados al aceptar plenamente su conveniencia técnica. Esto no quiere decir que no se hayan producido reticencias ante el Plan, pero al final fueron plenamente superadas.

- Por la otra, con el Plan se alcanza la culminación de un proceso, iniciado en el ámbito oficial en 1965, que permite que nuestro país se incorpore plenamente al movimiento de la normalización contable, con todo lo que ello significa en aras de cubrir de manera adecuada las necesidades de información contable que sienten todo el conjunto de agentes económicos para adoptar, en las mejores condiciones posibles, sus decisiones económicas.

A modo de resumen, presentamos a continuación el Cuadro 1, el cual nos permite detallar los antecedentes de la actividad de auditoría financiera en nuestro país (Montesinos, 1991):

Cuadro 1.1: Antecedentes de la auditoría en España

CONCEPTOS NORMATIVA	EEFF a auditar	Persona encargada	Alcance del trabajo	Tipos de revisión	Casos en los que se realiza la verificación	Otra información
LSA de 17/7/51 (Arts. 108 y 109)	- Balance. - Cuenta de Pérdidas y Ganancias. - Propuesta distribución de beneficios.	Accionistas censores.	- Exactitud y veracidad del balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias. - Criterios de valoración y amortización seguidos en el ejercicio.	- Ordinaria (Art. 108) - Extraordinaria (Art. 109)	- A solicitud de accionistas que representen al menos, la tercera parte del capital social desembolsado (Revisión extraordinaria, con carácter excepcional)	- “Los administradores podrán limitar el derecho de examen de los censores cuando así lo exija el interés social gravemente comprometido” (Art. 108) - El art. 108 establece la actuación de un Censor Jurado por designación de la minoría, siempre que se represente, al menos, el 10% del capital social desembolsado.
Código de Comercio (Ley 21/7/73) (Arts. 41 y 42)	- Balance. - Cuenta de Resultados.	Experto Titulado Superior.	Comprobación de la contabilidad y sus justificantes.	---	- Cuando la ley lo establezca expresamente. - A instancia de persona o entidad que ostente derecho reconocido pro Ley. - En los previstos en las normas reguladoras de las Bolsas Oficiales de Comercio y de los Jurados de Empresa. - A petición fundada ante Juzgado competente, en vía de jurisdicción ordinaria, por quien acredite un interés legítimo.	- Se exige la guarda del secreto de la contabilidad (Art. 41)

Fuente: Montesinos (1991)

Con posterioridad, la normativa reguladora de la auditoría en nuestro país estuvo fuertemente caracterizada por la influencia del desarrollo en el ámbito de la Comunidad Económica Europea (CEE) de la legislación en materia de sociedades.

En este sentido, la cuarta directiva³ (aprobada por el Consejo de las Comunidades Europeas el 25 de julio de 1978) –sobre la estructura y contenido de las cuentas anuales y el informe de gestión, los criterios de valoración y la publicidad de estos documentos en los casos de sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada– señala en su artículo 51 que las sociedades deberán hacer controlar las cuentas por una o varias personas habilitadas en virtud de la ley nacional para el control de cuentas. Asimismo, indica que las personas encargadas del control de las cuentas, deberán verificar igualmente la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio.

Así, desde la entrada de nuestro país a la CEE se ha ido produciendo una adaptación paulatina a las normas que se emitieron dentro de este ámbito. De esta forma, una de las reformas más importantes de nuestro ordenamiento mercantil estuvo apoyada en la promulgación de la siguiente normativa (Montesinos, 1991):

- a. Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- b. Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre, por el que aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.
- c. Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE en materia de sociedades.
- d. Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

- e. Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- f. Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Es en este momento, por tanto, cuando podemos afirmar que se afianza en nuestro país la obligación legal de auditoría.

Además de la influencia que ha tenido el desarrollo normativo para la consolidación de la actividad de verificación, es preciso apuntar otro fenómeno que también contribuyó en gran medida a la implantación de la auditoría en nuestro país: los inversores extranjeros comienzan a exigir a sus filiales españolas la correspondiente rendición de cuentas con la intervención de auditores externos. Nos encontramos, pues, en la apertura de la economía española durante los años sesenta. Esta situación es perfectamente reflejada en las palabras del profesor Suárez Suárez: “Si bien la legislación económica financiera seguía ignorando la importancia y necesidad de la auditoría, fueron las demandas de los distintos agentes sociales las que provocaron una necesidad creciente de este tipo de servicios en nuestro país. Necesidad que fue –y sigue siendo satisfecha– en parte por sociedades de auditoría extranjeras (Martínez, 1992).

Así, el mismo autor señala que el desarrollo económico y el aumento de empresas que solicitan los servicios de los auditores propician la aparición generalizada de las grandes firmas internacionales de auditoría, las cuales van adquiriendo un papel protagonista que se incrementa con el paso del tiempo y que además sirve para tirar de la profesión en el ámbito nacional. Evidentemente, se van implantando los modos de hacer de los países más

³ Cubillo Valverde señaló en el prólogo a la versión de dicha directiva en lengua castellana, que en su día hizo el Instituto de Planificación Contable, que la misma constituía la “carta o plan contable europeo” (Cañibano, 1982).

avanzados en el tema, produciéndose una modernización en el ejercicio profesional de la auditoría en España.

Siguiendo a Cañibano (1982), en realidad la auditoría llegó a España de la mano de empresas extranjeras durante la década de 1960. Estas compañías encontraron en nuestro país, como consecuencia del crecimiento económico habido durante esa época, un mercado prácticamente virgen y en ascenso continuo. Así, aunque la legislación económico-financiera seguía ignorando la importancia y la necesidad de la auditoría, fueron las demandas de los distintos agentes sociales las que provocaron una necesidad creciente de este tipo de servicios en nuestro país. Necesidad que fue –y sigue siendo– satisfecha en gran parte por sociedades de auditorías extranjeras.

No obstante, el inicio de sus actividades en España tiene lugar entre los años 1915 y 1934, en que ciertas firmas, principalmente inglesas, desplazan a profesionales de sus plantillas en el Reino Unido para atender a sus clientes que tenían inversiones en España. Su desarrollo hasta finales de los años cincuenta fue lento y subordinado al trabajo que les era encargado desde el exterior. Su personal directivo era de origen anglosajón y contrataron personal español, en la mayoría de los casos sin titulación, para ser formados en las técnicas de auditoría.

De acuerdo con García (1992), puede afirmarse que hasta principios de la década de los 70 la auditoría en nuestro país era practicada fundamentalmente en empresas con participación de capital extranjero. El criterio general era que en los países de origen de estas inversiones se exigía que los estados financieros estuvieran auditados por personal cualificado, lo que supuso un avance de la profesión en España.

Igualmente, Cañibano (1982) señalan que el inicio de los años 70 marca la entrada de las inversiones extranjeras en España y se inicia la implantación de otras firmas internacionales. A partir de dicho momento, casi todas las grandes

firmas internacionales empiezan a instalar oficinas en España, llegando en la actualidad a un número aproximado de quince firmas que pueden operar en el ámbito internacional.

La principal razón de su establecimiento en España vino originada por la necesidad de atender a los requerimientos de sus clientes, ya que los mismos comenzaban a tener inversiones en nuestro país. Puede considerarse que durante sus primeros años estas firmas estuvieron dedicadas casi exclusivamente a auditorías solicitadas por sus clientes en el exterior, tanto para la realización de nuevas inversiones (auditorías de adquisición), como para las auditorías anuales de las inversiones ya realizadas.

A partir de 1965 estas firmas empezaron a atender la demanda de auditorías del mercado netamente español. Las razones por las cuales nuestras empresas comenzaron a contratar estas compañías de auditoría fueron diversas, y entre las más importantes cabría citar (Cañibano, 1982):

- La apertura de las sociedades españolas a mercados exteriores, tanto financieros como comerciales, creó en algunas empresas la necesidad de que sus estados financieros llevaran la garantía de una firma conocida, dando en dichos mercados o países una mayor credibilidad a sus estados financieros.
- Las sociedades españolas que se establecieron en otros países tuvieron la necesidad, bien legal o bien como forma de controlar sus operaciones en el exterior, de contratar a determinadas firmas en los respectivos países. En buena parte, por la calidad de los servicios que eran prestados, estas sociedades llegaron en determinados casos a solicitar los servicios de una auditoría en el resto de sus operaciones.
- La preocupación creciente de los Órganos de Dirección de las empresas españolas por un mayor control y una información más fidedigna

originó también que muchas empresas españolas demandasen el servicio de auditoría a firmas de reconocido prestigio internacional.

- Por último, determinados sectores relacionados con la Administración o pertenecientes a la misma, requirieron los servicios de las firmas internacionales para la realización de auditorías y de servicios de consultoría, tanto en la propia Administración como en determinados sectores económicos y financieros del país.

Todo ello unido a una predisposición de la sociedad española, que cada día demanda más una mejor calidad y claridad en la información de las empresas, se materializó en un incremento del volumen de trabajo de estas firmas internacionales que operan en España.

Otro factor que contribuyó al desarrollo de la auditoría financiera esta vinculado, sin lugar a dudas, con el nacimiento y el posterior funcionamiento de los mercados de valores. En los años 70, se comenzó a exigir que las sociedades que solicitaran la admisión de sus acciones a cotización deberían presentar sus cuentas debidamente verificadas por un auditor de cuentas.

García (1992) indica que a lo largo de la década de los 70, empieza a surgir la demanda de los servicios de auditoría por las empresas españolas. Esta demanda se encontraba basada, fundamentalmente, en razones externas, tales como determinadas transacciones entre empresas, acceso al mercado de capitales, etc. No obstante, al final de la década de los 70, la práctica de la auditoría sufre un incremento importante, debido a que los usuarios de la información contable exigen datos financieros claros y veraces, que les faciliten la toma de decisiones, lo que llevó a reforzar el trabajo del auditor.

Todas las circunstancias anteriores supusieron una primera etapa de lo que llegaría a ser la auténtica consolidación de la auditoría en España. De acuerdo con García (1993), la publicación de la Ley de Auditoría en 1988 y el

Reglamento que la desarrolla en 1990, supusieron la plena instauración de lo que constituía una práctica habitual en otros países.

Efectivamente, Suárez (1990) indica que la Ley 19/1988 constituye un importante hito en el desarrollo de la auditoría en España, según la cual: “Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros” (artículo 1, párrafo 1).

Esta Ley, dividida en cuatro capítulos, consta de 22 artículos, 4 disposiciones adicionales, 5 disposiciones transitorias, 5 disposiciones finales y una disposición derogatoria. En el Capítulo I se recoge el concepto de la actividad de la auditoría de cuentas; en el capítulo II se agrupan las normas que regulan la actividad de la auditoría de cuentas; el Capítulo III está dedicado al régimen sancionador; el Capítulo IV se refiere al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas; en las Disposiciones Adicionales se congregan, entre otros aspectos, la enumeración de las empresas o entidades que habrán de someterse a la auditoría de cuentas; en las Disposiciones Transitorias se regula el régimen de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y la aplicación provisional de las normas de auditoría y de los principios y normas contables actualmente existentes.

Montesinos (1991) apunta que el nacimiento de la Ley de Auditoría de 1988 dejó definitivamente resueltas las dudas sobre la libertad de actuación de auditores y sociedades de auditoría, pero la solución no podría ser otra, la Ley creaba un nuevo y único Registro Oficial, tutelado por un nuevo Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El autor señala que merece recordar una frase lapidaria de un diputado extraída del diario de sesiones del Congreso de Diputados. “La Ley de Auditoría es la única posible ganada a pulso por una profesión dividida”.

En definitiva, al igual que en la actualidad, el legislador optó por ejercer un nuevo marco de control de los auditores ante las tremendas dudas que ofrecía su falta de unidad.

Con respecto al reglamento que desarrolló la Ley, el mismo autor indica que si tenemos en cuenta que la Ley de Auditoría lleva fecha del 12 de julio de 1988 y considerando que su reglamento presenta fecha de aprobación 20 de diciembre de 1990, se puede afirmar que dicha Ley fue aplicada con un exceso de improvisación.

Para finalizar, es preciso destacar tal circunstancia ya que la situación actual del mercado de auditoría está pasando por una casuística totalmente análoga. La Ley de Auditoría de 1988 fue modificada a través de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero Español. Sin embargo, la modificación del desarrollo reglamentario de la normativa de auditoría todavía no ha terminado de germinarse. El estudio de esta legislación y de su desarrollo reglamentario serán analizados posteriormente con mayor profundidad.

1.2. Cuestiones principales de debate en el panorama actual en la investigación sobre auditoría.

Siguiendo a Sierra y Orta (2003), hace ya algunos años que viene definiéndose una doble vía para la investigación en auditoría financiera. Por un lado, el juicio del auditor, y por otro, el mercado de auditoría.

Los autores indican que, con relación al primero de ellos, hemos de constatar su importancia, pero no su capacidad de solucionar completamente los actuales problemas. Este campo de actuación está actualmente dirigido a dos grandes aspectos: (i) la mejora del proceso de auditoría y el empleo del enfoque de riesgo del negocio y (ii) el análisis del actor de dicho proceso: el auditor.

Se trata, por una parte, de estudiar la composición del proceso de auditoría y las reacciones del auditor ante diferentes situaciones. El proceso lo componen un gran número de decisiones que toma habitualmente el auditor en el transcurso de su trabajo: evaluación del riesgo, fijación del nivel de importancia relativa, emisión de la opinión, etc. Pero no hay que olvidar que estas decisiones las adoptan personas de las que son innatas cuestiones tales como su personalidad o su ética profesional. Por tanto, el proceso decisional lo podemos estudiar, intentar entender, incluso valorar, pero parece claro que en muy escasas ocasiones corregir. Es por ello, que no parece que esta línea de investigación proporcione el marco donde buscar vías de solución a los problemas de la auditoría financiera, lo cual no significa que no sea necesaria. Evidentemente lo ideal sería la inexistencia de problemas de tipo ético por parte de los auditores, pero la realidad no es así; y, lógicamente, la ética no puede controlarse. Por ello, no debe existir ningún rescoldo que ponga en duda una cuestión tan esencial como es la independencia, la cual, en cambio sí puede ser controlada aunque sea a través de una profunda reforma.

Por ello, apuntan que la cuestión fundamental se encuentra en el segundo de los ámbitos señalados: el mercado de servicios de auditoría. Añaden que la enorme complejidad que éste presenta y sus peculiaridades únicas, tanto desde el punto de vista de la oferta como de la demanda, hacen necesaria una profunda reflexión sobre el mismo.

Así, continúan afirmando que el mercado de auditoría –propriadamente dicho– no existe porque la práctica lo ha destruido y, por ello, tal circunstancia debe ser el punto de partida de su reflexión. Una de las razones más clara de su inexistencia, derivada del análisis de su estructura, composición y funcionamiento, es que los auditores funcionan como “hombres de negocio” que persiguen una rentabilidad a largo plazo. Dado que existe una cota máxima de negocio auditor, derivada de la aplicación de los honorarios profesionales correspondientes al número total de posibles auditorías a realizar, la expansión del mismo necesita apoyarse en otras fuentes de ingresos: los servicios ajenos a

la auditoría. Esto hace, a su vez, que se produzca un abaratamiento del precio de la propia auditoría –como reclamo para la captación de esos otros servicios–.

Finalmente, los autores indican que es en esta situación donde la reforma legislativa debe entrar con mayor profundidad destacando los siguientes puntos fundamentales:

1. La segmentación del mercado.
2. La existencia de una institución de control independiente.
3. La reforma del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) con el objetivo de separar sus competencias en materia de Contabilidad y Auditoría.

Por tanto, estamos de acuerdo en que, en la actualidad, el camino debe estar orientado a la reconstrucción de la situación por la que está pasando el mercado de servicios de auditoría.

En este sentido, muchos de los esfuerzos llevados a cabo, tanto por organismos reguladores como por los investigadores sobre el tema, están dirigidos a la recuperación de la credibilidad y la confianza en la labor que realizan los profesionales de la auditoría.

El trabajo realizado por García (2004) realiza igualmente una reflexión sobre los aspectos claves que deben guiar a la investigación actual en auditoría. En él se señala que las grandes fusiones, el deterioro de la credibilidad de la profesión, la lucha por recuperar la confianza de los usuarios, la recesión vivida en las relaciones de los auditores con sus clientes, han sido entre otros, algunos de los temas que han tenido una mayor relevancia estos últimos años.

La autora indica que, en auditoría, se podría decir que necesitamos saber más de todo, es decir, que existe necesidad de mucha investigación adicional.

Tal investigación, realizada de forma continua y progresiva, será la que vaya dando respuestas a los grandes temas y debates que hay sobre la mesa.

En el Cuadro 1.2, podemos encontrar los grandes temas de interés en la investigación en auditoría. García (2004) establece que existen seis grandes líneas de trabajo que necesitan de una mayor investigación: los agentes afectados por la auditoría, la independencia del auditor, la prestación de servicios, la responsabilidad del auditor, el proceso técnico de auditoría y el informe de auditoría.

Cuadro 1.2. Algunas posibles áreas de investigación en auditoría

ÁREAS DE ESTUDIO	PRINCIPALES DESARROLLOS
Los distintos agentes involucrados en la auditoría	<ul style="list-style-type: none">- Auditores, empresas auditadas y usuarios: expectativas en la función de auditoría.- Pronunciamientos internacionales- Armonización de la auditoría
Independencia del auditor	<ul style="list-style-type: none">- Aproximaciones personalistas y organizacionales.- Estrategia de Lowballing.- Los servicios adicionales.- Independencia real y aparente
Prestación de servicios de auditoría	<ul style="list-style-type: none">- Estructura del mercado en el ámbito internacional.- Calidad: la reputación del auditor.- Elección y cambio de auditor.- Fusiones de empresas auditoras.
Responsabilidad del auditor	<ul style="list-style-type: none">- El auditor y la gestión continuada.- Los litigios como variable dependiente y como variable independiente.- Los escándalos financieros.
La auditoría como proceso	<ul style="list-style-type: none">- El riesgo en auditoría.
Informes de auditoría	<ul style="list-style-type: none">- Aspectos formales- Contenido informativo- Utilidad de los informes

Fuente: García (2004)

De esta forma, desde nuestro punto de vista, parece que cualquier trabajo de investigación en la actualidad, de una u otra forma, tendrá que pasar por el análisis de alguno o varios de los anteriores tópicos sobre la auditoría. A

continuación, pasamos a realizar una breve reflexión sobre cada una de las áreas de anteriores:

- Los distintos agentes involucrados en la auditoría:

Es indudable que los protagonistas de la actividad de la auditoría tienen mucho que hacer y que decir en el estudio e investigación de la misma. En muchas ocasiones, la adopción de medidas o soluciones de mejora vendrá de la mano de estos agentes.

García (2004) señala, por un lado, que se tendrá que trabajar en el acercamiento de las diversas expectativas en la función de auditoría que existen entre auditores, empresas auditadas y usuarios y, por el otro, que tendremos que permanecer atentos a los pronunciamientos y a la armonización internacional de la auditoría.

- Independencia del auditor.

Esta imprescindible cualidad de los profesionales será objeto de estudio en un capítulo posterior de este trabajo. No obstante, señalamos en este momento las cuestiones principales que deben desarrollarse (García, 2004):

- Las aproximaciones personalistas versus aproximaciones organizacionales.
- Las estrategias de precios bajos o Lowballing.
- La prestación de servicios adicionales a la auditoría.
- La vertiente real y aparente de la independencia.

- La prestación de servicios de auditoría.

La verificación o auditoría de las Cuentas Anuales de las compañías constituye o debe constituir el servicio fundamental que se presta en el mercado de auditoría. Por tanto, todos los temas que giran en torno a la correcta

prestación de este servicio son primordiales para el buen funcionamiento del mercado.

Así, García (2004) destaca que los principales temas de investigación sobre este respecto son los siguientes:

- La evolución de la estructura en el ámbito internacional.
 - La calidad del trabajo realizado. Aspecto inevitablemente relacionado con la reputación de los auditores.
 - La elección y el cambio de auditor.
 - Las fusiones entre las empresas de auditoría.
- *La responsabilidad del auditor.*

Para la realización de la actividad de auditoría, el auditor debe asumir una serie de responsabilidades en el ejercicio de su labor. La polémica en este sentido está relacionada con la determinación del lugar donde deben establecerse las limitaciones a tales responsabilidades:

Siguiendo con el estudio realizado por García (2004), los principales esfuerzos investigadores para reducir esta polémica deben estar orientados a los siguientes temas:

- El seguimiento del principio de gestión continuada.
- La determinación de si los litigios han de tratarse como una variable independiente o, sin embargo, se trata un ítem dependiente de otros múltiples factores.
- Las consecuencias de los problemas relacionados con la responsabilidad del auditor en términos ocurrencia de escándalos financieros.

- La auditoría como proceso.

Sierra et al. (2002) establecen que la auditoría es un proceso complejo que puede ser explicado como una sucesión continua de decisiones, secuenciales o no, que debe tomar el auditor a partir de un elemento coordinador que es la evidencia, y basándose en su propio juicio profesional.

Es evidente la importancia que tiene que todo este proceso se desarrolle adecuadamente. Los anteriores autores apuntan que las principales decisiones que tiene que tomar un auditor en relación con su trabajo son las siguientes:

- Cuándo se debe aceptar un trabajo.
- Cuáles son los apartados importantes de las Cuentas Anuales.
- Cuál es el nivel de importancia relativa.
- Cuál es el riesgo de auditoría del trabajo aceptado.
- Qué riesgo inherente existe.
- Cuál es el riesgo de control.
- Qué, cuándo y cómo puedo obtener la evidencia que se necesita en función de los riesgos anteriores.
- Cuál es la estructura que debe darse a los archivos y papeles de trabajo.
- Es suficiente y adecuada la evidencia obtenida.
- Qué opinión merecen, en términos de razonabilidad, y a la luz de la evidencia, las Cuentas Anuales tomadas en su conjunto.

García (2004) señala igualmente que uno de los principales temas de análisis en este campo deberá estar relacionado con el estudio del riesgo en auditoría.

- *Informes de auditoría.*

Finalmente, el último de las grandes áreas de estudio está relacionada con el output de todo el proceso de auditoría: el informe final. A través de él los usuarios de la actividad de auditoría reciben los resultados de la misma.

Por ello, de acuerdo con García (2004) el estudio de los aspectos formales, el contenido y utilidad del informe de auditoría merecen también, sin lugar a dudas, un importante esfuerzo investigador.

Para finalizar, y a modo de resumen, hemos de indicar que el presente apartado ha intentado poner de manifiesto cuáles son las principales líneas de investigación que son de importancia en nuestros días para la actividad de auditoría financiera.

A continuación, y a lo largo de toda esta investigación, pasamos a profundizar en un aspecto de ellas: **la prestación de servicios adicionales a la auditoría**. De acuerdo con Beattie y Fearnley (2004) una de las mayores preocupaciones que emergieron después del colapso que se produjo tras el caso Enron está relacionada con la realización por parte de los auditores, junto con la auditoría financiera, de múltiples y diversos servicios. La cuestión, además, se ha ido agravando en la medida en que los honorarios generados por tales servicios iban creciendo incluso más rápidamente que los honorarios de auditoría. Todo ello llevó a la creencia generalizada de que la provisión de otros servicios puede causar que los auditores comprometan su independencia.

Concretamente, aparecen dos preocupaciones principales:

- Los auditores podrían evitar discrepar con la gestión de las compañías ya que ellos no se quieren arriesgar a perder los cuantiosos ingresos provenientes de la prestación de servicios adicionales a la auditoría.

- La provisión de un amplio abanico de servicios podría llevar al auditor a identificarse de una forma cercana con la gestión de las empresas y, finalmente, a una pérdida del escepticismo necesario para desempeñar la actividad de auditoría.

PARTE 1

*MARCO TEÓRICO DE LA
INVESTIGACIÓN*



CAPITULO 2

EVOLUCIÓN Y OFERTA ACTUAL DE SERVICIOS EN LAS EMPRESAS DE AUDITORÍA



ESTRUCTURA DEL CAPÍTULO:

2.1. Introducción.

2.2. Conceptualización de los servicios que prestan las firmas auditoras.

2.2.1. Los servicios de auditoría.

2.2.2. Los servicios de no-auditoría.

2.3. Estudio de las clasificaciones sobre servicios diferentes a la auditoría de cuentas tradicional.

2.1 Introducción.

El abanico de servicios ofrecidos por los profesionales de la auditoría ha sufrido una tremenda evolución a lo largo de la existencia de las firmas. En sus orígenes, los auditores prestaban casi exclusivamente servicios de auditoría legal, sin embargo, la situación actual ha pasado a ser bien distinta.

De esta forma, como López Casuso (1996a) estableció, ya no es ni lógico ni aceptable asumir la responsabilidad de llevar a cabo una auditoría con un equipo de generalistas. Pasos críticos en el desarrollo del trabajo de auditoría, tales como la validación de transacciones en un entorno totalmente informatizado, la evaluación del control interno en un sistema de proceso de información integrado o la validación y evaluación de transacciones financieras, legales o fiscales complejas, requieren necesariamente los servicios de personas con un gran nivel de habilidad, experiencia y un perfecto conocimiento del negocio. Por ello, es necesario que los auditores tengan una práctica multidisciplinaria para desarrollar y mantener la capacidad y conocimientos técnicos requeridos por los trabajos de auditoría.

Los argumentos anteriores son los que, en numerosas ocasiones, propugnan las firmas de auditoría para justificar las consecuencias positivas que pueden aparecer por el hecho de que los auditores presten otros múltiples servicios además de la tradicional actividad de auditoría.

Siguiendo a Windmüller (2000) existen una serie de inductores que han provocado cambios en el mercado de servicios de auditoría, los cuales son:

1. Los cambios tecnológicos han permitido la instalación de, cada vez en mayor medida, sistemas complejos para la organización de los procesos de gestión en casi todo tipo de negocios. El ejemplo más claro de esta aceleración ha sido el uso general de Internet en muchos mercados. Internet ha permitido no fijar límites a las posibilidades de trabajo en red

entre empresas y otras instituciones y el nacimiento de sistemas e interfaces para conectar negocios, negocios con clientes, y otras posibilidades similares.

2. En el terreno político se han observado cambios en el mercado como resultado de la desregulación de áreas clave, la privatización de importantes industrias en muchos países y, en Europa, el establecimiento de un espacio europeo único.
3. Los cambios en las bases del sistema tributario y en la provisión de pensiones públicas están permitiendo interesantes desarrollos para el mercado de la auditoría.

La consecuencia del impacto de las alteraciones anteriores sobre el mundo de los negocios ha supuesto la apertura de múltiples y novedosas oportunidades. En algunos países se ha producido una revolución comercial a través del uso del comercio electrónico y mediante la adopción de nuevas estrategias de diversificación procedentes de otras compañías. No obstante, esas oportunidades han sido cubiertas con una feroz competencia en todos los sectores del mercado.

Además, la tendencia hacia las grandes y frecuentes fusiones ha provocado una internalización de los flujos de fondos y productos.

Todo lo anterior ha supuesto que las compañías clientes hayan empezado a requerir servicios de las firmas de auditoría con un alcance global, que les permita compaginarlo con la cobertura total de la empresa. Los clientes esperan que se les proporcione, igualmente, un abanico de productos que les reporte un adecuado valor añadido que vaya más allá de la simple verificación de la auditoría estatutaria. Requieren, cada vez más, consejos para emprender

nuevos desafíos, para implementar las Normas Internacionales de Contabilidad¹, establecer nuevas medidas de control interno y/o sistemas de riesgo de gestión, o maximizar el valor del accionista (Windmüller, 2000).

Actualmente, los niveles de facturación de las firmas auditoras están caracterizados por un incremento explosivo en la prestación de otros servicios y por un estancamiento del negocio tradicional de auditoría financiera (Firth, 1997a; Jeppesen, 1998; Turner et al., 1999; Lawrence, 2003; entre otros). Este fenómeno cobra especial importancia cuando nos referimos a las grandes multinacionales. En este sentido, Zeff (1998) señaló que las grandes firmas están promoviendo agresivamente el desarrollo de la línea de servicios de consultoría, haciendo de la auditoría un servicio relativamente marginal².

Ahora bien, el comportamiento anteriormente descrito es el resultado de una serie de factores que han llevado a las firmas de auditoría a cambios en su oferta de trabajos. Parece relevante, por tanto, analizar los factores que han motivado e impulsado la reestructuración del negocio de las empresas auditoras.

Para ello, es necesario distinguir dos perspectivas diferentes que aportan argumentos para justificar el nacimiento de la necesidad de ofrecer otros servicios:

- Desde la perspectiva de los auditores:

La globalización de la actividad económica, el desarrollo de nuevas tecnologías (sobre todo Internet) y el fuerte incremento de la competencia dentro

¹ El asesoramiento a los clientes sobre la adaptación a los Criterios Internacionales de Contabilidad está constituyendo en la actualidad una oportunidad tremendamente atractiva para incrementar la facturación de los auditores por otros servicios prestados (*Expansión*, 15 de abril de 2004).

² Sobre esta cuestión es preciso matizar que, en los últimos años, la tendencia general de la regulación en la mayoría de los países ha estado orientada a la restricción de las tareas que pueden realizar los auditores. No obstante, todavía gran parte de la facturación de las firmas de auditoría proviene de la realización de otros servicios adicionales.

del mercado de auditoría, han provocado tremendos cambios en el entorno dónde los auditores desempeñan su actividad.

La globalización de la economía ha inducido a que las organizaciones tengan que competir en un mercado mundial. Este nuevo panorama, hace que las compañías necesiten en numerosas ocasiones recibir ayuda de profesionales para desenvolverse de una forma más eficiente en los mercados internacionales.

En este sentido se manifiesta Richard Hickok, ex presidente de la Main Hurdman (Stevens, 1986): “Si uno no crece al ritmo de sus clientes, los pierde. En este negocio, nadie puede quedarse parado. Cuando los clientes se expanden más allá del mercado nacional, hay que buscar los medios para expansionarse con ellos. Si no se consigue, otra firma que haya hecho la inversión en disponibilidades internacionales se quedará con el cliente que en otro tiempo lo fue tuyo”.

El desarrollo de nuevas tecnologías ha supuesto, ciertamente, una atractiva oportunidad para los auditores. Como señalan Pany y Lowe (1995) cuando el tamaño, el alcance y la sofisticación de los clientes aumenta, es necesario que aparezcan especialistas que realicen eficazmente los servicios requeridos ante las nuevas circunstancias.

Por último, la creciente competencia que se ha desatado en el mercado de servicios de auditoría ha llevado a las compañías hacia la búsqueda de ventajas competitivas para conservar o mejorar sus posiciones en el sector. La enorme competencia en precios que comenzó durante la década de los 80 (Saul, 1996) y la concentración del mercado de auditoría en las grandes firmas (Stevens, 1986) provocó la aparición de una verdadera guerra competitiva entre las empresas auditoras.

Esta situación se pone de manifiesto cuando los auditores comienzan a convertirse en hombres de negocios y la auditoría se transforma en un producto básico incorporando otros productos del mercado (Jeppesen, 1998).

Así, puede establecerse que el comportamiento de los auditores ha sido una respuesta a todos los cambios anteriores, con el fin de sobrevivir ante el nuevo entorno económico y tecnológico, así como para mantener o mejorar su posición competitiva en el mercado.³

La respuesta de las compañías de auditoría puede haber sido además, en ciertas ocasiones, una reacción en cadena. El fenómeno comenzó existiendo en algunas firmas y luego el resto se vieron obligadas a imitarlas (Bechmarking) para sobrevivir en el mercado y ser competitivas.

Stevens (1986) señala que la tendencia a ampliar la oferta de servicios fue iniciada por una o pocas empresas. Posteriormente, otras compañías comenzaron a asociar esta tendencia con el futuro de las firmas de auditoría, intentando proyectar una imagen de cómo sería la futura empresa auditora con éxito. Con el tiempo, el resto de compañías del sector procedieron a imitarlas.

Además, entre las propias firmas de auditoría, se consideraba, a medida que iban incrementando su variedad de servicios ofrecidos, que aquellas que no seguían esta pauta se estaban quedando anticuadas y obsoletas.

- Desde la perspectiva de los clientes:

Los auditores afirman que su nueva forma de operar en el mercado surge como consecuencia del propósito de una mejor satisfacción de las necesidades de los clientes. Así, argumentan que lo que ellos quieren es ayudar a la entidad auditada a alcanzar sus objetivos estratégicos (Jeppesen, 1998).

³ *Accountancy*: “Audit is dead – long live consulting”. 10 de enero de 2001.

Del Cid (2000) señala que el incremento de la complejidad de las estructuras empresariales de los clientes puede haber sido un factor influyente en el cambio de la función tradicional de la auditoría para dar respuesta a los nuevos requerimientos organizativos. Este autor también indica que el Comité Jenkins encontró que, tanto inversores como acreedores profesionales, desean que los auditores se involucren más en el funcionamiento del sistema que produce la información financiera, y no solo en la verificación de los resultados que genera.

El entorno en el que el profesional de la auditoría se desenvuelve y vende sus servicios, perturbado por crisis económicas, inflación, desarrollos técnicos, etc. se ve también afectado por un aumento de las expectativas de los usuarios de los servicios. Los auditores pueden y deben ayudar en el diseño, implantación y evaluación de normas que traten sobre ética y actos ilegales; deben ser vistos como un importante factor que ayuda al gobierno de la empresa o entidad, colaborando con el cliente para que cumpla con directivas conflictivas y que en algunos casos se solapan unas con otras, especialmente recomendando formas por las cuales se prepara información en una forma más efectiva y menos costosa (López Casuso, 1997).

Además, de forma general, podemos señalar que los clientes, cuando contratan a los auditores para que les presten otros servicios diferentes a la tradicional auditoría, persiguen las siguientes ventajas específicas:

- ◆ En general, los auditores tienen un amplio conocimiento del negocio así como del sector donde la compañía desarrolla su actividad gracias a la experiencia adquirida al prestar los servicios de auditoría. Esto provoca la aparición de sinergias por el suministro conjunto de servicios de auditoría y de no-auditoría y, como consecuencia, la posibilidad de ofrecer dichos servicios con una mayor calidad. En este sentido se manifiesta Livingston, presidente y director ejecutivo del Financial Executives Institute (FEI), cuando afirma que *“La firma de auditoría tiene el mejor conocimiento y capacidad de comprensión del negocio y*

————— *Evolución y oferta actual de servicios en las empresas de auditoría puede prestar ciertos servicios de consultoría de forma más eficiente y económica que las firmas competidoras*⁴.

En la misma línea, Firth (1997a), afirma que, para algunas tareas, los auditores consultores externos podrían resultar menos costosos que utilizar a empleados internos y el trabajo producido por ellos puede ser de mayor calidad y/o utilidad.

En algunos casos, la preferencia de los clientes por contratar a los auditores para el suministro de otros servicios lleva incluso a ejemplos⁵ como el de los accionistas de la compañía Lockheed Martin Corp, los cuales volvieron a ratificar a la firma Ernst & Young como su auditora, a pesar de las acusaciones de violación de independencia que estaban recayendo sobre la misma, como consecuencia del mantenimiento de significativos contratos de servicios adicionales entre la auditora y su cliente.

◆ Los auditores son los que al final expresan su opinión sobre la razonabilidad con las que las Cuentas Anuales de una empresa reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las operaciones. Por tanto, los clientes pueden pensar que si el servicio que presta el auditor tiene un posterior reflejo en sus cuentas no es probable que luego establezca salvedades sobre su propio trabajo.

◆ Las empresas clientes pueden en algunos casos, situarse en una posición con alto poder de negociación frente a sus auditores. Sobre todo cuando la facturación al cliente representa un gran porcentaje de la facturación total del auditor en cuestión, debido no sólo a la prestación de servicios tradicionales de auditoría sino al gran volumen de variadas tareas que éste le puede proporcionar.

⁴ *Expansión*, 25 de mayo de 2000.

⁵ *Public Accounting Report*, abril de 2004.

En nuestra opinión, tal circunstancia puede proporcionar al cliente las siguientes situaciones ventajosas:

- El auditor sufre una enorme dependencia económica del cliente. Por ello, en ocasiones éste puede influir de alguna forma en el resultado final que se plasma en el informe de auditoría. El auditor puede verse influenciado debido a las presiones de despido que ejerce el cliente.
- El cliente también puede ejercer presiones a la baja a la hora de negociar los precios con el auditor, sobre todo en aquellos casos en los que la facturación del mismo (tanto por la auditoría como por los otros servicios) supone un alto porcentaje de la facturación total de la firma de auditoría. En definitiva, cuando los auditores además de la verificación de las cuentas prestan otros múltiples servicios, es posible que tengan que ofrecer a sus clientes precios más bajos, ya que en el caso de pérdida del cliente, ellos tienen también, sin lugar a dudas, mucho más que perder.

Por lo tanto, hemos comprobado en este apartado que a lo largo del tiempo han existido numerosos incentivos, tanto por parte de los clientes como de los auditores, para que las firmas comenzaran a ofrecer, además de la tradicional auditoría financiera, otros muchos servicios. De esta forma, los auditores aprovecharon una posibilidad atractiva para ampliar sus honorarios, a la vez que satisfacían las necesidades de sus clientes.

2.2 Conceptualización de los servicios que prestan las firmas auditoras.

La oferta de trabajos desempeñados por los auditores en la actualidad está caracterizada por su tremenda variedad, su continuo cambio y su

crecimiento, hasta tal punto que, prácticamente, los auditores se han convertido en profesionales que “hacen de todo”.⁶

Para ilustrar lo anterior, presentamos la posición⁷ del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) sobre los servicios que actualmente y en el futuro podrán ser realizados por los profesionales de la auditoría.

El movimiento del AICPA sobre el desarrollo adicional de los Servicios de Garantía de la Información (*Assurance Services*), comenzó en 1993 con la Conferencia sobre servicios de Auditoría/Garantía. Esta conferencia analizó el declive que se venía produciendo en la demanda de auditoría y otros servicios adicionales, así como la insatisfacción que los usuarios de tales servicios habían manifestado en cuanto al alcance y la utilidad de los mismos.

Posteriormente, el AICPA creó un “Comité especial sobre Servicios de Garantía de la Información” para investigar los asuntos concernientes al futuro desarrollo de la profesión auditora con respecto al desempeño de sus funciones. En 1997 dicho comité emitió un informe relativo a todos aquellos servicios adicionales necesarios para satisfacer las necesidades de los clientes.

El comité definió los **Servicios de Garantía de la Información** como todos aquellos servicios profesionales que mejoran la calidad de la información, o su contexto, para la toma de decisiones. Esta definición comprende acuerdos de verificación y auditoría y también contiene nuevos conceptos de servicios.

Implícita en esta definición está la idea de que la gente usa este tipo de servicios cuando tienen que tomar decisiones. Por ello, su objetivo es mejorar la información que se usa en este proceso. Presumiblemente, una mejor información debe llevar también a mejores decisiones.

⁶ Para comprobarlo, sólo hay que consultar las páginas WEB de las empresas de auditoría, sobre todo en el caso de las grandes firmas.

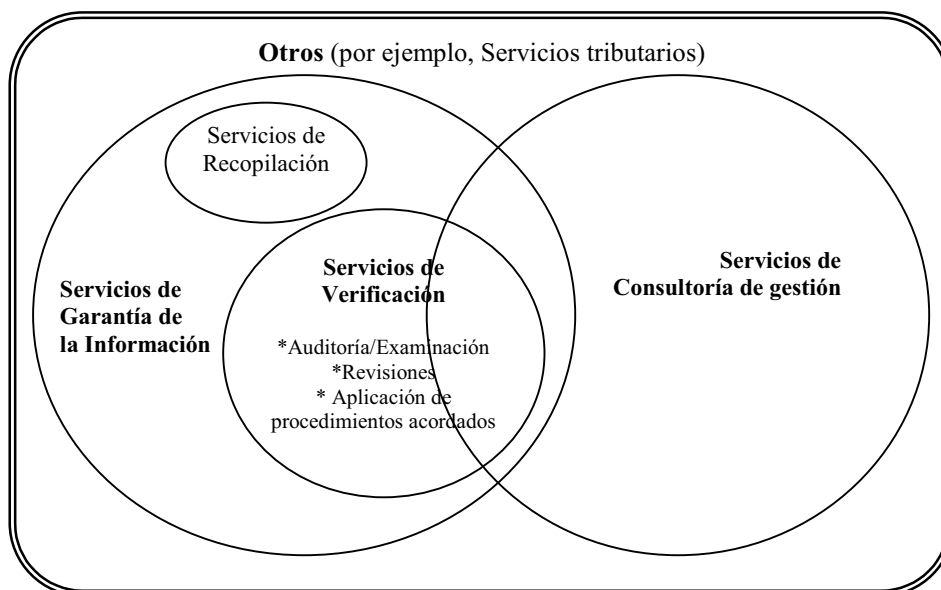
⁷ Consultado en la página WEB: <http://www.aicpa.org/assurance/index.htm> (junio, 2004).

El entorno donde se mueven los negocios en nuestros tiempos está caracterizado por un enorme crecimiento de la competencia y la necesidad de contar, cada vez en mayor medida, con información oportuna y de calidad. Pero además, los usuarios que manejan esta información para la toma de decisiones requieren que la misma sea verdadera.

En este contexto el comité afirma que, en virtud de la formación, experiencia y reputación de los auditores, estos profesionales constituyen la elección más lógica para proporcionar garantía a la información financiera que necesitan los usuarios para tomar sus decisiones.

De este modo, el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) presenta, mediante la figura 2.1., el conjunto de servicios que crean el contexto adecuado para que los usuarios tomen sus decisiones de la forma más adecuada.

Figura 2.1. Universo de los servicios que prestan los auditores.



Fuente: Consultado en la página WEB:

<http://www.aicpa.org/assurance/about/defncom.htm> (junio, 2004).

Como puede observarse en la figura, la auditoría constituye una parte minúscula dentro de ese universo de servicios. En el siguiente punto del trabajo pasaremos a delimitar, según la visión de la AICPA, cada uno de ellos.

Pero, para nuestro trabajo de investigación, al margen del planteamiento anterior, es preciso realizar una diferenciación fundamental. Nosotros distinguimos dos bloques de servicios radicalmente distintos:

2.2.1. Los servicios de auditoría.

En este bloque se integran únicamente aquellos servicios que presta el profesional en su función como auditor.

Así, de acuerdo con la definición adoptada por la International Federation of Accountants⁸ (IFAC), “La auditoría de cuentas es el examen independiente de los Estados Financieros o de cualquier otra información financiera de una entidad, tenga o no ánimo de lucro y al margen de su tamaño o forma jurídica, cuando tal examen se orienta a expresar una opinión al respecto”.

No obstante, a la definición anterior se le podrían añadir elementos objetivos que ayuden a delimitar el concepto de esta disciplina frente a otras: (Grajal y Gutiérrez, 1997)

- Actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables.
- Realizada mediante técnicas acordes con las normas de auditoría.
- Realizada por un profesional cualificado e independiente.
- Que tenga por objeto la emisión de un informe en el que conste su opinión profesional que pueda tener efectos sobre terceros.

2.2.2. Los servicios de no-auditoría.

Numerosos autores (Mautz y Sharaf, 1961; Flint, 1988; Pany y Reckers, 1988; Power, 1997; entre otros) definen los servicios adicionales a la auditoría como todos aquellos servicios que no son auditoría. Similar tratamiento realiza la Securities Exchange Commission (SEC) al definir en su WEB el concepto de servicio de auditoría, asumiendo que todo lo demás son servicios de no-auditoría (Abbott et al., 2001b).

En este sentido, nos gustaría subrayar esta diferenciación ya que, en la actualidad, existen muchas firmas de auditoría que están aplicando lo que podríamos llamar una definición amplia de lo que constituyen los servicios de auditoría. Para nosotros, la actividad de auditoría es únicamente aquella encaminada a la revisión de las Cuentas Anuales de las compañías, siendo todo lo demás servicios adicionales. Aunque, sin lugar a dudas, hemos de reconocer

⁸ C MISION DE LA UNION EUR PEA (1996): “Libro Verde: función, posición y

que, en numerosas ocasiones, dichos servicios guardan una estrecha relación con la actividad de verificación.

Por otro lado, es preciso señalar que los servicios de no-auditoría están constituidos por una amplia gama de servicios, entre ellos: diseños de sistemas, servicios de consultoría y asesoría, servicios fiscales y legales, etc. En este sentido, siguiendo a Beattie y Fearnley (2004), dentro de la denominación “servicio de no-auditoría” se puede incluir cualquier servicio proporcionado por el auditor de forma adicional a la actividad de auditoría financiera. No obstante, tales servicios, en ocasiones, se identifican en la prensa académica o profesional con la Consultoría o el Asesoramiento a la Gestión, pero es preciso matizar, como más adelante comprobaremos, que los mismos están constituidos por muchos más tipos de servicios.

La anterior división del trabajo de los auditores puede parecer sencilla, pero sin embargo aporta un detalle primordial para nuestro estudio. Estamos de acuerdo con Jeppesen (1998), en que la diferencia fundamental entre los dos bloques de servicios anteriormente establecidos es la imprescindible independencia que se le exige al primer conjunto de ellos. En el caso de los servicios de no-auditoría, normalmente los consejos del auditor son para llevar a cabo decisiones empresariales, los cuales no están sujetos a la necesaria cualidad de independencia que sí requiere la actividad de verificación.

2.3 Estudio de las clasificaciones sobre servicios diferentes a la auditoría de cuentas tradicional.

La prestación de servicios adicionales por parte de las empresas de auditoría ha sufrido una profunda evolución a lo largo del tiempo. Para ilustrar este proceso de cambio hemos elegido comparar una clasificación que el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) incluía en sus

normas profesionales a principios de los 90, con la visión que refleja dicho organismo en la actualidad.

❖ ***Visión del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) en los años 90*** (Pereda y Alvarado, 1998):

◆ **Actuaciones como Fedatario** (*Attestation Engagements*). En estos servicios el fedatario es contratado para emitir una comunicación escrita que contenga una conclusión sobre la fiabilidad de una declaración. Esta declaración no puede ser verbal y la responsabilidad de su contenido es de otra persona diferente del fedatario.

◆ **Servicios de Elaboración y Revisión de Estados Financieros** (*Compilation and Review Services*). Entre ellos se incluyen:

- Servicios de Elaboración de Estados Financieros. Consisten en presentar la información proporcionada por la gerencia de una entidad en forma de Estados Financieros, sin expresar ningún juicio sobre la fiabilidad de dichos documentos.
- Servicios de Revisión. Se refiere a la realización de preguntas y procedimientos de revisión analítica para obtener una base razonable que permita emitir un juicio, limitado a los procedimientos realizados, sobre la existencia, o no, de modificaciones significativas a los estados revisados de acuerdo con unos principios prefijados de valoración y presentación.

◆ **Consultoría** (*Consultations*). Se trata, en este caso, de suministrar consejos sobre temas determinados en un período de tiempo breve.

◆ **Asesoría** (*Advisory services*). Su objetivo es desarrollar hallazgos, conclusiones y recomendaciones para que el cliente tome sus decisiones.

◆ **Servicios de Implantación, Transacciones y Productos:**

- Servicios de Implantación (*Implementation services*). Su es desarrollar una acción planificada previamente por la empresa cliente.
- Servicios sobre Transacciones (*Transaction services*). Se trata de funciones para desarrollar trabajos con relación a una transacción específica del cliente.
- Servicios sobre Productos (*Product services*). El auditor suministra, en este caso, al cliente servicios profesionales de apoyo relacionados con la instalación, uso o mantenimiento de un producto.

◆ **Servicios de Plantilla y otros servicios de apoyo** (*Staff and other support services*): Consiste en suministrar el personal adecuado para realizar tareas específicas en la empresa cliente.

❖ ***Visión actual del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)***⁹:

El punto central del planteamiento actual de la AICPA gira en torno a la definición de los Servicios de Garantía de la Información (*Assurance Services*), para, posteriormente, distinguirlos de otro tipo de servicios. De esta forma, dentro de los Servicios de Garantía de la Información establece las siguientes categorías diferenciadas:

⁹ Consultado en la página WEB: <http://www.aicpa.org/assurance/index.htm> (junio, 2004).

◆ **Servicios de Asesoramiento de Riesgos** (*CPA Risk Advisory Services*).

Consisten en el asesoramiento a las organizaciones con respecto a las siguientes actividades:

- Identificar y explotar oportunidades.
- Identificar y gestionar los riesgos que puedan afectar a las acciones planteadas para alcanzar sus objetivos.
- Ayudar a la rápida toma de decisiones.
- Facilitar la respuesta y adaptación a los eventos inesperados.

◆ **Servicios de Análisis del Rendimiento** (*CPA Performance View Services*).

El auditor debe intentar identificar factores críticos que lleven a medidas que puedan ser extrapoladas hacia el futuro. Dichas medidas serán usadas para asegurar el progreso en alcanzar objetivos específicos relacionados con la visión y el rendimiento de la organización. En definitiva, se trata de la habilidad de los profesionales de la auditoría para identificar puntos de decisión críticos que puedan llevar a cambios organizacionales, mejora en el rendimiento e incremento en los ingresos de una compañía.

Estos servicios combinan medidas financieras de carácter estándar con otro tipo de indicadores fundamentales, tales como: satisfacción de los clientes, formación y satisfacción de los empleados, calidad de los productos, etc. Tomando en conjunto ambos instrumentos, se podrá tener la habilidad para identificar los puntos de decisión críticos que pueden llevar a un cambio organizacional o una mejora del rendimiento de las compañías.

◆ **Servicios de Garantización de la fiabilidad de los Sistemas** (*SysTrust Services*). Su objetivo fundamental es la evaluación de la fiabilidad de los sistemas. Para determinar efectivamente la confianza del sistema se deben utilizar cuatro principios fundamentales:

- ❖ Disponibilidad y accesibilidad de la información para operar correctamente.
- ❖ Seguridad frente a personas no autorizadas.
- ❖ Integridad del sistema para llevar a cabo un proceso completo, preciso, en el tiempo oportuno y por la persona autorizada.
- ❖ Mantenimiento continuo de los principios anteriores.

◆ **Servicios de Garantización de la Fiabilidad del Comercio Electrónico** (*WebTrust Services*)¹⁰. El objetivo de estos servicios es ofrecer una guía profesional y recomendaciones sobre las mejores prácticas del comercio electrónico. Durante el acuerdo los auditores “auditan” los negocios “on line” del cliente, para verificar el cumplimiento de una serie de principios y criterios. Éstos se refieren a asuntos tales como:

- Privacidad.
- Seguridad.
- Disponibilidad.
- Confidencialidad.
- Derechos de los consumidores para reclamar.
- Prácticas de negocio.

A continuación, el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) dedica un apartado especial a un conjunto de **nuevos Servicios de Garantía de la Información Financiera**:

◆ **Servicios de Valoración de Riesgos** (*Assurance on Risk Assessment*). En este caso el objetivo es asegurar que los beneficios obtenidos por la entidad por los riesgos del negocio son aceptables, así como evaluar si la entidad tiene sistemas apropiados que le permitan gestionar adecuadamente esos riesgos.

¹⁰ El AICPA señala que aunque los principios y criterios relativos a los servicios de SysTrust y WebTrust pueden diferir en pequeños matices, tales como el estilo o la estructura, en realidad ambos son tremendamente similares (por ejemplo, ambos servicios tienen como objetivo asegurar la seguridad y la accesibilidad).

Los riesgos del negocio pueden definirse como la amenaza de que un evento o acción afectará adversamente a la capacidad de la organización para lograr sus objetivos y llevar a cabo su estrategia de forma exitosa. Dichos riesgos pueden clasificarse en los siguientes tipos:

- Riesgos estratégicos: por ejemplo, los productos sustitutos, los cambios en las preferencias de los clientes o la disponibilidad de capitales.
- Riesgos operacionales: por ejemplo, la pérdida de oportunidades de recursos o de mercado, el daño a la reputación o la existencia de un proceso de negocio ineficaz o ineficiente.
- Riesgos informacionales: por ejemplo, el uso de información de poca calidad para la toma de decisiones operacionales, financieras o estratégicas.

◆ **Servicios de Medida del Rendimiento del Negocio** (*Assurance on Business Performance Measures*). Este tipo de servicios analiza si el sistema de evaluación del rendimiento de la entidad contiene medidas fiables y relevantes para asegurar que los objetivos y las metas de la compañía serán alcanzados. Para ello, se centran en proporcionar garantía a las medidas, tanto financieras como no-financieras, que la organización utiliza para evaluar la efectividad y la eficiencia de sus actividades.

◆ **Servicios de Garantización de la Fiabilidad de los Sistemas de Información** (*Information Systems Reliability Assurance*). Estos servicios tratan de asegurar si los sistemas internos de la entidad (financieros y no-financieros) proporcionan información fiable para la toma de decisiones operativas y financieras. La fiabilidad de la calidad de los sistemas proporciona a los usuarios la garantía de que el mismo ha sido diseñado para producir datos verdaderos. La dotación de garantía a un sistema de información implica certificar su integridad.

◆ **Servicios de Garantización del Comercio Electrónico** (*Electronic Commerce Assurance*). El crecimiento del comercio electrónico ha estado caracterizado por una pérdida de la confianza en los sistemas. Por ello, estos servicios persiguen garantizar que el sistema de comercio electrónico proporciona integridad, seguridad, privacidad y fiabilidad a los datos que se manejan con el mismo. Los nuevos sistemas de comercio requieren definir nuevos conceptos de control, autorización, confidencialidad y anonimato.

◆ **Servicios de Medida del Rendimiento de los Profesionales Sanitarios** (*Assurance on Performance Measures – Health Care Providers*). La industria sanitaria tiene una gran importancia en Estados Unidos¹¹. Como en otros países del mundo, los ciudadanos estadounidenses tienen grandes preocupaciones acerca de su salud.

La adecuada provisión de cuidados médicos es tremendamente relevante en todos los segmentos de la sociedad americana. Este tipo de servicios tiene como objetivo proporcionar garantía a los pacientes, empleados y otros usuarios de los servicios sanitarios de que la calidad de los mismos sigue unos criterios específicos.

◆ **Servicios de Asistencia a la Tercera Edad**¹² (*ElderCare Assurance*). En este caso las firmas de auditoría prestan múltiples y varios servicios al sector de la población más anciana¹³. Por sus características, las personas mayores necesitan, en muchas ocasiones, a un profesional que les ayude a resolver numerosas cuestiones financieras y no financieras a las que tienen que hacer frente.

¹¹ El AICPA indica que esta industria representa una séptima parte de la economía de Estados Unidos (el volumen anual total supera un trillón de dólares).

¹² La AICPA destaca la importancia de la población perteneciente a este sector así como la gran riqueza concentrada en el mismo.

¹³ Lógicamente, tanto para este tipo de servicios como para los anteriores, no tendrá sentido que aparezca ningún conflicto con la cualidad de independencia de los auditores. En ninguno de los dos casos se trata de empresas y, por tanto, no se prestarán conjuntamente con la actividad de auditoría financiera.

Dentro de ellos, podemos encontrar los siguientes servicios:

- Contabilidad de operaciones rutinarias.
- Supervisión de las inversiones.
- Resolución de situaciones de emergencia, tales como, el mantenimiento y reparación del hogar y las emergencias médicas.
- Supervisión de que los mayores están recibiendo los cuidados necesarios.
- Informe periódico a los hijos u otros miembros de la familia sobre el estado de sus familiares, incluyendo una contabilidad completa de todas sus transacciones.
- Informe periódico a los hijos u otros miembros de la familia sobre el grado en el cual las personas encargadas de sus familiares están proporcionándoles el cuidado necesario.

Como anteriormente establecimos, la AICPA pasa a diferenciar los Servicios de Garantía de la Información de otros servicios que pueden ofertar los auditores. De esta forma, identifica los siguientes otros servicios:

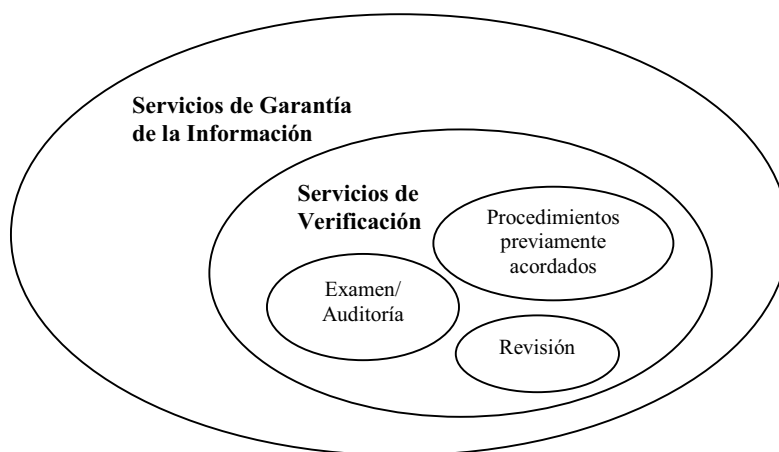
◆ **Servicios de Verificación** (*Attestation Services*). Se trata de un acuerdo en el cual un profesional habilitado está encargado de realizar una comunicación escrita que exprese una conclusión sobre la fiabilidad de una afirmación igualmente escrita que es responsabilidad de otra parte. Los Servicios de Garantía de la Información engloban a los Servicios de Verificación, pero a ellos se les aplica una serie de normas, a diferencia de otros Servicios de Garantía de la Información:

- ❖ Requieren afirmaciones escritas y un informe escrito del profesional habilitado.
- ❖ Requieren el establecimiento formal de un criterio de medida o su descripción en la presentación.

- ❖ Están limitado al examen, revisión y aplicación de principios previamente acordados.

Para diferenciar aún más la frontera existente entre ambos servicios, la AICPA presenta la siguiente figura (Figura 2.2) dónde se ilustra que los Servicios de Verificación son una parte de los Servicios de Garantía de la Información, junto con otros muchos nuevos conceptos de servicios.

Figura 2.2. Diferenciación entre Servicios de Garantía de la Información y Servicios de Verificación.



Fuente: Consultado en la página WEB:

<http://www.aicpa.org/assurance/about/defncom.htm> (junio, 2004).

Por otra parte, si volvemos a retomar la figura 2.1. anterior, el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) también definía las siguientes categorías de servicios:

- ◆ **Servicios de Recopilación** (*Compilation Services*). Consiste en presentar en forma de Estados Financieros la información que es proporcionada por la gerencia (propietarios), sin obligación de expresar ningún juicio sobre su fiabilidad. Una recopilación mejora la calidad de la información porque está

sustentada en un formato de principios y el profesional puede detectar errores obvios. De acuerdo con esto, podría incluirse dentro de la definición de Servicios de Garantía de la Información, a pesar de que el informe del profesional no exprese explícitamente la fiabilidad de la información recopilada.

♦ **Servicios de Consultoría de Gestión** (*Consulting Service*). Son servicios profesionales que emplean las habilidades técnicas, educación, observación, experiencia y conocimientos del profesional habilitado sobre enfoques analíticos y procedimientos usados en un acuerdo de consultoría. Pueden incluir determinación de los objetivos del cliente, acercar al cliente a la realidad, definición de problemas u oportunidades, evaluación de alternativas, formulación de acciones propuestas, comunicación de los resultados, implementación y seguimiento.

Los Servicios de Garantía de la Información no incluyen a los Servicios de Consultoría. No obstante, a menudo existen similitudes entre ambos debido al uso de un mismo cuerpo de habilidades y conocimientos. Lo que diferencia a ambos, es el contexto en el cual son desarrollados esas habilidades y conocimientos.

La diferencia, por tanto, está basada en el objetivo del acuerdo: los Servicios de Consultoría se centran en los resultados y los Servicios de Garantía de la Información se focalizan en la toma de decisiones por parte de los usuarios y en la información que ellos manejan.

De todas formas, en la práctica existen en ocasiones dificultades para diferenciar toda la amplia gama de servicios que acabamos de presentar. Por ello, la AICPA presenta un cuadro comparativo (Cuadro 2.1) de todos ellos:

Cuadro 2.1. Cuadro comparativo de los diferentes servicios.

	Verificación	Garantía	Consultoría
Resultado	Conclusión escrita acerca de la fiabilidad de la información proporcionada por la otra parte.	Recomendaciones para mejorar la información para la toma de decisiones.	Recomendaciones basadas en los objetivos del acuerdo.
Objetivo	Información fiable	Mejora en la toma de decisiones	Mejora de los resultados
Partes integrantes del acuerdo	No especificado, pero generalmente: el auditor, la persona que elabora la información y usuarios externos.	Generalmente tres: el auditor, la persona que elabora la información y el usuario externo.	Generalmente dos: el auditor y el usuario externo.
Independencia	Requerida por normas	Incluida en la definición	No requerida
Esencia del trabajo del auditor	De acuerdo con los criterios fijados o establecidos.	Garantía acerca de la fiabilidad o relevancia de la información.	Recomendaciones, no medidas de acuerdo con un criterio formal.
Forma en la que presenta el trabajo el auditor	Escrita	Cualquier forma de comunicación	Escrita u oral
Información crítica para el desarrollo del trabajo	Procedente de la declaración	Tanto la procedente del auditor como de la declaración	Procedente del auditor
Determinación del contenido de información	Persona que elabora la información (Cliente)	Persona que elabora la información, auditor o usuario	Auditor
Nivel de garantía	Examen, Revisión o cumplimiento de procedimientos acordados	Flexible	No existe una garantía explícita

Fuente: Consultado en la página WEB:

<http://www.aicpa.org/assurance/about/comstud/defncom.htm> (junio, 2004).

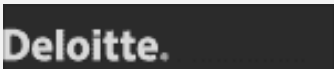
Los dos enfoques mantenidos por la AICPA en los años 90 y en la actualidad, respectivamente, reflejan la tremenda evolución sufrida por los trabajos de los auditores durante la pasada década. De dicho proceso destacamos dos características fundamentales:

- ❖ Continuo seguimiento de la evolución de las necesidades de los clientes que permitan nuevas posibilidades de ampliación de la oferta de servicios.
- ❖ Búsqueda de sectores emergentes dónde aparezcan también nuevas oportunidades para los profesionales de la auditoría.

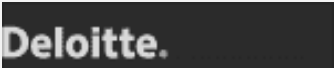
Con objeto de acercarnos aún más a la realidad existente en el mercado de servicios de auditoría, presentamos a continuación una exposición detallada de los distintos servicios que ofrecen las “Cuatro Grandes”¹⁴, así como de algunas otras firmas de menor tamaño (Cuadros 2.2 hasta 2.7), obtenidos a través de la página WEB de cada una de ellas:

¹⁴ Después del escándalo de Enron, dentro de Europa, Andersen y Deloitte & Touche han acordado su unión en España, Portugal y el Reino Unido; y fuera del entorno europeo, en Brasil y México. En otros países europeos, como Francia o Suiza, Ernst & Young se ha convertido en el socio de Andersen (*Expansión*, 18 de abril de 2002)


Cuadro 2.2. Servicios ofrecidos por la firma Deloitte¹⁵.

TIPO DE SERVICIO	
<i>Asesoramiento Corporativo</i>	<p>Alpha Corporate presta los servicios de asesoramiento corporativo de la firma Deloitte en España. Su servicio de asesoramiento especializado se adapta a las necesidades de cada proyecto y cada empresa para los siguientes tipos de operaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fusiones & Adquisiciones (M&A): adquisiciones, desinversiones y fusiones. • Incorporación de socios financieros: análisis capital riesgo y financiación estructurada. • Otras operaciones empresariales: alianzas estratégicas y procesos de externalización.
<i>Assurance & Advisory</i>	<p>El área de Assurance & Advisory presta un servicio integral a cada cliente. Deloitte en virtud de su independencia, calidad y rigor en la revisión de los estados financieros no sólo emite una opinión sobre las cuentas anuales sino que aporta valor añadido al servicio, utilizando sistemas de información únicos, desarrollados por nuestra propia firma para agilizar los procesos de auditoría. Entre los servicios que presta la auditora, además de la auditoría tradicional, se encuentran los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Asesoramiento en Transacciones (TAS): servicios de valoración empresarial, Raising Finance, Due Diligence y Forensic. • Asesoramiento Financiero Permanente: sistemas de información y análisis sobre mercados financieros, gestión de riesgos financieros y optimización de la organización y gestión de tesorería y finanzas. • Enterprise Risk Services: servicios para mejorar el control, la eficiencia y la seguridad de los sistemas de información. • Normas Internacionales de Contabilidad: diagnóstico, preparación, conversión y mantenimiento.
<i>Asesoramiento de Negocio</i>	<p>Se ofrecen una amplia gama de servicios para asesorar a las empresas a generar más valor para su negocio y sus stakeholders. Existe un grupo de profesionales que está especializado en prestar asesoramiento en prácticamente todos los campos del negocio, compartiendo un objetivo común: ayudar a comprender las necesidades del negocio de sus clientes y ofrecer las mejores soluciones alcanzables.</p>


¹⁵ Consultado en la página WEB: <http://www.deloitte.es> (mayo, 2004)


TIPO DE SERVICIO	 (continuación)
Business Process Outsourcing	Deloitte pone a disposición de sus clientes un grupo de profesionales especializados, que tienen capacidad de: <ul style="list-style-type: none"> • Ayudar a analizar, diseñar y ejecutar estrategias de externalización de procesos administrativos, financieros, contables y de gestión de recursos humanos. • Convertirse en aliado de las empresas que apuesten por una externalización de dichos procesos, asumiendo la total responsabilidad de operar y supervisar los mismos.
Asesoramiento Jurídico y Tributario	El área de Asesoramiento Jurídico y Tributario de Deloitte cuenta con profesionales especialistas en identificar oportunidades que son clave para la rentabilidad de los proyectos empresariales. Los profesionales de Deloitte ayudan a sus clientes, además, a cumplir con sus obligaciones tributarias y a lograr el mayor beneficio, según la normativa local e internacional. Se pueden distinguir las siguientes áreas: <ul style="list-style-type: none"> • Áreas de servicio Jurídico: el área de Asesoramiento Jurídico ofrece a las empresas y organizaciones un asesoramiento legal específico para el desarrollo de sus actividades industriales, comerciales e institucionales. Además la red internacional de oficinas nos permite, además, coordinar o dirigir procedimientos que impliquen la intervención de distintas jurisdicciones nacionales. Dentro de esta área se incluyen: Derecho Contencioso, Derecho de las Nuevas Tecnologías y e-business, Derecho Europeo, Derecho Financiero y de Seguros, Derecho Inmobiliario y Urbanismo, Derecho Laboral, Derecho Laboral, Derecho Mercantil, Derecho Público y Fusiones y Adquisiciones. • Áreas de servicio Tributario: el área de Asesoramiento Tributario ofrece a las empresas y organizaciones un asesoramiento fiscal de carácter integral y permanente, en el desarrollo de sus actividades industriales, comerciales e institucionales. Dentro de esta área se incluye: Asesoramiento y Planificación Fiscal de Empresas, Fusiones y Adquisiciones, Impuestos indirectos, Impuestos Personales e International Assignment Services, Private Clients y Transfer Pricing.

Cuadro 2.3. Servicios ofrecidos por la firma PricewaterhouseCoopers¹⁶.


TIPO DE SERVICIO	
<i>Auditoría</i>	<p>El servicio de auditoría financiera de PwC está diseñado para ofrecer valor añadido al cliente y no se limita a emitir una opinión sobre las cuentas anuales de la empresa, proporciona además otros servicios:</p> <p>◆ Assurance: auditoría estatutaria, evaluación de riesgos de negocio y diagnóstico económico financiero, revisión y asistencia en la preparación de presupuestos, actuación como expertos independientes, procedimientos concursales y peritajes contables, asesoramiento sobre políticas y sistemas de consolidación, auditorías operativas y asistencia en la preparación y revisión de información financiera.</p> <p>◆ Transaction Services: se trata de un grupo de profesionales con amplia experiencia en compraventa de empresas, especializados en todas las facetas del análisis financiero, fiscal, etc. En función de que su cliente sea el comprador o el vendedor, sus objetivos son:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Minimizar el riesgo y maximizar las oportunidades. 2. Identificar las opciones estratégicas. 3. Colaborar en la transacción a través de: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Due Diligence de adquisición. ▪ Identificación y asesoramiento en la implantación de medidas que incrementen el valor del negocio, una vez realizada la transacción (servicios post-transacción). ▪ Diseño de la estructura fiscal y legal de la operación. ▪ Servicios estratégicos y desinversiones complejas. ▪ tros instrumentos de colaboración: due diligence de Mercado y estratégico, due diligence de venta, etc.
<i>Consultoría de Negocio</i>	<p>La consultoría de negocio de PwC ofrece al mercado soluciones específicas que ayudan a los clientes en la gestión de su negocio. Las soluciones que se ofrecen abarcan distintos ámbitos de la gestión y todas ellas cuentan con especialistas organizados por competencias o perfiles profesionales y por sectores de mercado. Estas soluciones son las siguientes: seguridad y tecnología, mejora de procesos y gestión del cambio, diseño de controles y auditoría interna, gestión de aspectos regulatorios y gobierno corporativo, sostenibilidad (medioambiental, social y financiera), gestión del riesgo y creación de valor.</p>

¹⁶ Consultado en la página WEB: [http:// www.pwcglobal.com/es/](http://www.pwcglobal.com/es/) (mayo, 2004)


TIPO DE SERVICIO	 (continuación)
Asesoramiento Fiscal y Legal	<p>Landwell es el despacho de abogados de PwC. ofrece una amplia gama de servicios en materia legal y fiscal con equipos de trabajo multidisciplinares especializados en las distintas áreas del Derecho. Landwell forma parte de la red mundial de servicios legales y fiscales de PwC.</p> <p>Landwell Abogados y Asesores Fiscales ofrece los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Asesoramiento Legal: derecho mercantil, derecho laboral, derecho procesal, derecho administrativo, derecho financiero, bancario y mercado de valores, derecho comunitario, derecho civil, derecho inmobiliario y de la construcción, propiedad intelectual e industrial y derecho de las tecnologías de la información, derecho deportivo, derecho marítimo, grandes patrimonios y empresa familiar, derecho aeronáutico, oil & mining y energía. • Asesoramiento Fiscal: imposición indirecta, imposición local y autonómica, procedimiento tributario y otros servicios. • Latin American Business Center: proporcionar soluciones a los problemas que las empresas europeas encuentran para el desarrollo de sus negocios en Latinoamérica.
Japan Business Development	<p>PwC dispone de una red a nivel mundial de profesionales especializados en prestar servicios a las entidades japonesas.</p>
Corporate Finance	<p>Esta división proporciona servicios de asesoramiento financiero, económico y estratégico especializado a compañías, instituciones financieras y gobiernos, a través de un abanico de servicios que permite ofrecer soluciones e ideas creativas que afectarán al futuro del negocio, así como en momentos críticos y en situaciones que requieren una rápida toma de decisiones. El trabajo llevado a cabo se define en cinco grandes áreas con soluciones específicas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Asesoramiento en Fusiones y Adquisiciones. • Reestructuración Empresarial. • Valoración y Estrategia. • Infraestructuras, Gobiernos y “Utilities” • Apoyo en Litigios e Investigaciones.

TIPO DE SERVICIO	 (continuación)
Human Resource Services	Se trata de la división especializada en consultoría de Recursos Humanos y trabaja bajo la premisa de ayudar al cliente a crear valor, alineando sus recursos humanos y la estrategia del negocio. Presta soluciones de alta calidad técnica, adaptadas a cada necesidad concreta, y con una visión global de los problemas. Existen diez áreas de colaboración profesional: <ul style="list-style-type: none"> • Executive Search & Selection. • Consultoría de Formación. • E-learning.es. • rganizational effectiveness y Gestión del Cambio. • Desarrollo y Gestión del Talento. • Compensación Total Flexible. • Previsión Social Complementaria. • Plan de Compensación Flexible. • Soluciones Tecnológicas e-RH.
Gestión Integral de Empresas	El departamento de Company Administration Services (CAS) presta servicios de gestión integral de empresas. Mediante la subcontratación de las funciones administrativas, las compañías pueden centrar los recursos en la actividad principal de su negocio. Las principales áreas son: <ul style="list-style-type: none"> • Administración Contable y Fiscal. • Administración Laboral y de RRHH. • System Users Report. • Servicio de Traducción. • Desarrollo y Acción Social (EDAS)


Cuadro 2.4. Servicios ofrecidos por la firma KPMG¹⁷.

TIPO DE SERVICIO	
<p><i>Auditoría y Asesoramiento</i></p>	<p>Las profesionales de KPMG están especializados fundamentalmente en las siguientes áreas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Contabilidad y requerimientos de información en principios nacionales e internacionales. • Revisión, diseño y mejora de los procesos de negocio y sistemas de control. • Diseño y evaluación de los sistemas de control y gestión de la información de la información. • Desarrollo de procesos para gestión de los riesgos y de mercado, de crédito y operativos de las sociedades. <p>Los principales servicios que nos podemos encontrar son los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de Estados Financieros. • Management Assurance Services: CBRA (Evaluación de Riesgos), Revisiones Diagnóstico de Auditoría Interna, Evaluación de Sistemas de Control Interno, Análisis de Procesos, outsourcing con KPMG, Co-outsourcing con KPMG, Buen Gobierno de las Sociedades. • Riesgos de la Información (IRM): Protección de Datos Personales, Seguridad en Internet, Integración de Sistemas, Project Risk Management, Planes de Continuidad del Negocio. • Seguridad y Medio Ambiente: Seguridad Laboral, Medio Ambiente y Responsabilidad Social, Ética y Económica. • Calidad: Sistemas de Calidad conformes a la IS 9001: 2000, Auditorías de Calidad, Modelos de Satisfacción y Fidelización de Clientes, Mejora continua, Modelo europeo de excelencia empresarial, Premios de Calidad. • Seguros: Auditorías, Servicios fiscales y legales, Asesoramiento de naturaleza actuarial, Planes de pensiones, Asistencia en las transacciones corporativas, Mejoras de los procesos organizativos y de gestión, Herramienta S CK, Herramienta ABC, e-Business.


¹⁷ Consultado en la página WEB: <http://www.kpmg.es> (mayo, 2004)

TIPO DE SERVICIO	 (continuación)
KPMG Abogados: El Bufete.	En KPMG Abogados se prestan servicios especializados en todas las áreas del derecho de la empresa, en su vertiente fiscal (Tax Services): fiscalidad nacional e internacional, banca y servicios financieros, precios de transferencia, IVA, aduanas e impuestos indirectos, empresa familiar y grandes patrimonio, fusiones y adquisiciones, Due Diligence, e-Tax y compliance; y legal (Legal Services): mercantil, laboral, procesal, concursal, administrativo, medioambiental, de la propiedad industrial e intelectual, del mercado de valores y de las telecomunicaciones.
FAS (Financial Advisory Services)	KPMG ofrece un enfoque especializado e integrado en un mercado que demanda servicios profesionales cada vez más específicos en todo lo relativo al asesoramiento en operaciones de compra-venta de empresas, análisis y reestructuración de negocios, etc.
Corporate Finance	Dentro de esta área se ofrecen los siguientes servicios: Adquisiciones y ventas, Valoraciones, Project Finance y Análisis de Viabilidad, Salidas a Bolsa y Emisiones de títulos, Servicios de Privatización.
Corporate Recovery	KPMG pone a disposición de sus clientes el conocimiento específico y la experiencia de sus profesionales para ayudar a las empresas a alcanzar los objetivos marcados. Los principales servicios ofrecidos son los siguientes: Reestructuraciones, Servicios de insolvencia, Servicios para entidades financieras, Recuperación de créditos, Reestructuraciones de deuda.
Transaction Services	En este caso se trata de asesorar al cliente en operaciones de fusión y/o adquisición, poniendo especial atención en la creación de valor para sus accionistas e identificando con la mayor antelación posible, los riesgos y oportunidades de la transacción. Los principales servicios ofrecidos son los siguientes: Pre-deal Evaluation, Vendor Initiated Due Diligence, Asesoramiento al vendedor, Stock Exchange Reporting, Contract Assistance.
Forensic	Los profesionales de KPMG Forensic ofrecen servicios de prevención e investigación de fraudes y de asistencia como expertos independientes en conflictos judiciales y extrajudiciales. Los principales servicios son: resolución de situaciones de conflicto, eBusiness y Blanqueo de Capitales.

Cuadro 2.5. Servicios ofrecidos por la firma Ernst & Young¹⁸.

TIPO DE SERVICIO	
<i>Assurance and Advisory Business Services - AABS</i>	<p>Las auditorías que realizan los profesionales de Ernst & Young se caracterizan porque profundizan en los procesos de negocio y en el reflejo contable de la situación financiera y patrimonial y de los resultados de las operaciones, dando prioridad al fondo sobre la forma de las transacciones.</p> <p>Dentro de esta área se incluyen los siguientes servicios: Assurance, Business Risk Services, Technology & Security Risk Services, Transaction Support, Risk Management Practice, Entrepreneurial Services, Sector Público, outsourcing.</p>
<i>Ernst & Young Abogados</i>	<p>Ernst &Young Abogados ofrece un amplio abanico de servicios de asesoramiento fiscal y legal caracterizados por una atención personalizada y una adaptabilidad de su estructura a las demandas de sus clientes, en España y en el resto del mundo.</p> <p>Los servicios ofrecidos comprenden las siguientes materias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ámbito legal: Mercantil (Derecho Societario, Contratación nacional e internacional, Fusiones y Adquisiciones). Derecho Público (Administrativo y Urbanismo, Financiero, Seguros y CNMV, Salud y Medio Ambiente), Laboral (Negociación colectiva, Asesoramiento laboral internacional, Contenciosa laboral), Procesal (Concursal: Suspensiones de Pago y Quiebras, Fraude: Seguridad Corporativa) • Ámbito fiscal: Tributación de Empresa (Asesoramiento en todos los ámbitos de la fiscalidad empresarial, Planificación fiscal de empresas y grupos de sociedades, Gestión tributaria, Procedimientos Tributarios), Tributación indirecta (IVA e Impuestos Indirectos, Comercio Exterior), Tributación Internacional (Planificación fiscal internacional, Precios de transferencia y operaciones financieras, desks en el extranjero), Planificación Patrimonial (Reestructuraciones patrimoniales de empresas familiares, Transmisiones intergeneracionales), Expatriados (Asesoramiento fiscal y gestión de declaraciones, en materia de seguridad social, y en RRHH).

¹⁸ Consultado en la página WEB: <http://www.ey.com/global/content.nsf/Spain/Home> (mayo, 2004)

TIPO DE SERVICIO	 (continuación)
<p><i>Corporate Finance</i></p>	<p>Este departamento ofrece servicios de asesoramiento financiero estratégico a las empresas o instituciones siempre con la máxima preocupación por la calidad y eficacia.</p> <p>Actualmente se ofrecen las siguientes líneas de servicios:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Asesoramiento en fusiones y adquisiciones: servicios de asesoramiento relacionados con fusiones, adquisiciones, ventas, desinversiones, joint-ventures, entrada de socio financiero y cualquier otro tipo de alianza de empresas cotizadas y no cotizadas: análisis y valoraciones, redacción del cuaderno de venta, selección y toma de contacto con empresas objetivo, asistencia en las negociaciones, asesoramiento en cuanto a la estructura de transacción y acuerdo de compra-venta. • Capital Markets: son servicios de asesoramiento para la búsqueda de fondos o la reestructuración financiera de la empresa que incluyen: estructuración y obtención de financiación corporativa, diseño y organización de reestructuración financiera, elaboración y revisión de modelos financieros. • Valoraciones y planes de negocio: valoraciones de empresas, paquetes accionariales y fondos de comercio, fairness opinions, informes de expertos independiente, elaboración y revisión de planes de negocio. • Privatizaciones: se trata de servicios dirigidos a la entidad pública o a los concursantes en los procesos de privatizaciones que cubren todo el proceso: asesoramiento estratégico y valoración, ayuda en la organización de un consorcio: selección de los miembros, negociaciones, etc., gestión del proceso, asesoramiento en las negociaciones y los acuerdos finales. • Servicios complementarios: E&Y Corporate permite disponer del abanico completo de los servicios necesarios en una transacción y facilita una buena coordinación de los mismos: Due Diligence y Asesoramiento legal y fiscal.


Cuadro 2.6. Servicios ofrecidos por la firma RSM Audihispana¹⁹.

TIPO DE SERVICIO	RSM Audihispana
<i>AH Auditores</i>	<p>Su objetivo es realizar auditorías que aporten la máxima fiabilidad razonable sobre los sistemas contables y financieros y, por lo tanto, la más elevada credibilidad interna y externa sobre los resultados de la gestión empresarial. Los pilares fundamentales sobre los que se fundamenta son: la metodología, la independencia, la objetividad, la confidencialidad, la integridad y la confianza.</p> <p>Dentro de esta área se incluyen los siguientes servicios: Auditoría, Consolidación, Asesoría Contable, Actuaciones en el ámbito judicial, Formación, Planes estratégicos y de viabilidad, Valoración de empresas y marcas y Due diligence.</p>
<i>AH Corporate Finance</i>	<p>Esta división se dedica a la prestación de asesoramiento especializado a empresas, instituciones e inversores, en torno a decisiones estratégicas y a sus implicaciones financieras. Su actividad se desarrolla alrededor de las decisiones empresariales e institucionales relacionadas con la toma de decisiones de inversión, desinversión y financiación teniendo en cuenta como referencia, en la mayoría de ocasiones, la optimización del valor del accionista.</p> <p>Dentro de esta área se incluyen los siguientes servicios: Fusiones y adquisiciones, Estructuración y búsqueda de capital y financiación, Reestructuración emp-financiera, Inicio Corporate.</p>
<i>AH Abogados y Asesores</i>	<p>En este caso se prestan servicios en tres áreas diferenciadas:</p> <p>Mercantil: su objetivo es la prestación del asesoramiento jurídico societario, contractual, litigioso y de nuevas tecnologías.</p> <p>Fiscal: su objetivo es ofrecer a sus clientes un servicios global de planificación fiscal, basándose en el asesoramiento individualizado y adaptado a las necesidades más específicas de cada cliente.</p> <p>Laboral: basa su actuación en criterios de rigor y de utilidad en la prestación de sus servicios, en perfecta coordinación con el departamento de Recursos Humanos.</p>

¹⁹ Consultado en la página WEB: <http://www.audihispana.com> (mayo, 2004)

TIPO DE SERVICIO	<div style="text-align: center;">  <i>(continuación)</i> </div>
<i>AH Business Consulting</i>	<p>Los principales servicios ofrecidos en esta área son los siguientes:</p> <p>Estrategia: Planes estratégicos, Diseño e implementación de Cuadros de Mandos de Indicadores, Gestión del cambio cultural.</p> <p>Organización: Diseño organizativo y reorganización de empresas, Gestión de procesos y dirección por procesos, Análisis y mejora de procesos.</p> <p>Gestión de la calidad: Medición y mejora de la Satisfacción de los clientes, Evaluación y mejora de la calidad del servicio prestado, Mejora de la gestión, Sistemas integrados, etc.</p> <p>Marketing: Desarrollo e implantación de la estrategia Customer Relationship Management (CRM), Fidelización de Clientes, Medición y Mejora de la Fidelidad de los clientes y Marketing Relacional, Planes de Marketing, Investigaciones de Mercado.</p> <p>Gestión de personas: Medición y mejora de la satisfacción de las personas, Gestión de RH, Gestión de competencias, Gestión de conocimiento.</p> <p>Formación: Diseño a medida e impartición de cursos “in company” sobre los temas anteriores.</p>

Cuadro 2.7. Servicios ofrecidos por la firma BDO²⁰.

TIPO DE SERVICIO	
BDO Audiberia Auditores	<p>En esta área se diferencian dos tipos de servicios:</p> <p>Auditoría: auditoría de CCAA, Auditoría especial de adquisición de empresas o negocios, Revisión, Evaluación e Implantación de Sistemas de Control Interno Eficaces, Auditoría de Gestión, Implantación de Departamentos de Auditoría Interna, Diseño de Comités de Auditoría, Auditoría Constructiva para PYMES, Auditoría del Sector Público: Financiera, operativa y de Regularidad, Auditoría de Prevención de Riesgos Laborales.</p> <p>Consultoría: Proceso de adaptación al EUR , Consultoría Estratégica, Sector Turístico y Hotelero, Consultoría Estratégica de Instituciones Financieras, Ingeniería y Proyectos Medioambientales, Gestión y optimización de Redes Logísticas, Medición y Evaluación de la Dirección, Consultoría Financiera, Técnicas Avanzadas de Negocios, Tecnología de la información.</p>
BDO Audiberia Estudio Jurídico y Tributario	<p>Asesoramiento y Planificación Fiscal: Asesoramiento Tributario, Planificación Fiscal, Asesoramiento y asistencia en inspecciones, Evaluación y diseño de una política fiscal de las remuneraciones de directivos, Auditoría de la situación fiscal, Estudios y evaluación de contingencias fiscales, Análisis, interpretación y apoyo para la defensa de criterios mantenidos por la administración tributaria, Asesoramiento en la preparación de declaraciones tributarias.</p> <p>Asesoramiento Mercantil y Legal: Planificación jurídica de operaciones, Asesoramiento legal en derecho mercantil, laboral y fro., Asesoramiento en derecho de la empresa internacional y en derecho comunitario, Suspensiones de pago y quiebra, Asesoramiento e información sobre subvenciones y otras ayudas estatales, Asesoramiento Laboral.</p> <p>Servicios integrales de gestión y apoyo a PYMES: Externalización, Diseño e implantación de sistemas de control de tesorería, Asistencia en inspecciones tributarias y laborales, Asesoramiento en las relaciones bancarias, Grupo de trabajo multidisciplinar y especializado en el asesoramiento y gestión de PYMES.</p> <p>Finanzas corporativas: Salida de empresas a Bolsa, Valoración de sociedades, Estudios de viabilidad, Planes estratégicos, Diseño de operaciones especiales, Preparación de cuadernos de ventas, Búsqueda de socios, Asistencia y apoyo en negociaciones.</p> <p>Recursos Humanos: Búsqueda y selección de personal, rganización de los recursos humanos, Formación.</p>

²⁰ Consultado en la página WEB: <http://www.bdo.es> (mayo, 2004)

Para finalizar el capítulo proponemos una clasificación general extraída del conjunto de servicios que prestan las firmas de auditoría analizadas anteriormente. Así, aunque bajo diferentes denominaciones, se observan las siguientes cuatro categorías de servicios.

♦ **Servicios de Auditoría y Asesoramiento:** Se integran dentro de este bloque todas aquellas funciones relativas a la actividad tradicional de verificación de Cuentas Anuales, además de todo un conjunto de servicios de asesoramiento financiero.

Es preciso destacar que, cómo puede observarse en las tablas presentadas anteriormente, todas las firmas aplican una definición amplia de su área de servicios de auditoría, incorporando bajo esta rúbrica otras muchas actividades (asesoramiento en transacciones, mejora de los sistemas de información, aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, Planes estratégicos y de viabilidad, entre otros muchos servicios).

Además, también queremos llamar la atención sobre la siguiente cuestión. Las firmas de auditoría, cuando describen en que consiste la prestación de estos servicios, no hacen apenas hincapié en la importancia de la realización de la actividad de auditoría por profesionales independientes. Aunque este tema será objeto de un estudio más profundo en el siguiente capítulo, queremos destacar las enormes consecuencias que tal comportamiento puede tener en la vertiente aparente de la cualidad de independencia de los auditores.

♦ **Servicios de Asesoramiento Legal y Fiscal:** Se incluyen dentro de estos servicios todos aquellos encaminados a asesorar a los clientes en materia legal y fiscal, abarcando todas las áreas del derecho: Mercantil, Laboral, Procesal, Administrativo, Financiero, Fiscal, etc.

♦ **Servicios de Consultoría de Negocio.** Comprende el suministro de ayuda a los clientes para el logro de sus objetivos estratégicos a través de la mejora en la

toma de decisiones, fundamentalmente ayudando a las compañías a generar más valor para su negocio y para sus stakeholders.

◆ **Servicios de *Corporate Finance***. Se trata de ofrecer asesoramiento financiero y estratégico a las empresas o instituciones para la realización o no de determinadas operaciones (adquisiciones y ventas, valoraciones, salidas a Bolsa y emisión de títulos, etc.)

De forma más específica, existen otras categorías de servicios que son ofrecido sólo por algunas de las firmas de auditoría que hemos analizado:

◆ **Servicios de *Externalización (Outsourcing) de los Procesos de Negocio***: Su objetivo es ayudar a analizar, diseñar y ejecutar estrategias de externalización de procesos administrativos, financieros, contables y de gestión de recursos humanos.

◆ **Servicios de *Desarrollos de Negocios en Japón***: En este caso se trata de servicios prestados por profesionales especializados a entidades japonesas en todo el mundo.

◆ **Servicios de *Gestión de Recursos Humanos***: Estos servicios persiguen ayudar al cliente a crear valor, alineando sus recursos humanos y la estrategia del negocio. Las principales áreas son: búsqueda y selección de ejecutivos, consultoría de formación, e-learning, gestión del cambio, etc.

◆ **Servicios de *Gestión Integral de Empresas***: En este caso las firmas prestan servicios integrales a las empresas mediante la subcontratación de las funciones administrativas. De esta forma, las compañías pueden centrar sus esfuerzos y recursos en la actividad principal de su negocio.

◆ **Servicios de *Forensic***: Se trata de ofrecer servicios de prevención e investigación de fraudes y de asistencia como expertos independientes en

conflictos judiciales y extrajudiciales. Las áreas principales son: resolución de situaciones de conflicto, eBusiness y blanqueo de capitales.

Hemos comprobado a lo largo de este capítulo la amplia variedad de trabajos ofertados por los auditores en el desempeño de su profesión. Todos estos nuevos servicios aportan a las firmas auditoras numerosas ventajas en términos de ingresos y beneficios. Pero a pesar de ello es preciso estudiar un tema tremendamente controvertido en la actualidad, que es la influencia que ejerce la prestación conjunta de servicios de auditoría y servicios de no-auditoría en la integridad y objetividad del auditor en el desempeño de sus funciones.

Para ello, consideramos necesario profundizar, previamente, en el estudio de la cualidad de independencia de los auditores.

CAPITULO 3

LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR



ESTRUCTURA DEL CAPÍTULO:

3.1. Introducción.

3.2. Enfoque conceptual sobre la independencia del auditor.

3.3. La diferencias de expectativas: la apariencia de independencia.

3.4. Incentivos y amenazas a la independencia del auditor.

3.1 Introducción.

Condor (1999) estableció que la finalidad de la auditoría es dotar de credibilidad a la información divulgada por los responsables de las empresas, los administradores, cuyos destinatarios son terceras personas sin capacidad de intervención en su elaboración.

De acuerdo con numerosos autores (Goldman y Barlev, 1974; Firth, 1980; Lee y Gu, 1998; Lindberg y Beck, 2002; Fisher y Prangnell, 2003; Kaplan, 2004; entre otros), la cualidad de independencia de los auditores constituye uno de los pilares fundamentales de su actividad profesional. Esto es así hasta el punto de que la existencia de dicha actividad carece de sentido si no es desempeñada por profesionales de la auditoría independientes.

Según el anterior razonamiento, cualquier escenario o situación que no cumpla dicha condición, no tiene razón de ser. De esta misma forma se manifiesta Shockley (1981), al afirmar que el valor de los servicios de auditoría está condicionado por la asunción fundamental de que sus profesionales son independientes de las entidades que auditan.

No obstante, siguiendo a Rodríguez Rodríguez (2002), es preciso aclarar que la independencia no es el único atributo que deben poseer los auditores de cuentas¹, pero éste constituye uno de los más fundamentales y necesarios.

Así, los profesionales de la auditoría deberán asumir con firmeza la realización de su función con total independencia. Dicha función consiste en la emisión de un informe donde exprese su opinión sobre la razonabilidad con la que las Cuentas Anuales de una empresa expresan la imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera y del resultado de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados en el período examinado (Sierra y Orta, 1996).

¹ Otras características muy importantes de los auditores deben ser también su competencia, experiencia, etc.

En la práctica, un informe de auditoría no calificado aporta credibilidad a los Estados Financieros de las compañías, proporcionando a los usuarios externos una seguridad razonable de que la información es fiable, consistente y comparable durante todos los períodos cubiertos por el informe. Si la opinión de auditoría es proporcionar el grado deseado de garantía, el auditor debe ser capaz de formar y expresar una opinión sin influencias (Bazerman et al., 1997).

Por tanto, la auditoría, cuando es ejercida por profesionales independientes, es una actividad que aporta valor añadido a los Estados Financieros presentados por las compañías. Dicha actividad incrementa la fiabilidad y credibilidad de la información financiera publicada por las empresas, la cual constituye una base fundamental para la toma de decisiones de múltiples usuarios.

La importancia de la cualidad de independencia cobra una especial relevancia para el adecuado funcionamiento y la eficiencia del mercado de capitales (Gaynor, 2002). Prueba de ello puede encontrarse, por ejemplo, en las tremendas consecuencias negativas (fundamentalmente, en términos de cotización de las acciones²) que han seguido en numerosas ocasiones a escándalos financieros protagonizados por auditores, a los que posteriormente se les acusó de comportamientos no acordes con su deber de profesionales independientes.

Para Myring y Bloom (2003) la independencia es uno de los asuntos más importantes en la práctica contable actual. Esta cualidad incrementa la efectividad de la auditoría al proporcionar la garantía necesaria de que el profesional planificará y ejecutará su trabajo con objetividad. La alta calidad de las auditorías incrementará la fiabilidad de los informes financieros para los inversores y otros usuarios, facilitando la localización óptima del capital.

² La crisis de Enron llevó a que el valor de mercado de la compañía cayera en más de 75 billones de dólares en aproximadamente un año (Reinstein et al., 2002).

Siguiendo a Johnstone et al. (2001), en el contexto del mercado de capitales, el valor de una auditoría está definido por su capacidad de dirigir eficientemente los conflictos de intereses que se produzcan en el mismo. Este conflicto sucede fundamentalmente entre aquellos que buscan colocar capital en el mercado y aquellos otros que lo proporcionan. En este escenario, los auditores son los encargados de añadir valor al mercado de capitales mediante la protección de los intereses de los proveedores de capital.

Por ello, la fiabilidad que añaden los profesionales de la auditoría independientes a la información financiera de las empresas es fundamental para el funcionamiento eficiente del mercado de capitales. En este mismo sentido se manifiesta Ruiz Barbadillo (2003, p. 49) al afirmar que “la independencia es un atributo básico y singular de la profesión auditora, es decir, no compartido por otras profesiones liberales, y que en última instancia justifica la existencia de la auditoría y de las peculiares condiciones institucionales en las que se presta el servicio. En efecto, desde un punto de vista normativo, se considera que la auditoría realiza una contribución importante a la sociedad, facilitando, a través de la evolución de la fiabilidad de la información contable de las empresas, un adecuado funcionamiento del mercado. Ello implica que la auditoría tiene un interés público que cumplir, aspecto éste que justifica que las empresas sean sometidas legalmente a la obligación de presentar sus cuentas anuales auditadas, creándose a través de la ley un mercado cerrado en el que los auditores prestan sus servicios. La independencia del auditor justifica la creación de un mercado monopolístico, y puede señalarse que gran parte del valor de la auditoría se hace recaer en la naturaleza independiente del servicio”.

De forma particular, la aportación de la actividad de la auditoría al mejor funcionamiento del mercado de capitales puede observarse, por ejemplo, en las siguientes situaciones: reducción del riesgo incertidumbre y disminución del coste del capital (Reinstein et al., 2002).

De este modo, queda patente que el objetivo primordial de la independencia del auditor es proporcionar un soporte o protección a los diversos

usuarios sobre la fiabilidad del proceso de información financiera y contribuir a la mejora de la eficiencia en el mercado de capitales (Lindberg y Beck, 2002).

3.2 Enfoque conceptual sobre la independencia del auditor.

Como ya se ha puesto de manifiesto, la independencia de los auditores es uno de los pilares fundamentales en el que se sustenta la credibilidad de los usuarios de la información económico-financiera elaborada por las organizaciones económicas (Cañibano y Castrillo, 1999).

El Financial Accounting Standards Committee (FASC) de la American Accounting Association (AAA) establece que una auditoría de calidad requiere tanto experiencia como independencia. Esas dos cualidades tienen consecuencias directas sobre la actual calidad de la auditoría, así como efectos interactivos potenciales. En adición, las percepciones de los usuarios de los Estados Financieros de la calidad de la auditoría son una función de su visión tanto de la independencia del auditor como de sus conocimientos (Maines, 2001).

No obstante, para estudiar el tema de la independencia del auditor hay que tener en cuenta que es una de las cuestiones más espinosas y políticas a las que tiene que hacer frente la regulación. El público, la profesión, los usuarios, los políticos, los trabajadores y los competidores de las firmas auditoras son muy sensibles y todos tienen opiniones sobre este tópico. Por ello, Van Der Plaats (2000, p. 625) señala que *“el desafío de la regulación parece ser “mantener la calma” y actuar con racionalidad en un pantano de percepciones e intereses donde son frecuentemente oídas llamadas hacia regímenes de independencia estrictos”*.

Antes de comenzar con su conceptualización, es preciso aclarar que no existe un acuerdo consensuado sobre su definición. Numerosos autores (Antle, 1984; Evans y Nobes, 1998; Mikol y Standish, 1998; Alonso, 1999; Taylor et al, 2003; entre otros), han puesto de manifiesto esta cuestión, tanto en el panorama nacional como en el internacional.

No obstante, no han sido pocos los esfuerzos reguladores para intentar armonizar el término de independencia. Así, se han producido los siguientes pronunciamientos acerca de la independencia (Alonso, 1999):

- ❖ El informe Marc.
- ❖ Estudios de la FEE.
- ❖ Federación internacional de contadores (IFAC).
- ❖ Grupo Europeo de Contacto.
- ❖ Libro blanco de la auditoría de cuentas en España.
- ❖ Libro blanco de la auditoría en EEUU.
- ❖ Asociación Internacional de Abogados.
- ❖ Código Ético de los Consejos de Administración.
- ❖ Dictamen del Consejo de Estado sobre el Estatuto de la Abogacía.
- ❖ Comisión de Gobierno de las Sociedades (Informe Hampel).
- ❖ Informe Cadbury.

A continuación, vamos a analizar algunos de los pronunciamientos anteriores y también otros, procedentes de organismos no incluidos en la lista anterior, como son la Comisión de la Unión Europea y la Securities and Exchange Commission (SEC), que han realizado, igualmente, manifestaciones sobre la independencia del auditor³.

En la legislación española, a pesar de las recientes modificaciones producidas en la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas⁴, no es posible encontrar una definición del término independencia. No obstante, en el artículo octavo de dicha ley se establece que los auditores de cuentas deberán ser y parecer independientes, en el ejercicio de su función, de las empresas y entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su objetividad, en relación con

³ No hemos considerado relevante para nuestra investigación analizar aquellos pronunciamientos procedentes de mundo de la abogacía y administración debido a que su enfoque es sustancialmente diferente.

⁴ A través de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero Español.

la verificación de los documentos contables correspondientes, pudiera verse comprometida.

Por su parte, el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría⁵ sí lo define, y establece en su artículo 36º. lo siguiente: “Se entiende por independencia, la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor”.

Por otro lado, la Normas Técnicas de Carácter General, en su apartado tercero, se refiere a la Independencia, Integridad y Objetividad, al establecer que: “El auditor de cuentas durante su actuación profesional mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad”, definiendo cada término de la siguiente forma:

Independencia: supone una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones.

Integridad: debe entenderse como la rectitud intachable en el ejercicio profesional que le obliga, en el ejercicio de su profesión, a ser honesto y sincero en la realización de su trabajo y la emisión de su informe. En consecuencia, todas y cada una de las funciones que ha de realizar han de estar presididas por una honradez profesional irreprochable.

Objetividad: implica el mantenimiento de una actitud imparcial en todas las funciones del auditor. Para ello, deberá gozar de una total independencia en sus relaciones con el cliente. Debe ser justo y no permitir ningún tipo de influencia o prejuicio.

⁵ No obstante, es preciso indicar que este reglamento será objeto de modificación a través del futuro reglamento que desarrolle la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero Español.

A continuación, para una mayor profundización sobre este tópico, vamos a presentar algunas conceptualizaciones del término independencia en el ámbito internacional.

El American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, 2002)⁶ define la independencia como la habilidad del auditor de ser imparcial, intelectualmente honesto y libre de conflictos de intereses.

En la norma emitida por la Securities and Exchange Commission (SEC, 2000) establece que no se considerará a un auditor independiente con respecto a un cliente en particular si un inversor razonable, con conocimiento de todos los aspectos relevantes y circunstancias, concluiría que el auditor no es capaz de llevar a cabo su trabajo con juicio imparcial y objetividad. Es decir, no define realmente el término de independencia sino el concepto de dependencia del cliente.

El Independence Standards Board (ISB, 2000) define la independencia como la libertad, respecto de cualquier presión u otros factores que comprometan, o pueda razonablemente esperarse que comprometan, la habilidad del auditor para tomar decisiones de auditoría sin ningún tipo de sesgo.

Por su parte la International Federation of Accountants (IFAC, 2001a) define la independencia en su “Código de Ética para Profesionales Contables” de la siguiente forma: La independencia es:

- **Independencia mental:** se trata del estado de la mente que permite la emisión de una opinión bajo ninguna influencia que comprometa el juicio del auditor, permitiendo al profesional actuar con integridad y ejercer con objetividad y escepticismo profesional.

⁶ <http://www.aicpa.org/members/div/ethics/plaineng.htm>

- **Independencia en apariencia:** consiste en evitar factores y circunstancias que hagan que una tercera parte de forma razonada y con conocimiento de toda la información relevante, incluyendo la aplicación de algunas medidas de salvaguarda, podría concluir que la integridad, objetividad o escepticismo profesional de una firma de algún miembro de su equipo se ha visto comprometida.

A nuestro entender, en realidad la visión anterior, no es una forma real de definición sobre independencia, sino una manera de concebirla, ya que se basa en las percepciones que los usuarios tienen del trabajo del auditor. Sin embargo, los auditores deben fijarse y cumplir ambas vertientes para que, verdaderamente, se les considere profesionales independientes.

Arruñada (1997) pone de manifiesto la diferencia entre ambas, estableciendo que la primera no es directamente observable y la segunda se caracteriza por signos, señales o indicadores que sí lo son.

No obstante, según la opinión de algunos autores (Rodríguez Rodríguez, 2002; Zhang, 2003; entre otros), la definición de ambas vertientes de la independencia conlleva cierta complicidad. Dicho autor establece que el auditor debe parecer y ser independiente, pero esta cualidad indefinible de la independencia, ha dado lugar a que los organismos profesionales traten de expresar prohibiciones detalladas, no sólo contra actividades que pudieran deteriorar realmente la actitud mental de independencia, sino también contra aquellas que pudieran siquiera sugerir o implicar una posible falta de independencia.

Esta manera de concebir a la independencia ha sido adoptada por otros organismos y numerosos investigadores sobre el tema, de los que destacamos: FEE (2001c), SEC (2000), Comisión de la Unión Europea (2000a), Alonso (1999), Cañibano y Castrillo (1999), Bastante (2001), Pereda y Alvarado (2001a,

b), Bartlett (1993), Jeppesen (1998), Frankel et al. (2002a, b), Ashbaugh et al. (2003), Dopuch et al. (2003).

Destacamos el trabajo de Ashbaugh et al. (2003), en el cual se presenta la siguiente conceptualización de las dos dimensiones de la independencia del auditor:

Independencia real: una firma de auditoría actúa con una adecuada independencia cuando exige a sus clientes implementar los principios de contabilidad en concordancia con el objetivo de la firma de auditoría de interpretar las políticas de su informe basándose en dichos principios contables.

Independencia en apariencia: un auditor no es independiente en apariencia cuando desde el punto de vista de los usuarios de los Estados Financieros el auditor tiene motivación, oportunidad e insuficientes circunstancias mitigadoras para violar la independencia.

En este sentido, Carmichael y Swiering (1968), realizan una afirmación importante al establecer que los usuarios sólo percibirán la existencia de independencia si consideran que la auditoría de sus cuentas les está aportando valor.

Por su parte, Lindberg y Beck (2002) señalan igualmente que la independencia del auditor ha sido desde hace tiempo considerada en términos de su vertiente real y aparente. Según los autores, un auditor es independiente de forma real si tiene la habilidad de tomar decisiones de auditoría independientes, aunque puede ocurrir que haya una percepción de pérdida de independencia. Es decir, aún cuando el auditor es en la realidad independiente, uno o más factores podrían llevar al público a creer que el auditor no parece ser independiente. Pero, puesto que el objetivo de la independencia del auditor es dar soporte al usuario sobre la fiabilidad del proceso de información financiera, los auditores deben ser independientes tanto en la realidad como en apariencia.

No obstante, los autores argumentan que es imposible para los inversores y otros usuarios de los Estados Financieros asegurar con precisión la objetividad real del auditor, ya que la misma hace referencia a un estado de la mente. Por tanto, sólo pueden evaluar la apariencia de objetividad del auditor.

De la misma forma, García et al. (2003) plantean la cuestión de la independencia diferenciando entre la independencia real y la aparente, definiendo a ambas, como partes de un mismo debate, pero con connotaciones muy diferentes entre sí:

- Real: la independencia real es inobservable y se sitúa en los planteamientos más personales e internos del auditor, rozando cuestiones relativas a su posición ante el desarrollo de una profesión y a su propia concepción de la ética profesional. Pero ¿cómo adentrarnos en las entrañas de los auditores para conocer si sus actuaciones están respondiendo a planteamientos éticos? La respuesta podría ser contundente: es imposible. Por ello, debemos utilizar algún signo que nos ayude a mostrar de forma más clara la posición de independencia del auditor. Dicho signo suele ser la independencia aparente.
- Aparente: en ocasiones resulta doloroso para los propios auditores pedirles que parezcan independientes, pero con ello lo que se intenta es dar una solución a la propia realidad. ¡No basta con ser independientes hay que parecerlo! Los signos externos permiten hacer valoraciones sobre si la independencia del auditor está o no comprometida. Los usuarios demandan que los auditores realicen su trabajo de auditoría sin estar influidos por otras cuestiones relacionadas con el cliente.

Myring y Bloom (2003), aunque utilizando otra denominación, consideran igualmente que la independencia incluye dos elementos:

- Independencia de la mente: se refiere a que el auditor está libre de cualquier efecto que pudiera ser suficiente para comprometer su objetividad.
- Independencia en apariencia: se refiere a la ausencia de actividades, relaciones u otras circunstancias que podrían hacer pensar a los inversores u otros usuarios de la información financiera que existe un riesgo inaceptablemente alto de que un auditor está perdiendo la independencia de la mente.

A pesar de las múltiples formas de definir el término de independencia y del escaso consenso existente al respecto, existen algunas definiciones que han sido destacadas especialmente por la literatura de investigación sobre el tema. DeAngelo (1981) definió la independencia real como la probabilidad condicionada de que un auditor informará de una infracción cometida por la entidad auditada, una vez que tal infracción ha sido descubierta. Por su parte, Simunic (1984) considera que la independencia real se ve comprometida cuando los auditores, buscando sus propios intereses, ignoran, ocultan o falsifican sus resultados.

Con respecto a las anteriores definiciones, es interesante mostrar la opinión de Beeler y Hunton (2000) sobre ellas. Los autores consideran que muchas de las definiciones sobre independencia asumen que las violaciones ocurren cuando los auditores, teniendo conocimiento de los hechos, no informan sobre la verdad. Pero ellos entienden que el daño a la independencia es, a menudo, más el resultado de influencias subconscientes, que alteraciones y distorsiones reales en la recolección y evaluación de la evidencia en auditoría. Sin embargo, como comprobaremos a continuación, la mayoría de los autores perciben la independencia según la perspectiva contraria.

Sobre este respecto Bazerman et al. (1997) consideran igualmente que sólo en raras ocasiones las auditorías fallidas son el resultado de una colusión deliberada entre los auditores y las entidades auditadas. En cambio, los autores

consideran que dichos fallos son el producto natural de la relación entre el cliente y el auditor. Por ello, es psicológicamente imposible que los auditores puedan mantener su objetividad, aunque se trate del más honesto de los auditores.

Para ilustrar lo anterior, los autores precedentes realizan una comparación entre la auditoría y otras profesiones. Ellos consideran que existen muchos roles profesionales que requieren la necesidad de emitir juicios imparciales. Por ejemplo, esperamos que los jueces impongan sentencias que estén libres de prejuicios raciales, que los doctores recomienden tratamientos que sean los mejores para la salud de sus pacientes y que los profesores corrijan adecuadamente los exámenes de sus alumnos. Sin embargo, la investigación en cada una de las áreas anteriores ha mostrado que los jueces, los doctores y los profesores están influidos por sus propios intereses y prejuicios. A pesar de ello, no existe un clamor social de que estos profesionales son unos corruptos.

Pero, por otra parte, existen otros muchos autores que sí creen en la existencia de la independencia y, por ello, establecen una definición de la misma. Así, Hatherly (1999) considera que la independencia es el compromiso de la profesión auditora de ser responsables en sí mismos en términos de ética. El autor también añade que podría ser asociada a una característica personal que lleva al auditor a tener una posición de escepticismo y a una disposición a informar malas noticias sobre su cliente.

Para Lora y Serrano (1996) la independencia del auditor puede definirse como la ausencia de intereses o influencias que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe estar libre de cualquier predisposición que impida su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos.

Bartlett (1993) concibe la independencia como la actitud del auditor sin sesgos mentales en la toma de decisiones sobre el trabajo y el informe de auditoría. En este mismo sentido se manifiesta Rodríguez Hernández (2003), al

afirmar que la independencia es un estado de ánimo, interno, mental, que te indica si estás o no en posesión del grado de entendimiento, con respecto de tu cliente, sobre si te sientes capacitado o no de emitir un juicio acerca de la situación por la que atraviesa, desde un punto de vista financiero y si te sientes capacitado, moralmente, para emitir tu veredicto acerca de la razonabilidad o no de sus cuentas.

Existen otros autores que definen el término desde la perspectiva contraria: la dependencia del auditor. Antle (1984) indica que existe falta de independencia cuando los auditores se alían con la gestión de la compañía, realizando actividades no lícitas (como por ejemplo, el maquillaje de las cuentas) con el objetivo de salvaguardar su permanencia con la entidad auditada.

Pereda y Alvarado (2001b, p. 39) establecen que: “El auditor, como profesional independiente, debe ser una persona íntegra, firme, con alta calidad de valores morales, que mantenga, en todas sus actuaciones profesionales, una actitud escéptica y objetiva, lo que supone estar libre de conflictos de interés propios o ajenos y buscar el bienestar colectivo de las personas e instituciones a los que sirve, a través de la realización eficiente de sus trabajos, que deben estar orientados al cumplimiento de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y a la emisión de su “auténtico juicio”, basado en el efecto conjunto y objetivo de todos los aspectos y consideraciones significativos relativos al encargo, y no en otros. A nuestro juicio, la formación y la experiencia profesional facilitan el alcanzar la actitud mental necesaria para ser independiente y la pericia necesaria para aparentarlo y poder demostrarlo”

Los mismos autores, Pereda y Alvarado (2001a) afrontan de forma más profunda las características personales que debe tener el auditor para convertirse en un profesional independiente. El factor central para el sano ejercicio de la auditoría se asienta en la personalidad del auditor más que la de la Corporación de la que es miembro; pues la independencia nace con el sentimiento de la propia valía y en el convencimiento de la misión que realiza el propio auditor. Por ello, la personalidad del auditor ha de reunir tres valores:

- **Vocacional.** Sin vocación o entrega no hay auditor idóneo.
- **Intelectual.** No sólo hay que tener una serie de conocimientos estandarizados, sino una virtual captación que aumente la preparación, lo que requiere una continua actualización de conocimientos y experiencias.
- **Psíquico.** Tener dote de equilibrio y normalidad personal, profesional y social.

Los autores, se preguntan además si, reuniendo los valores anteriores, se puede afirmar que el profesional es independiente. La respuesta hay que buscarla en los tres aspectos siguientes:

- El auditor es independiente en el sentido de que no atiende a presiones directas o indirectas, ni insinuaciones o indicaciones, de lo que tiene que hacer o cómo lo tiene que hacer o interpretar.
- La independencia se manifiesta en la actividad profesional, siendo el resultado de la auditoría final, el que resulte de la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y de las Normas de Auditoría, sin otra influencia que su conciencia y conducta de honestidad, probidad y objetividad en el mejor saber y hacer.
- La independencia sólo se da actuando en libertad y en verdad, pues la formación de la conciencia se impone como tarea primordial. La libertad presupone la orientación del criterio y el robustecimiento de la voluntad, para que el auditor sepa discernir adecuadamente los valores, tome conciencia de su responsabilidad frente a ellos y actúe en consecuencia.

Por todo lo anterior, afirman que la independencia es una cualidad personal, es una actitud mental de disposición del auditor que le permite actuar con libertad respecto a su juicio profesional, y ha de ser real e implícita, pero tiene que ser evidenciada o explicitada, y no de forma aparente. Actuar en libertad conlleva actuar en justicia, pero sin responsabilidad no hay libertad.

Dentro de esta conceptualización de la independencia del auditor, presentamos nuestra definición sobre la misma. Para nosotros, la independencia es la actitud mantenida por el auditor en el ejercicio de la actividad de auditoría financiera, que tiene en todo momento el objetivo de cumplir con la función social de dicha actividad.

La noción anterior de independencia está basada en Jeppesen (1998): sin la independencia del auditor, la auditoría se convertiría simplemente en un sin sentido, ya que no cumpliría efectivamente con su función ante la sociedad. Según el Center for Corporate Law and Securities Regulation (2001)⁷, el auditor debe actuar de forma que la función de auditoría contribuya a:

- Mejor funcionamiento del mercado financiero: Sin la garantía que los auditores deben otorgar a la calidad e integridad de la información, el mercado de capitales sería menos eficiente, el coste del capital sería más alto y nuestro nivel de vida sería menor (Wallman, 1995).
- Reducción de los costes de la agencia: los auditores sirven para reducir estos costes por la posesión de información asimétrica.
- Cumplimiento con su responsabilidad pública: los auditores deben sentir que tienen una obligación con la sociedad.

⁷ Organismo australiano que regula, entre sus funciones, aspectos contables.

Queda, por tanto, patente la importancia de que los auditores cumplan con su responsabilidad ante la sociedad como profesionales independientes. En palabras de Larriba y Gonzalo (1996, p. 28) “Dentro de los límites de la razonabilidad, los auditores deberán sintonizar con la sociedad para dar a ésta lo que necesita y no lo que ellos quieren darla. Si los auditores no satisfacen las necesidades sentidas por la sociedad, otros profesionales vendrán a cubrirlas, corriendo los auditores el riesgo de quedarse fuera de un espacio que les parecía privativo”

Terminamos nuestra conceptualización sobre la independencia del auditor con un enfoque integral de todas las dimensiones relativas a la misma. Para ello mostramos la visión presentada en el trabajo de Jeppesen (1998) y que es resumida en el Cuadro 3.1.

Cuadro 3.1. Enfoque integral de las dimensiones sobre independencia.

	Independencia Organizacional		Independencia Operacional	
	Auditor Individual	Profesión auditora	Información	Conocimiento
Problema	<p>* El auditor individual debe ser independiente.</p> <p>* El auditor individual debe parecer independiente ante el público.</p>	<p>La profesión auditora debe parecer independiente ante el público.</p>	<p>La auditoría es dependiente de la información suministrada por la entidad auditada.</p>	<p>El conocimiento de auditoría debe ser independiente de la entidad auditada.</p>
Conceptos de Independencia	<p>1. Independencia en la práctica:</p> <p>a. Programa de independencia.</p> <p>b. Investigación de la independencia.</p> <p>c. Informe independiente.</p> <p>2. Independencia profesional.</p> <p>3. Independencia de auditoría objetiva.</p> <p>4. Independencia de auditoría subjetiva.</p> <p>5. Independencia real.</p>	<p>1. Independencia en apariencia.</p> <p>2. Independencia de la profesión.</p>	<p>Independencia informacional</p>	<p>Independencia epistemológica</p>

Fuente: Jeppesen (1998)

Siguiendo a Power (1997), el anterior autor muestra en el cuadro una total segregación en dos aspectos diferentes sobre la independencia:

Independencia organizacional: hace referencia a la independencia del auditor individual y de la profesión.

Independencia operacional: hace alusión de la capacidad inmanente de la auditoría para ser independiente.

Dentro de la **independencia organizacional**, el autor distingue a la vez dos dimensiones: el auditor individual y la profesión auditora. De esta forma, el auditor debe ser y parecer independiente y la profesión de auditoría es suficiente que muestre a la sociedad una apariencia de independencia, ya que la profesión, en general, no es la que debe realizar las tareas concretas de auditoría con una adecuada independencia real, sino que son los auditores particulares los que realizan esta actividad.

En el seno de cada uno de los bloques anteriores, aparecen a su vez diferentes conceptos de independencia. Así, el **auditor individual** se relaciona con los siguientes conceptos de independencia.

1. Independencia en la práctica es la actitud mental de un profesional para ser independiente. Engloba tres dimensiones:
 - a. Los auditores deben programar su independencia. Se refiere a la libertad de decidir el alcance y las características de los procedimientos y técnicas de auditoría sin la influencia de otras partes externas.
 - b. Los auditores deben llevar a cabo una investigación sobre la independencia, mediante el acceso a todas las fuentes relativas a las áreas, actividades, relaciones entre el personal y políticas de

gestión. Posteriormente, procederá al análisis de cada una de ellas.

- c. Los auditores deben elaborar un informe independiente, que será la expresión de las recomendaciones u opiniones resultado de la auditoría, libre de cualquier influencia o control externo.
2. Independencia profesional: es la actitud mental independiente del auditor combinada con la ausencia de influencias por parte de la entidad auditada (Carmichael y Swieringa, 1968).
3. Independencia de la auditoría objetiva: se refiere a la actitud deliberada del auditor para ser dependiente.
4. Independencia de la auditoría subjetiva: el auditor se comporta de forma inconsciente dependiente de la entidad auditada.
5. Independencia real: es el comportamiento independiente, en la práctica, de un profesional de la auditoría. Pero el autor señala que esto no es lo que verdaderamente importa, sino si realmente los usuarios de los Estados Financieros están convencidos de la objetividad del auditor.

Con respecto a la **profesión de auditoría** deben tenerse en cuenta los siguientes conceptos de independencia que hacen referencia a la necesidad de crear y mantener la confianza del público sobre la integridad y objetividad de la profesión auditora.

1. Independencia en apariencia: la profesión auditora debe ser considerada independiente por los usuarios en general.
2. Independencia de la profesión: hace referencia a la independencia necesaria para considerar a la auditoría una actividad que aporta valor a la sociedad.

La **independencia operacional** es la capacidad de la auditoría para ser verdaderamente una actividad independiente. Power (1997), la segrega en los siguientes puntos:

1. Independencia informacional: se preocupa de la dependencia fundamental de la auditoría en cuanto al suministro de información por parte de la entidad auditada. Para que existiera, habría que suponer que el cliente nunca retiene información o proporciona informes erróneos al auditor (Mautz y Sharaf, 1961). Por tanto, nunca será ciertamente alcanzable ya que las empresas siempre serán reacias a proporcionar información.
2. Independencia epistemológica: las fuentes y bases de conocimientos utilizados en el desempeño de la auditoría deben ser independientes de la entidad auditada. Si la auditoría no es “*epistemológicamente*” independiente, esto provocará la desaparición tanto de la independencia del auditor como de la profesión.

En definitiva, a lo largo del presente apartado hemos presentado un enfoque global de todas las dimensiones de la independencia del auditor para entender con profundidad todos los componentes de la misma.

Por último, después de analizar las definiciones anteriores y sintetizando las ideas expuestas por los diversos autores, señalamos todas aquellas características que deben poseer los auditores y que hacen que puedan ser considerados profesionales independientes:

- Libertad de juicio.
- Escepticismo profesional.
- Integridad, honestidad y libre de conflictos de intereses.
- Honradez profesional.
- Objetividad
- Imparcialidad, sin prejuicios.

3.3 La diferencia de expectativas: la apariencia de independencia.

Cuando se trata el tema de la Independencia del auditor hay que afrontar el concepto de “*Expectation Gap*” o “*Diferencia de Expectativas*” que hace referencia a las discrepancias existentes entre lo que las firmas de auditoría hacen y lo que los usuarios esperan de ellas.

Dicho concepto está fuertemente relacionado con la vertiente de apariencia de la independencia del auditor. Así, puede ocurrir que el auditor sea independiente de forma real en la ejecución de su trabajo, pero si es percibido como dependiente de su cliente por los usuarios, entonces aparecerá un problema de expectativas defraudadas.

De acuerdo con numerosos autores (Titard, 1971; Gul, 1989; Ruddock et al., 2002, 2003; entre otros) en la realización de una auditoría, el auditor debe ser independiente de forma real. Pero además, la sociedad, la cual incluye inversores, gobierno y el público en general, debe creer que él es independiente, es decir, también debe ser independiente en apariencia.

Pero en la realidad, no siempre se cumplen ambas vertientes de la independencia. En concreto, observamos que pueden existir los siguientes posicionamientos (Cuadro 3.2):

Cuadro 3.2. Independencia de las firmas de auditoría.

Real Aparente	Sí	No
Sí	(1) Los auditores que son y parecen independientes.	(2) Los auditores que no son pero parecen independientes.
No	(3) Los auditores que son pero no parecen independientes.	(4) Los auditores que no son ni parecen independientes.

Desde un plano puramente teórico, el primer posicionamiento es el ideal e indica que la firma es independiente tanto de forma real como aparente. El segundo implica que, a pesar de que el auditor no realiza su trabajo de verificación de cuentas de forma independiente, los usuarios perciben que esa actividad tiene utilidad, es decir, el auditor no es independiente de forma real, pero sí aparente⁸. Por su parte, el tercer caso aparece cuando el auditor realiza su trabajo de forma independiente, sin embargo, existen una serie de factores que provocan que los usuarios perciban que el auditor no es independiente, en definitiva, el auditor es independiente de forma real, pero no aparente⁹. Por último, nos encontramos con la peor de las situaciones, el auditor ni es, ni parece independiente. No obstante, otra cuestión muy diferente será analizar que implicaciones tiene esto en la realidad empresarial, es decir, si las empresas clientes demandan realmente independencia o, por el contrario, solamente una apariencia de tal.

Las modificaciones recientemente introducidas en la Ley de Auditoría de Cuentas establecen una serie de cuestiones que los auditores deben cumplir para ser y parecer independientes. Sobre este respecto, Rodríguez Hernández¹⁰ (2003, p. 78) señala que “no vale sólo con entender que somos independientes, debemos ser como la mujer del César, deberemos asimismo, parecerlo. Es aquí donde surgen multitud de situaciones que aún pudiendo indicar que el profesional de la auditoría es, básicamente independiente, debe parecerlo y en algunos casos no solamente eso sino también demostrarlo”.

En el trabajo realizado por Bastante (2001), el autor considera que la prueba básica de efectividad por parte del auditor legal es que los clientes de

⁸ La firma Arthur Andersen, antes de la ocurrencia del escándalo con Enron, constituye un ejemplo de las implicaciones que puede conllevar la existencia de firmas que están adoptando este posicionamiento.

⁹ Este hecho está relacionado con el desprestigio que está azotando permanentemente a las firmas de auditoría en la actualidad. Somos conscientes de que en ocasiones el trabajo de las firmas carece de utilidad para sus usuarios, aunque verdaderamente estén realizando un trabajo independiente de verificación de cuentas.

¹⁰ Presidente de la Comisión de Deontología del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España.

auditoría, conocedores de todos los hechos y circunstancias pertinentes acerca de un encargo determinado de auditoría, deben percibir que el auditor legal no tiene intereses comunes o contrarios a éstos, manteniendo la mayor objetividad y un juicio imparcial en todos los asuntos que se le presentan. El auditor legal debe tener una comprensión clara de lo que significan la objetividad y la independencia; así como serlo y parecerlo, teniendo en cuenta las personas que pueden influir en el resultado de la auditoría, las amenazas y riesgos que pueden perjudicar su independencia desde el punto de vista de los accionistas, así como establecer un sistema de garantías para atenuar esas amenazas y riesgos, pudiendo demostrar su independencia y llegar, incluso, a rechazar determinadas relaciones con su cliente de auditoría.

En esta situación, Sutton (1997) indica que el aspecto que más le preocupa es la posibilidad de una creciente percepción de que existe un conflicto real dentro de la profesión auditora. Tal percepción, aunque no a propósito, podría comprometer la reputación de objetividad que es la característica identificadora del auditor independiente.

En relación con las investigaciones efectuadas a este respecto, las primeras conclusiones que se pueden obtener nos conducen a la idea de que la independencia real es muy difícil, sino imposible, de observar en la práctica. Por este motivo los accionistas y otros usuarios de los Estados Financieros han puesto su confianza en otros aspectos relacionados con la imagen de independencia para juzgar a la profesión de la auditoría (Firth, 2002).

Con respecto a lo anterior, Gul (1989) establece que los principales factores existentes en el entorno del mercado de auditoría que afectan a las percepciones de independencia son: la situación financiera del cliente, la provisión de servicios de no-auditoría, el nivel de competencia existente en el mercado, el tamaño de la firma de auditoría y el tiempo de permanencia del auditor con un mismo cliente (ausencia de rotación).

En este sentido, la actividad llevada a cabo por parte de los organismos reguladores, relacionada con la emisión de normas, tiene por objetivo ayudar a incrementar el valor que los diferentes usuarios de los Estados Financieros otorgan a la actividad de la auditoría. Sin embargo, sobre este respecto, Hurdman¹¹ (1942) expresó, ya en aquella época, su preocupación sobre el concepto dinámico de independencia, desde “un estado de la mente” a un “estado de normas”. Dicho autor consideraba que el primero de ellos hacía referencia a la independencia real, mientras que el segundo se focalizaba fundamentalmente sobre la independencia en apariencia. Por todo ello consideraba necesario que se produjera un cambio en el enfoque previo que llevara a un mayor énfasis en el fortalecimiento de la independencia real de los auditores.

Prueba de lo anterior puede encontrarse, por ejemplo, analizando la definición de independencia establecida por la Securities Exchange Commission (SEC, 2000) y que fue señalada anteriormente en este mismo capítulo: “no se considerará a un auditor independiente con respecto a un cliente en particular si un inversor razonable, con conocimiento de todos los aspectos relevantes y circunstancias, concluiría que el auditor no es capaz de llevar a cabo su trabajo con juicio imparcial y objetividad”. Dicha definición no hace referencia en ningún momento a aspectos que tengan relación con la independencia en su vertiente real.

Según O'Connor (2002), la tensión fundamental en el sistema de auditoría estatutario es que los auditores deben trabajar junto con el cliente corporativo (una combinación de gestores, comité de auditoría y boletín de directores), pero a la vez, legalmente, su responsabilidad prioritaria es representar los intereses de los accionistas, acreedores y el público. El autor entiende que esa peculiar bifurcación de intereses no se remediará mediante más normas de independencia bizantinas. En cambio, la clave fundamental consistirá en alinear dichos intereses.

¹¹ Por aquel entonces presidente del Comité sobre ética profesional del American Institute of Certified Public Accountant (AICPA).

Todo ello ha ocasionado la reacción de la profesión ante, según su criterio, la excesiva actividad intervencionista del gobierno en la actividad de la auditoría, ha supuesto un clamor generalizado de una necesidad de mayor autonomía o autorregulación de la profesión. Pero, como Ruiz Barbadillo (2003) establece, la modificación de la Ley de Auditoría de Cuentas no ha parecido confiar en la capacidad de la profesión auditora para autorregularse. En este mismo sentido, García y Vico (2003) afirman que con la modificación de la ley los auditores han sufrido un serio revés en sus pretensiones de mayor autorregulación.

A pesar de lo anterior, es preciso reconocer que la actividad legislativa es imprescindible para la actividad de la auditoría. De acuerdo con Rodríguez Rodríguez (2002), el auditor debe parecer y ser independiente y esta cualidad indefinible de la independencia, ha dado lugar a que los organismos profesionales traten de expresar prohibiciones detalladas, no sólo contra actividades que pudieran deteriorar realmente la actitud mental de independencia, sino también contra aquellas que pudieran siquiera sugerir o implicar una posible falta de independencia.

Por su parte, Lindberg y Beck (2002) consideran que la independencia está socialmente definida mediante su vertiente de apariencia. Por ello, aunque es preciso que los auditores sean independientes de forma real, las expectativas de los usuarios de la auditoría pueden verse perjudicadas por diferentes aspectos no relacionados de forma directa con el trabajo del auditor, pero que si pueden influir indirectamente en la realización de una auditoría inadecuada.

En este mismo sentido se manifiestan Pereda y Alvarado (2001b), al señalar que dado que la independencia real es una cualidad que reside en el auditor, mientras que la aparente se desprende de las percepciones que sobre ésta tienen los usuarios de la información auditada, ambas dimensiones no tienen porqué coincidir, pudiéndose dar el caso que un auditor siendo realmente independiente no lo aparente y su informe provoque desconfianza entre los usuarios de la información auditada, o viceversa.

Todo lo anterior supone un grave problema para la profesión auditora. Como señalan Gallizo y D'Silva (1996), la diferencia de expectativas puede llevar a cuestionar el ejercicio de la auditoría, en diferentes ámbitos sociales, en cuanto a su finalidad y utilidad pública.

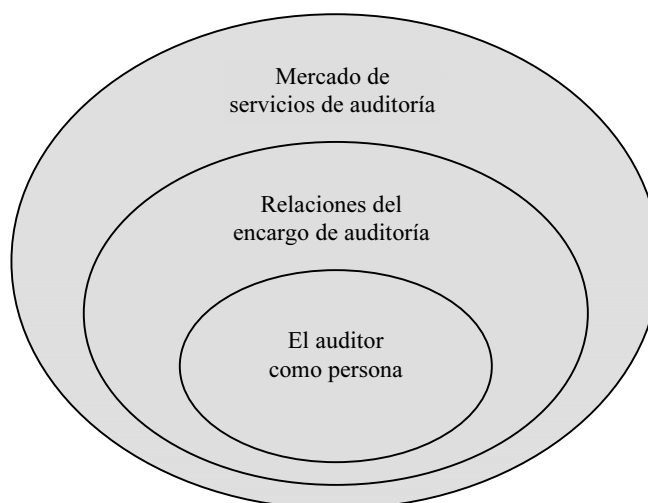
García y Vico (2003) presentan en su trabajo una visión que integra con profundidad el análisis de las diferentes dimensiones que afectan a la cualidad de independencia del auditor¹². En dicho trabajo se plantea que el estudio de los motivos por los que un auditor termina por adoptar un posicionamiento no independiente se puede estudiar desde tres ámbitos que configuran tres círculos concéntricos. El círculo interior es la dimensión del auditor como persona; el segundo lo constituye el ámbito de las relaciones particulares de cada encargo de auditoría, mientras que el tercer y último círculo lo configura el contexto en el que opera la firma, definido por el mercado de servicios de auditoría (Figura 3.1).

Los autores no profundizan, en este caso, sobre el primero de los círculos, ya que se trata de la dimensión estrictamente personal de la independencia del auditor. Con respecto al segundo, señalan que se centra en la forma en que se desarrolla la relación contractual de cada auditoría en particular. Según esta visión, los gerentes de las empresas (agentes) proveen a los accionistas el servicio de gestionar la empresa a cambio de una retribución. Los accionistas evalúan la gestión de los gerentes a través de la información financiera que estos proveen. Sin embargo, evaluar la calidad y la fiabilidad de la información está fuera de las capacidades de los accionistas y por ello delegan en expertos independientes, auditores, para el control de las actuaciones del agente. A cambio el auditor recibe una remuneración. El auditor se convierte en un agente que controla a otro agente. Queda conformada una relación triangular que queda abierta en el lado que une a gerentes y a auditores porque tan sólo hay dos relaciones: entre gerentes y accionistas, y entre auditores y accionistas. Ni los gerentes prestan servicio alguno a los auditores ni estos a los gerentes. Es

¹² Dicha visión forma parte de la Tesis Doctoral: "Expectativas ante la auditoría: la independencia del auditor", realizada por el profesor Vico y dirigida por la profesora García Benau en 1997.

precisamente en este lado, donde se dan posibilidades de colusión entre auditor y gerencia, que tienen su sentido en el incremento de sus utilidades personales, dada la relación contractual que une a ambos con el accionariado.

Figura 3.1. Los tres ámbitos de la auditoría



Fuente: Basado en García y Vico (2003)

La probabilidad de colusión entre auditor y gerente es alta porque la dirección, ante la amenaza de una posible detección e información de un fraude posee mecanismos de presión ante el auditor ya que, por lo general es la gerencia quien tiene capacidad para decidir sobre la elección, revocación y condiciones de empleo del auditor, mientras que éste tan sólo dispone del propio servicio prestado con lo que todo su poder dependerá de la importancia que asigne la dirección de la entidad auditada a la auditoría.

Toda la relación anterior influye enormemente en el tradicional conflicto de la agencia que existe entre los directores y los propietarios de las compañías. Firth (1997a) establece que la teoría de la agencia sugiere que las auditorías externas se requieren para expresar una opinión independiente sobre los estados financieros de una compañía y para llevar a cabo el control y la verificación de las acciones de la gestión. Por tanto, el requerimiento de independencia del

auditor es crítico y cualquier daño, o percepción de daño de la independencia, incrementaría los costes de la agencia.

En este sentido Reinstein et al. (2002) señalan que la teoría de la agencia se convierte en un modelo conceptual para evaluar la enorme significatividad de la apariencia de independencia. En la relación entre ambos agentes, en muchas ocasiones, existe un fuerte dominio por parte del gestor.

Para contrarrestar el dominio anterior, los propietarios confían, en gran medida, en que los informes de los auditores están realizados de acuerdo con las normas de independencia. Por todo ello, si existen indicios o sospechas que lleven a dudar sobre dicha cualidad, podrían provocarse situaciones en las que tal confianza podría verse tremendamente erosionada.

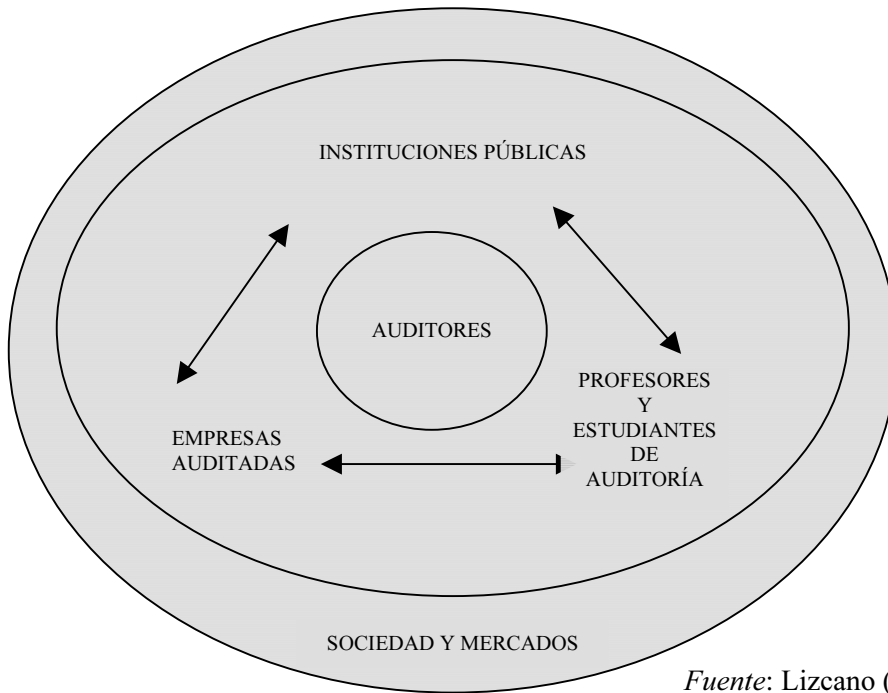
Según los autores anteriores, el tercer y último círculo, el exterior, es el que define el mercado de servicios de auditoría. Una de las hipótesis centrales del paradigma estructuralista de la economía industrial es que las condiciones que determinan la estructura de los mercados afectan a la conducta de los agentes que operan en ellos. Los servicios de auditoría se prestan, desde hace muchos años, dentro de un mercado suficientemente desarrollado, por lo tanto cabría contrastar la hipótesis de que, efectivamente, la estructura del mismo afectará la conducta de los auditores que en él intervienen y, en particular, al comportamiento independiente del profesional de la auditoría.

La evidencia empírica ha demostrado que, en las sociedades donde la práctica de la auditoría es obligatoria, existe una alta saturación del mercado a la vez que una alta concentración del mismo en las grandes firmas internacionales. Estos dos hechos, saturación y concentración, dan lugar a dos prácticas que han sido frecuentemente aducidas como motivo de pérdida de independencia de los auditores: el fenómeno conocido como *lowballing* o fijación de precios de auditoría que no cubren costes y la prestación de servicios adicionales con carácter simultáneo a la auditoría.

Por otra parte, Lizcano (1999) identifica igualmente tres áreas o círculos concéntricos en relación con el mundo o universo de la auditoría (Figura 3.2):

Figura 3.2

“El Universo de la Auditoría”



Fuente: Lizcano (1999)

- El núcleo o primer círculo (el más interno) es el de los propios auditores, esto es, todas aquellas personas y/o firmas que desarrollan el ejercicio de la auditoría.
- El segundo círculo está constituido por todas aquellas personas y entidades relacionadas directa o indirectamente con la auditoría, como son, por un parte las instituciones públicas relacionadas con la auditoría en lo relativo a su control, y por otra, todas aquellas personas que puedan estar relacionadas en la enseñanza y formación en auditoría, esto es, profesores y estudiantes de las materias de auditoría, con perspectivas

muchos de ellos de acceder a la profesión de auditor. Por último, consideramos dentro de este segundo anillo, todas aquellas empresas que son auditadas.

- El tercer anillo (el más periférico) es el de la sociedad en su conjunto, y es el que tiene una relación menos directa con el mundo de la auditoría, pero que está realmente interesada en el buen desarrollo de la misma, dadas las importantes implicaciones sociales que esta actividad tiene en un contexto socio económico tan competitivo y transparente como el actual.

El autor señala que uno de los grandes retos de la auditoría en estos próximos años será la estructuración y la materialización de un adecuado sistema de relaciones entre los colectivos y estamentos existentes en dichos tres anillos, y ello tanto en el nivel legal, como en el nivel profesional, técnico, operativo, ético, etc. Todo pasa, en definitiva, por una adecuada, fluida y consensuada potenciación del citado núcleo o anillo central, lo cual redundará necesariamente en un claro beneficio para los otros dos anillos exteriores.

De esta forma, la existencia de relaciones positivas entre el núcleo central y los otros dos ayudará a reducir el *gap* de expectativas entre los agentes debido a la presencia de procesos de comunicación que fomentan la comprensión adecuada de lo que realmente hacen los auditores.

Hemos de señalar que, del planteamiento anterior, nos sorprende que el autor sitúe a los profesores y estudiantes de auditoría al mismo nivel que las entidades auditadas y las instituciones públicas. Estamos de acuerdo con el autor en que constituyen una parte importante dentro del mundo de la auditoría, pero ¿porqué señalarlos especialmente a ellos y no a otros grupos como pueden ser las entidades financieras, los competidores, etc.?

El auditor, por tanto, deberá analizar todas y cada una de las relaciones que se incluyen en la figura anterior, y procurar, en la medida de lo posible, que

su función de verificación se perciba de forma positiva por todas las partes que componen el universo de la auditoría. Esta será la única forma de garantizar el correcto funcionamiento del mercado de servicios de auditoría.

No obstante, como señalan Cañibano y Castrillo (1999), en ocasiones se crea un exceso de expectativas entre lo que el “público” espera de una auditoría y lo que hacen los auditores, que unido al desconocimiento del auténtico alcance de la actividad de auditoría por parte del “público en general”, merma la credibilidad y el prestigio de los profesionales de la auditoría.

Lo anterior plantea la cuestión de que, en ocasiones, el verdadero problema no reside en la falta de independencia del auditor, sino en percepciones erróneas de lo que se espera del trabajo de los auditores por parte de la sociedad.

Cabal (2001) establece que la independencia del auditor es un factor causante de expectativas divergentes que, sintéticamente, se puede resumir en un conflicto de intereses entre las tres partes implicadas en la auditoría:

- ◆ Los **usuarios de las Cuentas Anuales**, que al demandar información financiera de calidad exigen que el informe de auditoría sea un elemento útil, es decir, realmente capaz de reducir la incertidumbre respecto a la fiabilidad de los datos contables empresariales; desde su punto de vista, uno de los factores condicionantes de esa utilidad será la confianza que les merezca el profesional encargado de la realización del trabajo, esto es su independencia o más bien la percepción que tengan de la misma, es decir, de su apariencia de independencia.
- ◆ Las **empresas** que, tratando de reducir sus costes al aprovechar las economías de escala que se pueden derivar de encargar a un mismo profesional distintas tareas, demandan a los auditores prestaciones y servicios que van más allá de la auditoría financiera, con los consecuentes efectos de tales prácticas sobre la apariencia independiente del profesional.

♦ Los **auditores**, que a consecuencia de sus decisiones pueden incrementar su riesgo profesional, pues la relación de agencia que les vincula a la empresa y el temor a perder el cliente pueden hacer que se cuestione su independencia con la consecuente pérdida de prestigio, actuando la competitividad del mercado y las responsabilidades en las que pueden incurrir como fuerzas contrapuestas en sus decisiones de aceptar o rechazar los encargos recibidos y/o de revelar o no las irregularidades detectadas.

Por otra parte, existen autores que enfocan de forma completamente distinta la cuestión de la independencia del auditor. Van Der Plaats (2000) se plantea si realmente existe un problema de independencia sustancial. Así, para el autor desde el punto de vista de la regulación, es importante valorar si hay realmente un problema fundamental de independencia. Señala que esto evitaría esfuerzos en solucionar problemas de una “realidad virtual”. En su opinión, la independencia del auditor, junto con la imparcialidad e integridad, son pre-requisitos para que un auditor sea objetivo. La objetividad del auditor debería ser comprendida como la cualidad de que el auditor exprese la verdad como él la ve, libre de cualquier prejuicio.

Pero para este autor, la independencia del auditor se relaciona con la siguiente pregunta: ¿Cree el público, usuarios de la información financiera auditada, que un auditor en tales o cuales circunstancias no sería objetivo? La expresión “¿Cree?” implica que las percepciones y valores personales son el núcleo de la independencia del auditor. No obstante, las percepciones son difíciles de determinar y el regulador tiene la tarea de encontrar un equilibrio entre la visión de los diferentes actores.

En definitiva, la visión propuesta por el autor es que parece que se está exagerando el problema de la independencia. Se trata más de una percepción de falta de independencia que de una carencia real de dicha cualidad. Es decir, la mala reputación y la pérdida de prestigio que viene sufriendo la profesión de la auditoría desde hace ya algunos años han provocado que en muchas ocasiones se

las considere de antemano dependientes sin que se la juzgue realmente por el trabajo que están realizando.

Resulta interesante comentar el trabajo realizado por Behn, et al. (1997), con respecto a los determinantes que provocan que los clientes estén satisfechos con la calidad de la auditoría y por ende, con la independencia del auditor. Para el caso de clientes de las grandes firmas auditoras, los autores examinaron la relación entre la satisfacción del cliente y doce atributos de la calidad de la auditoría. Encontraron que los siguientes elementos tenían una asociación positivamente significativa con la satisfacción del cliente:

- ❖ Experiencia en la industria.
- ❖ Equipo de auditoría y experiencia con el cliente de la firma de auditoría previos.
- ❖ Sensibilidad con las necesidades del cliente.
- ❖ Conducta apropiada en el campo de trabajo de la auditoría.
- ❖ Interacción efectiva y continuada con el Comité de Auditoría
- ❖ Activa implicación por parte de los ejecutivos de la firma de auditoría.

De acuerdo con los resultados del trabajo anterior, las firmas de auditoría deberían centrarse en cuidar y mejorar permanentemente las cualidades anteriores, entre ellas, mantener una **conducta apropiada en el desempeño del trabajo** - es decir, entre otras características, que realicen su actividad de forma independiente -, y así conseguir que los clientes perciban la calidad del servicio de auditoría.

Los autores señalan en sus conclusiones que los resultados de su estudio tienen implicaciones para las firmas que deseen encontrar o superar las expectativas de los clientes y deben centrar sus esfuerzos en:

- Incrementar la sensibilidad hacia los clientes:

- Anticipando necesidades del cliente y conduciendo sus necesidades antes de que se conviertan en problemáticas.
 - Funcionando como un socio.
 - Comunicación continua con los clientes.
-
- Cumplir siempre las promesas realizadas a los clientes.
 - Aumentar su credibilidad.
 - Demostrar competencia en la realización de sus actividades.

Hemos de señalar algunas puntualizaciones con respecto a los determinantes anteriores. En nuestra opinión, aspectos tales como el aumento de la sensibilidad hacia los clientes y el cumplimiento de las promesas acordadas pueden mejorar el servicio ofrecido a los clientes, pero también pueden convertirse en armas de doble filo para el cumplimiento de la necesaria cualidad de independencia que deben tener los profesionales de la auditoría. En particular, pueden producirse situaciones donde los auditores otorguen una mayor importancia al cumplimiento de los atributos anteriores que al mantenimiento de su deber de objetividad.

En otro estudio, Schockley (1982) desarrolló un modelo conceptual para determinar que factores influyen en los clientes en su percepción de independencia del auditor. Los elementos identificados fueron los siguientes:

- Tamaño de la firma: la sociedad suele percibir que las grandes firmas de auditoría son más independientes que los pequeños despachos de auditores.
- Competitividad: el incremento de la competencia dentro del mercado puede hacer que las firmas se vean obligada a actuar inadecuadamente en el desempeño de su trabajo para no perder cuota de mercado.
- Permanencia con el mismo cliente: la escasa rotación de los auditores hace que éstos con el tiempo acaben teniendo una relación de confianza

con el cliente y, entonces, la independencia del auditor comienza a ponerse en entredicho.

Puede comprobarse, que en numerosas ocasiones las percepciones de los clientes de que los auditores no son independientes están basadas en variables que no están directamente relacionadas con la cualidad del profesional para ser objetivo.

Según este razonamiento, los auditores que presenten los factores anteriores podrán no ser independientes de forma aparente, aunque en la práctica sí cumplan adecuadamente sus funciones con una adecuada independencia.

Así, podríamos llegar a una situación donde exista la creencia generalizada de que todo pequeño auditor, en un mercado con una gran competitividad y que suela permanecer un tiempo amplio con el mismo cliente no será independiente, sin juzgar realmente cómo desempeña su trabajo de verificación de Cuentas Anuales.

Por tanto, es preciso resaltar que en muchos casos la desconfianza por parte de los usuarios en el buen hacer de la profesión auditora no se encuentra sustentada realmente por hechos relacionados con malos comportamientos de los auditores, sino con determinadas cuestiones que crean la apariencia del problema. Por el contrario, Beeler y Hunton (2000) incluso obtienen evidencia en su trabajo de que el daño a la independencia no tiene porque ser necesariamente el resultado de errores deliberados, sino que tal daño en ocasiones puede ocurrir de forma subconsciente, sin una mala intención por parte del profesional.

Otro aspecto que perjudica tremendamente a la profesión auditora está relacionado con la fama y el prestigio que acompañan a la misma en nuestros tiempos. En los últimos años han ocurrido numerosos escándalos financieros¹³

¹³ Los escándalos financieros de los últimos años no han sido novedosos por su ocurrencia, pero sí por la frecuencia en la que se han producido y por las cantidades millonarias que se han visto

que han perjudicado en gran medida a los auditores. De acuerdo con algunos estudios (Lindberg y Beck, 2002), las percepciones de los usuarios sobre el cumplimiento de la cualidad de independencia por parte de los auditores se han visto mermadas después del colapso producido por la quiebra de Enron.

Pero el resultado final es el que importa, si el auditor no es aparentemente independiente, su trabajo será percibido con desconfianza. La actividad de auditoría desempeñada por el mismo no aportará valor a la sociedad, que no confía en el auditor y, por tanto, tampoco cumplirá con su función social. En definitiva, desde nuestro punto de vista, en el momento en el que el problema de la percepción de independencia afecta negativamente a la valoración de la opinión del auditor por parte de los diferentes usuarios, pasa a convertirse en un problema real que perjudica tremendamente a la profesión. Por todo ello, los auditores deben poner especial atención a los asuntos relacionados con la apariencia de independencia para recuperar la confianza del público en la función de auditoría financiera.

De acuerdo con Sutton (1997), aunque el asunto que estamos tratando es un tema complejo y las soluciones no son fáciles, está claro que la independencia del auditor es un tema que tiene serias implicaciones para la imagen y el respeto a la profesión de auditoría. El autor además considera que es preciso evitar buscar soluciones que simplemente suenen bien, pero que estén llenas de incoherencia y de restricciones significativas.

3.4 Incentivos y amenazas a la independencia del auditor.

Tal y como hemos establecido a lo largo del presente capítulo, la independencia es el principal activo de los auditores (Alonso, 1999). Por ello nos parece primordial estudiar en este apartado aquellas circunstancias que provocan motivaciones a los profesionales para ser independientes y otras que suponen una agresión a dicha cualidad.

implicadas. Entre otros casos podríamos citar, por ejemplo, Enron y Worldcom en Estados Unidos y Gescartera en España.

A. INCENTIVOS PARA LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR:

Como Paz-Ares señaló (1996, p. 72) “*lo que la gente observa no es el grado de moralidad subjetiva del auditor, sino los incentivos que objetivamente tiene para obrar de manera independiente*”.

Existen varios factores que pueden incentivar al auditor para actuar en el ejercicio de sus funciones por el camino correcto. Todos ellos, hacen que el profesional tenga motivaciones para hacer bien su trabajo, porque de lo contrario podrá ser castigado de diversas formas.

El trabajo realizado por Warner (1997) estudia la independencia del auditor desde una perspectiva psicológica. A través de la realización de entrevistas a auditores de las grandes firmas, el autor obtuvo los siguientes resultados:

- Factores que motivan al auditor para esforzarse en alcanzar recompensas positivas asociadas con el mantenimiento de la independencia y la objetividad. Encontraron dos tipos:
 - Intrínsecas: se refiere al compromiso de los profesionales con su profesión mediante el cumplimiento del conjunto de normas establecidas en su seno. Deci (1975, 1976) establece que son las preocupaciones que la persona tiene para llevar a cabo su trabajo de forma que le lleve a alcanzar un elevado grado orgullo, competencia personal y control sobre lo que ha desempeñado.
 - Extrínsecas: están contenidas en aspectos tales como (Saal y Knight, 1988):
 - Salario
 - Promoción

- Reconocimiento por parte de los clientes, asociaciones profesionales u otros agentes externos.

Queremos resaltar además, que en el trabajo realizado por Warner (1997), los auditores que fueron entrevistados puntualizaron que ellos no obtienen más remuneración ni otro tipo de incentivos monetarios por mantener la independencia ya que consideran que esto simplemente es una norma que debe ser mantenida. No obstante, su remuneración y promoción sí puede estar basada en la calidad de la auditoría que realizan.

Según el razonamiento anterior, la independencia del auditor incrementa la eficacia del trabajo de auditoría, por tanto, cuánto más independientes sean los profesionales mayor será su remuneración y promoción profesional. No obstante, dudamos que esto tenga realmente un reflejo en la práctica del mercado de auditoría.

Dentro de las motivaciones extrínsecas, el autor también señala una especial que proviene del propio sistema del cliente. El Comité de Auditoría reconocerá y valorará la calidad del trabajo del auditor así como el que haya sido independiente.

- Factores que motivan al auditor para evitar las recompensas negativas asociadas con la falta de independencia. Señala igualmente dos categorías:
 - Intrínsecas: se refiere al sentimiento de culpa, remordimiento y humillación como consecuencia de la violación de la profesionalidad y la independencia.
 - Extrínsecas: provienen del establecimiento de acciones disciplinarias y otras sanciones por parte de los organismos reguladores. Además de los aspectos financieros que pueden

conllevar, otras consecuencias pueden proceder de la pérdida de reputación, de clientes actuales o potenciales¹⁴, etc.

- Predisposiciones propias a favor de la objetividad y la independencia. Surgen debido al potencial de recompensas, tanto positivas como negativas, para mantener la independencia. El autor establece las siguientes:
 - Proporcionar el mejor servicio posible a sus clientes.
 - Sentir que ellos se han apoyado en su responsabilidad profesional con integridad.
 - Realizar la auditoría de forma que la firma ante el trabajo desempeñado, le conceda la oportunidad para gestionar acuerdos mayores de auditoría.
 - Evitar las consecuencias negativas de no mantener la independencia

Es interesante examinar el estudio de Maines (2001) ya que en él se trata el tema de los incentivos de los auditores desde el ángulo de los organismos reguladores. En dicho trabajo se analiza la replica del Financial Accounting Standards Committee (FASC) de la American Accounting Association (AAA) sobre la Norma Propuesta por la Securities Exchange Commission (SEC) (S7-13-00): “Revisión de la Comisión sobre los requerimientos de la independencia del auditor”.

En su respuesta, el Comité opina que la Propuesta de Norma no da suficiente peso a los incentivos e instituciones que mitigan los riesgos a los que

¹⁴ Los clientes perdidos por la firma auditora Arthur Andersen debido a su violación de la independencia en el Caso Enron demuestran que estos incentivos debieran existir para evitar situaciones similares (Ashbauhg, 2003).

se enfrentan los auditores y que dañan o comprometen su independencia. La investigación indica que los riesgos asociados con el cumplimiento de responsabilidades y pérdida de reputación tienen serias consecuencias económicas y afectan a los juicios de los auditores y, por ende, a su independencia.

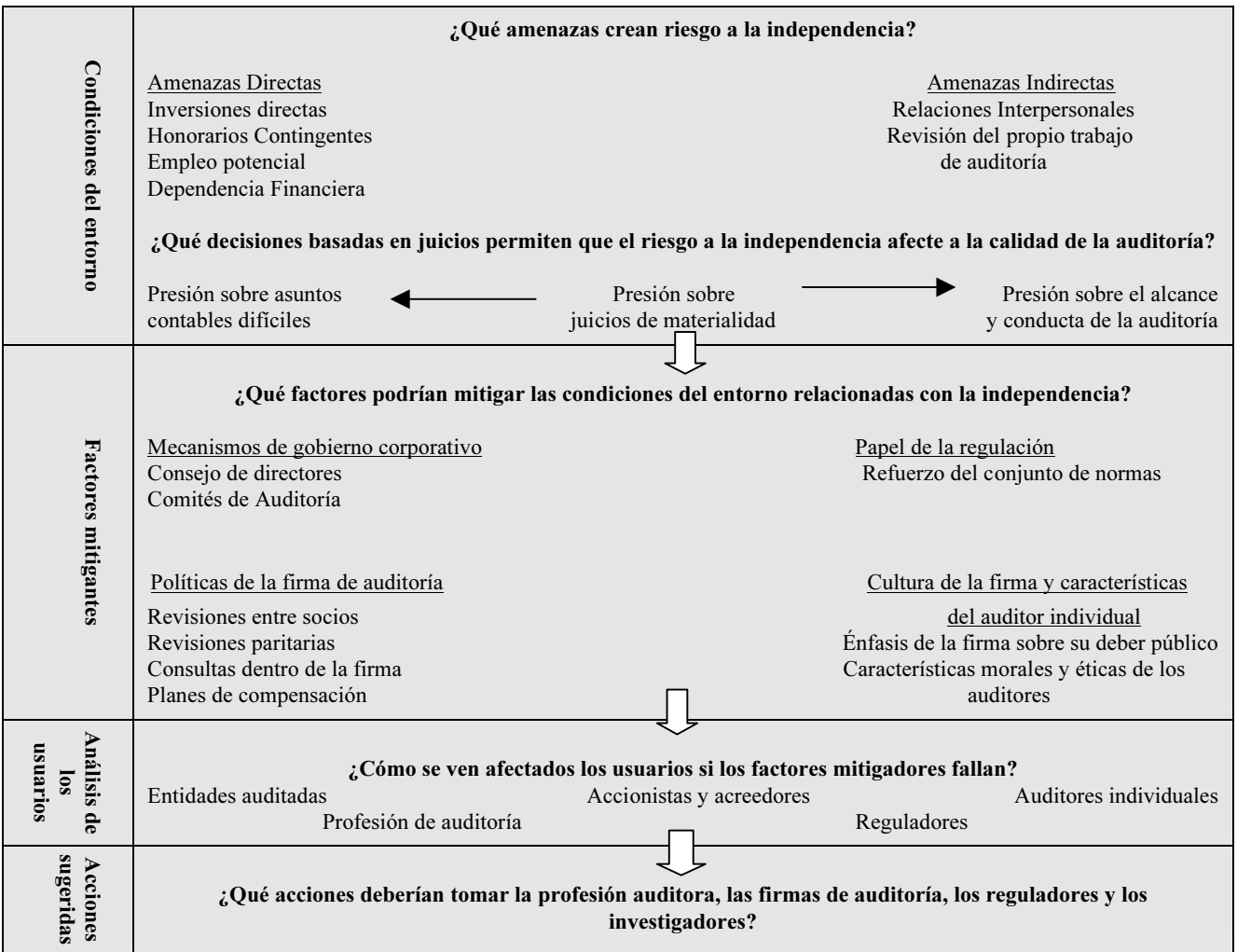
Además, también señala otros dos elementos que pueden impulsar a los auditores a ser más objetivos en el desempeño de su trabajo:

- Las revisiones paritarias entre varios socios.
- La consolidación del empleo de los Comités de Auditoría, identificándolos como unos mecanismos que proporcionarán un fuerte impulso hacia la independencia del auditor en el futuro.

Por su parte, Jensen y Meckling (1976) señalan un factor motivacional adicional relacionado con la teoría de la agencia. Los autores establecen que el tradicional conflicto de agencia entre los propietarios y los gestores también puede constituir un fuerte incentivo. En concreto, la gestión puede tener motivaciones para contratar auditores independientes con el objetivo de reducir los costes de la agencia.

El Cuadro 3.3 presenta el enfoque global planteado por Johnstone et al. (2001), el cual plantea una visión completa de los antecedentes y las consecuencias del riesgo a la independencia del auditor. En este punto vamos a analizar aquella parte de su análisis que corresponde a una serie de factores que suponen incentivos a los auditores para mantener su independencia. En el siguiente apartado procederemos a estudiar aquellos elementos que pueden suponer un riesgo o amenaza para dicha cualidad.

Cuadro 3.3: “Un modelo para la comprensión de los antecedentes y consecuencias del riesgo a la independencia”



Fuente: Johnstone et al. (2001)

En cuanto a lo que incentivos se refiere, en el trabajo se señalan los siguientes factores mitigantes del riesgo a la independencia: los mecanismos de gobiernos corporativo, el papel llevado a cabo por los organismos reguladores, las políticas de las firmas de auditoría y, por último, la cultura de la firma de auditoría y las características de los auditores individuales. Los autores matizan que algunos de estos factores por sí solo puede no ser suficiente para mitigar el riesgo, pero una combinación de todos o varios de ellos puede tener un importante efecto mitigador.

❖ *Políticas de la firma de auditoría*

Las firmas de auditoría deben fomentar una cultura corporativa orientada en todo momento hacia la independencia. Dicha cultura se trasmite a través del establecimiento de una serie de políticas. El objetivo primordial de las mismas es mitigar el riesgo a la independencia debido a su asociación con los litigios y el declive del capital reputacional.

En este sentido, Warner (1997) señala que existen organizaciones que deben poner especial hincapié en aspectos de ética del negocio, como hospitales, compañías farmacéuticas, empresas de abogacía, firmas de auditoría, etc. A continuación, señalamos algunos ejemplos de políticas que pueden aplicar las firmas de auditoría:

◆ Revisiones entre socios: envuelven una segunda revisión de las principales cuestiones de una auditoría. Normalmente es llevada a cabo por socios con una adecuada experiencia técnica y sin implicación en el acuerdo de auditoría.

Esta revisión puede mitigar el riesgo a la independencia por dos caminos:

- A priori: mediante la creación de una expectativa de revisión.

- A posteriori: el socio que realiza la revisión puede aportar un juicio más objetivo sobre determinadas cuestiones de la auditoría.

◆ Revisiones paritarias: se trata de una evaluación del sistema de control de la calidad de la auditoría a través de una revisión independiente del acuerdo de auditoría por parte de una firma paritaria. Al igual que la anterior, estas revisiones están encaminadas a mitigar el riesgo a la independencia mediante la creación de una expectativa de control a posteriori.

Sobre este respecto, Warner (1997) señala que en las dinámicas de grupo y paritarias es de vital importancia que se cree una cultura de firma amplia, así como climas en los equipos que soporten, fomenten y demanden altos niveles de integridad en sus miembros.

◆ Consultas dentro de la firma: pueden contribuir proporcionando experiencia para identificar asuntos críticos y desarrollar las bases adecuadas para resolver situaciones que impliquen decisiones complicadas. Tales consultas deben ser impulsadas periódicamente y orientar en todo momento al profesional hacia comportamientos independientes.

◆ Programas de competencia: tienen como objetivo impulsar la formación continua entre los empleados. Estos programas incluyen tanto entrenamiento de auditoría general como desarrollo de experiencia específica en la industria. Cuando un auditor está suficientemente formado y con un alto conocimiento en la industria puede incrementar su poder de negociación con el cliente.

◆ Planes de compensación: la compensación de los auditores basada sobre el rendimiento de la firma, en contraposición al rendimiento de la

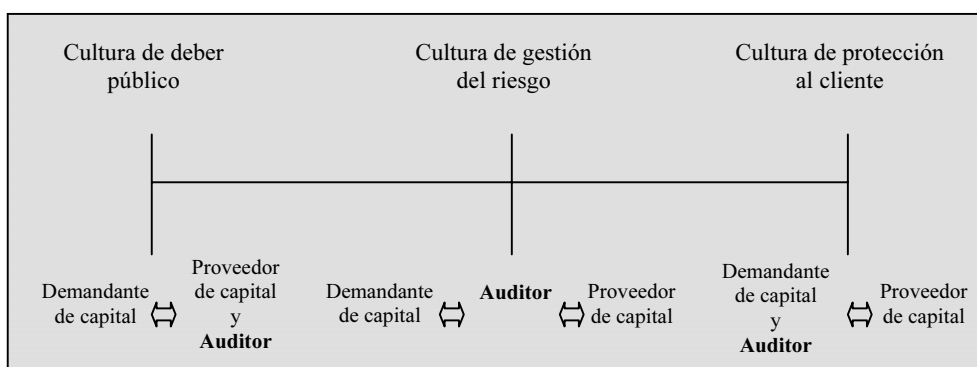
oficina individual, reduce el incentivo financiero directo para tomar decisiones a favor de la gestión.

❖ *Cultura de la firma y características del auditor individual.*

Los mensajes de la firma de auditoría, explícitos o implícitos, con respecto a la conducta adecuada dentro de la firma y las características éticas de los auditores individuales tienen probablemente un impacto más significativo sobre el riesgo a la independencia.

La cultura de la firma de auditoría puede concebirse como el mensaje que una firma transmite a sus auditores con respecto a las obligaciones que deben asumir. En el contexto del mercado de capitales, pueden identificarse tres tipos de cultura de firma dentro de un continuo (Figura 3.3):

Figura 3.3. El continuo de la firma de auditoría



Fuente: Johnstone et al. (2001)

- Cultura de deber público: es aquella que enfatiza el deber público de los auditores hacia los proveedores de capital, los cuales incluyen a inversores y acreedores. El objetivo es dar confianza a los proveedores de capital de que la información que ellos reciben es fiable y no contiene errores. Por tanto, la obligación ética esencial del auditor es contribuir a

disminuir el conflicto de intereses entre los demandantes de capital y los proveedores de capital y asumir un papel que proteja los intereses de los inversores y acreedores ayudando a paliar la información asimétrica entre ambos.

- Cultura de protección al cliente: en este caso se potencia a los auditores para que se vean a sí mismos como socios de negocio de sus clientes, los demandantes de capital. Los auditores podrían moverse hacia esta parte del continuo con el deseo de añadir valor al negocio de sus clientes, fundamentalmente, a través de la oferta de una amplia gama de servicios y la atracción y retención de trabajadores. Esta cultura se centra prioritariamente en los intereses financieros de los demandantes de capital, lo cual va en detrimento de los proveedores de capital y otros usuarios de los Estados Financieros.

Por tanto, si nos movemos a lo largo del continuo, desde la cultura del deber público hacia la cultura de protección al cliente, probablemente vaya aumentando el riesgo a la independencia.

- Cultura de gestión del riesgo: en el centro del continuo podría situarse una posición donde se considera que los auditores son neutrales. Esta perspectiva se centra sobre los intereses del auditor, pero también en cómo se pueden gestionar y controlar los riesgos que aparecen por la representación que realizan los auditores de los proveedores de capital.

La cultura de la firma de auditoría estará influida en gran medida por las características individuales de los auditores. Por ejemplo, podría ocurrir que en una firma de auditoría con una cultura de protección al cliente, un auditor con altos niveles de ética mitigara efectivamente el riesgo a la independencia. No obstante, en la medida en que la orientación de un auditor individual se mueva desde la cultura de deber público hacia la de protección al cliente, probablemente debiera optarse por confiar en otros factores mitigadores, tales

como la regulación y el gobierno corporativo, para realmente mitigar el riesgo a la independencia.

En definitiva, hemos comprobado que existen elementos que influyen en la motivación del auditor para ser un profesional objetivo. No obstante, es preciso indicar que en muchas ocasiones se trata de factores que influyen únicamente en la vertiente de apariencia de la independencia y, como ya hemos establecido anteriormente, la misma es una condición necesaria, pero no suficiente, para el cumplimiento de la función social de la auditoría, esto es, para que de forma real aporte valor añadido a la sociedad. Por tanto, debe tenerse presente que es necesario también que existan incentivos que motiven a los auditores para ser independientes de forma real.

Por ello, estamos de acuerdo con Cañibano y Castrillo (1999) en que resulta necesario, si queremos que el “público” siga confiando en la opinión del auditor, un nuevo planteamiento en el que se confiera una mayor relevancia a la independencia real. Cada cliente y cada servicio prestado a un cliente, tanto de auditoría como de otros servicios que puede prestar el auditor, se deberá someter a un análisis, que tendrá que quedar reflejado en los papeles de trabajo, sobre las posibles amenazas y riesgos que pueden dañar la independencia.

Además, entendemos que en el conflicto anterior es fundamental el papel de los poderes reguladores, los cuales deben poner un mayor empeño en la búsqueda de incentivos para que el auditor sea **realmente** un profesional capaz e independiente.

Por otra parte, hemos de señalar que el mantenimiento de la independencia por parte de los auditores tiene numerosas consecuencias positivas que influyen en los distintos usuarios que están afectadas por la actividad de auditoría. Por ejemplo, podemos citar los siguientes (Myring y Bloom, 2003):

- Para los inversores y los usuarios de la información financiera: mejora de la calidad de la auditoría e incremento de la fiabilidad del proceso de información financiera.
- Para las entidades auditadas: reducción del coste del capital, disminución de la prima que los inversores y acreedores requieren como compensación por asumir el riesgo de tomar decisiones incorrectas basadas sobre información financiera que contengan errores materiales u omisiones.
- Para el consejo de directores de la entidad auditada, los comités de auditoría y el gestor jefe: incrementa la fiabilidad de la información financiera preparada por la gestión de un nivel inferior.
- Para las entidades auditadas y los auditores: reducción de los litigios y costes asociados con la información financiera no fiable.
- Para los auditores individuales, las firmas de auditoría y la profesión de auditoría: mediante un incremento de la reputación y el respeto.
- Para el gobierno corporativo y la cultura de la firma de auditoría: mediante la construcción de un escenario apropiado para una relación adecuada entre la entidad auditada y el auditor.

Así, puede observarse que la reducción del riesgo a la independencia, además de beneficiar a numerosos agentes que no intervienen directamente en la realización de la auditoría, también influye, en gran medida, tanto en los auditores individuales y las firmas de auditoría, como en la profesión en general.

B. AMENAZAS SOBRE LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR:

En nuestra opinión existen, desgraciadamente, un mayor número de variables que suponen amenazas a la independencia del auditor en comparación

con aquellas otras que la incentivan. Además, a nuestro entender, la probabilidad de que una posible amenaza dañe verdaderamente la independencia del auditor, es superior a la probabilidad de que un posible incentivo se convierta finalmente en una motivación real.

En primera instancia tenemos que señalar que la legislación de auditoría en nuestro país no resultaba lo suficientemente clarificadora sobre este asunto. No obstante, la modificación producida en la Ley de Auditoría ha intentado paliar esta situación. Así, la nueva redacción del artículo octavo de dicha ley establece que los auditores deberán de abstenerse de actuar cuando su objetividad en relación con la verificación de los documentos contables pudiera verse comprometida.

Además, en este mismo artículo establece una serie de circunstancias en las cuales se considera que el auditor no goza de la suficiente independencia:

- a) La ostentación por el auditor de cuentas de cargos directivos, de administración, de empleo o de supervisión interna en la entidad auditada o en una entidad vinculada directa o indirectamente con aquélla, en la forma y condiciones que se desarrollen reglamentariamente.

En todo caso quedará comprendido en el párrafo anterior, la ostentación de aquellos cargos en una entidad que posea directa o indirectamente más del 20% de los derechos de voto de la entidad auditada, o en las que la entidad auditada posea directa o indirectamente más del 20% de los derechos de voto.

- b) Tener interés financiero directo en la entidad auditada, o indirecto si es significativo para cualquiera de las partes.

- c) La existencia de vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado con los empresarios, los administradores y los responsables del área económica-financiera de las empresas o entidades auditadas.
- d) La llevanza material o preparación de los documentos contables o estados financieros de la entidad auditada.
- e) La prestación a un cliente de auditoría de servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los Estados Financieros de dicho cliente, salvo que el cliente asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por el cliente, el cual debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema.
- f) La prestación al cliente de auditoría de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas en los estados financieros de dicho cliente, siempre que el trabajo de valoración conlleve un grado significativo de subjetividad.
- g) La prestación de servicios de auditoría interna al cliente, salvo que el órgano de gestión de la empresa o entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna.
- h) El mantenimiento de relaciones empresariales con el cliente de auditoría, a menos que la relación se ajuste a la actividad empresarial normal, y no sea significativa para el auditor de cuentas o persona con capacidad para influir en el resultado de la auditoría, ni para la entidad auditada.

- i) La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para el mismo cliente o para quienes lo hubiesen sido en los tres años precedentes, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con Consejos de Administración diferentes.
- j) La participación en la contratación de altos directivos o personal clave para el cliente de auditoría, cuando se trate de entidades sujetas a supervisión pública o de entidades emisoras de valores admitidos a cotización en un mercado secundario oficial.
- k) La prestación por el socio firmante del informe de servicios distintos del de auditoría a la entidad auditada.
- l) La percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a un solo cliente, siempre que éstos constituyan un porcentaje indebidamente elevado del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas, considerando la media de los últimos cinco años.

Como ha podido comprobarse los cambios producidos en la legislación han conllevado un incremento considerable de las situaciones que pueden provocar un riesgo o amenaza al mantenimiento de la independencia del auditor.

Por su parte, la International Federation of Accountants (IFAC, 2001a) establece en su “Code of Ethics for Professional Accountants” que la independencia está afectada potencialmente por la existencia de intereses propios, revisiones sobre el propio trabajo y por amenazas de familiaridad, intimidación y defensa.¹⁵

¹⁵ La Federación de Expertos Contables adopta esta misma visión sobre las amenazas a la independencia del auditor.

- Amenazas por la existencia de intereses propios en la firma auditada: ocurre cuando una firma o un miembro de su equipo puede beneficiarse de intereses financieros, o de otro tipo, junto con el cliente de auditoría.
- Amenazas por la necesidad de revisión del trabajo propio: puede ocurrir cuando:
 - ❖ Es necesario reevaluar un trabajo realizado anteriormente por el auditor.
 - ❖ El auditor desempeñó en el pasado funciones de director o responsable en la compañía cliente.
- Amenazas por la adopción de actitudes de defensa hacia el cliente: cuando la firma, o un miembro de su equipo, toma una posición de protección respecto del cliente, de tal forma que pueda parecer que está comprometiendo su objetividad.
- Amenazas por la aparición de una excesiva familiaridad con el cliente: ocurre cuando en virtud de una cercana relación con la empresa cliente, una firma o un miembro de su equipo comienza a tener intereses amistosos con la empresa cliente.
- Amenazas por actitudes de intimidación hacia el auditor: surge cuando un auditor es disuadido, mediante amenazas reales o percibidas, por los directores, responsables o empleados de la firma cliente, para actuar objetivamente y ejercitar su profesión de forma escéptica.

El Comité de Auditoría de la Comisión Europea en su documento “La independencia de los auditores legales en la Unión Europea: un conjunto de principios fundamentales” señala, en el apartado sobre amenazas a la independencia y riesgos inherentes, que la independencia de los auditores legales podrá verse afectada por diferentes tipos de amenazas: interés propio, revisión

propia, defensa, familiaridad o confianza o intimidación (Bastante, 2001). Así, podemos observar que los tipos amenazas señaladas por la Comisión European coinciden con las indicadas por la International Federation of Accountants (IFAC).

Asimismo, el Comité establece que el nivel de riesgo por el cual la independencia del auditor puede verse perjudicada vendrá determinada por la importancia de cualesquiera de dichas amenazas señaladas anteriormente.

La Securities Exchange Commission (SEC, 2000) en su Norma Final (S7-13-00): "Revisión of de Commission's Auditor Independence" llama la atención sobre las siguientes amenazas a la independencia del auditor:

1. Relaciones financieras.

a. Inversiones en las empresas clientes

b. Otros intereses financieros:

- ❖ Relaciones Deudor-Acreedor.
- ❖ Cuentas Corrientes o Cuentas de Ahorro.
- ❖ Cuentas Comercial-Agente (Broker-Dealer).
- ❖ Cuentas Comerciales para recepción de futuras comisiones.
- ❖ Tarjetas de crédito.
- ❖ Productos garantizados.
- ❖ Fondos de inversión mixtos.

2. Relaciones de empleo.

- ❖ Relación de trabajo entre el auditor y la empresa cliente.
- ❖ Relación de trabajo entre la empresa cliente y ciertos familiares del auditor.
- ❖ Relaciones de trabajo entre el cliente y antiguos empleados de la firma de auditoría.

- ❖ Relaciones de trabajo entre la firma de auditoría y antiguos empleados del cliente.
3. Relaciones de negocio: se refiere al riesgo existente cuando una empresa auditora, o cualquier persona, dentro de su ámbito de aplicación, tiene relaciones de negocio directas o indirectas y materiales con el cliente, o cualquier persona relacionada con él, con capacidad para la toma de decisiones dentro de la organización, tales como empleados, directivos o accionistas importantes.
 4. Relaciones procedentes de la prestación de servicios de no-auditoría: considera que el profesional no es independiente si proporciona determinados servicios adicionales a la actividad auditora. Sobre este tipo de riesgo profundizaremos en la siguiente parte del trabajo.
 5. Honorarios contingentes: propone restringir la percepción de honorarios contingentes de los clientes, ya que los acuerdos vinculados a elevadas retribuciones pueden provocar el nacimiento de intereses mutuos con el cliente. Proporciona además la siguiente definición de honorarios contingentes: aquellos que, si por cualquier motivo el auditor dejará de percibir, tendrían un impacto significativo sobre el resultado de la firma auditora.

El Financial Accounting Standards Committee (FASC) de la American Accounting Association (AAA) en su respuesta con recomendaciones sobre la normativa anterior de la Securities Exchange Commission (SEC) añade una amenaza adicional (Maines, 2001). Afirma que varios estudios¹⁶ indican que las tensiones a las que se somete a los auditores para la retención de clientes están en función del tipo de plan de compensación usado por la firma de auditoría. Así, los planes de compensación que enfatizan las rentabilidades elevadas provocan presiones para no perder clientes que dañan la independencia.

¹⁶ En el trabajo no se señalan las referencias bibliográficas de dichos estudios.

Por su parte el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) en su Statements on Auditing Standards (SAS) n°. 1: “Codification of auditing standards and procedures”, indica dos características principales que provocan pérdida de independencia (Bello, 1997):

- Conflicto de intereses financieros: El auditor no es independiente si él o su firma estuvo comprometido en adquirir cualquier tipo de interés financiero directo, o determinados tipos de intereses financieros indirectos, en la entidad auditada.
- Ocupación de cargo o posición oficial incompatible con la objetividad: asimilable al desempeño de las funciones de promotor, suscriptor de emisiones, director, ejecutivo o cualquier otro cargo de capacidad equivalente, miembro de la dirección o incluso empleado.

Por su parte, desde el punto de vista de la literatura de investigación existente sobre el tema también podemos encontrar múltiples aportaciones sobre esta cuestión. Por ejemplo, Cañibano y Castrillo (1999) afirman que las principales amenazas que, de forma real o en apariencia, afectan la independencia del auditor proceden de las relaciones personales, familiares o financieras y, sobre todo, de las relaciones económicas que comportan los servicios de auditoría u otros servicios prestados por los auditores a sus clientes. Concretamente, los autores especifican las siguientes amenazas a la independencia:

- a. La relación entre el cliente y el auditor: la existencia de intereses comunes entre el auditor y la dirección motivan que el primero tenga incentivos para hacer negocio al lado del segundo. A este tipo de amenazas también se las denomina riesgo de familiaridad o confianza y riesgo por la aparición de intereses propios.
- b. La duración del contrato: una de las causas que más puede favorecer la alianza entre la dirección y el auditor, y que puede amenazar la independencia del

auditor, es la duración del contrato. Para algunos esta amenaza proviene del exceso de confianza que se puede establecer con un cliente si la duración del contrato es larga.

c. Los honorarios: a este respecto los autores identifican dos problemas fundamentales:

- Problema de precios reducidos por la feroz competencia: que podrán desembocar en una pérdida de calidad del servicio prestado y, por extensión, de la confianza del público en el trabajo del auditor.
- Problema de la excesiva dependencia del cliente: por eso señalan que sería conveniente, en beneficio de la independencia y la calidad del servicio prestado, la regulación sobre la dependencia excesiva de un cliente e incluso cuantificarla.

En este mismo sentido también se manifiesta la Federación de Expertos Contables (FEE) cuando señala que: “Debido al riesgo aparente y real de que pierda su objetividad a través de la existencia de un interés propio al descansar en un único cliente, el auditor no debería aceptar un nombramiento de auditoría de una entidad cuyo honorario represente una gran proporción de los ingresos brutos de su firma.¹⁷ El grado de amenaza y las posibles salvaguardas variarán, pero el auditor debería reconocer que la percepción pública de su objetividad es probable que esté en peligro si los ingresos de un único cliente o un grupo exceden un determinado pequeño porcentaje del promedio de sus ingresos totales de los últimos cinco años. Este pequeño porcentaje está generalmente en el intervalo entre 5% y 15% según países” (López Casuso, 1995).

d. La responsabilidad legal: los autores señalan que el problema sería determinar cuál es el límite mínimo que debería aplicarse a la responsabilidad legal del auditor, que asegurará a aquellos usuarios de la información financiera auditada

¹⁷ Las Normas Técnicas de Auditoría de Carácter General en su apartado tercero, también ponen de manifiesto que hay que tener especialmente en cuenta dicha situación.

creer que la amenaza de litigios controlará el comportamiento interesado del auditor.

De esta forma, a pesar de las llamadas de la profesión para reducir su responsabilidad en los procesos de auditoría, consideramos que llegar a una situación donde se produzca una excesiva disminución de dicha obligación puede provocar amenazas sobre la independencia del auditor.

En el trabajo realizado por Pereda y Alvarado (2000), se analizan también los riesgos a los que está sometida la auditoría de calidad por el incumplimiento de la independencia de los auditores, denominándolos “factores estructurales contrarios a la utilidad pública del servicio prestado”.

Estos autores señalan que el actual sistema de relaciones económicas cliente-auditor fomenta un escepticismo inherente en la percepción de la independencia del auditor por los distintos grupos de interés. Esto es debido a la interacción de distintos factores que pueden resultar parcialmente antagónicos con el objetivo de lograr la utilidad pública del servicio prestado y la defensa de los derechos de todas las partes implicadas. Estos son:

- Los objetivos del auditor como unidad económica-privada en un mercado con alta presión competitiva. Aspecto éste muy conflictivo si partimos de la idea de que el bien general no es un bien negociable y, por tanto, no debe estar sujeto a las leyes del mercado.
- La dependencia económica del auditor con la entidad auditada, la existencia de clientes dominantes y la prestación de servicios adicionales.
- La dependencia del auditor sobre la dirección de la entidad auditada, dado que ella es la principal fuente de los recursos documentales y de información necesarios para el normal desarrollo de la auditoría, además sobre ella recae, en muchas ocasiones, la facultad real de nombrar y destituir a los auditores, negociar las minutas, seleccionar los principios contables, realizar las

estimaciones necesarias, preparar los Estados Financieros y también suele depender, la decisión de contratar servicios adicionales, como de consultoría.

Almela (2002), por su parte, plantea un listado de los riesgos en los que en la actualidad debemos centrarnos para paliar de alguna forma los problemas de falta de objetividad de los profesionales de la auditoría:

- Relaciones de tipo financiero y comercial con clientes.
- Relaciones de otro tipo entre firma y cliente.
- Cargos directivos en empresas auditadas.
- Empleados que pueden trabajar en firmas de auditoría.
- Vínculos familiares y de consanguinidad.
- Servicios que no son propiamente de auditoría (mantenimiento de la contabilidad, diseño e implantación de sistemas informáticos, asesoramiento en auditoría interna, selección de personal, etc.).
- Honorarios por auditoría y otros servicios.
- Litigios relacionados con la auditoría.
- Rotación de personal en el equipo de auditoría.

Continuando con la delimitación de los riesgos sobre la independencia, nos parece interesante examinar el enfoque de Van Der Plaats (2000), debido al carácter optimista que este autor mantiene sobre el problema por la pérdida de

dicha cualidad¹⁸. Este investigador señala que a pesar de que en la actualidad parece difícil probar que los incumplimientos por parte del auditor de normas de independencia den lugar a una auditoría de calidad pobre hay que reconocer, no obstante, que existen algunas amenazas reales. Así, señala las siguientes:

- Honorarios totales de auditoría demasiado bajos. Esto podría ser una manifestación del crecimiento de la competencia en precios que posiblemente afecte a la calidad de la auditoría, por ejemplo, con la realización de menores pruebas sustantivas, personal con menor cualificación y financiación cruzada con servicios de no-auditoría.
- Competitividad para contratar a los mejores. Hace referencia a la creciente competencia entre las firmas de auditoría para reclutar personal cualificado para los equipos de auditoría.
- Forma de retribuir a los auditores. Supone una presión adicional sobre la gestión de los beneficios de los clientes debido al vínculo de su remuneración a la percepción de “stock options”.
- Cambios en la oferta de las firmas de auditoría. Ha supuesto un enorme incremento de la facturación de las firmas, en términos absolutos y relativos, debido a la prestación servicios adicionales a la auditoría. En la mayoría de las grandes firmas, el porcentaje sobre el total de facturación de servicios adicionales excede del porcentaje derivado de servicios de auditoría.

Por su parte, Windmüller (2000) también indicó una serie de factores que sugieren que el auditor es dependiente de su cliente:

¹⁸ A este respecto, puede volver a consultarse la visión de dicho autor sobre la independencia del auditor proporcionada anteriormente en este mismo capítulo.

- La participación en acciones u otro interés financiero directo o indirecto en el cliente de auditoría.
- Cuando algún empleado clave del cliente de auditoría tiene vínculos familiares o ha tenido relaciones de negocios con el auditor.
- Los auditores forman joint-ventures o alianzas con los clientes de auditoría.
- La provisión de servicios de no-auditoría a sus clientes.

A continuación, pasamos a retomar la parte del estudio de Johnstone et al. (2001) que se preocupaba por las diferentes situaciones que pueden ocasionar riesgo a la independencia (Cuadro 3.2). Los autores dividen las situaciones que pueden poner en peligro la independencia del auditor en directas e indirectas:

- Amenazas directas comprenden los beneficios monetarios actuales o potenciales. En ellas se incluyen:
 - *Inversiones directas*: las cuales podrían causar un conflicto de intereses relacionado con la alineación de los auditores con la posición mantenida con los gestores de las compañías.
 - *Honorarios contingentes*: también pueden derivar en el incremento de los intereses financieros. Por ejemplo, ante la aparición de discrepancias, la gestión puede presionar con la revocación del contrato.
 - *Potencial de conseguir un empleo en la entidad auditada*: esta situación podría obligar al auditor a tomar decisiones incorrectas con el objeto de no perder la perspectiva de empleo futuro.

- *Dependencia financiera*: incluye la naturaleza del servicio prestado (auditoría u otros), la magnitud relativa, la continuidad de los honorarios, el efecto “*low balling*¹⁹” y el valor reputacional de una relación con éxito. Todos los factores anteriores suponen amenazas para la habilidad del auditor a resistir las presiones de la gestión por la preocupación de la finalización de la relación.

- Amenazas indirectas: aparecen por otras circunstancias que podrían dificultar el mantenimiento de la objetividad del auditor. Pueden ser de dos tipos:

- *Relaciones interpersonales*: se dan cuando los auditores poseen una relación personal, familiar o profesional con el cliente. Todas ello podría provocar que el auditor antepusiera los intereses personales sobre los objetivos profesionales.

- *Revisión propia*: en este caso puede ocurrir que el auditor tenga que auditar su propio trabajo o el de alguno de los miembros de su equipo. Algunos ejemplos podrían ser: preparación de los Estados Financieros, recomendaciones de valoración de elementos en dichos estados, externalización de la auditoría interna y el asesoramiento sobre decisiones de gestión. Todas estas situaciones podrían crear situaciones en las que el auditor es incapaz de evaluar críticamente su trabajo o de dañar una relación con otro miembro de la firma de auditoría.

Por otra parte, existen situaciones que implican decisiones basadas en juicios que también pueden afectar a la independencia del auditor y, por tanto, a la calidad de la auditoría. Las decisiones anteriores son aquellas que implican una incertidumbre con respecto a la decisión apropiada o juicio de valor que un auditor podría hacer. Los autores señalan concretamente tres tipos de decisiones basadas en juicios:

¹⁹ Hace referencia a las reducciones iniciales de los precios de auditoría con el objeto de recuperar márgenes en futuros periodos. Sobre dicho concepto seguiremos profundizando posteriormente en el presente trabajo.

- *Asuntos contables que conllevan dificultad*

Son aquellos que permiten varias interpretaciones opcionales: principios contables, valoraciones alternativas, etc. En este caso, podría ocurrir que los auditores se adhirieran a las preferencias de tratamientos contables inapropiados de la gestión.

- *Decisiones referidas al comportamiento durante la auditoría:*

Se refieren a juicios acerca de la naturaleza y la extensión de la evidencia de auditoría. Por ejemplo, los auditores podrían ocultar errores descubiertos durante el muestreo de auditoría con el deseo de no entrar en conflicto con la gestión.

- *Decisiones materiales:*

Tienen relación con los juicios que se refieren a la importancia relativa de las omisiones o errores descubiertos en la información financiera. Podría ocurrir, por ejemplo, que un auditor concluyera que un ítem no es significativo y, por tanto, no someterlo a evaluación durante el proceso de obtención de evidencia.

Como puede observarse en el cuadro 3.2, el conjunto de amenazas que pueden afectar a la independencia junto con las decisiones que están basadas en juicios formarían las condiciones del entorno que afectan al riesgo a la independencia. De acuerdo con los autores, todas ellas unidas con los factores que mitigan o incentivan dicho riesgo determinan cómo se encuentran afectados los distintos usuarios por el riesgo a la independencia.

Para determinar lo anterior, en principio es preciso tener en cuenta que los usuarios de la actividad de auditoría financiera son muy diversos. Dentro de ellos se encuentran las entidades auditadas, los accionistas y acreedores, los auditores individuales, la profesión de auditoría, los reguladores, entre otros.

Teniendo en cuenta el ámbito temporal, los anteriores usuarios pueden sufrir las siguientes consecuencias derivadas del riesgo a la independencia:

- *A corto plazo:*

Las entidades auditadas pueden beneficiarse a corto plazo de un incremento del riesgo a la independencia ya que aumenta la probabilidad de que el auditor acceda a las preferencias de la entidad auditada. Los beneficios potenciales podrían consistir en el incremento de la cotización de las acciones y un menor coste de capital.

Por su parte, los accionistas y acreedores padecerán los efectos anteriores. En concreto, las consecuencias negativas de un informe de auditoría erróneo pueden consistir en un declive de valor de los activos o pasivos de la compañía. Los auditores individuales están preocupados por el mantenimiento de la relación con el cliente por razones económicas y por la probabilidad de futuros litigios o pérdida de reputación asociados con su comportamiento.

- *A largo plazo:*

Los accionistas y acreedores impondrán un coste adicional por incremento del riesgo de información originado por la incapacidad de confiar en el proceso de auditoría. Por tanto, las entidades auditadas, en última instancia, también se perjudican por el riesgo a la independencia. Así, el efecto neto sobre la entidad auditada será la diferencia entre los beneficios que se obtienen versus las pérdidas que también pueden aparecer a largo plazo.

Por otro lado, la profesión de la auditoría se daña por el incremento del riesgo a la independencia, aunque sólo sean unos pocos auditores los que no cumplen con tal obligación.

En este horizonte temporal, los reguladores y el bienestar de la sociedad en general, sufren los costes asociados con un alto riesgo a la independencia.

Finalmente, los autores se plantean en su trabajo cuáles deberían ser las acciones a tomar por los diferentes usuarios para tratar de paliar o disminuir el riesgo a la independencia:

- *Con respecto a la profesión de auditoría.*

La profesión de auditoría dirige activamente la gestión del riesgo a la independencia, fundamentalmente, prohibiendo la realización de algunas actividades y estableciendo programas de control (por ejemplo, requerimientos de titulación, educación profesional continua, normas de ética).

No obstante, existen dos áreas que reciben una atención limitada de la profesión:

- Asuntos relacionados con el tipo, magnitud relativa y continuidad de los honorarios. Por el contrario, la profesión parece mantener estrategias de expansión de servicios que podrían incrementar las preocupaciones de dependencia financiera.
- Situaciones que implican decisiones basadas en juicios que ocasionan un riesgo a la independencia que afecta a la calidad de la auditoría.

- *Con respecto a las firmas de auditoría.*

Las firmas de auditoría pueden influir en el riesgo a la independencia mediante el establecimiento de políticas y fomentando una cultura de firma que otorguen un adecuado soporte a los esfuerzos de los auditores individuales para mitigar el riesgo a la independencia.

En sus manos está también promover la formación continua de los auditores, poniendo un especial énfasis en la relación entre las amenazas a la independencia y aquellas situaciones que permiten que dicho riesgo afecte a la calidad de la auditoría.

- *Con respecto a los reguladores.*

Los organismos legisladores tradicionalmente han dedicado y siguen dedicando un gran esfuerzo normativo relacionado con la independencia del auditor. En particular, se centran en mejorar la visión de la regulación sobre el incremento de la efectividad del gobierno corporativo y los mecanismos de autorregulación. Asimismo, también se focalizan sobre las situaciones que implican decisiones basadas en juicios que permiten que el riesgo a la independencia afecte a la calidad de la auditoría.

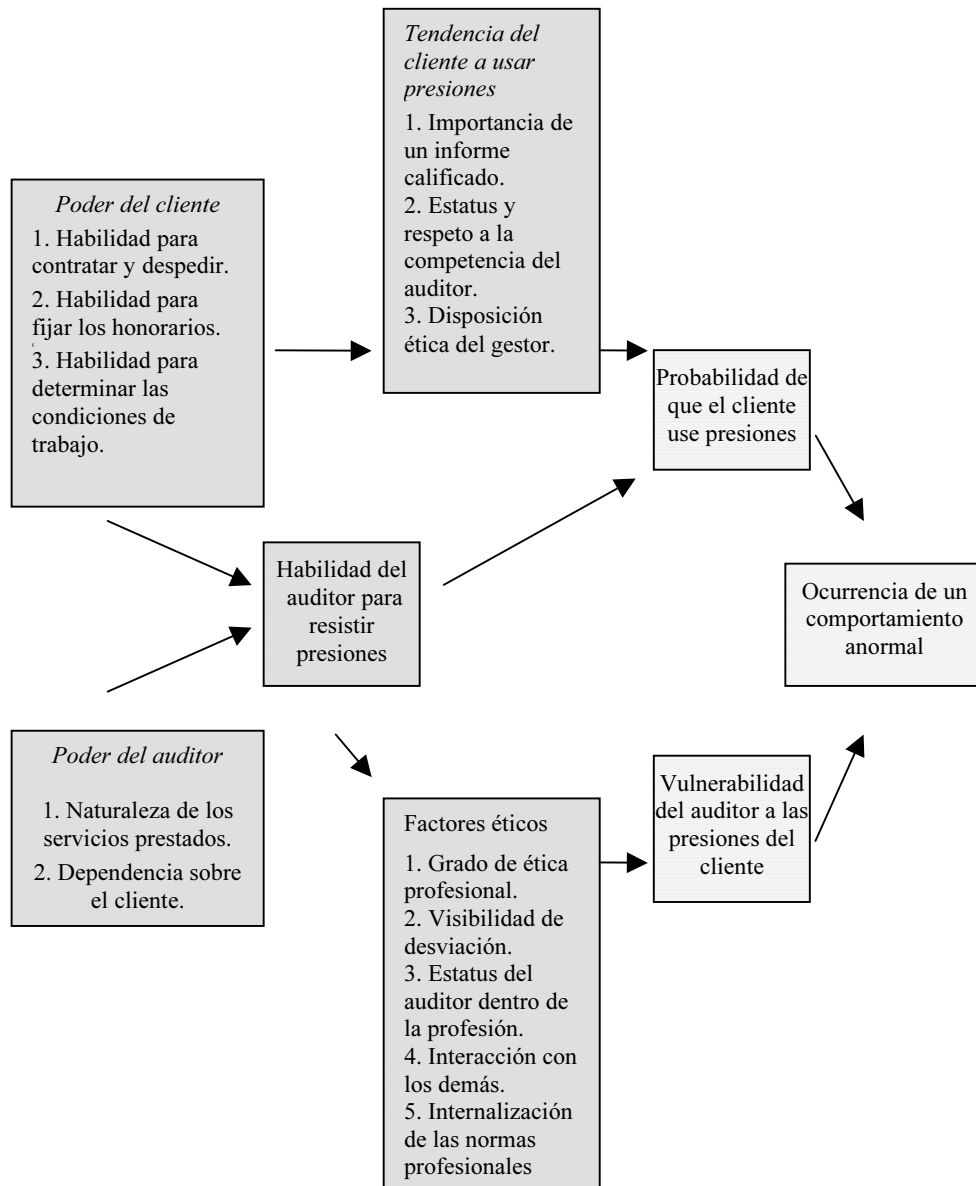
- *Con respecto a los investigadores sobre el tema.*

En este sentido, aunque existe ya mucha investigación académica sobre el tema, todavía es preciso continuar en esta línea, haciendo especial hincapié, entre otros, en los siguientes temas:

- Se debería continuar profundizando sobre los componentes individuales del modelo.
- Sería interesante analizar la verdadera efectividad de los factores mitigantes del riesgo a la independencia, tanto de forma individual como combinada.

Para finalizar pasamos a estudiar el planteamiento mostrado por Goldman y Barlev (1975) sobre cuáles son las circunstancias que determinan la ocurrencia de un comportamiento anormal por parte de los auditores (Figura 3.4).

Figura 3.4. Un modelo para analizar las desviaciones en el comportamiento de los auditores



Fuente: Golman y Barlev (1975)

De acuerdo con la figura anterior, la habilidad de los auditores para resistir presiones es una variable dependiente, por un lado, del poder que ellos ostenten (determinado a su vez por cuestiones tales como la naturaleza de los servicios prestados y la dependencia económica del cliente) y, por el otro, del poder que posean el cliente (definido por su habilidad para contratar y despedir al auditor, para fijar los honorarios y para determinar las condiciones de trabajo).

Por otro lado, la cantidad de poder del cliente determinará su tendencia a presionar a los auditores (dependiente de la importancia que se otorgue a un informe calificado, del respeto a la competencia del profesional y de la disposición ética del gestor). Dicha variable junto con la habilidad del auditor para resistir a tal presión establecerá la probabilidad de que finalmente el cliente utilice coacciones en contra del auditor.

Por su parte, la habilidad del auditor para resistir presiones junto con los factores éticos que caractericen la personalidad del auditor (por ejemplo, grado de ética profesional, internalización de las normas profesionales, etc.) mostrará la vulnerabilidad del auditor a las coacciones ejercidas por los clientes.

Finalmente, la ocurrencia final de un comportamiento anormal será el resultado de la probabilidad de que el cliente realice presiones y de la vulnerabilidad del auditor a resistirse a dichas presiones.

3.5 Marco general sobre los incentivos y amenazas a la independencia del auditor.

En el presente apartado, exponemos un enfoque general de todo el conjunto de incentivos y amenazas procedentes de las diferentes visiones, mostradas por los distintos organismos reguladores e investigadores sobre el tema analizadas en este trabajo, que pueden afectar a la independencia del auditor y, por tanto, a la calidad de la auditoría:

❖ **INCENTIVOS**

En función de los principales agentes del mercado de auditoría pueden tomarse las siguientes acciones como incentivos a la independencia:

- ***Acciones provenientes de los auditores como individuos:***
 - Sentimiento de haber cumplido su responsabilidad profesional con integridad y haber prestado un buen servicio a sus clientes.
 - Acceso a mejores condiciones de salario, promoción y reconocimiento (prestigio profesional).
 - Reducción de los riesgos asociados con el cumplimiento de responsabilidades y pérdida de reputación.
 - Elusión de las acciones disciplinarias por parte de los organismos reguladores.

- ***Acciones provenientes de las firmas de auditoría:***
 - Empleo de las revisiones entre socios.
 - Utilización de las revisiones paritarias.
 - Promoción de las consultas de miembros dentro de la firma.
 - Fomento de los planes de compensación.

- ***Acciones provenientes de la entidad auditada (Mecanismos de gobierno corporativo):***
 - Utilización Consejos de Directores y Comités de Auditoría.
 - Reducción del coste de la agencia.

- ***Acciones provenientes de los organismos reguladores:***
 - Refuerzo de la eficiencia y eficacia de la normativa sobre auditoría.

❖ **AMENAZAS**

De forma global, los auditores y sociedades de auditoría se enfrentan a las siguientes amenazas:

- ***Existencia de intereses propios en la firma auditada:*** por ejemplo;
 - Mediante la realización de inversiones directas o indirectas significativas en la entidad auditada.
 - Mediante el mantenimiento de relaciones de empleo: cargos directivos, de administración, etc.
 - Mediante la presencia de honorarios contingentes. En este sentido, pueden aparecer dos problemas fundamentales:
 - ✓ *Problema de precios reducidos por la feroz competencia:* tal empirismo puede perjudicar a la calidad de la auditoría y, por tanto, a la confianza del público sobre el auditor. Dicho fenómeno es conocido como “*Low-Balling*”²⁰ (fijación de precios que no cubren los costes totales de la auditoría).
 - ✓ *Problema de la excesiva dependencia del cliente:* tal dependencia puede provenir de la facturación por servicios de auditoría como por otros servicios adicionales.

²⁰ Para una profundización sobre este fenómeno puede consultarse la obra de DeAngelo (1981).

- ***Necesidad de revisión del trabajo propio***²¹: por ejemplo, en el caso de la existencia de relaciones de empleo y la realización de otras tareas adicionales a la auditoría.
- ***Aparición de una excesiva familiaridad con el cliente***: por ejemplo, mediante el mantenimiento de vínculos de consanguinidad o afinidad con la compañía auditada.
- ***Existencia de actitudes de intimidación hacia el auditor***: mediante amenazas reales o percibidas para que el auditor no actúe objetivamente.
- ***Adopción de actitudes de defensa hacia el cliente***: cuando el auditor toma una actitud de protección al cliente.
- ***Existencia de decisiones basadas en juicios***: por ejemplo, el tratamiento de hechos contables difíciles de interpretar, las dificultades relacionadas con decisiones sobre juicios de materialidad y los conflictos provocados por la determinación del alcance y la conducta de la auditoría.
- ***Existencia de relaciones duraderas en el tiempo entre cliente y auditor***: la amenaza puede provenir del exceso de confianza que se puede establecer con un cliente si la duración del contrato es larga. Además, desde nuestro punto de vista esta circunstancia guarda relación con:
 - La amenaza provocada por la realización de otros servicios a los clientes ya que, de romperse la relación, podría afectar negativamente a los mismos.

²¹ Esta amenaza junto con la existencia de honorarios contingentes o la aparición de una excesiva confianza con el cliente constituyen los principales factores que se argumentan en contra de la realización de otros servicios por parte de los auditores.

- La amenaza relacionada con la aparición de una excesiva familiaridad con el cliente.

Sin embargo, en nuestra opinión, a pesar de los numerosos factores señalados a lo largo de este capítulo que pueden constituir elementos motivadores de comportamientos independientes, la realidad es que resultan alarmante las numerosas situaciones que colocan al profesional de la auditoría en situaciones donde pelagra su cualidad de independencia. En este trabajo de investigación, hemos decidido profundizar en el análisis de una ellas: la provisión de servicios ajenos a la actividad de auditoría tradicional.

CAPITULO 4

LA INFLUENCIA EN LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS ADICIONALES A LA AUDITORÍA



ESTRUCTURA DEL CAPÍTULO:

4.1. Introducción.

4.2. Consecuencias de la prestación de servicios adicionales: especial referencia a su influencia en la independencia del auditor.

4.2.1. Efectos positivos de la prestación conjunta.

4.2.2. Efectos negativos de la prestación conjunta.

4.3. Diferentes posicionamientos y propuestas para paliar el conflicto.

4.1 Introducción.

En este capítulo pretendemos reflexionar sobre las posibles consecuencias que puede ocasionar la prestación conjunta de auditoría y otros múltiples y variados servicios en el cumplimiento del auditor de su deber de ser independiente. Además, cuanto mayor importancia cobran estas tareas en los niveles de facturación de los auditores, más se acentúa la polémica existente al respecto. Sobre esta situación, Prado et al. (1995), a través de una encuesta remitida por correo a una muestra del colectivo de auditores, obtuvieron los siguientes resultados:

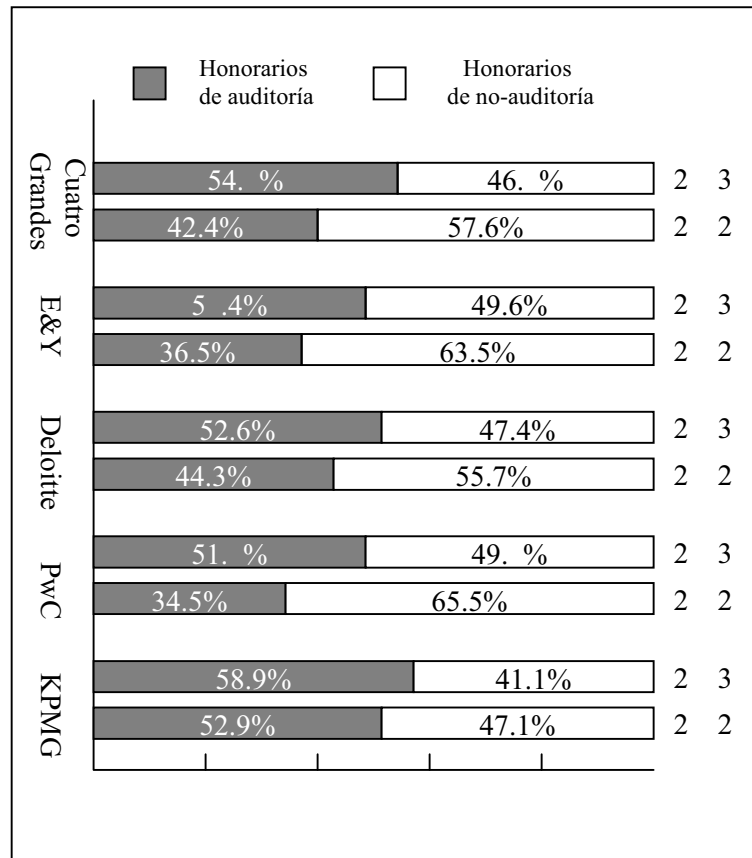
- En relación con la dedicación, resulta bastante significativo que casi la generalidad de los auditores –el 89%– comparte la auditoría con otras actividades, básicamente el asesoramiento de empresas. Este hecho no deja de ser preocupante, puesto que pone de manifiesto las dificultades de subsistencia profesional que se le plantean al auditor si decide dedicarse exclusivamente al ejercicio de la auditoría.
- Únicamente el 25 % de los auditores dedican más del 5 % de su tiempo a la auditoría. Este hecho está íntimamente vinculado al anterior y es tremendamente revelador, por cuanto implica que para la mayoría de los auditores, la auditoría es una actividad de carácter casi marginal con respecto al total de sus ingresos. Ello impide alcanzar un adecuado nivel de especialización profesional e, incluso, puede dar lugar a situaciones éticamente reprochables y legalmente inadmisibles, en las que el auditor pueda sentir la tentación de ser juez y parte del proceso.

A lo largo de los años, la situación llegó a ser incluso más extrema, ya que los niveles de facturación por otros servicios fueron aumentando progresivamente cada año. Por ejemplo, el gráfico 4.1¹. ilustra los honorarios por

¹ *Public Accounting Report*, 31 de mayo de 2004.

auditoría y por servicios adicionales que las 1 entidades financieras más importantes de Estados Unidos² pagaron a sus auditores durante los años 2 2 y 2 3. Puede observarse que en todos los casos los honorarios por otros servicios suponen porcentajes importantes, siendo además en varias ocasiones incluso superiores a aquellos procedentes de la actividad de auditoría.

Grafico 4.1. Honorarios pagados por los principales bancos de Estados Unidos a sus auditores.



Fuente: Public Accounting Report Research (2 4)

² En este sentido nos gustaría subrayar que, a pesar de que Estados Unidos es uno de los países donde se están adoptando medidas más estrictas para restringir a los auditores las actividades que pueden realizar conjuntamente con la auditoría, puede observarse en el gráfico que los honorarios procedentes de dichas actividades siguen siendo tremendamente elevados.

——— *La prestación de servicios adicionales y la independencia del auditor*

La situación actual del mercado de auditoría en nuestro país está caracterizada por una reciente reforma de la legislación, en la cual se han introducido una serie de incompatibilidades con la actividad de auditoría financiera. No obstante, tal y como hemos comprobado en el capítulo segundo del presente trabajo, la oferta de servicios de las firmas de auditoría está aún repleta de una multitud de tareas adicionales.

Desde nuestro punto de vista, es necesario, por tanto, llevar a cabo un análisis de todas las consecuencias que está provocando esta realidad sobre el mercado de auditoría y sobre el bienestar de la sociedad en general.

4.2 Consecuencias de la prestación de servicios adicionales: especial referencia a su influencia en la independencia del auditor.

En la actualidad, la prestación por parte de los auditores de múltiples y variados servicios a sus clientes constituye, entre otros, un aspecto tremendamente polémico que está azotando permanentemente a la profesión auditora.

Por este motivo, como ya hemos señalado anteriormente, la reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas española, a través de la Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero Español, ha supuesto un incremento de las incompatibilidades con la actividad de auditoría. Sin embargo, los auditores, dentro del nuevo marco legal, pueden seguir prestando múltiples servicios a sus clientes, puesto que no se prohíben todos, y además se establecen múltiples excepciones a las incompatibilidades establecidas. No obstante, como señala Gutiérrez (2 3), tendremos que permanecer atentos al desarrollo reglamentario y a la labor interpretativa de dicha ley.

Debido a las importantes repercusiones que la provisión de otros servicios puede tener en la cualidad de independencia (real y/o aparente) de los auditores, el objetivo que nos planteamos en esta parte del trabajo es estudiar

con profundidad, desde una perspectiva teórica, cuáles son los verdaderos efectos que dicha problemática puede provocar.

Para llevar a cabo nuestro objetivo, hemos realizado un profundo análisis de la bibliografía sobre la cuestión, tanto en lo referente a la normativa existente como a diferentes trabajos de investigadores que manifiestan su opinión sobre los efectos de la realización de múltiples servicios por parte de los profesionales de la auditoría.

La provisión conjunta de auditoría junto con otros múltiples servicios provoca entre los reguladores, la profesión y los investigadores sobre el tema opiniones diversas y, sobre todo, contradictorias.

Según la opinión de algunos autores (Bartlett, 1993; Canning y Gwilliam, 1999; Kaplan, 2004), de entre todos los factores identificados en la literatura que podrían suponer amenazas para la independencia del auditor, la provisión de servicios adicionales a clientes de auditoría ha sido el asunto que mayor debate ha suscitado.

Pero en la literatura de investigación no sólo se señalan efectos negativos, la prestación conjunta de servicios de auditoría y otros trabajos por parte de los auditores también tiene como resultado consecuencias positivas. Por ello, hemos dividido el análisis efectuado sobre el conjunto de estas consecuencias en dos grandes bloques: por un lado, los distintos efectos positivos y, por el otro, las diferentes consecuencias negativas que también pueden provocar.

4.2.1 Efectos positivos de la prestación conjunta.

De entre los autores que han estudiado el tema, existe un gran número que está de acuerdo con la idea de que la situación actual de las empresas auditoras, prestando múltiples y diversos servicios a sus clientes, conlleva numerosas ventajas.

———— *La prestación de servicios adicionales y la independencia del auditor*

En esta línea se encuentran, entre otros, los siguientes trabajos: Simunic (1984), Parkash y Venable (1993), Davis et al. (1993), Gigler y Penno (1995), Firth (1997a), Arruñada (1998a, 1998b, 1999a, 1999b, 2000), Canning y Gwilliam (1999), Hatherly (1999), Richard y Vanstraelen (1999), Windmüller (2000), Malley (2000), Melancon (2000), Houghton e Ikin (2001), Maines (2001), Abbott et al. (2001b), Scott et al. (2002), Serrano (2003) y Wyman (2004).

No obstante, nos gustaría aclarar que aunque todos los autores anteriores reconocen que la prestación conjunta puede conllevar efectos positivos, la mayoría de ellos, también señalan que es posible la existencia de implicaciones negativas.

Los argumentos proporcionados por la literatura sobre consecuencias favorables que conlleva la realización de múltiples actividades por parte de los profesionales de la auditoría suelen referirse a los siguientes aspectos:

❖ *Incrementa los conocimientos sobre el cliente.*

La utilización de información adicional a la contable es el punto clave de la actividad de auditoría financiera, por lo que desde el lado profesional debe exigirse que el auditor sea una persona experimentada en trabajos de auditoría, pero además, bien informada en diferentes áreas de conocimiento de organización de empresas, sistema fiscal, control financiero, etc. que le permita cumplir adecuadamente con los objetivos de su labor auditora (Gallizo y D'Silva, 1996).

Por lo tanto, el auditor debe ser un profesional tremendamente cualificado, no sólo en el campo de la contabilidad y auditoría, sino en muchas otras áreas relacionadas con el funcionamiento y gestión de las organizaciones. Ante esta realidad, existe una corriente de pensamiento que argumenta que la

provisión de servicios adicionales puede contribuir a elevar la competencia de los auditores en el desempeño de su profesión.

Por ello, se defiende la idea de que la prestación de servicios de asesoría incrementa el conocimiento del auditor sobre la entidad auditada, facilitándole opinar sobre la representatividad de la imagen fiel en las Cuentas Anuales. En definitiva, amplían y mejoran el conocimiento sobre el cliente, permitiendo realizar una mejor planificación del trabajo que redundará en una mayor calidad y que puede implicar la reducción de costes al disminuir la extensión del proceso de auditoría (Herrador 2011).

En este mismo sentido se manifiesta Lizcano (1999), estableciendo que en el actual contexto de las operaciones relacionadas con los negocios y las empresas, se hace cada vez más necesario un conocimiento y una participación de los auditores en materias relacionadas con otras disciplinas más o menos colindantes con el mundo de la auditoría y de la contabilidad.

Continúa el autor manifestando que hoy en día los sistemas socioeconómicos y productivos, los mercados, y la realidad en su conjunto, son cada vez más complejos, y están más estrechamente relacionados los conceptos y los métodos provenientes de distintas disciplinas.

En este contexto, resulta cada vez más importante que los auditores participen en equipos multidisciplinarios en relación con muchas de las operaciones, negocios y empresas con las que están involucrados. De esta forma, numerosas materias jurídicas, tecnológicas, de ingeniería, de los sistemas de información, etc., son cuestiones que cada vez han de quedar menos distantes y ajenas al trabajo de los auditores.

López Casuso (1995), centrándose igualmente en la importancia del resultado final de la actividad de verificación de cuentas, también considera positiva la prestación conjunta ya que incrementará el entendimiento del auditor del negocio del cliente y ello puede resultar en una mejor auditoría.

——— *La prestación de servicios adicionales y la independencia del auditor*

La información útil que puede obtenerse por la prestación conjunta, que incrementa la competencia técnica del auditor para el posterior desempeño de la auditoría, según Arruñada (1999a), puede proceder, por ejemplo, de los siguientes aspectos sobre el cliente:

- Información requerida para evaluar el sistema de control interno.
- Capacidad de la empresa para hacer frente a sus obligaciones tributarias.

Por su parte, Windmöller (2001) establece como un inductor de la calidad de la auditoría, que las firmas cuenten con un adecuado sistema de formación y competencia que asegure que el profesional está perfectamente cualificado para la realización del trabajo. Para ello, los socios y el personal de la firma requieren una combinación de experiencia práctica, obtenida por la realización de su trabajo; y de conocimientos teóricos, obtenidos a través de su cualificación profesional. Dada la complejidad y los numerosos negocios actuales es necesario cultivar la presencia de especialistas en productos e industrias particulares. En definitiva, el autor establece que los servicios adicionales podrían favorecer la especialización del personal de las firmas de auditoría y, consecuentemente, la calidad de la auditoría.

En el trabajo de Gigler y Penno (1995) se afirma que las compañías de auditoría citan la posibilidad de obtener sinergias de conocimientos como la razón por la cual proporcionan conjuntamente otros servicios y auditoría.

Houghton e Ikin (2001) señalan que existen teorías acerca del conocimiento que predicen que hay eficiencias en la provisión conjunta de auditoría y otros servicios a un cliente por un único proveedor. Esos beneficios pueden incluir ahorro en costes, incremento de la calidad y una mayor eficacia y eficiencia en la realización del trabajo.

Algunos autores más radicales llegan hasta el punto de afirmar que prohibir estrictamente los servicios de no-auditoría tendría como consecuencia una disminución de la calidad de la auditoría (Arruñada, 1999b, Melancon, 2001 y Maines, 2001).

Por último, en el trabajo de Scott et al. (2002) se resumen los efectos positivos que puede conllevar el incremento del conocimiento sobre el cliente:

- Mejor monitorización que ayudará en el posterior desempeño de la actividad de auditoría.
- Posibilidad de exigir menores honorarios a sus clientes.

❖ *Mejora la competencia dentro del mercado de las empresas de auditoría.*

Según la opinión de algunos autores, la realización de múltiples actividades por los auditores es beneficiosa para el mercado de servicios de auditoría, en concreto, puede conllevar los siguientes beneficios (Arruñada, 1998b):

- Reduce los costes en los que incurren las empresas de auditoría.
- Las firmas pueden actuar más eficientemente y ofrecer una mayor calidad.

Vamos a distinguir a la vez dos tipos de consecuencias que pueden producirse y que pueden favorecer a la estructura del mercado de servicios de auditoría:

◆ Supervivencia en el mercado.

La situación actual, donde el crecimiento de la facturación por servicios de auditoría se encuentra prácticamente estancado, hace necesario que las firmas auditoras busquen otros nichos de mercado donde competir (Firth, 1997a). Así lo

———— *La prestación de servicios adicionales y la independencia del auditor*

manifiesta Ruiz (2002), señalando que los servicios de asesoramiento legal y fiscal de las auditoras han conllevado un crecimiento y una facturación que la auditoría, un mercado más maduro, no aportaba.

Cuando el mercado de servicios de auditoría se satura, el potencial para localizar nuevas posibilidades de clientes de auditoría disminuye. En orden a mantener el patrón de desarrollo futuro, las compañías auditoras, al igual que cualquier otra empresa, utilizan métodos de innovación de crecimiento del negocio. Estos métodos incluyen la expansión de los tipos de servicios prestados, el recorte de precios, el énfasis en las relaciones comerciales y la práctica del marketing de nicho. El tremendo potencial para incrementar los ingresos y la facturación de la firma, a través de la utilización del recurso a la prestación de otros servicios, hace que la expansión de los mismos resulte muy atractiva (Harrison y Kennelley, 1988).

Houghton e Ikin (2001) afirman que para las firmas de auditoría, los ingresos procedentes de los servicios de no-auditoría son fundamentales para la rentabilidad y viabilidad de la profesión en general.

Esta cuestión cobra especial relevancia en el caso de las pequeñas empresas de auditoría, las cuales afirman que ante la prohibición estricta de prestar otros servicios se verían abocadas al fracaso empresarial.

Sobre esta cuestión se manifiesta Matthew Gray, socio de Grant & Co, afirmando que sin el trabajo de consultoría, el futuro de muchas pequeñas firmas estará en peligro (Malley, 2000). Así, señala que: “Nuestro principal negocio en crecimiento es la consultoría antes que la auditoría porque nuestros clientes tienden a ser más pequeños”.

Por último, la oferta de servicios diversos en las empresas de auditoría puede evitar la aparición de una consecuencia negativa que perjudique a su competitividad. Arruñada (1999b) argumenta que las firmas que proporcionen

una única línea de servicios a sus clientes, tales como auditoría, tendrán grandes dificultades para reasignar los recursos. Los auditores que únicamente suministren servicios de auditoría serán menos capaces de diversificar sus recursos ante la pérdida de una operación de auditoría. Dicha circunstancia tiene además consecuencias directas en el aspecto que tratamos en el siguiente punto.

◆ Diversificación del riesgo.

La prestación conjunta puede mejorar la competitividad de las firmas mediante la diversificación del riesgo a través de la participación en varios negocios versus la dependencia exclusiva del área de auditoría. El Center for Accounting Ethics Workshop (2002) señala que los servicios adicionales pueden convertirse en un vehículo para diversificar el riesgo, lo cual parece ser deseable en la mayoría de los modelos económicos.

Por otra parte, los auditores pueden utilizar la provisión de otros servicios como un negocio de apoyo para hacer frente a los litigios interpuestos por sus clientes. Hillison y Kennelley (1988) establecen que el entorno legal en el que operan los auditores podría apoyar la tendencia de las firmas a ampliar los servicios ofrecidos a los clientes. Dichos autores señalan además que las cantidades a las que han tenido que hacer frente las firmas por acciones legales en su contra ha sido tremenda. El incremento de sus ingresos a través la facturación de otros servicios puede ayudarles, por tanto, a hacer frente a dicha situación.

❖ *Beneficia a la independencia de los auditores.*

Continuando con el razonamiento de Arruñada (1999b), los auditores, mediante el suministro diversificado de líneas de producto, contribuyen adicionalmente a incrementar sus incentivos de compromiso con la independencia. Si una firma pierde un cliente de auditoría, la reasignación de recursos es probable que sea menos costosa para los que tienen una mayor diversificación en sus actividades. En la práctica, las grandes firmas

——— *La prestación de servicios adicionales y la independencia del auditor*

generalmente proporcionan un rango de servicios más amplio y, como consecuencia, sufren una menor inmovilización de los recursos. Así, puede predecirse que es menos probable que los grandes auditores comprometan su independencia en casos de auditorías conflictivas.

No obstante, bajo nuestro punto de vista, lo establecido por el anterior autor no tiene un reflejo real en la práctica. Si bien es cierto que, en los casos de firmas multidisciplinarias, es más posible una reasignación de los recursos, dudamos que esto motive realmente al profesional y contribuya a un comportamiento final del auditor más objetivo e independiente.

En esta misma línea, Lennox (1999) afirma que en los casos donde se presten ambos servicios y exista una revelación de honorarios tanto de auditoría como de no-auditoría, pueden producirse percepciones positivas hacia el fortalecimiento de la independencia.

❖ *Mejora la satisfacción de los clientes de las empresas de auditoría*

Como estudiamos anteriormente en el capítulo segundo, los clientes encuentran numerosas ventajas para contratar a los auditores como proveedores de otros servicios adicionales a la verificación de cuentas.

De esta forma, el crecimiento y la situación actual de la demanda de servicios adicionales a los auditores pone de manifiesto la existencia de motivaciones por parte de los clientes para la adopción de tal comportamiento. Por tanto, si las firmas no ofertaran estas tareas, podría tener como consecuencia una peor satisfacción de las necesidades de los clientes.

Hillison y Kennelley (1988) señalan que la habilidad de las firmas de auditoría para ofrecer un paquete bien desarrollado de servicios parece importante para mantener una reputación de firma orientada al servicio al cliente. Además, dichos autores señalan que otro factor que puede explicar la

motivación de los clientes para demandar otros servicios a los auditores es la esperanza de poder beneficiarse de unos menores honorarios de auditoría y/o por otros servicios. No obstante, sobre este respecto hemos de señalar que la literatura empírica que analiza la relación entre ambos honorarios arroja resultados contradictorios. Existen algunos estudios (Simunic, 1984; Palmrose, 1986; Barkess y Simnett, 1994; Firth, 1997b; Firth, 2002) que informan una relación positiva entre ambos honorarios, otros (Ferguson, 2002; Anderson et al., 2002; Whisenant et al., 2002) que argumentan que dicha relación es negativa y, finalmente, otros trabajos (Abdel-khalik, 1999; Whisenant et al., 2003) no encuentran una relación entre ambas variables.

En el trabajo realizado por García et al. (1999), sobre qué cualidades apreciaban los clientes de sus auditores para calibrar la calidad de su servicio, se obtuvo que los entrevistados deseaban que las firmas de auditoría fueran más internacionales, más modernas y estuvieran más orientadas hacia la actividad del consulting.

Malley (2000) presenta los resultados de una investigación llevada a cabo por analistas del London Economics sobre la actividad actual realizada por los profesionales de la auditoría donde señala que:

- a. Nueve de cada diez pequeñas y medianas empresas se encuentran satisfechas con esta actuación de los auditores.
- b. Un 94 % de las compañías analizadas no está de acuerdo con que sólo debieran ofrecer servicios de auditoría.
- c. Un 76 % de las firmas piensa que este comportamiento no tiene porque perjudicar la independencia del auditor.

³ Puede observarse que en este trabajo, los mismos autores y en un mismo año, obtienen resultados contradictorios.

❖ *Incrementa las posibilidades de atraer y retener al personal de las firmas de auditoría.*

El capital humano constituye, sino debería constituir, el principal activo de las empresas en la actualidad. Este factor cobra incluso más importancia cuando hablamos de empresas del sector servicios. De esta forma, la posibilidad de contar con un personal cualificado y competente se convierte en un objetivo necesario en las compañías.

De forma paralela, puede realizarse la misma afirmación para el caso de las firmas de auditoría. Los empleados de las mismas influyen indudablemente en la calidad del servicio final ofrecido a los clientes, es decir, constituyen un componente fundamental en la cadena de valor de la empresa. Así, las firmas de auditoría utilizan incentivos para contratar y mantener en la plantilla a profesionales competentes.

La ampliación del abanico de servicios ofrecidos por las compañías de auditoría, podría entenderse como una estrategia para hacer más atractivo el acceso y la dedicación a la profesión de auditoría. En definitiva, otorga más oportunidades de realización y de promoción de la carrera profesional.

Dicha cuestión se puso de manifiesto por Hillison y Kennelley (1988) al afirmar que la expansión del rango de servicios de los auditores podría hacer que la profesión parezca más excitante y atractiva para un mayor grupo de profesionales. Proporcionar una carrera alternativa podría resultar en un incremento de la habilidad de la firma para captar y retener a sus empleados.

4.2.2 Efectos negativos de la prestación conjunta.

Después de analizar el conjunto de repercusiones positivas que puede tener la prestación conjunta pasamos a estudiar también los efectos negativos que pueden conllevar. Lo cierto y verdad, es que es muchísimo más frecuente

escuchar voces de alarma y preocupación sobre este tema, que otras elogiando sus consecuencias positivas.

Además de numerosos organismos reguladores, diversos autores han puesto de manifiesto su preocupación por el asunto de la prestación tanto de auditoría como de otros servicios adicionales, entre otros: Shockley (198), Simunic (1984), Pany y Reckers (1988), Dopuch y King (1991), Parkash y Venable (1993), Davis et al. (1993), Prado et al. (1995), Gonzalo (1995), Gallizo y D'Silva (1996), Lora y Serrano (1996), Grajal y Gutiérrez (1997), Firth (1997a), Jeppesen (1998), Zeff (1998), Lennox (1999), Pereda y Alvarado (1998, 2 , 2 1a, 2 1b), Cañibano y Castrillo (1999), Richard y Vanstraelen (1999), Canning y Gwilliam (1999), Malley (2), Windmüller (2), Van der Plaats (2), Melancon (2), Caplan y Kirschenheiter (2), Shankar (2 1), Abbott et al. (2 1b), Houghton e Ikin (2 1), Herrador (2 1), Maines (2 1), Bastante (2 1), Swanger y Chewning (2 1), Del Cid (2 2), Ruiz (2 2), Ruddock et al. (2 2), Callaway et al. (2 2), Scott et al. (2 2), Ashbaugh et al. (2 3) y Kaplan (2 4).

Todos los trabajos anteriormente señalados tratan de las posibles consecuencias negativas que puede ocasionar la prestación conjunta de servicios de auditoría y no-auditoría pero, nos gustaría volver a aclarar, que algunos de ellos también indican posibles efectos positivos, los cuales fueron estudiados en el apartado anterior. No obstante, hemos de afirmar que son más numerosos los estudios que apuntan resultados negativos que aquellos otros que también añaden efectos favorables por la provisión conjunta de ambas tareas.

La controversia que estamos analizando también se puso de manifiesto en el Libro Verde (Comisión de la UE, 1996): “La cuestión sobre sí el auditor debe prestar otros servicios a su cliente de auditoría ha sido objeto de mucho debate. Se ha defendido que el suministro de otros servicios a un cliente de auditoría probablemente aumenta el conocimiento del auditor de los negocios y operaciones del cliente, resultando, por lo tanto, una mejor auditoría. También se ha argumentado que no hay evidencia de que la proporción del volumen de los

———— *La prestación de servicios adicionales y la independencia del auditor*

honorarios por otros servicios en comparación con los de auditoría constituya una amenaza a la objetividad. No obstante, igualmente, hay una fuerte creencia que el suministro de una amplia gama de servicios, que no son de auditoría, a un cliente actual puede perjudicar la objetividad de auditoría. Son necesarias medidas de salvaguarda para responder a estas preocupaciones”.

Los efectos negativos de la provisión conjunta de auditoría junto con otras tareas por parte de los auditores se centran fundamentalmente en el deterioro real y/o aparente de la independencia del auditor y en la pérdida de calidad de la auditoría. Pasamos a estudiar cada uno de los elementos que pueden aparecer y que pueden provocar situaciones que amenacen el correcto funcionamiento de la actividad de auditoría financiera:

❖ *Incrementa la dependencia económica del cliente.*

El auditor de cuentas ha sido considerado tradicionalmente dependiente de la entidad auditada debido a los honorarios cobrados por la actividad de auditoría. En nuestra opinión, ante esta realidad, es totalmente lógico pensar que el hecho de que los auditores hayan pasado a realizar otros múltiples trabajos hace que la vinculación económica con el cliente sea aún mayor.

Diversos organismos reguladores e investigadores sobre el tema han denominado a la existencia de este tipo de situación como: “Riesgo o amenaza del propio interés” (FEE, 1995, 1996⁴; Pereda y Alvarado, 1998, 2 1a,b; Comisión de la UE, 2 1a,b, 2 3; IFAC, 2 1a).

Gonzalo (1995) al abordar el tema de la realización de otros servicios por parte de los auditores establece que el problema, como es lógico, no consiste en que pueda hacer mal alguno de sus cometidos, sino que subordine sus propios intereses a la independencia con la que tiene que examinar las cuentas y emitir

⁴ En López Casuso (1995, 1996a, 1996b)

su opinión, e incluso que pueda llegar a ser cómplice del empresario en la comisión de irregularidades o en comportamientos que atenten contra la legalidad.

El Informe MARC (Buijink et al., 1996) señaló que la principal preocupación con respecto a la provisión conjunta, es que si una compañía auditora suministra tanto servicios adicionales como servicios de auditoría a un cliente determinado, esto puede crear problemas de independencia por el temor de perder los otros servicios prestados al cliente como consecuencia de un trabajo de auditoría “fuerte”.

La modificación de nuestra Ley de Auditoría de Cuentas ha reflejado igualmente esta preocupación. Así, en la nueva redacción del segundo punto del artículo 8º se establece que: *“En cualquier caso, se considerará que el auditor no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad, además de en los supuestos de incompatibilidad que prevean otras leyes cuando...:*

l) La percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a un solo cliente constituya un porcentaje indebidamente elevado del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas, considerando la media de los últimos cinco años”

Debemos reconocer que la Ley da un paso adelante cuando tiene en cuenta esta cuestión, sin embargo, todavía deja totalmente indeterminado el porcentaje de honorarios que se considera “indebidamente elevado”. No obstante, esperamos que tal aspecto quede concretado en los próximos desarrollos y modificaciones en otras normativas de auditoría.

——— *La prestación de servicios adicionales y la independencia del auditor*

Las Normas Técnicas de Carácter General⁵, en su apartado tercero, ponen de manifiesto esta cuestión al afirmar que “Debe cuidarse especialmente la independencia cuando la percepción de honorarios *por cualquier concepto* de un cliente represente una proporción importante de los ingresos brutos totales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría”.

También son numerosos los autores que se manifiestan sobre esta situación. Mautz y Sharaf (1961) apuntan a que la provisión conjunta de ambos servicios puede incrementar los intereses mutuos entre el auditor y el cliente, de forma que el primero comienza a depender del desenlace de los sucesos financieros del segundo, todo ello basado en el prestigio de su éxito como consultor. En consecuencia, aparece en las firmas de auditoría un interés económico en la entidad auditada (Jeppesen, 1998).

Por este motivo, Van Der Plaats (2000) señaló que habrá que estar atentos a los valores que alcance el ratio honorarios de servicios de auditoría en relación con honorarios de otros servicios ya que será un posible indicador de dependencia económica y, por tanto, del deterioro de la independencia del auditor.

Houghton e Ikin (2001) afirman que existe un soporte en las preocupaciones de los reguladores sobre este respecto, ya que el aumento de los vínculos económicos y, por ende, el temor a la pérdida de clientes, puede dañar la independencia de los auditores.

Algunos autores, aunque están de acuerdo con la prestación de ambos servicios, advierten que hay que controlar permanentemente dicha situación. Por ello, Bastante (2001) señala que la prestación de servicios a un cliente (de auditoría y otros) no debiera permitir la creación de una dependencia económica, ni de hecho ni en apariencia. Además, propone cuantificarla estableciendo que se

⁵ Manifestamos nuevamente que dichas Normas pueden ser objeto de modificación debido a los cambios producidos en la Ley de Auditoría de Cuentas.

produce cuando, la facturación al cliente constituye un porcentaje exageradamente elevado del total promedio de ingresos de los últimos cinco ejercicios.

El mismo autor establece algunas características que deberán tenerse en cuenta para evaluar la dependencia del cliente. En concreto apunta que el nivel que pondría en peligro la independencia del auditor dependerá del tamaño de la firma, de si ya está bien consolidada o es de nueva creación, si funciona sólo en el ámbito local, en el ámbito nacional o a escala internacional, así como de la situación general en que se hallan los mercados en los que opera. Igualmente, la independencia del auditor se podría ver afectada o amenazada en el caso de que la mayoría de los servicios que prestara al cliente fueran distintos de la actividad de auditoría.

Por tanto, la gravedad del problema será mayor cuando más importantes sean los niveles de facturación por otros servicios. De esta forma, habrá que permanecer alerta por la existencia de casos donde el nivel de honorarios por otros servicios sea desproporcionado en comparación a los obtenidos por auditoría (Center for Accounting Ethics Workshop, 2003)⁶.

En definitiva, estamos de acuerdo con otros muchos investigadores que afirman que los auditores pueden mostrarse reacios a criticar objetivamente al cliente cuando realizan la auditoría financiera por miedo a perder los ingresos procedentes de los servicios de no-auditoría (Simunic, 1984; Dopuch y King, 1991; Gallizo y D'Silva, 1996; Firth, 1997a; Canning y Gwilliam, 1999; Richard y Vanstraelen, 1999; Herrador, 2001; Callaway et al. 2002; Ruddock et al., 2002; Del Cid, 2002; Ashbaugh et al., 2003; Nice y Trompeter, 2004; entre otros).

Es interesante señalar la justificación que aportan Johnson y Lys (1999) a la polémica sobre la dependencia económica del cliente. Dichos autores

⁶ Enron Corporation pagó a Arthur Andersen 25 millones y 27 millones de dólares, respectivamente, por servicios de auditoría y no auditoría durante el año 2002 (Scott et al., 2002).

———— *La prestación de servicios adicionales y la independencia del auditor*

establecen que las firmas de auditoría tienen incentivos para luchar por una mayor ventaja competitiva a través de la obtención de economías de escala. De esta forma usan a los clientes de auditoría como base para la venta cruzada de otros múltiples servicios.

Por tanto, el problema de la dependencia económica puede situar a los auditores en una posición de subordinación hacia el cliente, donde los mismos, conscientes de su poder, pueden imponerles las decisiones con respecto a la emisión del informe de auditoría, u otras que condicionen directamente la obtención de la evidencia necesaria para la auditoría (Gonzalo 1995).

❖ *Provoca una pérdida de la calidad de la auditoría financiera.*

En el Libro Verde (Comisión de la UE, 1996) se puso de manifiesto que el intenso crecimiento de la competencia en el “negocio” de auditoría y, en especial, por la auditoría de grandes empresas de “prestigio” es también causa de preocupación. Ante esta situación los auditores pueden ofrecer sus servicios de auditoría a bajo costes, para luego compensarlos con la prestación de otros servicios. Dicha reducción de honorarios, en ocasiones, es asociada con una pérdida de calidad de auditoría debido al menor esfuerzo que el equipo de auditores dedica a dicha actividad. El problema, además, puede deberse tanto a una falta de competencia como de independencia de los profesionales de la auditoría.

Gonzalo (1995) señala que en los últimos años se ha producido una importante dislocación en el mercado de servicios de auditoría, donde los profesionales y las firmas son capaces de bajar mucho los precios por conseguir un cliente, sabiendo que luego recuperarán con creces las posibles pérdidas con la facturación que consigan en los otros servicios.

Estamos de acuerdo con el autor en que el problema no es, desde luego, el que se acaba de describir, sino la irremisible pérdida de calidad en el servicio

de control de cuentas, puesto que el profesional o firma, generalmente, se dedicarán con más ahínco a esas otras actividades que les reportan más ganancias, en detrimento de las horas y la atención debida a la auditoría, que sólo ha sido la puerta de entrada en la entidad.

❖ ***Incrementa la familiaridad y confianza con el cliente.***

Cuando el auditor pasa a incrementar la prestación de servicios a sus clientes, empiezan consecuentemente a acentuarse las relaciones existentes entre ambos. Tal circunstancia puede provocar situaciones donde una excesiva confianza o familiaridad con el cliente perjudique su capacidad para actuar como un profesional independiente.

Diferentes organismos reguladores y autores que han estudiado el tema han denominado a esta situación como: “Riesgo o amenaza de familiaridad o confianza” (FEE, 1995, 1996⁷; Comisión de la UE, 2001a,b; Comisión de la UE, 2003; IFAC, 2001a,b).

❖ ***Crea situaciones conflictivas por auto-revisión.***

Por otro lado, puede aparecer un importante conflicto profesional ante situaciones donde el auditor tenga que juzgar su propio trabajo o el de otros miembros de su equipo. El informe MARC (Buijink et al., 1996) manifestó la misma inquietud al afirmar que la provisión conjunta a los clientes, puede resultar en una situación donde el auditor tenga que auditar su propio trabajo. Esto podría, por ejemplo, ocurrir cuando dicho profesional suministre servicios de consultoría sobre controles internos.

La aparición de este tipo de conflictos ha sido denominada por diferentes organismos reguladores e investigadores sobre el tema como: “Riesgo o

⁷ En López Casuso (1995, 1996a, 1996b).

———— *La prestación de servicios adicionales y la independencia del auditor*

amenaza de auto-revisión” (FEE, 1995, 1996⁸; Pereda y Alvarado, 1998, 2 1; Comisión de la UE, 2 a,b; Comisión de la UE, 2 3; IFAC, 2 1a,b).

La Federación de Experto Contables, al manifestarse sobre la cuestión, estableció que puede existir un temor de re-evaluar o criticar un trabajo de consultoría desempeñado por el auditor que tienen un efecto en partidas de las Cuentas Anuales (López Casuso, 1996a).

Herrador (2 1) también hace referencia a la misma situación señalando que hay que considerar lo paradójico de aquellas circunstancias en las que el auditor sea a la vez asesor y evaluador del asesor, como sucedería cuando el profesional, en el desarrollo de los servicios de asesoría, aconsejase sobre el sistema de control interno de la empresa cliente y, en su función de auditor, evaluase si el sistema de control interno de la empresa es adecuado.

Como señalan Pereda y Alvarado (2 1b), existe un riesgo aparente para mantener la objetividad al enjuiciar algún producto, situación o decisión previamente llevada a cabo por la misma persona. Los motivos de amenaza sobre la imparcialidad son fundamentalmente dos:

- a. Al diseñar los procedimientos de auditoría se corre el riesgo de depositar una confianza excesiva en el trabajo anteriormente realizado por el mismo auditor que pueda ocasionar no detectar errores significativos.
- b. Si al realizar las pruebas se descubriesen errores significativos en el trabajo previamente desarrollado, el auditor se enfrentará a una situación difícil al tener que contradecir un juicio anteriormente formulado o reconocer los defectos de un trabajo precedente.

⁸ En López Casuso (1995, 1996a, 1996b).

En definitiva, coincidimos con aquellos autores que han señalado la advertencia de que el auditor, ante situaciones donde tenga que verificar su propio trabajo, pueda verse en la tesitura de adoptar un comportamiento no acorde con su obligación de ser un profesional independiente (Firth, 1997a; Caplan y Kirschenheiter, 2001; Center for Accounting Ethics Workshop, 2002; Bastante, 2001; Ruddock et al., 2002; Myring y Bloom, 2003; entre otros).

❖ ***Desprestigia a la profesión auditora.***

La profesión auditora está en la actualidad bajo el punto de mira de la sociedad, la cual duda en numerosas ocasiones de su independencia, al menos, en apariencia.

Como manifestaron Hillison y Kennelley (1988), la potencial pérdida de prestigio profesional es una consecuencia muy real del incremento de los servicios proporcionados por la profesión. Los auditores deben ser conscientes de que el prestigio asociado con la designación del auditor de los Estados Financieros está estrechamente relacionado con la reputación del profesional para proporcionar un servicio de alta calidad.

Además, estamos de acuerdo con la Securities Exchange Commission (SEC) cuando afirma que, además de por otros motivos, es de “sentido común” considerar que la prestación de servicios adicionales a los clientes puede motivar daños en la independencia del auditor (Waxman, 2001).

Por consiguiente, consideramos que los profesionales de la auditoría debieran reflexionar sobre la inevitable pérdida de reputación que están sufriendo debido a su actual forma de operar en el mercado de servicios de auditoría.

Sobre esta realidad, Gonzalo (1995) afirma que la prohibición de servicios adicionales no sólo estaría relacionada con el refuerzo de la

———— *La prestación de servicios adicionales y la independencia del auditor*

independencia, sino que también jugaría un gran papel en la dignificación del cometido del auditor en nuestro país.

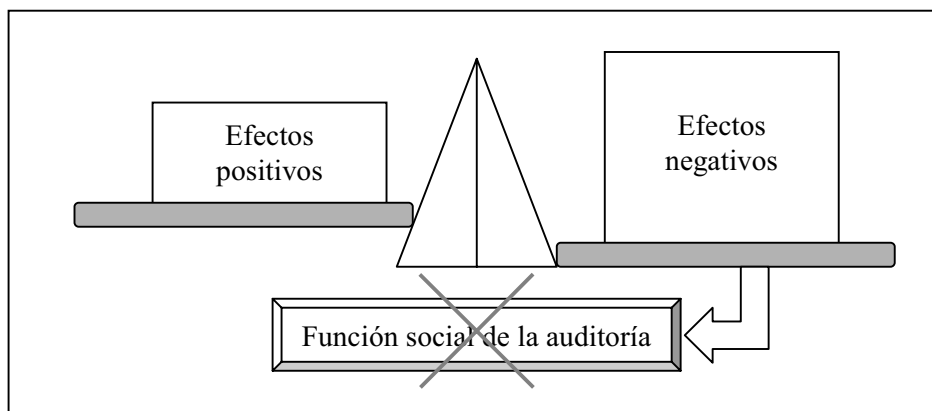
La profesión auditora ha llegado en la actualidad a una situación, en la que necesita una inyección de prestigio enorme para volver a recuperar la credibilidad del conjunto de los usuarios de la información financiera auditada por ellos. Por tanto, consideramos totalmente imprescindible que los auditores tomen conciencia de su situación y lleven a cabo actuaciones que le ayuden a mejorar su imagen ante la sociedad.

Sobre esta misma cuestión, Pereda y Alvarado (2011b, p. 36) afirman que: *“En los últimos años hemos oído y leído, de forma reiterada, que la profesión auditora necesita cambiar si quiere potenciar la utilidad de este servicio y su credibilidad social”*.

En este sentido, Cañibano y Castrillo (1999) se preguntan por qué los auditores se dejan someter a esa constante presión para satisfacer las demandas de sus clientes, si son conscientes de que arriesgan su independencia, al menos en la percepción de ésta. Los autores concluyen que el auditor deberá poner en un platillo de la balanza el coste que para su reputación puede suponer el llevar a cabo esa actividad, y, en el otro platillo, la contribución que prestar el servicio supone para elevar la calidad del servicio de auditoría.

A nuestro entender y, como reflejamos en la Figura 4.1., según los estudios que hemos analizado en este capítulo, si pusiéramos en una balanza el conjunto de efectos que produce la provisión de servicios adicionales a la auditoría, el bloque formado por los efectos negativos pesaría más que el de los efectos positivos, puesto que en gran medida, puede impedir que la auditoría cumpla su importante función social de dotar de una mayor fiabilidad a la información financiera que sus diversos usuarios utilizan para la toma de decisiones.

Figura 4.1: La balanza de los efectos de la provisión conjunta.



Fuente: Elaboración propia

Las consecuencias negativas en términos de pérdida de independencia del auditor (real o aparente) y, por tanto, de disminución de la calidad del servicio de verificación de Cuentas Anuales hacen que la auditoría no cumpla efectivamente con su función social de añadir valor a la información financiera publicada por las compañías y que es la base para la toma de decisiones de una multitud de miembros de la sociedad. Es necesario, por tanto, reflexionar sobre las posibles soluciones que podrían implantarse para cambiar la situación actual del mercado donde las firmas auditoras desempeñan su actividad.

Por ello, aunque parece claro que las firmas de auditoría han apostado fuertemente por la implantación de estos servicios en su negocio, amparándose en que no contraviene en ningún sentido su cualidad de independencia, bajo nuestro punto de vista, y al menos en cuanto a la vertiente de apariencia de la independencia, los auditores debieran plantearse dicha situación y tomar medidas que contribuyan a fortalecer el valor que los usuarios otorgan a la función de auditoría financiera.

4.3 Diferentes posicionamientos y propuestas para paliar el conflicto.

En esta parte procedemos a examinar las diferentes posturas que pueden tomarse con respecto a la provisión por parte de los auditores de múltiples servicios, así como las diferentes propuestas para paliar el conflicto que se plantean por el conjunto de investigadores que han tratado esta controversia. Asimismo, también analizaremos los diferentes posicionamientos adoptados por los organismos reguladores, tanto en el ámbito nacional como internacional, haciendo especial hincapié en las recientes modificaciones producidas en la Ley de Auditoría de Cuentas de nuestro país.

De los diferentes estudios examinados en esta investigación, hemos recogido las opiniones de los autores en aquellos trabajos donde se ha señalado una proposición para intentar solucionar el conflicto. De todas ellas se identifican dos posicionamientos diferenciados ante la cuestión:

- ❖ Autores que están de acuerdo con que los auditores continúen prestando servicios adicionales.

El grupo de autores que incluimos en este bloque argumenta diversas razones por las cuales considera que no debe cambiar la situación actual de la oferta de las firmas de auditoría. No obstante, la mayoría de ellos también señala que la realización de otros trabajos, por parte de los auditores, debe estar acompañada de una serie de medidas de salvaguarda.

Los motivos que se proponen para que las firmas de auditoría continúen con su estructura actual de oferta de servicios, y que fueron estudiados en el apartado anterior, son los siguientes:

- Incrementa los conocimientos sobre el cliente.
- Mejora la competencia dentro del mercado de auditoría.
- Beneficia a la independencia de los auditores.

- Mejora la satisfacción de los clientes.
- Incrementa las posibilidades de atraer y retener al personal de las firmas de auditoría.

Dentro de este posicionamiento se encuentran los estudios de Dopuch y King (1991), Parkash y Venable (1993), López Casuso (1995, 1996a, 1996b), López Combarros (1996), Firth (1997a), Lennox (1999), Arruñada (1998a,b; 1999a,b; 2000), Alonso (1999), García et al. (1999), Canning y Gwilliam (1999), Windmöller (2000), Herrador (2001), Cabal (2001), Swanger y Chewning (2002), Serrano (2003) y Wyman (2004).

❖ Autores que establecen la necesidad de incrementar las incompatibilidades con la auditoría financiera.

En este grupo, los autores consideran que deben aumentarse las restricciones (sobre la proporción o sobre los tipos de servicios que pueden realizar) a las firmas de auditoría con el objetivo de evitar que desempeñen determinados trabajos debido a las consecuencias negativas que puede provocar. Adicionalmente al incremento de las limitaciones sobre las firmas de auditoría, numerosos investigadores también consideran apropiado la utilización de medidas de protección para un mayor refuerzo del prestigio de la profesión auditora.

Los motivos que se proponen para que la oferta actual de las firmas de auditoría se modifique en función de un conjunto de nuevas limitaciones, también fueron analizados en el apartado anterior y son los que se enumeran a continuación:

- Incremento de la dependencia económica del cliente.
- Pérdida de calidad de la auditoría de cuentas.
- Incremento de la familiaridad y confianza con el cliente.
- Situaciones conflictivas por auto-revisión.
- Desprestigio de la profesión auditora.

———— *La prestación de servicios adicionales y la independencia del auditor*

Con esta opinión se encuentran los trabajos de Pany y Reckers (1988), Gonzalo (1995), Bartlett (1993), Pany y Lowe (1995, 1996), Lora y Serrano (1996), Grajal y Gutiérrez (1997), Pereda y Alvarado (1998, 2^a, 2^a 1a, 2^a 1b), Cañibano y Castrillo (1999), Swanger y Chewning (2^a 1), Shankar (2^a 1), Abbott et al. (2^a 1b), Callaway et al (2^a 2), Almela (2^a 2) y Del Cid (2^a 2), Ashbaugh et al. (2^a 3) y Kaplan (2^a 4).

A nuestro entender, podría plantearse un tercer posicionamiento sobre el conflicto de la prestación conjunta: la prohibición total de cualquier servicio diferente a la auditoría financiera. Aunque, hay que destacar que ninguno de los autores estudiados ha tomado esta visión tan extrema.

La implantación de esta medida en el mercado de servicios de auditoría tendría como consecuencia situaciones que pondrían en peligro la subsistencia de las firmas auditoras:

- Los auditores tendrían dificultades para sobrevivir en el mercado, sobre todo las pequeñas firmas, si dependieran únicamente de los honorarios de auditoría.
- Incrementaría el riesgo por la reducción de la diversidad del negocio debido a que su éxito o fracaso estaría condicionado exclusivamente a la actividad de auditoría.
- La existencia de recursos específicos inmovilizados en servicios de no-auditoría traería como consecuencia la dificultad de las firmas para poder reasignarlos en otros usos alternativos.

Por otra parte, en el ámbito regulador se producen numerosos esfuerzos para salvaguardar la independencia del auditor e intentar proponer soluciones al conflicto.

En nuestro país, como hemos señalado anteriormente, se ha producido recientemente una reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas. Dicha reforma legislativa ha introducido varias modificaciones que afectan de forma directa o indirecta a la provisión de servicios adicionales a la auditoría con el objetivo de ayudar a paliar la polémica que azota a la cualidad de independencia de las firmas cuando éstas también realizan múltiples tareas. Tales modificaciones han estado orientadas a las siguientes cuestiones:

❖ Introducción de nuevos servicios incompatibles con la auditoría:

Se amplía el artículo octavo de la Ley de Auditoría estableciéndose que:

1. Los auditores de cuentas deberán ser y parecer independientes, en el ejercicio de su función, de las empresas o entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su objetividad en relación con la verificación de los documentos contables pudiera verse comprometida.
2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es el organismo encargado de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia, así como de valorar en cada trabajo concreto la posible falta de independencia de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

En cualquier caso, se considera que el auditor no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad, además de en los supuestos de incompatibilidad que prevean otras leyes, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) La ostentación por el auditor de cuentas de cargos directivos, de administración, de empleo o de supervisión interna en la entidad auditada o en una entidad vinculada directa o indirectamente con aquélla, en la forma y condiciones que se desarrollen reglamentariamente.

———— *La prestación de servicios adicionales y la independencia del auditor*

En todo caso quedará comprendido en el párrafo anterior, la ostentación de aquellos cargos en una entidad que posea directa o indirectamente más del 2 % de los derechos de voto de la entidad auditada, o en las que la entidad auditada posea directa o indirectamente más del 2 % de los derechos de voto.

b) Tener interés financiero directo en la entidad auditada, o indirecto si es significativo para cualquiera de las partes.

c) La existencia de vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado con los empresarios, los administradores y los responsables del área económica-financiera de las empresas o entidades auditadas.

d) La llevanza material o preparación de los documentos contables o estados financieros de la entidad auditada.

e) La prestación a un cliente de auditoría de servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de dicho cliente, salvo que el cliente asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por el cliente, el cual debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema.

f) La prestación al cliente de auditoría de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas en los estados financieros de dicho cliente, siempre que el trabajo de valoración conlleve un grado significativo de subjetividad.

- g) La prestación de servicios de auditoría interna al cliente, salvo que el órgano de gestión de la empresa o entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna.

- h) El mantenimiento de relaciones empresariales con el cliente de auditoría, a menos que la relación se ajuste a la actividad empresarial normal, y no sea significativa para el auditor de cuentas o persona con capacidad para influir en el resultado de la auditoría, ni para la entidad auditada.

- i) La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para el mismo cliente o para quienes lo hubiesen sido en los tres años precedentes, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con Consejos de Administración diferentes.

- j) La participación en la contratación de altos directivos o personal clave para el cliente de auditoría, cuando se trate de entidades sujetas a supervisión pública o de entidades emisoras de valores admitidos a cotización en un mercado secundario oficial.

- k) La prestación por el socio firmante del informe de servicios distintos del de auditoría a la entidad auditada.

- l) La percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a un solo cliente, siempre que éstos constituyan un porcentaje indebidamente elevado del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas, considerando la media de los últimos cinco años.

Además, en el siguiente punto del mismo artículo se aclara que:

————— *La prestación de servicios adicionales y la independencia del auditor*

- El período de cómputo para las incompatibilidades comprenderá desde el ejercicio en que se realizan los trabajos hasta el tercer año anterior al ejercicio al que se refieran los estados contable auditados.
- Durante los tres años siguientes al cese en sus funciones, los auditores de cuentas no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la empresa o entidad auditada, ni ocupar puesto de trabajo en la misma, ni tampoco podrán tener interés financiero directo en la entidad auditada, o indirecto si es significativo para cualquiera de las partes.

❖ *Novedad en la regulación de los Comités de Auditoría⁹*

Por primera vez, se establece la obligatoriedad de que las sociedades emisoras de valores cuyas acciones u obligaciones estén admitidas a negociación en mercados secundarios oficiales de valores cuenten con un Comité de Auditoría. Asimismo se indica que dicho Comité deberá tener mayoría de consejeros no ejecutivos nombrados por el Consejo de Administración, debiendo elegirse su presidente entre dichos consejeros no ejecutivos, el cual deberá ser sustituido cada cuatro años, pudiendo ser reelegido una vez transcurrido un plazo de un año desde su cese. El número de miembros, las competencias y las normas de funcionamiento se fijarán estatutariamente, y deberán favorecer la independencia en su funcionamiento.

No obstante, indica que, como mínimo, entre sus competencias estarán:

1. Informar en la Junta General de Accionistas sobre las cuestiones que en ella planteen los accionistas en materias de su competencia.

⁹ La regulación de los Comités de Auditoría, establecida igualmente por la Ley 44/2012 de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, no se ha incluido en la Ley de Auditoría, sino que se ha plasmado en la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley 24/88 reguladora del Mercado de Valores.

2. Proponer al Consejo de Administración para su sometimiento a la Junta General de Accionistas del nombramiento de los auditores de cuentas externos.
3. Supervisar los servicios de auditoría interna en el caso de que exista dicho órgano dentro de la organización empresarial.
4. Conocer el proceso de información financiera y de los sistemas de control interno de la sociedad.
5. Relacionarse con los auditores externos para recibir información sobre aquellas cuestiones que puedan poner en riesgo la independencia de éstos y cualesquiera otras relacionadas con el proceso de desarrollo de la auditoría de cuentas, así como aquéllas otras comunicaciones previstas en la legislación de auditoría de cuentas y en las normas técnicas de auditoría.

❖ Nuevos requisitos de rotación a los auditores.

Dentro del artículo octavo de la Ley de Auditoría, también se introducen nuevos requisitos de rotación a los que deben someterse los profesionales de la auditoría. Con respecto a la rotación de auditores, una de las modificaciones introducidas en ley establece que los mismos serán contratados por un período de tiempo determinado inicial que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados anualmente una vez haya finalizado el período inicial.

Por otra parte, si nos referimos a la rotación de los miembros del equipo de auditoría, la ley indica que tratándose de entidades sometidas a supervisión pública, de sociedades cuyos valores estén admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, o de sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 3 . . . euros, una vez transcurridos siete años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación del auditor de cuentas responsable

———— *La prestación de servicios adicionales y la independencia del auditor*

del trabajo y de la totalidad de los miembros del equipo de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a auditar a la entidad correspondiente.

Dicho plazo se entenderá cumplido en cualquier caso cuando, a su término, la entidad auditada se hallase sometida a supervisión pública a sus valores se encontrasen admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, o su importe neto de la cifra de negocios fuese superior a 3 . . de euros, con independencia de que, durante el transcurso del referido plazo, la entidad objeto de auditoría de cuentas, o los valores emitidos por ésta, no hubiesen cumplido durante algún período de tiempo alguna de las circunstancias mencionadas en este párrafo. No obstante, cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias, no serán de aplicación las limitaciones establecidas en los párrafos anteriores.

❖ *Nuevos deberes de publicación de honorarios.*

Por último, la Disposición Adicional Decimocuarta de la Ley de Auditoría sobre la transparencia en la remuneración de auditores hace referencia a nuevos deberes de publicación de honorarios. En concreto, señala que los auditores de cuentas deben comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas anualmente las horas y honorarios facturados a cada cliente, distinguiendo las que corresponden a auditoría de cuentas y otros servicios prestados, así como cualquier otra información que precise el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para el ejercicio de sus funciones. El importe de estos honorarios anteriormente mencionados será público, y se informará específicamente en la memoria de las Cuentas Anuales, desglosando las abonadas a los auditores de cuentas, así como las abonadas a cualquier sociedad del mismo grupo de sociedades a que perteneciese el auditor de cuentas, o a cualquier otra sociedad con la que el auditor esté vinculado por propiedad común, gestión o control.

Antes de continuar nos gustaría manifestar que todos los cambios producidos en la legislación, que hasta este momento sólo se han analizado desde un punto de vista teórico, serán nuevamente objeto de estudio empírico en la siguiente parte de nuestra investigación.

En el ámbito internacional, las reacciones de los organismos tras los frecuentes y sonados escándalos financieros de los últimos tiempos, vinculados en numerosas ocasiones a la facturación de muchos otros servicios por parte de los auditores, han sido rápidas y contundentes. Presentamos a continuación los siguientes cuadros comparativos (Cuadros 4.1 hasta 4.1)¹ sobre la regulación relativa a las incompatibilidades, por su posible daño a la independencia, de los profesionales de la auditoría. En él se confrontan las normas del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), de la General Accounting Office (GAO), de la Securities Exchange Commission (SEC) y de la International Federation of Accountants (IFAC).

En el primer cuadro (Cuadro 4.1.) presentamos una comparación de los principios básicos que inicialmente deben asumirse por los auditores y en los posteriores (Cuadros 4.2. hasta 4.1) se analizan los diferentes servicios que cada uno de los organismos anteriores considera que deben ser objeto de restricción o prohibición¹¹.

¹ Consultado en las páginas WEB: <http://www.aicpa.org>; <http://www.ifac.org>; <http://www.gao.gov>; <http://www.sec.gov> (agosto, 2004).

¹¹ Aunque es preciso aclarar que en la mayoría de ellos también se señalan excepciones a dichas restricciones o prohibiciones.

Cuadro 4.1. Comparación de la Normativa Internacional sobre SNA.

Principios Generales	
Normas del AICPA	<p>Los auditores no podrán realizar funciones de gestión o tomar decisiones en nombre del cliente. No obstante, los mismos podrán proporcionar asesoramiento y recomendaciones para ayudar a la gestión en el desempeño de sus funciones y en la toma de decisiones.</p> <p>En todas las situaciones, el cliente debe realizar las siguientes funciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tomar todas las decisiones de gestión y realizar todas las funciones de gestión. - Designar un empleado competente, preferiblemente un gestor con experiencia, para controlar los servicios. - Evaluar la adecuación y los resultados de los servicios realizados. - Aceptar la responsabilidad de los resultados de los servicios. - Establecer y mantener los controles internos.
Normas de la GAO	<ul style="list-style-type: none"> - Las firmas de auditoría no deberán proporcionar SNA que estén relacionados con la realización de funciones de gestión o la toma de decisiones. - Las firmas de auditoría no deberán auditar su propio trabajo o proporcionar servicios de no-auditoría en situaciones donde los SNA son significativos y pueden estar sujetos a asuntos relacionados con la auditoría. <p>Las firmas deben cumplir con las siguientes salvaguardas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Deben evitar que el personal que realiza los SNA también desempeñe el trabajo de auditoría relacionado con los mismos. - Deben documentar las razones por las cuales consideran que los SNA no violan los dos principios fundamentales. - Deben determinar con el cliente a priori los objetivos y el alcance del SNA. El cliente deberá declarar igualmente que es el responsable del resultado del trabajo. - Las firmas de auditoría podrán reducir el alcance y la extensión del trabajo de auditoría si el trabajo de no-auditoría fue realizado por otra compañía diferente. - El sistema de control de calidad de la firma deberá velar con el cumplimiento de las normas de independencia. - En el caso de revisiones paritarias, la firma que revisa debe identificar todos los SNA y requerir toda la documentación. - En el caso de que los SNA puedan dañar el cumplimiento de los principios fundamentales, la firma deberá comunicar inmediatamente a su cliente que no puede llevar a cabo el mismo.
Normas de la SEC	<p>Los principios fundamentales que deberán respetar las compañías son los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Un auditor no podrá desempeñar el papel del gestor. - Un auditor no podrá auditar su propio trabajo. - Un auditor no podrá actuar en defensa de su cliente. <p>De acuerdo con la Ley Sarbanes-Oxley, la responsabilidad última para aprobar el SNA siempre recaerá sobre el Comité de Auditoría.</p>
Normas de la IFAC	<p>Las siguientes actividades podrían crear de forma general amenazas (de interés propio y de revisión propia) a la independencia del auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Autorizar, ejecutar o consumir una transacción, o en otro caso ejercer la autoridad en nombre del cliente de auditoría o bien contar con dicha autoridad para realizar estas funciones. - Determinar una serie de recomendaciones que la firma debería implementar. - Informar tomando el papel de la gestión. - Tener la custodia de los recursos del cliente. - Supervisar a los empleados del cliente de auditoría en el desarrollo de sus actividades. - Preparar documentos fuentes o datos originales que evidencien la ocurrencia de una transacción.

Cuadro 4.2. Comparación de la Normativa Internacional sobre SNA.

<i>Elaboración de la contabilidad u otros documentos contables</i>	
<i>Normas del AICPA</i>	<p>No se considerará que existe daño en la independencia si el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Deja constancia de las transacciones para las cuales el gestor ha determinado o aprobado la clasificación contable apropiada. - Prepara los Estados Financieros basándose en la información contenida en el balance. - Fija las partidas aprobadas por el cliente de acuerdo con el balance. - Propone normas, ajustes o correcciones u otros cambios que afecten a los EEFF. <p>Se considerará que existe daño en la independencia si el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Determina o cambia la contabilidad sin la aprobación del cliente. - Autoriza o aprueba transacciones. - Prepara documentos fuente. - Realiza cambios en los documentos fuente sin la aprobación del cliente.
<i>Normas de la GAO</i>	<p>No se considerará que existe daño en la independencia si la firma de auditoría proporciona asesoramiento contable básico de tal forma que los servicios prestados no sean significativos y no estén sujetos posteriormente a la auditoría. No obstante, se considerará que existe daño en la independencia en los siguientes casos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Mantiene o prepara los documentos de contabilidad base de la entidad auditada o asume responsabilidades sobre otros informes que serán objeto de auditoría por parte de la firma. - Fija transacciones relacionadas con los EEFF y otros documentos del cliente que posteriormente proporcionarán datos para dichos EEFF.
<i>Normas de la SEC</i>	<p>Se considerará que existe daño en la independencia si el auditor proporciona estos servicios, excepto en situaciones limitadas o de emergencia.</p> <p>Tal servicio estará permitido si razonablemente se puede concluir que los resultados del mismo no serán objeto del procedimiento de auditoría.</p>
<i>Normas de la IFAC</i>	<p>La independencia podrá verse amenazada en los siguientes casos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Determinación o cambios en las entradas, las clasificaciones de las cuentas o transacciones u otros documentos contables sin la obtención de la aprobación del cliente de auditoría. - Autorización o aprobación de transacciones. - Preparación de documentos fuente o datos originales o realización de cambios a tales documentos o datos. <p><u>Excepciones:</u> situaciones de emergencia o inusuales siempre y cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La firma no asuma ningún papel gerencial ni tome ningún tipo de decisión de gestión. - El cliente de auditoría acepte la responsabilidad de los resultados del trabajo. - El personal que proporciona los servicios no es miembro del equipo de auditoría.

Cuadro 4.3. Comparación de la Normativa Internacional sobre SNA.

<i>Diseño e implementación de sistemas de información financieros</i>	
<i>Normas del AICPA</i>	<p>No se considerará que existe daño en la independencia si los auditores:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Instalan o integran el sistema financiero de un cliente que no fue diseñado por ellos mismos. - Asisten al cliente en la formación de su cuadro de cuentas y en el formato de los EEFF. - Diseña, desarrolla, instala o integra el sistema de información de un cliente que no está relacionado con los EEFF u otros documentos contables. - Proporciona instrucciones a los empleados del cliente sobre un sistema de información o de control. <p>Un auditor no podrá diseñar o desarrollar el sistema de información financiera del cliente, realizar modificaciones en los códigos fuente, supervisar al personal del cliente en el día a día de sus operaciones relacionadas con el sistema de información y operar con la red local del cliente (LAN).</p>
<i>Normas de la GAO</i>	<p>No se considerará que existe daño en la independencia si el auditor proporciona servicios de asesoramiento sobre tecnología de la información teniendo en cuenta que dichos servicios no sean materiales. Además, están limitados al asesoramiento sobre diseño, instalación y seguridad de sistemas si la gestión admite su responsabilidad sobre los mismos y no confía en el trabajo del auditor como base primaria para determinar:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La implementación de un nuevo sistema. - La adecuación del diseño del nuevo sistema. - La adecuación de realizar mayores cambios al sistema existente. - La adecuación de que el sistema cumple con la regulación u otros requerimientos.
<i>Normas de la SEC</i>	<p>Está prohibido que los auditores, de forma directa o indirecta, operen o supervisen una operación referida al sistema de información del cliente de auditoría o gestionen el área local network del cliente de auditoría. Además, ellos no pueden diseñar o implementar un sistema de hardware o software que agregue datos fuente sobre los que se basan los EEFF o que genere información significativa para los EEFF del cliente u otro sistema de información financiero en general.</p> <p>Tales servicios estarán permitidos si razonablemente se puede concluir que los resultados del mismo no serán objeto del procedimiento de auditoría.</p>
<i>Normas de la IFAC</i>	<p>No se considerará daño en la independencia cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> - El cliente reconoce su responsabilidad para el establecimiento y seguimiento del sistema de control interno. - El cliente designa un personal competente, preferiblemente perteneciente a la gestión, con la responsabilidad de tomar todas las decisiones con respecto al diseño e implementación de los sistemas de hardware y software. - El cliente toma todas las decisiones de gestión con respecto al diseño e implementación del proceso. - El cliente evalúa la adecuación y los resultados del diseño e implementación del sistema. - El cliente es responsable de las operaciones del sistema y de los datos usados por el mismo.

Cuadro 4.4. Comparación de la Normativa Internacional sobre SNA.

<i>Servicios de valoración o estimación</i>	
<i>Normas del AICPA</i>	<p>Se considerará que existe daño en la independencia si el auditor realiza un servicio de valoración, estimación o actuarial para un cliente de auditoría cuando los resultados de tal servicio, individualmente o agregado, podrían ser materiales para los EEFF y envuelven un significativo grado de subjetividad.</p> <p>Además, en el desempeño de estos servicios, todos los juicios y asunciones significativas deben ser determinadas o aprobadas por el cliente. El mismo también debe tener un juicio formado y aceptar la responsabilidad de los resultados del servicio.</p>
<i>Normas de la GAO</i>	<p>Se considerará que no existe daño en la independencia si la organización de auditoría proporciona servicios de valoración o estimación que probablemente no tendrán un impacto significativo en el procedimiento de auditoría y además están limitados a los siguientes servicios:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Revisión del trabajo de la entidad o de un empleado especialista donde la entidad o el especialista proporcionan el soporte primario para el cálculo a incluir en los EEFF u otra información que podrá ser objeto de auditoría. - Valorar el plan de pensiones de la entidad, otros beneficios para los empleados u otras responsabilidades siempre y cuando la gestión haya tomado la responsabilidad de todas las asunciones y datos significativos y la cantidad envuelta no es material con respecto a los EEFF.
<i>Normas de la SEC</i>	<p><u>Servicios actuariales</u>: está prohibido que los auditores proporcionen cualquier servicio de asesoramiento actuarial envuelto en la determinación de cantidades reflejadas en los EEFF o en otras cuentas relacionadas con el cliente.</p> <p><u>Servicios de valoración o estimación</u>: se prohíbe a los auditores proporcionar servicios de valoración o estimación, opiniones objetivas y contribuciones en informes semejantes a los clientes de auditoría.</p> <p>Tales servicios estarán permitidos si razonablemente se puede concluir que los resultados del mismo no serán objeto del procedimiento de auditoría.</p>
<i>Normas de la IFAC</i>	<p>Se considerará que existe daño a la independencia cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Supongan una cantidad importante con respecto a los Estados Financieros del cliente. - Incluyen un alto nivel de subjetividad. <p>No obstante, se podrán realizar una serie de servicios, como por ejemplo, planificación de impuestos, ya que dichos trabajos son posteriormente objeto de revisión externa por otros organismos.</p>

Cuadro 4.5. Comparación de la Normativa Internacional sobre SNA.

<i>Externalización de la función de Auditoría Interna</i>	
<i>Normas del AICPA</i>	<p>No se considerará que existe daño en la independencia si el auditor da los pasos adecuados para asegurarse que el cliente comprende su responsabilidad en el establecimiento y el mantenimiento del sistema de control interno y de la función de auditoría interna.</p> <p>Además los auditores deben asegurarse que la gestión del cliente:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Designa a un gestor competente que se haga responsable de la función de auditoría interna. - Determina el alcance, el riesgo y la frecuencia de la actividad de auditoría interna. - Evalúa los hallazgos y resultados de la actividad de auditoría interna. - Evalúa la adecuación del procedimiento de auditoría realizado y los hallazgos obtenidos mediante la realización de tal procedimiento, entre otros, los informes obtenidos por los auditores externos.
<i>Normas de la GAO</i>	<p>Estos servicios no están tratados por las normas de la GAO</p>
<i>Normas de la SEC</i>	<p>Está prohibido que los auditores proporcionen cualquier servicio de Auditoría Interna que esté relacionado con los EEFF, los sistemas financieros o los controles internos del cliente de auditoría externa.</p> <p>Además, ha sido eliminada la excepción previa que permitía hasta el 4 % de las actividades de auditoría interna totales del cliente.</p> <p>Tales servicios estarán permitidos si razonablemente se puede concluir que los resultados del mismo no serán objeto del procedimiento de auditoría.</p>
<i>Normas de la IFAC</i>	<p>Se pueden aplicar las siguientes salvaguardas para disminuir las amenazas a la independencia del auditor. La firma debe asegurarse de que:</p> <ul style="list-style-type: none"> - El cliente es responsable de las actividades de auditoría interna y asume su responsabilidad para el establecimiento, mantenimiento y monitorización del sistema de control interno. - El cliente de auditoría designará a un empleado competente, preferiblemente de la gestión, que se haga responsable de las actividades de auditoría interna. - El cliente de auditoría, el Comité de Auditoría o el cuerpo de supervisión aprobará el alcance, el riesgo y la frecuencia del trabajo de auditoría interna.

Cuadro 4.6. Comparación de la Normativa Internacional sobre SNA.

<i>Funciones de gestión</i>	
<i>Normas del AICPA</i>	La independencia se considerará dañada si el miembro realiza funciones gerenciales o participa en la toma de decisiones de gestión de un cliente de auditoría. Esto incluiría, por ejemplo, actuar como director o consejero del cliente.
<i>Normas de la GAO</i>	La independencia se considerará dañada si la firma de auditoría actúa como un miembro de la gestión en cualquier toma de decisiones, supervisión o funciones de control de la entidad auditada, programación de actividades, o funciones, temporales o permanentes, como director o consejero de la entidad.
<i>Normas de la SEC</i>	Está prohibido que los auditores actúen, temporal o permanentemente, como directores, gestores o empleados del cliente de auditoría y también están prohibidas la toma de decisiones, supervisión y funciones de control continuas del cliente de auditoría.
<i>Normas de la IFAC</i>	La independencia se considerará dañada si el auditor actúa como director o empleado del cliente. En este caso, tendría que rehusar el cargo o bien no aceptar el acuerdo de auditoría.

Cuadro 4.7. Comparación de la Normativa Internacional sobre SNA.

<i>Servicios de Broker-Dealer o Asesoramiento o Gestión de inversiones</i>	
<i>Normas del AICPA</i>	Se considerará que existe daño en la independencia cuando los auditores: - Tomen decisiones de inversión en nombre de la gestión del cliente, o bien, tienen autoridad discrecional sobre las inversiones del cliente. - Ejecuten una transacción para comprar o vender una inversión del cliente. - Tienen la custodia de los recursos del cliente.
<i>Normas de la GAO</i>	Estos servicios no están tratados por las normas de la GAO
<i>Normas de la SEC</i>	Está prohibido que los auditores actúen como broker-dealer, tanto registrados como no registrados, promuevan o represente al cliente de auditoría, tomen decisiones de inversión en nombre del cliente, tomen autoridad discrecional sobre las inversiones del cliente, ejecuten una transacción de compra o venta sobre las inversiones del cliente o tomen custodia de los recursos del cliente de auditoría.
<i>Normas de la IFAC</i>	Estos servicios no están tratados por las normas de la IFAC

Cuadro 4.8. Comparación de la Normativa Internacional sobre SNA.

<i>Asesoría de Recursos Humanos</i>	
<i>Normas del AICPA</i>	<p>No se considerará que existe daño en la independencia si el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Recomienda las especificaciones del candidato. - Solicita y realiza una selección de candidatos y recomienda los más cualificados al cliente basándose en criterios previamente aprobados por el mismo. - Participa en la contratación del empleado o en las discusiones de su compensación económica sólo en calidad de asesor. <p>No obstante, se considerará que la independencia puede ser dañada:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Establece o fija las compensaciones u otros beneficios de los empleados. - Contrata o despide a los empleados del cliente.
<i>Normas de la GAO</i>	<p>No se considerará que existe daño en la independencia si la firma de auditoría proporciona estos servicios pero en cantidades que no se consideren materiales con respecto al procedimiento de auditoría. Además están limitados al asesoramiento a la gestión en la evaluación de los candidatos potenciales en actividades tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Realizar un panel de evaluación de todos los candidatos. - Entrevistar a los candidatos para proporcionar a la gestión una lista con los mejores candidatos. <p>Sin embargo, la independencia se considerará dañada:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Recomienda a una persona en concreto para un puesto específico. - Conduce un programa de selección para la entidad auditada.
<i>Normas de la SEC</i>	<p>Se considerará daño en la independencia si el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Busca candidatos prospectivos para actuar como gerente, director o ejecutivo. - Realiza pruebas psicológicas u otras pruebas o programas de evaluación. - Asume el examen de las referencias de los candidatos para un puesto de ejecutivo o director. - Actúa como negociador con el candidato en nombre de la empresa, para la determinación de aspectos tales como: puesto, estatus o nivel, compensación, franja de beneficios u otras condiciones del empleado. - Recomienda o asesora al cliente para contratar a un candidato para un trabajo específico. <p>No obstante, se permite a las firmas entrevistas a los candidatos y asesorar sobre las competencias del empleado en materia de contabilidad financiera, administración o puestos de control.</p>
<i>Normas de la IFAC</i>	<p>El daño en la independencia dependerá de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - El papel a desempeñar por la persona que va a ser contratada. - La naturaleza de la asistencia solicitada. <p>En todos los casos la firma no debe tomar decisiones de gestión y la decisión final de quien contratará deberá ser del cliente</p>

Cuadro 4.9. Comparación de la Normativa Internacional sobre SNA.

<i>Servicios Legales</i>	
<i>Normas del AICPA</i>	Estos servicios no están tratados por las normas del AICPA
<i>Normas de la GAO</i>	Estos servicios no están tratados por las normas de la GAO
<i>Normas de la SEC</i>	Está prohibido que los auditores proporcionen cualquier servicio de tipo legal al cliente de auditoría en aquellos casos donde dicho servicio sólo pueda ser desempeñado por alguien que posea el título de licenciado, o bien esté admitido o cualificado, para la práctica del Derecho en la jurisdicción en la cual el servicio es prestado. No obstante, las normas no prohíben la prestación de estos servicios a aquellas firmas de auditoría extranjeras que actúen en Estados Unidos.
<i>Normas de la IFAC</i>	Estos servicios no suelen tener un impacto significativo en los estados financieros y, por tanto, no suelen crear amenazas importantes a la independencia. No obstante, habrá que considerar: - Si el servicio se ha proporcionado por personal diferente. - Si tuvieran un impacto fuerte en los estados financieros.

Cuadro 4.10. Comparación de la Normativa Internacional sobre SNA.

<i>Servicios Expertos</i>	
<i>Normas del AICPA</i>	Estos servicios no están tratados por las normas del AICPA
<i>Normas de la GAO</i>	Estos servicios no están tratados por las normas de la GAO
<i>Normas de la SEC</i>	Está prohibido que los auditores proporcionen una opinión experta u otros servicios expertos a un cliente de auditoría o actúen como representantes legales para asesorar a los intereses del cliente en litigios o en procedimientos o investigaciones administrativas o de carácter regulatorio, independientemente de si es un procedimiento público o privado.
<i>Normas de la IFAC</i>	Estos servicios no están tratados por las normas de la IFAC

——— *La prestación de servicios adicionales y la independencia del auditor*

Los cuadros comparativos anteriores han puesto de manifiesto claramente que el organismo que adopta una posición más estricta y severa, con respecto a las incompatibilidades con la actividad de auditoría de cuentas, es la Securities Exchange Commission (SEC). Por otra lado, existe un consenso mayor entre las posiciones de la International Federation of Accountants (IFAC) y la General Accounting Office (GAO). Por último, el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) es el órgano menos taxativo al respecto.

La postura más exigente de la SEC ha provocado que, en ocasiones, los investigadores y los miembros de la profesión de la auditoría hayan alzado la voz para criticar la excesiva dureza de sus normas (Waxman, 2 ; Melancon, 2 ; AICPA¹², Pricewaterhousecoopers, 2 4).

Por otra parte, además del establecimiento de prohibiciones, más o menos estrictas, sobre las actividades que pueden realizar los auditores, hemos comprobado a lo largo de este capítulo que la mayoría de los investigadores sobre el tema (tanto los que están de acuerdo con que los auditores sigan prestando otros servicios libremente, como aquellos otros que abogan por un incremento de las restricciones) también consideraban necesario el establecimiento de medidas de salvaguarda que refuercen la solución al conflicto.

De esta forma hemos recopilado, tanto de la literatura de investigación como de los organismos emisores, los siguientes mecanismos que pueden proporcionar protección a la independencia del auditor cuando se prestan conjuntamente ambos servicios:

❖ *Utilización de Comités de Auditoría.*

Gonzalo (1995) señala que la misión de los Comités de Auditoría es relacionarse con el auditor, recibiendo sus informes a medida que el trabajo

¹² *Expansión*, 2 de septiembre de 2 .

progresar, para recomendar los cambios y correcciones a los administradores con poder ejecutivo, siempre en estrecha conexión con las áreas de auditoría interna de la entidad. Además, puede ser un mecanismo de control muy importante sobre las relaciones existentes entre el auditor y la gerencia.

En nuestro país todavía no están muy extendidos, normalmente sólo los podemos encontrar en grandes empresas, pero esperamos que su uso incremente en el futuro debido a las numerosas ventajas que puede ocasionar su utilización. No obstante, como ya hemos señalado anteriormente en este mismo capítulo, la Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero Español ha tenido como novedad la regulación por primera vez de los Comités de Auditoría. Sobre esta cuestión hemos de manifestar que, desde nuestro punto de vista, en dicha regulación no se dota del suficiente protagonismo e importancia a los Comités de Auditoría. Concretamente, consideramos que al igual que en otros países¹³, deberían considerarse obligatorios en un número mayor de empresas, ampliarse las funciones que deben desempeñar, etc.

Seguendo a Fernández (1994), los objetivos de este órgano deberían ser los siguientes:

1. Apoyar a los administradores a cumplir con sus responsabilidades.
2. Incrementar la credibilidad y objetividad de las Cuentas Anuales y la información financiera.
3. Establecer mejoras en la comunicación con los auditores externos.
4. Incrementar las funciones de los consejeros externos no ejecutivos.
5. Incrementar la independencia de los auditores externos.

De todas las funciones que deben cumplir los Comités de Auditoría, destacamos, por la importancia que tiene para el presente trabajo, el hecho de que una de ellas sea salvaguardar la independencia de los auditores contratados por la empresa.

¹³ El caso de Estados Unidos será comentado seguidamente.

——— *La prestación de servicios adicionales y la independencia del auditor*

De esta forma, varios autores han manifestado que pueden ayudar a paliar en gran medida el conflicto por la prestación de otros servicios por parte de los auditores (Fernández, 1994; Gonzalo, 1995; López Combarros, 1996; Lora, 1996; López Casuso, 1996a, 1996b; Gallizo y D'Silva, 1996; Cañibano y Castrillo, 1999; Pereda y Alvarado, 2001; Maines 2001; Almela, 2002; Kaplan, 2004; entre otros)

Con respecto a la provisión conjunta, una de las funciones del Comité podría ser informar sobre los honorarios por trabajos ajenos a la auditoría para determinar la conveniencia de que se produzcan. También sería una buena práctica que estimarían como podría influir la proporción de honorarios por otros servicios que recibe el auditor y su independencia (Fernández, 1994)

En este sentido, es preciso destacar que la publicación en 2002 de la Ley Sarbanes-Oxley tuvo como consecuencia el incremento en gran medida del protagonismo y la importancia de los Comités de Auditoría en Estados Unidos. Entre otros muchos factores, la ley tiene como objetivo fortalecer el control de los servicios que se contratan de los auditores y en última instancia salvaguardar la independencia del auditor.

Concretamente, además de otras muchas funciones adicionales, la ley anterior impone que los responsables de los Comités de Auditoría deberán preaprobar todos los servicios de auditoría y de no-auditoría contratados a los auditores con el objetivo de determinar si alguno de ellos podría perjudicar a su independencia.

❖ *Revelación de información sobre servicios de auditoría y otros servicios.*

Existen numerosos autores que argumentan que la publicidad de los honorarios cobrados por las empresas de auditoría tendría como consecuencia un incremento de la confianza que la sociedad tiene sobre los auditores (Libro

Verde, 1996; Lennox, 1999; Alonso, 1999; Cañibano y Castrillo, 1999; Bastante, 2001; entre otros).

En nuestra opinión, la medida propuesta en este apartado no supondrá un incremento de la independencia real del auditor, aunque sí podrá mejorar su vertiente aparente. Por ello, consideramos que su establecimiento es adecuado por los posibles efectos positivos que puede conllevar aunque sólo sea en las percepciones que los usuarios tienen sobre la independencia del auditor.

Entendemos que la revelación de información tendría que proceder de las dos partes de la relación, es decir, del auditor y del cliente:

- Por un lado, las firmas auditoras debieran publicar información sobre la cuantía y naturaleza de la facturación, tanto por la actividad de auditoría como por otros servicios.
- Por otro, es conveniente que las empresas clientes revelen a la sociedad cuáles han sido exactamente sus relaciones con los auditores. Sobre este respecto, será el Comité de Auditoría el órgano encargado de transmitir al exterior la información de las relaciones entre el auditor y la entidad auditada.

Sin embargo, la implantación de medidas de revelación de información sobre honorarios de auditoría y por otros servicios ha ocasionado considerables opiniones adversas. Numerosos investigadores (Craswell et al., 2002; Church y Zhang, 2002; Ashbaugt et al., 2003; Dopuch et al., 2003; Raghunandan, 2003) han realizado estudios de carácter empírico donde han tratado de determinar las consecuencias que tiene tal medida en las percepciones de los diferentes usuarios de la auditoría. La polémica sobre la adecuación de implantar medidas de publicidad de información sobre honorarios sigue abierta ya que los resultados obtenidos por investigaciones anteriores fueron en muchas ocasiones contradictorios.

❖ *Diversificación de la cartera de clientes.*

Arruñada (1998, 1999, 2001) estudió los mecanismos privados que pueden tener los auditores para salvaguardar la calidad de la auditoría. Consideró que la diversificación de los honorarios puede jugar un papel fundamental para proteger la independencia del auditor.

Así el autor considera que los objetivos de los organismos reguladores debieran centrarse más en obligar a las firmas a que diversifiquen sus clientes, que en nuevas normas que limiten los servicios que pueden realizar los auditores (Arruñada, 1999).

Las firmas de auditoría deben evitar, por tanto, tener en su cartera clientes dominantes, es decir, aquellos cuya pérdida pudiera afectar significativamente a sus resultados. Hasta el punto de que el auditor debe rechazar contratos por otros servicios de una entidad cuyos honorarios representen una gran proporción de los ingresos totales de la firma.

❖ *Separación del personal.*

Existen autores que establecen que la separación del personal que realiza ambos servicios, puede tener efectos importantes sobre todo en la apariencia de independencia (Maines, 2001).

La principal consecuencia de utilizar las mismas personas para ambos servicios, puede ser la aparición de numerosos riesgos y conflictos, sobre todo los derivados de la posibilidad de que los auditores revisen su propio trabajo. Por este motivo, ambas tareas deben realizarse siempre por personal diferente.

La salvaguarda que estamos estudiando se la ha denominado “Muralla China” en ocasiones en la literatura y consiste en conservar los dos negocios¹⁴, pero han de ser realizados por personal diferente y debe evitarse que fluya información de un lado a otro (Center for Accounting Ethics Workshop, 2002).

❖ Revisiones paritarias.

Las revisiones pueden convertirse en un mecanismo de control tremendamente importante. De esta forma, cuando el profesional tiene conocimiento de que su trabajo será inspeccionado por otra persona puede sentirse motivado u obligado a hacerlo correctamente.

Existen dos formas de revisiones paritarias:

- Socios de la misma firma. Se trata de una política fijada dentro de la firma de auditoría para controlar el desempeño correcto de las labores de sus miembros.

Autores como López Casuso (1995, 1996a), Warner (1997), Bastante (2001), Maines (2001), entre otros, han considerado adecuada esta medida de salvaguarda para proteger la independencia del auditor.

A nuestro entender, este tipo de medidas provoca situaciones donde los auditores pueden ser reacios a criticar el trabajo de otros compañeros perdiendo, por tanto, todo su poder para contribuir a la protección de la independencia.

- Socios pertenecientes a firmas diferentes. El inconveniente de la salvaguarda anterior puede paliarse, en cierta medida, utilizando en las

¹⁴ La mayoría de las grandes firmas de auditoría incluso han creado dos empresas totalmente diferenciadas para dotar de mayor credibilidad a la separación de ambos sectores de negocio. Por ejemplo: KPMG y KPMG Abogados o BDO Audiberia Auditores y BDO Audiberia Estudio Jurídico y Tributario.

——— *La prestación de servicios adicionales y la independencia del auditor*

revisiones a socios pertenecientes a diferentes empresas de auditoría (Windmüller, 2002).

No obstante, hay que señalar que se trata de una medida más difícil de implantar que la precedente, debido al inevitable incremento de costes que ocasionaría una doble revisión entre firmas y al conflicto que aparecería para determinar quién tendría que asumir el incremento de dichos costes.

❖ Nombramiento del auditor por un organismo público autorizado.

La medida trata de evitar que las empresas seleccionen subjetivamente a sus auditores y negocien con ellos honorarios en función de determinados resultados. Por ello, aparecería un organismo público que contrataría a cada auditor para cada firma y fijaría el nivel de honorarios de una forma razonablemente objetiva¹⁵.

En este sentido, Pereda y Alvarado (2001a) proponen la creación de una única corporación de auditores¹⁶, con autoridad suficiente, que organizara y regulara la profesión en el ámbito de la Unión Europea y que estuviera apoyada en su gestión por corporaciones a nivel nacional dependientes de los Ministerios de Justicia de cada país. Además, en ella deberían estar colegiados todos los auditores que quisieran ejercer la profesión.

Sus funciones serían:

- Contratación y presupuestación de todas las auditorías legales y demás trabajos de trascendencia pública.

¹⁵ No obstante, en nuestra opinión en esta ocasión los clientes perderían muchos de los incentivos que tienen de contratar a los auditores para que de forma conjunta con la auditoría de cuentas les presten otros muchos servicios adicionales.

¹⁶ Las diferencias existentes entre las tres corporaciones de nuestro país han hecho fracasar los intentos de unificación de las mismas (*Expansión*, 31 de enero de 2002).

- Selección de los profesionales más cualificados para cada encargo.
- Facturación y cobro de los trabajos mencionados.

- Custodia de los papeles de trabajo y el estudio macroeconómico, por sectores de actividad de toda la información auditada.

De esta forma, los auditores pasarían a tener la condición de funcionarios públicos y su nueva relación con la empresa cliente proporcionaría menos incentivos para que el auditor incumpliera su deber de independencia.

En este mismo sentido se manifiestan Sierra y Orta (2 3) al indicar que se hace necesario plantear la existencia de una institución independiente cuyo cometido principal sea el control del mercado de auditoría en los dos aspectos más importantes: la asignación –por tiempo establecido– del auditor a una determinada compañía que debe ser auditada y controlando –mediante la exigencia real de independencia y capacitación– la realización de los trabajos de auditoría.

No obstante, estamos de acuerdo con los anteriores autores cuando reconocen que es necesario ser enormemente realistas en esta cuestión. Es mucho lo que todos los agentes implicados, desde inversores hasta los propios auditores ponen en juego cada día como para justificar la necesidad de una profunda reflexión encaminada a abordar definitivamente la cuestión con la suficiente valentía.

A continuación, en el quinto capítulo de nuestro trabajo procedemos a realizar una profunda revisión de los diferentes estudios que han analizado el tema que nos ocupa desde una perspectiva empírica.

CAPITULO 5

REVISIÓN DE LA LITERATURA DE INVESTIGACIÓN DE CARÁCTER EMPÍRICO



ESTRUCTURA DEL CAPÍTULO:

5.1. Introducción.

5.2. Análisis de los estudios de carácter empírico.

5.3. Principales relaciones analizadas por la literatura.

5.1. Introducción.

En un principio, cabe señalar, que han sido numerosos los autores que han prestado su atención sobre el tema que estamos tratando. Todos se han hecho eco de las consecuencias que está trayendo esta nueva forma de operar de las firmas de auditoría.

Para el análisis, hemos clasificado el conjunto de trabajos examinados en dos grandes bloques: trabajos teóricos y empíricos, obteniendo los siguientes resultados y conclusiones.

❖ Desde un punto de vista teórico.

Hemos de indicar que los autores de este grupo han abordado el tema de una forma bastante homogénea. Así, los principales aspectos estudiados con respecto a la provisión de servicios adicionales por parte de las firmas de auditoría han sido los siguientes:

- Evolución histórica sobre el fenómeno.
- Estudio de los efectos que pueden provocar.
- Establecimiento de posibles soluciones al conflicto.

En la línea expuesta anteriormente se encuentran, entre otros, los siguientes trabajos de investigación: Hillison y Kennelley (1988), Lowe y Pany (1994), Robleda (1995), Bello (1997), Mikol y Standish (1998), Pereda y Alvarado (1998), Arruñada (1998a, 1998b, 1999a, 1999b, 2000), Alonso (1999), Van Der Plaats (2000), Frankel et al. (2002c), Kaplan (2004).

En nuestra investigación hemos abordado el estudio de los tres puntos anteriormente mencionados. La evolución de la oferta de servicios adicionales a la auditoría fue tratada en el capítulo segundo. Por su parte, los diferentes efectos, tanto positivos como negativos, que puede conllevar la provisión conjunta y las posibles propuestas para paliar el conflicto, fueron objeto de estudio en el capítulo cuarto.

❖ Desde un punto de vista empírico.

El conjunto de trabajos empíricos que estudian esta controversia ha sido mucho más amplio. La mayoría de ellos ha prestado su atención en el análisis de numerosas variables relacionadas con la prestación de otros servicios adicionales a la auditoría. Nuestro objetivo en esta parte es entender como se aborda nuestro tema de investigación desde una perspectiva empírica.

5.2. Análisis de los estudios de carácter empírico.

Hemos optado por presentar el análisis de los trabajos en orden cronológico, empezando por el más antiguo hasta los estudios más recientes, con el fin de observar la evolución histórica que ha sufrido la investigación empírica referente a nuestro objeto de estudio.

Ya en la década de los 70, Titard (1971)¹ puso de manifiesto su preocupación por la cualidad de independencia cuando los auditores realizan otros servicios. El autor señala que, en la realización de una auditoría, el auditor debe ser realmente independiente. Pero además, la sociedad formada por los inversores, el gobierno y el público en general, deben creer que él es independiente.

Por este motivo este trabajo se centró fundamentalmente en la vertiente de apariencia de la independencia del auditor. Su principal objetivo fue determinar las opiniones de diferentes usuarios de los Estados Financieros sobre los auditores que también realizan otros servicios adicionales a la auditoría.

Para la realización de la investigación el autor envió un cuestionario a una muestra de usuarios compuesta por instituciones financieras, de la cual resultó un grupo final compuesto por 160 elementos.

¹ Ver Cuadro 5.1; Anexo I

El autor obtuvo en su estudio que el problema de la apariencia de independencia no parece que tuviera como consecuencia una gran preocupación en la época donde se llevó a cabo la investigación. No obstante aclara, que es posible que en algunos casos se produzca una falta de comprensión por parte de los usuarios sobre el papel específico que el auditor juega en la prestación de otros servicios.

Aunque el trabajo anterior pone de manifiesto que la preocupación sobre la provisión conjunta es un tema que existe desde hace ya bastante tiempo, sin embargo, la evolución sufrida por el entorno que afecta al mercado de servicios de auditoría hace pensar que las reglas del juego han cambiado tremendamente y que, por tanto, los resultados de este estudio son difícilmente extrapolables a nuestros tiempos.

En nuestra opinión, otro aspecto importante con respecto a las conclusiones obtenidas en el trabajo es la dificultad de extender los resultados obtenidos a otros usuarios de la información financiera distintos a los incluidos en el estudio.

En el trabajo de Firth (1980)² se vuelve a examinar el papel y la importancia de la independencia mediante el estudio de las percepciones de un grupo de auditores, analistas financieros y oficinas bancarias.

Para llevar a cabo su estudio, envió un cuestionario postulando 29 relaciones cliente-auditor diferentes. La muestra final fue de 389 individuos.

De acuerdo con la evidencia obtenida en el trabajo el autor indica, a diferencia de Titard (1971), que los participantes se mostraron preocupados por los problemas de independencia y, por ello, manifestaron que podían afectar a las decisiones de inversión y de crédito.

No obstante, existieron diferencias entre la opinión de aquellos participantes que intervienen en la elaboración de la información financiera

(auditores) y la de aquellos otros que son usuarios de dicha información (analistas financieros y oficinas bancarias). Los profesionales de la auditoría confían en gran medida en las directrices éticas profesionales marcadas para salvaguardar su independencia, sin embargo, los usuarios de la información financiera fueron mucho más escépticos con respecto a las mismas.

En relación con la anterior divergencia, el autor apunta que si los usuarios de la información financiera dudan de la independencia de los auditores podrían producirse las siguientes consecuencias negativas para las firmas de auditoría:

- Pérdida de valor del trabajo realizado por los auditores. Además de los problemas ocasionados en la imagen y prestigio de las firmas, se podría llegar a una situación donde la existencia de honorarios de auditoría deje de tener sentido.
- Mayor intervencionismo y control del gobierno en la auditoría. Dicha circunstancia podría disminuir ciertamente el poder de los miembros de la profesión.

Partiendo de la premisa de que los auditores tienen como objetivo prestar un servicio de calidad a sus clientes, y teniendo en cuenta la evidencia anterior, nosotros nos preguntamos cómo pueden los auditores argumentar que los problemas de independencia pueden solucionarse mayoritariamente mediante sus directrices profesionales, si saben que los usuarios que juzgan la calidad de su trabajo no lo perciben así.

El estudio de Shockley (1981)³ examinó nuevamente las percepciones de la independencia del auditor a través de un análisis empírico. En el diseño de la investigación utilizó un análisis factorial de la varianza para estudiar los juicios

² Ver Cuadro 5.2; Anexo I

³ Ver Cuadro 5.3; Anexo I

obtenidos en un experimento a 176 sujetos, divididos a su vez en cuatro grupos según sus características profesionales:

- Socios de las grandes firmas de auditoría.
- Socios del resto de firmas auditoras.
- Oficinas bancarias.
- Analistas financieros.

Los resultados indican que las firmas de auditoría de menor tamaño, que operan en un entorno altamente competitivo, proporcionando servicios de no-auditoría, tienen un mayor riesgo de pérdida de independencia. La permanencia de una firma con un mismo cliente durante un tiempo prolongado no resultó ser un factor significativo.

Compartimos con el autor la idea de que el valor del servicio de auditoría está condicionado por la asunción fundamental de que los auditores son independientes de sus clientes. La experiencia ha mostrado, no obstante, que la independencia real es insuficiente para soportar la credibilidad de esta hipótesis. Por tanto, los auditores deben permanecer atentos a las percepciones de aquellos que dependen de sus servicios, aunque las mismas difieran de las suyas.

Simunic (1984)⁴ realizó un interesante estudio sobre la auditoría, los servicios adicionales y la independencia del auditor. Para llevar a cabo el trabajo utilizó una muestra formada por 263 entidades auditadas por firmas de auditoría (133 grandes y 130 pequeñas) y aplicó a sus datos el método de la maximización de funciones junto con la regresión logística.

El autor señala a priori dos condiciones bajo las cuales la provisión conjunta puede llevar a comprometer la independencia del auditor:

- Cuando la pérdida del contrato de auditoría puede conllevar también la pérdida de contratos por otros servicios.

⁴ Ver Cuadro 5.4; Anexo I

- Cuando la firma de auditoría, ante la pérdida de contratos derivados de servicios adicionales, no puede emplear esos recursos en otros usos alternativos debido a que son muy especializados.

El autor presenta la siguiente evidencia obtenida de los resultados que alcanzaron en su trabajo:

- Los honorarios de auditoría de los clientes que también adquieren de los auditores otros servicios son considerablemente más altos que aquellos que no lo hacen.
- Los auditores pueden obtener eficiencias económicas por la prestación conjunta pero se enfrentan a potenciales amenazas a la independencia.
- La movilidad de los recursos afecta significativamente a la independencia del auditor. De forma que, cuando la reasignación de recursos conlleve costes elevados los auditores podrán comprometer en mayor medida su independencia. Además establece, que las grandes firmas de auditoría tienen menos probabilidad de sufrir daños en la independencia como consecuencia de la inmovilización de recursos.

Sobre la primera conclusión hay que señalar, como posteriormente comprobaremos en otros trabajos, que la literatura de investigación es contradictoria en este sentido, ya que otros autores concluyen que no existe tal relación positiva entre los honorarios de auditoría y no-auditoría. Además, como hemos comprobado anteriormente en este capítulo hay otros investigadores que afirman que los auditores bajan los precios de las auditorías que realizan con el objetivo de captar o retener al cliente y conseguir contratos por otros servicios diferentes.

Con respecto a las amenazas sobre la independencia, estamos de acuerdo con el autor con que aunque la prestación conjunta puede traer aparejado algunos efectos positivos, éstos no son suficientes para paliar los numerosos

efectos negativos que puede provocar en la credibilidad de la profesión de la auditoría.

El efecto de la realización de otros servicios en la apariencia de independencia fue de nuevo analizado por Pany y Reckers (1984)⁵. Para ello, los autores estudian las siguientes cuestiones:

- Conocimiento del papel del auditor.
- Separación del personal que realiza los servicios adicionales.
- Tipo de servicio de no-auditoría realizado.

El autor pone hincapié en el primero de los factores anteriores indicando que, en ocasiones, los resultados arrojados por otros trabajos de investigación son engañosos porque las opiniones provienen de individuos con una menor comprensión de la función de auditoría.

El estudio consistió en el envío de un cuestionario a una muestra de individuos para el análisis de sus percepciones sobre la independencia. La muestra final estuvo compuesta por 67 analistas financieros y 46 accionistas.

Los principales resultados obtenidos en el trabajo fueron los siguientes:

- La preocupación de los usuarios sobre la independencia del auditor no disminuye con sus conocimientos sobre la función de auditoría. Además, no existen diferencias significativas entre los analistas y los accionistas.
- Existen menos preocupaciones acerca de la independencia cuando los servicios adicionales son realizados por personal separado.
- No se encuentran diferencias en la percepción de los distintos servicios realizados por los auditores. Tampoco existen diferencias en las respuestas

⁵ Ver Cuadro 5.5; Anexo I

cuando se diferencia entre servicios con orientación contable y servicios con orientación no contable.

La evidencia anterior indica, sin duda, la importancia y la precaución que debe adoptarse ante el conflicto por la provisión conjunta de auditoría y otros servicios. Ni el conocimiento sobre la función de auditoría, ni el tipo de servicio prestado, contribuyen a eliminar los efectos negativos sobre la independencia. No obstante, sí que parece que la separación del personal implicado puede contribuir a paliar las percepciones negativas. Pero, a nuestro entender, esto no debe considerarse una solución, sino sólo una medida de salvaguarda.

Como hemos señalado anteriormente en este capítulo, la preocupación por la realización de otros servicios por parte de los auditores no es precisamente algo reciente. En junio de 1978 se adoptó el Accounting Series Releases (ASR) nº. 250 publicado por la Securities Exchange Commission (SEC)⁶ donde se requería a las compañías revelar información sobre el tipo y la cantidad de servicios de no-auditoría demandados a las firmas.

Sin embargo, dicha norma fue rescindida poco tiempo después argumentándose que había tenido un impacto negativo en la imagen de independencia de los auditores y, consecuentemente, en los niveles de realización de servicios de no-auditoría. La publicación de dicha norma y sus posteriores consecuencias ha sido objeto de análisis en numerosos trabajos de investigación⁷.

Scheiner (1984)⁸ fue uno de los primeros autores en abordar el estudio y consecuencias de la norma anterior. En concreto, en su trabajo analiza el

⁶ SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION, ASR nº 250 (U.S. Government Printing Office, June 1978).

⁷ Scheiner (1984), Parkash y Venable (1993) Abbott et al. (2001a), Hackenbrack y Elms (2002), Firth (2002), entre otros.

⁸ Ver Cuadro 5.6; Anexo I

impacto de los requerimientos de revelación exigidos por dicha norma en el subsiguiente nivel que alcanzaron las actividades adicionales a la auditoría.

La muestra final objeto de análisis estuvo compuesta por un conjunto de 307 entidades objeto de auditoría. El método de investigación consistió en un test no paramétrico combinado con el análisis de la varianza.

Los resultados del estudio no soportaron la idea de que los requerimientos de revelación instituidos por la SEC tuvieran un impacto sustancial sobre la cantidad de servicios de no-auditoría proporcionados. No obstante, parte de esta conclusión podría explicarse porque la mayoría de las firmas de auditoría implicadas en este estudio no proporcionaron a sus clientes servicios cuestionables⁹ después de la entrada en vigor de la norma. Por ello, señala el autor, que sería adecuado la realización de nuevos trabajos de investigación que tuvieran en cuenta otras variables no medidas en el anterior trabajo.

Sampson (1985)¹⁰, abordó nuevamente los efectos de los servicios de no-auditoría en las percepciones de independencia del auditor en el marco de su Tesis Doctoral. En su trabajo, mediante una regresión logística, analizó los datos recopilados a través de un cuestionario, a una muestra final de 36 analistas financieros.

De forma general, los resultados de su trabajo revelan que todos los servicios de no-auditoría afectan a las percepciones de daño en la independencia del auditor. No obstante, limitar el estudio a un solo grupo de usuarios y trabajar con una muestra tan reducida puede dificultar la extensión de los resultados obtenidos en el trabajo.

Sin embargo, compartimos con el autor las siguientes manifestaciones:

⁹ Hace referencia a aquellos que podrían tener un mayor impacto negativo en la cualidad de independencia del auditor.

¹⁰ Ver Cuadro 5.7; Anexo I

- La importancia que tiene la revelación de información sobre servicios de no-auditoría como instrumento útil para la mejora del proceso de toma de decisiones de los usuarios.
- El cuidado y precaución que la profesión contable debe poner en la prestación de algunos servicios que ocasionan más daño en las percepciones sobre la independencia.

Dentro de los trabajos que estudian las percepciones sobre independencia es interesante el estudio realizado por Mckinley et al. (1985)¹¹, el cual relaciona la provisión de otros servicios y el tipo y tamaño de firma de auditoría con las percepciones y decisiones de una muestra de 261 oficinas bancarias. Para la realización del estudio, presentó a los elementos de la muestra diferentes casos hipotéticos, dónde tenían que tomar una decisión relativa a la concesión de un préstamo.

A diferencia de investigaciones anteriores, los resultados del trabajo son contrarios a la idea convencional de que proporcionar servicios de no-auditoría afecta negativamente a la independencia del auditor. Sin embargo se observa que este tipo de usuarios de los Estados Financieros es sensible al tamaño de la firma de auditoría. En concreto, percibieron que generalmente las firmas de auditoría de mayor tamaño eran más independientes y realizaban trabajos de verificación más fiables.

Por lo tanto, a la luz de los resultados anteriores, parece que podría concluirse, que no hay evidencia que justifique la polémica sobre la independencia del auditor por la provisión conjunta de auditoría junto con otros múltiples servicios.

Sin embargo, sobre este respecto, hemos de señalar que son precisamente las grandes firmas de auditoría las que, por excelencia, cuentan con una mayor y más desarrollada línea de negocio constituida por múltiples y

¹¹ Ver Cuadro 5.8; Anexo I

variados servicios. Por consiguiente, desde nuestro punto de vista, ambos argumentos podrían plantearse como contradictorios.

Dentro de otro campo de investigación relativo a los efectos de los servicios de no-auditoría, se encuentra el trabajo de Palmrose (1986)¹². En dicho estudio se analiza la relación entre los honorarios por servicios de auditoría y honorarios por servicios de no-auditoría.

El autor envió un cuestionario a una muestra de entidades auditadas por las grandes firmas de auditoría de aquella época, la cual resultó en un conjunto de 298 respuestas. La información obtenida mediante los cuestionarios, referida al período que va desde octubre de 1980 hasta octubre de 1981¹³ (período hasta el cual estuvo vigente el ASR n° 250), fue tratada mediante una regresión logística.

Para la realización del trabajo, el autor distingue entre tres tipos de servicios: relacionados con la contabilidad, no relacionados con la contabilidad e impuestos. A su vez, diferencia entre firmas de auditoría y otro tipo de compañías que también puede proporcionar estos servicios.

Al igual que Simunic (1984), los resultados del estudio indican una relación positiva entre los honorarios por servicios de auditoría y por servicios de no-auditoría. Por consiguiente, los resultados del estudio no soportan la creencia de que existen beneficios en la provisión conjunta de auditoría junto con otros servicios.

Por otro lado, el autor también obtiene en su estudio que los clientes perciben que las firmas de auditoría son mejores para la provisión conjunta de servicios de auditoría y no-auditoría. Tal situación pone de manifiesto la gran motivación de los clientes para contratar a los auditores como proveedores de otros servicios además de para verificar sus cuentas.

¹² Ver Cuadro 5.9; Anexo I

¹³ Desde nuestro punto de vista, el corto período al que hace referencia el estudio se convierte, inevitablemente, en una limitación para los resultados obtenidos en el mismo.

Pasamos a examinar el estudio realizado por Pany y Reckers (1988)¹⁴, en el que los autores analizaron la cuestión de cómo afectaba la realización de otros servicios a las decisiones y percepciones de diferentes usuarios. En concreto, ellos examinaron cómo afectaba la provisión conjunta a las decisiones de inversión y de crédito. Para ello, seleccionaron una muestra de oficinas bancarias y de analistas financieros.

En el trabajo se consideran varios niveles de prestación de servicios: 0%, 25%, 60% y 90% de la media anual de honorarios de auditoría. Es necesario aclarar, que los sujetos analizados no eran conscientes del interés y preocupación que tenían los investigadores con el estudio que estaban llevando a cabo.

Cada grupo de oficinas bancarias evaluó una propuesta de concesión de un préstamo a una gran corporación con un único nivel de prestación de servicios de los anteriormente indicados. Asimismo, a los analistas financieros se les proporcionaron datos similares de la misma compañía para que recomendaran diversas acciones de inversión en dicha empresa.

De esta forma, los autores encuentran que los incrementos en los niveles de realización de otros servicios llevan a una disminución de la percepción sobre la independencia. Sin embargo, lo anterior no se cumplía cuando cada grupo de sujetos respondía sólo para un nivel de prestación de otros servicios.

Después de efectuar diversas pruebas, alterando los diversos niveles de prestación de otros servicios, sólo se obtuvieron dos resultados estadísticamente significativos en el estudio:

- Con respecto a las oficinas bancarias, la decisión de otorga el préstamo, era la única variable dependiente que se veía afectada de manera significativa y para un nivel de prestación de servicios igual al 25%. Es decir, los individuos que recibieron la prueba para ese nivel, será más probable que

¹⁴ Ver Cuadro 5.10; Anexo I

concedan el préstamo, que aquellos otros individuos que se enfrentaron a la prueba con el resto de categorías de servicios.

Los autores establecen que podría explicarse este resultado argumentando que los individuos están satisfechos con la prestación de otros servicios, pero cuando éstos exceden un determinado límite consideran que puede comenzar a dañarse la independencia del auditor. No obstante, no encuentran evidencia sobre esta afirmación, por tanto, se inclinan a atribuir los resultados a la suerte.

- Para los analistas financieros, el único ítem significativamente afectado por el nivel de prestación de otros servicios fue la decisión de inversión a 12 meses. De esta forma, no se percibió daño en la independencia para niveles del 0%, 25% y 60%. Sin embargo, sí existían dudas sobre dependencia del auditor para la categoría del 90%.

Sobre este respecto, en el trabajo se apunta que un nivel de prestación de otros servicios del 90% es extremadamente grande. Los autores afirman que muy pocas compañías se comprometerían prestando otros servicios en un porcentaje tan elevado.

En definitiva, el estudio concluye estableciendo que, el hecho de que el auditor preste otros servicios adicionales, parece ejercer un efecto muy pequeño o ninguno sobre:

- Las decisiones de concesión de créditos e inversión típicas.
- La percepción de la fiabilidad de los Estados Financieros y, por ende, de la independencia del auditor.

Todas las conclusiones mostradas en este estudio nos hacen reflexionar sobre si encontramos un reflejo de ellas en la realidad del mercado de auditoría. Después de meditar sobre este respecto, concluimos que si en la actualidad es tan frecuente escuchar opiniones en contra de que los auditores realicen otras

tareas diferentes debido a los numerosos inconvenientes que esto conlleva, cómo es posible que puedan obtenerse resultados tan diferentes.

Además, considerar sólo dos tipos de usuarios, es decir, los bancos y los analistas financieros, nos parece una restricción importante, ya que nos preguntamos si las opiniones y percepción de estos sujetos son representativas de lo que la sociedad en su conjunto siente y piensa sobre la profesión de auditoría.

Palmrose (1988)¹⁵ realizó de nuevo un estudio sobre la adquisición servicios adicionales a la auditoría, diferenciando en este caso, por un lado, entre pequeñas y grandes compañías auditadas y, por el otro, entre firmas de auditoría y otro tipo de proveedor de estos servicios.

El estudio se realiza utilizando datos, referidos a un único período entre octubre de 1980 y octubre de 1981¹⁶, recopilados vía cuestionarios de una muestra final resultante de 361 compañías (269 sociedades anónimas y 92 pequeñas y medianas empresas).

Los resultados del estudio reflejan principalmente lo siguiente:

- Las compañías utilizaron principalmente sus firmas de auditoría más que a otros proveedores para adquirir servicios adicionales. No se encontraron diferencias significativas entre las sociedades anónimas y las pequeñas y medianas compañías, con respecto al uso de las firmas de auditoría u otras empresas, el tipo de servicio adquirido o magnitud relativa del gasto por dichos servicios.

¹⁵ Ver Cuadro 5.11; Anexo I

¹⁶ De nuevo hemos de señalar que el corto período al que hace referencia el estudio, se convierte en una limitación para los resultados obtenidos en el mismo.

- En la mayoría de los casos, las firmas de auditoría son los proveedores que ofrecen los servicios a un menor coste.

Nuevamente se pone de manifiesto las tremendas motivaciones, desde el lado de la demanda, que justifican en cierta medida la realización de estas actividades por parte de los profesionales de la auditoría.

Así el autor manifiesta que, cualquier intención de limitar o evitar la utilización de las firmas de auditoría para la provisión de otros servicios, necesita considerar los costes potenciales de las compañías al tener que utilizar un proveedor alternativo, en relación con los beneficios de percibir incrementos en la independencia del auditor, si es que realmente los hay.

En este sentido, hemos de señalar que esta postura ante la cuestión puede ser ampliamente debatida. Así, son muchos autores, como estamos comprobando a lo largo de este capítulo, que presentan una evidencia contraria a lo anterior. También, desde nuestro punto de vista, podrían constituir argumentos de peso, los múltiples y graves escándalos financieros¹⁷, que han protagonizado numerosas firmas de auditoría en la historia, las cuales facturaban a sus clientes cantidades realmente importantes por otros servicios.

En el trabajo de Beck et al. (1988b)¹⁸ se estudian las implicaciones que puede tener la provisión de otros servicios en la independencia del auditor, considerando además un factor relacionado con la permanencia del auditor con ese mismo cliente.

Los autores, mediante el uso de la estadística descriptiva, trataron datos correspondientes a una muestra de 338 entidades auditadas para el año 1978, y 244 para 1979.

Fundamentalmente, los resultados obtenidos indican que la realización de servicios adicionales a la auditoría tiene, efectivamente, consecuencias en la

¹⁷ Por citar algunos de los casos más recientes: Enron, WorldCom, etc.

¹⁸ Ver Cuadro 5.12; Anexo I

permanencia del auditor con el cliente, de forma que dicha variable es mayor y más estable cuando se adquieren del auditor altos niveles de estos servicios. No obstante, los efectos de vinculación entre el auditor y el cliente provocados por la realización de servicios de no-auditoría son pequeños en relación con el nivel base de vinculación asociada con el acuerdo de auditoría. Sobre este respecto, debemos manifestar que, en nuestros tiempos, los volúmenes de facturación de la mayoría de las firmas por otros servicios adicionales sobrepasa, en ocasiones, incluso al nivel de los propios servicios de auditoría.¹⁹

Por este motivo, los autores concluyen estableciendo que la independencia del auditor no está dañada de forma sustancial por la realización de otros servicios adicionales. Sin embargo reconocen, que su estudio debiera completarse teniendo en cuenta otras variables omitidas que también pueden tener efecto en la permanencia del auditor con el cliente, por ejemplo, el tamaño de la firma de auditoría o la emisión de informes con opiniones calificadas.

En nuestra opinión, los anteriores resultados pueden ser debatidos con el siguiente razonamiento. Debido a la naturaleza económica inherente al acuerdo de auditoría, los auditores inevitablemente dependen, para la obtención de beneficios, de sus clientes y, en algunos casos extremos, de un único cliente. Tradicionalmente, se ha argumentado que dicha circunstancia puede perjudicar de forma grave a la independencia de los profesionales. Por consiguiente, entendemos que la ampliación de los acuerdos económicos existentes en la relación cliente-auditor, máxime en el panorama actual, conlleva, siguiendo un razonamiento lógico, un incremento de dicha dependencia económica.

Gul (1989)²⁰ realizó un trabajo con el objetivo de determinar cuáles son los factores que realmente afectaron a un determinado grupo de usuarios con respecto a su percepción del grado de independencia del auditor.

¹⁹ De los cuatro millones de euros que Gas Natural pagó el año 2002 a PricewaterhouseCoopers, hasta 3.2 millones correspondieron a servicios de consultoría (*Cinco Días*, 23 de junio de 2003)

²⁰ Ver Cuadro 5.13; Anexo I

Para ello, envió un cuestionario a una muestra de empleados de banca que resultó en un número final de 49 respuestas. Los datos recopilados a través del cuestionario fueron tratados mediante un análisis de la varianza.

El autor indica que en la actualidad en el entorno de auditoría existen una serie de factores que pueden afectar a las percepciones de independencia. Entre ellos, la situación financiera del cliente, la provisión de otros servicios, la competitividad existente en el mercado de auditoría, la existencia de un Comité de Auditoría, el tamaño de la firma auditora y la permanencia de los auditores con un mismo cliente.

Los resultados del trabajo sugieren que los servicios adicionales a la auditoría, la competencia en el mercado y el tamaño de la firma afectan a las percepciones de la independencia. Los dos primeros tuvieron efectos positivos sobre la independencia, mientras que el último tuvo un efecto negativo sobre dicha cualidad. Sin embargo, según la evidencia obtenida, no guardan relación con las percepciones sobre la independencia ni la existencia de Comités de Auditoría ni la situación financiera del cliente.

No obstante, el autor manifiesta la necesidad de realizar investigación adicional para profundizar en los motivos por los que los dos factores anteriores no tienen relación con la independencia y para determinar las razones por las que los resultados, referidos a la prestación de otros servicios y la competencia dentro del mercado, no son consistentes con los de otros trabajos de investigación, como puede comprobarse a lo largo del presente capítulo.

Además de la investigación adicional señalada por el autor, en nuestra opinión, también podría ser interesante la extensión del trabajo a otros colectivos que son sensibles a la independencia del auditor.

En el trabajo de Abdel-khalik (1990)²¹ se analiza de nuevo la relación entre los honorarios de auditoría y no-auditoría. El autor envió un cuestionario a una muestra de entidades auditadas, que resultó en un total de 84 respuestas. Los

datos obtenidos fueron tratados mediante una regresión logística, donde las variables principales fueron la magnitud de ambos honorarios.

A diferencia de otros autores (Simunic, 1984; Palmrose, 1986) el autor concluye manifestando que la adquisición de otros servicios al auditor no tiene relación con los honorarios de auditoría. Apunta además, que los honorarios de auditoría están en la mayoría de los casos determinados por variables relacionadas con el esfuerzo de auditoría: tamaño del cliente, compañías subsidiarias, tipo de propiedad, etc.

No obstante, manifiesta que una debilidad del trabajo es la imposibilidad de acceder a otras medidas que ayuden a identificar la información relacionada con el esfuerzo de auditoría, por ejemplo, recursos totales, magnitud de las cuentas a cobrar, etc.

Sobre la diferencia de sus resultados con respecto a los obtenidos en estudios anteriores, el autor manifiesta que no sería racional pensar que los clientes estén dispuestos a pagar más por la adquisición conjunta de ambos servicios, que por hacerlo de forma separada.

Pero, en este sentido, Solomon (1990) aporta razones interesantes que explican la posibilidad de que tal situación se produzca de forma efectiva en las relaciones entre los auditores y sus clientes:

- La relación positiva entre ambos honorarios puede ser debida a circunstancias particulares de la entidad auditada. Por ejemplo, puede que se trate de una compañía que esté pasando por una situación de crisis, la cual le provoca la necesidad de contratar una cantidad importante de servicios adicionales a sus auditores y que también hace que sea mayor el esfuerzo de los profesionales (medido normalmente en horas de trabajo) en la realización de la auditoría.

²¹ Ver Cuadro 5.14; Anexo I

- La contratación de ciertos tipos de servicios (por ejemplo, nuevos diseños de sistemas de información) puede conllevar cambios en la organización que, como consecuencia, provoquen la necesidad por parte de los auditores de un mayor esfuerzo en su trabajo.
- Las propias características del mercado de servicios adicionales a la auditoría podrían proporcionar otra explicación. Es decir, si la competitividad en dicho mercado fuera muy escasa entonces los auditores se podrían permitir facturar altos honorarios a sus clientes, lo cual también apoyaría la relación positiva entre ambas variables.
- Por último, la dinámica interna de las firmas de auditoría y la categorización arbitraria de los distintos servicios que componen su oferta total puede llevar a la apariencia de tal situación. En definitiva, las auditoras pueden no realizar una adecuada clasificación entre lo que constituye realmente la actividad de auditoría y todo el resto de servicios²².

Por su parte, Dopuch y King (1991)²³ realizan un trabajo en el que pretenden analizar la conveniencia de que los auditores sigan prestando otros servicios a sus clientes diferentes de la actividad de auditoría. Para ello, utilizaron un cuestionario que presentaron a un grupo de 18 estudiantes universitarios del área de economía y negocios.

En su estudio plantearon la existencia de dos tipos de mercados:

- Mercados restrictivos: aquellos donde sería necesario utilizar un auditor diferente para cada tipo de servicios.
- Mercados no restrictivos: aquellos donde los auditores podían prestar libremente todo tipo de servicios.

²² Este comportamiento puede tener como objetivo, por ejemplo, evitar una apariencia de falta de independencia.

²³ Ver Cuadro 5.15; Anexo I

En total, plantearon doce mercados (seis de cada tipo) y, para llevar a cabo su investigación, elaboraron un cuestionario que presentaron a la muestra seleccionada en dos secciones diferenciadas en el tiempo.

Los resultados obtenidos por los autores según las hipótesis establecidas en ambos mercados fueron los siguientes:

- No existen diferencias significativas de eficiencia económica entre ambos mercados.
- No encuentran que los auditores reduzcan sus esfuerzos de verificación en ninguno de los dos mercados.
- En los mercados restringidos podría provocarse el siguiente cambio en la estructura de la industria: algunas firmas se especializarían en servicios de no-auditoría y otras en auditoría.

Los autores, de acuerdo con los resultados obtenidos, afirman que prohibir la prestación de servicios de no-auditoría en el mercado restringido no tuvo ninguna mejora de eficiencia económica.

Tampoco obtuvieron evidencia de que los auditores redujeran sus esfuerzos en la actividad de auditoría ni en un mercado ni en otro. Sin embargo, las restricciones sí alteraron las estrategias de oferta de los auditores ya que, debido a la mayor eficiencia obtenida con la prestación de servicios adicionales, sentían una mayor preferencia por la obtención de contratos de otros servicios.

Por tanto, concluyeron que no consideraban necesario la prohibición de servicios adicionales e incluso reflexionan sobre si, tal prohibición, podría ocasionar efectos negativos en la estructura del mercado de auditoría debido a la tendencia hacia la especialización.

A nuestro entender, es posible que se produzca una mayor propensión hacia la especialización en la prestación de otros servicios en mercados restringidos, pero precisamente por la mayor eficiencia que éstos proporcionan. Por tanto, discrepamos con los autores en que no existen diferencias de eficiencia económica en ambos mercados.

Adicionalmente, pueden señalarse las siguientes debilidades con respecto al trabajo anteriormente analizado:

- El experimento se llevó a cabo con un número de participantes relativamente bajo.
- Sólo considera que las economías de escala fluyen desde los servicios adicionales hasta los servicios de auditoría. Sin embargo, si dichas sinergias verdaderamente existen, podrán producirse en ambos sentidos.

Davis et al. (1993)²⁴, realizó un estudio empírico donde replicó los resultados del trabajo de Simunic (1984). En él se examina la relación entre el esfuerzo de auditoría, los honorarios de auditoría y la provisión de servicios adicionales a clientes de auditoría. Los autores obtuvieron datos de 98 entidades que habían sido objeto de auditoría a través de un cuestionario. Posteriormente, utilizaron una regresión logística para identificar relaciones causales entre las distintas variables.

En concreto, los autores estudian si el conocimiento que proporciona la prestación de otros servicios podría ocasionar una mayor eficiencia en costes en la posterior realización del trabajo de auditoría financiera.

Para su investigación utilizan una muestra de datos recopilados de registros de facturación internos, papeles de trabajo y memorándum de planificación de auditoría para demostrar la relación positiva entre los servicios de no-auditoría y el esfuerzo de auditoría. Posteriormente, realizaron una

²⁴ Ver Cuadro 5.16; Anexo I

regresión del esfuerzo de auditoría sobre del honorarios procedentes de servicios adicionales.

De acuerdo con sus resultados, los autores manifiestan que los clientes que adquieren otros servicios adicionales requieren un mayor esfuerzo de auditoría. Además, no obtienen suficiente evidencia de que el incremento de conocimiento, si es que existe, permita a los auditores recibir honorarios más altos, dado un determinado esfuerzo de auditoría, para clientes que adquieren servicios adicionales.

Por tanto, concluyeron señalando que su trabajo no proporcionaba evidencia empírica de que la provisión de servicios adicionales pueda crear circunstancias que lleven al auditor a comprometer su independencia.

No obstante, señalan que sería interesante realizar futuras investigaciones donde, para evaluar la influencia sobre el esfuerzo de auditoría, se tuvieran en cuenta otras posibilidades por las que pudieran beneficiarse los auditores mediante la prestación conjunta. Así, los autores señalan las siguientes:

- Existencia de una fuerte vinculación entre el auditor y el cliente.
- Obtención de mayores rentas por la prestación de otros servicios.

En definitiva, tenemos la impresión de que los autores al final no proporcionan una conclusión definitiva. Aunque, en un primer momento, establecen que no encuentran evidencia que asegure que los servicios adicionales perjudican a la independencia, luego señalan una serie de situaciones en las que habría que profundizar, lo que nos hace plantearnos dudas sobre la consistencia de sus conclusiones.

Además, en el mercado de auditoría es frecuente encontrar relaciones con fuerte vinculación entre las firmas y sus clientes y, como ya hemos señalado

anteriormente, la facturación de las firmas por otros servicios cada vez es mayor. Todo ello, por tanto, podrá tener a priori implicaciones en la independencia del auditor.

Por otra parte, las conclusiones del trabajo pueden estar condicionadas además por las siguientes limitaciones:

- La clasificación recibida de honorarios por otros servicios puede no ser correcta.
- La muestra está compuesta por compañías pequeñas. Por ello, es difícil generalizar los resultados obtenidos para compañías mayores.

Es interesante examinar el trabajo de Parkash y Venable (1993)²⁵, ya que en él se estudiaba el tema de la prestación conjunta desde una perspectiva diferente. Los autores analizan los incentivos que pueden tener las entidades auditadas para desear que su auditor sea un profesional independiente y lo relacionan con el caso de los servicios de no-auditoría.

Específicamente, los autores intentan demostrar si las entidades auditadas modifican su demanda de otros servicios a los auditores en función de la existencia de conflictos de agencia significativos, es decir, las diferencias que pueden aparecer entre la propiedad y la gestión debido a los diferentes objetivos perseguidos por cada uno.

Ellos afirman que la Teoría de la Agencia sugiere que las entidades auditadas tienen un incentivo para limitar la adquisición de servicios de no-auditoría debido al riesgo de que éstos disminuyan la independencia del auditor. En este caso, la credibilidad de la función de verificación puede ponerse en entredicho y ocasionar, por tanto, un incremento del conflicto entre propietarios y directivos.

²⁵ Ver Cuadro 5.17; Anexo I

Para su estudio, utilizan datos de una muestra de 860 compañías, correspondientes al período 1978-1980. Los autores realizan una regresión logística para probar si las entidades modifican la adquisición de servicios adicionales de acuerdo con el potencial coste de agencia que puede producirse.

Los autores realizan una distinción fundamental de los servicios adicionales que pueden prestar los auditores:

- Recurrentes: son aquellos que el auditor presta al cliente de forma permanente en el tiempo.
- No recurrentes: son aquellos que el auditor presta al cliente de forma excepcional.

Por tanto, señalan que habrá que centrarse en los servicios adicionales a la auditoría recurrentes para determinar las diversas consecuencias que puedan provocar. Sin embargo, los servicios no recurrentes tendrán un efecto mínimo de vinculación con el auditor ya que no se estima que se produzcan en el futuro.

Los resultados del estudio muestran que, para evitar los costes asociados a problemas de la agencia, las entidades auditadas gestionan voluntariamente la adquisición de otros servicios con carácter recurrente a los auditores, ya que reconocen el daño potencial que pueden provocar en la independencia del auditor.

No obstante, los autores reconocen que la diferenciación entre servicios de no-auditoría recurrentes y no recurrentes resulta complicada, y puede requerir clasificaciones muy refinadas. Además, algunos tipos de servicios pueden tener componentes recurrentes y no recurrentes.

En nuestra opinión, el trabajo que acaba de ser analizado muestra una conclusión relevante sobre como las entidades auditadas pueden de alguna forma controlar la independencia de los auditores que contratan, debido al temor de la

aparición de conflictos entre los propietarios de las compañías y las personas que la gestionan. También compartimos con los autores la necesidad de impulsar la utilización y el papel desempeñado por los Comités de Auditoría como mecanismo importante para controlar y limitar la adquisición de otros servicios.

Sin embargo, es necesario matizar que existen numerosas compañías donde no existe el conflicto de la agencia, es decir, aquellas compañías donde el directivo también es propietario de la compañía. Por tanto, habría que plantearse si, en este caso, existe una motivación por parte de la entidad y, en su caso, cómo medirla, para contratar a un auditor de cuentas que sea un profesional independiente.

Por otra parte, el estudio de Bartlett (1993)²⁶ también se centró en la percepción que proporcionan los auditores sobre su cualidad de profesionales independientes. Específicamente, el trabajo analiza tres cuestiones:

- ¿Es la independencia, en realidad, una cualidad o sólo es una variable que puede tener un rango de valores dependiendo de las percepciones de los usuarios?
- ¿Se encuentra afectada la percepción de independencia del auditor por la proporción de honorarios de auditoría en comparación al total de honorarios facturado por la firma?
- ¿Qué efectos tiene la formación en contabilidad y auditoría de los usuarios que opinan sobre la independencia de los auditores?

El autor seleccionó una muestra de 143 auditores y 100 empleados de banca y, mediante el envío de un cuestionario, les propuso varias circunstancias para que calibraran su percepción de independencia. Los métodos utilizados en el trabajo fueron el Alfa de Cronbach y el Coeficiente de Spearman.

²⁶ Ver Cuadro 5.18; Anexo I

Los resultados mostraron que existen diferencias significativas entre la percepción de independencia de los empleados de banca y los auditores en nueve de las diez situaciones que fueron presentadas. Por tanto, entendemos que ante una misma situación con idéntico grado de independencia de un determinado profesional se producirían discrepancias entre la percepción de los colectivos analizados.

Sin embargo, el tamaño de los honorarios fue el único factor para el que ambos grupos consideraron que su importancia puede perjudicar a la independencia del profesional.

Por último, el autor obtuvo que la cualificación en contabilidad y auditoría no afectaba a la evaluación de la independencia del auditor.

Nos gustaría realizar una matización sobre el primer resultado obtenido en el estudio, ya que consideramos que es lógico que las percepciones sobre la independencia del auditor difieran en los dos grupos, debido a las diferentes características que presentan ambos. Por ello, la comparación entre los dos grupos que componen la muestra debe hacerse con cautela.

Adicionalmente, entendemos que habría que plantearse la necesidad de realizar nuevos trabajos en donde se incluyan otros grupos de usuarios que tengan intereses, implicaciones y una visión más objetiva sobre el tema.

Según el autor, el trabajo está condicionado además por las siguientes circunstancias:

- La escala utilizada para medir las percepciones de independencia puede no ser adecuada.
- Pueden existir desviaciones en los resultados debidas al número de cuestionarios que no fueron contestados.

El trabajo de Barkess y Simnett (1994)²⁷ volvió a centrar su atención en las implicaciones producidas en los precios de auditoría y en la independencia del auditor en los casos donde las firmas prestan múltiples servicios.

Para llevar a cabo su trabajo, los autores analizaron los datos de una amplia muestra de 2.094 entidades auditadas mediante el uso de la regresión logística. Los resultados mostraron la siguiente evidencia:

- La provisión de otros servicios por las firmas de auditoría ha cobrado importancia creciente a lo largo de los años analizados en el estudio.
- Después de controlar otros factores que pueden influenciar a los honorarios de auditoría, los autores señalan que dichos honorarios guardan una relación positiva con los honorarios por otros servicios.
- No se encontró una relación entre la cantidad de honorarios por otros servicios, ni con la permanencia del auditor con un mismo cliente, ni con la calificación de los informes de auditoría.

No obstante, los autores manifiestan la necesidad de realizar investigación adicional para determinar la razón de la relación positiva entre ambos honorarios. En futuros trabajos se podría incluir el estudio de aspectos tales como la complejidad del cliente y el desglose de las categorías de servicios ofrecidos.

Por su parte, Wines (1994)²⁸ trata en su trabajo las siguientes cuestiones: la provisión de servicios adicionales, la calificación de opiniones en auditoría y la independencia del auditor. Mediante el uso de la regresión logística, analizó los datos de una pequeña muestra de 76 entidades sometidas a auditoría.

Los resultados de su investigación señalan que existe un daño potencial en la apariencia de independencia, cuando las firmas proporcionan altos niveles

²⁷ Ver Cuadro 5.19; Anexo I

²⁸ Ver Cuadro 5.20; Anexo I

de otros servicios a sus clientes de auditoría. De esta forma, los usuarios de la información financiera podrían concluir que es menos probable que los auditores califiquen los Estados Financieros de una determinada compañía, cuando de ella se derivan altos niveles de honorarios por otros servicios.

Pero, como el propio autor manifiesta, puede que asociar la calidad de la auditoría, únicamente, con la frecuencia con la cual las firmas de auditoría proporcionan opiniones calificadas, resulte en un análisis incompleto. Por el contrario, pueden existir otras muchas variables que afecten a dicha situación, como por ejemplo, las características de la entidad auditada (tamaño, complejidad, etc.) o la cualificación de los profesionales que realizan la auditoría.

Por todo ello, se indica en el trabajo la necesidad de investigación adicional que tenga en cuenta otros muchos factores. Además señala que podría ser interesante analizar, por un lado, las distintas categorías individuales de servicios adicionales y, por el otro, la relación entre los distintos honorarios por otros servicios y los diferentes tipos de opiniones calificadas.

Pany y Lowe (1995)²⁹ estudiaron si el hecho de que el auditor realice otros servicios afecta a varios factores: la percepción de independencia, la fiabilidad de los Estados Financieros y las decisiones de inversión. Para su trabajo utilizaron un cuestionario enviado a una muestra de oficinas bancarias, que resultó en un número final de 401 respuestas. En dicho cuestionario se les pedía que tomaran una decisión para la concesión de un préstamo. Para ello, tenían que evaluar la fiabilidad de la información contable proporcionada y, por tanto, la independencia del auditor. En el cuestionario los autores manipularon los niveles de prestación de otros servicios por parte de los auditores.

De acuerdo con lo anterior, los autores mostraron las siguientes conclusiones obtenidas de los resultados de su estudio empírico:

²⁹ Ver Cuadro 5.21; Anexo I

- Cuanto la relación entre el auditor y el cliente procedente de la prestación de otros servicios no era relevante, los usuarios no percibían un daño en la independencia del auditor. Sin embargo, la existencia de acuerdos materiales sí afectaba a la percepción de los usuarios sobre la fiabilidad de los Estados Financieros.
- Tampoco influía en los usuarios el tipo de servicio que los auditores prestaban a sus clientes.
- La utilización de medidas de salvaguardas, como separación del personal involucrado y acuerdos de menor duración, tenían un impacto positivo en la percepción de los usuarios.

Sin embargo, hemos de señalar que, en nuestra opinión, la utilización de medidas de salvaguarda, puede ayudar a paliar el problema de la apariencia de independencia, pero será necesario implantar una serie de cambios en el mercado de servicios de auditoría para que también se logre subsanar el problema de independencia real existente en dicho mercado.

Adicionalmente, los autores señalan las siguientes debilidades con respecto al estudio anterior:

- Es difícil determinar el realismo de los casos planteados a los individuos de la muestra.
- El ratio de respuestas al cuestionario fue pequeño.
- Sólo fue examinado un número limitado de relaciones de negocio

Los mismos autores volvieron a realizar un trabajo en 1996³⁰ para examinar los efectos del tipo de acuerdo, la estructura y la materialidad de

³⁰ Ver Cuadro 5.22; Anexo I

servicios adicionales realizados por la firma auditora con los clientes de auditoría.

La información del estudio fue recabada, nuevamente, mediante un cuestionario y, en este caso, la muestra final estuvo compuesta por un grupo total de 309 analistas financieros.

Su intención era determinar cuales eran las percepciones de este tipo concreto de usuarios de los Estados Financieros en función de la existencia y tipo de relaciones de negocio entre las firmas y sus clientes de auditoría, así como los efectos de la importancia del acuerdo y el grado de separación de personal implicado en la provisión de tales servicios.

En combinación con su trabajo anterior, los autores presentaron las siguientes conclusiones:

- Consistente con su estudio anterior, los resultados sugieren que el tipo de relación entre la firma y el cliente, no afecta a las percepciones de los usuarios. Si bien, en la misma línea que la posición del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), los inversores no perciben efectos negativos cuando los acuerdos son poco importantes. Sin embargo, la Securities Exchange Commission (SEC) considera que aunque las relaciones no sean materiales puede existir daño a la independencia.
- Igual que en el trabajo anterior, los autores obtuvieron que existía una mayor valoración de la fiabilidad de los Estados Financieros, y se favorecían las decisiones de inversión, cuando se producía en la firma una separación del personal de auditoría y el de otros servicios.
- De forma conjunta, ambos estudios nos indican que para dos grupos diferentes de usuarios de los Estados Financieros, el caso donde los acuerdos por otros servicios se realizaba por divisiones separadas no era

percibido más positivamente que el caso en que los servicios adicionales los prestaba una firma diferente. Por este motivo, la creación por parte de Arthur Andersen de la firma Andersen Consulting no provocó en los usuarios un incremento de su percepción de la independencia de la firma.

Por todo ello, los autores manifiestan que, con un grado de materialidad estándar, la apariencia de independencia no tiene porque ser dañada por la realización de acuerdos de consultoría. Por ello, la Securities Exchange Commission (SEC) debería considerar la circunstancia anterior a la hora de elaborar sus propuestas y tener en cuenta las peticiones de las firmas de auditoría en ese sentido.

Finalmente, hemos de señalar que este estudio adolece de las mismas debilidades que manifestamos en el estudio anterior.

El trabajo de Ezzamel et al. (1996)³¹ se centra de nuevo en el estudio de la relación existente entre los honorarios por servicios de auditoría y los honorarios por otros servicios. Los autores utilizan una regresión logística para tratar los datos procedentes de una muestra de 314 empresas sometidas a auditoría.

Los principales resultados del estudio fueron los siguientes:

- Los ingresos obtenidos por las firmas de auditoría por otros servicios ascienden casi al 90% de los niveles correspondientes a auditoría para el período 1992-1993 y más de la cuarta parte de los clientes pagaron más por servicios adicionales que por auditoría.
- La relación entre los honorarios de auditoría y los honorarios por otros servicios, como otros trabajos han mostrado, es positiva.

³¹ Ver Cuadro 5.23; Anexo I

- La revelación de información sobre honorarios fue limitada y ocasionó una gran variedad en la forma en la que los mismos fueron publicados.

Los niveles alcanzados por la facturación de otros servicios que han sido mostrados en el estudio, sostienen los temores expresados por los organismos reguladores y los investigadores sobre el tema, relativos a que la provisión de otros servicios pueden ocasionar un daño potencial en la independencia de los auditores.

Con respecto a la revelación de información sobre honorarios, ante la evidencia obtenida, los autores manifiestan la necesidad, al igual que el informe Cadbury, de revisar los requerimientos de publicación de información sobre honorarios en el Reino Unido.

Lamentablemente, en el trabajo no ha sido posible utilizar datos de servicios de no-auditoría desagregados para poder analizar la relación de cada uno de estos servicios de forma independiente con los honorarios de auditoría.³²

Firth (1997a)³³ realizó un estudio en el que también examinó las implicaciones de los costes de la agencia en las motivaciones de las entidades auditadas para trabajar con auditores independientes. En su trabajo analizó, mediante una regresión logística, datos de una muestra de 500 grandes compañías de la industria británica para el periodo 1992-1994.

El autor señala que la Teoría de la Agencia sugiere que las auditorías externas son necesarias para expresar una opinión independiente sobre los Estados Financieros de una compañía y así controlar y verificar las acciones llevadas a cabo por la gestión.

Las hipótesis planteadas en el trabajo estaban relacionadas con el hecho de que las compañías con altos costes de agencia reducirán la adquisición de

³² Los mismos autores realizan un trabajo posterior, en el año 2002, en el que intentan paliar dicha limitación.

servicios de no-auditoría. En concreto, asocian una mayor adquisición de otros servicios con situaciones donde los potenciales costes de agencia son menores.

Hipótesis 1: Existe una relación positiva entre el nivel relativo de otros servicios adquiridos y el porcentaje de participación en la propiedad de los directores de la compañía.

Hipótesis 2: Existe una relación positiva entre el nivel relativo de otros servicios adquiridos y el porcentaje de participación en la propiedad correspondiente a grandes accionistas.

Hipótesis 3: Existe una relación negativa entre el nivel relativo de otros servicios y el ratio que mide la proporción de débitos y recursos totales de la compañía.

Los resultados obtenidos del estudio reflejan que, en todos los casos donde exista un potencial coste de la agencia, las entidades auditadas controlarán la adquisición de otros servicios a sus auditores.

De nuevo esta conclusión, nos parece bastante relevante, pero tenemos que volver a manifestar la necesidad de estudiar aquellos casos donde no existan costes de agencia y, por ende, motivación de las compañías para procurar que sus Estados Financieros sean auditados por profesionales independientes.

Además, observando la muestra seleccionada, las conclusiones del trabajo sólo tendrían validez para grandes compañías, es decir, aquellas donde es más probable que se produzcan altos costes de agencia.

Firth (1997b)³⁴ vuelve a retomar el asunto de la provisión conjunta, pero ahora, centra su estudio en el análisis de las implicaciones de la realización de otros servicios en los honorarios de auditoría.

³³ Ver Cuadro 5.24; Anexo I

³⁴ Ver Cuadro 5.25; Anexo I

El autor manifiesta que la obligación del auditor es informar a los accionistas y que la publicación de datos de honorarios podría concebirse, considerando constantes otros factores, como una medida de la calidad del trabajo de auditoría.

Los datos utilizados en el estudio, y tratados mediante una regresión logística, fueron recopilados de los Estados Financieros de una muestra de 157 entidades objeto de auditoría que habían cumplido con el requisito de revelación de honorarios exigido en Noruega.

La evidencia obtenida en el estudio señala que la revelación de información sobre honorarios por otros servicios pagados al auditor permite analizar, si la auditoría se usa como una estrategia de pérdida de liderazgo y/o, si hay reducciones en los costes de auditoría que se repercuten al cliente en forma de menores honorarios de auditoría. Los anteriores escenarios implican una asociación negativa entre honorarios por auditoría y por otros servicios. No obstante, los modelos de regresión, al igual que en investigaciones anteriores, revelan un coeficiente positivo y significativo entre ambas variables.

Por ello, el autor manifiesta la necesidad de realizar nuevas investigaciones, que profundicen en el estudio sobre la cuestión, con el objetivo de corroborar si ciertamente esa relación es positiva y, en tal caso, entender porque se produce tal situación. En este sentido, en nuestra opinión, parece que trabajar con datos procedentes sólo de dos períodos (1991-1992) puede resultar insuficiente. No obstante, también hemos de reconocer que la mayoría de los estudios³⁵, que han obtenido las mismas conclusiones, también utilizaron un período de análisis bastante corto (incluso un único período) y obtuvieron las mismas conclusiones.

El trabajo de Craswell y Francis (1999)³⁶, aunque no trata directamente sobre la polémica de la provisión, resulta interesante en nuestro análisis ya que

³⁵ Simunic (1984), Palmrose (1986), entre otros.

³⁶ Ver Cuadro 5.26; Anexo I

aporta conclusiones relevantes sobre las consecuencias de la publicación de información sobre honorarios.

El propósito fundamental de su trabajo fue probar si se producen descuentos en los acuerdos iniciales de auditoría en situaciones donde se publica información sobre honorarios. La importancia de la determinación de sí, verdaderamente, tales descuentos existen, radica en que tal hecho puede influir en la independencia del auditor.

Para llevar a cabo su trabajo, los autores analizaron una muestra de 224 contratos de auditoría que constituían un acuerdo inicial. Los datos obtenidos fueron tratados mediante una regresión logística.

Los resultados más relevantes de su trabajo fueron los siguientes:

- La revelación de información sobre honorarios es realmente positiva ya que evita la aparición de descuentos iniciales en los contratos y, consecuentemente, fortalece la independencia de los auditores.
- Existe una excepción a lo anterior, y es el caso en el que el acuerdo inicial tenga como origen un cambio de contratación desde una pequeña firma de auditoría hacia una de las grandes.

No obstante, toda la evidencia mostrada por el trabajo está condicionada a que los descuentos en acuerdos iniciales, en los casos de cambio de una pequeña firma de auditoría por una de las grandes, siempre se mantendrán sólo en el corto plazo.

Lennox (1999)³⁷ centró su trabajo en el estudio del efecto que ocasiona la revelación voluntaria de información sobre honorarios sobre la calidad de la auditoría. Para llevar a cabo su trabajo recabó información de 987 compañías objeto de auditoría. Posteriormente, trató de identificar las relaciones existentes entre las distintas variables mediante el uso de una regresión logística.

Las principales conclusiones de su estudio señalan que la provisión de servicios adicionales a la auditoría:

- Incrementa la probabilidad de descubrimiento de irregularidades en los Estados Financieros de los clientes.
- Disminuye la independencia del auditor.

Pero en términos netos, la evidencia muestra que, cuando se produce una revelación de los honorarios por otros servicios, la provisión conjunta no reduce la calidad de la auditoría.

No obstante, la validez de los resultados está condicionada a que el único caso que arrojó efectos significativos sobre el momento de la revelación de los honorarios fue para aquellos datos que provenían de compañías con problemas financieros.

En otro estudio, Turner et al. (1999)³⁸ analizan los factores que los clientes consideran determinantes de la calidad de los servicios adicionales a la auditoría. Para ello elaboraron un cuestionario que presentaron a 305 directivos de compañías estadounidenses y donde les preguntaron acerca de los elementos que ellos consideraban que aportaba calidad a la prestación de tales servicios.

Las conclusiones obtenidas en su trabajo muestran que las firmas que deseen satisfacer las necesidades de los clientes, cuando proporcionan servicios adicionales, deben centrar sus esfuerzos en los siguientes aspectos:

- ❖ Aumentar su sensibilidad ante los clientes:
 - ✓ Anticipando las necesidades del cliente.
 - ✓ Funcionando como un socio.

³⁷ Ver Cuadro 5.27; Anexo I

³⁸ Ver Cuadro 5.28; Anexo I

✓ Estableciendo una comunicación continua con los clientes.

- ❖ Cumplir lo prometido con los clientes.
- ❖ Aumentar su credibilidad y competencia.

De entre todos los aspectos señalados en sus resultados, resulta relevante para nuestra investigación que los directivos consideren que el aumento de credibilidad de la profesión auditora, es un factor importante a tener en cuenta para determinar la calidad de los servicios recibidos por los auditores.

Por su parte, Richard y Vanstraelen (1999)³⁹ estudian la influencia de los mandatos de auditoría amplios en la calidad de la auditoría. Los autores consideran que existe un riesgo de disminución de la independencia cuando el auditor permanece mucho tiempo con el mismo cliente. No obstante, consideran que el nombramiento de un nuevo auditor puede disminuir la calidad del trabajo debido a la pérdida de conocimientos acumulada que poseía el anterior auditor.

Su metodología de investigación consistió tanto, en un análisis cuantitativo (regresión logística sobre datos de los Estados Financieros de una muestra entidades auditadas⁴⁰), como cualitativo (17 entrevistas semiestructuradas).

Las conclusiones de los autores hacen referencia a la necesidad de limitar los mandatos de los auditores, es decir, incrementar la rotación en la actividad de auditoría.

Por tanto, según los autores deberá existir un mínimo en la duración de la relación entre los auditores y sus clientes, en orden a posibilitar la realización de actividades de auditoría con la calidad suficiente. Sin embargo, la rotación deberá ser necesaria para salvaguardar la independencia de los auditores.

³⁹ Ver Cuadro 5.29; Anexo I

Dicha consecuencia, en nuestra opinión, afecta tremendamente a la prestación de otros servicios ya que cuando el auditor deje de prestar el servicio de auditoría, el cliente probablemente se planteará si continúa demandándole la realización de otras tareas.

Por otra parte, Canning y Gwilliam (1999)⁴¹ estudiaron, por primera vez en el mercado de Irlanda, la relación existente entre la independencia del auditor y la prestación de otros servicios. La metodología usada en el estudio combina el uso de un cuestionario por correo (148 respuestas) y 30 entrevistas semiestructuradas a una muestra de usuarios de Estados Financieros compuesta por inversores, acreedores y analistas financieros.

Los resultados obtenidos en el trabajo manifiestan las siguientes cuestiones:

- La mayoría de las personas que respondieron el cuestionario perciben una reducción de la independencia del auditor cuando se proporcionan otros servicios a los clientes con el mismo personal también envuelto en la auditoría.
- Los entrevistados asocian su pérdida de confianza en la percepción de independencia del auditor con la dependencia de la firma de auditoría por los ingresos por honorarios de tales servicios. La amenaza era menor cuando los otros servicios eran proporcionados por un departamento separado dentro de la firma o suministrados a clientes que no fueran de auditoría.
- La mayor parte de los entrevistados no estaban de acuerdo con la prohibición de prestar otros servicios adicionales a las firmas de auditoría, ya que consideraban que la experiencia y el conocimiento que

⁴⁰ La composición de la muestra fue la siguiente: año 1992 (219 compañías), año 1993 (252 compañías), año 1994 (168 compañías), año 1995 (273 compañías) y año 1996 (282 compañías).

⁴¹ Ver Cuadro 5.30; Anexo I

les aportan podría ser aplicado para añadir valor a la auditoría de cuentas. De esta forma, afirman que están dispuestos a aceptar que los auditores pierdan un poco su cualidad de profesionales independientes debido a las ventajas que se obtienen de su prestación.

Además el autor, siguiendo a Mautz y Sharaf (1961, p. 278), afirma que la medida de separar al personal debiera ponerse en marcha “tan pronto como el cliente comience a tener un tamaño suficiente de forma que exista un interés público sustancial en los Estados Financieros auditados”.

Por otra parte, también es preciso señalar que los autores no realizan una diferenciación por categorías de tipos de servicios. El efecto de cada uno de estos servicios en las percepciones de independencia del auditor no tiene porque ser el mismo. Por tanto, en futuros trabajos sería conveniente tener en cuenta dicha circunstancia y analizar cuáles son los servicios que pueden afectar de una forma más negativa a dicha cualidad.

Beeler y Hunton (2000)⁴² analizan en su trabajo, hasta que punto, dos tipos de rentas contingentes recibidas por los auditores pueden suponer amenazas a la independencia de los auditores. En concreto, estudian los descuentos de precios en los acuerdos iniciales de auditoría y la facturación a los clientes de grandes volúmenes de servicios adicionales.

Para ello, utilizan una muestra constituida por 73 socios de las cinco grandes firmas de auditoría existentes en aquella época. A todos los sujetos se les proporcionó un caso de auditoría para que analizaran diversas cuestiones relacionadas con el objetivo del estudio.

Después de manipular las opiniones de los sujetos, los resultados obtenidos muestran que los auditores pueden comprometer, de forma subconsciente, su independencia en los dos tipos de relaciones estudiadas: reducción de honorarios en acuerdos iniciales de auditoría y grandes ingresos procedentes de servicios adicionales a la auditoría.

Según la evidencia obtenida en su trabajo, los autores aconsejan que futuras investigaciones sobre la independencia se centren en el desarrollo de técnicas que puedan ser utilizadas por las firmas de auditoría para identificar situaciones dónde, de forma subconsciente (o consciente, añadiríamos nosotros), se esté dañando la independencia real del auditor.

El mero hecho de que los auditores cobren unos honorarios a sus clientes por la realización de la verificación de sus cuentas supone, sobre todo en casos extremos donde el cliente constituye la única vía de ingresos del auditor, una amenaza para la independencia. Teniendo en cuenta lo anterior y de acuerdo con los autores, entendemos que las situaciones analizadas en el presente trabajo conllevan un incremento adicional de la dependencia económica y, por tanto, no hacen más que contribuir a agravar problema.

Además, es preciso señalar las siguientes limitaciones que pueden debilitar los resultados obtenidos en el trabajo:

- La validez externa es una amenaza común en experimentos de laboratorio de esta naturaleza.
- A los participantes no se les pidió que tomarán una decisión final de auditoría.
- Es posible que las respuestas de los participantes no reflejaran verdaderamente su opinión sobre la independencia, además los auditores pueden haber respondido de la forma que mejor les favorecía. Por ello, también puede resultar interesante para futuros trabajos plantearse de nuevo la realización del experimento, pero aplicado a otros colectivos más sensibles y objetivos sobre los problemas que afectan a la independencia del auditor.

⁴² Ver Cuadro 5.31; Anexo I

En otro estudio, Swanger y Chewning (2001)⁴³ analizan la relación entre la prestación del servicio de auditoría interna y la percepción de independencia del auditor. Para ello, enviaron una encuesta a 250 analistas y les preguntaron sobre sus impresiones acerca de la independencia del auditor con base en la historia, perspectivas y acuerdos de auditoría interna de una hipotética compañía.

Sus resultados mostraron que los analistas financieros se mostraban cautos con la independencia del auditor cuando la firma realizaba tanto la auditoría interna como la externa, sólo si no había separación de los dos departamentos de auditoría. Por ello, según los analistas, separar los departamentos puede ser un camino viable para salvaguardar la independencia del auditor. Los resultados también muestran que los analistas no perciben diferencias en la independencia ante un Outsourcing parcial o global.

Los autores señalan que, en nuevas investigaciones, podría ser interesante analizar las percepciones de la independencia de otros usuarios de los Estados Financieros y considerando también el tamaño de los honorarios y otros tipos de servicios ofrecidos por los auditores.

Además, los autores señalaron los siguientes elementos que pueden constituir limitaciones a los resultados del trabajo:

- Se produjo un bajo ratio de respuestas.
- No se pudieron conseguir los datos sobre la experiencia de los usuarios seleccionados.
- La escala de respuesta elegida puede no ser suficientemente representativa.

⁴³ Ver Cuadro 5.32; Anexo I

Gore et al. (2001)⁴⁴ presentan un interesante estudio en el que relacionan la provisión de servicios adicionales, por un lado, con los problemas en la independencia del auditor y, por el otro, con la gestión de beneficios en las empresas clientes.

La hipótesis planteada en el trabajo hace referencia a que cuando una compañía tiene incentivos para presentar mayores cantidades de beneficios y, por tanto, realiza determinadas actuaciones para que sus cuentas reflejen tal situación, entonces, cuando la compañía está auditada por un pequeño auditor, es más probable que el ratio de honorarios por servicios adicionales sobre el total de la remuneración del auditor, esté relacionado positivamente con dicha situación.

El estudio empírico se lleva a cabo con una amplia muestra de 11.979 compañías sometidas a auditoría. Posteriormente, mediante los Estados Financieros de dichas compañías del período comprendido entre 1992 y 1998, se analizó cuál había sido su comportamiento precedente con respecto a la variable beneficios. Los datos recopilados se sometieron a una regresión logística para identificar relaciones significativas entre las distintas variables.

En sus resultados señalan que, cuando la provisión de otros servicios es relativamente alta, medida como honorarios de no-auditoría con respecto a honorarios totales, las pequeñas firmas son más débiles para resistirse a prácticas de contabilidad agresivas por parte de los clientes y, por tanto, a actuar como profesionales independientes en el ejercicio de la actividad de auditoría.

Por otra parte, hemos de señalar que los resultados obtenidos en este trabajo se encuentran afectados por la siguiente limitación. Como puede comprobarse en la complejidad del desarrollo empírico llevado a cabo en el trabajo, la medición de la variable “gestión del beneficio” presenta numerosas dificultades.

⁴⁴ Ver Cuadro 5.33; Anexo I

El trabajo realizado por Houghton e Ikin (2001)⁴⁵ pretende encontrar los determinantes que hacen que los clientes elijan a los auditores, y no a otros profesionales, como proveedores de todos aquellos servicios diferentes de la auditoría financiera. Para su investigación, utilizaron una muestra final de 432 compañías, extraída del “Top 500” de la Bolsa de Valores de Australia, durante el año 1997. Los datos obtenidos en la investigación fueron tratados mediante una regresión logística.

Los autores identificaron tres elementos que podían influir en la decisión de que al final el auditor sea elegido para que proporcione esos otros servicios:

- Necesidad a priori de los servicios.
- Habilidad específica de los auditores para suministrar tales servicios a los clientes de auditoría.
- Tendencia a nombrar como auditor de cuentas al proveedor que también proporcione los servicios de no-auditoría.

Los resultados del estudio muestran que todos los factores anteriores son significativos para explicar que el auditor sea el que al final proporcione también los otros servicios. De todos ellos, el tercero es potencialmente más interesante e importante con respecto al reciente debate sobre la independencia del auditor y la provisión conjunta auditoría y otros servicios.

Por todo ello, los autores establecen que si, realmente, fuera cierto que el suministro de otros servicios perjudica a la independencia, tal y como manifiesta la preocupación de los reguladores, entonces podría esperarse que la cantidad de otros servicios adquiridos a los auditores fuera menor. Sin embargo, aunque los clientes, se encuentran preocupados por la independencia de sus auditores, no disminuyen la adquisición de otros servicios a los mismos.

⁴⁵ Ver Cuadro 5.34; Anexo I

Adicionalmente, el estudio se encuentra afectado por las siguientes debilidades:

- La disposición a nombrar a un determinado auditor por parte de las compañías, puede estar influida por otros factores corporativos no medidos en el estudio anterior.
- Hay que ser cuidadosos con la extrapolación de los datos obtenidos en este trabajo para el caso de compañías de menor tamaño o para aquellas otras donde no exista el requisito de la revelación de honorarios de no-auditoría.

Por su parte, Abbott et al. (2001a)⁴⁶ llevaron a cabo un análisis de la información sobre honorarios contenida en los Estados Financieros de 265 entidades objeto de auditoría después de los requerimientos de revelación establecidos por la Securities Exchange Commission (SEC) a partir del 5 de febrero de 2001.

Los autores obtuvieron en su trabajo que existen discrepancias significativas entre los datos que presentaron las compañías bajo la nueva normativa impuesta por la SEC a partir de Febrero de 2001 y las previsiones que estableció dicho organismo durante el proceso de elaboración de las normas.

Por ello, los autores señalan que es necesario una investigación adicional sobre la revelación de información sobre los honorarios por servicios adicionales a la auditoría.

Desde nuestro punto de vista, el período de tiempo al que corresponden los datos de honorarios es demasiado corto: 5/febrero/2001—16/marzo/2001. Consideramos que si se hubieran podido utilizar datos correspondientes a un período mayor, los resultados obtenidos podrían presentar una mayor solidez.

⁴⁶ Ver Cuadro 5.35; Anexo I

En el trabajo de Abbott et al. (2001b)⁴⁷ se estudia el impacto que tienen diferentes características de los Comités de Auditoría sobre la magnitud de servicios adicionales que se adquieren del auditor.

Los autores recopilaron los datos de una muestra de 310 entidades sometidas a auditoría y utilizaron una regresión logística para identificar las relaciones causales entre diferentes variables.

Los resultados arrojados por el estudio señalan que es probable que los Comités de Auditoría, que están constituido únicamente por directores independientes y que se encuentran al menos cuatro veces al año, limiten su adquisición de otros servicios.

Sin embargo, los autores manifiestan que no se puede olvidar la posibilidad de que en la práctica las actitudes de la gestión, respecto al gobierno corporativo, están dirigidas, además de por las características del Comité de Auditoría, por otros factores relacionados con las motivaciones de las empresas para demandar este tipo de servicios a los auditores.

Compartimos con los autores la necesidad de dar un mayor énfasis a la importancia del papel de los Comités de Auditoría para mejorar las relaciones entre el auditor y su cliente y reforzar la independencia del auditor

Abbott et al. (2001c)⁴⁸ realizan una réplica de su anterior trabajo para analizar de nuevo los efectos de las características de los Comités de Auditoría en los honorarios pagados a los auditores por servicios adicionales.

En esta ocasión, utilizan de nuevo la regresión logística para tratar los datos procedentes de una muestra compuesta por 262 entidades sometidas a auditoría.

⁴⁷ Ver Cuadro 5.36; Anexo I

⁴⁸ Ver Cuadro 5.37; Anexo I

Los resultados manifestaron nuevamente que es más probable que las compañías, que cuentan con Comités de Auditoría compuestos enteramente por directores independientes y que se encuentran al menos cuatro veces, presenten menores niveles de honorarios por servicios de no-auditoría.

Asimismo, los resultados volvieron a soportar las acciones de la Securities Exchange Commission (SEC) y otros organismos reguladores, las cuales han apostado por una intensificación del papel del Comité de Auditoría.

El trabajo realizado por Frankel et al. (2002a)⁴⁹ analizó la relación existente entre los honorarios de los auditores por otros servicios y la calidad del beneficio. Para su estudio, utilizaron datos obtenidos de los Estados Financieros de una muestra de compañías estadounidenses durante el periodo comprendido entre el 5 de Febrero de 2001 y 15 de Junio de 2001.

Los autores manifestaron en sus conclusiones que existe una asociación positiva entre la adquisición de otros servicios y la gestión de beneficios. Además, afirman que la Bolsa reacciona negativamente cuando se produce la revelación de los honorarios de servicios de no-auditoría. Los inversores bursátiles asocian los honorarios de los auditores recibidos por otros servicios con una menor calidad de la auditoría y, por consiguiente, con una menor calidad del beneficio.

La afirmación anterior tiene importantes implicaciones para el funcionamiento del mercado bursátil. A nuestro entender, el efecto producido por la revelación de honorarios beneficia al mercado de capitales, puesto que los inversores cuentan con una mayor cantidad de información para tomar sus decisiones de inversión. Sin embargo, por otra parte, hemos de reconocer que los requerimientos de revelación de honorarios podrían alterar el equilibrio existente en el mercado de servicios de auditoría.

⁴⁹ Ver Cuadro 5.38; Anexo I

Por último, cabe señalar que en el trabajo de Ashbaugh et al. (2003), el cual analizaremos posteriormente, se indica que hubiera sido más apropiado utilizar los niveles absolutos de honorarios de los auditores, como variable para medir el riesgo de independencia del auditor, más que el ratio entre ambos honorarios.

Frankel et al. (2002b)⁵⁰ realizan una replica de su anterior trabajo para corroborar las conclusiones obtenidas. La muestra y el método de investigación utilizado fueron exactamente los mismos que el trabajo anterior.

Los resultados de este nuevo trabajo manifestaron que los honorarios por servicios adicionales están positivamente asociados con pequeñas alteraciones en los beneficios y la magnitud de devengos discrecionales. Sin embargo, los honorarios por auditoría están negativamente asociados con esos indicadores de gestión del beneficio. También se obtiene evidencia de una asociación negativa entre los honorarios por servicios de no-auditoría y el precio de las acciones en la fecha en que se produjo la revelación de honorarios, aunque el efecto fue pequeño en términos económicos.

No obstante, los autores consideran que es preciso volver a corroborar los resultados obtenidos en el presente estudio en futuros periodos a medida que se vaya disponiendo de información adicional sobre honorarios de auditoría y otros servicios.

Por otra parte, los autores reconocen que la revelación de altos honorarios por servicios de no-auditoría también puede ser una señal de otra información relevante para el mercado, tal como la existencia en la compañía de dificultades operacionales o de gestión, que provoquen alteraciones en el beneficio.

DeFond et al. (2002)⁵¹ trata nuevamente la polémica ocasionada por la provisión conjunta en la independencia del auditor centrando su análisis en una

⁵⁰ Ver Cuadro 5.39; Anexo I

⁵¹ Ver Cuadro 5.40; Anexo I

cuestión específica: la opinión plasmada por el auditor en su informe sobre el principio de empresa en funcionamiento.

La muestra utilizada en el estudio estuvo formada por 944 entidades objeto de auditoría y, para tratar los datos obtenidos, se utilizó el método de la regresión logística.

Las conclusiones fundamentales del trabajo fueron las siguientes:

- No existe relación entre los honorarios por servicios adicionales y la propensión del auditor a emitir opiniones negativas sobre el principio de empresa en funcionamiento.
- Existe una relación positiva entre los honorarios de auditoría y la propensión del auditor a emitir opiniones negativas sobre empresa en funcionamiento.
- Los incentivos institucionales basados en el mercado, tales como la pérdida de reputación y los costes de litigios, proporcionan incentivos para la independencia del auditor, que pesan más que la dependencia económica creada por los altos honorarios recibidos de los clientes.

Basándose, por tanto, en la calificación de opiniones de auditoría relativas al principio de empresa en funcionamiento como una medida de la cualidad de independencia del auditor, los autores concluyen que la prestación de servicios adicionales a la auditoría no conlleva un efecto negativo en el comportamiento de los auditores en dicha circunstancia.

Por todo ello, los autores afirman que las preocupaciones de la Securities Exchange Commission (SEC) relativas a que los honorarios por servicios de no-auditoría suponen amenazas a la independencia del auditor son infundadas.

Adicionalmente, los resultados de trabajo deben interpretarse considerando las siguientes limitaciones:

- Existe dificultad en la medición de los componentes inesperados de los honorarios de auditoría y no-auditoría.
- Existen otros factores que pueden constituir una medida de la calidad de independencia de los auditores.

Ruddock et al. (2002)⁵² estudiaron también el posible daño en la independencia del auditor ocasionado por los servicios adicionales a la auditoría basándose en el grado de conservadurismo en los beneficios que presentó una muestra de 2.995 compañías auditadas en Australia. Las relaciones causales entre las distintas variables integradas en el trabajo fueron analizadas mediante una regresión logística.

El trabajo arrojó fundamentalmente los siguientes resultados:

- Las grandes firmas fomentan en mayor medida los informes de auditoría conservadores⁵³ que el resto. Ello se debe al potencial impacto que pueden sufrir ocasionado por las pérdidas económicas derivadas, así como por la responsabilidad legal y las implicaciones políticas.
- El argumento anterior proporciona evidencia sobre la diferenciación en calidad que se otorga a las grandes firmas de auditoría.
- Cuanto más altos son los volúmenes de otros servicios procedentes de las grandes firmas, los beneficios presentan propiedades más conservadoras, pasa lo contrario en las pequeñas firmas auditoras.

⁵² Ver Cuadro 5.41; Anexo I

⁵³ Aquellos en los que los auditores no asumen un alto nivel de riesgo, el cual puede afectar a su calidad de profesionales independientes.

Por todo lo anterior, los autores concluyen que, como son precisamente las grandes firmas las que suministran principalmente servicios adicionales a los clientes de auditoría, las preocupaciones acerca de las amenazas a la independencia, medida en este trabajo mediante la calidad del beneficio presentado por las entidades de la muestra seleccionada, pueden ser exageradas.

Desde nuestro punto de vista, sin embargo, sería necesario realizar la siguiente puntualización. Los resultados del estudio corresponden al mercado de servicios de auditoría de Australia. Las características especiales de dicho mercado (por ejemplo, el bajo riesgo de amenazas de litigios) pueden complicar la extrapolación del estudio a otros mercados de auditoría en países con diferentes características.

El trabajo de Chen et al. (2002)⁵⁴ pone en relación la adquisición de servicios adicionales a los auditores con las remuneraciones recibidas por los directivos de las compañías. El trabajo se lleva a cabo aplicando una regresión logística a los datos obtenidos de una muestra de 1.226 entidades sometidas a auditoría.

Los resultados del estudio permiten identificar las siguientes relaciones entre las variables estudiadas:

- La magnitud de adquisición de servicios de no-auditoría está asociada con la parte de la remuneración de los directivos que está vinculada con el rendimiento de la firma.
- Los directivos adquirirán probablemente más cantidad de otros servicios a los auditores cuando esperen que dicha adquisición contribuya a los beneficios presentes o futuros, los cuales a su vez están relacionados con su remuneración.

⁵⁴ Ver Cuadro 5.42; Anexo I

Por todo ello, los autores concluyen estableciendo que la adquisición de servicios adicionales a la auditoría provoca impactos positivos en el rendimiento de las entidades adquirentes y consecuentemente incrementa las remuneraciones de los directivos de las compañías.

Sin embargo, ante esta evidencia hemos de señalar que, como manifestó Solomon (1990), la contratación de altos volúmenes de servicios adicionales también puede estar relacionada con situaciones en las que la compañía está pasando por una crisis, la cual puede afectar al rendimiento de la compañía. En dicho caso, nos encontraríamos con que la provisión de altos volúmenes de otros servicios no tiene porque llevar necesariamente a una mejora en la parte variable (ligada al rendimiento de la firma) de la remuneración de los directivos.

Antle et al. (2002)⁵⁵ analizan, nuevamente, la relación entre los honorarios de auditoría y por otros servicios, con los devengos anormales en los beneficios de las empresas clientes. Los autores utilizan una muestra compuesta por 2.443 compañías auditadas en el Reino Unido y 1.430 empresas auditadas en Estados Unidos. Para el tratamiento de los datos obtenidos utilizaron la regresión logística y los sistemas de ecuaciones simultáneas.

Los resultados del trabajo mostraron fundamentalmente las siguientes cuestiones:

- Las economías de alcance fluyen tanto desde la auditoría hacia los servicios adicionales, como viceversa.
- Los honorarios por otros servicios disminuyen los devengos anormales mostrados en los beneficios. Sin embargo, los honorarios por servicios de auditoría tienen como consecuencia un incremento de los devengos anormales.

En función de todo ello, los autores concluyen indicando que la evidencia obtenida no es consistente con la idea de que las firmas de auditoría,

que facturan grandes cantidades por otros servicios, realicen juegos de precios o acepten “sobornos” relacionados con los devengos anormales en los beneficios.

Finalmente, hemos de manifestar una limitación que puede afectar a la comparación de las dos submuestras utilizadas en el trabajo. En concreto, nos referimos a los diferentes periodos utilizados para cada una de ellas. Así, para las compañías del Reino Unido se utilizan datos desde 1994 hasta 2000, sin embargo, para las firmas de Estados Unidos sólo se disponen de datos para el año 2000.

El trabajo de Lai y Yim (2002)⁵⁶ analiza la relación entre los servicios adicionales a la auditoría y la independencia del auditor centrándose en dos aspectos fundamentales: los precios y la opinión de los auditores en los acuerdos iniciales de auditoría. Los datos fueron obtenidos de una muestra de 2.099 entidades que habían sido auditadas por las grandes firmas de auditoría. Para la identificación de relaciones causales entre las diferentes variables, los autores utilizaron de nuevo una regresión logística.

Los resultados más relevantes del estudio pueden resumirse de la siguiente forma:

- Las grandes firmas de auditoría cobran a sus clientes mayores honorarios por auditoría en los acuerdos iniciales⁵⁷. No obstante, cuando las grandes firmas proporcionan altos niveles de otros servicios adicionales a sus nuevos clientes, entonces es probable que les cobren menores honorarios de auditoría con la esperanza de obtener la posibilidad de suministrar a los clientes otro tipo de servicios más lucrativos.

⁵⁵ Ver Cuadro 5.43; Anexo I

⁵⁶ Ver Cuadro 5.44; Anexo I

⁵⁷ Cuestión que puede justificarse por el esfuerzo adicional que deben realizar los auditores en las primeras auditorías en las empresas.

- Es más probable que las grandes firmas informen opiniones calificadas a sus nuevos clientes cuando ellas también les proporcionan grandes volúmenes de otros servicios.

De acuerdo con la evidencia obtenida en su trabajo, los autores afirman que la pérdida de independencia por parte de los auditores no es un problema real, sino sólo aparente. Ello se debe a que el mercado proporciona numerosos incentivos (riesgo de litigios, cambio de auditor, etc.) a los auditores para que actúen como profesionales independientes. A nuestro entender, lo anteriormente establecido constituye un punto de vista excesivamente optimista sobre la situación real de la profesión auditora en la actualidad.

Adicionalmente, los autores manifiestan que los resultados obtenidos deben interpretarse atendiendo a las siguientes limitaciones del trabajo:

- Sólo se utilizan datos de honorarios de auditoría del año 2000, por lo tanto, pueden existir problemas de generalización temporal.
- El estudio se centra sólo en las cinco grandes, lo cual implica que no se pueden extrapolar los resultados al resto de firmas de auditoría de menor tamaño.

Whisenant et al. (2002)⁵⁸ estudian de nuevo la relación existente entre los honorarios procedentes de la actividad de auditoría y los honorarios por la prestación de otros servicios. Para su trabajo, toman una muestra de datos de dichas variables, obtenidos de Estados Financieros de 2.760 compañías sometidas a auditoría, correspondientes a los primeros seis meses del año 2001⁵⁹. Para la realización del trabajo se utilizó la regresión logística y los sistemas de ecuaciones simultáneas.

⁵⁸ Ver Cuadro 5.45; Anexo I

⁵⁹ Fecha en la cual la Securities Exchange Commission (SEC) había exigido a las compañías que publicaran sus honorarios tanto de auditoría como de no-auditoría

Los autores predicen, a diferencia de la mayoría de los autores⁶⁰, que la provisión conjunta provoca una presión descendente sobre los honorarios auditoría. La explicación de dicha circunstancia proviene de las eficiencias en la producción generadas cuando se prestan conjuntamente ambos servicios.

Desde nuestro punto de vista, los autores realizan una aclaración que nos parece bastante relevante. Ellos establecen que la existencia de eficiencias en la provisión conjunta de ambos servicios no implica necesariamente que el suministro de ambos servicios sea deseable, ya que no se han calibrado los efectos que lo anterior puede ocasionar en la cualidad de independencia del auditor. Sobre las consecuencias negativas y positivas de la prestación de servicios adicionales a la auditoría, profundizamos en un capítulo anterior del presente trabajo de investigación.

Finalmente, pueden establecerse las siguientes limitaciones que condicionan los resultados obtenidos en el trabajo:

- Puede ocurrir que la transferencia de riqueza, producida por las economías de alcance, ocurra entre los socios de auditoría y los socios de no-auditoría y no como una disminución de los honorarios cobrados al cliente.
- Como más adelante comprobaremos, se obtienen resultados contradictorios con respecto al estudio realizado por Whisenant et al. (2003).

En este punto, y antes de continuar, consideramos interesante realizar la siguiente reflexión en relación con la elección del método de investigación para llevar a cabo el análisis de los datos. Como hemos observado a lo largo de este capítulo, una gran mayoría de los trabajos empíricos analizados utilizan el método de la regresión logística para el tratamiento de sus datos. Sin embargo,

⁶⁰ Simunic (1984), Palmrose (1986), Barkess y Simnett (1994), Ezzamel et al. (1996), Firth (1997b), Firth (2002), entre otros.

los autores de este estudio recomiendan la utilización de los sistemas de ecuaciones simultáneas en este tipo de trabajos que intentan identificar relaciones causales entre muchas variables distintas e interrelacionadas entre sí. No obstante, independientemente del método utilizado, en nuestra opinión, es fundamental que las relaciones estén sustentadas por una adecuada significatividad estadística para poder interpretar los resultados obtenidos.

En el estudio de Gaynor (2002)⁶¹ se analiza cómo afectan los requerimientos de publicación de información de honorarios sobre las percepciones de un grupo concreto de usuarios: los inversores. El autor presentó una encuesta a un grupo de 153 estudiantes de un master de administración de negocios. Los datos obtenidos fueron interpretados mediante estadística y a través de la utilización de un Software CMA⁶².

Los resultados del trabajo manifestaron la siguiente evidencia:

- La percepción de independencia de los inversores es mayor cuando los auditores revelan su interés en determinadas relaciones, que presumiblemente afectan adversamente a la independencia, que cuando dichas relaciones son prohibidas.
- Las percepciones de independencia de los inversores son complejas, por ello, su regulación no debe ser dirigida mediante normas absolutas, como actualmente se está haciendo, sino que debería ser tratada con normas basadas en conceptos y principios.

Por todo ello, el autor manifiesta su confianza en la utilización de medidas que impongan la publicación de información sobre honorarios, afirmando incluso, que no sólo deben ser unos complementos de las normas de independencia, sino que pueden ser unos razonables sustitutos de las mismas.

⁶¹ Ver Cuadro 5.46; Anexo I

⁶² Customised Management Accounting Software

En nuestra opinión, los resultados obtenidos pueden estar sujetos a la debilidad relacionada con el hecho de que los mismos dependen en gran medida de la composición de la muestra utilizada. Sería conveniente ampliar el estudio, y corroborar sus resultados, con la opinión de otros grupos de usuarios.

Por su parte, Anderson et al. (2002)⁶³ estudian qué características de las firmas de auditoría pueden tener influencia sobre su total de ingresos procedentes de la actividad de auditoría. Los datos, tratados mediante una regresión logística, fueron obtenidos de una muestra de aproximadamente 32 firmas auditoras para los años 1997, 1998 y 1999.

Las principales conclusiones del estudio fueron las siguientes:

- Existe una relación positiva entre los honorarios de auditoría y la dispersión de la propiedad dentro de las firmas de auditoría.
- Los ingresos por auditoría se incrementan con la fortaleza financiera de la firma auditora.
- Los ingresos por auditoría son más altos para las firmas establecidas que para nuevas firmas en el mercado. En definitiva, el capital constituido por su reputación contribuye a incrementar los ingresos de las firmas.
- Existe una relación negativa entre los honorarios de auditoría y los honorarios por otros servicios adicionales.

Los autores manifiestan que las actividades de los organismos reguladores que provocan un incremento de la competencia en el mercado de servicios de auditoría tienen como consecuencia un aumento de las tensiones en los precios.

⁶³ Ver Cuadro 5.47; Anexo I

No obstante, es preciso señalar que los datos utilizados en el trabajo, los cuales corresponden al mercado de servicios de auditoría en Corea, pueden estar influidos por los recientes requerimientos de revelación producidos en dicho país.

El trabajo Ezzamel et al. (2002)⁶⁴ estudia de nuevo el tipo de relación que existe entre los honorarios de auditoría y por otros servicios pero, a diferencia de estudios anteriores, en este caso, los autores profundizan en su análisis distinguiendo entre las diferentes categorías de servicios adicionales a la auditoría.

Para la realización del trabajo utilizan una muestra final compuesta por 193 entidades objeto de auditoría. Los datos, obtenidos a través de un cuestionario enviado a dichas entidades, fueron tratados mediante una regresión logística.

La evidencia obtenida en el trabajo muestra que la relación entre los niveles de honorarios de auditoría y honorarios por otros servicios, varía en función del tipo de servicio adicional considerado. Los resultados sugieren que la existencia de una relación positiva entre los honorarios está condicionada por las características específicas de los clientes, como por ejemplo, la complejidad organizacional o la ocurrencia de eventos en las empresas clientes, que provocan la necesidad, por un lado, de emplear mayor esfuerzo en la actividad de auditoría y/o, por el otro, de contratar adicionalmente ciertos tipos de servicios a los auditores. No obstante, los autores también reconocen que la presencia de otro proveedor que compita con el auditor en la provisión de servicios adicionales al cliente, podría ejercer una presión competitiva sobre los honorarios de auditoría.

Sin embargo, hemos de señalar que los resultados anteriores deben interpretarse con cierta cautela, ya que existen varias categorías de servicios sobre las cuales no se ha encontrado una relación significativa.

⁶⁴ Ver Cuadro 5.48; Anexo I

Por ello, los autores proponen la realización de nuevas investigaciones que intenten profundizar en la existencia o no de relaciones entre dichos servicios y, sobre todo, hacen hincapié en el estudio de la relación existente entre los honorarios por servicios de auditoría interna y los honorarios por servicios de auditoría.

Callaway et al. (2002)⁶⁵, también analizan la relación entre la calidad del beneficio en las empresas clientes, como subrogado de la independencia del auditor, y los honorarios de no-auditoría. Los autores utilizaron datos de una muestra de 207 entidades sometidas a auditoría que publicaron información sobre honorarios a partir de principios de Septiembre de 2001⁶⁶.

De acuerdo con algunos autores, (Frankel et al., 2002a, b; entre otros), los resultados muestran que las entidades auditadas que han contratado grandes volúmenes de otros servicios a sus auditores presentan un incremento discrecional de sus ingresos y, por ende, de sus beneficios. Esto sugiere que los auditores pueden ser menos diligentes para criticar las cifras de ingresos de los Estados Financieros de sus clientes de los cuales reciben altos honorarios por otros servicios.

Sin embargo, también existen varios estudios (Antle et al., 2002; Ashbaugh et al., 2003; Chung y Kallapur, 2003, entre otros) que obtienen resultados totalmente contradictorios al respecto.

No obstante, a nuestro entender, los resultados presentados por Frankel et al. (2002a, b) y Callaway et al. (2002) son más consistentes con la realidad existente en la actualidad en el mercado de servicios de auditoría. En este mismo sentido se manifiestan los autores al afirmar que el reciente escándalo protagonizado por la empresa Enron Corporation es un claro ejemplo del

⁶⁵ Ver Cuadro 5.49; Anexo I

⁶⁶ Fecha en la cual la Securities Exchange Commission (SEC) había exigido a las compañías que publicaran sus honorarios tanto de auditoría como de no-auditoría

comportamiento que, desgraciadamente en numerosas ocasiones, los auditores están adoptando en nuestros tiempos.

Adicionalmente, es preciso señalar una serie de debilidades que podrían condicionar el trabajo anterior:

- La clasificación de honorarios de no-auditoría impuesta por la Securities Exchange Commission (SEC) podría no ser una clasificación suficientemente precisa.
- Como anteriormente hemos manifestado, pueden existir problemas en el modelo utilizado para medir la gestión de beneficios.
- La generalización de los resultados obtenidos para el caso de pequeñas firmas puede no ser factible.

El trabajo de Abbott et al. (2002)⁶⁷ se centra nuevamente en el análisis de las características que deben poseer los Comités de Auditoría para que realmente cumplan su función de una forma efectiva y eficiente. En concreto se analizan dos cuestiones específicas: los errores en los Estados Financieros y los fraudes empresariales. Los datos, obtenidos de una muestra de 258 entidades sometidas a auditoría, se tratan mediante una regresión logística.

Aunque este estudio no trata de forma directa el tema de la provisión de otros servicios por parte de los auditores, consideramos relevante incluirlo en nuestro trabajo debido a la importancia que juega el papel de los Comités de Auditoría en determinadas cuestiones: como por ejemplo, las decisiones de contratación de servicios adicionales (tanto la cantidad como el tipo de servicio) y, sobre todo, la salvaguarda de la independencia del auditor.

La evidencia obtenida en el estudio permite manifestar las siguientes conclusiones:

⁶⁷ Ver Cuadro 5.50; Anexo I

- La probabilidad de ocurrencia de errores en los Estados Financieros está negativamente asociada con los Comités de Auditoría independientes (aquellos compuesto enteramente por directores independientes) y que celebran reuniones al menos cuatro veces al año. Sin embargo, dicha probabilidad está asociada positivamente con los Comités de Auditoría que carecen de un miembro con experiencia financiera.
- La probabilidad de ocurrencia de fraudes en las compañías está asociada, de forma negativa, con los Comités de Auditoría independientes y, de forma positiva, con aquellos comités que carecen de un miembro con experiencia financiera.

Las características señaladas en los resultados del trabajo fueron incluidas en las recomendaciones del informe Blue Ribbon Committee (1999). Por ello, los autores afirman que la adopción de dichas recomendaciones podría resultar en una mayor efectividad del proceso de elaboración de la información financiera en términos de disminución de errores en los Estados Financieros y fraudes empresariales.

Sin embargo, en el trabajo se señalan los siguientes elementos que pueden suponer una limitación de los resultados obtenidos:

- Utilización de información histórica, es decir, anterior a las recomendaciones.
- No es posible evaluar todas las recomendaciones del Blue Ribbon Committee (en total fueron diez recomendaciones y en el trabajo sólo se analizan cuatro)
- El número de encuentros anuales puede ser una medida excesivamente simplista de la actividad del Comité de Auditoría.

- La falta de resultados significativos, en el caso de firmas con fraudes, para la variable frecuencia de encuentros, puede sugerir que la misma no es un elemento tan importante en la efectividad del Comité de Auditoría.

Firth (2002)⁶⁸ trata de nuevo el tema de la provisión conjunta de servicios adicionales y, en esta ocasión, lo relaciona con las opiniones y honorarios de auditoría. Para llevar a cabo su estudio toma una muestra de 1.112 entidades objeto de auditoría e intentan identificar relaciones causales utilizando una regresión logística.

Los principales resultados obtenidos fueron los siguientes:

- Existe una relación positiva entre los honorarios de auditoría y no-auditoría. Lo anterior se explica por la ocurrencia de determinados eventos en las compañías, los cuales crean una demanda de servicios adicionales y, al mismo tiempo, incrementa el esfuerzo necesario en la actividad de auditoría financiera.
- La recepción de altos honorarios por otros servicios está asociada de forma positiva con la emisión de informes de auditoría limpios.

De acuerdo con lo anterior, los autores recomiendan que los reguladores, auditores y la profesión contable podrían usar los hallazgos obtenidos en este trabajo en sus deliberaciones y argumentos con respecto a la restricción o prohibición de los servicios adicionales a la auditoría.

No obstante, es preciso señalar que en el estudio no se diferencia entre las distintas categorías de servicios adicionales que los clientes reciben de sus auditores. Las circunstancias específicas acaecidas en las compañías pueden plantear la necesidad de demandar otros servicios a los auditores, pero no necesariamente tienen que llevar a demandar todos los servicios y tampoco la misma cantidad de cada uno.

Carson et al. (2002)⁶⁹ realizan por primera vez un análisis de la evolución longitudinal sufrida por los honorarios de auditoría y no-auditoría con el objetivo de identificar las relaciones entre ambas variables. Para ello, utilizan una amplia muestra formada por 11.935 entidades sometidas a auditoría. El tratamiento de los datos recopilados se realiza mediante una regresión logística y un modelo de coeficientes aleatorio.

La evidencia obtenida en el trabajo permite manifestar las siguientes cuestiones:

- Las variables, tamaño de la firma de auditoría y nivel de honorarios por otros servicios, resultan adecuadas para explicar la variación en los honorarios de auditoría.
- Las empresas que demandan a sus auditores altos niveles de otros servicios adicionales pagan, a su vez, mayores honorarios de auditoría. Dicha circunstancia sugiere que no se produce un descuento en los honorarios de auditoría con el objetivo de prestar al cliente otros servicios más lucrativos.
- Existen diferentes estrategias de precios para los servicios de auditoría y para otros servicios entre las grandes firmas de auditoría.

Los autores consideran que la evidencia presentada en su trabajo debiera servir para identificar el modelo base, sobre el cual, deberían trabajar futuras investigaciones sobre el mercado de servicios de auditoría.

Por otra parte, hemos de aclarar que los resultados del trabajo pueden estar condicionados por las siguientes limitaciones:

⁶⁸ Ver Cuadro 5.51; Anexo I

⁶⁹ Ver Cuadro 5.52; Anexo I

- No se ha considerado la variable especialización de la industria del cliente.
- No se ha analizado las implicaciones del enorme crecimiento de otros servicios prestados a los clientes de auditoría sobre la independencia del auditor.

Por su parte, Ferguson (2002)⁷⁰ estudia las diferentes estrategias de precios que pueden utilizar los auditores cuando realizan tanto auditoría como otros servicios adicionales. La muestra estuvo compuesta por 1.084 entidades objeto de auditoría. Los datos obtenidos fueron tratados mediante una regresión logística.

De forma general, los resultados obtenidos manifestaron las siguientes conclusiones:

- Los líderes de la industria tienden a recortar los precios de la auditoría en aquellos sectores donde existen más posibilidades para la consultoría.
- Los líderes de la industria tienen más éxito en atraer a clientes del negocio de consultoría que cualquiera de las otras grandes firmas de auditoría.
- Donde se produce un recorte de precios como estrategia de atracción de otros servicios de consultoría, no aparecen costes vinculados relacionados con la reducción de independencia de los auditores.

En definitiva, los resultados manifiestan que, aunque pueden producirse rebajas en los precios de auditoría para acceder a la prestación de otros servicios, dicha situación no tiene efectos negativos en la independencia del auditor.

Por todo ello, los autores manifiestan que la evidencia obtenida en su trabajo debiera ser tenida en cuenta por los organismos reguladores del mercado

⁷⁰ Ver Cuadro 5.53; Anexo I

de auditoría para reconsiderar su postura con respecto a los efectos ocasionados por la provisión de múltiples servicios en la independencia del auditor.

No obstante, hemos de señalar que la evidencia mostrada en el trabajo puede estar condicionada por el hecho de que los datos utilizados corresponden a un único período (1998).

En el trabajo de Flaming (2002)⁷¹ se estudió los efectos que puede ocasionar la provisión conjunta en la toma de decisiones por parte de los inversores. La muestra estuvo constituida por 100 estudiantes de economía. Los datos, recopilados mediante el planteamiento de un conjunto de escenarios ficticios a dichos estudiantes, fueron tratados mediante una regresión logística.

Los resultados obtenidos señalan que la provisión de servicios de no-auditoría no tiene porque beneficiar a la calidad de la auditoría. Por el contrario, dicha circunstancia afecta negativamente a las percepciones de independencia. Dicha situación también ocurrió cuando los honorarios de auditoría fueron altos, lo cual sugiere que a los inversores lo que realmente les preocupa es la naturaleza de los servicios adicionales y no la cantidad de honorarios. Igualmente, la realización de otros servicios por parte de los auditores también afecta negativamente al grado de atracción de las inversiones potenciales. Sin embargo, no tuvo ningún efecto en las percepciones de la fiabilidad de los Estados Financieros.

Ante la evidencia anterior, que muestra los numerosos efectos que puede provocar la prestación de otros servicios por parte de los auditores, los autores recomiendan que los legisladores debieran plantearse extender el desglose actual requerido de honorarios a las firmas de auditoría en Estados Unidos, ya que la partida denominada “otros servicios” puede provocar mucha incertidumbre en los inversores.

⁷¹ Ver Cuadro 5.54; Anexo I

Adicionalmente, los resultados del trabajo deben entenderse condicionados por las siguientes limitaciones:

- Los participantes en la investigación podrían ser ejemplos atípicos de los inversores en general.
- Pueden existir otros factores no medidos en el trabajo (por ejemplo, la integridad de la firma cliente) que afecten a las percepciones de los usuarios de los Estados Financieros.

En el trabajo de Hackenbrack y Elms (2002)⁷² se estudian las consecuencias que pueden ocasionar los requerimientos de revelación de información. Para ello, mediante el uso de la estadística descriptiva, los autores analizan los datos publicados sobre honorarios por parte de 4.775 entidades sometidas a auditoría.

La evidencia obtenida en el estudio muestra que los requerimientos de revelación de información disminuyen la probabilidad de que una compañía adquiera, a partir de ese momento, servicios de auditoría y otros servicios adicionales de forma conjunta. En definitiva, las actitudes de los inversores cambian cuando conocen los grandes volúmenes facturados por otros servicios a los clientes de auditoría y se produce un daño en la apariencia de independencia de los auditores.

No obstante, los datos utilizados en el trabajo se refieren a las consecuencias ocasionadas por los requerimientos de revelación introducidos por el Accounting Series Releases (ASR) n°. 250 publicado por la Securities Exchange Commission (SEC) en 1978. Las consecuencias ocasionadas por los últimos mandatos de publicación de honorarios, por el mismo organismo, en el año 2000 pueden resultar diferentes.

⁷² Ver Cuadro 5.55; Anexo I

Por ello, el autor recomienda realizar nuevos trabajos de investigación que analicen las consecuencias de los requisitos de publicación de honorarios en la actualidad.

El trabajo de Simnett et al. (2002)⁷³ realiza nuevamente un análisis de la evolución longitudinal de los honorarios de auditoría y no-auditoría, para posteriormente intentar identificar sus implicaciones en la independencia del auditor.

Los autores utilizan una muestra compuesta por 10.065 entidades objeto de auditoría. Los datos obtenidos fueron tratados mediante el coeficiente de correlación de Pearson y la regresión logística.

La evidencia obtenida en el estudio muestra que el mercado de auditoría exhibe las características propias de un mercado maduro. Con respecto a la evolución de honorarios (tanto auditoría como otros servicios), no se encuentra relación con ninguno de los aspectos examinados: riesgos de litigio, cambios en las normas de contabilidad y auditoría y fusiones e innovaciones tecnológicas. No obstante, existe alguna evidencia de una interrupción estructural en el crecimiento progresivo de los honorarios de auditoría entre 1994-1996.

Por tanto, puede comprobarse que los resultados del trabajo no muestran prácticamente ninguna relación entre las variables estudiadas. Por ello, los autores señalan que sería interesante incluir en próximas investigaciones nuevas variables que aporten un mayor poder explicativo. En concreto, señala que podría ser interesante analizar la incidencia de los servicios de no-auditoría en la evolución del mercado de auditoría.

Por otro lado, es preciso indicar que los autores no han establecido ningún vínculo o relación directa entre los honorarios y la independencia del auditor, resultando por ello, imposible de determinar cuáles son las implicaciones reales que los primeros causan en dicha cualidad.

⁷³ Ver Cuadro 5.56; Anexo I

Oliverio y Newman (2002)⁷⁴ estudian directamente qué implicaciones tiene el uso de las firmas de auditoría para la contratación de servicios adicionales en la independencia de los auditores. Para ello, envían un cuestionario a una muestra de directivos de entidades sometidas a auditoría, que resultó en un número final de 89 elementos.

Los resultados del trabajo muestran que las compañías se preocupan por la independencia de sus firmas de auditoría y el tópico se somete a discusión con el Comité de Auditoría. Más del cincuenta por ciento de los participantes indicaron que podría existir un daño en la independencia si la firma proporcionaba cinco de los diez servicios planteados en el estudio. Dichos servicios fueron: servicios relacionados con la contabilidad, servicios de valoración y estimación, realización de funciones de gestión, servicios broker-dealer, asesoramiento de inversiones y servicios legales.

De acuerdo con lo anterior, los autores manifiestan que las cuestiones relacionadas con la naturaleza y la extensión de los servicios de no-auditoría que afectan a la independencia del auditor están todavía sin resolver. Por tanto, dicho asunto debe ser objeto de análisis nuevamente por parte de los reguladores y organismos profesionales.

No obstante, en el trabajo se señalan las siguientes debilidades que pueden condicionar los resultados alcanzados:

- Existe un alto porcentaje de personas que no respondieron al cuestionario.
- Puede cuestionarse la objetividad de las respuestas procedentes de directivos de las compañías.
- Algunas preguntas son difíciles de responder sólo con las opciones de “acuerdo” y “desacuerdo”, es necesario tener en cuenta otros aspectos

⁷⁴ Ver Cuadro 5.57; Anexo I

relacionados con entornos particulares, determinadas cantidades de servicios, etc.

Craswell et al. (2002)⁷⁵ tratan de nuevo los problemas que la dependencia económica del cliente puede ocasionar en la independencia de los auditores. La muestra del trabajo estuvo compuesta por 1.062 entidades objeto de auditoría (año 1994) y 1.045 compañías (año 1996). Los datos obtenidos fueron tratados mediante una regresión logística.

Los resultados del trabajo permiten extraer las siguientes conclusiones:

- La dependencia de honorarios no afecta a la propensión del auditor para informar opiniones calificadas y, por tanto, no constituye una amenaza para la independencia del auditor.
- La implantación de requisitos de publicación de honorarios hace que los auditores sean insensibles a la importancia económica del cliente cuando tienen que manifestar una opinión de auditoría calificada.

La evidencia anterior apoya a las acciones de la Securities Exchange Commission (SEC) y de otros organismos reguladores relativas a los mandatos de revelación de información sobre honorarios.

No obstante, como los propios autores reconocen, los resultados del trabajo han arrojado relaciones estadísticamente no significativas y, por ello, hay que interpretar los resultados teniendo en cuenta las limitaciones relativas al poder estadístico del método utilizado.

La relación entre la vertiente de apariencia de la independencia y la realización de otros servicios por parte de los auditores es estudiada nuevamente por Church y Zhang (2002)⁷⁶. Los autores plantean un escenario ficticio a un

⁷⁵ Ver Cuadro 5.58; Anexo I

⁷⁶ Ver Cuadro 5.59; Anexo I

conjunto de 37 estudiantes universitarios. Los principales resultados del trabajo pueden resumirse en los siguientes:

- La magnitud de los honorarios por otros servicios no afecta de forma negativa al comportamiento que mantienen los inversores.
- Sin embargo, los autores encuentran que la frecuencia de pleitos es más alta cuando los auditores proporcionan otros servicios.

Por todo lo anterior, los autores concluyen que no existe evidencia empírica para afirmar que los requerimientos de revelación pública de información sobre honorarios sean necesarios para mejorar el funcionamiento del mercado de servicios de auditoría. No obstante, es preciso matizar que los resultados y conclusiones del trabajo dependen en gran medida del tamaño y de las características de la muestra utilizada, por ellos deben ser entendidos con cautela.

Con motivo de la reforma que ha sufrido la Ley de Auditoría de Cuentas en España⁷⁷, García et al. (2003)⁷⁸ realizan un estudio a través de un cuestionario enviado a una muestra de 14 auditores con el objetivo de recabar su opinión sobre las modificaciones introducidas por dicha reforma.

Los encuestados en el anterior trabajo tienen una opinión favorable con respecto a los nuevos requisitos de independencia introducidos en la reforma. Parece que los auditores respaldan los objetivos de la regulación, esto es, salvaguardar la independencia (“real” en última instancia y “aparente” en su defecto, como variable proxy). Sin embargo no creen que esto vaya afectarles de modo sustancial, en tanto, sí que podría corregir unos vicios que parecen intuir en la competencia. La única excepción a esta regla general vendría dada por el ítem sobre rotación, que es sin duda el más polémico.

⁷⁷ A través de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero Español.

⁷⁸ Ver Cuadro 5.60; Anexo I

No obstante, es preciso aclarar, como los autores indican, que el estudio todavía tiene carácter preliminar. Por ello, consideramos que es preciso contrastar los resultados obtenidos en futuros trabajos donde se trabaje con una muestra mayor de individuos. Por otra parte, sería conveniente recopilar la opinión de otros colectivos que también están muy sensibilizados con la independencia de los profesionales de la auditoría

Ashbaugh et al. (2003)⁷⁹ revisan las consecuencias que la provisión de servicios adicionales a la auditoría puede ocasionar en la independencia de los auditores. En dicho trabajo los autores reexaminan la evidencia presentada por Frankel et al. (2002a, 2002b) y obtienen conclusiones contradictorias. Su muestra estuvo compuesta por 3.170 entidades sometidas a auditoría y también utilizaron el método de la regresión logística.

Los resultados de su estudio, a diferencia de Frankel et al. (2002a, 2002b), manifiestan que las firmas de auditoría son más conservadoras y vigilan especialmente la gestión de los beneficios de aquellas entidades auditadas a las que les facturan altos honorarios por servicios de no-auditoría.

Además, los autores manifiestan que el mercado no responde, por regla general, a la revelación de información sobre los diferentes honorarios pagados a los auditores. Por tanto, pone en entredicho la utilidad de dicha medida como salvaguarda de la apariencia de independencia del auditor.

No obstante, los autores señalan que deben tomarse las siguientes precauciones con respecto a los resultados obtenidos:

- Los datos corresponden al año 2.000, un año dónde las firmas de auditoría estaban bajo el examen y la vigilancia de la Securities Exchange Commission (SEC) acerca de los honorarios de no-auditoría y la independencia del auditor.

⁷⁹ Ver Cuadro 5.61; Anexo I

- Su análisis no es capaz de obtener conclusiones directas sobre el nivel de independencia del auditor, debido a las dificultades que presenta la medición de dicha variable.

El trabajo de Whisenant et al. (2003)⁸⁰ consistió en una profundización del trabajo realizado por los mismos autores en el año 2002. La muestra, en este caso, estuvo compuesta por 2.066 entidades objeto de auditoría y, nuevamente, se utilizó la regresión logística y los sistemas de ecuaciones simultáneas para el tratamiento de los datos obtenidos.

En este caso, los resultados obtenidos son totalmente distintos al caso anterior:

- Los honorarios de auditoría y no-auditoría son endógenos. La provisión conjunta de auditoría junto con otros servicios no tiene efectos en los honorarios de auditoría. Asimismo, tampoco existen flujos de “conocimientos incrementales” entre ambos servicios.
- Los honorarios de auditoría están relacionados de forma directa con los siguientes factores: el tamaño de la compañía, la complejidad del negocio y de la auditoría, el alto riesgo de auditoría, el rendimiento, los costes de la agencia, los cambios significativos en los Estados Financieros en años previos, el nombre de marca del auditor y los contratos de auditoría recientes.
- Los honorarios por servicios de no-auditoría están relacionados de forma directa con los siguientes factores: el tamaño de la compañía, complejidad del negocio, la diversidad de las operaciones, los rendimientos de las operaciones previos y actual, los costes de la agencia, los cambios significativos en los Estados Financieros en años previos, el nombre de marca del auditor y los contratos de auditoría recientes.

⁸⁰ Ver Cuadro 5.62; Anexo I

No obstante, es preciso destacar que este estudio adolece de las siguientes limitaciones:

- La mayoría de los resultados obtenidos en el sistema de ecuaciones simultáneas arroja resultados no significativos. Por ello, adoptando un comportamiento prudente, no deben extraerse conclusiones definitivas sobre los mismos.
- Como ya hemos manifestado, se obtienen resultados contradictorios con respecto al estudio realizado por Whisenant et al. (2002).

Chung y Kallapur (2003)⁸¹ analizan de nuevo la relación existente entre la provisión de otros servicios por parte de los auditores con la gestión de los beneficios en las empresas clientes, pero considerando además la importancia de la facturación del cliente.

La muestra utilizada en su estudio estuvo compuesta por un total de 1.864 entidades auditadas por las cinco grandes firmas de auditoría que todavía existían en aquella época. Los datos obtenidos fueron tratados mediante una regresión logística.

Los resultados obtenidos sugieren que los servicios de no-auditoría son más rentables que los servicios de auditoría. Los autores no encuentran evidencia que justifique la relación entre los devengos anormales en los beneficios y la importancia que tiene la facturación del cliente para el auditor.

No obstante, los autores establecen que es posible que la importancia de la facturación del cliente esté significativamente relacionada con los devengos anormales en los beneficios, en otros casos, que los autores no han considerado. Por tanto, los resultados deben ser interpretados sujetos a esta limitación.

⁸¹ Ver Cuadro 5.63; Anexo I

Los autores proponen que sería interesante en futuros trabajos, analizar la cuestión de si el tamaño del cliente está asociado con devengos anormales en los beneficios, en los siguientes casos:

- Mediante la distinción entre servicios de no-auditoría recurrentes y no recurrentes, así como entre aquellos que producen economías de alcance para la función de auditoría y aquellos otros que no.
- Para casos de compañías con altas auditorías fallidas.

Ruddock et. al. (2003)⁸² realizaron una replica del trabajo que ellos mismos realizaron en el año 2002. En este caso utilizan una muestra formada por 4.708 entidades sometidas a auditoría y los datos obtenidos los tratan de nuevo mediante una regresión logística.

Los resultados vuelven a mostrar que los altos volúmenes de servicios adicionales a la auditoría no están asociados con la reducción del conservadurismo en los beneficios. Este resultado es también robusto con varias medidas del potencial impacto sobre la independencia del auditor de dichos servicios adicionales.

Por todo ello, los autores afirman que es improbable que los recientes actos legislativos, que restringen el suministro de otros servicios, deriven en un incremento de la independencia real. No obstante, sería conveniente tratar en futuras investigaciones si, el suministro de altos volúmenes por otros servicios, tendría un efecto importante en la independencia aparente.

Las limitaciones del trabajo están relacionadas precisamente con la anterior cuestión. La prueba realizada en el trabajo se refiere al efecto potencial de reducción en la independencia real. Podría ocurrir, sin embargo, que sí existieran efectos en la vertiente aparente de la independencia. La cuestión, en este caso, sería encontrar una forma de medir lo anterior.

Por su parte, Raghunandam (2003)⁸³ analiza la relación que existe entre la provisión de servicios de no-auditoría y la ratificación del auditor. Para ello trabaja con datos procedentes de 172 entidades sometidas a auditoría.

El análisis llevado a cabo en el trabajo, sobre los votos de los accionistas de las compañías integradas en el modelo, indica que la proporción de accionistas que votan en contra o se abstienen de ratificar al auditor externo está positivamente asociada con el nivel del ratio de honorarios de no-auditoría (HNA). Por tanto, los resultados proporcionan soporte empírico a las afirmaciones de la Securities Exchange Commission (SEC) de que la revelación de honorarios pagados a los auditores puede influenciar las decisiones de voto de los accionistas. No obstante, en las compañías con grandes ratios de HNA (más de 4 puntos), la medida de ratificación de los accionistas fue casi el 97%. Esto sugiere que en este tipo de compañía los accionistas no perciben que la independencia del auditor esté dañada aunque existan altos honorarios por otros servicios. De esta forma, el trabajo finalmente no arroja resultados plenamente concluyentes.

Además, es preciso tener en cuenta que los requisitos de revelación de honorarios son todavía muy recientes, por tanto, la reacción de los accionistas podría cambiar a lo largo del tiempo. Por ello, es preciso realizar nuevas investigaciones para determinar si el comportamiento de los inversores puede ser diferente en el futuro.

En el trabajo de Geiger y Rama (2003)⁸⁴ se ponen en relación la magnitud de los honorarios por auditoría y otros servicios con la probabilidad de recibir una opinión calificada de empresa en funcionamiento en el informe de auditoría. Para llevar a cabo su trabajo trabajaron con datos de 132 compañías sometidas a auditoría que esos momentos estaban atravesando por problemas financieros.

⁸² Ver Cuadro 5.64; Anexo I

⁸³ Ver Cuadro 5.65; Anexo I

⁸⁴ Ver Cuadro 5.66; Anexo I

A diferencia de lo que muchos investigadores y organismos reguladores proclaman, los resultados del trabajo indican que existe una relación positiva significativa entre la magnitud de honorarios por servicios de auditoría y la probabilidad de recibir una opinión negativa sobre empresa en funcionamiento. Pero, por el contrario, no existe una asociación significativa entre los honorarios por servicios de no-auditoría y las opiniones plasmadas en el informe de auditoría.

Nuevamente, Raghunandan y Rama (2003)⁸⁵ realizaron un trabajo donde investigaron el comportamiento de los accionistas con respecto a la ratificación de los auditores, pero esta vez también teniendo en cuenta la composición del Comité de Auditoría. En este caso utilizaron una muestra compuesta por 199 entidades sometidas a auditoría.

A diferencia que Raghunandan (2003), en esta ocasión, los resultados del trabajo indican que, en las compañías donde se pagan altos honorarios por servicios de no-auditoría, es menos probable que los accionistas voten en contra de la ratificación del auditor si el Comité de Auditoría está compuesto íntegramente por directores independientes.

De esta forma, la evidencia mostrada en el trabajo proporciona soporte empírico a las afirmaciones de la Securities Exchange Commission (SEC) de que la composición del Comité de Auditoría influye en las percepciones y acciones de los accionistas

No obstante, los autores advierten que el bajo porcentaje de votos en contra de la ratificación del auditor indica que los resultados del trabajo deben ser interpretados con cautela.

Por su parte, Raghunandam et al. (2003)⁸⁶ analizan la relación existente entre los honorarios por otros servicios y las modificaciones de los Estados

⁸⁵ Ver Cuadro 5.67; Anexo I

⁸⁶ Ver Cuadro 5.68; Anexo I

Financieros. Para llevar a cabo su investigación los autores trabajan con datos procedentes de 110 entidades auditadas con Estados Financieros modificados.

Los autores concluyen que sus resultados no son consistentes con las preocupaciones de la Securities Exchange Commission (SEC), los legisladores y otros usuarios, de que los honorarios por servicios adicionales o los honorarios totales pagados al auditor influyen de forma inapropiada en la auditoría de forma que posteriormente los Estados Financieros del cliente son subsiguientemente modificados.

Por tanto, concluyen, a diferencia que otros muchos autores, que la realización de otros servicios por parte de los auditores no tiene una influencia negativa en la independencia del auditor y, por tanto, no perjudica la calidad de la actividad de auditoría.

Dopuch et al. (2003)⁸⁷ realizan una interesante investigación sobre la vertientes aparente y real de la independencia del auditor. Para llevar a cabo su estudio plantean varios escenarios ficticios a un conjunto de 72 estudiantes de economía en el rol de inversores potenciales.

Los resultados del trabajo muestran que la revelación de información sobre servicios adicionales prestados a los clientes no incrementa la exactitud de la opinión de los inversores sobre el grado de independencia real del auditor, salvo en aquel escenario en el cual el auditor fue independiente tanto de forma real como aparente. Sin embargo, la información sobre honorarios por otros servicios redujo significativamente la exactitud de las opiniones de los inversores sobre la independencia real en aquellos escenarios donde el auditor fue independiente de forma real pero no aparente y viceversa.

Los autores concluyen, por tanto, que los requisitos de revelación de información sobre honorarios por servicios adicionales no contribuyen a mejorar

⁸⁷ Ver Cuadro 5.69; Anexo I

la exactitud de las opiniones de los inversores sobre la independencia de los auditores.

En la investigación llevada a cabo por Iyer y Rama (2004)⁸⁸ se analizan las implicaciones que puede tener el hecho de que los auditores permanezcan largo períodos auditando a los mismos clientes (ausencia de rotación). Para llevar a cabo su estudio plantean un cuestionario a un conjunto de 124 auditores no ejercientes.

Los resultados del trabajo indican que es menos probable que se produzca un intento de persuadir a los auditores en situaciones contables complicadas (que requieren de la interpretación o juicio del profesional) en aquellas compañías donde el auditor permanece un tiempo largo con el cliente. Sin embargo, los resultados no muestran que la amplia permanencia del auditor con un mismo cliente sea aprovechada por los mismos para intentar erosionar la independencia y la objetividad del profesional.

Por tanto, los autores afirman que las preocupaciones de los legisladores por los amplios períodos que los auditores verifican las cuentas a un mismo cliente no tienen soporte empírico, por tanto, tampoco resultaría adecuado implantar medidas de rotación de firmas o auditores.

Finalmente, presentamos el trabajo de Reynolds et al. (2004)⁸⁹ en el que los autores analizan la relación entre la presentación de otros servicios profesionales por los auditores con el incremento de la gestión de beneficios en los Estados Financieros de las empresas clientes.

Los autores utilizan datos provenientes de una amplia muestra de 4.148 entidades auditadas para analizar la influencia de los honorarios por otros servicios en la objetividad del auditor.

⁸⁸ Ver Cuadro 5.70; Anexo I

⁸⁹ Ver Cuadro 5.70; Anexo I

Lamentablemente el trabajo arroja resultados contradictorios, ya que en un primer momento, los autores detectan una relación positiva entre los devengos anormales en los beneficios y los honorarios por otros servicios, pero cuando se incluye como variable de control el tamaño del cliente entonces la anterior relación significativa desaparece.

A continuación, en el siguiente epígrafe procedemos a realizar una síntesis de los principales tópicos que han sido objeto de estudio por la literatura de investigación empírica.

5.3. Principales relaciones analizadas por la literatura.

Como se ha puesto de manifiesto a lo largo del presente capítulo, los trabajos incluidos en este bloque fundamentalmente tratan de identificar relaciones entre los servicios de no-auditoría y otras variables relevantes. A modo de resumen, pasamos a continuación a clasificar estos trabajos en función de su principal objeto de análisis. No obstante, hemos de aclarar que, aunque un trabajo esté incluido dentro de una determinada categoría, no significa que no pueda tratar, de forma secundaria, otro aspecto al que hacen referencia el resto de relaciones señaladas. De forma general, hemos identificado las siguientes:

- La prestación de servicios de no-auditoría y el daño en la independencia del auditor: Titard, 1971; Firth, 1980; Shockley, 1981; Simunic, 1984; Pany y Reckers, 1984; Sampson, 1985; Dopuch y King, 1991; Wines, 1994; Bartlett, 1993; Barkess y Simnett, 1994; Canning y Gwilliam, 1999; Beeler y Hunton, 2000; Swanger y Chewning, 2001; Defond et al., 2002; Flaming, 2002; Simnett et al., 2002; Ferguson, 2002; Hackenbrack y Elms, 2002; Oliverio y Newman, 2002; Craswell et al., 2002; Church y Zhang, 2002; García et al., 2003; Dopuch et al., 2003; Reynolds et al., 2004.
- Los honorarios por servicios de auditoría y los honorarios por servicios de no-auditoría: Simunic, 1984; Palmrose, 1986; Abdel-khalik, 1990;

Barkess y Simnett, 1994; Ezzamel et al., 1996; Firth, 1997b; Antle et al., 2002; Lai y Yim, 2002; Whisenant et al., 2002; Whisenant et al., 2003; Anderson et al., 2002; Firth, 2002; Carson et al., 2002; Ferguson, 2002; Simnett et al., 2002.

- Las características del Comité de Auditoría y la magnitud de honorarios de no-auditoría: Abbott et al., 2001b; Abbott et al., 2001c.
- Los honorarios por servicios de no-auditoría y la gestión de beneficios en las entidades auditadas: Gore et al., 2001; Callaway et al., 2002; Antle et al., 2002; Frankel et al., 2002a; Frankel et al., 2002b; Ruddock et al., 2002; Ruddock et al., 2003; Ashbaugh et al., 2003; Chung y Kallapur, 2003.
- Los honorarios por servicios de no-auditoría y la remuneración que perciben los directivos de las compañías: Chen et al., 2002.
- La influencia de la revelación de información sobre honorarios de no-auditoría y la adquisición relativa de servicios de no-auditoría: Scheiner, 1984; Abbott et al., 2001a.
- La influencia de la revelación de información sobre honorarios por auditoría y por otros servicios en la independencia del auditor: Lennox, 1999; Craswell y Francis, 1999; Gaynor, 2002; Hackenbrack y Elms, 2002); Church y Zhang, 2002.
- Las características de las firmas de auditoría y la prestación de servicios de no-auditoría: Anderson et al., 2002.
- La permanencia de los auditores con los mismos clientes y la adquisición de servicios de no-auditoría: Beck et al., 1988b; Richard y Vanstraelen, 1999; Iyer y Rama, 2004.

- Las diferentes categorías de servicios de no-auditoría y los honorarios de auditoría: Ezzamel et al., 2002.
- La influencia de la prestación de servicios de no-auditoría en la toma de decisiones de inversión y de crédito: Mckinley et al., 1985; Pany y Reckers, 1988; Gul, 1989; Pany y Lowe, 1995; Pany y Lowe, 1996.
- La provisión de servicios de no-auditoría y el esfuerzo y honorarios de auditoría: Davis et al., 1993.
- La Teoría de la Agencia y la adquisición de servicios de no-auditoría: Parkash y Venable, 1993; Firth, 1997a.
- La provisión de servicios de no-auditoría y la opinión reflejada en el informe de auditoría: Firth, 2002; Geiger y Rama, 2003.
- Las características de la entidad auditada y la adquisición de servicios de no-auditoría: Palmrose, 1988.
- La satisfacción de las necesidades de los clientes y la demanda de servicios de no-auditoría: Turner et al., 1999; Houghton e Ikin, 2001.
- La provisión de servicios de no-auditoría y la ratificación del auditor: Raghunandan, 2003; Raghunandan y Rama, 2003.
- La provisión de servicios de no-auditoría y los Estados Financieros modificados: Raghunandan et al., 2003.

Como puede observarse en la clasificación anterior, la categoría de trabajos más abundante es aquella que estudia los efectos de la provisión de servicios adicionales a la auditoría en la cualidad de independencia de los auditores. Pero hemos de puntualizar que, en general, la mayoría de trabajos

también tratan esta cuestión, aunque no constituya su objetivo primordial de análisis.

Si bien existe en nuestro país una literatura abundante que aborda el análisis de la provisión conjunta de auditoría y otros servicios, sin embargo, hemos de manifestar que, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito internacional, los trabajos de carácter empírico sobre la cuestión son prácticamente escasos o inexistentes. Con el objeto de paliar esta deficiencia, a partir del capítulo sexto del presente trabajo, abordamos el análisis de la cuestión desde una perspectiva empírica.

En definitiva, todos los estudios analizados en este capítulo han puesto de manifiesto la importancia del conflicto que provoca la prestación conjunta de servicios de auditoría y no-auditoría, llegando los autores en ocasiones a conclusiones contradictorias. Por este motivo, tenemos que plantearnos la necesidad de realizar nuevas investigaciones que ayuden a dar un paso adelante en la disminución de la polémica existente y que, consecuentemente, repercutan en un mayor bienestar de la sociedad en general y de la profesión auditora en particular.

A continuación, en la segunda parte del trabajo, presentamos nuestra contribución empírica sobre la polémica por la provisión conjunta de múltiples servicios por parte de los auditores.

A nuestro entender, el buen funcionamiento de los mercados de productos y servicios es una cuestión fundamental en el desarrollo de la economía de cualquier país. En ocasiones, son los propios mercados los que pueden solucionar las cuestiones o problemas que aparezcan de forma interna, pero determinadas situaciones requieren la existencia de un conjunto de normas que se encarguen de su regulación. Por ello, los organismos reguladores ponen especial atención en la vigilancia y el control de la marcha de los mismos.

Por ello, y dada la importancia de la legislación de la actividad de la auditoría, el objetivo de nuestra investigación empírica en la siguiente parte del

trabajo será analizar la regulación que afecta, tanto de forma directa como indirecta, a la prestación de otros servicios por parte de los auditores. En concreto, pretendemos llegar a un consenso sobre cual debe ser la regulación más correcta y eficaz para el buen funcionamiento del mercado con respecto a la realización de dichas actividades y para el prestigio de la profesión de auditoría.

PARTE 2

*ESTUDIO EMPÍRICO SOBRE LA
REGULACIÓN DEL MERCADO DE
AUDITORÍA*



CAPITULO 6

PLANTEAMIENTO TEÓRICO SOBRE EL USO DEL CUESTIONARIO COMO MÉTODO DE INVESTIGACIÓN



ESTRUCTURA DEL CAPÍTULO:

6.1. Introducción.

6.2. Los cuestionarios como método de investigación social.

6.2.1. Conceptualización de los cuestionarios.

6.2.2. Tipología de cuestionarios.

6.2.3. Tipología de preguntas.

6.2.4. Recomendaciones para la construcción de buenos cuestionarios.

6.3. El proceso de elaboración de un cuestionario.

6.3.1. Definición del estudio.

6.3.2. Selección y definición de las variables.

6.3.3. Diseño del cuestionario.

6.3.3.1. Elección del tipo de cuestionario.

6.3.3.2. Diseño de las preguntas.

6.3.3.3. El proceso de codificación.

6.3.3.4. Selección de la muestra.

6.3.4. Validación y prueba del cuestionario.

6.4. Algunas consideraciones finales sobre el uso del cuestionario por correo electrónico.

6.1. Introducción.

En la parte anterior del trabajo, hemos estudiado y analizado el marco teórico relativo a nuestro objeto de estudio. A continuación, procedemos a resumir de forma general cuáles son las cuestiones que hasta este momento hemos plasmado en nuestra investigación:

- La evolución del mercado de auditoría en España y las principales cuestiones de debate en la actualidad.
- La evolución de la oferta de servicios en las firmas de auditoría.
- El estudio de la calidad de independencia del auditor.
- Las implicaciones ocasionadas en la independencia por la prestación de otros servicios por parte de los auditores.
- La revisión de la literatura de investigación sobre la provisión conjunta de auditoría y otros servicios.

Todo lo anterior nos ha permitido entender con profundidad cuál es la situación en la que se encuentra uno de los problemas fundamentales que afecta a la profesión auditora en la actualidad: los efectos que ocasiona la realización de otras tareas por parte de los auditores en su deber de independencia.

En esta parte del trabajo nos planteamos la necesidad de abordar la problemática estudiada hasta ahora desde una perspectiva empírica. Nuestro objetivo, por tanto, será obtener una evidencia real suficiente que nos permita dar un paso adelante en la disminución de la polémica existente.

Nuestro trabajo empírico parte de una premisa fundamental relacionada con la regulación a la que se somete el mercado de auditoría. Desde nuestro

punto de vista, es en la legislación donde está o deber estar la clave que permita la resolución de los problemas. Por ello, será el marco regulatorio de la auditoría el pilar básico de nuestra investigación.

Como ya hemos manifestado anteriormente en otras partes del trabajo, la situación actual de la legislación de auditoría en nuestro país, se encuentra caracterizada por las modificaciones a las que ha sido sometida recientemente.

Aunque son muchos los cambios producidos, en el estudio empírico nos centraremos en el análisis crítico de una serie de ellos que afectan, de forma directa o indirecta, al tema del presente trabajo. En concreto, nos referimos a los que influyen en la independencia del auditor y la realización de otros servicios diferentes a la auditoría.

Como es lógico, el fin que perseguían dichos cambios era la mejora de las condiciones que afectan al mercado de auditoría. Con respecto a lo anterior, nos planteamos la necesidad de analizar empíricamente la efectividad de dichos cambios. En definitiva, pretendemos obtener evidencia de si, verdaderamente, las modificaciones han sido las adecuadas y si van a contribuir efectivamente a la resolución o, al menos, a la paliación del problema.

El método de investigación seleccionado para recopilar los datos necesarios para el trabajo ha sido mediante cuestionarios. En el presente capítulo, pretendemos asentar las bases teóricas que afectan a los mismos.

Las razones por las cuales nos decantamos por la utilización de un cuestionario fueron fundamentalmente las siguientes:

- Es un método de investigación idóneo para recabar opiniones.
- Permite llegar a un gran número de elementos de la población objeto de estudio.

Antes de continuar, consideramos necesario realizar un breve resumen de algunas cuestiones, relacionadas con la utilización de métodos de investigación social, que consideramos fundamental tener en cuenta en nuestro trabajo y que están recogidas en el Código Internacional de prácticas legales en materia de investigación de mercado y opinión (Múria y Gil, 1998).

Dicho código está destinado a facilitar, a las personas físicas y jurídicas, un conjunto de reglas aceptables para todos en el plano internacional, pudiéndose aplicar a estudios multinacionales y nacionales. Cuando en un país dado existe un código nacional, puede darse el caso que este último contenga disposiciones más estrictas que el código internacional sobre ciertos puntos específicos; en este caso, el código nacional debe ser aplicado. Las prácticas nacionales e internacionales deben, naturalmente, en todos los casos, conformarse con las leyes de los países concernientes.

Señalamos a continuación los principios de base, establecidos en el Código Internacional, que deben respetarse en todo momento:

- Los estudios de mercado y de opinión se apoyan en la confianza, confianza en el hecho de que son realizados con toda honestidad y con toda objetividad, sin que las personas entrevistadas sean importunadas o sufran molestia alguna y sustentándose en la colaboración voluntaria del público.
- Al público, en general, o a cualquier otro interesado, debe serle garantizada la seguridad de que todo estudio de mercado es realizado en estricta conformidad con las disposiciones del presente código, y que sus derechos en cuanto a la protección de la persona privada son respetados. En particular, el público debe estar seguro de que cualquier información personal y/o confidencial, proporcionada durante la realización de un estudio, no será transmitida sin su acuerdo previo a toda persona u organismo oficial o privado externo a la organización del técnico, y que

estas informaciones no serán utilizadas para ningún otro fin que no sea el estudio de mercado.

- Los estudios deben, igualmente, ser realizados conforme a los principios de la competencia legal, tal y como son generalmente comprendidos y aceptados, y en estándares técnicos elevados. Los técnicos de estudios de mercado y de opinión deben siempre estar dispuestos a comunicar las informaciones necesarias que permitan comprobar la calidad de sus trabajos y la validez de sus resultados.

Asimismo, consideramos primordial en la realización de nuestro trabajo el respeto de los derechos de las personas entrevistadas reconocidos en el Código Internacional:

Artículo 1: Cualquier afirmación hecha para asegurarse la cooperación de una persona entrevistada y todas las garantías concedidas a las mismas, tanto orales como escritas, deben ser debidamente respetuosas y ciertas.

Artículo 2: El anonimato de la persona entrevistada debe ser estrictamente respetado. Ninguna información que pueda servir para identificar a las personas entrevistadas, sea directa o indirectamente, no debe ser divulgada a nadie, a excepción del personal de investigación perteneciente a la organización del técnico que necesita de estas informaciones para la realización y el control de las entrevistas, tratamiento de los datos, etc. Estas personas deben aceptar de manera explícita no hacer ningún uso de estas informaciones.

Pasamos a continuación a analizar con detalle todas las características y peculiaridades que tiene el método de investigación social utilizado en nuestro trabajo: el cuestionario.

6.2. Los cuestionarios como método de investigación social.

6.2.1. Conceptualización de los cuestionarios.

Según el Código Internacional de prácticas legales en materia de investigación de mercado y opinión (Muría y Gil, 1998) los estudios de mercado tienen como objetivo analizar los mercados de productos y de servicios de toda naturaleza. Su función consiste, particularmente, en analizar de forma sistemática el comportamiento, las actitudes y las opiniones de las personas individuales y las organizaciones.

De esta forma aparecen las encuestas como una forma habitual de obtención de datos en Ciencias Sociales y en estudios prospectivos¹. Este método supone establecer un proceso de comunicación en el que el investigador, de acuerdo a sus necesidades y objetivos, establece qué se pregunta, de qué forma se pregunta, a quién y dónde, lo que los ingleses vienen a llamar las cuatro cuestiones “W” (What, How, Who, Where).

La encuesta no es un método de investigación social nuevo, sino que se viene utilizando desde hace mucho tiempo. Díaz de Rada (1999) indica que es uno de los procedimientos más populares de recogida de datos desde el gran desarrollo de la investigación de mercados y opinión en la sociedad americana de los años cuarenta.

El cuestionario aparece como una tipología específica de encuesta o, tal y como establecen García et al. (1999), se considera una de las herramientas fundamentales en la práctica de las encuestas.

La Asociación Mundial de profesionales de la investigación de mercados y opinión pública (ESOMAR) establece en su “Guía para la publicación de

¹ Aquellos realizados con el fin de explorar o predecir el futuro en una determinada materia.

estudios de opinión”² que un cuestionario consiste en el estudio de la actitud y creencias de las personas sobre cuestiones políticas, sociales y demás. Este tipo de investigación se integra en el ámbito global de la investigación social y de marketing y está sujeta exactamente a los mismos requisitos profesionales y éticos que otras formas de investigación. Sin embargo, la investigación de opinión pública tiende a ser un ámbito especialmente “sensible”, ya que trata con asuntos que suscitan más interés público y emotivo que los proyectos comerciales de investigación de mercados. Además, las conclusiones tienen mayor difusión y debate y en ocasiones se presentan de manera provocativa o incluso tendenciosa.

De acuerdo con Osorio (2003), el cuestionario puede describirse como un medio útil y eficaz para recoger información en un tiempo relativamente breve. La definición anterior, aunque concisa, nos parece interesante por dos motivos:

- Resalta la característica de utilidad de los cuestionarios. Es decir, establece que son útiles o eficaces para la consecución de los objetivos preestablecidos.
- Subraya la característica de eficiencia de los cuestionarios. En definitiva, destaca la relevancia del factor tiempo, el cual en numerosas investigaciones, incluida la nuestra, adopta también una enorme importancia.

Sin embargo, hay que aclarar que la utilización de cuestionarios como método de investigación no constituye ninguna panacea, ya que también pueden ocasionar numerosos inconvenientes que analizaremos más adelante.

² http://www.aedemo.es/pdf/normas_esomar_cuestionarios.pdf

6.2.2. Tipología de cuestionarios.

Existe una variedad muy amplia de tipos de cuestionarios. Presentamos a continuación algunas de las clasificaciones más extendidas:

A) *Según el tipo de pregunta utilizado:*

1. Cuestionario restringido o cerrado: es aquel que demanda respuestas breves, específicas y delimitadas (preguntas cerradas).
2. Cuestionario no restringido o abierto: es aquel que permite respuestas más amplias y generales (preguntas abiertas).
3. Cuestionario mixto: se trata de una combinación de los dos anteriores. En él existen tanto respuestas cerradas como abiertas.

B) *Según el grado de concreción de las preguntas:*

1. Cuestionario estructurado: contiene preguntas con un alto grado de formalización y estandarización.
2. Cuestionario no estructurado: existe una mayor libertad en las preguntas y no es necesario un orden estricto.
3. Cuestionario semiestructurado: es preciso respetar un orden, pero no de forma rigurosa.

6.2.3. Tipología de preguntas.

En función de la clasificación anterior podemos encontrar los siguientes tipos de preguntas en los cuestionarios:

- Preguntas cerradas: son aquellas en las que puede establecerse previamente las posibles respuestas de los encuestados. Los sujetos deberán, por tanto, contestar señalando una o varias de las alternativas que se les proporciona.

Múria y Gil (1998) establecen que las preguntas cerradas son aquellas en las que se han definido las alternativas de respuesta posibles. Para ello, el elaborador del cuestionario ha utilizado información objetiva o subjetiva que disponía, siendo ésta obtenida por diversos métodos o técnicas de exploración, en la mayor parte de los casos cualitativa.

A su vez, este tipo de preguntas suelen dividirse en las siguientes categorías (Ruiz et al., 1998):

- Preguntas de respuesta dicotómica y múltiples:

Dicotómicas: son aquellas en las que la información se subdivide dicotómicamente en dos categorías (por ejemplo, Sí o No, Hombre o Mujer). Constituyen los tipos más básicos de preguntas, ya que son fáciles de formular, contestar y tabular.

Múltiples: se emplean cuando la alternativa de respuesta para la pregunta es superior a dos (por ejemplo, Diplomado, Licenciado, Ingeniero o Doctor).

- Preguntas de escalas de medición de actitudes y respuestas: las escalas son instrumentos de medida que se basan en la idea de clasificación, aprovechando a la par las propiedades semánticas de las palabras y las características de los números (por ejemplo, 1=Muy de acuerdo...5=Muy en desacuerdo).
- Preguntas abiertas: son aquellas en las que las respuestas no puede determinarse de antemano o bien existe una variedad de respuesta muy amplia que no es susceptible de presentarse en forma de opciones breves.

Para Múria y Gil (1998) son preguntas donde o bien no sabemos qué tipo de contestación nos pueden dar los entrevistados o, a pesar de tener una cierta aproximación, dejamos al individuo expresarse de forma libre. El entrevistado responde con sus propias palabras a una cuestión planteada por el entrevistador.

Igualmente, pueden subdividirse en las siguientes categorías (Ruiz et al., 1998):

- Preguntas abiertas básicas: se utilizan para recoger información con un mínimo de indicaciones para el encuestado (por ejemplo, “En caso afirmativo, indique el nombre de la asociación a la que pertenece...”).

Es importante tener en cuenta que este tipo de preguntas resultan muy costosas de formular, codificar, tabular y analizar, y sólo deben utilizarse si tienen un propósito específico que no puede ser solventado con otra fórmula (Múria y Gil, 1998).

- Preguntas de seguimiento: en ella se busca profundizar o clarificar alguna cuestión manifestada anteriormente por el encuestado (por ejemplo, “¿Podría explicar por qué motivos prefiere la opción anterior?”).

6.2.4. Recomendaciones para la construcción de cuestionarios.

Aunque los objetivos perseguidos por nuestra investigación y otras restricciones referentes al coste de la investigación (en términos temporales y monetarios), nos han llevado a elegir el cuestionario como método, es preciso aclarar antes de continuar, que su utilización puede ocasionar numerosos problemas. Por todo ello, es necesario mentalizarse previamente de la existencia de los mismos, con el objetivo de luchar en todo momento para que éstos no lleguen a producirse.

En este sentido resulta adecuado la adopción de medidas preventivas que eviten la aparición de problemas posteriores. Best (1974) establece las siguientes sugerencias con relación a la construcción de cuestionarios:

- Debe ser tan breve como sea posible y sólo lo suficiente extenso para obtener los datos esenciales.
- Debe presentar un aspecto atractivo.
- Las instrucciones deben ser claras y completas. Debe comprobarse que los términos importantes se hallan definidos: cada pregunta implica una sola idea; todas ellas están expresadas tan sencilla y claramente como sea posible, de manera que permita respuestas fáciles, exactas y sin ambigüedad.
- Debe exponer clara y cuidadosamente la importancia del tema al cual se refiere. Las personas estarán más dispuestas a responder si saben cómo serán utilizadas sus respuestas.
- Las preguntas deben ser objetivas, sin sugerencias hacia lo que se desea como respuesta.
- Las preguntas deben presentarse en un orden psicológico correcto, precediendo las de tipo general a las específicas. Deben evitarse las preguntas molestas.
- Debe ser fácil de clasificar o interpretar.
- Antes de aplicar un cuestionario a un grupo numeroso, conviene experimentarlo con un grupo reducido de sujetos lo más semejantes a las personas a la que se va a encuestar. Esta aplicación previa tiene por objeto detectar preguntas e instrucciones ambiguas que posteriormente pueden

restar validez al instrumento. Es lo que se denomina cuestionario piloto de la prueba³.

- Al elaborar el cuestionario es necesario establecer la forma en que será tabulado e interpretado. Una de las formas más sencillas de tabular un cuestionario es construir una tabla de doble entrada, en uno de cuyos ejes se registra a los encuestados o el número de formulario si se aplicó en forma anónima, y en su otro eje se colocan las preguntas o el número que las representa. De este modo es posible obtener rápidamente una visión global de las respuestas dadas por cada uno de los individuos.

Ruiz et al. (1998) señalan una serie de directrices que deben ser evitadas por todo aquel investigador que necesite enfrentarse, de un modo riguroso y científico, al diseño de los cuestionarios:

- Las preguntas con alto grado de ambigüedad.
- La mala estructuración o secuenciación de las preguntas.
- La elección inadecuada de la muestra de población.
- Los cuestionarios con excesivo número de ítems.
- Los cuestionarios elaborados sin pruebas de validación piloto.
- La utilización errónea de escalas de medida.
- Los errores en la codificación de las preguntas.

Por su parte, Múria y Gil (1998) plantean un método de prevención de errores posteriores a través del planteamiento de una serie de preguntas. Las respuestas a dichas preguntas son las que podrán dar pistas a los investigadores sobre la posible aparición de inconvenientes en el cuestionario:

- ¿Estamos realmente obteniendo respuesta a los objetivos marcados en el estudio?

³ Sobre esta cuestión volveremos a insistir posteriormente en este mismo capítulo.

- ¿Son necesarias todas las preguntas que hemos incluido en el documento?
- ¿Serán los entrevistados capaces de contestar a las preguntas? ¿querrán contestarlas?
- ¿Es un cuestionario que transcurre con ritmo? El entrevistado no deberá cansarse con la contestación del cuestionario, debiéndose mantener una alta relación entre las preguntas del mismo, lo cual implicaría una representación en forma de campana de Gauss⁴: el ritmo será bajo al inicio, alcanzará su punto álgido en el centro e irá descendiendo, con preguntas de descompresión o relajación, al final del cuestionario.
- ¿Tiene el cuestionario una extensión razonable? El documento no debe ser excesivamente largo, y no debe cansar al entrevistado; pero el único consejo que se puede dar en este caso es: “léalo a algunas personas e intente que lo contesten”. La práctica le dirá si es largo o corto.
- ¿Es la sucesión o secuencia de las preguntas correcta? Ésta es una de las cosas más importantes, asegúrese que no hay preguntas que influyan en la contestación de otras.
- Para finalizar, no olvide que si deseamos que el cuestionario parezca una conversación, debemos incluir introducciones y puentes entre las secciones del mismo, para relajación del entrevistado y creación de un clima de confianza. No sea usted tacaño con el texto de las preguntas. Un cuestionario debe ser una historia a contar.

De la misma forma, Aguado (2003) realiza las siguientes recomendaciones a tener en cuenta en la formulación de cuestionarios:

1. Debe cumplir **dos propósitos**:

⁴ Distribución Normal o en forma de campana.

- Traducir los objetivos de la investigación en preguntas específicas: cada pregunta debe llevar al interrogado la idea o el grupo de ideas requerido por el objetivo de la investigación; y para cada pregunta deberá recibirse una respuesta susceptible de análisis, de manera que los resultados satisfagan los objetivos de la investigación. Cada pregunta deberá formularse de manera que la respuesta refleje exacta y cabalmente la posición del interrogado.
 - Ayudar al entrevistador a provocar motivaciones en el interrogado: con el objetivo de que éste transmita la información requerida. Debe permitir crear las circunstancias propicias para que el interrogado se comunique plena y libremente.
2. Debe redactarse con un **lenguaje apropiado**: el vocabulario y la sintaxis deben ofrecer las mejores oportunidades para transmitir las ideas de forma completa y exacta, entre el entrevistador y su interlocutor.
 3. Debe contener el **punto de vista del entrevistado**: es esencial que el investigador se ponga en el lugar del entrevistado, como si él tuviera que contestar las preguntas. Sobre este respecto, resulta bastante útil las opiniones aportadas por otros sujetos no intervinientes en la investigación.
 4. Debe transmitir **información suficiente** para el entrevistado: de acuerdo con el nivel de información del entrevistado y de manera que tenga sentido.
 5. Debe contemplar la **aceptación social**: es preciso evitar preguntas al entrevistado que lo hagan enfrentarse a la necesidad de dar una respuesta socialmente inadmisibles.
 6. Deben evitarse **preguntas que insinúen las respuestas**: es necesario formular las preguntas de manera que no contengan insinuaciones acerca de las respuestas apropiadas.
 7. Debe transmitirse **una única idea** con cada pregunta: las preguntas deben limitarse a una sola idea o a un solo concepto.
 8. Debe presentar las preguntas en **orden consecutivo**: de la manera que sea más lógica para el interrogado. Todo cuestionario bien elaborado, debe facilitar el paso de una pregunta a otra. El encadenamiento de las preguntas

puede también determinarse por lo que se denomina el “efecto embudo”. Esto es, hacer primero la pregunta más general o menos restringida y posteriormente las preguntas más restrictivas o específicas, de lo general a lo particular.

Por otra parte, resulta necesario señalar las directrices establecidas por la Asociación Mundial de Profesionales de la Investigación de Mercados y Opinión Pública (ESOMAR). Dicho organismo publica una serie de normas sobre la utilización de cuestionarios dentro de su “Guía para la publicación de estudios de opinión”⁵. En concreto señalamos las siguientes recomendaciones a tener en cuenta en el diseño de cuestionarios:

1. Los investigadores deben garantizar que los objetivos de la encuesta se trasladan totalmente en forma de preguntas dirigidas a obtener objetivamente y, en la medida en la que sea posible, los datos necesarios.
2. La buena práctica dicta que los cuestionarios deberían acordarse formalmente para confirmar la satisfacción de todas las partes en cuanto a la adecuación de los objetivos para cumplir satisfactoriamente con las cuestiones prácticas de la realización del proyecto y en donde se prestará atención a:
 - Errores de acto (objetivos que no se abordan correctamente)
 - Errores de omisión (objetivos que no se abordan correctamente en todo o en parte)
3. Las preguntas no deben dirigir a los encuestados hacia respuestas concretas. Mediante la incorporación de distintos grados de subjetividad en las preguntas se podría preparar una estrategia con preguntas o series de preguntas para favorecer o desfavorecer un punto de vista concreto.

⁵ http://www.aedemo.es/pdf/normas_esomar_cuestionarios.pdf

4. El principio primordial que rige la redacción o la formulación de las preguntas es el de la mejor técnica. El investigador es responsable de generar datos lo más objetivos posible. Los investigadores deben procurar por todos los medios asegurarse que:
- Las preguntas se adecuan al objeto de la investigación y esta observación se comunica a los clientes.
 - El diseño del cuestionario se ajusta a la audiencia sometida a la investigación.
 - Los participantes pueden responder a las preguntas en el modo que refleje lo que desean expresar.
 - Las respuestas se pueden interpretar de manera significativa y sin ambigüedades.

En resumen, los participantes:
¿Entenderán las preguntas?
¿Querrán responder a las preguntas?
¿Podrán responder a las preguntas?

5. Las preguntas que se formulan a un encuestado deberían:
- Encontrarse dentro de su marco de referencia.
 - Ser relevantes para el encuestado.

Si lo anterior no se cumple, los encuestados se verán obligados a intentar adivinar la respuesta y es posible que a la hora de interpretar la respuesta, el investigador no se percate de ello. Del mismo modo:

- Los conceptos de las preguntas deberían ser claros y comprensibles y con la menor ambigüedad posible. En términos generales, una pregunta debería tener una sola interpretación.
 - Las preguntas deberían ser claras y estar redactadas en un lenguaje que se ajuste a la mentalidad/forma de expresión del participante (no tiene por que coincidir necesariamente con el del investigador)
 - Se debería hacer una pregunta de cada vez – las preguntas que incluyen varios conceptos no suelen arrojar datos acertados.
6. En la práctica, todo investigador sabe que no existen preguntas ni respuestas buenas o malas y que es legítimo que preguntas distintas generen respuestas distintas. Por lo tanto, la prescripción a la hora de elaborar las preguntas está intrínsecamente unida a la interpretación de los resultados y a los datos que se obtengan.
7. En la Ley de Protección de Datos de 1998, los datos personales sensibles se definen como aquella información que alude a lo siguiente:
- Raza o etnia.
 - Opiniones políticas.
 - Creencias religiosas o creencias de características similares.
 - Pertenencia a sindicatos.
 - Estado mental o físico.
 - Vida sexual.
 - Comisión o supuesta comisión de un delito, procedimientos legales por causa de un delito cometido o supuestamente

cometido, resolución/fallo de dicho procedimiento legal o sentencia judicial.

8. Los encuestados siempre deben tener derecho a no responder a preguntas concretas y/o abandonar la entrevista en cualquier momento.
9. Las preguntas clasificadoras pueden considerarse molestas, por lo que deberían reducirse al mínimo.
10. Cuando proceda, deberían considerarse las preguntas estándar o preguntas que se hayan utilizado en encuestas anteriores. El uso de dichas respuestas proporciona la posibilidad de hacer estudios comparativos transversales y puede enriquecer el valor de los datos que se proporcionen al cliente.
11. Si las preguntas se realizan en una encuesta de alcance global, el investigador debería considerar la colocación de las preguntas relativas a la investigación de opinión pública. El orden y el tema de las preguntas anteriores a una pregunta pueden condicionar el conocimiento del encuestado y/o afectar la calidad de la respuesta. Por ejemplo, una pregunta sobre el Sistema Sanitario español formulada inmediatamente después de preguntas relativas a la sanidad privada o a los seguros sanitarios puede afectar la respuesta de los encuestados.

Adicionalmente, resulta muy conveniente incluir en el cuestionario una serie de información que puede ser interesante para el encuestado. Ésta tiene como objetivo dar respuesta a una serie de inquietudes que le pueden surgir al sujeto entrevistado. La ausencia de tal respuesta puede provocar actitudes de desconfianza por parte de los individuos, las que a su vez disminuyan la colaboración de éstos con la investigación (por ejemplo, no contestando al cuestionario o bien haciéndolo pero ocultando la verdad).

De esta forma, es recomendable responder a priori a las siguientes cuestiones (Díaz de Rada, 2001a):

1. Solicitud de identificación: ¿quién hace el estudio? ¿para qué se hace el estudio?
2. Patrocinio: ¿quién se hace cargo de los gastos de la investigación?
3. Objetivos: ¿cuál es el propósito del estudio?
4. Temática: ¿qué tipo de preguntas tendré que responder?
5. Duración temporal: ¿cuánto tiempo me llevará?
6. Selección y localización: ¿por qué he sido elegido?
7. Confidencialidad: ¿es anónima la encuesta? ¿necesita mi identificación? ¿me puedo fiar de que no se va a saber nada de mi?
8. Reciprocidad: ¿qué beneficios obtendré con esta cooperación?
9. Utilización posterior: ¿para qué es esto? ¿qué se va a hacer con los resultados?

En el siguiente capítulo del trabajo, relativo al diseño de la investigación, procederemos a dar respuesta a las preguntas anteriores. Asimismo, en el cuestionario final se incluirá toda la información necesaria al respecto.

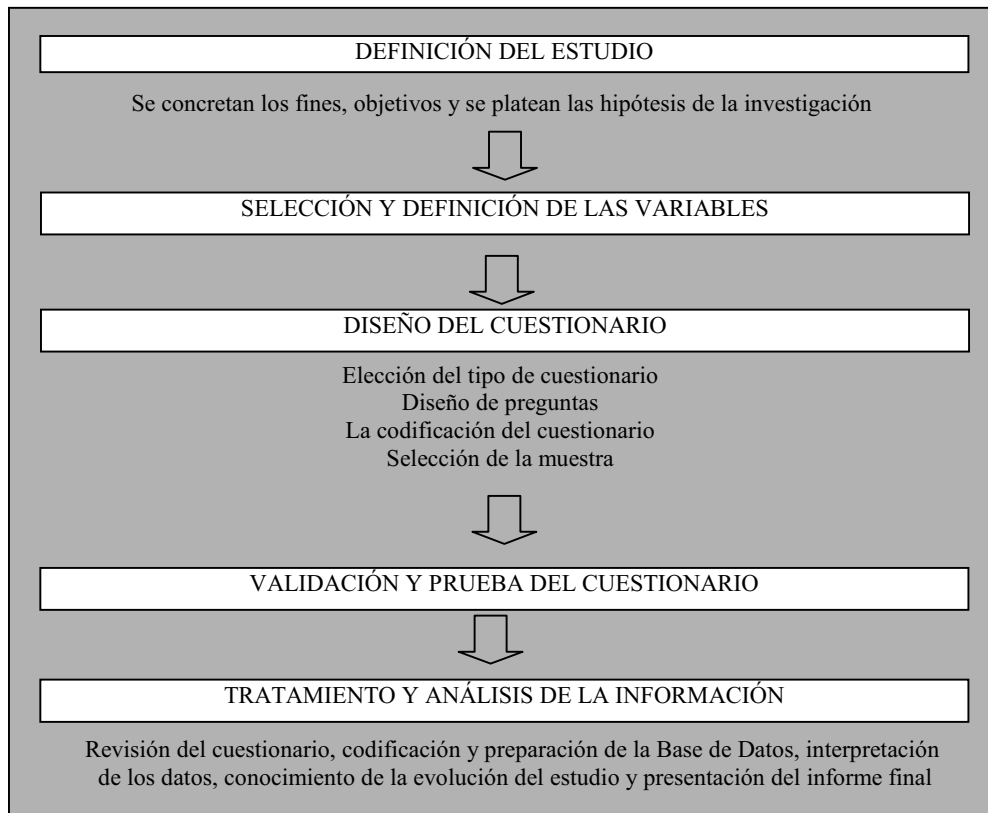
Finalmente es preciso apuntar, como señala Arquero (1999), que algunos de los problemas inherentes a los cuestionarios analizados hasta ahora, pueden evitarse en cierta medida con un proceso de diseño adecuado.

6.3. El proceso de elaboración de un cuestionario.

En el presente epígrafe vamos a proceder a sentar las bases teóricas que guían los procesos de construcción de cuestionarios. De acuerdo con lo anterior, en el capítulo siguiente procederemos a tratar de forma específica el proceso de elaboración del cuestionario en función de los objetivos y características de nuestra investigación.

Ruiz et al. (1998) recomiendan el seguimiento de una serie de fases metodológicas en la realización de encuestas (Gráfico 6.1.). En nuestra opinión, la adecuada planificación del proceso de elaboración del documento final tiene una enorme importancia, ya que de esta forma podremos prever y evitar la aparición posterior de circunstancias que perjudiquen el objetivo final de nuestro trabajo.

Cuadro 6.1. Fases de la metodología de encuestas



Fuente: Ruiz et al. (1998)

6.3.1. Definición del estudio.

La razón de ser de la utilización de un cuestionario como método de investigación está motivada por la existencia a priori de un proyecto definido. Por tanto, deben ser los objetivos de dicho proyecto los que guíen en todo momento la realización del cuestionario.

De acuerdo con Ruiz et al. (1998), lo primero a la hora de diseñar un cuestionario centrado en el estudio del usuario de información, es establecer cuáles son sus finalidades, es decir, para qué ha de servir la información que generará el estudio. En todo análisis de esta índole se debe tener claro: qué se quiere saber exactamente, para qué se quiere hacer el estudio, de qué decisiones concretas no se está seguro y si es necesario obtener más información. Además, se han de precisar los objetivos específicos del trabajo de la forma más concreta posible para conseguir las finalidades previamente definidas.

Por su parte, Múria y Gil (1998) señalan que deberá establecerse una lista de objetivos que definan la información que debemos obtener con el cuestionario. Dicha lista constituirá la base del documento a redactar.

6.3.2. Selección y definición de las variables.

Una vez que hemos definido claramente los objetivos del estudio que pretendemos realizar, necesitamos materializar nuestros propósitos a través de las variables adecuadas.

En definitiva, hemos de conocer cuáles son las variables que queremos incluir en nuestro estudio y saber de forma explícita y unívoca qué representan. Esto facilitará enormemente la construcción del cuestionario y el posterior análisis e interpretación de los datos.

Con los objetivos y las hipótesis concretas delante de la mesa de trabajo, hay que elaborar la lista de las variables que queremos medir, explicitando la

denominación y definición de cada una de ellas de la forma más clara posible. Una vez que sabemos cuáles son las variables que intervendrán en nuestro estudio habrá que establecer su tipo y definir para cada una de ellas los valores, escalas de medida y categorías que pueden tomar. Por último, es preciso señalar que puede ser interesante utilizar una plantilla para facilitar esta tarea de definición de variables. En ella se registrarán los siguientes datos (Ruiz et al. 1998):

- el nombre de la variable
- una explicitación de lo que mide la variable
- los objetivos perseguidos
- el tipo de variable (cuantitativa, continua, discreta, cualitativa)

6.3.3. Diseño del cuestionario.

6.3.3.1. Elección del tipo de cuestionario.

De acuerdo con las clasificaciones establecidas anteriormente en este mismo capítulo, se procederá a elegir aquel tipo de cuestionario que mejor se adapte a los objetivos y características de nuestra investigación.

6.3.3.2. Diseño de las preguntas

En función de los objetivos del estudio y las variables establecidas a priori, se procederá a la elección de la tipología de pregunta que permita, de una forma más adecuada, la obtención de la información necesaria.

Además de la decisión relativa al tipo de pregunta a aplicar, el investigador debe poner un cuidado extremo en la redacción de cada una de las preguntas. Como señala Ruiz et al. (1998) debe enfrentarse a dos problemas diferenciados: cómo preguntar y qué tipo de preguntas utilizar.

En definitiva, es preciso subrayar la importancia que asume esta fase del proceso en la calidad final de la investigación. La redacción de preguntas complicadas, ambiguas o mal definidas en general puede llevar al fracaso total del trabajo de investigación.

Debido a la relevancia que adquiere el diseño de las preguntas, consideramos adecuado señalar a continuación una serie de reglas básicas para la confección de las mismas (Ruiz et al. 1998):

- Si se quieren respuestas concretas las preguntas deben ser concretas.
- No deben hacerse preguntas que contengan potencialmente las respuestas.
- Las preguntas que admiten varias respuestas deben ser definidas cuidadosamente.
- El número de categorías de las respuestas es también muy importante. Raramente son necesarias más de 5 ó 7 categorías en preguntas de actitud o de opinión. Cuando sean necesarias más categorías, es preferible desglosar la pregunta en varias con menos categorías cada una.
- Las preguntas deben ser neutrales. No deben incorporar juicios, opiniones o valoraciones.
- El encuestado no debe esforzarse en recordar, es conveniente facilitar su memoria.
- El orden del cuestionario deberá ser lógico. Las preguntas deben hacerse por temas afines y en orden de dificultad creciente. Las preguntas más sencillas han de ir al principio del cuestionario.

- El orden de las preguntas no debe afectar a las respuestas.
- Los identificadores del encuestado deben ir al final del cuestionario⁶.

6.3.3.3. El proceso de codificación.

La codificación de los cuestionarios significa la planificación previa de la forma en la que vamos a clasificar, analizar y contar los datos obtenidos de las diferentes respuestas en los cuestionarios.

En este proceso hay que distinguir dos formas totalmente diferentes de codificación dependiendo del tipo de pregunta en concreto:

- Para preguntas cerradas: la codificación resulta relativamente sencilla. En este caso, debido a las características de las preguntas, lo que se produce realmente es una precodificación. Se trata básicamente de asignar un valor numérico a cada posible tipo de respuesta.

Como señalan Múria y Gil (1998) sería terriblemente lento, caro y lleno de errores si no convertimos previamente todas y cada una de las alternativas de respuesta a las preguntas cerradas en códigos simples –cortos– y esos códigos los imprimimos también en el cuestionario. En esto consiste la precodificación del cuestionario y es algo que nunca se debe obviar en la confección de todo cuestionario estructurado.

- Para preguntas abiertas: en este caso el asunto se complica. Aquí estamos hablando de una codificación a posteriori mucho más

⁶ Para el caso de cuestionarios no anónimos.

compleja. No obstante, y aunque resulta difícil establecer unas pautas estrictas de cómo proceder, pueden indicarse las siguientes fases a seguir para llevar a cabo la codificación en este caso (Múria y Gil, 1998):

1. Obtención de una submuestra aleatoria de los cuestionarios.
2. Obtención de listados de respuestas liberales y frecuencias.
3. Agrupación por contenidos de respuesta.
4. Redacción del libro de claves.
5. Codificación de los cuestionarios en el lugar reservado para ello y con rotulador de color tal que se distinga del resto del cuestionario.

6.3.3.4. Selección de la muestra.

En esta fase del proceso y, una vez que hemos delimitado la población objeto de estudio, procederemos a la elección de los individuos que constituirán el marco muestral. Para ello, necesitamos estudiar la técnica de selección de los individuos que compondrán la muestra: el muestreo.

Siguiendo a Vidal (2001a), en un primer momento, es preciso distinguir entre dos grandes grupos de muestreo:

- *Probabilístico*: se caracteriza porque se conoce la probabilidad que tiene cada miembro del universo para salir seleccionado en la muestra y por utilizar un proceso de selección que respeta tales probabilidades, aspectos que permiten realizar inferencias estadísticas estimando las características poblacionales de la muestra.

Este tipo de muestreo se basa en la elección de los individuos al azar, es decir, en él cada elemento de la población tiene posibilidad de ser elegido como parte de la muestra. Por consiguiente, es el

único que realmente puede garantizar la representatividad de la muestra, al asegurar la ausencia de sesgos (Ruiz et al., 1998).

- *No probabilístico*: en él no se conoce la probabilidad que tienen los miembros del universo de ser incluidos en la muestra, de modo que la inferencia de los resultados a la población presenta mayores dificultades.

En muchos casos, la selección de los elementos de la muestra se realiza a partir de los criterios fijados por el propio encuestador o investigador. Por ello, este tipo presenta serios problemas de validez, y en él la presencia de sesgos incontrolados es un riesgo constante (Ruiz et al., 1998).

Por tanto, la diferencia entre ambos estriba fundamentalmente en el conocimiento de la probabilidad de ser elegido, y en que el proceso de selección respete tales probabilidades. En el muestreo probabilístico se conoce tal probabilidad y se realiza el proceso de elección en función de ésta

Pero debido a que uno de los objetivos fundamentales de la investigación por encuesta es la realización de inferencias a la población objeto de estudio, dicho proceso únicamente puede hacerse con el muestreo probabilístico.

Otro aspecto que es preciso tener en cuenta es el tamaño de la muestra. Dicho tamaño deberá ser lo suficientemente extenso para garantizarnos la consecución de los objetivos de la investigación. La consistencia de los resultados del trabajo estará condicionada por que la muestra esté integrada por un número adecuado de elementos.

No obstante, como señalan Ruiz et al. (1998), no siempre es necesario trabajar con una muestra. En muchos casos resulta estéril porque la población

objeto es pequeña y la muestra necesaria es casi tan grande como la propia población de referencia. No obstante, sí existen situaciones en las que es mejor trabajar sobre una muestra, como en los siguientes casos:

- La población objeto es muy grande.
- El periodo de estudio es muy largo.
- A pesar, de que la población no es muy grande, nuestras necesidades de precisión no son muy exigentes.
- Los recursos son insuficientes para hacer un estudio a toda la población, siempre es mejor tener una aproximación que no tener nada.

6.3.4. Validación y prueba del cuestionario.

El proceso de evaluación de las deficiencias que pudieran haberse cometido en el diseño del cuestionario tiene dos funciones principales (García et al., 1999):

- Facilitar el proceso de los datos, permitiendo que la elaboración, manipulación y tratamiento de los mismos se pueda realizar de forma estandarizada. Así, será conveniente chequear que los identificadores son correctos, que no existen datos duplicados, que se ha respetado el tipo y el formato, etc.
- Mejorar la calidad de los datos con el objetivo de que éstos sean útiles para la realización de inferencias, que sean de utilidad para futuras realizaciones y que estén libres de inconsistencias.

Aunque el proceso de elaboración del cuestionario se lleve a cabo con total precaución y poniendo un cuidado especial en cada una de sus fases, es necesario, como hemos mencionado anteriormente en este capítulo, realizar pruebas preliminares antes de enviar el cuestionario a los individuos integrantes de la muestra final.

En definitiva, se necesita un ensayo general para ver la efectividad del cuestionario en la práctica, esto constituye en realidad un estudio en miniatura que permite saber si las respuestas satisfacen los objetivos del estudio (Aguado, 1998).

Dentro de las pruebas preliminares hemos de distinguir dos categorías:

- *El pretest*: consiste en pasar el cuestionario a un grupo de personas para recabar su opinión acerca de posibles dobles interpretaciones, errores en la forma, apreciación del tipo de letra, espacio para la contestación de las preguntas, claridad de la información suministrada, conveniencia de las preguntas, tiempo de respuesta, etc. (Moreno, 1999).
- *La encuesta piloto*: en este caso el cuestionario se pasa a un pequeño grupo de elementos con el objetivo de validar la encuesta y obtener unos resultados preliminares. Es importante que en ella se garanticen las mismas condiciones de realización que el trabajo de campo real. Su misión radica en contrastar hasta qué punto funciona el cuestionario como se pretendía en un primer momento y verificar si las preguntas provocan el tipo de reacción deseada. En función de lo anterior, si es necesario habrá que (Ruiz et al., 1998):
 - Eliminar ambigüedades y preguntas superfluas.
 - Añadir al cuestionario preguntas relevantes o cambiar el orden de éstas para agilizar el flujo de respuestas.

Los mismos autores señalan que además habrá de valorar los siguientes aspectos:

- Verificación de si el cuestionario responde a los objetivos del estudio.

- Comprobación de si el cuestionario es fluido. Es decir, el cuestionario debe tener lógica y consistencia interna.
- Comprensión de las preguntas y aceptabilidad por parte del encuestado.
- Idoneidad en la secuencia de las preguntas.
- Idoneidad de las respuestas cerradas preestablecidas.
- Discriminación de las preguntas.
- Valoración de los casos en que nos encontremos que los encuestados no responden al cuestionario.
- Idoneidad de todos los aspectos del protocolo de procedimientos.
- Proceso de codificación en cuestionarios autocodificables.
- Idoneidad y nivel de preparación de los encuestadores.
- Aspectos logísticos: disponibilidad, recogida y entrada de cuestionarios, la propia supervisión, etc.

Después de la realización de todas las pruebas previas necesarias estaremos en disposición de proceder al envío de nuestros cuestionarios a la muestra final de individuos.

6.4. Algunas consideraciones finales sobre el uso de cuestionarios por correo electrónico.

La evolución de la tecnología de los sistemas de información también ha proporcionado grandes avances en los procedimientos de recogida de datos. En este apartado nosotros vamos a centrarnos en el análisis de uno de ellos: los cuestionarios enviados por correo electrónico.

Debido a que éste es el método de recogida de datos utilizado en nuestra investigación, creemos conveniente analizar cuáles son las principales ventajas de su aplicación, así como los inconvenientes que también puede provocar:

- Ventajas

- La rapidez en la recepción de las respuestas de los encuestados.
- La posibilidad de ampliar la cobertura geográfica de nuestro trabajo.
- La reducción considerable del coste de la investigación.

Díaz de Rada (2000) señala las siguientes ventajas adicionales:

- Permiten tener un mayor control de la muestra en la medida que el sistema reenvía con rapidez al remitente las encuestas con direcciones erróneas o aquellas enviadas a direcciones que no funcionan.
- El cuestionario llega directamente a los destinatarios, sin filtros de secretarios/as y de otros colectivos que suelen regular el acceso a determinadas personas.
- Los entrevistados tienen la posibilidad de realizar rápidas consultas sobre determinadas partes del cuestionario, consultas que pueden

resolverse en escasos minutos por muy lejos que se encuentre el investigador del entrevistado.

- Inconvenientes:

- Todavía existen personas que no disponen de dirección de correo electrónico.
- Puede que tengamos dificultades para conseguir las direcciones de correo electrónico. A diferencia del caso de las encuestas postales, en la actualidad todavía prácticamente no existen guías donde se publiquen las direcciones de correos electrónicos.
- Puede que el mensaje donde está incluido el cuestionario llegue con una gran cantidad de mensajes “basura” y que el destinatario opte por eliminarlo (Díaz de Rada, 2000).

Han quedado patentes, por tanto, las ventajas que conlleva la utilización del cuestionario como forma de recogida de datos. En cuando a los inconvenientes que presenta, debemos tener presente en todo momento su existencia y tratar en la medida de lo posible evitar la aparición de los mismos.

En el siguiente capítulo, procederemos a aplicar todo lo analizado hasta este momento al caso específico de nuestra investigación.

CAPITULO 7

DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN



ESTRUCTURA DEL CAPÍTULO:

7.1. Introducción.

7.2. Descripción de las fases metodológicas.

7.2.1. Definición y diseño del estudio.

7.2.2. Selección y definición de las variables.

7.2.3. Diseño del cuestionario.

7.2.3.1. Tipología de cuestionario.

7.2.3.2. Tipología de preguntas.

7.2.3.3. La codificación de las respuestas.

7.2.3.4. Selección de la muestra.

7.2.4. Validación y prueba del cuestionario.

7.1. Introducción.

En el capítulo anterior justificamos la elección del método de investigación a través de cuestionarios como el más idóneo para la consecución del objetivo perseguido con nuestro trabajo. Asimismo, planteamos el soporte teórico preciso y necesario para el entendimiento y la utilización de dicho método.

A continuación, pusimos en marcha el diseño del estudio empírico de nuestra investigación siguiendo progresivamente las fases metodológicas fundamentales que se recomiendan llevar a cabo en las investigaciones mediante cuestionarios.

7.2. Descripción de las fases metodológicas.

7.2.1. Definición y diseño del estudio.

Nuestro objetivo en esta parte del trabajo fue llevar a cabo un estudio de carácter empírico sobre la regulación que afecta al mercado de servicios de auditoría. En concreto, hemos profundizado en los aspectos legales que hacen referencia al cumplimiento del deber de independencia cuando los auditores realizan otras actividades distintas a la auditoría financiera.

La base fundamental de nuestro estudio, por tanto, partió de la reciente reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas en nuestro país. Hemos de manifestar que de todas las modificaciones producidas en dicha ley, existe un gran número de ellas que afectan en gran medida a la independencia de los profesionales de la auditoría cuando realizan otros servicios. Señalamos a continuación los aspectos modificados que conllevan una influencia directa o indirecta en dicha circunstancia:

- *Nuevas actividades incompatibles con la auditoría.*
- *Novedad en la regulación de los Comités de Auditoría.*
- *Nuevos requisitos de rotación a los auditores.*
- *Nuevos deberes de publicación de honorarios.*

De acuerdo con lo anterior, queda, por tanto, patente la enorme importancia que tienen dichos cambios en el trabajo de los auditores. Pero, en nuestro caso concreto, las consecuencias a las que hemos prestado una atención fundamental son aquellas relacionadas directa o indirectamente con la independencia de los auditores y en particular en el cumplimiento de dicha cualidad cuando los profesionales realizan otras múltiples tareas diferentes a la auditoría financiera.

Nuestra preocupación final en el trabajo radicó en comprobar si efectivamente los cambios realizados en la ley contribuirán a una disminución de la polémica existente debido a la realización de servicios varios por parte de los auditores y, en caso contrario, la proposición de alternativas posibles que contribuyan a paliar el conflicto.

Por ello, consideramos necesario analizar los cambios producidos mediante la opinión de diversos usuarios implicados o comprometidos con la actividad de auditoría financiera. El objetivo de nuestro estudio fue someter a examen las modificaciones en nuestra Ley de Auditoría, a las que hemos hecho referencia anteriormente, con el propósito de llegar a un consenso sobre las siguientes cuestiones:

- Con respecto a aquello que ha sido reformado en la ley. En estos casos, pretendemos obtener evidencia empírica sobre el grado de aceptación o acuerdo (rechazo o desacuerdo) mostrado por los individuos de la muestra.
- Con respecto a lo que no se ha modificado en la ley. Aquí trataremos de aportar evidencia adicional sobre cuestiones que no han sido cambiadas o

tratadas en la reforma y que según la opinión de los individuos de nuestra muestra también debiera haberse tenido en cuenta.

En lo que respecta a los individuos objeto de nuestra investigación, hemos considerado adecuado constituir una muestra mixta compuesta por diversos usuarios atendiendo al cumplimiento de dos características fundamentales:

- Su grado de implicación en la actividad de auditoría financiera.
- Su capacidad para aportar puntos de vistas diversos que nos permitan a la vez llegar a conclusiones globales generales.

De esta forma, procedimos a seleccionar a los componentes de la muestra procedentes de las siguientes poblaciones de individuos:

- Firmas de auditoría y auditores individuales.
- Profesores de Contabilidad y Auditoría.

7.2.2. Selección y definición de las variables.

En este punto del trabajo procedimos a la elección y definición de los diferentes ítems de interés que nos permitirán obtener la información relevante para la consecución del objetivo de nuestro trabajo. A partir de cada uno de los ítems anteriores, construimos el conjunto de variables que constituirían finalmente el cuestionario completo.

Antes de continuar, queremos destacar la enorme atención y esfuerzo que llevamos a cabo durante esta fase, ya que éramos conscientes que ello posteriormente nos facilitaría enormemente la construcción del cuestionario final y el subsiguiente análisis e interpretación de los resultados obtenidos.

De esta forma, teniendo como referencia fundamental el análisis de los cuatro aspectos modificados en la legislación que tienen incidencia en la realización de múltiples tareas por parte de los auditores, definimos los siguientes bloques de ítems diferenciados:

BLOQUE 1. INTRODUCCIÓN DE UNA SERIE DE INCOMPATIBILIDADES CON LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA EN LA NUEVA LEGISLACIÓN.

- ❖ Ítem 1.1. *Realización de servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera.*

Las preguntas contenidas en él mismo versaron sobre las siguientes cuestiones:

- Sobre la adecuación de prohibir tales servicios.
- Sobre la adecuación de las excepciones establecidas por la regulación.
- Sobre la necesidad de que la regulación fuera más estricta con tal prohibición.

- ❖ Ítem 1.2. *Realización de servicios de valoración.*

Las preguntas contenidas en él mismo versaron sobre las siguientes cuestiones:

- Sobre la adecuación de prohibir tales servicios.
- Sobre la adecuación de las excepciones establecidas por la regulación.
- Sobre la necesidad de que la regulación fuera más estricta con tal prohibición.

- Sobre la necesidad de establecer con mayor concreción algunos términos establecidos por la regulación.

❖ Ítem 1.3. *Realización de servicios de auditoría interna.*

Las preguntas contenidas en él mismo versaron sobre las siguientes cuestiones:

- Sobre la adecuación de prohibir tales servicios.
- Sobre la adecuación de las excepciones establecidas por la regulación.
- Sobre la necesidad de que la regulación fuera más estricta con tal prohibición.
- Sobre la necesidad de establecer con mayor concreción algunos términos establecidos por la regulación.

❖ Ítem 1.4. *Mantenimiento de relaciones empresariales.*

Las preguntas contenidas en él mismo versaron sobre las siguientes cuestiones:

- Sobre la adecuación de prohibir tales servicios.
- Sobre la adecuación de las excepciones establecidas por la regulación.
- Sobre la necesidad de que la regulación fuera más estricta con tal prohibición.

- Sobre la necesidad de establecer con mayor concreción algunos términos establecidos por la regulación.

❖ Ítem 1. . *Realización de servicios de abogacía.*

Las preguntas contenidas en él mismo versaron sobre las siguientes cuestiones:

- Sobre la adecuación de prohibir tales servicios.
- Sobre la adecuación de las excepciones establecidas por la regulación.
- Sobre la necesidad de que la regulación fuera más estricta con tal prohibición.

❖ Ítem 1. . *Contratación de altos directivos o personal clave.*

Las preguntas contenidas en él mismo versaron sobre las siguientes cuestiones:

- Sobre la adecuación de prohibir tales servicios.
- Sobre la adecuación de las excepciones establecidas por la regulación.
- Sobre la necesidad de que la regulación fuera más estricta con tal prohibición.

❖ Ítem 1. . *Realización de cualquier tipo de servicio de no-auditoría llevado a cabo por el socio firmante del informe de auditoría.*

Las preguntas contenidas en él mismo versaron sobre las siguientes cuestiones:

- Sobre la necesidad de que exista tal prohibición.
 - Sobre la extensión de la prohibición a todos los miembros del equipo de auditoría.
- ❖ Ítem 1. . Percepción de honorarios por la prestación de servicios distintos a la auditoría por un porcentaje indebidamente elevado del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas.

Las preguntas contenidas en él mismo versaron sobre las siguientes cuestiones:

- Sobre la necesidad de que exista tal prohibición.
 - Sobre la necesidad de establecer con mayor concreción algunos términos establecidos en la regulación.
- ❖ Ítem 1. . Establecimiento de un período de cómputo para las incompatibilidades.

Las preguntas contenidas en él mismo versaron sobre las siguientes cuestiones:

- Sobre la necesidad de que exista un período de cómputo para las incompatibilidades con la auditoría.
 - Sobre la adecuación de que el período de incompatibilidades sea mayor.
- ❖ Ítem 1.10. Prohibición de otros servicios no incluidos en la reforma.

Las preguntas contenidas en él mismo versaron sobre las siguientes cuestiones:

- Sobre la adecuación de prohibir otro tipo de servicios no incluidos en la reforma de la Ley de Auditoría.

BLOQUE 2. INTRODUCCIÓN POR VEZ PRIMERA DE UNA REGULACIÓN SOBRE LOS COMITÉS DE AUDITORÍA

❖ Ítem 2.1. *Obligación para determinadas empresas de contar con un Comité de Auditoría.*

Las preguntas contenidas en él mismo versaron sobre las siguientes cuestiones:

- Sobre la adecuación de obligar a un número mayor de sociedades a contar con un Comité de Auditoría.
- Sobre qué tipo de sociedades deberían estar obligadas a contar con un Comité de Auditoría.

❖ Ítem 2.2. *Establecimiento de los requisitos que debe cumplir el Comité de Auditoría.*

Las preguntas contenidas en él mismo versaron sobre las siguientes cuestiones:

- Sobre la necesidad de regular de forma más concreta los requisitos que deben cumplir los Comités de Auditoría.

❖ Ítem 2.3. *Establecimiento de las competencias del Comité de Auditoría.*

Las preguntas contenidas en él mismo versaron sobre las siguientes cuestiones:

- Sobre las competencias que deberían asumir los Comités de Auditoría en relación con la contratación de otro tipo de servicios adicionales.

BLOQUE 3. INTRODUCCIÓN DE NUEVOS REQUISITOS DE ROTACIÓN A LOS AUDITORES

❖ Ítem 3.1. *Establecimiento de un período de contratación de los auditores de cuentas.*

Las preguntas contenidas en él mismo versaron sobre las siguientes cuestiones:

- Sobre la adecuación de regular los períodos de contratación de los auditores.
- Sobre la adecuación de imponer un período máximo improrrogable en el cual un auditor puede permanecer con un mismo cliente.

❖ Ítem 3.2. *Instauración de la rotación obligatoria de los miembros del equipo de auditoría para determinadas sociedades sometidas a auditoría.*

Las preguntas contenidas en él mismo versaron sobre las siguientes cuestiones:

- Sobre la adecuación de imponer la rotación obligatoria de los miembros del equipo de auditoría.
- Sobre la adecuación de imponer la rotación obligatoria de los miembros del equipo de auditoría a un número mayor de sociedades.

BLOQUE 4. INTRODUCCIÓN DE NUEVOS DEBERES DE PUBLICACIÓN DE HONORARIOS

- ❖ Ítem 4.1. Implantación a los auditores del deber de publicación de los honorarios que reciben por servicios de adicionales.

Las preguntas contenidas en él mismo versaron sobre las siguientes cuestiones:

- Sobre la adecuación de implantar medidas de publicación de honorarios a los auditores.
- Sobre la adecuación de exigir un mayor desglose en los honorarios publicados por cada tipo de servicio adicional prestado.

- ❖ Ítem 4.2. Implantación a las entidades auditadas del deber de inclusión del importe de los honorarios pagados a los auditores en la memoria de las Cuentas Anuales.

Las preguntas contenidas en él mismo versaron sobre las siguientes cuestiones:

- Sobre la adecuación de implantar medidas de publicación de honorarios a las empresas clientes.
- Sobre la adecuación de exigir un mayor desglose en los honorarios publicados por cada tipo de servicio adicional prestado.

A continuación, presentamos una plantilla resumen (Cuadro .1) donde hemos integrado las características fundamentales de los diferentes ítems:

Cuadro 7.1. Características fundamentales de los ítems analizados.

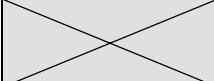
BLOQUE 1. INTRODUCCIÓN DE NUEVOS SERVICIOS INCOMPATIBLES		
<i>Variable</i>	<i>Objetivo perseguido</i>	<i>Tipo</i>
1.1. Servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la inf. fra.	Determinar la adecuación de la incompatibilidad establecida, así como la necesidad de establecer excepciones	Cualitativa
1.2. Servicios de valoración	Determinar la adecuación de la incompatibilidad establecida, así como la necesidad de establecer excepciones.	Cualitativa / Cuantitativa
1.3. Servicios de auditoría interna	Determinar la adecuación de la incompatibilidad establecida, así como la necesidad de establecer excepciones	Cualitativa
1.4. Mantenimiento de relaciones empresariales	Determinar la adecuación de la incompatibilidad establecida, así como la necesidad de establecer excepciones	Cualitativa / Cuantitativa
1. . Servicios de abogacía	Determinar la adecuación de la incompatibilidad establecida, así como la necesidad de establecer excepciones	Cualitativa
1. . Contratación de altos directivos o personal clave	Determinar la adecuación de la incompatibilidad establecida, así como la necesidad de establecer excepciones.	Cualitativa
1. . Cualquier tipo de servicio de no-auditoría llevado a cabo por el socio firmante del informe de auditoría	Determinar la adecuación de la incompatibilidad, así como la posibilidad de la extensión de la misma a otros miembros del equipo de auditoría	Cualitativa
1. . Percepción de honorarios por la prestación de servicios distintos a la auditoría por un porcentaje indebidamente elevado del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas	Concretar que constituye exactamente “un porcentaje indebidamente elevado del total de ingresos del auditor”	Cualitativa / Cuantitativa
1. . Período de cómputo para las incompatibilidades	Determinar la adecuación del período de tiempo establecido.	Cualitativa / Cuantitativa
1.10. Otros servicios no prohibidos en la reforma.	Determinar la necesidad de prohibir otros servicios.	Cualitativa.

**Cuadro 7.1. Características fundamentales de los ítems analizados
(continuación).**

BLOQUE 2. REGULACIÓN DE LOS COMITÉS DE AUDITORÍA		
<i>Variable</i>	<i>Objetivo perseguido</i>	<i>Tipo</i>
2.1. Obligación de contar con un Comité de Auditoría	Determinar la adecuación del requisito de contar con un Comité de Auditoría y la extensión de la obligación a otro tipo de sociedades.	Cualitativa / Cuantitativa
2.2. Requisitos que debe cumplir el Comité de Auditoría	Concretar más específicamente los requisitos que debe tener el comité para garantizar su correcto funcionamiento	Cualitativa / Cuantitativa
2.3. Competencias del Comité de Auditoría	Determinar cuales serán las funciones específicas que deberá asumir el comité en la salvaguarda de la independencia del auditor cuando éste está prestando otros servicios adicionales.	Cualitativa
BLOQUE 3. NUEVOS REQUISITOS DE ROTACIÓN A LOS AUDITORES		
3.1. Período de contratación de los auditores de cuentas	Determinar la adecuación de establecer un período máximo de contratación real.	Cualitativa / Cuantitativa
3.2. Rotación de los miembros del equipo de auditoría cada años.	Determinar la adecuación de las medidas de rotación, su extensión a otras sociedades y la implantación de la rotación obligatoria de firmas.	Cualitativa
BLOQUE 4. NUEVOS DEBERES DE PUBLICACIÓN DE HONORARIOS		
4.1. Publicación de los honorarios por servicios adicionales	Determinar la adecuación de establecer un desglose específico del importe de cada uno de los servicios prestados al cliente.	Cualitativa
4.2. Inclusión del importe de los honorarios en la memoria de las Cuentas Anuales	Determinar la adecuación de establecer un desglose específico del importe de cada uno de los servicios prestados al cliente.	Cualitativa

A modo de resumen presentamos el siguiente cuadro (Cuadro 7.2) que contiene un esquema del total de las variables¹ en las que descompusimos los ítems anteriormente señalados:

Cuadro 7.2. Número total de variables empleadas en la investigación.

BLOQUE	NÚMERO DE ÍTEMS	NÚMERO DE VARIABLES
<i>Bloque 1 (45 variables)</i>	Ítem 1.1	4
	Ítem 1.2	
	Ítem 1.3	
	Ítem 1.4	
	Ítem 1.	4
	Ítem 1.	
	Ítem 1.	2
	Ítem 1.	3
	Ítem 1.	3
	Ítem 1.10	1
<i>Bloque 2 (12 variables)</i>	Ítem 2.1	2
	Ítem 2.2	
	Ítem 2.3	2
<i>Bloque 3 (5 variables)</i>	Ítem 3.1	3
	Ítem 3.2	2
<i>Bloque 4 (4 variables)</i>	Ítem 4.1	2
	Ítem 4.2	2
	Variables totales	4

¹ Hemos de matizar que en la tabla no están incluidas las variables de carácter demográfico. Para ambas muestras (Auditores y Profesores) hemos empleado un total de variables demográficas. Por consiguiente, el cuestionario final estuvo compuesto por variables.

7.2.3. Diseño del cuestionario.

En esta parte del proceso del estudio empírico procedemos a describir todos los pasos seguidos en el diseño del cuestionario que posteriormente empleamos. Sobre este respecto hemos de señalar, al igual que en fases anteriores, que debido a la enorme importancia que conllevaba esta parte del trabajo, consideramos necesario poner el máximo cuidado y atención en la misma, con el objetivo de evitar problemas que posteriormente tuvieran difícil solución.

Pasamos a continuación a definir cada uno de los elementos tenidos en cuenta en el diseño del cuestionario definitivo.

7.2.3.1. Tipología de cuestionario.

De acuerdo con la clasificación establecida en el capítulo anterior hemos utilizado un cuestionario del tipo mixto (ya que hemos incluido tanto preguntas abiertas como cerradas) y estructurado (ya que en nuestro caso las preguntas están bastante definidas y ha sido necesario establecer un orden en las mismas).

7.2.3.2. Tipología de preguntas.

Como ya hemos indicado, en la confección del cuestionario final del estudio se utilizaron tanto preguntas abiertas como cerradas. Sin embargo, hemos de manifestar que en cada uno de los casos se intentó en primer lugar recurrir al uso de preguntas cerradas y, cuando esto no fue posible, entonces planteamos las cuestiones mediante preguntas de carácter abierto.

La razón de lo anterior radica en que en todo momento intentamos aprovechar las ventajas proporcionan las preguntas cerradas en términos de codificación posterior de las respuestas. No obstante, como ya hemos señalado,

cuando no fue posible, también incluimos en el cuestionario preguntas de respuesta libre².

7.2.3.3. La codificación de las respuestas.

Como ya hemos indicado en el apartado anterior, en la medida de lo posible, intentamos que el cuestionario estuviera integrado en su mayoría por preguntas cerradas. Por este motivo, la labor de codificación o precodificación de las respuestas nos resultó relativamente más sencilla.

No obstante, y debido a la importancia que conlleva esta tarea, realizamos un esfuerzo importante de análisis de los posibles valores que podía tomar cada uno de los ítems analizados en el cuestionario. Además, todas las preguntas y sus posibles respuestas fueron analizadas conjuntamente con un profesor experto en Estadística para controlar que no estábamos cometiendo ningún error en el planteamiento de los posibles códigos de respuesta.

En el caso de las preguntas de carácter abierto, se produjo una codificación posterior más compleja marcada por las directrices analizadas en el capítulo anterior.

7.2.3.4. Selección de la muestra.

Como ya hemos indicado anteriormente, la población objeto de estudio en nuestra investigación estuvo constituida por los siguientes colectivos:

- *Firmas de auditoría y auditores individuales.*

En este caso la muestra representativa estuvo inicialmente compuesta por 1. 10 miembros del Registro de Economistas Auditores (REA) a las cuales

² No obstante, hemos de aclarar que posteriormente, mediante las mejoras que obtuvimos con la realización de las pruebas pretest y sondeo piloto, fue posible reducir a dos el número de preguntas de tipo abierto.

se les remitió el cuestionario mediante correo electrónico. La tasa de respuestas recibidas estuvo en torno al 3,3 %.

Posteriormente, con el objetivo de mejorar el índice de respuestas, procedimos a remitir la encuesta, mediante correo ordinario³, a una muestra de aproximadamente 1.000 miembros del Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). En esta ocasión, el índice de respuesta fue mucho menor (2,1 %).

No obstante, de forma conjunta nos sentimos satisfechos con el número de respuestas recabadas puesto que finalmente contamos con la opinión de un total de 1.000 profesionales auditores.

- *Profesores de Contabilidad y Auditoría.*

En esta ocasión la muestra estuvo formada por 1.000 profesores de Contabilidad y Auditoría pertenecientes a la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC). El índice de respuestas recibidas fue aproximadamente del 1,1%.

7.2.4. Validación y prueba del cuestionario.

Finalmente, llegamos a la fase final del proceso donde tratamos de validar nuestro cuestionario con el objetivo de evitar cualquier deficiencia cometida hasta este momento.

Para ello, y después de la elaboración de un primer borrador de nuestro cuestionario, procedimos a realizar un **pretest** sobre un conjunto de quince profesores del Departamento de Contabilidad y Economía Financiera de la Universidad de Sevilla. De acuerdo con Moreno (1998), dicha prueba tuvo como objetivo recabar opiniones acerca de posibles dobles interpretaciones, errores en

³ En la circular que se le envió a los miembros del Instituto aparecía el link que remitía al cuestionario en formato WEB.

la forma, apreciación del tipo de letra, espacio para la contestación de las preguntas, claridad de la información suministrada, conveniencia de las preguntas, tiempo de respuesta, etc.

Por otra parte, con el fin de validar definitivamente el cuestionario procedimos a realizar una **encuesta piloto** sobre los siguientes grupos:

- Por un lado, un conjunto de 2 estudiantes de un Master en Gestión Bancaria y Mercados Financieros. No obstante, el conjunto final estuvo compuesto únicamente por 1 estudiantes, ya que eliminamos todos aquellos elementos que manifestaron al principio del cuestionario no tener ningún conocimiento sobre auditoría financiera.
- Por el otro, se realizaron entrevistas personales a dos profesionales de la auditoría, las cuales aportaron importantes sugerencias para la mejora de la estructura y contenido de la encuesta.

Asimismo, durante la etapa verificación del cuestionario se sometió el mismo a una evaluación por parte de un profesor de Estadística con el objetivo de evitar la aparición de problemas a la hora del tratamiento de los datos obtenidos.

En el siguiente cuadro (Cuadro .3) hemos incluido un resumen de las principales características de los individuos que integraron el sondeo piloto:

Cuadro 7.3. Principales características de los estudiantes del sondeo piloto.

DATOS GENERALES				
Sexo	Hombres Mujeres	2, % 3, %	Edad Menos de 30 años Entre 30 y 40 años Entre 40 y 0 años Más de 0 años	100% 0% 0% 0%
Nivel académico	Doctor Licenciado Diplomado	0% 3, % 2, %	Especialidad Admón. y Dirección de Empresas Economía Derecho Otras	2, % 12, % 1, % 2, %
¿Trabaja?	Sí No	3, % 2, %	Profesión Banca Administrativo	3,33% 1, %

Como puede observarse en el Cuadro 7.3., todos los participantes fueron menores de 30 años, predominando los hombres (2, %) sobre las mujeres (3, %). La gran mayoría (3, %) poseía el título de licenciado, siendo su principal especialidad Administración y Dirección de Empresas (2, %), Economía (12, %) y Derecho (1, %). Por último, existía un mayor número (2, %) de sujetos que no desempeñaban ningún puesto de trabajo, frente a aquellos otros (3, %) que sí tenían un trabajo en la actualidad. De entre éstos últimos, la mayoría (3,33%) se encontraba trabajando en el sector de la banca.

Pero lo más importante para nosotros sobre este respecto fue que la realización de un sondeo piloto supuso sin duda un gran avance en nuestra investigación, contribuyendo en gran medida al perfeccionamiento y mejora del cuestionario utilizado en nuestro trabajo. Concretamente, nos ha permitido realizar los siguientes cambios y mejoras en el cuestionario:

- Eliminación de preguntas que resultaban, en cierto grado, redundantes y que, además, hacían el cuestionario más largo y tedioso.
- Conversión de algunas preguntas de tipo abierto a tipo mixto. Es decir, aunque dejamos la posibilidad de contestar libremente, introducimos algunas opciones preestablecidas.

Así, finalmente, después de llevar a cabo todo el proceso anterior, obtuvimos la versión final de nuestro cuestionario. El siguiente paso fue el diseño WEB del mismo. En esta parte del trabajo hemos de agradecer enormemente la colaboración prestada por los Servicios Audiovisuales (SAV) de la Universidad de Sevilla.

Posteriormente, procedimos a enviar el cuestionario en formato WEB mediante correo electrónico a los diferentes individuos que componían las muestras anteriormente descritas. Pasamos a continuación, en el siguiente capítulo, a describir los resultados obtenidos de nuestra investigación empírica.

CAPITULO 8

RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN



ESTRUCTURA DEL CAPÍTULO:

- 8.1. Introducción.
- 8.2. Análisis de la composición de la muestra.
- 8.3. Resultados generales.
 - 8.3.1. *Bloque 1.*
 - 8.3.2. *Bloque 2.*
 - 8.3.3. *Bloque 3.*
 - 8.3.4. *Bloque 4.*
- 8.4. Resultados referentes a la profesión de auditor.
 - 8.4.1. *Bloque 1.*
 - 8.4.2. *Bloque 2.*
 - 8.4.3. *Bloque 3.*
 - 8.4.4. *Bloque 4.*
- 8.5. Resultados referentes a la profesión de profesor.
 - 8.5.1. *Bloque 1.*
 - 8.5.2. *Bloque 2.*
 - 8.5.3. *Bloque 3.*
 - 8.5.4. *Bloque 4.*
- 8.6. Resultados conjuntos: auditores versus profesores.
 - 8.6.1. *Bloque 1.*
 - 8.6.2. *Bloque 2.*
 - 8.6.3. *Bloque 3.*
 - 8.6.4. *Bloque 4.*

8.1. Introducción.

En el presente capítulo, presentamos cuáles han sido los resultados obtenidos a través del cuestionario utilizado en nuestro estudio empírico. Para una mejor interpretación de la evidencia obtenida, procederemos, en un primer momento, a realizar un análisis detallado de la muestra de individuos participantes en la investigación con el objetivo de comprender con profundidad la composición y características de los mismos.

Posteriormente, dividiremos la exposición de los resultados en cuatro secciones claramente diferenciadas, de acuerdo con la estructura y el diseño de la encuesta utilizada previamente:

1. Resultados de carácter general: agrupa el criterio proporcionado por todos los individuos participantes en la investigación.
2. Resultados referentes a la profesión de auditor: dentro del mismo analizaremos únicamente la opinión de los profesionales auditores.
3. Resultados referentes a la profesión de profesor: en este caso examinaremos el punto de vista aportado por los académicos universitarios.
4. Resultados conjuntos, auditores versus profesores: en este apartado procederemos a comparar de forma conjunta los resultados tanto para la profesión de auditor como de profesor.

Asimismo, para cada una de las secciones anteriormente descritas, hemos dividido el estudio de los resultados de acuerdo con los cuatro bloques en lo que estuvo compuesto nuestro cuestionario:

BLOQUE 1. Introducción de una serie de incompatibilidades con la actividad de auditoría.

Este bloque del cuestionario estuvo compuesto por un conjunto de cuestiones que pretendían recabar la opinión de los individuos participantes sobre diferentes incompatibilidades o prohibiciones introducidas en la reforma de la Ley de Auditoría en nuestro país. Además, consideramos conveniente incluir en este bloque una pregunta sobre la posibilidad de prohibir otras actividades o servicios no incluidos en las modificaciones legislativas.

Concretamente, dichas prohibiciones consistieron en la introducción de una serie de actividades o servicios incompatibles con la auditoría, la imposibilidad de que el socio firmante del informe realizara cualquier tipo de servicio de auditoría, el impedimento de que las firmas de auditoría perciban un porcentaje de honorarios indebidamente elevados derivados de la realización de otros servicios y la implantación de un período de tiempo para el cómputo de las incompatibilidades anteriores. Asimismo, como hemos indicado anteriormente, se introdujo una cuestión relativa a la adecuación de prohibir además otros servicios no considerados en la reforma de la Ley.

BLOQUE 2. Regulación de los Comités de Auditoría.

Dentro de este segundo bloque del cuestionario incluimos una serie de preguntas que tenían como objetivo recopilar la opinión de los encuestados sobre diferentes aspectos relacionados con la regulación aplicable a los Comités de Auditoría.

Adicionalmente a los aspectos tratados en la reforma legislativa, consideramos adecuado incluir una serie de cuestiones relativas a la necesidad de definir con claridad cuáles deben ser los requisitos y características que deben cumplir los Comités de Auditoría para su correcto funcionamiento. Además, y en relación con el tema objeto de estudio en nuestra investigación, consideramos fundamental incluir una cuestión relativa a la opinión de los participantes sobre

las competencias que deben asumir los Comités de Auditoría relativas a la contratación de servicios adicionales a los auditores.

BLOQUE 3. Implantación de requisitos de rotación a los auditores.

En este bloque de la investigación procedimos a recopilar la opinión de los participantes sobre la necesidad de implantación de nuevos requisitos de rotación a los auditores. En este sentido, planteamos en el cuestionario si era necesario regular la duración de los periodos de contratación de los auditores. Asimismo, también recabamos el criterio de los participantes sobre la adecuación de implantar la rotación obligatoria de los miembros del equipo de auditoría.

BLOQUE 4. Establecimiento de nuevos deberes de publicación de honorarios.

En este último bloque del cuestionario, procedimos a analizar la opinión de los participantes sobre el establecimiento de deberes de publicación de honorarios tanto a los auditores como a las entidades sometidas a auditoría.

8.2. Análisis de la composición de la muestra.

Como hemos señalado anteriormente, el cuestionario de nuestra investigación estuvo dirigido a dos colectivos diversos: profesores de contabilidad y auditoría y profesionales auditores.

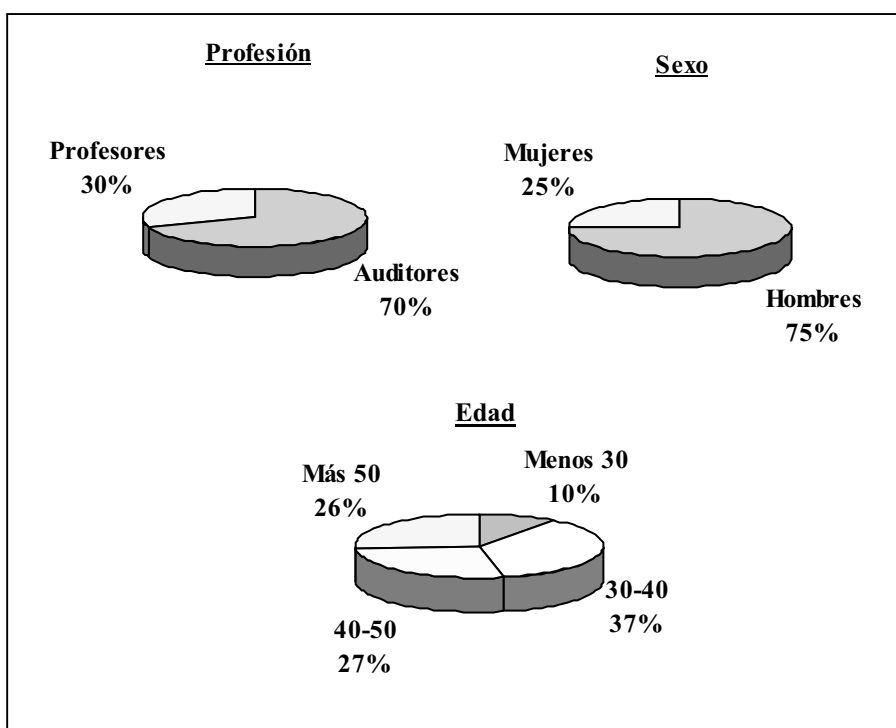
La muestra final estuvo compuesta por 293 individuos pero, debido a que algunos de los colaboradores decidió no contestar las preguntas relativas a las variables demográficas situadas al principio del cuestionario, a efectos del análisis de la composición de la muestra, nos referiremos sólo a los 272¹ elementos de los que tenemos información al respecto.

¹ En relación con el análisis global realizado a las preguntas del cuestionario, sí que pudieron incluirse estas 21 observaciones.

En la Figura 8.1 presentamos la distribución final de la muestra empleada en nuestra investigación. Como puede observarse, con respecto a la **profesión**, el 70% de los participantes (190²) fueron auditores y el 30% restante correspondió a los profesores de contabilidad y auditoría (82).

Por otro lado, en cuanto a la variable **sexo**, hemos de indicar que la gran mayoría de los individuos fueron hombres (75%, 204) frente a un 25% representado por mujeres (68). Finalmente, con respecto a la **edad** del colectivo, señalar que un gran número de los encuestados (37%, 100) tenía entre 30 y 40 años, un 27% (74) poseía entre 40 y 50 años, un 26% (70) sobrepasaba los 50 años y tan sólo un 10% (28) eran menores de 30 años.

Figura 8.1. Composición general de la muestra



² En adelante, indicaremos entre paréntesis el número concreto de participantes al que nos referimos (Nº) o bien el porcentaje y el número correspondientes (% , Nº).

A continuación, procederemos a analizar detalladamente las características peculiares de cada una de las dos sub-muestras en las que hemos dividido nuestra investigación.

En relación con los profesores de contabilidad y auditoría (Figura 8.2), hemos de indicar que existe una mayor igualdad en la distribución de los individuos según el **sexo**, un 56% (46) fueron hombres y un 44% (36 participantes) fueron mujeres.

Con respecto a la **edad** de los individuos, destacar que más del 50% (44) se situaban entre los 30 y 40 años, seguidos de un 23% (19) que tenía entre 40 y 50, un 17% (14) que poseía menos de 30 y, finalmente, sólo un 6% (5) que superaba los 50 años.

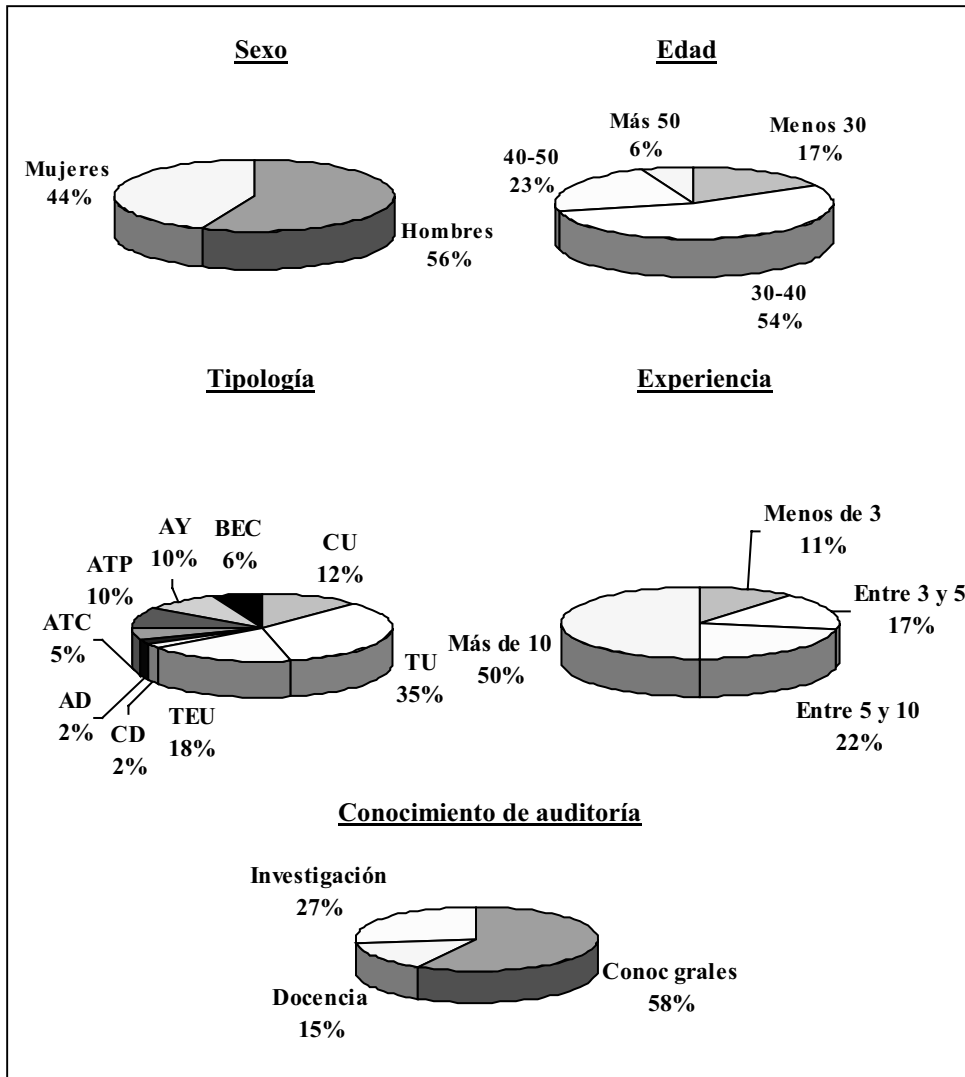
Por otro lado, en función de la **tipología** concreta de profesor, señalar que mayoritariamente (35%, 28) han intervenido profesores Titulares de Universidad (TU), seguidos en importancia de los Titulares de Escuela Universitaria (TEU) con un 18% (15) y los Catedráticos de Universidad (CU) que han representado un 12% (10) del total. El resto de figuras de profesorado han soportado un menor peso porcentual, los Ayudantes (AY) y los Asociados a tiempo parcial (ATP) cada uno con un 10% (16), los Becarios un 6% (5), los Asociados a tiempo completo o Colaboradores un 5% (4) y, finalmente, los profesores Contratados doctores y los Ayudantes doctores que representaron cada uno sólo un 2% (4).

De acuerdo con lo anterior, además puede indicarse que la mayoría del profesorado (65%, 53) fueron funcionarios y el resto (35%, 29) estuvo integrado por profesores contratados a través de las diferentes figuras contractuales existentes en la actualidad.

Con relación a la **experiencia** de los individuos que integraron esta muestra de profesores, señalar que una gran mayoría (50%, 41) poseían más de 10 años de experiencia universitaria y que sólo un 11% (9) tenía menos de 3

años de antigüedad en la universidad. El resto de participantes declararon tener una experiencia intermedia, un 22% (18) entre 5 y 10 años y un 17% (14) entre 3 y 5 años.

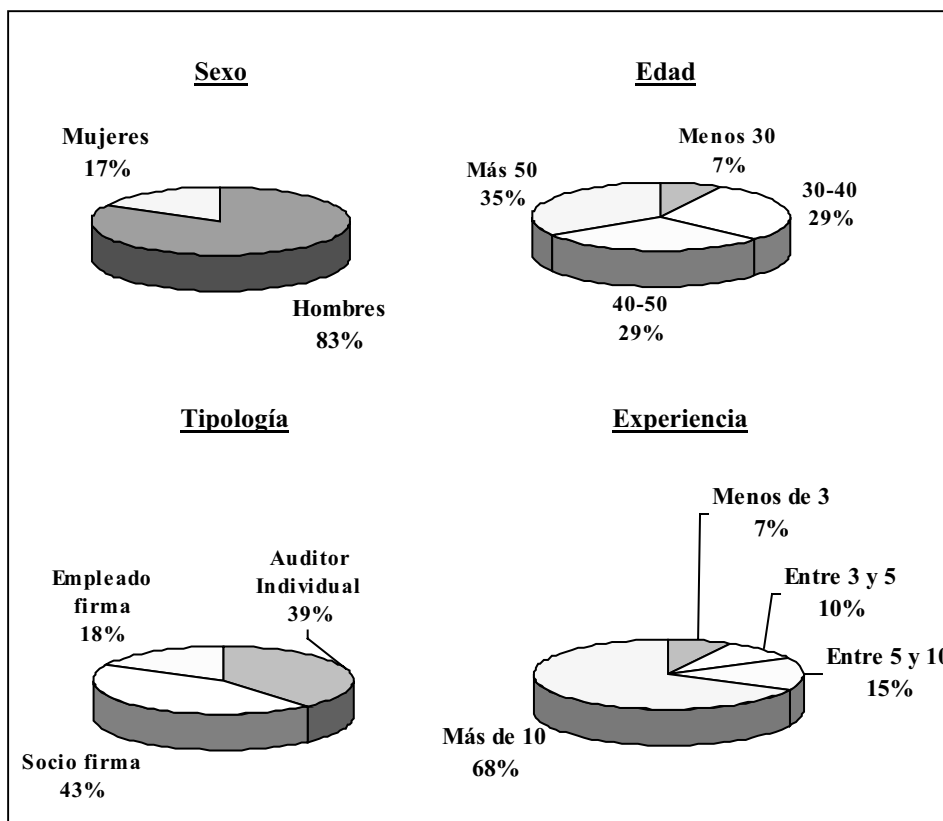
Figura 8.2. Composición de la muestra de profesores.



Finalmente, con referencia al grado de **conocimiento de auditoría** expresado por el colectivo, indicar que la mayoría señaló poseer un conocimiento general de dicha disciplina (58%, 47), además un 27% (22) manifestó que investiga o bien ha investigado en auditoría y un 15% (12) imparte o ha impartido docencia en la misma.

Con respecto a las características específicas de los profesionales auditores (Figura 8.3) hemos de destacar que en este caso si que existen grandes diferencias con respecto a la variable **sexo**. En este caso, un 83% (158) fueron hombres y tan sólo un 17% (32) fueron mujeres.

Figura 8.3. Composición de la muestra de auditores.



Por su parte, en relación con la **edad** de los participantes, podemos afirmar que la mayoría se encuentra dentro de los intervalos de niveles superiores. Concretamente, el 35% superaba los 50 años, un 29% representaron tanto los individuos de entre 40 y 50 años como aquellos otros entre 30 y 40 años. Finalmente, sólo un 7% era menor a 30 años.

De acuerdo con la **tipología** concreta de auditor, la muestra se repartió de la siguiente forma: un 43% (81) de los individuos era socio de alguna compañía de auditoría, un 39% (72) ejercía como auditor individual y un 18% (33) trabajaba como empleado en una firma.

Por último, con respecto a la **experiencia** acumulada de los encuestados, destacamos que una gran parte (68%, 129) declaró poseer más de 10 años de antigüedad en la profesión, seguidos en importancia, un 15% manifestaron una experiencia entre 5 y 10 años, un 10% entre 3 y 5 años y, finalmente, sólo el 7% poseían menos de 3 años de práctica como auditor.

A partir de este momento, procedemos a realizar el examen de las opiniones expresadas en el cuestionario por el conjunto de individuos analizados anteriormente para cada una de las cuestiones sobre las que se les inquirió.

En cuanto al tratamiento estadístico de los datos recopilados, hemos de aclarar que el test paramétrico empleado ha sido el ji-cuadrado, pero cuando su utilización podía presentar inconsistencias a la hora de obtener resultados fiables, se ha usado la prueba exacta de Fisher o el test de razón de verosimilitud, según los condicionamientos estadísticos de cada caso.

8.3. Resultados generales.

En este punto del trabajo procedemos a describir cuáles han sido los resultados globales obtenidos a través de la encuesta de nuestro trabajo empírico. En el mismo todavía no realizamos ningún tipo de análisis diferencial entre las respuestas de los académicos universitarios y los profesionales auditores.

8.3.1. Bloque 1: Incompatibilidades con la auditoría financiera.

Como hemos señalado anteriormente, en este bloque del cuestionario se procedió a inquirir a cada uno de los participantes sobre su opinión relativa a una serie de incompatibilidades con la auditoría financiera introducidas en la reforma legislativa de la Ley de Auditoría de Cuentas. Pasamos a continuación a analizar cada una de estas incompatibilidades.

- ✓ Introducción de incompatibilidad relativa a la realización de determinados servicios adicionales a la auditoría: servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera (ProhibiciónD), servicios de valoración (ProhibiciónV), auditoría interna (ProhibiciónAI), mantenimiento de relaciones empresariales (ProhibiciónRE), servicios de abogacía (ProhibiciónA) y contratación de altos directivos o personal clave (ProhibiciónAD).

La primera cuestión planteada en el cuestionario trató sobre la opinión de los encuestados sobre la adecuación de prohibir o no estos servicios. Concretamente, las opciones que se podían elegir fueron las siguientes:

- a. *Sí, y además pienso que deberían prohibirse radicalmente.*
- b. *No, no debiera existir ninguna prohibición sobre los mismos.*
- c. *Sí, pero estableciendo algunas excepciones.*

Para la interpretación de los resultados obtenidos, dividimos a su vez el análisis en dos partes diferenciadas:

- ❖ Agrupar las respuestas solo en dos categorías: es decir, sí prohibir (tanto de forma radical como establecimiento algunas excepciones) y no prohibir.

Con esta asociación nos planteamos únicamente averiguar si existían diferencias significativas entre el número de individuos que se inclinaban por

prohibir (tanto de forma radical como admitiendo la posibilidad de que existieran excepciones) o no la realización de cualquier tarea adicional a la auditoría. Tal planteamiento nos lleva a enunciar las siguientes hipótesis estadísticas³:

Ho: la proporción de observaciones que se decanta por cada una de las opciones es la misma:

$$p(x=a) = p(x=b) = p(x=c)$$

H1: en caso contrario.

La interpretación de los valores obtenidos para el estadístico de contraste χ^2 (Chi-cuadrado) indica que **los participantes se decantan, de forma significativa, por prohibir la realización de todos los servicios adicionales** anteriormente enumerados, bien de una forma radical o bien estableciendo algún tipo de excepciones a la misma (Tablas 1bis-6bis; Anexo IIa).

- ❖ Agrupar las respuestas considerando las tres categorías: es decir, prohibir radicalmente, no prohibir y prohibir con excepciones⁴.

En este caso, realizamos un análisis más profundo de la información obtenida a través de la encuesta. Por ello, la cuestión que investigamos fue si existían diferencias significativas entre las tres categorías planteadas como opciones de respuesta. Es decir, pretendíamos averiguar si existen diferencias estadísticamente significativas entre el número de personas que se inclinan por prohibir radicalmente, por no prohibir o bien por prohibir con excepciones.

A continuación, pasamos al estudio detallado para cada una de las incompatibilidades presentadas en el cuestionario del trabajo:

³ Estas mismas hipótesis serán objeto de estudio también en las cuestiones a estudiar posteriormente.

⁴ A continuación, procederemos al análisis más exhaustivo de las diferentes opciones que se le plantearon a los individuos que eligieron esta última alternativa.

Servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera

a) Sobre la adecuación de prohibir estos servicios (ProhibicionD).

Los resultados obtenidos en este sentido ponen de manifiesto que no existen divergencias estadísticamente significativas entre las diferentes opciones planteadas a los individuos (Tabla 8.1; Anexo IIa).

Consecuentemente, se acepta la igualdad de probabilidades para cada una de las diferentes opciones. En definitiva, la opinión de los participantes se reparte homogéneamente entre las opciones de prohibir, no prohibir o bien prohibir con excepciones estos servicios.

b) Sobre la necesidad de establecer excepciones a la prohibición de estos servicios (ExcepcionD, MasEstrictoD y NoExcepcionD).

Sin embargo, con respecto a aquellos individuos que contestaron a la opción de prohibir los servicios pero con algunas salvedades, hemos de destacar que **de forma significativa la mayoría está de acuerdo con las excepciones establecidas actualmente por la legislación** (Tabla 8.2; Anexo IIa).

Por otro lado, dentro de aquellos que no estaban de acuerdo con la regulación, expresaron una **mayor tendencia a la existencia de prohibiciones más estrictas de estos servicios** (Tabla 8.3; Anexo IIa).

Por último, no pudieron obtenerse resultados determinantes en relación con aquellos individuos que abogaron por restricciones más severas de este tipo de servicios puesto que la muestra en esta ocasión no fue representativa⁵ (Tabla 8.4; Anexo IIa).

⁵ Como puede observarse en el Anexo III, las cuestiones planteadas en la encuesta fueron sucediéndose, en forma de cascada y por diferentes caminos, a lo largo de todo el cuestionario. Por este motivo, aunque la muestra inicial de individuos fue representativa,

Servicios de valoración

a) Sobre la adecuación de prohibir estos servicios (ProhibicionV).

Al igual que en el caso anterior, de forma general, los individuos no se inclinan mayoritariamente por ninguna de las opciones planteadas. Las opiniones se reparten aproximadamente igual entre prohibir los servicios, no prohibirlos o bien prohibirlos pero con excepciones (Tabla 8.5; Anexo IIa).

b) Sobre la necesidad de establecer excepciones a la prohibición de estos servicios (ExcepcionV, MasEstrictoV y NoExcepcionV).

Los encuestados que consideraron necesario el establecimiento de excepciones, **manifestaron mayoritariamente estar de acuerdo con los casos señalados en la regulación** (Tabla 8.6; Anexo IIa).

Por su parte, los que mantuvieron una posición contraria a lo anterior, no expresaron una opinión claramente diferenciada en un sentido o en otro. Concretamente, no existieron diferencias significativas entre aquellos que consideraron que la legislación debiera ser más estricta de aquellos otro que opinaron que no (Tabla 8.7; Anexo IIa).

Con respecto a la adecuación de las excepciones actuales indicadas en la legislación, al igual que en el caso anterior, tampoco contamos con un número significativo de respuestas (Tabla 8.8; Anexo IIa).

en el recuento encontramos un conjunto reducido de ítems (4,7% del total), a los que no llegó un número significativo de participantes.

c) *Sobre la conveniencia de concretar algunos términos incluidos en la regulación.*

Definición de qué constituyen “*cantidades significativas en los estados financieros del cliente*” (CdadesSignificativasV y %SignificativoV):

Sobre este respecto, hemos de señalar que **los individuos se han decantado de forma claramente significativa por la necesidad de definir concretamente esta expresión** (Tabla 8.9; Anexo IIa).

Específicamente, los resultados indican existe una tendencia clara a considerar un porcentaje significativo **cuando los servicios conduzcan a la evaluación de cantidades que superen el 10% de la cifra de negocio de la compañía objeto de auditoría** (Tabla 8.10; Anexo IIa).

Establecimiento de una forma explícita de cómo puede medirse cuándo “*el trabajo de valoración conlleva un grado significativo de subjetividad*” (GradoSubjetividadV y SituacionSubjetividadV):

Al igual que en el caso anterior, **los participantes se inclinan mayoritariamente por afirmar que es necesario concretar este termino en la legislación** (Tabla 8.11; Anexo IIa).

Además, opinan que **las situaciones que conllevan un mayor grado de subjetividad son, por orden de importancia, aquellas que plantean hipótesis difíciles de verificar y aquellas otras que tratan sobre información de futuro**. La cuestión referente a escenarios que impliquen la realización de cálculos complicados fue poco significativa (Tabla 8.12; Anexo IIa).

Servicios de auditoría interna

a) Sobre la adecuación de prohibir estos servicios (ProhibicionAI).

En este caso, los valores indican que sí existen diferencias estadísticamente significativas entre las tres categorías de respuestas. Concretamente, para el caso de los servicios de auditoría interna, **los individuos se inclinan de forma contundentemente significativa por la prohibición radical de los mismos** (Tabla 8.13; Anexo IIa).

b) Sobre la necesidad de establecer excepciones a la prohibición de estos servicios (ExcepcionAI, MasEstrictoAI y NoExcepcionAI).

Los individuos que optaron por la prohibición no radical de estos servicios, **declararon de forma significativa estar de acuerdo con las salvedades apuntadas por la regulación de auditoría** (Tabla 8.14; Anexo IIa).

Sin embargo, aquellos otros que no estuvieron de acuerdo con la ley, no muestran una opinión claramente diferenciada hacia la necesidad de implantar restricciones más severas a este tipo de actividad adicional (Tabla 8.15; Anexo IIa). Igualmente, tampoco existen divergencias significativas hacia la conveniencia de no considerar la salvedad relacionada con la posibilidad de prestar servicios de auditoría interna cuando el órgano de gestión de la entidad auditada se haga responsable del trabajo (Tabla 8.16; Anexo IIa).

c) *Sobre la conveniencia de concretar algunos términos incluidos en la regulación.*

Determinación específica de cuándo “*el órgano de gestión de la empresa o entidad auditada es responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna*” (ResponsabOrgGestionAI y EstablecerResponsabAI).

En este sentido, los individuos vuelven a apostar por la necesidad de una mayor concreción informativa. Por ello, **se inclinan mayoritariamente por la necesidad de especificar tal responsabilidad** (Tabla 8.17; Anexo IIa).

No obstante, la opinión sobre la forma concreta de determinar lo anterior está dividida homogéneamente. El colectivo no se inclina significativamente hacia ninguna de las opciones planteadas, ni hacia la postura mantenida por la Unión Europea⁶ ni por aquella otra sostenida por Estados Unidos⁷ (Tabla 8.18; Anexo IIa).

Mantenimiento de relaciones empresariales

a) *Sobre la adecuación de prohibir estos servicios* (ProhibicionRE).

Al igual que en el caso de los servicios de auditoría interna, incluso considerando las tres categorías posibles de respuesta, vuelven a aparecer diferencias significativas entre las opiniones de los individuos. En este caso, **los encuestados vuelven a decantarse por prohibir radicalmente el mantenimiento de relaciones empresariales** entre las firmas de auditoría y sus clientes (Tabla 8.19; Anexo IIa).

⁶ Debe exigirse al Comité de Auditoría que garantice que el órgano de gestión se responsabiliza de la función de auditoría interna.

⁷ Debe exigirse, además de lo anterior, un documento que refleje todos los detalles de la función de auditoría: calendario, alcance y frecuencia del trabajo, personas encargadas, etc...

b) Sobre la necesidad de establecer excepciones a la prohibición de estos servicios (ExcepcionRE, MasEstrictoRE y NoExcepcionRE).

Los individuos que se inclinaron por restringir el mantenimiento de relaciones empresariales con los clientes de auditoría pero considerando alguna salvedad al respecto, **expresaron a su vez estar de acuerdo de forma significativa con la ley de auditoría** (Tabla 8.20; Anexo IIa).

Adicionalmente, los que discreparon con la legislación, **se inclinaron mayoritariamente por el establecimiento de excepciones más estrictas a las existentes en la actualidad** (Tabla 8.21; Anexo IIa).

Sin embargo, no pudimos extraer resultados trascendentes sobre su grado de acuerdo o desacuerdo con las excepciones señaladas en la ley ya que nuevamente no obtuvimos una muestra suficiente de individuos (Tabla 8.22; Anexo IIa).

c) Sobre la conveniencia de concretar algunos términos incluidos en la regulación.

Definición de cuándo “ <i>la relación se ajusta a la actividad empresarial normal</i> ” (ActivEmpNormalRE)

De acuerdo con la tendencia descrita anteriormente, los individuos vuelven a decantarse por la necesidad de clarificar las expresiones establecidas en la regulación. Consideran, por tanto, que **es preciso determinar cuándo la relación está dentro de la actividad empresarial normal de la entidad** (Tabla 8.23; Anexo IIa).

Determinación de cuándo “la relación es significativa para el auditor de cuentas o para una persona con capacidad de influir en el resultado de la auditoría”
(RelacionSignificativaRE y %SignificativoRE).

A este respecto, consideran igualmente que es **indispensable concretar en qué casos la relación es significativa para el auditor** (Tabla 8.24; Anexo IIa).

Por ello, establecen que debe entenderse que una relación se convierte en significativa para el auditor **cuándo la proporción de honorarios por estos servicios supera el 10% sobre el total de los honorarios facturados del auditor al mismo cliente de auditoría** (Tabla 8.25; Anexo IIa).

Servicios de abogacía

a) Sobre la adecuación de prohibir estos servicios (ProhibicionA).

En este caso, los valores indican nuevamente que sí existen diferencias estadísticamente significativas entre las tres categorías de respuestas anteriores. En definitiva, para el caso de los servicios de abogacía, **los encuestados se inclinan por la prohibición radical de los mismos** (Tabla 8.26; Anexo IIa).

b) Sobre la necesidad de establecer excepciones a la prohibición de estos servicios (ExcepcionA, MasEstrictoA y NoExcepcionA).

Los participantes que optaron por la opción prohibitiva pero con excepciones **expresaron significativamente estar de acuerdo con los casos de salvedades señalados en la legislación** (Tabla 8.27; Anexo IIa).

Sin embargo, los resultados no arrojaron diferencias importantes en relación con la cuestión relativa a la implantación de excepciones más estrictas (Tabla 8.28; Anexo IIa) ni con respecto a la adecuación de las salvedades actualmente señaladas (Tabla 8.29; Anexo IIa).

Contratación de altos directivos o personal clave

a) Sobre la adecuación de prohibir estos servicios (ProhibicionAD)

Los resultados obtenidos para este tipo de servicios indican que sí existen diferencias estadísticamente significativas entre las tres categorías de respuestas anteriores. Concretamente, los participantes en la investigación consideran que **debiera prohibirse radicalmente la contratación por parte de los auditores de altos directivos o personal clave en la empresa auditada.**

b) Sobre la necesidad de establecer excepciones a la prohibición de estos servicios (ExcepcionAD, MasEstrictoAD y MasRestriccionesAD).

Los participantes a favor de la existencia de excepciones a los servicios de contratación de altos directivos o personal clave del cliente de auditoría, **manifestaron estar mayoritariamente de acuerdo con las situaciones permitidas todavía en la regulación** (Tabla 8.31; Anexo IIa).

Por su parte, aquellos otros que no estuvieron de acuerdo, no mostraron una opinión mayoritaria ni hacia la implantación de restricciones más estrictas (Tabla 8.32; Anexo IIa) ni hacía la ampliación del tipo concreto de empresas en las que deben estar prohibidas este tipo de actividades (Tabla 8.33; Anexo IIa).

✓ Introducción de incompatibilidad relativa a la imposibilidad de realizar cualquier tipo de servicio de no-auditoría por parte del socio firmante del informe de auditoría.

a) Sobre la adecuación de la existencia de esta prohibición. (ProhibicionSF).

En relación con la cuestión tratada en este punto, nuestro objetivo fue averiguar la opinión de los individuos participantes sobre la necesidad de que exista la prohibición a la que hacemos referencia. Para la pregunta planteada en

la encuesta los individuos tuvieron únicamente como opción de respuesta: *sí o no*.

En este caso, los resultados apuntan que no podemos concluir que existan diferencias significativas entre las diferentes opciones. Los individuos participantes no se decantan mayoritariamente por la existencia o no de tal prohibición (Tabla 8.34; Anexo IIa).

- b) *Sobre la adecuación o no de que la prohibición se extienda a todos los miembros del equipo de auditoría* (MasEstrictoSF).

Con respecto a los participantes que sí estuvieron de acuerdo con la existencia de esta restricción, es preciso destacar que, de forma clara, **se inclinaron por la necesidad de que la misma se extienda a todos los miembros del equipo de auditoría y no sólo al socio firmante del informe** (Tabla 8.35; Anexo IIa).

- ✓ Introducción de incompatibilidad relativa a la **percepción de honorarios por la prestación de servicios distintos a la auditoría por un porcentaje indebidamente elevado del total de los ingresos del auditor.**

- a) *Sobre la adecuación de la existencia de esta prohibición* (ProhibicionHE).

En un primer momento, a los individuos se les pregunto sobre su opinión acerca del establecimiento de esta prohibición. Para tal cuestión, las opciones de respuesta fueron también *sí o no*.

De acuerdo con los datos obtenidos, podemos establecer que existen diferencias significativas entre las diferentes respuestas obtenidas. Los individuos opinan mayoritariamente que **debe prohibirse a los auditores la percepción de honorarios indebidamente elevados** por la realización de tales servicios (Tabla 8.36; Anexo IIa).

- b) Sobre la necesidad de establecer con exactitud qué constituye un porcentaje indebidamente elevado (HonorariosIndebidosHE y PorcentajeIndebidoHE).

Sobre este respecto, los participantes opinaron también de forma mayoritaria que **debiera determinarse específicamente cuándo un auditor percibe honorarios por estos servicios por un porcentaje indebidamente elevado del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas** (Tabla 8.37; Anexo IIa).

Adicionalmente, los individuos consideraron, de forma significativa, que el porcentaje de honorarios por otros servicios es indebidamente elevado **cuando supera el 10% con respecto al total de honorarios del auditor** (Tabla 8.38; Anexo IIa).

- ✓ Introducción de incompatibilidad relativa al establecimiento de un período para el cómputo de todas las incompatibilidades anteriores.

- a) Sobre la adecuación de la existencia de esta prohibición. (ProhibicionPI).

Sobre este punto, la primera cuestión planteada a los encuestados fue su opinión sobre si consideraban conveniente el establecimiento de un período de tiempo dónde se extendieran todas las incompatibilidades anteriores. Para esta pregunta los individuos tenían igualmente como opciones de respuesta *sí o no*.

Los valores anteriores indican que existen diferencias estadísticamente significativas entre la opinión de los diferentes participantes. **Los individuos están de acuerdo de forma mayoritaria en la implantación de un período de tiempo donde se extiendan las incompatibilidades analizadas en los puntos anteriores** (Tabla 8.39; Anexo IIa).

- b) Sobre la necesidad de establecer un período de tiempo mayor al que se establece en la legislación (MasEstrictoPI).

Sobre este respecto, los resultados indican que **la mayoría del colectivo considera que no es necesario ampliar el período de duración de las incompatibilidades anteriores** (Tabla 8.40; Anexo IIa).

No obstante, en relación con aquellos otros individuos que sí ampliarían este tiempo, los resultados arrojaron diferencias estadísticamente significativas hacia el **incremento del mismo a 5 años** (Tabla 8.41; Anexo IIa).

- ✓ Introducción de incompatibilidad relativa a la prohibición de **otros servicios no prohibidos en la reforma de la legislación sobre auditoría** (ProhibicionOS).

Finalmente, consideramos relevante inquirir a los participantes sobre el incremento de la tipología de servicios adicionales incluidos en la modificación de la legislación.

En este sentido, los individuos señalaron que también **debieran prohibirse por orden de importancia las siguientes actividades: prestación de funciones gerenciales o de recursos humanos, servicios de broker-dealer, la actuación en la resolución de conflictos y, por último, la realización de servicios actuariales** (Tabla 8.42; Anexo IIa).

8.3.2. Bloque 2: Regulación de los Comités de Auditoría.

El objetivo de este bloque fue recabar las opiniones de los participantes acerca de la regulación que debe aplicarse a los Comités de Auditoría. Pasamos a continuación a examinar cada una de las cuestiones sobre las que profundizamos en el cuestionario.

✓ **Establecimiento de la obligación para determinadas empresas de contar con un Comité de Auditoría.**

- a) *Sobre la necesidad de que se amplíe la obligatoriedad a un mayor número de empresas* (ObligMasEmpresasCA)

Después de las modificaciones legislativas introducidas en el año 2002, la Ley de Auditoría indica que “*sólo estarán obligadas a contar con un Comité de Auditoría las sociedades emisoras de valores cuyas acciones u obligaciones estén admitidas a negociación en mercados secundarios oficiales de valores*”. Sobre este respecto, se les preguntó a los encuestados sobre si consideraban necesario que se ampliara esta obligatoriedad a un mayor tipo de sociedades sometidas a auditoría. Para tal cuestión, las opciones de respuesta que se le presentaron a los participantes fueron *sí o no*.

En esta ocasión, los datos indican que los individuos opinan mayoritariamente que **no debiera ampliarse la obligación de contar con un Comité de Auditoría a un mayor número de empresas** (Tabla 8.43; Anexo IIa).

- b) *Sobre la concreción de qué tipo de empresas deberían incluirse* (TipoEmpresasCA y CifraNegocioCA).

No obstante, dentro del colectivo que sí está a favor de dicha ampliación, consideran que **debieran poseer dicho Comité todas aquellas compañías que presenten una cifra de negocios superior a 10.000.000 euros** (Tablas 8.44 y 8.45; Anexo IIa).

✓ Establecimiento de los requisitos que deberían cumplir los Comités de Auditoría

- a) Sobre la adecuación de que se regulen con más concreción los requisitos que deben cumplir los Comités (MasConcrecionReqCA).

La actual Ley de Auditoría indica que “*el Comité de Auditoría deberá tener mayoría de consejeros no ejecutivos nombrados por el Consejo de Administración debiendo elegirse su presidente entre dichos consejeros no ejecutivos, el cual deberá ser sustituido cada cuatro años, pudiendo ser reelegido una vez transcurrido un plazo de un año desde su cese. El número de miembros, las competencias y las normas de funcionamiento de dicho comité de Auditoría se fijarán estatutariamente, y deberá favorecer la independencia en su funcionamiento*”. De esta forma, puede observarse que la legislación no regula de forma concreta los diferentes requisitos que deben cumplir los Comités de Auditoría, si no que los deja en mano de los estatutos de dichos Comités.

Por este motivo, la cuestión planteada en el cuestionario sobre este respecto pretendía recabar la opinión de los participantes sobre si consideraban conveniente regular con más concreción tales requisitos. Igual que el caso anterior, las opciones de respuesta fueron *sí o no*.

En este caso sí que se obtuvieron diferencias estadísticamente significativas, de forma que puede afirmarse que las respuestas de los individuos participantes se inclinan por estar de acuerdo en que **deben regularse de una forma más concreta cuáles deben ser los requisitos a cumplir por los Comités de Auditoría** (Tabla 8.46; Anexo IIa).

- b) Sobre la necesidad de que exista un número mínimo de consejeros independientes (NumMinConsejerosCA y %SobreTotalCA).

En este sentido, los participantes señalaron que **es totalmente necesario que los Comités de Auditoría cuenten con un número mínimo de estos**

consejeros (Tabla 8.47; Anexo IIa). Además, indicaron que los mismos **debieran representar más del 50% del total de miembros** (Tabla 8.48; Anexo IIa).

- d) Sobre la necesidad de que los miembros cuenten con competencia y experiencia suficiente para la labor que realizan (CciaYExperienciaCA y NumAñosCA).

En relación con esta cuestión, los resultados reflejan igualmente una tendencia significativa hacia la **necesidad de garantizar la competencia y la experiencia de los integrantes del Comité** (Tabla 8.49; Anexo IIa).

Concretamente, manifestaron que, como mínimo, **el número de años de experiencia profesional debiera estar entre 3 y 5 años** (Tabla 8.50; Anexo IIa).

- e) Sobre la necesidad de que se establezca un número mínimo anual de encuentros del Comité (NumMinEncuentrosCA y NumEncuentrosCA).

Sobre este último punto, los individuos señalaron también que **es necesario que el Comité se reúna con una cierta frecuencia** (Tabla 8.51; Anexo IIa) y que la misma debiera ascender, **como mínimo, a cuatro veces al año** (Tabla 8.52; Anexo IIa).

- ✓ Establecimiento de las **competencias que el Comité de Auditoría debería asumir con respecto a la contratación de servicios de no-auditoría.**

- a) Sobre la necesidad de establecer legalmente las competencias que debe asumir el Comité de Auditoría con referencia a la contratación de servicios adicionales (CompetenciasSNACA).

En este sentido, hemos de aclarar previamente que este aspecto no fue tratado de ninguna manera en la reforma legislativa. Pero debido a importancia

del mismo, con respecto al tema objeto de esta investigación, consideramos relevante incluirlo como un ítem del cuestionario.

De esta forma, planteamos a los encuestados que nos proporcionaran su opinión sobre la necesidad de establecerse legalmente cuáles deben ser las competencias que deben asumir los Comités de Auditoría en la contratación de este tipo de actividades. Las respuestas permitidas a tal cuestión podrían ser nuevamente *sí o no*.

En esta ocasión, **los individuos participantes se inclinaron de forma estadísticamente significativa sobre la opción que planteaba la necesidad de concretar, de forma legal, cuáles deben ser las competencias a asumir por los Comités de Auditoría en relación con la contratación de tareas adicionales a los auditores** (Tabla 8.53; Anexo IIa).

b) *Sobre la concreción de las diferentes funciones que deberían asumir los Comités de Auditoría* (TipoCompetenciasCA).

Los participantes estimaron que las funciones a asumir por el Comité de Auditoría **por orden de prioridad debieran ser las siguientes: garantía del cumplimiento de la cualidad de independencia por parte de los auditores, aprobación o rechazo de cada tipo de servicios contratado y, finalmente, control de la facturación relativa por cada servicio prestado** (Tabla 8.54; Anexo IIa).

8.3.3. Bloque 3: Requisitos de rotación de auditores.

En esta parte del cuestionario procedimos a obtener la opinión de los encuestados sobre la introducción de diversos requisitos de rotación a los profesionales de la auditoría. Específicamente, indagamos en los temas que explicamos a continuación.

✓ Establecimiento de un período de contratación de los auditores.

a) Sobre la necesidad de regularse la duración de los períodos de contratación de los auditores (RegPerConA)

La regulación establece que “los auditores serán contratados por un período de tiempo determinado inicial que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados anualmente una vez haya finalizado el período inicial”.

Sobre este respecto, la cuestión inicial planteada en el cuestionario hacia referencia a la opinión de los participantes sobre si debiera regularse la duración de los períodos de contratación de los auditores. Las opciones de respuesta en este caso eran nuevamente *sí o no*.

En esta ocasión, no existen diferencias significativas entre las diferentes respuestas a la cuestión planteada, es decir, entre aquellos que consideran adecuado que se regulen los períodos de tiempo de contratación de los auditores y aquellos otros que opinan lo contrario (Tabla 8.55; Anexo IIa).

b) Sobre la necesidad de implantar un “período máximo improrrogable” en el cual un auditor pueda permanecer de manera ininterrumpida con un mismo cliente (PerMaxImprorrogableA y NumAñosA)

Centrándonos en el colectivo de individuos que estuvo a favor de la implantación de un período máximo de permanencia con un mismo cliente, hemos de destacar que la mayoría considera que el mismo debiera ser mayor (Tabla 8.56; Anexo IIa). Específicamente, los resultados se inclinan de forma significativa hacia que **el período incremente y oscile entre 7 y 9 años** (Tabla 8.57; Anexo IIa).

✓ Implantación de la rotación obligatoria de los miembros del equipo de auditoría.

a) Sobre la necesidad de la implantación de la rotación obligatoria de los miembros del equipo (RotMiemEquA)

La Ley de Auditoría indica que “en el caso de entidades sometidas a supervisión pública, sociedades cuyos valores estén admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales o sociedades cuyo importe de la cifra de negocios sea superior a 30.000.000 euros, una vez transcurridos siete años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación del auditor de cuentas responsable del trabajo y de la totalidad de los miembros del equipo de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a auditar la entidad correspondiente”.

Sobre esta cuestión, los individuos participantes en la investigación fueron inquiridos a dar su opinión sobre la adecuación de implantar la rotación obligatoria de los miembros del equipo de auditoría. Para la pregunta planteada en la encuesta las opciones de respuesta fueron nuevamente *sí o no*.

Al igual que en el caso anterior, en esta ocasión tampoco obtuvimos diferencias significativas en las respuestas proporcionadas al cuestionario. Los individuos no se inclinan mayoritariamente por la implantación de la rotación obligatoria de los miembros del equipo ni viceversa (Tabla 8.58; Anexo IIa).

b) Sobre la extensión de tal obligatoriedad a todas las sociedades sometidas a auditoría de cuentas (TodoTipoSociedadesA).

Sin embargo, los individuos que sí se declararon a favor de la rotación de los miembros del equipo, se inclinaron además por que **tal obligación se extienda a todo tipo de sociedades sometidas a la auditoría de estados financieros** (Tabla 8.59; Anexo IIa).

8.3.4. Bloque 4: Deberes de publicación de honorarios.

El objetivo de esta sección fue recabar la opinión de los colaboradores sobre la implantación de determinadas obligaciones, tanto para las firmas de auditoría como para las entidades auditadas, que implican publicitar los importes facturados tanto por auditoría como por otros servicios prestados.

✓ **Implantación de la obligatoriedad de publicar el importe de los honorarios a los auditores.**

a) *Sobre la adecuación de la implantación del deber de publicación de honorarios a los auditores* (PubHonorA)

Sobre este respecto, la regulación establece que “*los auditores deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) anualmente las horas y honorarios facturados a cada cliente, distinguiendo las que corresponden a auditoría de cuentas y a otros servicios prestados*”.

En este sentido, los participantes fueron inquiridos para dar su opinión sobre si consideraban adecuada la implantación de tales deberes de publicación de honorarios a los auditores. Las opciones de respuesta en esta ocasión fueron nuevamente *sí o no*.

En este caso, los datos establecen que no existen diferencias significativas entre las diferentes opciones planteadas en el cuestionario, es decir, los individuos no se inclinan de forma mayoritaria por la necesidad de que existan deberes de publicación de honorarios o viceversa (Tabla 8.60; Anexo IIa).

- b) Sobre la necesidad de establecer legalmente un desglose del importe de cada uno de los servicios adicionales prestados al cliente (MayorDesgloseA)

En este sentido, aquellos individuos que están a favor de la publicación de honorarios, consideran de forma significativa que **debiera imponerse a los profesionales auditores la obligación de presentar un mayor desglose de cada uno de los servicios adicionales prestados a la entidad auditada** (Tabla 8.61; Anexo IIa).

- ✓ Implantación de la obligatoriedad de publicar el importe de los honorarios en la Memoria de las entidades auditadas.

- a) Sobre la adecuación de la implantación del deber de publicación de honorarios a las entidades auditadas (PubHonorEmpAud)

En esta ocasión, la regulación indica que “*se informará específicamente en la memoria de las Cuenta Anuales, desglosando las cantidades abonadas a los auditores de cuentas, así como las abonadas a cualquier sociedad del mismo grupo de sociedades al que perteneciese el auditor de cuentas, o al cualquier otra sociedad con la que el auditor esté vinculado por propiedad común, gestión o control*”.

Por ello, en un primer momento se les preguntó a los individuos participantes sobre su opinión relativa a la implantación de la obligación de incluir el importe de los honorarios en la memoria de las empresas auditadas. Para esta cuestión, los individuos podían contestar nuevamente *sí o no*.

La prueba estadística de nuevo nos indica que no existen diferencias significativas entre las diferentes opciones de respuesta, es decir, los individuos no se inclinan por estar de acuerdo con la implantación de deberes de publicación de honorarios a las entidades auditadas ni viceversa (Tabla 8.62; Anexo IIa).

- b) Sobre la necesidad de establecer legalmente un desglose del importe de cada uno de los servicios adicionales contratados al auditor
(MayorDesgloseEmpAud)

Al igual que en el caso anterior, los participantes consideraron, de forma mayoritaria, que **los clientes también debieran informar en la Memoria de las Cuentas Anuales el detalle de las cantidades abonadas a los auditores por cada uno de los servicios complementario recibidos** (Tabla 8.63; Anexo IIa).

8.4. Resultados referentes a la profesión de auditor.

En esta parte de la investigación procedemos a aportar los resultados obtenidos de nuestro estudio empírico únicamente referidos al colectivo integrado por profesionales auditores⁸.

Antes de continuar, consideramos preciso aclarar que en el presente apartado⁹ incluiremos exclusivamente aquellas opiniones que difieren de las obtenidas a través del análisis global realizado anteriormente. Por ello, prescindiremos de comentar aquellos puntos donde los auditores opinen en la misma línea que el conjunto de individuos¹⁰.

8.4.1. Bloque 1: Incompatibilidades con la auditoría financiera.

Pasamos seguidamente a comentar los resultados obtenidos en aquellos casos donde los individuos, debido a su profesión de auditor, proporcionan una

⁸ Nos gustaría comentar que, dentro del colectivo de auditores, hemos realizado a la vez un análisis de los resultados en función del *tipo de auditor* y de su *experiencia* acumulada. No obstante, no consideramos relevante incluir los datos obtenidos en nuestra investigación debido a que la mayoría de las pruebas estadísticas realizadas arrojaron diferencias no significativas entre cada una de las categorías.

⁹ Este mismo criterio será aplicado para los próximos apartados del capítulo, es decir, para aquel referido a la opinión de los profesores y para aquel otro dedicado al análisis de los resultados de forma conjunta.

¹⁰ Para facilitar el seguimiento del razonamiento en el presente y en los próximos apartados, hemos incluido una tabla de resultados comparativa en el Anexo IIe situado al final del presente capítulo.

opinión diferencial con respecto a determinadas restricciones impuestas a las firmas de auditoría.

✓ Introducción de incompatibilidad relativa a la **realización de determinados servicios adicionales a la auditoría**:

a. Teniendo en cuenta la agrupación en dos categorías:

Los auditores no presentan una opinión claramente orientada hacia una opción u otra para el caso de la realización de servicios de valoración (Tabla 8.2Abis, ANEXO IIb).

En el análisis global, los individuos se decantaban significativamente por la existencia de prohibiciones (tanto de forma global como con algunas excepciones), sin embargo, en ese caso los participantes no se inclinaron mayoritariamente por una u otra opción.

b. Teniendo en cuenta tres categorías de respuesta:

Servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera

En este caso, sí se obtuvieron diferencias estadísticamente significativas en la cuestión relativa a si estos servicios debieran ser prohibidos. Concretamente, **los individuos manifestaron prioritariamente que los mismos debieran ser restringidos pero estableciendo algunas excepciones** (Tabla 8.1A, ANEXO IIb).

Servicios de valoración

En la prueba general no se obtuvieron resultados significativos, sin embargo, en esta ocasión los resultados son relevantes hacia no prohibir estos

servicios (Tabla 8.5A, ANEXO IIb). Por lo tanto, **los auditores entienden que debe permitirse con total libertad la realización de estas tareas.**

Asimismo, también se obtuvieron datos significativos para la cuestión que hacía referencia a la posibilidad de introducir excepciones más estrictas en la regulación (Tabla 8.7A, ANEXO IIb). Aquellos auditores que estuvieron de acuerdo con la realización de estas actividades con salvedades, **opinaron mayoritariamente que la ley no debiera ser más severa en este sentido.**

Servicios de auditoría interna

El único aspecto en el que los auditores han diferido con respecto al colectivo global está relacionado con la forma concreta de definir cuándo el órgano de gestión asume la responsabilidad de la función de auditoría interna. Los auditores estuvieron prioritariamente de acuerdo con la posición mantenida por la Unión Europea, según la cual **debe exigirse al Comité de Auditoría que garantice que el órgano de gestión se responsabiliza de la función de auditoría interna** (Tabla 8.18A, ANEXO IIb). Sin embargo, en el análisis general no se obtuvieron datos significativos.

Mantenimiento de relaciones empresariales

Para esta tipología de servicios, los resultados no fueron estadísticamente significativos en la cuestión sobre si la legislación debiera ser más severa con la permisión de excepciones a la realización de estos servicios. Los auditores no se inclinaron prioritariamente por ninguna de las opciones planteadas (Tabla 8.21A, ANEXO IIb). Sin embargo, en la prueba del colectivo global se obtuvo que la regulación debiera ser más estricta al definir las salvedades para este tipo de relaciones.

- ✓ Introducción de incompatibilidad relativa a la imposibilidad de realizar cualquier tipo de servicio de no-auditoría por parte del socio firmante del informe de auditoría.

Con respecto a esta restricción, **los auditores manifestaron ampliamente que no consideran necesario que exista tal prohibición** (Tabla 8.34A, ANEXO IIb). Por el contrario, para el colectivo global no se obtuvieron resultados determinantes hacia una u otra opción.

- ✓ Introducción de incompatibilidad relativa a la percepción de honorarios por la prestación de servicios distintos a la auditoría por un porcentaje indebidamente elevado del total de los ingresos del auditor.

Los profesionales de la auditoría consideran un porcentaje indebidamente elevado **aquellos honorarios por otros servicios que superen el 50% del total de ingresos del auditor** (Tabla 8.38A, ANEXO IIb). En el análisis general, sin embargo, se consideraban significativos aquellos honorarios que superaban el 10% del total facturado.

8.4.2. Bloque 2: Regulación de los Comités de Auditoría.

- ✓ Establecimiento de la obligación para determinadas empresas de contar con un Comité de Auditoría.

Para el caso del colectivo de profesionales auditores, no se obtuvieron resultados estadísticamente significativos con respecto a la cifra de negocio que deberían superar las entidades auditadas para imponerles la obligación de Comité de Auditoría (Tabla 8.45A, ANEXO IIb). Para el colectivo global, la evidencia señaló que debieran estar obligadas aquellas compañías cuya cifra de negocio supere los 10.000.000 euros.

✓ Establecimiento de los requisitos que deberían cumplir los Comités de Auditoría

En esta ocasión, tampoco existió diferencia en la opinión de los individuos con respecto a la necesidad de concretar con detalle cuáles deben ser los requisitos que deben cumplir los Comités (Tabla 8.46A, ANEXO IIb). En el caso global, los participantes manifestaron ampliamente que sí debieran detallarse tales requisitos.

Adicionalmente, el grupo formado por los auditores señaló de forma prioritaria era suficiente que los consejeros independientes supusieran entre un 21 y un 30% del total (Tabla 8.48A, ANEXO IIb). En el estudio general, consideraron de forma significativa que superaran el 50%.

8.4.3. Bloque 3: Requisitos de rotación de auditores.

✓ Establecimiento de un período de contratación de los auditores.

Los profesionales auditores **no consideran adecuado que se regule la duración de los periodos de tiempo durante los cuales pueden permanecer con el mismo contrato con un determinado cliente** (Tabla 8.55A, ANEXO IIb). Por tanto, estiman que no es necesario imponer el cambio de auditor cada cierto período de tiempo. Los resultados globales, sin embargo, no mostraron ninguna diferencia significativa sobre esta cuestión.

Además, la cuestión relativa a si es realmente necesario que se defina un período de tiempo máximo, durante el cual un auditor puede permanecer de manera ininterrumpida con un mismo cliente, no arrojó en esta ocasión ninguna divergencia estadísticamente significativa (Tabla 8.56A, ANEXO IIb). El colectivo general manifestó mayoritariamente que el período debería incrementar y oscilar entre 7 y 9 años.

✓ Implantación de la **rotación obligatoria de los miembros del equipo de auditoría.**

En la misma línea que el apartado anterior, **los profesionales no estuvieron de acuerdo con la rotación obligatoria de todos los miembros del equipo de auditoría** (Tabla 8.58A, ANEXO IIb). Igualmente, los resultados tampoco fueron significativos en la cuestión relacionada con la imposición de la rotación obligatoria a todas las sociedad sometidas a auditoría (Tabla 8.59A, ANEXO IIb).

8.4.4. Bloque 4: Deberes de publicación de honorarios.

✓ Implantación de la **obligatoriedad de publicar el importe de los honorarios a los auditores.**

Los auditores **no están de acuerdo, de forma relevante, con la obligación de publicar el importe de sus honorarios** (Tabla 8.60A, ANEXO IIb). Sin embargo, dentro de aquellos que sí están a favor de tal requisito, no existe una acuerdo mayoritario sobre la cuestión referente a la necesidad de un mayor desglose de cada uno de los servicios prestados (Tabla 8.61A, ANEXO IIb).

✓ Implantación de la **obligatoriedad de publicar el importe de los honorarios en la Memoria de las entidades auditadas.**

Al igual que en el punto anterior, **no son partidarios de la publicación de los honorarios pagados a los auditores en las Memorias de las entidades sometidas a auditoría** (Tabla 8.62A, ANEXO IIb). Con respecto al desglose de honorarios, tampoco obtuvimos diferenciales significativos (Tabla 8.63A, ANEXO IIb).

8.5. Resultados referentes a la profesión de profesor.

En este punto del trabajo pasamos a comentar los resultados obtenidos exclusivamente dentro del colectivo compuesto por profesores de contabilidad y auditoría¹¹.

8.5.1. Bloque 1: Incompatibilidades con la auditoría financiera.

- ✓ Introducción de incompatibilidad relativa a la **realización de determinados servicios adicionales a la auditoría**¹²:

Servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera

Los profesores de contabilidad y auditoría **manifestaron ampliamente su convicción de prohibir radicalmente estos servicios**, es decir, estuvieron en contra de la existencia de cualquier tipo de excepciones (Tabla 8.1P, ANEXO IIc). Para el colectivo global, sin embargo, los resultados no fueron significativos.

Con respecto a la conveniencia de regular de forma más estricta la realización de esta categoría de actividades, los profesores, a diferencia del colectivo global que mostró evidencia no significativa, **consideraron unánimemente que debiera legislarse más estrictamente este tipo de servicios** (Tabla 8.3P, ANEXO IIc).

¹¹ Al igual que para el grupo formado por los auditores, en este caso realizamos un estudio diferencial distinguiendo por *tipología de profesor, experiencia acumulada y conocimiento sobre auditoría*. Los resultados fueron nuevamente poco significativos.

¹² En esta ocasión, no existió ninguna diferencia entre los profesores y el colectivo general para la agrupación de respuestas en dos categorías.

Servicios de valoración

Al igual que en el caso anterior, aunque en el colectivo completo los datos no fueron relevantes, el grupo formado por los académicos sí **señaló estar mayoritariamente de acuerdo con las restricciones estrictas a este tipo de servicios** (Tabla 8.5P, ANEXO IIc).

Servicios de auditoría interna

Por parte de los profesores universitarios no existe un dictamen determinante con respecto a las excepciones establecidas en la ley (Tabla 8.14P, ANEXO IIc). Sin embargo, tanto para el colectivo general como para el de auditores, los resultados indicaron que los individuos estaban significativamente conformes con lo indicado en la regulación.

Mantenimiento de relaciones empresariales

Para este tipo de relaciones, tampoco se obtuvieron datos relevantes con referencia a cuál debiera ser concretamente el porcentaje de honorarios que definiría cuándo una relación es significativa para el auditor (Tabla 8.25P, ANEXO IIc).

- ✓ **Introducción de incompatibilidad relativa a la imposibilidad de realizar cualquier tipo de servicio de no-auditoría por parte del socio firmante del informe de auditoría.**

En esta ocasión, los profesores manifestaron una inclinación importante hacia la existencia de esta incompatibilidad, es decir, los datos mostraron que **estaban significativamente de acuerdo con que el socio firmante del informe no participe paralelamente en realizar otras actividades complementarias** (Tabla 8.34P, ANEXO IIc). Como señalamos para el colectivo de auditores, el análisis general no arrojó evidencia relevante sobre este respecto.

- ✓ **Introducción de incompatibilidad relativa a la percepción de honorarios por la prestación de servicios distintos a la auditoría por un porcentaje indebidamente elevado del total de los ingresos del auditor.**

Los académicos manifestaron en el cuestionario que el porcentaje indebidamente elevado de honorarios **debiera fijarse entre un 1% y un 20% del total facturado por otros servicios adicionales** (Tabla 8.38P, ANEXO IIc). En el análisis general, los datos indicaron que se considerarían demasiado altos aquellos honorarios que superaran el 10% del total.

- ✓ **Introducción de incompatibilidad relativa al establecimiento de un período para el cómputo de todas las incompatibilidades anteriores.**

A diferencia del colectivo global, los profesores no mostraron un criterio claro sobre la necesidad de considerar un período de tiempo mayor para el cómputo de las incompatibilidades (Tabla 8.40P, ANEXO IIc).

8.5.2. Bloque 2: Regulación de los Comités de Auditoría.

- ✓ **Establecimiento de la obligación para determinadas empresas de contar con un Comité de Auditoría.**

Las pruebas practicadas a los datos procedentes de las respuestas del colectivo de profesores no arrojaron divergencias relevantes en la opinión sobre si debiera ampliarse la obligatoriedad de contar con Comité a un mayor número de empresas (Tabla 8.43P, ANEXO IIc). El colectivo general se decantó por la opción de no imponer este deber a más compañías.

Asimismo, tampoco se obtuvo evidencia significativa con respecto a cuál debiera ser el importe de la cifra de negocios a considerar para imponer la obligación de poseer un Comité de Auditoría (Tabla 8.45P, ANEXO IIc).

8.5.3. Bloque 3: Requisitos de rotación de auditores.

✓ Establecimiento de un período de contratación de los auditores.

En esta ocasión, los profesores universitarios **sí consideraron que debieran regularse los períodos de contratación de los auditores** (Tabla 8.55P, ANEXO IIc). Además, son más estrictos que el colectivo global, ya que señalan que **debiera implantarse un período de tiempo improrrogable que oscilara como máximo entre 3 y 5 años** (Tabla 8.57P, ANEXO IIc).

✓ Implantación de la rotación obligatoria de los miembros del equipo de auditoría.

Asimismo, también **estuvieron de acuerdo con la institución de la rotación obligatoria de los componentes del equipo de trabajo** (Tabla 8.58P, ANEXO IIc). Los resultados generales proporcionaron datos no concluyentes.

8.5.4. Bloque 4: Deberes de publicación de honorarios.

✓ Implantación de la obligatoriedad de publicar el importe de los honorarios a los auditores.

Aunque el análisis global indicó datos no significativos, en este caso, los individuos **mostraron están de acuerdo con la imposición de deberes de publicación de honorarios** (Tabla 8.60P, ANEXO IIc).

✓ Implantación de la obligatoriedad de publicar el importe de los honorarios en la Memoria de las entidades auditadas.

Al igual que en el punto anterior, también **señalaron su aprobación hacia que las entidades auditadas deban publicar en sus Memorias los honorarios pagados a los auditores** (Tabla 8.62P, ANEXO IIc). En el conjunto de individuos se obtuvieron igualmente resultados no relevantes.

8.6. Resultados conjuntos: auditores versus profesores.

En este último apartado procedemos a estudiar de forma conjunta la opinión de los auditores y los profesores. Concretamente, pretendemos determinar si el criterio indicado para cada uno de los ítems estuvo condicionado por la variable profesión.

Para llevar a cabo lo anterior, planteamos las siguientes hipótesis estadísticas:

Ho: la probabilidad de que la opinión de los individuos dependa de la profesión es la misma en todos los casos

$$P_{ij} = p, \quad \forall i, j$$

Ht: en caso contrario.

Con objeto de no resultar excesivamente extensos en la descripción de los resultados obtenidos, procederemos a comentar sólo aquellos donde hemos obtenido evidencia significativa con respecto a las hipótesis anteriores.

8.6.1. Bloque 1: Incompatibilidades con la auditoría financiera.

- ✓ Introducción de incompatibilidad relativa a la realización de determinados servicios adicionales a la auditoría:

a. *Teniendo en cuenta la agrupación en dos categorías:*

Servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera

La opinión sobre la realización de este tipo de actividades está efectivamente condicionada por la profesión de los individuos participantes en la investigación. Específicamente, **los profesores se inclinan mayoritariamente por la prohibición de estos servicios (bien radical o bien estableciendo**

algunas excepciones) mientras que los auditores sienten una atracción superior hacia la opción de no prohibir los mismos¹³ (Tabla 8.1APbis, ANEXO IId).

Servicios de valoración

En esta ocasión, vuelve a producirse la misma tendencia que en el caso anterior, **los profesores se inclinan por prohibir mientras que los auditores sienten una mayor atracción hacia la no proscripción de estos servicios** (Tabla 8.2APbis, ANEXO IId).

Servicios de abogacía

La información obtenida por el análisis conjunto de la profesión en este caso, aunque es significativa, únicamente nos subraya que los profesores son reacios a permitir la realización de este tipo de actividades (Tabla 8.5APbis, ANEXO IId).

b. *Teniendo en cuenta tres categorías de respuesta:*

Servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera

Cuando se analiza globalmente la tendencia de la opinión de los individuos en función de la profesión, entonces la prueba estadística señala que **los profesores se inclinan prioritariamente hacia la prohibición de estos servicios mientras que los auditores sienten atracción hacia la realización de estas actividades con total libertad** (Tabla 8.2AP, ANEXO IId).

¹³ Sobre este respecto, es interesante observar cuál fue la evidencia obtenida para cada uno de los dos colectivos por separado. De esta forma, ambos se inclinaron hacia la opción prohibitiva, pero cuando el criterio se analiza conjuntamente entonces existe una mayor atracción de los profesores hacia restringir los servicios.

Sin embargo, en los estudios individuales se obtuvo que los auditores abogaban por la restricción con excepciones, mientras que los profesores apostaron por la prohibición estricta.

Servicios de valoración

La evidencia obtenida fue similar a los servicios anteriores. Los auditores se decantaron por no prohibir los servicios, mientras que los profesores apostaron por la restricción radical de los mismos. Además, en este caso, los datos del análisis conjunto arrojan la misma información que lo obtenido para los individuales (Tabla 8.5AP, ANEXO IId).

Mantenimiento de relaciones empresariales

Con respecto al mantenimiento de este tipo de relaciones, la información obtenida por el análisis conjunto hace hincapié en el hecho de que **los profesores son totalmente contrarios a la indefinición del término “actividad empresarial normal” por parte de la legislación.** Específicamente, ninguno de los académicos participantes consideró que no debiera aclararse qué constituye dicha expresión (Tabla 8.23AP, ANEXO IId).

Contratación de altos directivos o personal clave

Aunque, tanto el análisis global como los individuales por profesor y auditor, se puso de manifiesto que la opción significativa era la de prohibir estos servicios, tanto estrictamente como con excepciones, el análisis conjunto indica que **los profesores sienten atracción por prohibir radicalmente los mismos, mientras que los auditores sienten un rechazo hacia la implantación de tal medida** (Tabla 8.29AP, ANEXO IId).

- ✓ **Introducción de incompatibilidad relativa a la imposibilidad de realizar cualquier tipo de servicio de no-auditoría por parte del socio firmante del informe de auditoría.**

El análisis conjunto arroja la misma información que la obtenida en los estudios individuales de cada una de las profesiones. Los auditores consideran que no debe imponerse esta obligación, mientras que los profesores sí están de acuerdo con ella (Tabla 8.33AP, ANEXO IId).

- ✓ **Introducción de incompatibilidad relativa a la percepción de honorarios por la prestación de servicios distintos a la auditoría por un porcentaje indebidamente elevado del total de los ingresos del auditor.**

Al igual que en casos anteriores, de forma conjunta los profesores sienten una mayor tendencia a favor de esta incompatibilidad, sin embargo, los auditores se inclinan mayoritariamente en contra de establecer incompatible la percepción de honorarios altos por servicios adicionales (Tabla 8.35AP, ANEXO IId).

En cuanto al porcentaje considerado indebidamente alto, en la misma línea que los análisis individuales, claramente **los auditores se inclinan hacia aquellos porcentajes más altos (desde 30% hasta más del 50%), mientras que el criterio de los profesores está a favor de fijar un nivel inferior de honorarios (desde 1% hasta 20%)** (Tabla 8.37AP, ANEXO IId).

- ✓ **Introducción de incompatibilidad relativa al establecimiento de un período para el cómputo de todas las incompatibilidades anteriores.**

Aunque los resultados obtenidos mediante las pruebas individuales arrojaron resultados no significativos para el colectivo de profesores y a favor de no incrementar el período de incompatibilidad para los auditores, de forma conjunta la evidencia indica que **existe una mayor atracción de los profesores hacia la opción de incrementar el número de años de la incompatibilidad y,**

por parte de los auditores, siguen obteniéndose los mismos resultados en contra de un plazo más estricto (Tabla 8.39AP, ANEXO IId).

8.6.2. Bloque 2: Regulación de los Comités de Auditoría.

✓ **Establecimiento de la obligación para determinadas empresas de contar con un Comité de Auditoría.**

De nuevo resultan interesante los resultados obtenidos en el análisis conjunto en comparación con las pruebas individuales. En las mismas los auditores optaron por la opción de no incrementar el número de empresas que debieran contar con Comité de Auditoría, mientras que para los profesores los resultados no fueron significativos.

En este caso la evidencia nos indica que **los profesores sienten una mayor atracción de ampliar la obligatoriedad hacia un número superior de compañías mientras que los auditores siguen manteniéndose en contra de tal medida** (Tabla 8.41AP, ANEXO IId).

✓ **Establecimiento de los requisitos que deberían cumplir los Comités de Auditoría**

Con respecto a la competencia y experiencia que debe exigirse a los miembros de los Comités de Auditoría, los resultados conjuntos manifiestan que los auditores son más exigentes en cuanto al número de años de práctica profesional.

Concretamente, **los profesores se sienten atraídos hacia la opción que manifiesta que serían suficiente entre 3 y 5 años de experiencia, mientras que los auditores se inclinan conjuntamente a favor de exigir una práctica profesional superior a 10 años** (Tabla 8.48AP, ANEXO IId). En los análisis individuales, las preferencias de ambos colectivos estuvieron entre 3 y 10 años.

✓ Establecimiento de las **competencias que el Comité de Auditoría debería asumir con respecto a la contratación de servicios de no-auditoría.**

En esta ocasión, la única información adicional extraída del análisis conjunto hace referencia a subrayar que **los profesores sienten un rechazo especial por la opción de no establecer legalmente cuáles deben ser las competencias de los Comités de Auditoría con referencia a la contratación de otras tareas complementarias** (Tabla 8.51AP, ANEXO IId).

8.6.3. Bloque 3: Requisitos de rotación de auditores.

✓ Establecimiento de un **período de contratación de los auditores.**

Con respecto a la duración de contratos de los auditores, el análisis conjunto releva la misma evidencia que los individuales, **los profesores prefieren la regulación de los períodos mientras que los auditores están significativamente en contra** (Tabla 8.52AP, ANEXO IId).

Además, aunque el análisis para el colectivo de auditores proyectó resultados no significativos para la cuestión que hacía referencia a la implantación de un período improrrogable para el contrato de los auditores, en esta ocasión la evidencia manifestó que **los profesores igualmente se sienten atraídos por la implantación de un tiempo máximo, pero los auditores se inclinaron mayoritariamente en contra de tal acción** (Tabla 8.53AP, ANEXO IId).

En relación con el número de años que debiera al cuál debiera incrementarse la obligación, la evidencia obtenida está en la misma línea que los análisis individuales. **Los profesores creen que debiera fijarse un período entre 3 y 5 años, mientras que los auditores abogan por un período mayor, entre 7 y 9 años** (Tabla 8.54AP, ANEXO IId).

✓ Implantación de la **rotación obligatoria de los miembros del equipo de auditoría.**

En esta ocasión, la opinión conjunta coincide nuevamente con la individual. **Los profesores están mayoritariamente a favor de la implantación de la rotación obligatoria de los miembros del equipo de auditoría, sin embargo, los auditores se muestran en contra de tal obligación** (Tabla 8.55AP, ANEXO IId).

La ampliación de tal imposición a todo tipo de sociedades presentó resultados no significativos en el análisis individual de los auditores. Sin embargo, en la prueba conjunta **la tendencia de los mismos se decanta significativamente en contra de esta medida, mientras que los profesores siguen estando de acuerdo con la misma** (Tabla 8.56AP, ANEXO IId).

8.6.4. Bloque 4: Deberes de publicación de honorarios.

✓ Implantación de la **obligatoriedad de publicar el importe de los honorarios a los auditores.**

Al igual que de forma individual, **los profesores se muestran a favor de la publicación de información sobre honorarios, mientras que los auditores están claramente en contra de tal medida** (Tabla 8.56AP, ANEXO IId).

En relación con el establecimiento de un desglose del importe de cada uno de los servicios adicionales prestados al cliente, el examen conjunto indica que **los profesores se inclinaron mayoritariamente a favor de tal imposición, mientras que los auditores estuvieron significativamente con contra** (Tabla 8.58AP, ANEXO IId). En la prueba individual se obtuvieron resultados no significativos para el colectivo de auditores.

✓ **Implantación de la obligatoriedad de publicar el importe de los honorarios en la Memoria de las entidades auditadas.**

Al igual que en el apartado anterior, **la opinión de los profesores se inclinó a favor de la publicación de información sobre honorarios desglosados por cada uno de los servicios prestados en la Memoria de las entidades auditadas, mientras que los auditores manifestaron una tendencia en contra** (Tablas 8.59AP y 8.60AP, ANEXO IIId).

CAPITULO 9

CONCLUSIONES Y EXTENSIONES FUTURAS DE LA INVESTIGACIÓN



Conclusiones y líneas futuras de investigación

El pilar fundamental sobre el que se originó el presente trabajo de investigación se basó en la firme convicción de que la profesión de auditoría es necesaria y útil para la economía de cualquier país, puesto que puede aportar un importante valor añadido a la información económico-financiera proporcionada por las empresas.

Sin embargo, para que lo anterior verdaderamente ocurra, la actividad llevada a cabo por las firmas de auditoría debe gozar de una adecuada calidad profesional. De esta forma, el trabajo de los auditores debe desempeñarse, por un lado, con una adecuada competencia y experiencia y, por el otro, con una total independencia. En definitiva, el profesional debe hacer bien su trabajo y, además, informar en todo caso de la evidencia obtenida.

Por tanto, en nuestra opinión, la investigación en auditoría debe estar orientada hacia la mejora de la calidad de la actividad de auditoría y hacia el fortalecimiento y la dignificación del prestigio de la profesión auditora. Realmente, estas dos cuestiones pueden considerarse dos caras de una misma moneda, por ello, ambas pueden avanzar conjuntamente.

En el contexto señalado por el razonamiento anterior hemos llevado a cabo nuestro trabajo de investigación. Concretamente, hemos analizado una de las cuestiones que en los últimos años ha suscitado una gran polémica en torno a la profesión de auditoría: la prestación conjunta de auditoría junto con otros múltiples servicios.

Para llevar a cabo nuestro trabajo dividimos el mismo en dos partes diferenciadas: en la primera, presentamos un marco teórico profundo sobre el tema objeto de investigación y, en la segunda, planteamos nuestra aportación empírica sobre la forma más adecuada de legislar la provisión conjunta de servicios.

El análisis efectuado en las diferentes secciones en las que hemos dividido el trabajo ha puesto de manifiesto las siguientes conclusiones que consideramos especialmente relevantes:

1. En relación con el análisis de la oferta actual de servicios en las firmas de auditoría, hemos de manifestar que prácticamente no existe diferencia entre los servicios prestados por las cuatro grandes firmas de auditoría y las firmas de menor tamaño. Este hecho pone en entredicho el argumento, a veces esgrimido por la literatura de investigación, de que son las grandes firmas de auditoría las que prestan mayoritariamente otros servicios a sus clientes. Por el contrario, parece que el recurso a otras líneas de negocio está también extendido en otras firmas de menor tamaño.

Además, nos gustaría llamar la atención sobre dos prácticas que llevan a cabo asiduamente las firmas y que, desde nuestro punto de vista, pueden provocar disfunciones dentro del mercado de auditoría:

- Por un lado, es frecuente que las auditoras presenten a la auditoría como una actividad integral dentro un paquete de otros múltiples servicios. En nuestra opinión, aunque se realicen múltiples tareas, dentro de ellas se deberían distinguir dos radicalmente diferentes: la auditoría y el resto de servicios. En definitiva, creemos que las empresas de auditorías deben evitar “vender” como auditoría, lo que realmente se trata de un servicio adicional a la misma.
- Por otro lado, creemos que debería evitarse la práctica común entre las firmas de prestar servicios jurídicos y otros a través de filiales o empresas del grupo. Con esta medida, las firmas tratan de transmitir una imagen de separación de ambos negocios, pero, en definitiva, el personal y los ingresos de los mismos pertenecen al mismo grupo de empresas. Aunque reconocemos que esta medida puede beneficiar en cierta medida a la independencia de los profesionales de la

auditoría en su vertiente aparente, debemos insistir en la importancia de potenciar la vertiente real de la misma.

. En relación con la normativa que afecta a la realización de otras tareas por parte de los auditores, es importante señalar que, aunque la reciente reforma de la legislación tuvo como consecuencia la introducción de una serie de incompatibilidades con la auditoría, hemos observado que se producen los siguientes comportamientos dentro del mercado:

- ✓ Existen todavía muchos tipos de servicios (por ejemplo, asesoría, consultoría, etc.) que las firmas de auditoría pueden seguir realizando porque la legislación no los considera incompatibles con la auditoría.
- ✓ Existen muchas excepciones a los servicios declarados incompatibles (por ejemplo, servicios de auditoría interna, asesoramiento en recursos humanos, etc.), a las que las firmas de auditoría pueden acogerse con relativa facilidad.
- ✓ Independientemente de la naturaleza del servicio prestado y de su posible perjuicio a la independencia del auditor, los honorarios recibidos por las tareas complementarias se engruesan en la misma medida en los dos casos señalados en los puntos anteriores. Por tanto, el problema de la dependencia económica es igual de grave para todo tipo de servicio adicional ofrecido por la firma.

3. Con respecto a la profundización del concepto de independencia del auditor, entendemos que el mismo no debe concebirse como un concepto aislado sino que engloba un conjunto de dimensiones diferentes que precisan una mayor concreción en su análisis. Por tanto, tendremos que aplicar un enfoque integral para el estudio de la problemática de esta cualidad en los auditores, debiendo

segregar el concepto de independencia analizado. Por ello, tendremos que distinguir entre:

- ✓ Independencia organizacional: diferenciando a la vez entre el auditor individual y la profesión auditora.
- ✓ Independencia operacional: incluye igualmente dos dimensiones, la de la información y la del conocimiento.

Adicionalmente, aunque es necesario que los auditores parezcan independientes ante la sociedad, deben serlo también de forma real. Por ello, consideramos que los poderes reguladores debieran poner un mayor empeño en la búsqueda de incentivos para que el auditor sea realmente un profesional independiente.

Sobre este respecto, de acuerdo con un profundo análisis de la literatura de investigación, hemos planteado un marco general del conjunto de incentivos (las revisiones paritarias, los Comités de Auditoría, el papel de la regulación, las características éticas y morales del auditor, entre otros) y amenazas (los honorarios contingentes, el mantenimiento de relaciones financieras o de empleo con el cliente, la realización de servicios adicionales, etc.) que pueden afectar a esta cualidad de los auditores. Dicho marco debe servir de referente para tener una visión clara de cuáles deben ser los puntos a fomentar y aquellos otros que deben paliarse en la medida de lo posible.

4. La auditoría financiera es una actividad que cumple una importante función en nuestra sociedad. Por ello, consideramos que, aunque es cierto que la prestación de múltiples servicios por parte de los auditores puede conllevar efectos positivos, también puede ocasionar numerosas consecuencias negativas que provoquen una pérdida de calidad de la auditoría y, por tanto, impidan el adecuado cumplimiento de la función social de dicha actividad.

Conclusiones y líneas futuras de investigación

Si pudiéramos en una balanza el conjunto de efectos que produce la provisión de servicios adicionales a la auditoría, el bloque formado por los efectos negativos pesaría más que el de los efectos positivos, puesto que en gran medida, puede impedir que la auditoría cumpla su importante función social de dotar de una mayor fiabilidad a la información financiera que sus diversos usuarios utilizan para la toma de decisiones.

Por todo lo anterior, aunque parece claro que las firmas de auditoría han apostado fuertemente por la implantación de estos servicios en su negocio, amparándose en que no contraviene en ningún sentido su cualidad de independencia, bajo nuestro punto de vista, y al menos en cuanto a la vertiente de apariencia de la independencia, los auditores debieran plantearse dicha situación y tomar medidas que contribuyan a fortalecer el valor que los usuarios otorgan a la función de auditoría financiera.

En este sentido, los autores que tratan sobre la prestación conjunta de auditoría junto con otros servicios adoptan dos posicionamientos diferenciados:

- Autores que están de acuerdo con la prestación de otros servicios por parte de los auditores porque la misma genera numerosos efectos positivos (incrementa los conocimientos sobre el cliente, mejora la competencia dentro del mercado, entre otros), aunque señalan que es conveniente la utilización de medidas de salvaguarda.
- Autores que proponen incrementar las incompatibilidades con la actividad de auditoría financiera y también acompañar esta nueva exigencia con otras medidas de protección a la independencia debido a las consecuencias negativas que pueden producirse (incremento de la dependencia económica del cliente, pérdida de calidad de la auditoría financiera, etc.).

5. Tras nuestra revisión de la literatura empírica sobre este tema, podemos afirmar que los principales tópicos estudiados por los investigadores son la prestación de servicios adicionales y el daño a la independencia del auditor, la relación entre los honorarios de auditoría y los honorarios por otros servicios, las características de los Comités de Auditoría y la magnitud facturada por otros servicios, los honorarios por servicios de no-auditoría y la gestión de beneficios en las entidades auditadas, entre otros.

Nos gustaría destacar, además, que todos los conocimientos adquiridos a través de todo este proceso nos permitieron sentar las bases para el posterior desarrollo de nuestra investigación empírica sobre la cuestión.

A partir de este momento, procedemos a realizar una síntesis de las conclusiones obtenidas de la evidencia emanada a través de nuestro estudio empírico.

6. En relación con la realización de otros servicios por parte de las firmas de auditoría podemos manifestar las siguientes cuestiones relevantes:

- Tanto los auditores como los profesores coinciden en que es preciso plantear prohibiciones (bien de forma radical o bien considerando algunas excepciones) sobre todos los servicios declarados como incompatibles. La única salvedad a este respecto se produce para la opinión de los auditores sobre la realización de servicios de valoración, ya que en esta ocasión no muestran una inclinación claramente significativa en un sentido u otro.
- Sin embargo, en el caso de considerar la posibilidad por separado de prohibir los servicios con algunas excepciones, se producen mayores diferencias en función de la actividad a la que nos referimos:

Conclusiones y líneas futuras de investigación

- SERVICIOS DE DISEÑO Y PUESTA EN PRÁCTICA DE SISTEMAS DE TECNOLOGÍA DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA:

En esta ocasión, los auditores optan por prohibir estos servicios pero considerando algunas excepciones, mientras que los profesores estiman que los mismos debieran prohibirse radicalmente. De esta forma, puede establecerse que los auditores muestran una posición similar a la mantenida por la regulación mientras que los profesores opinan que la posición debiera ser más estricta.

- SERVICIOS DE VALORACIÓN:

Para este tipo de actividades, ambos colectivos muestran incluso una opinión más contraria, ya que los auditores se muestran reacios a cualquier tipo de prohibición mientras que los profesores estiman nuevamente que debieran prohibirse radicalmente. Por otra parte, a la vez ambos difieren con lo establecido en la Ley, ya que mantienen posturas extremas.

Por su parte, resulta interesante subrayar que ambos colectivos manifiestan la misma opinión en relación con la concreción de determinados términos establecidos en la regulación. Así, creen preciso que se establezca qué constituye “*la evaluación de cantidades significativas en los estados financieros del cliente*”. Además estiman que la misma debería fijarse en más de un 10% de la cifra del negocio de la entidad auditada.

Igualmente, se muestran a favor de constituir cuándo “*el trabajo de valoración conlleva un grado significativo de subjetividad*”. Adicionalmente, indicaron que las situaciones más conflictivas en este sentido son aquellas que plantean hipótesis difíciles de verificar o que tratan sobre información de futuro.

En este sentido, esperamos que las futuras ampliaciones o modificaciones de la regulación en nuestro país traigan consigo la subsanación de las deficiencias terminológicas indicadas.

- SERVICIOS DE AUDITORÍA INTERNA:

La prohibición de estos servicios no planteó discrepancias entre los encuestados. Es preciso además indicar que tanto los profesores como los auditores estimaron que los mismos deberían prohibirse radicalmente. En esta ocasión, ambos colectivos divergen con lo regulado, ya que la regulación es más permisiva al admitir algunas excepciones a la prohibición.

- MANTENIMIENTO DE RELACIONES EMPRESARIALES:

Al igual que en el caso anterior, resulta importante subrayar que tanto los profesionales de la auditoría como los académicos se inclinaron de forma significativa hacia la prohibición radical del mantenimiento de este tipo de relaciones entre el auditor y la empresa cliente. De nuevo, ambos colectivos abogan por una regulación más estricta de estos servicios.

Por su parte, ambos grupos abogan nuevamente por la aclaración de determinados términos o expresiones incluidas en la legislación. Así, entienden que es preciso determinar cuándo la relación se ajusta a “*la actividad empresarial normal*” y cuándo “*no se considera significativa para el auditor*”. Sin embargo, los auditores se inclinan mayoritariamente por considerar un nivel de honorarios superior al 0%, pero los profesores no se inclinan claramente por ninguna opción.

Sobre esta cuestión, manifestamos nuevamente la conveniencia de que la futura regulación subsane este tipo de imprecisiones terminológicas.

- SERVICIOS DE ABOGACÍA:

Nuevamente, resulta relevante subrayar que ambos colectivos abogan por la prohibición radical de estas tareas. De esta forma, vuelven a manifestarse

Conclusiones y líneas futuras de investigación

divergencias con respecto a la legislación, puesto que la misma permite algunas salvedades a la proscripción de estos servicios.

- CONTRATACIÓN DE ALTOS DIRECTIVOS O PERSONAL CLAVE:

Para esta última categoría de servicios, volvió a manifestarse la discrepancia de opiniones con la prohibición de estos servicios con salvedades. Tanto los profesores como los auditores estiman que deben restringirse radicalmente los mismos.

Como consideración final a este apartado dedicado a las prohibiciones de servicios adicionales a la auditoría, nos gustaría manifestar que es, como mínimo interesante, el hecho de que los profesionales auditores aboguen en algunas de las ocasiones planteadas por la prohibición radical de los servicios, mostrándose incluso más estrictos que la regulación.

En nuestra opinión, la interpretación de esta evidencia puede justificarse en el hecho de que los auditores son conscientes de que la realización de múltiples tareas daña fuertemente su apariencia de profesionales independientes. Por ello, quizá se esté produciendo una concienciación en la profesión hacia la necesidad de mejorar su imagen y prestigio, no interviniendo en la prestación de determinados servicios adicionales.

Adicionalmente, nos gustaría indicar que aunque en algunas ocasiones ambos colectivos manifiesten la misma opinión, el análisis conjunto que fue presentado en el capítulo anterior¹, pone de manifiesto la mayor propensión de los profesores a prohibir frente a los profesionales auditores.

¹ Sobre este respecto, los resultados relevantes pueden consultarse el apartado 6 del Capítulo 8.

7. La imposibilidad de que el socio firmante del informe realice cualquier tipo de servicio de no-auditoría ha ocasionado importantes diferencias entre las dos profesiones analizadas. Los auditores opinan que en aquellos casos en los que se ejecuten tareas complementarias a la auditoría, no es necesario prohibir al socio firmante del informe la realización de estos servicios, mientras que los profesores estiman que sí debe existir tal restricción.

No obstante, para aquellos que, en ambos grupos, estuvieron de acuerdo con la incompatibilidad, además manifestaron mayoritariamente que debiera extenderse la prohibición a todos los miembros del equipo de auditoría.

8. Con referencia a la percepción de honorarios indebidamente elevados derivados de otras tareas adicionales, los dos grupos de profesiones vuelven a manifestarse, de forma coherente, de acuerdo con esta prohibición. Adicionalmente, estiman que debiera desarrollarse legalmente qué constituye “*un porcentaje indebidamente elevado del total de los ingresos del auditor*”.

No obstante, el porcentaje de honorarios sobre el total sí que genera divergencias entre ambos colectivos. Por un parte, los auditores se inclinan por permitir hasta un 50% de honorarios por estos servicios, mientras que, por la otra, los profesores consideran significativos porcentajes entre el 1 y el 0%.

. En relación con la implantación de un período de tiempo de duración de las incompatibilidades, hemos de destacar que ambos colectivos se mostraron a favor de la existencia de este período de incompatibilidad. Por otro lado, con respecto al número concreto de años sólo se produjo una pequeña diferencia entre ambos colectivos, ya que los profesores apostaron por incrementar el mismo a 5 años, mientras que los auditores lo fijaron entre 3 y 5 años.

Sin embargo, es importante puntualizar que aunque los dos se muestran significativamente a favor de esta prohibición, en el análisis conjunto, la inclinación de los profesores hacia esta restricción fue mayor que la de los auditores.

10. La prohibición de otros servicios no incluidos en la reforma legislativa fue un aspecto que generó acuerdo dentro de los dos grupos analizados. Adicionalmente es relevante indicar que de entre todos los servicios planteados en el cuestionario, aquel en el que mostraron mayor acuerdo ambas profesiones fue la prestación de funciones de gerencia o recursos humanos.

11. En lo que respecta a la regulación aplicable a los Comités de Auditoría, es preciso indicar que la determinación de la legislación más correcta y eficaz aplicable a los Comités de Auditoría no ha generado grandes diferencias en la opinión manifestada por ambas profesiones.

En cuanto al incremento de la obligatoriedad de implantación de este tipo de Comités a un mayor número de empresas, hemos de destacar que los académicos no mostraron una opinión clara³ hacia ninguna de las opciones de respuesta, sin embargo los auditores sí que se manifestaron significativamente en contra de imponer este deber a un número mayor de entidades sometidas a auditoría.

Por otra parte, ambos colectivos estuvieron de acuerdo con la implantación de una regulación más concreta y amplia de los requisitos de los Comités de Auditoría. Igualmente, manifestaron la necesidad de que tales Comités cuenten con un número mínimo de consejeros independientes, con miembros con competencia y experiencia suficientes y que lleven a cabo un número mínimo de reuniones anuales.

1 . Por último, con respecto a la regulación de los Comités de Auditoría, nos gustaría poner de manifiesto que tanto los profesores como los auditores apostaron por el establecimiento legal de las competencias que deben asumir los Comités con referencia a la contratación de otros servicios a los auditores. Además, ambos otorgaron mayor importancia a la función relacionada con la

garantización del cumplimiento de la cualidad de independencia por parte de los profesionales. En otras palabras, estos organismos, a la hora de contratar otros servicios con las firmas, deben de cuidar especialmente que los auditores realicen su labor con total independencia y objetividad.

13. El establecimiento de un período de contratación de los auditores de cuentas, sí que provocó enormes diferencias en el criterio manifestado por los auditores y los académicos. Específicamente, los profesores declaran que debieran regularse los periodos de contratación, mientras que los auditores opinan lo inverso.

Adicionalmente, los profesores establecen que debiera fijarse un período máximo improrrogable, sin embargo, la opinión de los profesionales auditores no se orienta claramente en un sentido u otro⁴.

inalmente, la concreción del número de años que debería como máximo durar el contrato de los auditores generó nuevamente divergencias entre ambos colectivos. Los auditores abogan por que las relaciones entre las firmas y sus clientes se puedan mantener entre 7 y años, mientras que los profesores estiman que las mismas no debieran prolongarse más de 3 hasta 5 años.

14. La obligación de rotación del auditor de cuentas responsable del trabajo y de la totalidad de los miembros del equipo de auditoría para determinadas sociedades es aprobada nuevamente por los académicos mientras que los auditores se muestran disconformes con respecto a la misma. Además, los profesores consideran que debiera implantarse no sólo en determinadas sociedades sino en todas las empresas sometidas a auditoría⁵.

³ No obstante, el análisis conjunto de ambos colectivos estableció que los profesores sí sentían una atracción hacia el incremento del número de empresas obligadas mientras que los auditores se postularon contrarios a esta medida.

⁴ Sin embargo, de nuevo el análisis conjunto sí que puso de manifiesto una mayor atracción de los auditores en contra de la implantación de esta imposición legislativa.

⁵ Aunque en el análisis individual los profesionales auditores no se decantan significativamente por ninguna opción, el análisis conjunto de ambas profesiones sí puso

15. Por último, en relación con la implantación de deberes de publicación de honorarios detallados, es interesante subrayar que los profesores apuestan por el establecimiento de esta obligación tanto para las firmas de auditoría como para las entidades auditadas. Por el contrario, los auditores se manifiestan totalmente en desacuerdo con la misma.

Después del análisis realizado en los apartados anteriores donde hemos indicado la evidencia fundamental que nos ha proporcionado nuestro trabajo de investigación, consideramos importante indicar varias limitaciones encontradas que pueden haber condicionado alguna de las conclusiones obtenidas:

1. La utilización de un cuestionario como método para la obtención de evidencia empírica tiene una serie de limitaciones inherentes que fueron analizadas con detalle en el capítulo sexto de la investigación. No obstante, destacamos especialmente para nuestro trabajo aspectos tales como la participación de los individuos con respuestas aleatorias, los problemas de interpretación, la dificultad de responder a cuestiones relacionadas con temas muy específicos, etc.
2. La estructura del cuestionario utilizado en el trabajo tiene una limitación importante relacionada con el propio diseño del mismo. La sucesión de las preguntas en forma de cascada y a la vez permitiendo diferentes caminos alternativos ha provocado que, en determinados ítems, no haya sido posible contar con un número representativo de respuestas para poder someterlas al oportuno tratamiento estadístico.
3. Las conclusiones obtenidas tienen plena validez siempre con referencia a los dos colectivos de donde hemos extraído las opiniones manifestadas en la encuesta. Por tanto, el criterio manifestado por otros colectivos

de manifiesto una mayor inclinación de los mismos hacía no ampliar la obligación a todas las sociedades sometidas a auditoría.

tales como gestores, accionistas, acreedores, etc. no tendría porque ser extrapolable.

4. La opinión puesta de manifiesto en el cuestionario del trabajo puede contener una importante carga de subjetividad, sobre todo con referencia a uno de los dos colectivos analizados: los profesionales auditores.
5. Para aquellos casos en los que no se han obtenido diferencias significativas entre las diferentes opciones, se plantea la duda de si tal circunstancia se pudiese solucionar mediante la utilización de una muestra mayor de individuos.

Para finalizar, nos gustaría manifestar que aún es necesario profundizar sobre la problemática que ocasiona la realización de múltiples tareas por parte de los profesionales de la auditoría. Por ello, proponemos completar y ampliar el presente trabajo de investigación mediante el estudio de los siguientes aspectos:

1. En primer lugar, debemos permanecer atentos a los posibles desarrollos o cambios normativos que se produzcan en el futuro sobre la cuestión objeto de nuestra investigación. De todas formas, consideramos que las conclusiones presentados en nuestro estudio pueden contribuir en gran medida a la consecución de una regulación correcta y eficaz dentro del mercado de servicios de auditoría.
2. La limitación que ha condicionado al trabajo en relación con la imposibilidad de contar con información relativa a determinados ítems del cuestionario puede ser paliada en el futuro trabajando con una muestra mayor de individuos o realizando trabajos de investigación dedicados específicamente a estas cuestiones.
3. Adicionalmente, en el futuro, en la medida que podamos contar con una mayor información detallada sobre honorarios de los diferentes servicios

Conclusiones y líneas futuras de investigación

ofrecidos por las firmas, nos gustaría profundizar en la incidencia de los mismos sobre la independencia de los profesionales de la auditoría.

4. Igualmente, sería de gran interés para futuros trabajos, considerar la opinión de otros grupos implicados en el mercado de servicios de auditoría, como por ejemplo, entidades financieras, analistas de riesgos, accionistas, gestores de las entidades auditadas, entre otros.
5. Por último, como hemos manifestado en varias ocasiones a lo largo del trabajo, existen muchos temas dentro de nuestra línea de investigación que pueden analizarse con el objeto de contribuir a la mejora de la calidad de la actividad de auditoría financiera. De esta forma, en el futuro nos gustaría continuar profundizando en cuestiones relacionadas con la formación de los auditores, la responsabilidad de los profesionales, la implantación de los Comités de Auditoría, la estructura del mercado de auditoría, etc.

*ANEXO I. TABLAS ESTUDIOS
EMPÍRICOS*



Cuadro 5.1: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Titard (1971)	<i>“Independence and MAS – Opinions of Financial Statement Users”</i>	Cuestionarios Estadística descriptiva	Instituciones financieras	160
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
La apariencia de independencia no parece ser un problema de gran preocupación en la actualidad. Pero, no obstante, es posible que en algunos casos haya una falta de comprensión sobre el papel específico que el auditor juega en la prestación de otros servicios.		Sería aconsejable que el AICPA dedicara sus esfuerzos también a proporcionar información a los miembros de la comunidad financieros sobre el papel de los auditores cuando ellos prestan otros servicios a sus clientes.	Los resultados obtenidos no son necesariamente aplicables a otros colectivos como, por ejemplo, ejecutivos financieros y analistas.	

Cuadro 5.2: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Firth (1980)	<i>“Perceptions of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines”</i>	Cuestionarios	Audidores, Analistas Financieros y Oficinas Bancarias	389
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
Los participantes manifestaron su preocupación de que los problemas de independencia del auditor podrían afectar a las decisiones de inversión y de crédito. Además, existen diferencias en la opinión entre los elaboradores de la información financiera y los usuarios de los Estados Financieros. Los profesionales de la auditoría confían en las directrices éticas marcadas para la independencia del auditor, sin embargo, los usuarios de los Estados Financieros fueron mucho más escépticos con respecto a las mismas.		Debe esperarse que se produzca una revisión en las directrices éticas sobre la independencia del auditor que se adapte más al punto de vista de los usuarios de los Estados Financieros.	Debe reconocerse que las respuestas al cuestionario contendrán inevitablemente una base subjetiva.	

Cuadro 5.3: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Shockley (1981)	<i>“Perceptions of Auditors’ Independence. An Empirical Analysis”</i>	Análisis factorial de técnicas de varianza	Socios de las ocho grandes, Socios de firmas de auditoría locales y regionales, Oficinas bancarias comerciales y Analistas Financieros	176
Resultados			Recomendaciones	Limitaciones
Los resultados indican que las firmas de auditoría que operan en un entorno altamente competitivo, proporcionan otros servicios y poseen un menor tamaño tienen un mayor riesgo de pérdida de independencia. La permanencia de una firma con un cliente durante un tiempo prolongado no resultó ser un factor significativo. Adicionalmente, aunque existen diferencias de percepción entre los grupos, un análisis general sobre el impacto en la cualidad de independencia establece que la competitividad es el factor más importante, seguido por el tamaño de la firma y la prestación de servicios adicionales.			Los auditores deben permanecer atentos a las percepciones de aquellos que dependen de su servicio, aunque las mismas difiera de las suyas.	Existen restricciones geográficas y cualitativas que limitan la validez externa del estudio.

Cuadro 5.4: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Simunic (1984)	<i>“Auditing, Consulting and Auditor Independence”</i>	Maximización de funciones / Regresión logística	Entidades auditadas por las 8 grandes	263
Resultados			Recomendaciones	Limitaciones
<ul style="list-style-type: none"> - Los honorarios de auditoría de los clientes que también adquieren de los auditores otros servicios son considerablemente más altos que aquellos que no lo hacen. - Los auditores pueden obtener eficiencias económicas por la prestación conjunta pero se enfrentan a potenciales amenazas a la independencia. - La movilidad de los recursos afecta significativamente a la independencia del auditor. De forma que, cuando la reasignación de recursos conlleva costes elevados los auditores podrán comprometer en mayor medida su independencia. Además establece, que las grandes firmas de auditoría tienen menos probabilidad de sufrir daños en la independencia como consecuencia de la inmovilización de recursos. 			Aunque las eficiencias por la provisión conjunta pueden existir, esto no significa que la realización conjunta de SNA y auditoría sea necesariamente deseable. Las eficiencias pueden ser parcialmente apropiadas como rentas para la firma auditora, suponiendo, por tanto, una amenaza a la independencia.	En este trabajo se asume que los SNA son homogéneos en su habilidad para generar ahorros conjuntos en costes con auditoría. Pero podrían obtenerse otras conclusiones si los SNA fueran clasificados por tipo de servicio.

Cuadro 5.5: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Pany y Reckers (1984)	<i>“Non-Audit Services and Auditor Independence – A Continuing Problem”</i>	Cuestionarios Estadística descriptiva	Analistas financieros Accionistas	67 46
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
<p>- La preocupación de los usuarios sobre la independencia del auditor no disminuye con sus conocimientos sobre la función de auditoría. Además no existen diferencias significativas entre los analistas y los accionistas.</p> <p>- Existen menos preocupaciones acerca de la independencia cuando los servicios adicionales son realizados por personal separado.</p> <p>- No se encuentran diferencias en la percepción de los distintos servicios realizados por los auditores. Tampoco existen diferencias en las respuestas cuando se diferencia entre servicios con orientación no contable y servicios con orientación contable.</p>		<p>Los directivos de las compañías deberían analizar cuidadosamente cada situación antes de contratar a un auditor para la realización de otros servicios diferentes a la auditoría.</p>	<p>El estudio carece de un adecuado soporte estadístico. Para analizar la relación entre la variable dependiente y las variables independientes sería adecuado el uso de la regresión logística.</p>	

Cuadro 5.6: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Scheiner (1984)	<i>“An Empirical Assessment of the Impact of SEC Nonaudit Service Disclosure Requirements on Independent Auditors and Their Clients”</i>	Test no paramétrico Análisis de la varianza	Entidades auditadas	307
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
<p>Este estudio soporta la idea de que los requerimientos de revelación instituidos por la SEC no parece que tuvieron un impacto sustancial sobre la cantidad de servicios de no-auditoría proporcionados. Parte de esta conclusión podría explicarse porque la mayoría de las firmas incluidas en este estudio no proporcionaron a sus clientes servicios cuestionables después de la entrada en vigor de la norma.</p>		<p>Es necesario realizar investigación adicional para determinar si efectivamente la revelación de información sobre honorarios de auditoría y otros servicios resulta útil para los usuarios de la información contable.</p>	<p>Los requerimientos de revelación podrían llevar a cambios sustanciales en la planificación del crecimiento de los servicios de no-auditoría en futuro periodos.</p>	

Cuadro 5.7: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Sampson (1985)	<i>“Perceptions of auditor independence and the effects of nonaudit services”</i>	Regresión logística Análisis de la varianza	Analistas financieros	36
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
<ul style="list-style-type: none"> - Fundamentalmente se obtiene que todos los servicios de no-auditoría afectan a la percepción de daño en la independencia del auditor. - Tres de los cuatro tipos están relacionados con un menor ratio de descubrimiento de errores. - Sin embargo, otra combinación de tres servicios es asociada con la mejora del ratio de detección de errores. 		<ul style="list-style-type: none"> - Importancia de la revelación de información sobre servicios de no-auditoría: - La profesión contable debe poner especial cuidado en la prestación de aquellos servicios que ocasionan más daño en las percepciones sobre la independencia. 	<ul style="list-style-type: none"> - Existen otras amenazas adicionales al problema de los SNA que pueden afectar a la independencia del auditor. - El experimento factorial es un análisis de percepciones de sólo un pequeño grupo de 36 analistas financieros. Así, su validez externa no puede ser estimada. - Una segunda cuestión externa es si el grupo de analistas seleccionado es el sujeto apropiado de investigación para la independencia del auditor. 	

Cuadro 5.8: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Mckinley et al. (1985)	<i>“An Examination of the Influence of CPA Firm Type, Size, and MAS Provision on Loan Officer Decisions and Perceptions”</i>	Cuestionarios Análisis de la varianza	Oficinas bancarias	261
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
<p>Los resultados son inconsistentes con la idea convencional de que proporcionar servicios adicionales a los clientes de auditoría, afecta negativamente a las percepciones de independencia del auditor de los usuarios de los Estados Financieros. Se observa, no obstante, que dichos usuarios creyeron que las grandes firmas de auditoría eran más independientes y que sus auditorías resultan más fiables.</p>		<p>No hay evidencia que justifique la polémica sobre la independencia del auditor por la provisión conjunta de auditoría junto con otros múltiples servicios.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - La manipulación realizada en el estudio puede no haber sido suficiente para generar un efecto. Por ello, pueden haber aparecido resultados no significativos. - Se han utilizado clientes relativamente pequeños. Puede que los resultados no puedan extenderse para el caso de clientes internacionales. - Se han usado un número limitado de variables. - Todo se condiciona a las decisiones examinadas en el estudio. - Bajo ratio de respuestas. 	

Cuadro 5.9: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Palmrose (1986)	<i>“The Effect of Nonaudit Services on the Pricing of Audit Services: Further Evidence”</i>	Cuestionarios Regresión logística	Entidades auditadas por las grandes firmas	298
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
<p>- Se obtiene una relación positiva entre los honorarios por servicios de auditoría y no-auditoría. Aunque, este resultado es más consistente para los servicios relacionados con la contabilidad, la relación también se cumple para aquellos otros no relacionados con la contabilidad y los servicios de impuestos adquiridos de las firmas de auditoría.</p> <p>- Los clientes perciben que las firmas de auditoría son mejores para la provisión conjunta de servicios de auditoría y no-auditoría.</p>		Los resultados del estudio no soportan la creencia de que existen beneficios en la provisión conjunta de auditoría junto con otros servicios.	Los datos analizados en el estudio corresponden a un único período que va desde octubre de 1.980 hasta octubre de 1.981.	

Cuadro 5.10: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Pany Reckers (1988)	<i>“Auditor performance of MAS: a study of its effects on decisions and perceptions”</i>	Cuestionarios Análisis de la varianza y χ^2	Oficinas bancarias Analistas financieros	30-66 19-36
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
<p>Sólo dos de las quince cuestiones estudiadas revelaron alguna variación significativa a través de las respuestas:</p> <p>- Es más probable que las <u>oficinas bancarias</u> concedan el préstamo para un nivel de 25% de servicios adicionales, en comparación con el resto de niveles.</p> <p>- Para el caso de inversiones a 12 meses y para un nivel de otros servicios del 90% los <u>analistas financieros</u> percibieron un decremento de la confianza y la seguridad de la información financiera.</p>		El hecho de que el auditor proporcione otros servicios al cliente ejercer un pequeño, sino ningún, efecto sobre las decisiones de concesión de créditos o de inversión típicas, sobre la percepción de la fiabilidad de los Estados Financieros o sobre la percepción de la independencia del auditor.	<p>- Los resultados arrojaron muchas relaciones no significativas.</p> <p>- Considera de forma simplificada que los servicios de no-auditoría están compuestos sólo por servicios de asistencia para la mejora del control interno.</p>	

Cuadro 5.11: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Palmrose (1988)	<i>“Public Accounting Firms and the Acquisition of Nonaudit Services by Public and Closely-Held Companies”</i>	Estadística descriptiva	Entidades auditadas	361
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
<p>* Las compañías utilizaron principalmente sus firmas de auditoría más que a otros proveedores para adquirir servicios adicionales. No se encontraron diferencias significativas entre las sociedades anónimas y las pequeñas y medianas compañías, con respecto al uso de las firmas de auditoría u otras empresas, el tipo de servicio adquirido o la magnitud relativa del gasto por dichos servicios.</p> <p>* En la mayoría de los casos, las firmas de auditoría son los proveedores que ofrecen los servicios a un menor coste.</p>		<p>Cualquier intención de limitar o evitar el uso de las firmas de auditoría para los SNA necesita considerar los costes potenciales de las compañías al tener que utilizar un proveedor alternativo, en relación con los beneficios de percibir incrementos en la independencia del auditor, si es que los hay.</p>		<p>Los datos analizados en el estudio corresponden a un único período que va desde octubre de 1.980 hasta octubre de 1.981.</p>

Cuadro 5.12: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Beck et al (1988b)	<i>“An empirical analysis of the relationship between MAS involvement and auditor tenure: Implications for auditor independence”</i>	Estadística descriptiva	Entidades auditadas	Año 1978 = 338 Año 1979 = 244
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
<p>- La realización de servicios adicionales a la auditoría tiene efectos en la permanencia del auditor con el cliente, de forma que dicha variable es mayor y más estable cuando se adquieren del auditor altos niveles de estos servicios.</p> <p>- No obstante, los efectos de vinculación entre el auditor y el cliente provocados por la realización de SNA son pequeños en relación con el nivel base de vinculación asociada con el acuerdo de auditoría.</p>		<p>La independencia del auditor no está dañada de forma sustancial por la realización de otros servicios adicionales.</p>		<p>Hay que reconocer el efecto que pueden ocasionar otras variables omitidas sobre la permanencia del auditor con el cliente.</p>

Cuadro 5.13: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Gul (1989)	<i>“Bankers’ Perceptions of Factors Affecting Auditor Independence”</i>	Cuestionarios Análisis de la varianza	Empleados de banca	49
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
La realización de otros servicios diferentes a la auditoría, la competición dentro del mercado de las firmas y el tamaño de las empresas de auditoría afectaron a las percepciones sobre la independencia del auditor. Los dos primeros tuvieron efectos positivos sobre la independencia, mientras que el último tuvo un efecto negativo sobre dicha cualidad.		Es necesaria la realización de investigación adicional para determinar las razones de las diferencias entre los resultados del presente estudio con los obtenidos por otros investigadores sobre el tema. Igualmente, también habría que profundizar en los motivos por los cuales dos aspectos estudiados en el presente estudio no guardan relaciones significativas con la independencia del auditor: la utilización de Comités de Auditoría y la condición financiera del cliente.		Los resultados de este experimento sufren las limitaciones propias de este tipo de metodología experimental. La generalización de los resultados a otros usuarios de los Estados Financieros debe ser realizada con cautela.

Cuadro 5.14: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Abdel-Khalik (1990)	<i>“The jointness of audit fees and demand for MAS: A self-selection analysis”</i>	Cuestionarios Regresión logística	Entidades auditadas	84
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
- La adquisición de otros servicios al auditor no tiene relación con los honorarios de auditoría. - En general los honorarios de auditoría están en la mayoría de los casos determinados por variables relacionadas con el esfuerzo de auditoría: tamaño, compañías subsidiarias, tipo de propiedad, etc.		Sería interesante realizar un nuevo estudio dónde se consideren las diferentes condiciones competitivas en los distintos segmentos del mercado de auditoría.		Una debilidad del estudio es la imposibilidad de acceder a otras medidas que ayuden a identificar la información relacionada con el esfuerzo de auditoría (por ejemplo, recursos totales, tamaño de las cuentas a cobrar, etc.).

Cuadro 5.15: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Dopuch y King (1991)	<i>“The impact of MAS on Auditor’s Independence: An Experimental Markets Study”</i>	Escenarios de mercados (Restrictivos y no restrictivos)	Estudiantes universitarios de economía	18 estudiantes 12 mercados
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
<ul style="list-style-type: none"> - No existen diferencias significativas de eficiencia económica entre ambos mercados. - No se obtiene evidencia de que los auditores reduzcan sus esfuerzos de verificación en ninguno de los dos mercados. - En los mercados restringidos podría provocarse el siguiente cambio en la estructura de la industria: algunas firmas especializadas en servicios adicionales y otras especializadas en auditoría. 		Prohibir la provisión de ambos servicios <u>en un mercado restringido</u> no resultará en ninguna mejora significativa relativa a la eficiencia en el mercado. Sin embargo, las restricciones sí alteraron las estrategias de oferta de los auditores. Debido a la mayor eficiencia de los servicios de no-auditoría el auditor mostraba una preferencia por hacer contratos por dichos servicios más que de servicios de auditoría.		<ul style="list-style-type: none"> - Escaso número de participantes (auditores, compradores y vendedores) en los mercados ficticios. - Sólo considera que las economías de escala fluyen desde los servicios adicionales hasta los servicios de auditoría.

Cuadro 5.16: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Davis et al. (1993)	<i>“Audit Effort, Audit Fees, and the Provisión of Nonaudit Services to Audit Clients”</i>	Cuestionarios Regresión logística	Entidades auditadas	98
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
Las compañías que adquieren servicios adicionales a sus auditores requieren un mayor esfuerzo de auditoría. Además, no obtienen suficiente evidencia de que el incremento de conocimiento, si es que existe, permita a los auditores recibir honorarios más altos dado un determinado esfuerzo de auditoría para clientes que también adquieren otros servicios.		El trabajo no proporciona evidencia empírica de que la provisión de otros servicios pueda crear circunstancias que lleven al auditor a comprometer su independencia. No obstante, sería conveniente estudiar otras posibles situaciones por las que los auditores puedan beneficiarse por la provisión conjunta: <ul style="list-style-type: none"> - Existencia de una fuerte vinculación entre el auditor y el cliente. - Obtención de mayores rentas por la prestación de otros servicios 		<ul style="list-style-type: none"> - La clasificación recibida de honorarios por otros servicios puede no ser correcta. - La muestra está compuesta por compañías excesivamente pequeñas. Por ello, es difícil generalizar los resultados obtenidos para compañías mayores.

Cuadro 5.17: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Parkash y Venable (1993)	<i>“Audite Incentives for Auditor Independence: The Case of Nonaudit Services”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	860
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
<ul style="list-style-type: none"> - Las variables relacionadas con los costes de la agencia explican de forma significativa diferencias en la demanda de <u>servicios de no-auditoría recurrentes</u>. - Las entidades auditadas adquieren más <u>servicios de no-auditoría recurrentes</u> cuando ellas contratan a determinados auditores (especialistas en la industria o firmas con gran experiencia en la provisión de servicios adicionales). 		<p>Dentro del grupo de empresas analizadas señalan la utilización de Comités de Auditoría como un mecanismo importante para controlar y limitar la adquisición de otros servicios.</p>		<p>La diferenciación entre servicios de no-auditoría recurrentes y no recurrentes resulta complicada y puede requerir finas clasificaciones. Además algunos tipos de servicios pueden tener componentes recurrentes y no recurrentes.</p>

Cuadro 5.18: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Bartlett (1993)	<i>“A scale of perceived independence: New evidence on an old concept”</i>	Cuestionarios, Alfa de Cronbach, Coeficiente de Spearman	Audidores Empleados de banca	143 100
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
<ul style="list-style-type: none"> - Existen diferencias significativas entre la percepción de independencia de los empleados de banca y los auditores en nueve de las diez situaciones que fueron presentadas. - Ambos grupos consideraron que el tamaño de los honorarios puede perjudicar la independencia del profesional. - La cualificación en contabilidad y auditoría no afecta la evaluación de la independencia del auditor. 		<p>Los organismos reguladores deberían interesarse en los resultados que indican que diferentes situaciones parecen tener varios grados de efecto sobre la independencia.</p>		<ul style="list-style-type: none"> - La comparación entre los dos grupos de la muestra debe hacerse con precaución. - La escala utilizada para medir las percepciones de independencia puede no ser adecuada. - Pueden existir desviaciones en los resultados debidas al número de cuestionarios que no fueron contestados.

Cuadro 5.19: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Barkess y Simnett (1994)	<i>“The Provision of Other Services by Auditors: Independence and Pricing Issues”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	2.094
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
<p>- La provisión de otros servicios por las firmas de auditoría ha cobrado importancia a lo largo de los años analizados en el estudio.</p> <p>- Después de controlar otros factores que pueden influenciar en los honorarios de auditoría, los autores encuentran que dichos honorarios guardan una relación positiva con los honorarios por otros servicios.</p> <p>- No se encontró ninguna relación entre la cantidad de honorarios por otros servicios ni con la permanencia del auditor ni con la calificación de los informes de auditoría.</p>		<p>Es necesaria investigación adicional para determinar la razón de la relación positiva entre ambos honorarios. Futuros trabajos podrían incluir el estudio de aspectos tales como la complejidad del cliente y el desglose de las categorías de servicios ofrecidos.</p>		<p>No se produce una diferenciación entre los distintos tipos de otros servicios diferentes a la auditoría.</p>

Cuadro 5.20: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Wines (1994)	<i>“Auditor independence, audit qualifications and the provision of non-audit services: A note”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	76
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
<p>Esta investigación proporciona evidencia de que existe un daño potencial a la apariencia de independencia cuando los auditores proporcionan altos niveles de servicios adicionales a los clientes de auditoría. Los usuarios de los Estados Financieros podrían así concluir que es menos probable que los auditores califiquen las cuentas de una determinada compañía cuando de ella se derivan altos niveles de honorarios por otros servicios.</p>		<p>Podría resultar de interés estudiar en nuevos trabajos las distintas categorías individuales de servicios adicionales, así como la relación entre los honorarios por dichos servicios y los diferentes tipos de opiniones calificadas.</p>		<p>La asociación de la calidad de la auditoría únicamente a la frecuencia con la cual las firmas de auditoría usan opiniones calificadas puede ser un análisis incompleto. En definitiva, puede hacer alusión en mayor medida a la independencia aparente, pero no a la independencia real.</p>

Cuadro 5.21: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Pany y Lowe (1995)	<i>“CPA performance of consulting engagements with audit clients: Effects on financial statement users’ perceptions and decisions”</i>	Cuestionarios Análisis de la varianza	Entidades financieras	401
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
<p>- Cuanto la relación entre el auditor y el cliente procedente de la prestación de otros servicios no era relevante, los usuarios no percibieron un daño en la independencia del auditor. Sin embargo, la existencia de acuerdos materiales sí afectaba a la percepción de los usuarios sobre la fiabilidad de los Estados Financieros.</p> <p>- Tampoco influía en los usuarios el tipo de servicio que los auditores prestaban a sus clientes.</p> <p>- La utilización de salvaguardas, como separación del personal involucrado y acuerdos de menor duración, tenían un impacto positivo en la percepción de los usuarios.</p>		<p>Sería interesante en futuras investigaciones poder examinar los efectos que tiene la provisión conjunta sobre los honorarios de auditoría y el cambio de auditor.</p>	<p>- Es difícil determinar el realismo de los casos planteados a los individuos de la muestra.</p> <p>- Bajo ratio de respuestas al cuestionario.</p> <p>- Sólo examina un número limitado de relaciones de negocio.</p>	

Cuadro 5.22: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Pany y Lowe (1996)	<i>“An examination of the effects of type of engagement, materiality and structure on CPA consulting engagements with audit clients”</i>	Cuestionarios Análisis de la varianza	Analistas financieros	309
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
<p>La existencia y los tipos de relaciones de negocio entre las firmas de auditoría y sus clientes de auditoría no afecta a la percepción o decisiones de los usuarios de los Estados Financieros cuando la relación de negocio era de una naturaleza poco importante. No obstante, la importancia de la relación de negocio y el grado de separación del personal tiene un impacto significativo.</p>		<p>Con un grado de materialidad estándar la apariencia de independencia no tiene porque ser dañada por la realización de acuerdos de consultoría. Por ello, la SEC debería considerar lo anterior a la hora de elaborar sus propuestas y tener en cuenta las peticiones de las firmas de auditoría en ese sentido.</p>	<p>- No existe una medida objetiva para poder determinar el realismo del caso planteado.</p> <p>- Bajo ratio de respuestas.</p> <p>- Sólo examina un número limitado de relaciones de negocio.</p>	

Cuadro 5.23: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Ezzamel et al. (1996)	<i>“Some Empirical Evidence from Publicly Quoted UK Companies on the Relationship Between the Pricing of Audit and Non-audit Services”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	314
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
Los principales resultados del trabajo fueron los siguientes: - La relación entre los honorarios de auditoría y los honorarios por otros servicios es positiva. - La revelación de información sobre honorarios fue limitada y ocasionó una gran variedad en la forma en la que los mismos fueron revelados.		Los autores plantean la necesidad, al igual que el Comité Cadbury, de revisar los requerimientos de revelación de información sobre honorarios en el Reino Unido.		No ha sido posible utilizar datos de servicios adicionales desagregados para poder analizar la relación de cada uno de estos servicios de forma independiente con los honorarios de auditoría.

Cuadro 5.24: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Firth (1997a)	<i>“The provision of nonaudit services by accounting firms to their audit clients”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	500
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
Todas las variables relacionadas con la teoría de la agencia tienen influencia en el uso relativo de los auditores como suministradores de servicios de consultoría. Además, las compañías que se enfrentan a altos costes de la agencia están asociadas con una menor adquisición de servicios adicionales a la auditoría		La revelación de los servicios de no-auditoría proporcionados a los clientes de auditoría en el Reino Unido otorga valor a la información que reciben los inversores, acreedores, investigadores, etc., los cuales tienen interés en analizar la independencia del auditor y el precio de los servicios de auditoría.		Las conclusiones del trabajo sólo tendrían validez para grandes compañías, es decir, aquellas donde es más probable que se produzcan altos costes de agencia.

Cuadro 5.25: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Firth (1997b)	<i>“The provision of nonaudit services and the pricing of audit fees ”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	157
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
La revelación de honorarios por otros servicios pagados al auditor, permite analizar si la auditoría se usa como una estrategia de pérdida de liderazgo, y/o si hay reducciones en los costes de auditoría que se repercuten al cliente en forma de menores honorarios de auditoría. Los anteriores escenarios implican una asociación negativa entre honorarios de auditoría y de otros servicios. No obstante, los modelos de regresión revelan un coeficiente positivo y significativo entre ambas variables.		Es necesario realizar nuevas investigaciones para buscar razones explicativas de la relación positiva entre los honorarios por auditoría y por servicios adicionales	El período de tiempo utilizado para el análisis (1.991-1.992) es insuficiente para aportar suficiente evidencia de la verdadera relación entre los honorarios de auditoría y no-auditoría.	

Cuadro 5.26: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Craswell y Francis (1999)	<i>“Pricing Initial Audit Engagements: A Test of Competing Theories”</i>	Regresión logística	Acuerdos iniciales de auditoría	224
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
<ul style="list-style-type: none"> - La evidencia del estudio sugiere que la revelación pública de honorarios de auditoría evita la existencia de descuentos en el acuerdo inicial y, consecuentemente, la aparición de los potenciales problemas de independencia que aparecen por tales descuentos. - Existe una excepción a lo anterior, y es el caso en el que el acuerdo inicial tenga como origen un cambio de contratación desde una pequeña firma de auditoría hacia una de las grandes. 		Los resultados del estudio sugieren que la revelación pública de honorarios incrementa la independencia del auditor.	La evidencia obtenida en el estudio está condicionada a que los descuentos en acuerdos iniciales, en los casos de cambio de una pequeña firma de auditoría por una de las grandes, siempre se mantendrán sólo en el corto plazo.	

Cuadro 5.27: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Lennox (1999)	<i>“Non-Audit Fees, Disclosure and Audit Quality”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	987
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
<p>El autor señala los siguientes resultados sobre las consecuencias de la provisión de servicios adicionales:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Incrementan la probabilidad de descubrimiento de irregularidades en las cuentas de los clientes. - Disminuyen la independencia del auditor. <p>Pero en términos netos, la evidencia muestra que, cuando se produce una revelación de los honorarios por otros servicios, la provisión conjunta no reduce la calidad de la auditoría.</p>		<p>Los resultados sugieren que las políticas actuales en el Reino Unido, referidas a no prohibir a los auditores realizar otros servicios, están justificadas. Esta conclusión se refuerza si se tienen en cuenta las economías de alcance que pueden aparecer por la provisión conjunta de auditoría y otros servicios.</p>		<p>El único caso que arrojó efectos significativos, sobre el momento de la revelación de los honorarios, fue para aquellos datos que provenían de compañías con problemas financieros.</p>

Cuadro 5.28: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Turner et al. (1999)	<i>“Client perceptions of MAS quality as measured by a marketing-based service quality model”</i>	Cuestionarios Escala de Likert	Directivos	305
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
<p>Las firmas que deseen satisfacer las necesidades de los clientes cuando proporcionan servicios adicionales deben centrar sus esfuerzos en los siguientes aspectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Aumentar su sensibilidad ante los clientes: <ul style="list-style-type: none"> • Anticipando las necesidades del cliente. • Funcionando como un socio. • Estableciendo una comunicación continua con los clientes. ❖ Cumplir lo prometido con los clientes. ❖ Aumentar su credibilidad y competencia. 		<p>Sería interesante identificar, en futuros trabajos, otras medidas objetivas de la calidad de los servicios de no-auditoría y comparar esos resultados con las percepciones de los clientes de la calidad de dichos servicios.</p>		<p>El bajo ratio de respuestas a los cuestionarios limita la generalización del estudio.</p>

Cuadro 5.29: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Richard y Vanstraelen (1999)	<i>“Renewable long-term audit mandates and audit quality: a qualitative and quantitative analysis”</i>	Entrevistas semiestructuradas Regresión logística	Directivos Entidades auditadas	17 168-282
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
Los mandatos de auditoría de tiempo amplio incrementan la calidad total de la relación entre el auditor y el cliente, y la confianza sobre el auditor en particular. No obstante, los resultados sugieren que las relaciones auditor-cliente de largo tiempo reducen significativamente a disposición del auditor a calificar en los informes de auditoría. Por lo tanto, concluye que la rotación del auditor debiera ser una condición necesaria para salvaguardar la independencia del auditor.		Debe existir un mínimo en la duración de la relación entre los auditores y sus clientes, en orden a posibilitar la realización de actividades de auditoría con la calidad suficiente, pero la rotación debe ser necesaria para salvaguardar la independencia de los auditores.		Algunos de los resultados obtenidos son contradictorios.

Cuadro 5.30: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Canning y Gwilliam (1999)	<i>“Non-audit services and auditor independence: some evidence from Ireland”</i>	Cuestionarios, entrevistas semiestructuradas, SPSS, análisis de la varianza, test de Wilcoxon	Inversores Acreeedores Analistas financieros	Cuestionarios: 148 Entrevistas: 30
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
<ul style="list-style-type: none"> - La mayoría de las personas que respondieron el cuestionario perciben una reducción de la independencia cuando se proporcionan otros servicios a los clientes con el mismo personal también envuelto en la auditoría. - Los entrevistados asocian su pérdida de confianza en la independencia del auditor con la dependencia de la firma de auditoría por los ingresos por honorarios de tales servicios. La amenaza era menor cuando los otros servicios eran proporcionados por un departamento separado dentro de la firma o suministrados a clientes que no fueran de auditoría. - La mayor parte de los entrevistados no estaban de acuerdo con la prohibición de prestar otros servicios adicionales a las firmas de auditoría. Además afirman que están dispuestos a aceptar que los auditores pierdan un poco su cualidad de profesionales independientes debido a las ventajas que se obtienen de su prestación. 		La evidencia presentada en este trabajo sugiere que en el mercado de Irlanda deben tomarse algunas precauciones con respecto a la provisión conjunta de auditoría junto con otros servicios con el objetivo de evitar una erosión en la confianza de los usuarios en la independencia del auditor.		No se produce una diferenciación por categorías de tipos de servicios. El efecto de cada uno de estos servicios en las percepciones de independencia del auditor no tiene porque ser el mismo.

Cuadro 5.31: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Beeler y Hunton (2000)	<i>“Contingent Economic Rents: Insidious Threats to Auditor Independence”</i>	Análisis de la varianza	Socios de las cinco grandes firmas de auditoría	73
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
Los auditores pueden comprometer de forma subconsciente su independencia en dos tipos de relaciones con sus clientes que representan rentas económicas contingentes: reducción de honorarios en acuerdos iniciales de auditoría y grandes ingresos procedentes de servicios adicionales a la auditoría.		Los autores aconsejan que futuras investigaciones sobre la independencia se centren en el desarrollo de técnicas que puedan ser utilizadas por las firmas de auditoría para identificar situaciones dónde, de forma subconsciente, se esté dañando la independencia real del auditor.	<ul style="list-style-type: none"> - La validez externa es una amenaza común en experimentos de laboratorio de esta naturaleza. - A los participantes no se les pidió que tomarán una decisión final de auditoría. - Es posible que las respuestas de los participantes no reflejaran verdaderamente su opinión sobre la independencia, además los auditores pueden haber respondido de la forma que mejor les favorecía. 	

Cuadro 5.32: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Swanger y Chewning (2001)	<i>“The effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts’ Perceptions of External Auditor Independence”</i>	Cuestionarios Análisis de la varianza	Analistas financieros	250
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
Los analistas financieros se muestran cautos con la independencia del auditor cuando la firma realiza tanto la auditoría interna como la externa, sólo si no hay separación de los dos departamentos de auditoría.		Según los analistas financieros, separar los departamentos de auditoría externa e interna puede ser un camino viable para salvaguardar la independencia del auditor. Por otra parte, sería interesante analizar las percepciones de la independencia de otros usuarios de los Estados Financieros y considerando también el tamaño de los honorarios y otros tipos de servicios ofrecidos por los auditores.	<ul style="list-style-type: none"> - Se produjo un bajo ratio de respuestas. - No se pudieron conseguir los datos sobre la experiencia de los usuarios seleccionados. - La escala de respuesta elegida puede no ser suficientemente representativa. 	

Cuadro 5.33: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Gore et al. (2001)	<i>“Non-audit services, auditor independence and earnings management”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	Submuestra nº 1 = 4.779 Submuestra nº 2 = 4.765 Submuestra nº 3 = 2.435
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
El efecto de daño en la independencia ocasionado por la prestación de servicios de no-auditoría es una función del tamaño del auditor. Es decir, es menos probable que los grandes auditores comprometan su independencia. Cuando la provisión de otros servicios es relativamente alta, medida como honorarios de no-auditoría con respecto a honorarios totales, las pequeñas firmas son más débiles para resistirse a prácticas de contabilidad agresiva por parte de los clientes.		Sería interesante incorporar al presente estudio el análisis de las siguientes variables: cambio de auditor, probabilidad de litigios y el nivel de honorarios de auditoría y no-auditoría presente y futuro.		La medición de la variable “gestión del beneficio” presenta numerosas dificultades.

Cuadro 5.34: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Houghton e Ikin (2001)	<i>“Auditor provided non-audit services: Modelling Fees and Willigness to Buy”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	432
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
Los siguientes factores resultan influir significativamente en la decisión de elegir a un auditor y no otro proveedor para la provisión de servicios adicionales: - Necesidad a priori de esos servicios. - Habilidad específica de los auditores para suministrar tales servicios a los clientes de auditoría. - Tendencia a nombrar como auditor de cuentas al proveedor que también proporcione otros servicios.		Si, realmente, fuera cierto que el suministro de otros servicios perjudica a la independencia, tal y como manifiesta la preocupación de los reguladores, entonces podría esperarse que la cantidad de otros servicios adquiridos a los auditores fuera menor. Sin embargo, aunque los clientes, se encuentran preocupados por la independencia de sus auditores, no disminuyen la adquisición de otros servicios a los mismos.		- La disposición a nombrar a un determinado auditor por parte de las compañías puede estar influida por otros factores corporativos no medidos en el presente estudio. - Hay que ser cuidadosos con la extrapolación de los datos de este trabajo hacia otras compañías de menor tamaño o hacia aquellas otras donde no exista el requisito de la revelación de honorarios de no-auditoría.

Cuadro 5.35: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Abbott et al. (2001a)	<i>“Audit, Non-Audit and Information Technology Fees: Some Empirical Evidence”</i>	Estadística descriptiva	Entidades auditadas	265 ¹
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
Existen discrepancias significativas entre los datos que presentan las compañías bajo la nueva normativa impuesta por la SEC a partir de Febrero de 2001 y las previsiones que estableció dicho organismo durante el proceso de elaboración de las normas.		Los resultados obtenidos en este estudio manifiestan la necesidad de investigación adicional sobre la revelación de información de los honorarios por servicios adicionales a la auditoría		El periodo de tiempo al que corresponden los datos de honorarios es demasiado corto: 5/febrero/2001—16/marzo/2001

Cuadro 5.36: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Abbott et al. (2001b)	<i>“An Investigation of the Impact of Audit Committee Characteristics on the Relative Magnitude of Non-Audit Services Purchases”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	310 ²
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
Es probable que los Comités de Auditoría, que están constituido únicamente por directores independientes y que se encuentran al menos cuatro veces al año, limiten su adquisición de otros servicios.		Énfasis en la importancia del papel de los Comités de Auditoría para mejorar las relaciones entre el auditor y su cliente y reforzar la independencia del auditor.		No se puede olvidar la posibilidad de que en la practica las actitudes de la gestión, respecto al gobierno corporativo, están dirigidas, además de por las características del Comité de Auditoría, por otros factores relacionados con las motivaciones de las empresas para demandar este tipo de servicios a los auditores.

¹ Los autores realizaron de nuevo el mismo análisis en un trabajo publicado en año 2003 en la revista *Accounting and the Public Interest* (vol. 3) con una muestra mucho mayor de 2.795 compañías auditadas y obtuvieron los mismos resultados.

² Los autores realizaron de nuevo el mismo análisis en un trabajo publicado en año 2003 en la revista *Contemporary Accounting Research* (vol. 20, n° 2, summer) con una muestra de 538 compañías auditadas y obtuvieron los mismos resultados.

Cuadro 5.37: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Abbott et al. (2001c)	<i>“The Effect of Audit Committee Characteristics and Non-Audit Fees on Audit Fees”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	262
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
Los resultados indican que es más probable que las compañías, que cuentan con Comités de Auditoría compuestos enteramente por directores independientes y que se encuentran al menos cuatro veces, presenten menores niveles de honorarios por servicios de no-auditoría.		Los resultados soportan las acciones de la SEC y otros organismos reguladores, quienes han apostado por una intensificación del papel del Comité de Auditoría.	De nuevo es preciso señalar que la motivación de los clientes por demandar estos servicios puede ser más fuerte que la existencia de un adecuado Comité de Auditoría.	

Cuadro 5.38: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Frankel et al. (2002a)	<i>“The relation between auditors’ fees for non-audit services and earnings quality”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	3.074
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
<ul style="list-style-type: none"> - Existe una asociación positiva entre la adquisición de servicios adicionales a los auditores y la gestión de beneficios en las compañías. - La Bolsa reacciona negativamente cuando se produce la revelación de honorarios por otros servicios. Los inversores bursátiles asocian los honorarios de los auditores recibidos por otros servicios con una menor calidad de la auditoría y, por consiguiente, con una menor calidad del beneficio. 		Los requerimientos de revelación de honorarios podrían alterar el equilibrio existente en el mercado de servicios de auditoría.	Sería más apropiado utilizar los niveles de honorarios de los auditores como variable para medir el riesgo de independencia del auditor, más que los ratios sobre honorarios (Ashbaugh et al., 2002)	

Cuadro 5.39: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Frankel et al. (2002b)	<i>“The relation between auditors’ fees for non-audit services and earnings management”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	3.074
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
Los honorarios por servicios adicionales están positivamente asociados con pequeñas alteraciones en los beneficios y la magnitud de devengos discretionales. Sin embargo, los honorarios por auditoría están negativamente asociados con esos indicadores de gestión del beneficio. También se obtiene evidencia de una asociación negativa entre los honorarios por servicios de no-auditoría y el precio de las acciones en la fecha en que se produjo la revelación de honorarios, aunque el efecto fue pequeño en términos económicos.		Es preciso volver a corroborar los resultados obtenidos en el presente estudio en futuros periodos a medida que se vaya disponiendo de información adicional sobre honorarios de auditoría y otros servicios.	La revelación de altos honorarios por servicios de no-auditoría puede ser una señal de otra información relevante para el mercado, tal como la existencia en la compañía de dificultades operacionales o de gestión, que provoquen alteraciones en el beneficio.	

Cuadro 5.40: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
DeFond et al. (2002)	<i>“Do non-audit services fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	944
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
<ul style="list-style-type: none"> - No existe relación entre los honorarios por servicios adicionales y la propensión del auditor a emitir opiniones negativas sobre el principio de empresa en funcionamiento. - Existe una relación positiva entre los honorarios de auditoría y la propensión del auditor a emitir opiniones negativas sobre empresa en funcionamiento. - Los incentivos institucionales basados en el mercado, tales como pérdida de reputación y costes de litigios, proporcionan incentivos para la independencia del auditor, que pesan más que la dependencia económica creada por los altos honorarios recibidos de los clientes. 		Las preocupaciones de la SEC relativas a que los honorarios por servicios de no-auditoría suponen amenazas a la independencia del auditor son infundadas.	<ul style="list-style-type: none"> - Medición de los componentes inesperados de los honorarios de auditoría y no-auditoría. - Existen otros factores que pueden constituir una medida de la cualidad de independencia de los auditores. 	

Cuadro 5.41: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Ruddock et. al. (2002)	<i>“Non-Audit Services and Earnings Conservatism: Is Auditor Independence Impaired”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	2.995
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
<ul style="list-style-type: none"> - Las grandes firmas fomentan en mayor medida los informes de auditoría conservadores que el resto. Ello se debe al potencial impacto que pueden sufrir ocasionado por las pérdidas económicas derivadas, así como por la responsabilidad legal y las implicaciones políticas. - El argumento anterior proporciona evidencia sobre la diferenciación en calidad que se otorga a las grandes firmas de auditoría. - Cuanto más altos son los volúmenes de otros servicios procedentes de las grandes firmas, los beneficios presentan propiedades más conservadoras, pasa lo contrario en las pequeñas firmas auditoras. 		Como son precisamente las grandes firmas las que suministran principalmente servicios adicionales a los clientes de auditoría, las preocupaciones acerca de las amenazas a la independencia, medida en este trabajo mediante la calidad del beneficio presentado por las entidades de la muestra seleccionada, pueden ser exageradas.	Los resultados del estudio corresponden al mercado de servicios de auditoría de Australia. Las características especiales de dicho mercado (por ejemplo, el bajo riesgo de amenazas de litigios) pueden complicar la extrapolación del estudio a otros mercados de auditoría en países con diferentes características.	

Cuadro 5.42: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Chen et al. (2002)	<i>“The association between non-audit service purchases and managers’ compensation structure”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	1.226
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
<ul style="list-style-type: none"> - La magnitud de adquisición de servicios de no-auditoría está asociada con la parte de la remuneración de los directivos que está relacionada con el rendimiento de la firma. - Los directivos adquirirán probablemente más cantidad de otros servicios a los auditores cuando esperen que dicha adquisición contribuya a los beneficios presentes o futuros, los cuales a su vez están relacionados con su remuneración. 		La adquisición de servicios adicionales a la auditoría provoca impactos positivos en el rendimiento de las entidades adquirentes y consecuentemente incrementa las remuneraciones de los directivos de las compañías.	La contratación de altos volúmenes de servicios adicionales puede estar relacionada con situaciones en las que la compañía está pasando por una crisis, la cual puede afectar al rendimiento de la compañía (Solomon, 1990).	

Cuadro 5.43: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Antle et al. (2002)	<i>“The Joint Determination of Audit Fees, Non-Audit Fees, and Abnormal Accruals”</i>	Regresión logística y sistema de ecuaciones simultáneas	Entidades auditadas	Reino Unido: 2.443 Estados Unidos: 1.430
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
<p>- Las economías de alcance fluyen tanto desde la auditoría hacia los servicios adicionales, como viceversa.</p> <p>- Los honorarios por otros servicios disminuyen los devengos anormales mostrados en los beneficios. Sin embargo, los honorarios por servicios de auditoría tienen como consecuencia un incremento de los devengos anormales.</p>		<p>La evidencia obtenida en el trabajo no es consistente con la idea de que las firmas de auditoría, que facturan grandes cantidades por otros servicios, realicen juegos de precios o acepten sobornos relacionados con los devengos anormales en los beneficios.</p>		<p>Para las compañías del Reino Unido se utilizan datos desde 1994 hasta 2000, sin embargo, para las firmas de Estados Unidos sólo se disponen de datos para el año 2000.</p>

Cuadro 5.44: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Lai y Yim (2002)	<i>“Non-Audit Services and Big 5 Auditor Independence: Evidence from Audit Pricing and Audit Opinion of Initial Engagement”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas por las grandes firmas de auditoría	2.099
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
<p>- Las grandes firmas de auditoría cobran a sus clientes mayores honorarios por auditoría en los acuerdos iniciales. No obstante, cuando las grandes firmas proporcionan altos niveles de otros servicios adicionales a sus nuevos clientes, entonces es probable que les cobren menores honorarios de auditoría con la esperanza de obtener también la posibilidad de suministrar a los clientes otro tipo de servicios más lucrativos.</p> <p>- Es más probable que las grandes firmas informen opiniones calificadas a sus nuevos clientes cuando ellas también les proporcionan grandes volúmenes de otros servicios.</p>		<p>La pérdida de independencia por parte de los auditores no es un problema real, sino sólo aparente. El mercado proporciona numerosos incentivos (litigios, cambios de auditor) a los auditores para que actúen como profesionales independientes.</p>		<p>- Sólo se utilizan datos de honorarios de auditoría del año 2000. Pueden presentarse problemas de generalización.</p> <p>- El estudio se centra sólo en las cinco grandes. No se pueden extrapolar los resultados al resto de firmas de auditoría de menor tamaño.</p>

Cuadro 5.45: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Whisenant et al. (2002)	<i>“Evidence on the Joint Determination of Audit and Non-Audit Fees”</i>	Regresión logística y sistemas de ecuaciones simultáneas	Entidades auditadas	2.760
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
La provisión conjunta provoca una presión descendente sobre los honorarios de auditoría. La explicación de dicha circunstancia proviene de las eficiencias en la producción generadas cuando se prestan conjuntamente ambos servicios.		Las eficiencias de la provisión conjunta no implican que el suministro de ambos servicios sea deseable debido a que nosotros no ofrecemos evidencia de sus efectos en la independencia del auditor.	- Puede ocurrir que la transferencia de riqueza ocurra entre los socios de auditoría y los socios de no-auditoría y no como una disminución de los honorarios cobrados al cliente. - Se obtienen resultados contradictorios con respecto al estudio realizado por Whisenant et al. (2002b)	

Cuadro 5.46: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Gaynor (2002)	<i>“Investors’ Perceptions of Auditor Independence: The Effect of Disclosure versus Auditor Restrictions”</i>	Encuestas, Estadística descriptiva y Software CMA	Estudiantes de un master de administración de negocios	153
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
- La percepción de independencia de los inversores es mayor cuando los auditores revelan su interés en determinadas relaciones, que presumiblemente afectan adversamente a la independencia, que cuando dichas relaciones son prohibidas. - Las percepciones de independencia de los inversores son complejas, por ello, su regulación no debe ser dirigida mediante normas absolutas, como actualmente se está haciendo, sino que debería ser tratada con normas basadas en conceptos y principios.		La revelación de información no sólo es un complemento de las normas de independencia, sino que puede ser un razonable sustituto de dichas normas.	Los resultados obtenidos en el trabajo dependen en gran medida de la composición de la muestra utilizada. Sería conveniente ampliar el estudio, y corroborar sus resultados, con la opinión de otros grupos de usuarios.	

Cuadro 5.47: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Anderson et al. (2002)	<i>“The Impact of Audit Firm Characteristics on Audit Revenues”</i>	Regresión logística	Firmas de auditoría	Año 1997 = 32 Año 1998 = 31 Año 1999 = 32
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
<p>- Existe una relación positiva entre los honorarios de auditoría y la dispersión de la propiedad dentro de las firmas de auditoría.</p> <p>- Los ingresos por auditoría incrementan con la fortaleza financiera de la firma auditora.</p> <p>- Los ingresos por auditoría son más altos para las firmas establecidas que para nuevas firmas en el mercado. En definitiva, el capital constituido por su reputación contribuye a incrementar los ingresos de las firmas.</p> <p>- Existe una relación negativa entre los honorarios de auditoría y los honorarios por otros servicios adicionales.</p>		<p>Las acciones reguladoras que provocan un incremento de la competitividad en el mercado de auditoría tienen como consecuencia un aumento de las tensiones en los precios.</p>		<p>Los datos obtenidos pueden estar condicionados por los recientes requerimientos de revelación producidos en el mercado de Corea.</p>

Cuadro 5.48: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Ezzamel et al. (2002)	<i>“The Relationship Between Categories of Non-Audit Services and Audit Fees: Evidence from UK Companies”</i>	Cuestionarios Regresión logística	Entidades auditadas	193
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
<p>La relación entre los niveles de honorarios de auditoría y de no-auditoría varía en función del tipo de servicio adicional considerado. Los resultados sugieren que la existencia de una relación positiva entre los honorarios está condicionada por las características específicas de los clientes, como por ejemplo, la complejidad organizacional o la ocurrencia de eventos en las empresas clientes, que provocan la necesidad, por un lado, de emplear mayor esfuerzo en la actividad de auditoría y/o, por el otro, de contratar adicionalmente ciertos tipos de servicios a los auditores.</p>		<p>No se ha encontrado ninguna relación entre los honorarios por servicios de auditoría interna y los honorarios de auditoría. Por ello, se recomienda realizar nuevas investigaciones que intenten profundizar en la existencia o no de una relación entre dichas variables.</p>		<p>Los resultados han mostrado que varias categorías de servicios adicionales no guardan ninguna relación con los servicios de auditoría.</p>

Cuadro 5.49: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Callaway et al. (2002)	<i>“Earnings Quality and Auditor Independence an examination using non-audit fee data”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	207
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
Las entidades auditadas que han contratado grandes volúmenes de otros servicios a sus auditores presentan un incremento discrecional de sus ingresos y, por ende, de sus beneficios. Esto sugiere que los auditores pueden ser menos diligentes para criticar las cifras de ingresos de las Cuentas Anuales de sus clientes de los cuales reciben altos honorarios por otros servicios.		El reciente escándalo protagonizado por la empresa Enron Corporation es un claro ejemplo del comportamiento que, en ocasiones, los auditores están adoptando en nuestros tiempos.	<ul style="list-style-type: none"> - La clasificación de honorarios de no-auditoría impuesta por la SEC podría no ser una clasificación precisa de los honorarios. - Pueden existir problemas en el modelo utilizado para medir la gestión de beneficios. - La generalización de los resultados obtenidos para el caso de pequeñas firmas puede no ser factible. 	

Cuadro 5.50: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Abbott et al. (2002)	<i>“Audit Committee Characteristics and Financial Misstatement: A Study of the Efficacy of Certain Blue Ribbon Committee Recommendations”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	258
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
<ul style="list-style-type: none"> - La probabilidad de ocurrencia de errores en los Estados Financieros está negativamente asociada con los Comités de Auditoría independientes (aquellos compuesto enteramente por directores independientes) y que celebran reuniones al menos cuatro veces al año. Sin embargo, dicha probabilidad está asociada positivamente con los Comités de Auditoría que carecen de un miembro con experiencia financiera. - La probabilidad de ocurrencia de fraudes en las compañías está asociada, de forma negativa, con los Comités de Auditoría independientes y, de forma positiva, con aquellos comités que carecen de un miembro con experiencia financiera. 		La adopción de las recomendaciones establecidas por el BRC podría resultar en una mayor efectividad del proceso de elaboración de la información financiera en términos de disminución de errores en los Estados Financieros y fraudes empresariales.	<ul style="list-style-type: none"> - Utilización de información histórica. - No es posible evaluar el total de recomendaciones del BRC. - El número de encuentros anuales puede ser una medida excesivamente simplista de la actividad del Comité de Auditoría. - La falta de resultados significativos, en el caso de firmas con fraudes, para la variable frecuencia de encuentros, puede sugerir que la misma no es un elemento tan importante en la efectividad del Comité de Auditoría. 	

Cuadro 5.51: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Firth (2002)	<i>“Auditor-Provided Consultancy Services and their Associations with Audit Fees and Audit Opinions”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	1.112
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
<ul style="list-style-type: none"> - Los resultados proporcionan soporte a la existencia de una relación positiva entre los honorarios de auditoría y no-auditoría. Lo anterior se explica por la ocurrencia de determinados eventos en las compañías, los cuales crean una demanda de servicios adicionales y, al mismo tiempo, incrementa el esfuerzo necesario en la auditoría. - Los resultados también indican que los altos honorarios por otros servicios están asociados con la recepción de informes de auditoría limpios. 		Los reguladores, auditores y la profesión contable pueden usar los hallazgos obtenidos en este trabajo en sus deliberaciones y argumentos con respecto a la restricción o prohibición de los servicios de no-auditoría proporcionados por los auditores a sus clientes.	En el estudio no se diferencia entre las distintas categorías de servicios adicionales que los clientes reciben de sus auditores. Las circunstancias específicas acaecidas en las compañías pueden plantear la necesidad de demandar otros servicios a los auditores, pero no necesariamente tienen que llevar a demandar todos los servicios y tampoco la misma cantidad de cada uno.	

Cuadro 5.52: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Carson et al. (2002)	<i>“A Longitudinal Investigation of the Audit and Non-Audit Service Fee Markets (1984 to 1999)”</i>	Regresión logística y Modelo de Coeficientes aleatorio	Entidades auditadas	11.935
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
<ul style="list-style-type: none"> - Las variables tamaño de la firma de auditoría y el nivel de honorarios por otros servicios resultan adecuadas para explicar la variación en los honorarios de auditoría. - Las empresas que demandan a sus auditores altos niveles de otros servicios adicionales pagan, a su vez, mayores honorarios de auditoría. Dicha circunstancia sugiere que no se produce un descuento en los honorarios de auditoría con el objetivo de prestar al cliente otros servicios más lucrativos. - Existen diferentes estrategias de precios para los servicios de auditoría y para otros servicios entre las grandes firmas de auditoría. 		Este análisis debiera ayudar a identificar el modelo base, sobre el cual, deberían trabajar futuras investigaciones sobre el mercado de servicios de auditoría.	<ul style="list-style-type: none"> - No se ha considerado la variable especialización de la industria del cliente. - No se ha analizado las implicaciones del enorme crecimiento de otros servicios prestados a sus clientes de auditoría en las firmas sobre la independencia del auditor. 	

Cuadro 5.53: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Ferguson (2002)	<i>“Evidence of Audit Leader Strategic Price-Cutting and Fee Recovery in Non-Audit Services: Implications for Independence”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	1.084
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
<ul style="list-style-type: none"> - Los líderes de la industria tienden a recortar los precios de la auditoría en aquellos sectores donde existen más posibilidades para la consultoría. - Los líderes de la industria tienen más éxito en atraer a clientes que adquieren más consultoría que cualquiera de las otras grandes firmas de auditoría. - Donde se produce un recorte de precios como estrategia de atracción de otros servicios de consultoría, no aparecen costes vinculados relacionados con la reducción de independencia de los auditores. 		Los hallazgos referentes a la cualidad de independencia del auditor debieran ser tenidos en cuenta por los organismos reguladores del mercado de auditoría para reconsiderar su postura al respecto.		Los datos recopilados para la realización del estudio corresponden a un único periodo (1998).

Cuadro 5.54: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Flaming (2002)	<i>“Do Non-Audit Services Affect Investor Judgments? Evidence Using Auditor Fees Proxy Disclosures”</i>	Escenarios ficticios Regresión logística	Estudiantes graduados de economía	100
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
Los resultados obtenidos señalan que la provisión de servicios de no-auditoría no tiene porque beneficiar a la calidad de la auditoría. Por el contrario, dicha circunstancia afecta negativamente a las percepciones de independencia. Dicha situación también ocurrió cuando los honorarios de auditoría fueron altos, lo cual sugiere que a los inversores lo que realmente les preocupa es la naturaleza de los servicios adicionales y no la cantidad de honorarios. Igualmente, la realización de otros servicios por parte de los auditores también afectó negativamente al grado de atracción de las inversiones potenciales. Sin embargo, no tuvo ningún efecto en las percepciones de la fiabilidad de los Estados Financieros.		Los legisladores debieran plantearse extender el desglose actual requerido de honorarios a las firmas de auditoría en Estados Unidos, ya que la partida denominada “otros servicios” puede provocar mucha incertidumbre en los inversores.		<ul style="list-style-type: none"> - Los participantes en la investigación podrían ser ejemplos atípicos de los inversores en general. - Pueden existir otros factores no medidos en el trabajo (por ejemplo, la integridad de la firma cliente) que afecten a las percepciones de los usuarios de los Estados Financieros.

Cuadro 5.55: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Hackenbrack y Elms (2002)	<i>“Mandatory Disclosure and the Joint Sourcing of Audit and Non-audit Services”</i>	Estadística descriptiva	Entidades auditadas	4.775
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
Los requerimientos de revelación de información disminuyen la probabilidad de que una compañía adquiera, a partir de ese momento, servicios de auditoría y otros servicios adicionales de forma conjunta. En definitiva, las actitudes de los inversores cambian cuando conocen los grandes volúmenes facturados por otros servicios a los clientes de auditoría y se produce un daño en la apariencia de independencia de los auditores.		Es preciso realizar nuevos trabajos que analicen las consecuencias de los requisitos de publicación de honorarios en la actualidad.	Los resultados del trabajo se refieren a las consecuencias ocasionadas por los requerimientos de revelación introducidos por el ASR n° 250. La situación en la actualidad puede ser diferente.	

Cuadro 5.56: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Simnett et al. (2002)	<i>“Audit and Other Services Fees: Longitudinal Analysis of the Audit Market and Implications for Independence”</i>	Coefficiente de correlación de Pearson y Regresión logística	Entidades auditadas	10.065
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
No se encuentra relación entre la evolución de los honorarios por auditoría y por otros servicios con ninguno de los aspectos examinados en el trabajo: riesgos de litigio, cambios en las normas de contabilidad y auditoría, fusiones e innovaciones tecnológicas. No obstante, existe alguna evidencia de una interrupción estructural en el crecimiento progresivo de los honorarios de auditoría entre 1994-1996.		Sería interesante incluir en próximas investigaciones un conjunto de variables que ayuden a explicar la incidencia de los servicios de no-auditoría en la evolución del mercado de auditoría.	No establece un vínculo o relación directa de los honorarios con la cualidad de independencia de los auditores.	

Cuadro 5.57: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Oliverio y Newman (2002)	<i>“Use of Audit Firm for Non-Audit Services: Is Independence impaired?”</i>	Cuestionarios	Directivos de entidades auditadas	89
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
Las compañías se preocupan por la independencia de sus firmas de auditoría y el tópico se somete a discusión con el Comité de Auditoría. Más del cincuenta por ciento de los participantes indicaron que podría existir un daño en la independencia si la firma proporcionaba cinco de los diez servicios planteados en el estudio. Dichos servicios fueron: servicios relacionados con la contabilidad, servicios de valoración y estimación, realización de funciones de gestión, servicios broker-dealer, asesoramiento de inversiones y servicios legales.		Las cuestiones relacionadas con la naturaleza y la extensión de los servicios de no-auditoría que afectan a la independencia del auditor están todavía sin resolver. Por tanto, dicho asunto debe ser objeto de análisis nuevamente por parte de los reguladores y organismos profesionales.	<ul style="list-style-type: none"> - Existe un alto porcentaje de personas que no respondieron al cuestionario. - Puede cuestionarse la objetividad de las respuestas procedentes de directivos de las compañías. - Algunas preguntas son difíciles de responder sólo con las opciones de “acuerdo” y “desacuerdo”, es necesario tener en cuenta otros aspectos relacionados con entornos particulares, determinadas cantidades de servicios, etc. 	

Cuadro 5.58: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Craswell et al. (2002)	<i>“Auditor independence and fee dependence”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	Año 1994 = 1.062 Año 1996 = 1.045
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
<ul style="list-style-type: none"> - La dependencia de honorarios no afecta a la propensión del auditor para informar opiniones calificadas y, por tanto, no constituye una amenaza para la independencia del auditor. - La implantación de requisitos de publicación de honorarios hace que los auditores sean insensibles a la importancia económica del cliente cuando tienen que manifestar una opinión de auditoría calificada. 		Los resultados del estudio apoyan las acciones de la SEC y de otros organismos reguladores relativas a los mandatos de revelación de información sobre honorarios.	El método utilizado en el estudio ha arrojado relaciones estadísticamente no significativas y, por ello, hay que interpretar los resultados teniendo en cuenta las limitaciones relativas al poder estadístico del método utilizado.	

Cuadro 5.59: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Church y Zhang (2002)	<i>“Independence in Appearance, Non-Auditing Services, and Auditor Fee Disclosures”</i>	Escenario ficticio	Estudiantes universitarios	37
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
Los resultados sugieren que la magnitud de honorarios por otros servicios no afecta negativamente al comportamiento de los inversores. Sin embargo, los hallazgos del estudio indican que la frecuencia de pleitos en contra de los auditores es más alta cuando el auditor proporciona otros servicios.		De acuerdo con los resultados del trabajo, no existe evidencia de que los requerimientos de revelación pública de información sobre honorarios sean necesarios para mejorar el funcionamiento del mercado de servicios de auditoría.	Los resultados del trabajo dependen en gran medida del tamaño y las características específicas de la muestra utilizada. Por ello, podría ser conveniente ampliar el trabajo con experimentos más amplio y también compuestos por otro tipo de colectivos.	

Cuadro 5.60: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
García et al. (2003)	<i>“La opinión de los auditores sobre la regulación de la independencia”</i>	Estadística descriptiva	Auditores	14
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
Con relación a los nuevos requisitos de independencia que introduce la Ley Financiera, no se percibe un rechazo de la profesión de auditoría. Los auditores parecen respaldar los objetivos de la regulación, esto es, salvaguardar la independencia (“real” en última instancia y “aparente” en su defecto, como variable proxy). Sin embargo no creen que esto vaya afectarles de modo sustancial, en tanto sí que podría corregir unos vicios que parecen intuir en la competencia. La única excepción a esta regla general vendría dada por el ítem sobre rotación, que es sin duda el más polémico.		La mejor forma de demostrar la integridad y objetividad del auditor es dando signos que demuestren su total independencia.	Se trata de un estudio preliminar, es preciso contrastar los resultados obtenidos en futuros trabajos donde se trabaje con una muestra mayor de individuos. Por otra parte, sería conveniente recopilar la opinión de otros colectivos que también están muy sensibilizados con la independencia de los profesionales de la auditoría.	

Cuadro 5.61: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Ashbaugh et al. (2003)	<i>“Do Non-Audit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	3.170
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
Las firmas de auditoría son más conservadoras y vigilan especialmente la gestión de beneficios de aquellas entidades auditadas que proporcionan altos honorarios por otros servicios.		El mercado no responde, por regla general, a la revelación de honorarios relacionados con los auditores.	- Los datos corresponden al año 2.000, un año dónde las firmas de auditoría estaban bajo el examen y la vigilancia de la SEC acerca de los honorarios de no-auditoría y la independencia del auditor. - Su análisis no es capaz de obtener conclusiones directas sobre el nivel de independencia del auditor.	

Cuadro 5.62: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Whisenant et al. (2003)	<i>“Evidence on the Joint Determination of Audit and Non-Audit Fees”</i>	Regresión logística y sistemas de ecuaciones simultáneas	Entidades auditadas	2.066
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
- Los honorarios de auditoría y no-auditoría son endógenos. La provisión conjunta de auditoría junto con otros servicios no tiene efectos en los honorarios de auditoría. Asimismo, tampoco existen flujos de “conocimientos incrementales” entre ambos servicios. - Los honorarios de auditoría están relacionados de forma directa con los siguientes factores: el tamaño de la compañía, la complejidad del negocio y de la auditoría, el alto riesgo de auditoría, el rendimiento, los costes de la agencia, los cambios significativos en los Estados Financieros en años previos, el nombre de marca del auditor y los contratos de auditoría recientes. - Los honorarios por servicios de no-auditoría están relacionados de forma directa con los siguientes factores: el tamaño de la compañía, la complejidad del negocio, la diversidad de las operaciones, los rendimientos de las operaciones previos y actual, los costes de la agencia, los cambios significativos en los Estados Financieros en años previos, el nombre de marca del auditor y los contratos de auditoría recientes.		Utilizar modelos de ecuaciones simultáneas para el estudio de los determinantes de los honorarios en el mercado de servicios de auditoría.	- La mayoría de los resultados obtenidos en el sistema de ecuaciones simultáneas arroja resultados no significativos. - Se obtienen resultados contradictorios con respecto al estudio realizado por Whisenant et al. (2002a).	

Cuadro 5.63: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Chung y Kallapur (2003)	<i>“Client Importance, Non-Audit Services, and Abnormal Accruals”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas por las cinco grandes	1.871
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
Usando los ratios de HA y HNA divididos por los ingresos de la firma como medida de la importancia del cliente, los autores no encuentran una relación estadística significativa entre la gestión anormal de los beneficios y cualquier medida de la importancia del cliente. Tampoco se obtienen resultados significativos cuando se controlan otros factores como el refuerzo del gobierno corporativo y la experiencia del auditor.		Sería interesante analizar la cuestión de si el tamaño del cliente está asociado con devengos anormales en los beneficios en los siguientes casos: - Mediante la distinción entre servicios de no-auditoría recurrentes y no recurrentes, así como entre aquellos que producen economías de alcance para la función de auditoría y aquellos que no. - Para casos de compañías con altas auditorías fallidas.		Es posible que el tamaño del cliente esté significativamente relacionado con los devengos anormales en otros casos que los autores no han considerado, por tanto, los resultados deben ser interpretados sujetos a esta limitación.

Cuadro 5.64: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Ruddock et. al. (2003)	<i>“Non-Audit Services and Earnings Conservatism: Is Auditor Independence Impaired”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	4.708
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
Los autores señalan que los altos niveles de servicios adicionales no están asociados con la reducción del conservadurismo en los beneficios. Este resultado es también robusto con varias medidas del potencial impacto sobre la independencia del auditor de dichos servicios adicionales.		Es improbable que los recientes actos legislativos, que restringen el suministro de otros servicios, resulten en un incremento de la independencia real. No obstante, sería conveniente tratar en futuras investigaciones si, el suministro de altos volúmenes por otros servicios, tendría un efecto importante en la independencia aparente.		La prueba realizada en el trabajo se refiere al efecto potencial de reducción en la independencia real. Podría ocurrir, por tanto, que sí existieran efectos en la vertiente aparente de la independencia.

Cuadro 5.65: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Raghunandan (2003)	<i>“Nonaudit Services and Shareholder Ratification of Auditors”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	172
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
El análisis de los votos de los accionistas de las compañías integradas en el modelo indica que la proporción de accionistas que votan en contra o se abstienen de ratificar al auditor externo está positivamente asociada con el nivel del ratio de honorarios de no-auditoría (HNA). Los resultados proporcionan soporte empírico a las afirmaciones de la SEC de que la revelación de honorarios pagados a los auditores puede influenciar las decisiones de voto de los accionistas. No obstante, en las compañías con grandes ratios de HNA (más de 4 puntos), la medida de ratificación de los accionistas fue casi el 97%. Esto sugiere que una amplia mayoría de los accionistas no percibe que la independencia del auditor esté dañada aunque existan altos HNA.		Las medidas establecidas por la SEC relacionadas con la publicación de los honorarios pagados a los auditores por auditoría y por otros servicios son valoradas por los accionistas a la hora de tomar decisiones sobre la compañía.		Los requisitos de revelación de honorarios son todavía muy recientes, por tanto, la reacción de los accionistas podría cambiar a lo largo del tiempo. Por ello, es preciso realizar nuevas investigaciones para determinar si el comportamiento de los inversores puede ser diferente en el futuro.

Cuadro 5.66: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Geiger y Rama (2003)	<i>“Audit Fees, Nonaudit Fees, and Auditor Reporting on Stressed Companies”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas que atraviesan por problemas financieros	132
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
Los resultados indican que existe una relación positiva significativa entre la magnitud de honorarios por servicios de auditoría y la probabilidad de recibir una opinión negativa sobre empresa en funcionamiento. Por el contrario, no existe una asociación significativa entre los honorarios por servicios de no-auditoría y las opiniones plasmadas en el informe de auditoría.		Sería interesante completar el estudio teniendo en cuenta el comportamiento final de la compañía después de la decisión tomada en el informe de auditoría (lo que se ha denominado en el trabajo error Tipo I y error Tipo II)		El pequeño tamaño de la muestra utilizada puede limitar en gran medida los resultados obtenidos.

Cuadro 5.67: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Raghunandan y Rama (2003)	<i>“Audit Committee Composition and Shareholder Actions: Evidence from Voting on Auditor Ratification”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas	199
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
Los resultados del trabajo indican que, en las compañías donde se pagan altos honorarios por servicios de no-auditoría, es menos probable que los accionistas voten en contra de la ratificación del auditor si el Comité de Auditoría está compuesto íntegramente por directores independientes.		La evidencia mostrada en el trabajo proporciona soporte empírico a las afirmaciones de la SEC de que la composición del Comité de Auditoría influye en las percepciones y acciones de los accionistas.	El bajo porcentaje de votos en contra de la ratificación del auditor indica que los resultados del trabajo deben ser interpretados con cautela.	

Cuadro 5.68: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Raghunandan et al. (2003)	<i>“Initial Evidence on the Association between Nonaudit Fees and Restated Financial Statements”</i>	Regresión logística	Entidades auditadas con EEFF modificados	110
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
Los resultados no son consistentes con las preocupaciones de la SEC, los legisladores y otros de que los honorarios por servicios adicionales o los honorarios totales pagados al auditor influyen de forma inapropiada en la auditoría de forma que posteriormente los EEFF son subsiguientemente modificados.		La realización de otros servicios por parte de los auditores no influye en la independencia del auditor y, por tanto, no perjudica la calidad de la actividad de auditoría.	El análisis efectuado en el trabajo confía en los datos informados por las firmas en sus EEFF y tales revelaciones incluyen algunos juicios subjetivos relacionados con la clasificación de honorarios pagados como auditoría o como no-auditoría.	

Cuadro 5.69: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Dopuch et al. (2003)	<i>“Independence in Appearance and in Fact: An Experimental Investigation”</i>	Escenario de mercados ficticios	Inversores (Estudiantes de Economía)	72
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
Los resultados del estudio muestran que la revelación de información sobre SNA no incrementa la exactitud de la opinión de los inversores sobre el grado de independencia real del auditor, salvo en aquel escenario en el cual el auditor fue independiente tanto de forma real como aparente. Sin embargo, la información sobre HNA redujo significativamente la exactitud de las opiniones de los inversores sobre la independencia real en aquellos escenarios donde el auditor fue independiente de forma real pero no aparente y viceversa.		Los requisitos de revelación de información sobre HNA no contribuyen a mejorar la exactitud de las opiniones de los inversores sobre la independencia de los auditores.	En el estudio no se ha trabajado con varios niveles de prestación de SNA para determinar lo que los inversores podrían considerar cantidades materiales.	

Cuadro 5.70: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Título	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Iyer y Rama (2004)	<i>“Clients’s Expectations on Audit Judgments: A Note”</i>	Cuestionarios Estadística descriptiva Regresión logística	Auditores no ejercientes	124
Resultados		Recomendaciones	Limitaciones	
Los resultados del trabajo indican que es menos probable que se produzca un intento de persuadir a los auditores en situaciones contables complicadas (que requieren de la interpretación o juicio del profesional) en aquellas compañías donde el auditor permanece un tiempo largo con el cliente. Sin embargo, los resultados no muestran que la amplia permanencia del auditor con un mismo cliente sea aprovechada por los mismos para intentar erosionar la independencia y la objetividad del profesional.		Las preocupaciones de los legisladores por los amplios periodos que los auditores verifican las cuentas a un mismo cliente no tienen soporte empírico, por tanto, tampoco resultaría adecuado implantar medidas de rotación de firmas o auditores.	Las conclusiones deben ser interpretadas teniendo en cuenta las limitaciones que conlleva la muestra de usuarios utilizada en el trabajo. Sería preciso realizar un estudio adicional con otros grupos de usuarios.	

Cuadro 5.71: Elementos fundamentales en los estudios empíricos analizados.

Autor	Titulo	Método utilizado	Elementos de la muestra	Número de elementos
Reynolds et al. (2004)	"Professional Service Fees and Auditor Objectivity"	Regresión logística	Entidades auditadas	4.148
Resultados		Recomendaciones		Limitaciones
En un primer momento, los autores detectan una relación positiva entre los devengos anormales en los beneficios y los honorarios por servicios de no-auditoría. No obstante, cuando se incluye como variable de control el tamaño del cliente entonces la anterior relación significativa desaparece.		Los resultados no soportan las preocupaciones de la SEC relativas al hecho de que la prestación de otros servicios por parte de los auditores podrían perjudicar su objetividad.		Los datos del trabajo se refieren a un período de tiempo muy corto, sería conveniente corroborar los resultados con datos de una serie de años (pero todavía no existen datos disponibles).

ANEXO II
TABLAS DE DATOS



ANEXO IIa. RESULTADOS GENERALES

BLOQUE 1: RESULTADOS REFERENTES A LA REGULACIÓN DE LAS INCOMPATIBILIDADES CON LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA.

- *Respuestas a las preguntas relativas a prohibiciones de determinados servicios agrupadas sólo dos categorías:*

Tabla 8.1bis.ProhibicionD

	N observado	N esperado	Residual
1	203	146,5	56,5
2	90	146,5	-56,5
Total	293		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 43,580
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.2bis.ProhibicionV

	N observado	N esperado	Residual
1	189	146,5	42,5
2	104	146,5	-42,5
Total	293		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 24,659
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.3bis.ProhibicionAI

	N observado	N esperado	Residual
1	217	146,5	70,5
2	76	146,5	-70,5
Total	293		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 67,853
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.4bis.ProhibicionRE

	N observado	N esperado	Residual
1	243	146,5	96,5
2	50	146,5	-96,5
Total	293		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 127,130
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8. 5bis.ProhibicionA

	N observado	N esperado	Residual
1	221	146,5	74,5
2	72	146,5	-74,5
Total	293		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 75,771
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.6bis.ProhibicionAD

	N observado	N esperado	Residual
1	226	146,5	79,5
2	67	146,5	-79,5
Total	293		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 86,283
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

- Respuestas a todas las preguntas agrupadas en sus correspondientes categorías:

Tabla 8.1.ProhibicionD

	N observado	N esperado	Residual
1	94	97,7	-3,7
2	90	97,7	-7,7
3	109	97,7	11,3
Total	293		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 2,055
 p valor = 0,358 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.2.ExcepcionD

	N observado	N esperado	Residual
1	78	54,5	23,5
2	31	54,5	-23,5
Total	109		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 20,266
 p valor = **0,000** (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.3.MasEstrictoD

	N observado	N esperado	Residual
1	20	15,5	4,5
2	11	15,5	-4,5
Total	31		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 2,613
 p valor = 0,106 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.4.NoExcepcionD

	N observado	N esperado	Residual
1			
2			
Total			

Muestra no significativa

Tabla 8.5.ProhibicionV

	N observado	N esperado	Residual
1	102	97,7	4,3
2	104	97,7	6,3
3	87	97,7	-10,3
Total	293		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 1,768
 p valor = 0,413 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.6.ExcepcionV

	N observado	N esperado	Residual
1	69	43,5	25,5
2	18	43,5	-25,5
Total	87		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 29,897
 p valor = **0,000** (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.7.MasEstrictoV

	N observado	N esperado	Residual
1	7	9	-2
2	11	9	2
Total	18		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,889
 p valor = 0,346 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.9.CdadesSignificativasV

	N observado	N esperado	Residual
1	73	43,5	29,5
2	14	43,5	-29,5
Total	87		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 40,011
 p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.11.GradoSubjetividadV

	N observado	N esperado	Residual
1	73	43,5	29,5
2	14	43,5	-29,5
Total	87		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 40,011
 p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.13.ProhibicionAI

	N observado	N esperado	Residual
1	148	97,3	-50,7
2	76	97,3	-21,3
3	68	97,3	-29,3
Total	292		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 38,890
 p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.8.NoExcepcionV

	N observado	N esperado	Residual
1			
2			
Muestra no significativa			
Total			

Tabla 8.10.%SignificatividadV

	N observado	N esperado	Residual
1	8	12,2	-4,2
2	29	12,2	16,8
3	17	12,2	4,8
4	10	12,2	-2,2
5	4	12,2	-8,2
6	5	12,2	-7,2
Total	73		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 36,726
 p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.12.SituacionSubjetivV

	N observado	EI	ES
1	7	2,07	11,93
2	62	56	67,99
3	52	44,41	59,58

Aproximación a una Normal = los intervalos no se solapan
 EI = intervalo inferior, ES = intervalo superior

Tabla 8.14.ExcepcionAI

	N observado	N esperado	Residual
1	56	34	22
2	12	34	-22
Total	68		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 28,471
 p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.15.MasEstrictoAI

	N observado	N esperado	Residual
1	8	6	2
2	4	6	-2
Total	12		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 1,333
 p valor = 0,248 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.16.NoExcepcionesAI

	N observado	N esperado	Residual
1	4	4	0
2	4	4	0
Total	8		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,000
 p valor = 1,000 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.17.ResponsabOrgGestionAI

	N observado	N esperado	Residual
1	58	34	24
2	10	34	-24
Total	68		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 33,882
 p valor = 0,000 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.18.EstablecerResponsabAI

	N observado	N esperado	Residual
1	35	28	7
2	21	28	-7
Total	56		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 3,500
 p valor = 0,061 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.19.ProhibicionRE

	N observado	N esperado	Residual
1	162	97,3	64,7
2	50	97,3	-47,3
3	80	97,3	-17,3
Total	292		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 69,068
 p valor = 0,000 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.20.ExcepcionRE

	N observado	N esperado	Residual
1	69	40	29
2	11	40	-29
Total	80		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 42,050
 p valor = 0,000 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.21.MasEstrictoRE

	N observado	N esperado	Residual
1	9	5,5	3,5
2	2	5,5	-3,5
Total	11		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 4,455
 p valor = 0,035 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.22.NoExcepcionesRE

	N observado	N esperado	Residual
1			
2			
Total			

Muestra no significativa

Tabla 8.23. ActivEmpNormalRE

	N observado	N esperado	Residual
1	63	40,5	22,5
2	18	40,5	-22,5
Total	81		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 25,000
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.25. %SignificativoRE

	N observado	N esperado	Residual
1	7	11,2	-4,2
2	22	11,2	10,8
3	24	11,2	12,8
4	7	11,2	-4,2
5	3	11,2	-8,2
6	4	11,2	-7,2
Total	67		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 25,675
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.27. ExcepcionA

	N observado	N esperado	Residual
1	54	35,5	18,5
2	17	35,5	-18,5
Total	71		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 19,282
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.29. NoExcepcionA

	N observado	N esperado	Residual
1	7	5	2
2	3	5	-2
Total	10		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 1,600
p valor = 0,206 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.24. RelacionSignificativaRE

	N observado	N esperado	Residual
1	67	40	27
2	13	40	-27
Total	80		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 36,450
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.26. ProhibicionA

	N observado	N esperado	Residual
1	149	97,3	51,7
2	72	97,3	-25,3
3	71	97,3	-26,3
Total	292		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 41,144
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.28. MasEstrictoA

	N observado	N esperado	Residual
1	10	8,5	1,5
2	7	8,5	-1,5
Total	17		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,529
p valor = 0,467 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.30. ProhibicionAD

	N observado	N esperado	Residual
1	154	97,3	56,7
2	67	97,3	-30,3
3	71	97,3	-26,3
Total	292		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 49,568
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.31.ExcepcionAD

	N observado	N esperado	Residual
1	59	35,5	23,5
2	12	35,5	-23,5
Total	71		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 31,113
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.32.MasEstrictoAD

	N observado	N esperado	Residual
1	9	6	3
2	3	6	-3
Total	12		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 3,000
p valor = 0,083 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.33.MasRestriccionesAD

	N observado	N esperado	Residual
1	8	4,5	3,5
2	1	4,5	-3,5
Total	9		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 5,444
p valor = 0,020 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.34.ProhibicionSF

	N observado	N esperado	Residual
1	155	146	9
2	137	146	-9
Total	292		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 1,110
p valor = 0,292 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.35.MasEstrictoSF

	N observado	N esperado	Residual
1	47	77,5	-30,5
2	108	77,5	30,5
Total	155		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 24,006
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.36. ProhibicionHE

	N observado	N esperado	Residual
1	203	146	57
2	89	146	-57
Total	292		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 45,507
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.37.HonorariosIndebidosHE

	N observado	N esperado	Residual
1	242	146	96
2	50	146	-96
Total	292		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 126,247
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.38.PorcentajeIndebidoHE

	N observado	N esperado	Residual
1	38	40,3	-2,3
2	54	40,3	13,7
3	59	40,3	18,7
4	28	40,3	-12,3
5	19	40,3	-21,3
6	44	40,3	3,7
Total	242		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 28,793
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.39. ProhibicionPI

	N observado	N esperado	Residual
1	228	146	82
2	64	146	-82
Total	293		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 92,110
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.40. MasEstrictoPI

	N observado	N esperado	Residual
1	58	114	-56
2	170	114	56
Total	228		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 55,018
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.41. NumAñosPI

	N observado	N esperado	Residual
2	2	6,6	-4,6
3	6	6,6	-0,6
5	23	6,6	16,4
6	1	6,6	-5,6
8	1	6,6	-5,6
9	2	6,6	-4,6
10	11	6,6	4,4
Total	46		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 59,913
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.42. ProhibicionOS

	N observado	EI	ES
1	90	74,52	105,48
2	106	89,88	122,12
3	210	194,88	225,18
4	155	138,25	171,75

Aproximación a una Normal =
 los intervalos se solapan
 EI = intervalo inferior, ES = intervalo superior

BLOQUE 2: RESULTADOS REFERENTES A LA REGULACIÓN DE LOS COMITÉS DE AUDITORÍA.

Tabla 8.43. ObligMasEmpresasCA

	N observado	N esperado	Residual
1	126	146	-20
2	166	146	20
Total	292		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 5,479
p valor = 0,019 (Valores significativos para $p < 0,05$)

Tabla 8.44. TipoEmpresasCA

	N observado	N esperado	Residual
1	40	26,5	13,5
2	13	26,5	-13,5
Total	53		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 13,755
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.45.CifraNegocioCA

	N observado	N esperado	Residual
1	17	8	9
2	5	8	-3
3	10	8	2
4	1	8	-7
5	0	8	-8
6	7	8	-1
Total	40		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 18,000
p valor = 0,001 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.47.NumMinConsejerosCA

	N observado	N esperado	Residual
1	150	86,5	63,5
2	23	86,5	-63,5
Total	173		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 93,231
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.49.CciaYExperienciaCA

	N observado	N esperado	Residual
1	161	86,5	74,5
2	12	86,5	-74,5
Total	173		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 128,329
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.51.NumMinEncuentrosCA

	N observado	N esperado	Residual
1	150	86,5	63,5
2	23	86,5	-63,5
Total	173		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 93,231
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.46.MasConcrecionReqCA

	N observado	N esperado	Residual
1	173	146	27
2	119	146	-27
Total	292		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 9,986
p valor = 0,002 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.48.%SobreTotalCA

	N observado	N esperado	Residual
1	10	25	-15
2	22	25	-3
3	36	25	11
4	17	25	-8
5	23	25	-2
6	42	25	17
Total	150		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 28,480
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.50.NumAñosCA

	N observado	N esperado	Residual
1	12	40,3	-28,3
2	75	40,3	34,8
3	50	40,3	9,8
4	24	40,3	-16,3
Total	161		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 58,752
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.52.NumEncuentrosCA

	N observado	N esperado	Residual
1	20	30	-10
2	26	30	-4
3	78	30	48
4	24	30	-6
5	2	30	-28
Total	150		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 108,000
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.53. Competencias SNACA

	N observado	N esperado	Residual
1	200	146	54
2	92	146	-54
Total	292		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 39,945
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.54. Tipo Competencias CA

	N observado	EI	ES
1	126	112,62	139,38
2	101	87,14	114,86
3	172	162,38	181,62
4	4	0,11	7,88

Aproximación a una Normal =
 los intervalos no se solapan
 EI = intervalo inferior, ES = intervalo superior

BLOQUE 3: RESULTADOS REFERENTES A LA REGULACIÓN DE LA ROTACIÓN DE LOS AUDITORES

Tabla 8.55. RegPerConA

	N observado	N esperado	Residual
1	153	146	7
2	139	146	-7
Total	292		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,671
 p valor = 0,413 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.56. PerMaxImprorrogable

	N observado	N esperado	Residual
1	98	76,5	21,5
2	55	76,5	-21,5
Total	153		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 12,085
p valor = 0,001 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.57. NumAñosA

	N observado	N esperado	Residual
1	10	24,5	-14,5
2	30	24,5	5,5
3	27	24,5	2,5
4	31	24,5	6,5
Total	98		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 11,796
p valor = 0,008 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.58. RotMiemEquiA

	N observado	N esperado	Residual
1	159	146	13
2	133	146	-13
Total	292		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 2,315
 p valor = 0,128 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.59. Todo Tipo Sociedades A

	N observado	N esperado	Residual
1	113	79,5	33,5
2	46	79,5	-33,5
Total	159		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 28,233
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

BLOQUE 4: RESULTADOS REFERENTES A LA REGULACIÓN DE LA PUBLICACIÓN DE HONORARIOS

Tabla 8.60. PubHonorA

	N observado	N esperado	Residual
1	149	146	3
2	143	146	-3
Total	292		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,123
 p valor = 0,725 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.61. Mayor Desglose A

	N observado	N esperado	Residual
1	108	74,5	33,5
2	41	74,5	-33,5
Total			

χ^2 (Chi-cuadrado) = 30,128
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.62. PubHonorEmpAud

	N observado	N esperado	Residual
1	130	146	-16
2	162	146	16
Total	292		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 3,507
 p valor = 0,061 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.63. Mayor Desglose EmpAud

	N observado	N esperado	Residual
1	103	65	38
2	27	65	-38
Total	130		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 44,431
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

ANEXO IIb. RESULTADOS REFERENTES A LA PROFESIÓN DE AUDITOR

BLOQUE 1: RESULTADOS REFERENTES A LA REGULACIÓN DE LAS INCOMPATIBILIDADES CON LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA: OPINIÓN DE LOS PROFESIONALES AUDITORES

- *Respuestas a las preguntas relativas a prohibiciones de determinados servicios agrupadas sólo dos categorías:*

Tabla 8.1Abis.ProhibicionD

	N observado	N esperado	Residual
1	120	95	25
2	70	95	-25
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 13,158
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.2Abis.ProhibicionV

	N observado	N esperado	Residual
1	102	95	7
2	88	95	-7
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 1,032
p valor = 0,310 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.3Abis.ProhibicionAI

	N observado	N esperado	Residual
1	140	95	45
2	50	95	-45
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 42,632
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.4Abis.ProhibicionRE

	N observado	N esperado	Residual
1	153	95	58
2	37	95	-58
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 70,821
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.5Abis.ProhibicionA

	N observado	N esperado	Residual
1	137	95	42
2	53	95	-42
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 37,137
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.6Abis.ProhibicionAD

	N observado	N esperado	Residual
1	140	95	45
2	50	95	-45
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 42,632
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

- Respuestas a todas las preguntas agrupadas en sus correspondientes categorías:

Tabla 8.1A.ProhibicionD

	N observado	N esperado	Residual
1	46	63,3	-17,3
2	70	63,3	6,7
3	74	63,3	10,7
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 7,242
p valor = 0,027 (Valores significativos para $p < 0,05$)

Tabla 8.2A.ExcepcionD

	N observado	N esperado	Residual
1	54	37	17
2	20	37	-17
Total	74		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 15,622
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.3A.MasEstrictoD

	N observado	N esperado	Residual
1	9	10	-1
2	11	10	1
Total	20		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,200
 p valor = 0,655 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.4A.NoExcepcionD

	N observado	N esperado	Residual
1			
2			
Muestra no significativa			
Total			

χ^2 (Chi-cuadrado) =
 p valor = (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.5A.ProhibicionV

	N observado	N esperado	Residual
1	43	63,3	-20,3
2	88	63,3	24,7
3	59	63,3	-4,3
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 16,432
 p valor = 0,413 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.6A.ExcepcionV

	N observado	N esperado	Residual
1	45	29,5	15,5
2	14	29,5	-15,5
Total	59		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 16,288
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.7A.MasEstrictoV

	N observado	N esperado	Residual
1	3	7	-4
2	11	7	4
Total	14		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 4,571
p valor = 0,033 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.8A.NoExcepcionV

	N observado	N esperado	Residual
1			
2			
Muestra no significativa			
Total			

χ^2 (Chi-cuadrado) =
p valor = (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.9A.CdadesSignificativasV

	N observado	N esperado	Residual
1	49	29,5	19,5
2	10	29,5	-19,5
Total	59		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 25,780
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.10A.%SignificatividadV

	N observado	N esperado	Residual
1	3	8,2	-5,2
2	20	8,2	11,8
3	10	8,2	1,8
4	9	8,2	0,8
5	3	8,2	-5,2
6	4	8,2	-4,2
Total	49		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 26,306
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.11A.GradoSubjetividadV

	N observado	N esperado	Residual
1	47	29,5	17,5
2	12	29,5	-17,5
Total	59		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 20,763
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.12A.SituacionSubjetivV

	N observado	EI	ES
1	1	0,93	2,94
2	42	37,86	46,14
3	36	30,31	41,69

Aproximación a una Normal =
 los intervalos se solapan
 EI = intervalo inferior, ES = intervalo superior

Tabla 8.13A.ProhibicionAI

	N observado	N esperado	Residual
1	89	63,3	25,7
2	50	63,3	-13,3
3	51	63,3	-12,3
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 15,611
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.14A.ExcepcionAI

	N observado	N esperado	Residual
1	43	25,5	17,5
2	8	25,5	-17,5
Total	51		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 24,020
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.15A.MasEstrictoAI

	N observado	N esperado	Residual
1	5	4	1
2	3	4	-1
Total	8		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,500
 p valor = 0,480 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.16A.NoExcepcionesAI

	N observado	N esperado	Residual
1	2	2,5	-0,5
2	3	2,5	0,5
Total	5		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,200
 p valor = 0,655 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.17A.ResponsabOrgGestionAI

	N observado	N esperado	Residual
1	44	25,5	18,5
2	7	25,5	-18,5
Total	51		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 26,843
 p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.18A.EstablecerResponsabAI

	N observado	N esperado	Residual
1	31	22	9
2	13	22	-9
Total	44		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 7,364
 p valor = 0,007 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.19A.ProhibicionRE

	N observado	N esperado	Residual
1	99	63,3	35,7
2	37	63,3	-26,3
3	54	63,3	-9,3
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 32,411
 p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.20A.ExcepcionRE

	N observado	N esperado	Residual
1	48	27	21
2	6	27	-21
Total	54		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 32,667
 p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.21A.MasEstrictoRE

	N observado	N esperado	Residual
1	4	3	1
2	2	3	-1
Total	6		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,667
 p valor = 0,414 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.22A.NoExcepcionesRE

	N observado	N esperado	Residual
1			
2			
Total			

Muestra no significativa

χ^2 (Chi-cuadrado) =
 p valor = (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.23A.ActivEmpNormalRE

	N observado	N esperado	Residual
1	40	27,5	12,5
2	15	27,5	-12,5
Total	55		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 11,364
p valor = 0,001 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.25A.%SignificativoRE

	N observado	N esperado	Residual
1	2	7	-5
2	11	7	4
3	17	7	10
4	5	7	-2
5	3	7	-4
6	4	7	-3
Total	42		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 24,286
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.27A.ExcepcionA

	N observado	N esperado	Residual
1	38	25,5	12,5
2	13	25,5	-12,5
Total	51		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 12,255
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.29A.NoExcepcionA

	N observado	N esperado	Residual
1	Muestra no significativa		
Total			

χ^2 (Chi-cuadrado) =
p valor = (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.24A.RelacionSignificativaRE

	N observado	N esperado	Residual
1	42	27	15
2	12	27	-15
Total	54		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 16,667
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.26A.ProhibicionA

	N observado	N esperado	Residual
1	86	63,3	22,7
2	53	63,3	-10,3
3	51	63,3	-12,3
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 12,200
p valor = 0,002 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.28A.MasEstrictoA

	N observado	N esperado	Residual
1	6	6,5	-0,5
2	7	6,5	0,5
Total	13		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,077
p valor = 0,782 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.30A.ProhibicionAD

	N observado	N esperado	Residual
1	90	63,3	26,7
2	50	63,3	-13,3
3	50	63,3	-13,3
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 16,842
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.31A.ExcepcionAD

	N observado	N esperado	Residual
1	45	25	20
2	5	25	-20
Total	50		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 32,000
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.32A.MasEstrictoAD

	N observado	N esperado	Residual
1	2	2,5	-0,5
2	3	2,5	0,5
Total	5		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,200
p valor = 0,655 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.33A.MasRestriccionesAD

	N observado	N esperado	Residual
1	1	1	0
2	1	1	0
Total	2		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,000
p valor = 1,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.34A.ProhibicionSF

	N observado	N esperado	Residual
1	65	95	-30
2	125	95	30
Total	82		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 18,947
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.35A.MasEstrictoSF

	N observado	N esperado	Residual
1	20	32,5	-12,5
2	45	32,5	12,5
Total	65		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 9,615
p valor = 0,002 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.36A.ProhibicionHE

	N observado	N esperado	Residual
1	116	95	21
2	74	95	-21
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 9,284
p valor = 0,002 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.37A.HonorariosIndebidosHE

	N observado	N esperado	Residual
1	157	95	62
2	33	95	-62
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 80,926
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.38A.PorcentajeIndebidoHE

	N observado	N esperado	Residual
1	11	26,2	-15,2
2	30	26,2	3,8
3	36	26,2	9,8
4	25	26,2	-1,2
5	16	26,2	-10,2
6	39	26,2	12,8
Total	157		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 23,344
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.39A.ProhibicionPI

	N observado	N esperado	Residual
1	143	95	28
2	47	95	-28
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 48,505
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.40A.MasEstrictoPI

	N observado	N esperado	Residual
1	19	71,5	-52,5
2	124	71,5	52,5
Total	143		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 77,098
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.41A.NumAñosPI

	N observado	N esperado	Residual
2	1	3,3	-2,3
3	5	3,3	1,7
5	8	3,3	4,7
8	1	3,3	-2,3
9	1	3,3	-2,3
10	4	3,3	0,7
Total	20		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 6,784
p valor = 0,019 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.42.ProhibicionOS

	N observado	EI	ES
1	55	42,75	67,25
2	59	46,5	71,5
3	143	131,34	154,66
4	100	86,51	113,49

Aproximación a una Normal =
 los intervalos se solapan
 EI = intervalo inferior, ES = intervalo superior

**BLOQUE 2: RESULTADOS REFERENTES A LA REGULACIÓN DE LOS
 COMITÉS DE AUDITORÍA: OPINIÓN DE LOS PROFESIONALES
 AUDITORES**

Tabla 8.43A.ObligMasEmpresasCA

	N observado	N esperado	Residual
1	65	95	-30
2	125	95	30
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 18,947
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.44A.TipoEmpresasCA

	N observado	N esperado	Residual
1	24	16,5	7,5
2	9	16,5	-7,5
Total	33		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 6,818
p valor = 0,009 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.45A.CifraNegocioCA

	N observado	N esperado	Residual
1	8	6	2
2	5	6	-1
3	5	6	-1
4	0	6	-6
5	0	6	-6
6	6	6	0
Total	24		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 1,000
 p valor = 0,801 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.47A.NumMinConsejerosCA

	N observado	N esperado	Residual
1	90	51,5	38,5
2	13	51,5	-38,5
Total	103		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 57,563
 p valor = 0,000 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.49A.CciaYExperienciaCA

	N observado	N esperado	Residual
1	98	51,5	46,5
2	5	51,5	-46,5
Total	103		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 83,971
 p valor = 0,000 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.51A.NumMinEncuentrosCA

	N observado	N esperado	Residual
1	90	51,5	38,5
2	13	51,5	-38,5
Total	103		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 57,563
 p valor = 0,000 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.46A.MasConcrecionReqCA

	N observado	N esperado	Residual
1	103	95	8
2	87	95	-8
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 1,347
 p valor = 0,246 (Valores significativos para p<0,05)

Tabla 8.48A.%SobreTotalCA

	N observado	N esperado	Residual
1	6	15	-9
2	9	15	-6
3	24	15	9
4	13	15	-2
5	16	15	1
6	22	15	7
Total	90		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 16,800
 p valor = 0,000 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.50A.NumAñosCA

	N observado	N esperado	Residual
1	2	24,5	-22,5
2	39	24,5	14,5
3	36	24,5	11,5
4	21	24,5	-3,5
Total	98		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 35,143
 p valor = 0,000 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.52A.NumEncuentrosCA

	N observado	N esperado	Residual
1	10	18	-8
2	12	18	-6
3	49	18	31
4	18	18	0
5	1	18	-17
Total	90		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 75,000
 p valor = 0,000 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.53A.CompetenciasSNACA

	N observado	N esperado	Residual
1	126	95	31
2	64	95	-31
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 20,232
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.54A.TipoCompetenciasCA

	N observado	EI	ES
1	76	65,24	86,76
2	52	41,17	62,83
3	110	102,67	117,32
4	3	0,35	6,35

Aproximación a una Normal =
 los intervalos no se solapan
 EI = intervalo inferior, ES = intervalo superior

BLOQUE 3: RESULTADOS REFERENTES A LA REGULACIÓN DE LA ROTACIÓN DE LOS AUDITORES: OPINIÓN DE LOS PROFESIONALES AUDITORES

Tabla 8.55A.RegPerConA

	N observado	N esperado	Residual
1	75	95	-20
2	115	95	20
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 8,421
p valor = 0,004 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.56A.PerMaxImprorrogable

	N observado	N esperado	Residual
1	39	37,5	1,5
2	36	37,5	-1,5
Total	75		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,120
 p valor = 0,729 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.57A.NumAñosA

	N observado	N esperado	Residual
1	2	9,8	-7,8
2	5	9,8	-4,8
3	12	9,8	2,3
4	20	9,8	10,3
Total	39		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 19,769
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.58A.RotMiemEquiA

	N observado	N esperado	Residual
1	77	95	-18
2	113	95	18
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 6,821
p valor = 0,009 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.59A. Todo Tipo Sociedades A

	N observado	N esperado	Residual
1	41	38,5	2,5
2	36	38,5	-2,5
Total	77		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,325
 p valor = 0,569 (Valores significativos para $p < 0,01$)

**BLOQUE 4: RESULTADOS REFERENTES A LA REGULACIÓN DE LA
 PUBLICACIÓN DE HONORARIOS: OPINIÓN DE LOS PROFESIONALES
 AUDITORES**

Tabla 8.60A. PubHonorA

	N observado	N esperado	Residual
1	64	95	-31
2	126	95	31
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 20,232
 p valor = **0,000** (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.61A. Mayor Desglose A

	N observado	N esperado	Residual
1	35	32	3
2	29	32	-3
Total	64		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,563
 p valor = 0,453 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.62A. PubHonorEmpAud

	N observado	N esperado	Residual
1	49	95	-46
2	141	95	46
Total	190		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 44,547
 p valor = **0,000** (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.63A. Mayor Desglose EmpAud

	N observado	N esperado	Residual
1	31	24,5	6,5
2	18	24,5	-6,5
Total	49		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 3,449
 p valor = 0,063 (Valores significativos para $p < 0,01$)

ANEXO IIc. RESULTADOS REFERENTES A LA PROFESIÓN DE PROFESOR

BLOQUE 1: RESULTADOS REFERENTES A LA REGULACIÓN DE LAS INCOMPATIBILIDADES CON LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA: OPINIÓN DE LOS PROFESORES DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

- *Respuestas a las preguntas relativas a prohibiciones de determinados servicios agrupadas sólo dos categorías:*

Tabla 8.1Pbis. ProhibicionD

	N observado	N esperado	Residual
1	67	41,5	25,5
2	16	41,5	-25,5
Total	83		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 31,337
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.2Pbis. ProhibicionV

	N observado	N esperado	Residual
1	68	41,5	26,5
2	15	41,5	-26,5
Total	83		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 33,843
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.3Pbis. ProhibicionAI

	N observado	N esperado	Residual
1	61	41,5	19,5
2	22	41,5	-19,5
Total	83		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 18,325
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.4Pbis. ProhibicionRE

	N observado	N esperado	Residual
1	74	41,5	32,5
2	9	41,5	-32,5
Total	83		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 50,904
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.5Pbis. ProhibicionA

	N observado	N esperado	Residual
1	70	41,5	28,5
2	13	41,5	-28,5
Total	83		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 39,145
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.6Pbis. ProhibicionAD

	N observado	N esperado	Residual
1	69	41,5	27,5
2	14	41,5	-27,5
Total	83		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 36,446
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

- Respuestas a todas las preguntas agrupadas en sus correspondientes categorías:

Tabla 8.1P. ProhibicionD

	N observado	N esperado	Residual
1	42	27,7	14,3
2	16	27,7	-11,7
3	25	27,7	-2,7
Total	83		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 12,602
p valor = 0,002 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.2P. ExcepcionD

	N observado	N esperado	Residual
1	20	12,5	7,5
2	5	12,5	-7,5
Total	25		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 9,000
p valor = 0,003 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.3P. MasEstrictoD

	N observado	N esperado	Residual
1	5	5	0
Total	5		

Tabla 8.4P. NoExcepcionD

	N observado	N esperado	Residual
1			
2			
Total			

Muestra no significativa

Tabla 8.5P. ProhibicionV

	N observado	N esperado	Residual
1	48	27,7	20,3
2	15	27,7	-12,7
3	20	27,7	-7,7
Total	83		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 22,867
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.6P. ExcepcionV

	N observado	N esperado	Residual
1	18	10	8
2	2	10	-8
Total	20		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 12,800
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.7P. MasEstrictoV

	N observado	N esperado	Residual
1	2	2	0
Muestra no significativa			
Total	2		

Tabla 8.8P. NoExcepcionV

	N observado	N esperado	Residual
1			
2			
Muestra no significativa			
Total			

Tabla 8.9P. CdadesSignificativasV

	N observado	N esperado	Residual
1	19	10	9
2	1	10	-9
Total	20		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 16,200
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.10P. %SignificatividadV

	N observado	N esperado	Residual
1	2	3,8	-1,8
2	8	3,8	4,2
3	7	3,8	3,2
4	1	3,8	-2,8
5	1	3,8	-2,8
6	19		
Total			

χ^2 (Chi-cuadrado) = 12,316
p valor = 0,015 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.11P. GradoSubjetividadV

	N observado	N esperado	Residual
1	18	10	8
2	2	10	-8
Total	20		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 12,800
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.12P. SituacionSubjetivV

	N observado	EI	ES
1	5	1,27	8,72
2	17	15,09	18,90
3	13	9,27	16,72

Aproximación a una Normal =
 los intervalos se solapan
 EI = intervalo inferior, ES = intervalo superior

Tabla 8.13P. ProhibicionAI

	N observado	N esperado	Residual
1	48	27,3	20,7
2	22	27,3	-5,3
3	12	27,3	-15,3
Total	82		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 25,268
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.14P. ExcepcionAI

	N observado	N esperado	Residual
1	9	6	3
2	3	6	-3
Total	12		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 3,000
p valor = 0,083 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.15P. MasEstrictoAI

	N observado	N esperado	Residual
1	2	1,5	0,5
2	1	1,5	-0,5
Total	3		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,333
 p valor = 0,564 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.16P. NoExcepcionesAI

	N observado	N esperado	Residual
1	1	1	0
2	1	1	0
Total	2		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,000
 p valor = 1,000 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.17P. ResponsabOrgGestionAI

	N observado	N esperado	Residual
1	12	12	0
2	0		0
Total	12		

Tabla 8.18P. EstablecerResponsabAI

	N observado	N esperado	Residual
1	4	5,5	-1,5
2	7	5,5	1,5
Total	11		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,818
 p valor = 0,366 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.19P. ProhibicionRE

	N observado	N esperado	Residual
1	55	27,3	27,7
2	9	27,3	-18,3
3	18	27,3	-9,3
Total	82		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 43,488
 p valor = 0,000 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.20P. ExcepcionRE

	N observado	N esperado	Residual
1	16	9	7
2	2	9	-7
Total	18		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 10,889
 p valor = 0,001 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.21P. MasEstrictoRE

	N observado	N esperado	Residual
1	2	2	0
Muestra no significativa			
Total	2		

Tabla 8.22P. NoExcepcionesRE

	N observado	N esperado	Residual
1			
2			
Muestra no significativa			
Total			

χ^2 (Chi-cuadrado) =
 p valor = (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.23P. ActivEmpNormalRE

	N observado	N esperado	Residual
1	17	9	8
2	1	9	-8
Total	18		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 14,222
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.25P. %SignificativoRE

	N observado	N esperado	Residual
1	4	4,5	-0,5
2	7	4,5	2,5
3	6	4,5	1,5
4	1	4,5	-3,5
5	0	4,5	-4,5
6	0	4,5	-4,5
Total	18		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 4,667
 p valor = 0,198 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.27P. ExcepcionA

	N observado	N esperado	Residual
1	14	7,5	6,5
2	1	7,5	-6,5
Total	15		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 11,267
p valor = 0,001 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.29P. NoExcepcionA

	N observado	N esperado	Residual
1			
2			
Total			

Muestra no significativa

χ^2 (Chi-cuadrado) =
 p valor = (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.24P. RelacionSignificativaRE

	N observado	N esperado	Residual
1	18	18	0
2	0		
Total	18		

Tabla 8.26P. ProhibicionA

	N observado	N esperado	Residual
1	54	27,3	26,7
2	13	27,3	-14,3
3	15	27,3	-12,3
Total	82		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 39,098
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.28P. MasEstrictoA

	N observado	N esperado	Residual
1			
2			
Total			

Muestra no significativa

Tabla 8.30P. ProhibicionAD

	N observado	N esperado	Residual
1	54	27,3	26,7
2	14	27,3	-13,3
3	14	27,3	-13,3
Total	82		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 39,024
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.31P. ExcepcionAD

	N observado	N esperado	Residual
1	12	7	5
2	2	7	-5
Total	14		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 7,143
p valor = 0,008 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.32P. MasEstrictoAD

	N observado	N esperado	Residual
1	2	2	0
Total	2		

Muestra no significativa

Tabla 8.33P. MasRestriccionesAD

	N observado	N esperado	Residual
1	2	2	0
2			
Total	2		

Muestra no significativa

Tabla 8.34P. ProhibicionSF

	N observado	N esperado	Residual
1	72	41	31
2	10	41	-31
Total	82		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 46,878
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.35P. MasEstrictoSF

	N observado	N esperado	Residual
1	12	36	-24
2	60	36	24
Total	72		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 32,000
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.36P. ProhibicionHE

	N observado	N esperado	Residual
1	73	41	32
2	9	41	-32
Total	82		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 49,951
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.37P. HonorariosIndebidosHE

	N observado	N esperado	Residual
1	70	41	29
2	12	41	-29
Total	82		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 41,024
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.38P. PorcentajeIndebidoHE

	N observado	N esperado	Residual
1	23	11,7	11,3
2	21	11,7	9,3
3	16	11,7	4,3
4	2	11,7	-9,7
5	3	11,7	-8,7
6	5	11,7	-6,7
Total	70		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 38,343
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.39P. ProhibicionPI

	N observado	N esperado	Residual
1	69	41	28
2	13	41	-28
Total	82		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 38,244
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.40P. MasEstrictoPI

	N observado	N esperado	Residual
1	30	34,5	-4,5
2	39	34,5	4,5
Total	69		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 1,174
p valor = 0,279 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.41P.NumAñosPI

	N observado	N esperado	Residual
2	1	4,5	-3,5
3	1	4,5	-3,5
5	15	4,5	11,5
6	1	4,5	-3,5
9	1	4,5	-3,5
10	7	4,5	2,5
Total	27		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 4,893
p valor = 0,032 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.42.ProhibicionOS

	N observado	EI	ES
1	31	22,36	39,64
2	42	33,07	50,93
3	63	55,36	70,64
4	51	42,31	59,69

Aproximación a una Normal =
 los intervalos no se solapan
 EI = intervalo inferior, ES = intervalo superior

BLOQUE 2: RESULTADOS REFERENTES A LA REGULACIÓN DE LOS COMITÉS DE AUDITORÍA: OPINIÓN DE LOS PROFESORES DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

Tabla 8.43P. ObligMasEmpresasCA

	N observado	N esperado	Residual
1	49	41	8
2	33	41	-8
Total	82		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 3,122
p valor = 0,077 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.44P. TipoEmpresasCA

	N observado	N esperado	Residual
1	12	6,5	5,5
2	1	6,5	-5,5
Total	13		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 9,308
p valor = 0,002 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.45P. CifraNegocioCA

	N observado	N esperado	Residual
1	7	4	3
2	0	0	0
3	4	4	0
4	0	0	0
5	0	0	0
6	1	4	-3
Total	12		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 4,500
 p valor = 0,105 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.47P. NumMinConsejerosCA

	N observado	N esperado	Residual
1	49	26	23
2	3	26	-23
Total	52		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 40,692
 p valor = 0,000 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.49P. CciaYExperienciaCA

	N observado	N esperado	Residual
1	50	26	24
2	2	26	-24
Total	52		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 44,308
 p valor = 0,000 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.51P. NumMinEncuentrosCA

	N observado	N esperado	Residual
1	48	26	22
2	4	26	-22
Total	52		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 37,231
 498 p valor = 0,000 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.46P. MasConcrecionReqCA

	N observado	N esperado	Residual
1	52	41	11
2	30	41	-11
Total	82		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 5,902
 p valor = 0,015 (Valores significativos para p<0,05)

Tabla 8.48P. %SobreTotalCA

	N observado	N esperado	Residual
1	1	8,2	-7,2
2	8	8,2	-0,2
3	9	8,2	0,8
4	4	8,2	-4,2
5	7	8,2	-1,2
6	20	8,2	11,8
Total	49		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 25,816
 p valor = 0,000 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.50P. NumAñosCA

	N observado	N esperado	Residual
1	2	12,5	-10,5
2	31	12,5	18,5
3	14	12,5	1,5
4	3	12,5	-9,5
Total	50		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 43,600
 p valor = 0,000 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.52P. NumEncuentrosCA

	N observado	N esperado	Residual
1	9	12	-3
2	10	12	-2
3	23	12	11
4	6	12	-6
5	0	0	0
Total	48		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 14,167
 p valor = 0,003 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.53P. CompetenciasSNACA

	N observado	N esperado	Residual
1	65	41	24
2	17	41	-24
Total	82		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 28,098
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.54P. TipoCompetenciasCA

	N observado	EI	ES
1	49	42,19	55,81
2	43	35,52	50,48
3	57	51,81	62,19
4	0	0	0

Aproximación a una Normal =
 los intervalos se solapan
 EI = intervalo inferior, ES = intervalo superior

BLOQUE 3: RESULTADOS REFERENTES A LA REGULACIÓN DE LA ROTACIÓN DE LOS AUDITORES: OPINIÓN DE LOS PROFESORES DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

Tabla 8.55P. RegPerConA

	N observado	N esperado	Residual
1	66	41	25
2	16	41	-25
Total	82		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 30,488
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.56P. PerMaxImprorrogable

	N observado	N esperado	Residual
1	51	33	18
2	15	33	-18
Total	66		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 19,636
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.57P. NumAñosA

	N observado	N esperado	Residual
1	5	12,8	-7,8
2	21	12,8	8,3
3	14	12,8	1,3
4	11	12,8	-1,8
Total	51		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 10,412
p valor = 0,015 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.58P. RotMiemEquiA

	N observado	N esperado	Residual
1	68	41	27
2	14	41	-27
Total	82		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 35,561
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.59P. TodoTipoSociedadesA

	N observado	N esperado	Residual
1	60	34	26
2	8	34	-26
Total	68		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 39,765
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

BLOQUE 4: RESULTADOS REFERENTES A LA REGULACIÓN DE LA PUBLICACIÓN DE HONORARIOS: OPINIÓN DE LOS PROFESORES DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

Tabla 8.60P. PubHonorA

	N observado	N esperado	Residual
1	72	41	31
2	10	41	-31
Total	82		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 46,878
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.61P. MayorDesgloseA

	N observado	N esperado	Residual
1	63	36	27
2	9	36	-27
Total	72		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 40,500
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.62P. PubHonorEmpAud

	N observado	N esperado	Residual
1	67	41	26
2	15	41	-26
Total	82		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 32,976
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.63P. MayorDesgloseEmpAud

	N observado	N esperado	Residual
1	63	33,5	29,5
2	4	33,5	-29,5
Total	67		

χ^2 (Chi-cuadrado) = 51,955
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

ANEXO II.d. RESULTADOS CONJUNTOS: AUDITORES VERSUS PROFESORES

BLOQUE 1: RESULTADOS REFERENTES A LA REGULACIÓN DE LAS INCOMPATIBILIDADES CON LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA. OPINIÓN CONJUNTA: PROFESORES Y AUDITORES¹

- *Respuestas a las preguntas relativas a prohibiciones de determinados servicios agrupadas sólo dos categorías:*

Tabla 8.1APbis.ProhibicionD

	1	2	Total
Profesor	67A	16R	83
Auditor	120	70A	190
Total	187	86	273

χ^2 (Chi-cuadrado) = 8,259
p valor = 0,004 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.2APbis.ProhibicionV

	1	2	Total
Profesor	68A	15R	83
Auditor	102R	88A	190
Total	170	103	273

χ^2 (Chi-cuadrado) = 19,613
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.3APbis.ProhibicionAI

	1	2	Total
Profesor	61	22	83
Auditor	140	50	190
Total	201	72	273

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,01
 p valor = 0,974 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.4APbis.ProhibicionRE

	1	2	Total
Profesor	74	9	83
Auditor	153	37	190
Total	227	46	273

χ^2 (Chi-cuadrado) = 3,071
 p valor = 0,080 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.5APbis.ProhibicionA

	1	2	Total
Profesor	70	13R	83
Auditor	137	53	190
Total	207	66	273

χ^2 (Chi-cuadrado) = 4,715
p valor = 0,030 (Valores significativos para $p < 0,05$)

Tabla 8.6APbis.ProhibicionAD

	1	2	Total
Profesor	69	14	83
Auditor	140	50	190
Total	209	64	273

χ^2 (Chi-cuadrado) = 2,873
 p valor = 0,090 (Valores significativos para $p < 0,01$)

¹ Para todos aquellos ítems donde la prueba arroje resultados significativos: A = atracción y R = repulsión.

- Respuestas a todas las preguntas agrupadas en sus correspondientes categorías:

Tabla 8.1AP.ProhibicionD

	1	2	3	Total
Profesor	42A	16R	25	83
Auditor	46R	70A	74	190
Total	88	86	99	273

χ^2 (Chi-cuadrado) = 19,381
 p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.2AP.ExcepcionD

	1	2	Total
Profesor	20	5	25
Auditor	54	20	74
Total	74	25	99

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,489
 p valor = 0,484 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.3AP.MasEstrictoD

	1	2	Total
Profesor	5	0	5
Auditor	9	11	20
Total	14	11	25

Prueba exacta de Fisher
 p valor = 0,046 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.4AP.NoExcepcionD

	1	2	Total
Profesor			
Auditor			
Total			

Muestra no significativa

Tabla 8.5AP.ProhibicionV

	1	2	3	Total
Profesor	48A	15R	20	83
Auditor	43R	88A	59	190
Total	91	103	69	273

χ^2 (Chi-cuadrado) = 34,651
 p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.6AP.ExcepcionV

	1	2	Total
Profesor	18	2	20
Auditor	45	14	59
Total	63	16	79

Prueba exacta de Fisher
 p valor = 0,333 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.7AP.MasEstrictoV

	1	2	Total
Profesor	2	0	2
Auditor	3	11	14
Total	5	11	16

Test exacto de Fisher
p valor = 0,083 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.8AP.NoExcepcionV

	1	2	Total
Profesor			
Auditor	Muestra no significativa		
Total			

Tabla 8.9AP.CdadesSignificativasV

	1	2	Total
Profesor	19	1	20
Auditor	49	10	59
Total	68	11	79

Test exacto de Fisher
p valor = 0,273 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.10AP.%SignificatividadV

	1	2	3	4	5	6	Total
Profesor	2	8	7	0	1	1	19
Auditor	3	20	10	9	3	4	49
Total	5	28	17	9	4	5	68

Razón de verosimilitud = 7,795
p valor = 0,168 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.11AP.GradoSubjetividadV

	1	2	Total
Profesor	18	2	20
Auditor	47	12	59
Total	65	14	79

Test exacto de Fisher
p valor = 0,499 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.12AP.ProhibicionAI

	1	2	3	Total
Profesor	48	22	12	82
Auditor	89	50	51	190
Total	137	72	63	272

χ^2 (Chi-cuadrado) = 5,247
p valor = 0,073 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.13AP.ExcepcionAI

	1	2	Total
Profesor	9	3	12
Auditor	43	8	51
Total	52	11	63

Test exacto de Fisher
p valor = 0,425 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.14AP.MasEstrictoAI

	1	2	Total
Profesor	2	1	3
Auditor	5	3	8
Total	7	4	11

Test exacto de Fisher
p valor = 1,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.15AP.NoExcepcionesAI

	1	2	Total
Profesor	1	1	2
Auditor	2	3	5
Total	3	4	7

Test exacto de Fisher
p valor = 1,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.16AP.ResponsabOrgGestionAI

	1	2	Total
Profesor	12	0	12
Auditor	44	7	51
Total	56	7	63

Test exacto de Fisher
p valor = 0,329 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.17AP.EstablecerResponsabAI

	1	2	Total
Profesor	4	7	11
Auditor	31	13	44
Total	35	20	55

Test exacto de Fisher
p valor = 0,076 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.18AP.ProhibicionRE

	1	2	3	Total
Profesor	55	9	18	82
Auditor	99	37	54	190
Total	154	46	72	272

χ^2 (Chi-cuadrado) = 5,618
p valor = 0,060 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.19AP.ExcepcionRE

	1	2	Total
Profesor	16	2	18
Auditor	48	6	54
Total	64	8	72

Test exacto de Fisher
p valor = 1,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.20AP.MasEstrictoRE

	1	2	Total
Profesor	2	0	2
Auditor	4	2	6
Total	6	2	8

Test exacto de Fisher
p valor = 1,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.21AP.NoExcepcionesRE

	1	2	Total
Profesor			
Auditor			
Total			

Muestra no significativa

Tabla 8.22AP.ActivEmpNormalRE

	1	2	Total
Profesor	17	1	18
Auditor	40	15	55
Total	57	16	73

Test exacto de Fisher
p valor = 0,097 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.23AP.RelacionSignificativaRE

	1	2	Total
Profesor	18	0R	18
Auditor	42	12	54
Total	60	12	72

Test exacto de Fisher
p valor = 0,030 (Valores significativos para $p < 0,05$)

Tabla 8.24AP.%SignificativoRE

	1	2	3	4	5	6	Total
Profesor	4	7	6	1	0	0	18
Auditor	2	11	17	5	3	4	42
Total	6	18	23	6	3	4	60

Razón de verosimilitud = 9,799
p valor = 0,081 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.25AP.ProhibicionA

	1	2	3	Total
Profesor	54A	13R	15R	82
Auditor	86R	53	51	190
Total	140	66	66	272

χ^2 (Chi-cuadrado) = 9,866
p valor = 0,007 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.26AP.ExcepcionA

	1	2	Total
Profesor	14	1	15
Auditor	38	13	51
Total	52	14	66

Test exacto de Fisher
p valor = 0,085 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.27AP.MasEstrictoA

	1	2	Total
Profesor	1	0	1
Auditor	6	7	13
Total	7	7	14

Test exacto de Fisher
p valor = 1,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.28AP.NoExcepcionA

	1	2	Total
Profesor	1	0	1
Auditor	3	3	6
Total	4	3	7

Test exacto de Fisher
p valor = 1,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.29AP.ProhibicionAD

	1	2	3	Total
Profesor	54A	14R	14R	82
Auditor	90R	50	50	190
Total	144	64	64	272

χ^2 (Chi-cuadrado) = 7,856
p valor = 0,020 (Valores significativos para $p < 0,05$)

Tabla 8.30AP.ExcepcionAD

	1	2	Total
Profesor	12	2	14
Auditor	45	5	50
Total	57	7	64

Test exacto de Fisher
p valor = 0,642 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.31AP.MasEstrictoAD

	1	2	Total
Profesor	2	0	2
Auditor	2	3	5
Total	4	3	7

Test exacto de Fisher
 p valor = 0,429 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.32AP.MasRestriccionesAD

	1	2	Total
Profesor	2	0	2
Auditor	1	1	2
Total	3	1	4

Test exacto de Fisher
 p valor = 1,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.33AP.ProhibicionSF

	1	2	Total
Profesor	72A	10R	82
Auditor	65R	125A	190
Total	137	135	272

χ^2 (Chi-cuadrado) = 65,814
 p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.34AP.MasEstrictoSF

	1	2	Total
Profesor	12	60	72
Auditor	20	45	65
Total	32	105	137

χ^2 (Chi-cuadrado) = 3,795
 p valor = 0,051 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.35AP.ProhibicionHE

	1	2	Total
Profesor	73A	9R	82
Auditor	116R	74A	190
Total	189	83	272

χ^2 (Chi-cuadrado) = 21,137
 p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.36AP.HonorariosIndebidosHE

	1	2	T
Profesor	70	12	82
Auditor	157	33	190
Total	227	45	272

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,310
 p valor = 0,578 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.37AP.PorcentajeIndebidoHE

	1	2	3	4	5	6	Total
Profesor	23A	21A	16	2R	3R	5R	70
Auditor	11R	30	36	25A	16	39A	157
Total	34	51	52	27A	19	44	227

χ^2 (Chi-cuadrado) = 40,947
 p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.38AP.ProhibicionPI

	1	2	Total
Profesor	69	13	82
Auditor	143	47	190
Total	212	60	272

χ^2 (Chi-cuadrado) = 2,629
 p valor = 0,105 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.39AP.MasEstrictoPI

	1	2	Total
Profesor	30A	39R	69
Auditor	19R	124A	143
Total	49	163	212

χ^2 (Chi-cuadrado) = 28,873
 p valor = **0,000** (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.40AP.NumAñosPI

	2	3	5	6	8	9	10	Total
Profesor	1	1	15	1	0	11	7	27
Auditor	1	5	8	0	1	2	4	20
Total	2	6	23	1	1		11	46

χ^2 (Chi-cuadrado) = 1,943
 p valor = 0,193 (Valores significativos para $p < 0,01$)

BLOQUE 2: RESULTADOS REFERENTES A LA REGULACIÓN DE LOS COMITÉS DE AUDITORÍA. OPINIÓN CONJUNTA: PROFESORES Y AUDITORES

Tabla 8.41AP.ObligMasEmpresasCA

	1	2	Total
Profesor	49A	33R	82
Auditor	65R	125A	190
Total	114	158	272

χ^2 (Chi-cuadrado) = 15,353
 p valor = **0,000** (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.42AP.TipoEmpresasCA

	1	2	Total
Profesor	12	1	13
Auditor	24	9	33
Total	36	10	46

Razón de verosilitud = 2,102
 p valor = 0,147 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.43AP.CifraNegocioCA

	1	2	3	4	5	6	Total
Profesor	7	0	4	0	0	1	12
Auditor	8	5	5	0	0	6	24
Total	15	5	9	0	0	7	36

Razón de verosimilitud = 6,994
 p valor = 0,072 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.44AP.MasConcrecionReqCA

	1	2	Total
Profesor	52	30	82
Auditor	103	87	190
Total	155	117	272

χ^2 (Chi-cuadrado) = 1,980
 p valor = 0,159 (Valores significativos para p<0,05)

Tabla 8.45AP.NumMinConsejerosCA

	1	2	Total
Profesor	49	3	52
Auditor	90	13	103
Total	139	16	155

χ^2 (Chi-cuadrado) = 1,753
 p valor = 0,186 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.46AP.%SobreTotalCA

	1	2	3	4	5	6	Total
Profesor	1	8	9	4	7	20	49
Auditor	6	9	24	13	16	22	90
Total	7	17	33	17	23	42	139

χ^2 (Chi-cuadrado) = 7,379
 p valor = 0,194 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.47AP.CciaYExperienciaCA

	1	2	Total
Profesor	50	2	52
Auditor	98	5	103
Total	148	7	155

Test exacto de Fisher
 p valor = 1,000 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.48AP.NumAñosCA

	1	2	3	4	Total
Profesor	2	31A	14	3R	50
Auditor	2	39R	36	21A	98
Total	4	70	50	24	148

Razón de verosimilitud = 10,269
p valor = 0,016 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.49AP.NumMinEncuentrosCA

	1	2	Total
Profesor	48	4	52
Auditor	90	13	103
Total	138	17	155

χ^2 (Chi-cuadrado) = 0,860
 p valor = 0,354 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.50AP.NumEncuentrosCA

	1	2	3	4	5	Total
Profesor	9	10	23	6	0	48
Auditor	10	12	49	18	1	90
Total	19	22	72	24	1	138

χ^2 (Chi-cuadrado) = 4,233
 p valor = 0,375 (Valores significativos para p<0,01)

Tabla 8.51AP.CompetenciasSNACA

	1	2	Total
Profesor	65	17R	82
Auditor	126	64	190
Total	191	81	272

χ^2 (Chi-cuadrado) = 4,595
p valor = 0,032 (Valores significativos para $p < 0,05$)

BLOQUE 3: RESULTADOS REFERENTES A LA REGULACIÓN DE LA ROTACIÓN DE LOS AUDITORES. OPINIÓN CONJUNTA: PROFESORES Y AUDITORES

Tabla 8.52AP.RegPerConA

	1	2	Total
Profesor	66A	16R	82
Auditor	75R	115A	190
Total	141	131	272

χ^2 (Chi-cuadrado) = 38,593
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.53AP.PerMaxImprorrogable

	1	2	Total
Profesor	51A	15R	66
Auditor	39R	36A	75
Total	90	51	141

χ^2 (Chi-cuadrado) = 9,712
p valor = 0,002 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.54AP.NumAñosA

	1	2	3	4	Total
Profesor	5	21A	14	11R	51
Auditor	2	5R	12	20A	39
Total	7	26	26	31	90

Razón de verosimilitud = 13,115
p valor = 0,004 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.55AP.RotMiemEquiA

	1	2	Total
Profesor	68A	14R	82
Auditor	77R	113A	190
Total	145	127	272

χ^2 (Chi-cuadrado) = 41,372
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.56AP.TodoTipoSociedadesA

	1	2	Total
Profesor	60A	8R	68
Auditor	41R	36A	77
Total	101	44	145

χ^2 (Chi-cuadrado) = 20,914
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

**BOQUE 4: RESULTADOS REFERENTES A LA REGULACIÓN DE LA
PUBLICACIÓN DE HONORARIOS. OPINIÓN CONJUNTA:
PROFESORES Y AUDITORES**

Tabla 8.57AP.PubHonorA

	1	2	Total
Profesor	72A	10R	82
Auditor	64R	126A	190
Total	136	136	272

χ^2 (Chi-cuadrado) = 67,110
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.58AP.MayorDesgloseA

	1	2	Total
Profesor	63A	9R	72
Auditor	35R	29A	64
Total	98	38	136

χ^2 (Chi-cuadrado) = 18,118
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.59AP.PubHonorEmpAud

	1	2	Total
Profesor	67A	15R	82
Auditor	49R	141A	190
Total	116	156	272

χ^2 (Chi-cuadrado) = 73,224
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 8.60AP.MayorDesgloseEmpAud

	1	2	Total
Profesor	63A	4R	67
Auditor	31R	18A	49
Total	94	22	116

χ^2 (Chi-cuadrado) = 17,429
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

ANEXO IIe. TABLA RESUMEN DE RESULTADOS

TABLAS	Resultados generales	Resultados diferenciales		Rdos diferenciales
		Audidores	Profesores	Audidores/Profesores
BLOQUE 1				
Tabla 8.1bis	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	Significativo++
Tabla 8.2bis	Significativo/1	No significativo	Significativo/1	Significativo++
Tabla 8.3bis	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.4bis	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.5bis	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	Significativo++
Tabla 8.6bis	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.1	No significativo	Significativo/3	Significativo/1	Significativo++
Tabla 8.2	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.3	No significativo	No significativo	Constante/1	No significativo
Tabla 8.4	Muestra no signif.	Muestra no signif.	Muestra no signif.	Muestra no signif.
Tabla 8.5	No significativo	Significativo/2	Significativo/1	Significativo++
Tabla 8.6	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.7	No significativo	Significativo/2	Muestra no signif.	No significativo
Tabla 8.8	Muestra no signif.	Muestra no signif.	Muestra no signif.	Muestra no signif.
Tabla 8.9	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.10	Significativo/2	Significativo/2	Significativo/2	No significativo
Tabla 8.11	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.12	Significativo/2-3	Significativo/2	Significativo/2-3	--
Tabla 8.13	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.14	Significativo/1	Significativo/1	No significativo	No significativo
Tabla 8.15	No significativo	No significativo	No significativo	No significativo
Tabla 8.16	No significativo	No significativo	No significativo	No significativo
Tabla 8.17	Significativo/1	Significativo/1	Constante/1	No significativo
Tabla 8.18	No significativo	Significativo/1	No significativo	No significativo
Tabla 8.19	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.20	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.21	Significativo/1	No significativo	Muestra no signif.	No significativo
Tabla 8.22	Muestra no signif.	Muestra no signif.	Muestra no signif.	Muestra no signif.
Tabla 8.23	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.24	Significativo/1	Significativo/1	Constante/1	Significativo++
Tabla 8.25	Significativo/2-3	Significativo/3	No significativo	No significativo
Tabla 8.26	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	Significativo++
Tabla 8.27	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.28	No significativo	No significativo	Muestra no signif.	No significativo
Tabla 8.29	No significativo	Muestra no signif.	Muestra no signif.	Muestra no signif.
Tabla 8.30	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	Significativo++
Tabla 8.31	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.32	No significativo	No significativo	Muestra no signif.	No significativo
Tabla 8.33	No significativo	No significativo	Muestra no signif.	No significativo
Tabla 8.34	No significativo	Significativo/2	Significativo/1	Significativo++
Tabla 8.35	Significativo/2	Significativo/2	Significativo/2	No significativo
Tabla 8.36	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	Significativo++
Tabla 8.37	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.38	Significativo/2-3	Significativo/1-6	Significativo/1-2	Significativo++
Tabla 8.39	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.40	Significativo/2	Significativo/2	No significativo	Significativo++
Tabla 8.41	Significativo/5 años	Signif/3-5 años	Signif/5 años	No significativo
Tabla 8.42	Significativo/3	Significativo/3	Significativo/3	--

Anexo Tablas de datos

TABLAS	Resultados generales	Resultados diferenciales		Rdos diferenciales
		Audidores	Profesores	Audidores/Profesores
BLOQUE 2				
Tabla 8.43	Significativo/2	Significativo/2	No significativo	Significativo++
Tabla 8.44	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.45	Significativo/1	No significativo	No significativo	No significativo
Tabla 8.46	Significativo/1	No significativo	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.47	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.48	Significativo/6	Significativo/3	Significativo/6	No significativo
Tabla 8.49	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.50	Significativo/2	Significativo/2-3	Significativo/2	Significativo++
Tabla 8.51	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	No significativo
Tabla 8.52	Significativo/3	Significativo/3	Significativo/3	No significativo
Tabla 8.53	Significativo/1	Significativo/1	Significativo/1	Significativo++
Tabla 8.54	Significativo/3	Significativo/3	Significativo/3	--
BLOQUE 3				
Tabla 8.55	No significativo	Significativo/2	Significativo/1	Significativo++
Tabla 8.56	Significativo/1	No significativo	Significativo/1	Significativo++
Tabla 8.57	Significativo/4	Significativo/4	Significativo/2	Significativo++
Tabla 8.58	No significativo	Significativo/2	Significativo/1	Significativo++
Tabla 8.59	Significativo/1	No significativo	Significativo/1	Significativo++
BLOQUE 4				
Tabla 8.60	No significativo	Significativo/2	Significativo/1	Significativo++
Tabla 8.61	Significativo/1	No significativo	Significativo/1	Significativo++
Tabla 8.62	No significativo	Significativo/2	Significativo/1	Significativo++
Tabla 8.63	Significativo/1	No significativo	Significativo/1	Significativo++

ANEXO III
MODELO DE CUESTIONARIO





ENCUESTA SOBRE REGULACIÓN DEL MERCADO DE AUDITORÍA

Estimad@ compañer@:

El buen funcionamiento de los mercados de productos y servicios es una cuestión fundamental en el desarrollo de la economía de cualquier país. En ocasiones, son los propios mercados los que pueden solucionar las cuestiones o problemas que aparezcan de forma interna, pero determinadas situaciones requieren la existencia de un conjunto de normas que se encarguen de su regulación. Por ello, los organismos reguladores ponen especial atención en la vigilancia y el control de la marcha de los mismos.

En nuestro caso, vamos a referirnos de forma particular a la legislación que afecta al **MERCADO DE SERVICIOS DE AUDITORÍA** en nuestro país.

Este cuestionario tiene por objetivo analizar la prestación de **OTRO TIPO DE SERVICIOS** dentro del mercado de auditoría. En concreto, pretendemos llegar a un consenso sobre cual debe ser la **REGULACIÓN MÁS CORRECTA Y EFICAZ** para el buen funcionamiento del mercado con respecto a la realización de dichas actividades y para el prestigio de la profesión de auditoría.

Sus opiniones son tremendamente **ÚTILES Y VALIOSAS** para conseguir nuestro objetivo. Por ello, les rogamos que nos dediquen unos minutos para completar este cuestionario.

Para su completa tranquilidad, todas las respuestas serán tratadas de forma **ANÓNIMA Y CONFIDENCIAL**.

Le agradecemos de antemano su ayuda y quedamos a su disposición para cualquier consulta o sugerencia que quiera realizarnos. Muchas gracias.

Rosario López Gavira (lgrosa@us.es)
José Ángel Pérez López (jangel@us.es)
Tfno.: 95-455-76-16
Fax.: 95-455-75-69
Universidad de Sevilla

VARIABLES DEMOGRÁFICAS AUDITORES

1. Sexo: Mujer Hombre
2. Edad: Menos de 30 años 30-40 años 40-50 años Más de 50 años
3. ¿Cómo ejerce la profesión de auditor?
- Como auditor individual.
 Como socio de una firma de auditoría.
 Como empleado de una firma de auditoría.
4. ¿Cuántos años lleva ejerciendo su labor?
- Menos de 3.
 Entre 3 y 5.
 Entre 5 y 10.
 Más de 10.

VARIABLES DEMOGRÁFICAS PROFESORES

1. Sexo: Mujer Hombre
2. Edad: Menos de 30 años 30-40 años 40-50 años Más de 50 años
3. ¿Cuál es su situación laboral actual?
- CU
 TU o CEU
 TEU
 Contratado Doctor
 Ayudante Doctor
 Asociado a tiempo completo o Profesor Colaborador.
- Asociado TP
 Ayudante
 Becario.
4. ¿Cuántos años lleva ejerciendo en la Universidad?
- Menos de 3.
 Entre 3 y 5.
 Entre 5 y 10.
 Más de 10.
5. Señale a continuación la opción que define más correctamente su conocimiento sobre la auditoría:
- Tengo conocimientos generales sobre auditoría.
 Imparto o he impartido docencia en auditoría.
 Investigo o he investigado en el área de auditoría.

Como Vd. sabe, recientemente se han producido cambios legales sobre LA ACTIVIDAD DE LA AUDITORÍA en nuestro país, por ello queremos consultarle sobre su opinión:

BLOQUE 1. INTRODUCCIÓN DE NUEVOS SERVICIOS, PRESTADOS TRADICIONALMENTE POR LAS FIRMAS AUDITORAS, QUE SE DECLARAN INCOMPATIBLES CON LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA EN LA NUEVA LEGISLACIÓN.

1. La legislación declara incompatible con los trabajos de auditoría la prestación de Servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera.

1.1 ¿Considera adecuada esta prohibición?

- a Sí, y además pienso que deberían prohibirse radicalmente.
- b No, no debiera existir ninguna prohibición sobre los mismos.
- c Sí, pero estableciendo algunas excepciones.

1.2. En caso de haber elegido la **opción "c"** en la pregunta anterior conteste a la siguiente cuestión: De acuerdo con la regulación, la incompatibilidad se refiere a *"servicios orientados a generar datos integrantes de los estados financieros del cliente, salvo que el cliente asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por el cliente, el cual debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema"*. ¿Está de acuerdo con las excepciones establecidas por la regulación?

Sí No

1.2.1. En caso negativo, ¿cree que la regulación debiera ser más estricta al respecto?

Sí No

1.2.1.1. Si su respuesta ha sido positiva indique con una cruz qué caso/s considera que no debieran constituir una excepción (puede señalar más de una posibilidad):

- Deberían prohibirse con independencia de si están orientados a **generar datos integrantes de los Estados Financieros del cliente**.
- Deberían prohibirse aunque el **cliente asuma la responsabilidad** de la realización del servicio.

2. La legislación declara incompatible con los trabajos de auditoría la prestación de **Servicios de valoración de determinados elementos dentro de las empresas.**

2.1. ¿Considera adecuada esta prohibición?

- a Sí, y además pienso que deberían prohibirse radicalmente.
- b No, no debiera existir ninguna prohibición sobre los mismos.
- c Sí, pero estableciendo algunas **excepciones**.

→ 2.2. En caso de haber elegido la opción “c” en la pregunta anterior conteste a la siguiente cuestión: La legislación actual se refiere a “servicios que conduzcan a la evaluación de **cantidades significativas** en los estados financieros del cliente, siempre que el trabajo de valoración conlleve un **grado significativo de subjetividad**”. ¿Está de acuerdo con las excepciones establecidas por la regulación?

Sí No

▼ 2.2.1. **En caso negativo**, ¿cree que la regulación debiera ser más estricta al respecto?

Sí No

▼ 2.2.1.1. **Si su respuesta ha sido positiva** indique con una cruz qué caso/s considera que no debieran constituir una excepción (puede señalar más de una posibilidad):

- Deberían prohibirse **independientemente de la cantidad** que representen en los Estados Financieros del cliente.
- Deberían prohibirse sin tener en cuenta el **grado de subjetividad** que

2.3. No obstante, y en el supuesto de mantenerse las excepciones establecidas por la regulación, indique su opinión sobre las siguientes cuestiones:

2.3.1. ¿Debería concretarse qué se entiende por “cantidades significativas”?

Sí No

▼ 2.3.1.1. **En caso afirmativo**, indique con una cruz qué porcentaje (calculado sobre la cifra de negocios) consideraría

- 1-10 %
- 11-20 %
- 21-30 %
- 31-40 %
- 41-50 %
- + 50 %

2.3.2. ✓ ¿Debería establecerse de manera específica una forma de medir el “grado de subjetividad significativo”?

Sí No

2.3.2.1. **En caso afirmativo**, indique qué situaciones podrían conllevar un alto grado de subjetividad (puede señalar más de una posibilidad):

- Aquellas que implican la realización de cálculos complicados.
- Aquellas que plantean hipótesis difíciles de verificar.
- Aquellas que tratan sobre información de futuro.

3. La legislación declara incompatible con los trabajos de auditoría la prestación de Servicios de auditoría interna.

3.1. ¿Considera adecuada esta prohibición?

- a Sí, y además pienso que deberían prohibirse radicalmente.
- b No, no debiera existir ninguna prohibición sobre los mismos.
- c Sí, pero estableciendo algunas **excepciones**.

3.2. En caso de haber elegido la opción “c” en la pregunta anterior conteste a la siguiente cuestión: La legislación señala que “*tales servicios podrán prestarse si el órgano de gestión de la empresa o entidad auditada es responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna*”. ¿Está de acuerdo con las excepciones establecidas por la regulación?

Sí No

3.2.1. **En caso negativo**, ¿cree que la regulación debiera ser más estricta al respecto? Sí No

3.2.1.1. **Si su respuesta ha sido positiva** indique con una cruz si está de acuerdo con que el siguiente caso no debiera constituir una excepción:

- Debería prohibirse aunque el órgano de gestión de la entidad auditada se haga responsable.

3.3. No obstante, y en el supuesto de mantenerse la excepción establecida por la regulación, señale su opinión sobre las siguientes cuestiones:

3.3.1. ✓ ¿Debería determinarse específicamente cuándo se entiende que el **órgano de gestión asume la responsabilidad** de todo lo que afecta a la actividad de auditoría interna?

Sí No

→ 3.3.1.1. **En caso afirmativo**, indique cómo podría establecerse la asunción de dicha **responsabilidad**:

- De acuerdo con la postura de la Unión Europea, debe exigirse al Comité de Auditoría que garantice que el órgano de gestión se responsabiliza de la función de auditoría interna.
- De acuerdo con la postura de los Estados Unidos: debe exigirse Además un documento que refleje todos los detalles de la función de auditoría: calendario, alcance y frecuencia del trabajo, personas encargadas, etc...

4. La legislación declara incompatible con los trabajos de auditoría el mantenimiento de relaciones empresariales.

4.1. ¿Considera adecuada esta prohibición?

- a Sí, y además pienso que deberían prohibirse radicalmente.
- b No, no debiera existir ninguna prohibición sobre los mismos.
- c Sí, pero estableciendo algunas **excepciones**.

→ 4.1. En caso de haber elegido la opción “c” en la pregunta anterior conteste a la siguiente cuestión: Los servicios podrán prestarse “*si la relación se ajusta a la actividad empresarial normal, y no es significativa para el auditor de cuentas o para una persona con capacidad de influir en el resultado de la auditoría*”. ¿Está de acuerdo con las excepciones establecidas por la regulación?

Sí No

→ 4.2.1. **En caso negativo**, ¿cree que la regulación debiera ser más estricta al respecto?

Sí No

4.2.1.1. Si su respuesta ha sido positiva indique con una cruz qué caso/s considera que no debieran constituir una excepción (puede señalar más de una posibilidad):

- Deberían prohibirse aunque se ajusten a la actividad empresarial normal de la entidad.
- Deberían prohibirse aunque no sean significativas para el auditor u otra persona influyente en la auditoría.

4.3. No obstante, y en el supuesto de mantenerse las excepciones establecidas por la regulación, señale con una cruz si está de acuerdo con las siguientes cuestiones:

4.3.1. ✓ ¿Debería aclararse en la legislación qué constituye la “actividad empresarial normal”?

Sí No

4.3.1.1. En caso afirmativo, indique según su criterio como definiría la “actividad empresarial normal”:

4.3.2. ✓ ¿Debiera concretarse cuándo una relación es “significativa” para el auditor?

Sí No

4.3.2.1. En caso afirmativo, indique qué porcentaje (entendido como la proporción que representan los honorarios por estos servicios sobre el total de honorarios del auditor) consideraría significativo:

- 1-10 %
- 11-20 %
- 21-30 %
- 31-40 %
- + 50 %

5. La legislación declara incompatible con los trabajos de auditoría la prestación de Servicios de **abogacía**.

5.1. ¿Considera adecuada esta prohibición?

- a Sí, y además pienso que deberían prohibirse radicalmente.
- b No, no debiera existir ninguna prohibición sobre los mismos.
- c Sí, pero estableciendo algunas excepciones.

5.2. En caso de haber elegido la opción “c” en la pregunta anterior conteste a la siguiente cuestión: Los servicios estarán prohibidos, “salvo que se presten por personas jurídicas distintas y con Consejos de Administración diferentes”. ¿Está de acuerdo con la excepción establecidas por la regulación?

Sí No

Modelo de cuestionario

5.2.1. **En caso negativo**, ¿cree que la regulación debiera ser más estricta al respecto?

Sí No

5.2.1.1. **Si su respuesta ha sido positiva** indique con una cruz si está de acuerdo con que el siguiente caso no debiera constituir una excepción:

Debería prohibirse aunque se presten por personas jurídicas y con Consejos de Administración diferentes.

6. La legislación declara incompatible con los trabajos de auditoría la **contratación de altos directivos o personal clave para el cliente de auditoría.**

6.1. ¿Considera adecuada esta prohibición?

- a Sí, y además pienso que deberían prohibirse radicalmente.
- b No, no debiera existir ninguna prohibición sobre los mismos.
- c Sí, pero estableciendo algunas **excepciones.**

6.2. En caso de haber elegido la opción “c” en la pregunta anterior conteste a la siguiente cuestión: Estos servicios están prohibidos “cuando se trate de entidades sujetas a supervisión pública o de entidades emisoras de valores admitidos a cotización en un mercado secundario oficial”. ¿Está de acuerdo con las excepciones establecidas por la regulación?

Sí No

6.2.1. **En caso negativo**, ¿cree que la regulación debiera ser más estricta al respecto?

Sí No

6.2.1.1. **Si su respuesta ha sido positiva** indique con una cruz con cuál de las siguientes opciones está de acuerdo:

- Deberían estar prohibidos en un número mayor de empresas. En cuyo caso, en qué tipo de empresas considera usted que debieran prohibirse:
 - Aquellas cuya cifra de negocios supere los (10.000.000/20.000.000/.../+50.000.000 euros)
- Otras _____

Modelo de cuestionario

10. En esta última cuestión, recabamos su opinión sobre **otros servicios no prohibidos en la reforma** de la legislación sobre auditoría.

10.1 Indique con una cruz cuáles de los siguientes **servicios** considera que **también** debieran ser también **incompatibles con la actividad de auditoría** (puede señalar más de una posibilidad):

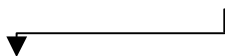
- Servicios actuariales.
- Actuación en la resolución de conflictos.
- Prestación de funciones de gerencia o recursos humanos.
- Servicios de Broker-Dealer.

BLOQUE 2. INTRODUCCIÓN POR VEZ PRIMERA DE UNA REGULACIÓN SOBRE LOS COMITÉS DE AUDITORÍA

1. La legislación establece la **obligación** para determinadas empresas de contar con un Comité de Auditoría.

1.1. La regulación señala que “*sólo estarán obligadas a contar con un Comité de Auditoría las sociedades emisoras de valores cuyas acciones u obligaciones estén admitidas a negociación en mercados secundarios oficiales de valores*”: ¿Cree necesario que se amplíe esta obligatoriedad a un mayor tipo de sociedades sometidas a auditoría?

Sí No



1.1.1 **En caso afirmativo**, indique con una cruz que otro tipo de sociedades incluiría:

- Aquellas cuya cifra de negocio supere los (10.000.000/20.000.000/... +50.000.000) euros.
- Otras (*Por favor, indique cuáles incluiría*) _____

2. La legislación establece los **requisitos** que debe cumplir el Comité de Auditoría.

2.1. La regulación indica que el Comité de Auditoría “deberá tener **mayoría de consejeros no ejecutivos** nombrados por el Consejo de Administración, debiendo elegirse su presidente entre dichos consejeros no ejecutivos, el cual deberá ser sustituido cada cuatro años, pudiendo ser reelegido una vez transcurrido un plazo de un año desde su cese. **El número de miembros, las competencias y las normas de funcionamiento de dicho Comité de Auditoría se fijarán estatutariamente, y deberá favorecer la independencia en su funcionamiento**”. ¿Cree que deberían regularse con más concreción los requisitos que deben cumplir los Comités de Auditoría?

Sí No

En caso afirmativo:

2.2. ¿Piensa que es necesario obligar a que el Comité de Auditoría esté integrado por un **número mínimo de consejeros independientes?**

Sí No

2.2.1. **En caso afirmativo**, indique un porcentaje sobre el total:

1-10 %	11-20 %	21-30 %	31-40 %	41-50 %	
--------	---------	---------	---------	---------	--

2.3. ¿Cree que es necesario que se garantice que los miembros del Comité de Auditoría cuenten con la **competencia y experiencia suficiente para la labor que realizan?**

Sí No

2.3.1. **En caso afirmativo**, indique un número de años:

Menos de 3 años	Entre 3 y 5 años	Entre 5 y 10 años	Más de 10 años
-----------------	------------------	-------------------	----------------

2.4. ¿Considera adecuado que se estableciera un **número mínimo anual de encuentros del Comité?**

Sí No

2.4.1. **En caso afirmativo**, indique cuántos encuentros anuales establecería:

Uno cada mes	Uno cada cuatrimestre	Uno cada trimestre	Uno cada año
--------------	-----------------------	--------------------	--------------

3. En esta última cuestión, recabamos su opinión sobre las **competencias del Comité de Auditoría con respecto a la contratación de servicios de no-auditoría** (aspecto no tratado en la reforma de la legislación).

3.1. ¿Cree que tendrían que establecerse legalmente las **competencias que deben asumir los Comités de Auditoría** con referencia a la contratación de los auditores para la realización de otros servicios adicionales?

Sí No

3.1.1. **En caso afirmativo**, indíquenos con una cruz que función/es considera que debieran asumir los comités con referencia a esta cuestión (puede elegir varias alternativas):

- Aprobación o rechazo de cada tipo de servicio contratado.
- Control de la facturación relativa por cada servicio (en relación con la facturación total a la entidad).
- Garantía del cumplimiento de la cualidad de independencia por parte del auditor.

BLOQUE 3. INTRODUCCIÓN DE NUEVOS REQUISITOS DE ROTACIÓN A LOS AUDITORES

1. La legislación establece un **período de contratación** de los auditores de cuentas.

1.1. ¿Cree que debería regularse la duración de los períodos de contratación de los auditores?

Sí No

1.1.1. **En caso afirmativo**, la regulación establece que “*los auditores serán contratados por un período de tiempo determinado inicial que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados anualmente una vez haya finalizado el período inicial*”: ¿Cree que debería existir un “**período máximo improrrogable**” en el cual un auditor pueda permanecer de manera ininterrumpida con un mismo cliente?

Sí No

1.1.1.1. **En caso afirmativo**, indique el número de años:

- Menos de 3 años
- Entre 3 y 5 años
- Entre 5 y 7 años
- Entre 5 y 7 años

2. En el caso de **entidades sometidas a supervisión pública, sociedades cuyos valores estén admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales o sociedades cuyo importe de la cifra de negocios sea superior a 30.000.000 euros** la legislación establece la **rotación obligatoria de los miembros del equipo** de auditoría:

2.1. La regulación señala que “*una vez transcurridos siete años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación del auditor de cuentas responsable del trabajo y de la totalidad de los miembros del equipo de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a auditar la entidad correspondiente*”. ¿Considera adecuada la implantación de la rotación obligatoria de los miembros del equipo?

Sí No

2.1.1. **En caso afirmativo**, ¿considera adecuado que dicha obligatoriedad se extienda a **todo tipo de sociedades sometidas a auditoría**?

Sí No

BLOQUE 4. INTRODUCCIÓN DE NUEVOS DEBERES DE PUBLICACIÓN DE HONORARIOS

1. La legislación establece la **publicación por parte de los auditores de sus honorarios**.

1.1. ¿Está de acuerdo con la implantación de deberes de publicación de honorarios a los auditores?

Sí

1.1.1. **En caso afirmativo**, la regulación establece que “*los auditores deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) anualmente las horas y honorarios facturados a cada cliente, distinguiendo las que corresponden a auditoría de cuentas y a otros servicios prestados*”: ¿Cree que sería necesario establecer legalmente un **desglose** del importe de cada uno de los **servicios adicionales** prestados al cliente?

Sí No

2. La legislación establece la **inclusión del importe de los honorarios en la Memoria de las entidades auditadas**.

2.1. ¿Está de acuerdo con la obligación de incluir el importe de los honorarios en la Memoria de las empresas sometidas a auditoría?

Sí No

Modelo de cuestionario

2.1.1. **En caso afirmativo**, la regulación establece que “*se informará específicamente en la memoria de las Cuentas anuales, desglosando las cantidades abonadas a los auditores de cuentas, así como las abonadas a cualquier sociedad del mismo grupo de sociedades al que perteneciese el auditor de cuentas, o a cualquier otra sociedad con la que el auditor esté vinculado por propiedad común, gestión o control*”: ¿Cree necesario, igual que en el apartado anterior, establecer legalmente un desglose del importe de cada uno de los **servicios adicionales** recibidos del auditor?

Sí No

Muchas gracias por el tiempo que ha invertido en colaborar en nuestro trabajo

Rosario López Gavira (lgrosa@us.es)
José Ángel Pérez López (jangel@us.es)
Universidad de Sevilla

*REFERENCIAS
BIBLIOGRÁFICAS*



- ABBOTT, L. PARKER, S. PETERS, G. y RAMA, D. (2001a): "Audit, Non-Audit and Information Technology Fees: Some Empirical Evidence". *Working Paper*, University of Memphis, april. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (enero, 2003)
- ABBOTT, L. PARKER, S. PETERS, G. y RAGHUNANDAN, K. (2001b): "An investigation of the Impact of Audit Committee Characteristics on the Relative Magnitude of Non-Audit Service Purchases". *Working Paper*, University of Memphis, september. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (enero, 2003). Publicado en 2003 en *Contemporary Accounting Research*, vol. 20, n° 2, summer, p. 215-234.
- ABBOTT, L.J., PARKER, S., PETERS, G. y RAGHUNANDAN, K. (2001c): "The Effect of Audit Committee Characteristics and Non-Audit Fees on Audit Fees". *Working Paper*, Texas A&M International University, june. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (enero, 2003)
- ABBOTT, L. PARKER, S. y PETERS, G (2002): "Audit Committee Characteristics and Financial Misstatement: A Study of the Efficacy of Certain Blue Ribbon Committee Recommendations". *Working Paper*, University of Memphis, march. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (enero, 2003)
- ABDEL-KHALIK, A.R. (1990): "The jointness of audit fees and demand for MAS: A self-selection analysis". *Contemporary Accounting Research*, vol. 6, p. 295-322.
- AGUADO, R.J. (2003): "Formulación de cuestionarios". *Documento de trabajo*. Consultado en la página WEB: <http://www.avantel.net/~rjaguado/formula.html> (agosto, 2003)
- ALMELA, B. (2002): "Novedades en auditoría. Año 2001". *Partida Doble*, n° 129, enero, p. 112-120.
- ALONSO, M. (1999): "Abogados y auditores: ¿profesionales incompatibles?". *Partida Doble*, n° 100, mayo, p. 76-82.
- ANDERSON, M., BANKER, R., CHANG, H. y LEE, S. (2002): "The Impact of Audit Firm Characteristics on Audit Revenues". *Working Paper*, School of Management, The University of Texas at Dallas, november. Consultado en la página WEB: <http://som.utdallas.edu/aim/ABCL-EAA.doc> (febrero, 2003)

Referencias bibliográficas

- ANTLE, R. (1984): "Auditor Independence". *Journal of Accounting Research*, spring, vol. 22, p. 1-20.
- ANTLE, R., GORDON, E., NARAYANAMOORTHY, G. y ZHOU, L. (2002): "The Joint Determination of Audit Fees, Non-Audit Fees, and Abnormal Accruals". *Working Paper*, Yale School of Management, august. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (enero, 2003)
- ARQUERO, J.L. (1999): "*Capacidades y habilidades en el perfil de formación superior en Contabilidad: Evidencia empírica y propuestas*". Tesis Doctoral, Universidad de Sevilla.
- ARRUÑADA, B. (1997): "*La Calidad de la auditoría: Incentivos privados y regulación*". Ed. Marcial Pons. Madrid.
- ARRUÑADA, B. (1998a): "Non-Audit Services: Let an Informed Decide". *Accountancy*, april, nº. 63.
- ARRUÑADA, B. (1998b): "El auditor y la prestación de otros servicios". *Partida Doble*, nº 87, marzo, p. 68-73.
- ARRUÑADA, B. (1999a): "The Provision of Non-Audit Services by Auditors: Let the Market Evolve and Decide". *International Review of Law and Economics*, 19(4), december, p. 513-531.
- ARRUÑADA, B. (1999b): "*The economics of audit quality: Private Incentives and the regulation of audit and non-audit services*". Ed. Kluwer. Dordrecht.
- ARRUÑADA, B. (2000): "Audit Quality: Attributes, Private Safeguards and the Role of Regulation". *The European Accounting Review*, vol. 9: 2, p. 205-224.
- ASHBAUGH, H., LAFOND, R. y MAYHEW, B. (2003): "Do Non-Audit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence". *The Accounting Review*, vol. 78, nº3, p. 611-639.
- BARKESS, L. y SIMNETT, R. (1994): "The Provision of Other Services by Auditors: Independence and Pricing Issues". *Accounting and Business Research*, vol. 24, nº 94, winter, p. 99-108.
- BARTLETT, R. (1993): "A scale of perceived independence: New evidence on an old concept". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Bradford, vol. 6. p. 52-68.

- BASTANTE, V. (2001): “La independencia de los auditores legales en la UE: un conjunto de principios fundamentales”. *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, nº 18, p. 58-74.
- BAZERMAN, M.H., MORGAN, K.P. y LOEWENSTEIN, G.F. (1997): “The Impossibility of Auditor Independence”. *Sloan Management Review*, summer, p. 89-94.
- BEATTIE, V. y FEARNLEY, S. (2004): “Auditor Independence and Non-Audit Services: A Literature Review”. *Working Paper*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). Consultado en la página WEB: <http://www.icaew.co.uk> (agosto, 2004).
- BECK, P., FRECKA, T. y SOLOMON, I. (1988b): “An empirical analysis of the relationship between MAS involvement and auditor tenure: Implications for auditor independence”. *Journal of Accounting Literature*, vol. 7, p. 65-84.
- BEELER, J.D. y HUNTON, J.E. (2000): “Contingent Economic Rents: Insidious Threats to Auditor Independence”. *Working Paper*, october. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (enero, 2003)
- BEHN, B., CARCELLO, J., HERMANSON, D. y HERMANSON, R. (1997): “The determinants of audit client satisfaction among clients of Big Six firms. *Accounting Horizons*, march, p. 7-24, en Turner et. al (1999).
- BELLO, A. (1997): “El régimen de independencia e incompatibilidades en la auditoría de cuentas”. *Partida Doble*, nº 82, octubre, p. 56-71.
- BEST, J. (1974): “*Cómo investigar en educación*”. Ed. Aguilar, Madrid, en Osorio, (2003).
- BUIJINK, W.; MAIJOOR, S; MEUWISSEN, R. y VAN WITTELOOSTUIJN, A. INFORME MARC (1996): “Estudio sobre la función, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la Unión Europea”. Centro de Investigación de Contabilidad y Auditoría. Maastricht. BOICAC nº 27, p. 49-132.
- CABAL, E. (2001): “La regulación de la independencia del auditor en España a la luz de las nuevas propuestas internacionales. ¿Es precisa una reforma?”. *Técnica Contable*, vol. 53, nº 635, p. 819-836.
- CALLAWAY, C.; LULSEGED, A. y NOWLIN, T. (2002): “Earnings Quality and Auditor Independence an examination using non-audit fee data”. *Working*

Referencias bibliográficas

Paper, January. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (marzo, 2002).

CAÑIBANO, L. (1982): “*El futuro de la auditoría en España*”. Ed. Fundación Universidad-Empresa e Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid.

CAÑIBANO, L. y CASTRILLO, L.A. (1999): “La independencia de los auditores: un nuevo enfoque”. *Actualidad Financiera*. Año IV. Monografía 3/99, p. 21-39.

CANNING, M. y GWILLIAM, D. (1999): “Non-audit services and auditor independence: some evidence from Ireland”. *The European Accounting Review*, 8:3, p. 401-419.

CAPLAN, D.H. y KIRSCHENHEITER, M. (2000): “Outsourcing and Audit Risk for Internal Audit Services”. *Contemporary Accounting Research*, vol. 17, nº 3, fall, p. 387-428.

CARMICHAEL, D. y SWIERINGA, R. (1968): “The compatibility of auditing independence and management services – an identification of issues”. *The Accounting Review*, October, p. 697-705, en Jeppesen (1998).

CARSON, E., SIMNETT, R. SOO, B. y WRIGHT, A.M. (2002): “A Longitudinal Investigation of the Audit and Non-Audit Service Fee Markets (1984 to 1999)”. *Working Paper*, University of New South Wales, December. Consultado en la página WEB: <http://www.accounting.unsw.edu.au> (enero, 2003)

CENTER FOR ACCOUNTING ETHICS WORKSHOP (2000): “Ethics, Independence and the Practice of Public Accounting”. *Working Paper*, University of Waterloo, Ontario (Canada). Consultado en la página WEB: <http://www.arts.uwaterloo.ca/ACCT/ethics/Workshop2000.html> (enero, 2002)

CENTER FOR CORPORATE LAW AND SECURITIES REGULATION (2001): “Review of Current Australian Requirements and Proposals for Reform: Review of Auditor Independence Studies”. Melbourne, October. Consultado en la página WEB: <http://cclsr.law.unimelb.edu.au/research-papers/audit-ind.report/audit-ind.html> (febrero, 2002)

CHEN, C., KRISHNAN, G. y SU, X. (2002): “The Association between non-audit service purchases and managers’ compensation structure”. *Working Paper*,

- City University of Hong Kong, January. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (enero, 2003)
- CHUNG, H. y KALLAPUR, S. (2003): "Client Importance, Non-Audit Services, and Abnormal Accruals". *The Accounting Review*, vol. 78, nº 4, p. 931-955.
- CHURCH, B.K. y ZHANG, P. (2002): "Independence in Appearance, Non-Auditing Services, and Auditor Fee Disclosures". *Working Paper*, University of Toronto, September. Consultado en la página WEB: http://accounting.uwaterloo.ca/seminars/Ping_Zhang_Seminar.pdf (octubre, 2003)
- CÓDIGO DE COMERCIO, aprobado por RD de 22 de agosto de 1885 y modificaciones posteriores.
- COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (1996): "Libro Verde: función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea". Bruselas. BOICAC nº 27, p. 23-48.
- COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (2000a): "Consultative Paper on Statutory Auditors' Independence in the EU: a Set of Fundamental Principles". Bruselas. Consultado en la página WEB: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news (enero, 2002)
- COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (2000b): "Recomendación de la Comisión sobre el control de calidad de la auditoría legal en la Unión Europea: requisitos mínimos". Diario Oficial de las Comunidades Europeas (2001/256/CE). Consultado en la página WEB: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/account/news/index.htm (enero, 2002)
- COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (2003): "Reinforcing the Statutory audit in the European Union". Consultado en la página WEB: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit (julio, 2004)
- CONDOR, V. (1999): "Función social de la auditoría y responsabilidad del auditor". *Actualidad Financiera*, nº Monográfico/ Tercer Trimestre, p. 5-19.
- CRASWELL, A., STOKES, D.J. y LAUGHTON, J. (2002): "Auditor Independence and fee dependence". *Journal of Accounting and Economics*, 33(3), p. 253-275.

Referencias bibliográficas

- CRASWELL, A.T. y FRANCIS, J.R. (1999): "Pricing Initial Audit Engagements: A Test of Competing Theories". *The Accounting Review*, vol. 74, n° 2, april, p. 201-216.
- DAVIS, L., RICCHIUTE, D.y TROMPETER, G. (1993): "Audit Effort, Audit Fees, and the Provision of Nonaudit Services to Audit Clients". *The Accounting Review*, vol. 68, n° 1, january, p. 135-150.
- DEANGELO, L.E. (1981): "Auditor independence, 'Low Balling', and disclosure regulation". *Journal of Accounting and Economics*, 3, p. 113-127.
- DECI, E. (1975): "*Intrinsic Motivation*". New York. Plenum Press, en Warner (1997).
- DECI, E. (1976): "Notes on the theory and meta-theory of intrinsic motivation". *Organizational Behavior and Human Performance*, 15, p. 130-145, en Warner (1997).
- DEFOND, M., RAGHUNANDAN, K. y SUBRAMANYAM, K.R. (2002): "Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions". *Journal of Accounting Research*, vol. 40, p. 1.247-1.275.
- DEL CID, J.M. (2000): "Un nuevo entorno para los servicios de auditoría: información contable y nuevas tecnologías de la información", Comunicación presentada al *Simposium Doctoral Internacional. Líneas de investigación en auditoría*. Sevilla, septiembre.
- DEL CID, J.M. (2002): "La independencia de los auditores de cuentas en el contexto de la globalización". *Revista del Instituto Mexicano de Contadores Públicos*, enero.
- DÍAZ DE RADA, V. (1999): "Factores que aumentan la eficiencia de las encuestas". *Revista española de investigaciones sociológicas*, n° 85, p. 221-250.
- DÍAZ DE RADA, V. (2000): "Utilización de nuevas tecnologías para el proceso de recogida de datos en la investigación social mediante encuesta". *Revista española de investigaciones sociológicas*, n° 91, p. 137-166.
- DÍAZ DE RADA, V. (2001): "*Organización y gestión de los trabajos de campo con encuestas personales y telefónicas*". Ed. Ariel Practicum. Barcelona.

- DOPUCH, N. y KING, R. (1991): "The impact of MAS on Auditor's Independence: An Experimental Markets Study". *Journal of Accounting Research*, vol. 29, supplement, p. 60-98.
- DOPUCH, N., KING, R. y SCHWARTZ, R. (2003): "Independence in Appearance and in Fact: An Experimental Investigation". *Contemporary Accounting Research*, vol. 20, nº 1, spring, p. 79-114.
- EVANS, L. y NOBES, C. (1998): "Harmonization relating to auditor independence: the Eighth Directive, the United Kingdom and Germany". *The European Accounting Review*, 7:3, p. 493-516.
- EZZAMEL, M., GWILLIAM, D.R. y HOLLAND, K.M. (1996): "Some Empirical Evidence from Publicly Quoted UK Companies on the Relationship Between the Pricing of Audit and Non-audit Services". *Accounting and Business Research*, vol. 27, nº 1, winter, p. 3-16.
- EZZAMEL, M; GWILLIAM, D. y HOLLAND, K. (2002): "The Relationship Between Categories of Non-Audit Services and Audit Fees: Evidence from UK Companies". *International Journal of Auditing*, vol. 6, p. 13-35.
- FEDERACIÓN DE EXPERTOS CONTABLES (2001): "A letter commenting on the recent Exposure Draft from the International Standards Board (ISB) – Statement of Independence Concepts – A Conceptual Framework for Auditor Independence". Consultado en la página WEB: <http://www.fee.be/issues/ethics.htm> (febrero, 2002)
- FERGUSON, A. (2002): "Evidence of Audit Leader Strategic Price-Cutting and Fee Recovery in Non-Audit Services: Implications for Independence". *Working Paper*, University of Technology, Sydney, autumn. Consultado en la página WEB: <http://www.business.uts.edu.au/accounting/events/workshops> (enero, 2003)
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, E. (1978): "La auditoría en el mundo (*Tendencias actuales*)". Ed. Duero-Meeting, Madrid.
- FERNÁNDEZ, F. (1994): "Los comités de auditoría". *Revista Técnica*, 3ª Epoca, nº 5, p. 26-35.
- FIRTH, M. (1980): "Perceptions of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines". *The Accounting Review*, vol. LV, nº 3, july, p. 451-466.

- FIRTH, M. (1997a): "The provision of nonaudit services by accounting firms to their audit clients". *Contemporary Accounting Research*, summer, vol. 14, p. 1-21.
- FIRTH, M. (1997b): "The provision of non-audit services and the pricing of audit fees". *Journal of Business Finance & Accounting*, 24(3) y (4), april, p. 511-525.
- FIRTH, M. (2002): "Auditor-Provided Consultancy Services and their Associations with Audit Fees and Audit Opinions". *Journal of Business Finance and Accounting*, 29, june/july, p. 661-693.
- FISHER, C. y PRANGNELL, H. (2003): "Auditor independence – the hot new issue". *Chartered Accountants Journal*, december, p. 22-23.
- FLAMING, L. (2002): "Do Non-Audit Services Affect Investor Judgments? Evidence Using Auditor Fees Proxy Disclosures". *Working Paper*, University of Oklahoma, november. Consultado en la página WEB: <http://accounting.rutgers.edu> (febrero, 2003)
- FLINT, D. (1988): "*Philosophy and Principles of Auditing*". London: Macmillan, en Jeppesen (1998).
- FRANKEL, R., JOHNSON, M. y NELSON, K. (2002a): "The Relation Between Auditors' Fees for Non-Audit Services and Earnings Quality". *Working Paper*, MIT Sloan School of Management, january. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (noviembre, 2001)
- FRANKEL, R., JOHNSON, M. y NELSON, K. (2002b): "The Relation Between Auditors' Fees for Non-Audit Services and Earnings Management". *The Accounting Review*, Special Issue on Quality of Earnings, Supplement, pp. 71-105.
- FRANKEL, R.M., JOHNSON, M.F. y NELSON, K.K. (2002c): "Non-audit fees paid auditors: Do they lead to managed earnings?". *Directorship*, july/august, p.6-8.
- GALLIZO, J.L. y D'SILVA, A. (1996): "Diferencia de expectativas en auditoría: Medidas a adoptar". *Partida Doble*, nº 65, marzo, p. 43-54.
- GARCÍA BENAÚ, M.A. (1992): "*La auditoría en Europa: adaptación de la VIII directiva del derecho de sociedades*". Ed. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas. Madrid.

- GARCÍA BENAÚ, M.A., HUMPHREY, C., MOIZER, P. y TURLEY, S. (1993): “*La auditoría y sus expectativas: los casos de España y del Reino Unido*”. Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.
- GARCÍA BENAÚ, M.A.; GARRIDO, P.; VICO, A.; MOIZER, P.; HUMPHREY, C. (1999): “La calidad del servicio de auditoría: los auditores vistos por sus clientes”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXVIII, nº 102, octubre-diciembre, p. 1005-1041.
- GARCÍA BENAÚ, M.A. y VICO, A. (2003): “Los escándalos financieros y la auditoría: pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis”. *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, nº 7.I.
- GARCÍA BENAÚ, M.A., VICO, A. y ZORIO, A. (2003): “La opinión de los auditores sobre la regulación de la independencia”. *Partida Doble*, nº 146, julio-agosto, p. 32-47.
- GARCÍA BENAÚ, M.A. (2004): “Dos aspectos claves en la investigación actual de la auditoría”. *Working Paper*, Universitat de Valencia.
- GARCÍA, P.A., GONZÁLEZ, A. y MALDONADO, J.A. (1999): “Problemas en el Diseño y Validación de Cuestionarios: tratamiento con QUESTPOT v.1.2”. *Estadística española*, vol. 41, nº 144, p. 19-46.
- GAYNOR, L. (2002): “Investors’ Perceptions of Auditor Independence: The Effect of Disclosure versus Auditor Restrictions”. *Working Paper*, Georgetown University, march. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (febrero, 2003)
- GEIGER, M.A. y RAMA, D.V. (2003): “Audit Fees, Nonaudit Fees, and Auditor Reporting on Stressed Companies”. *Auditing: a Journal of Practice & Theory*, vol. 22, nº 2, september, p. 53-69.
- GIGLER, F. y PENNO, M. (1995): “Imperfect Competition in Audit Markets and its Effect on the Demand for Audit-Related Services”. *The Accounting Review*, vol. 70, nº2, abril, p. 317-336.
- GOLDMAN, A. y BARLEV, B. (1974): “The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence”. *The Accounting Review*, october, p. 707-718.

Referencias bibliográficas

- GOLDMAN, A. y BARLEV, B. (1975): "The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence: A Reply". *The Accounting Review*, october, p. 857-859.
- GONZALO, J.A. (1995): "La Auditoría, una profesión en la encrucijada de los noventa". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIV, nº 84, abril-junio, p. 595-629.
- GORE, P.; POPE, P.F. y SINGH, A.K. (2001): "Non-audit services, auditor independence and earnings management". *Working Paper*, Lancaster University, january. Consultado en la página WEB: <http://www.lums.lancs.ac.uk/ACFIN/Papers/2001.htm> (febrero, 2002)
- GRAJAL, P. y GUTIÉRREZ, C. (1997): "El libro verde: el auditor en el Mercado Único". *Partida Doble*, nº 80, julio-agosto, p. 58-71.
- GUL, F.A. (1989): "Bankers' Perceptions of Factors Affecting Auditor Independence". *Journal of Accounting, Auditing and Accountability*, vol.2. nº 3, p. 40-51.
- GUTIÉRREZ, C. (2003): "La nueva Ley de Auditoría tras su reforma: Análisis de sus modificaciones e implicaciones de las mismas". *Partida Doble*, nº 142, marzo, p. 32-41.
- HACKENBRACK, K. y ELMS, H. (2002): "Mandatory Disclosure and the Joint Sourcing of Audit and Non-audit Services". *Working Paper*, University of Florida, april. Consultado en la página WEB: <http://bear.cba.ufl.edu/hackenbrack/PROXY4.pdf> (enero, 2003)
- HATHERLY, D.J. (1999): "The future of auditing: the debate in the UK". *The European Accounting Review*, 8:1, p. 51-65.
- HERRADOR, T.C. (2001): "Algunos temas a debate sobre la independencia en auditoría financiera: la opinión de los auditores de Madrid". *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, nº 19, p. 16-28.
- HILLISON, W. y KENNELLEY, M. (1988): "The Economics of Nonaudit Services". *Accounting Horizons*, september, p. 32-40.
- HOUGHTON, K.A. e IKIN, C.C. (2001): "Auditor provided non-audit services: Modelling Fees and Willigness to Buy". *Working Paper*, University of Melbourne, december. Consultado en la página WEB:

- <http://accounting.rutgers.edu/raw/aaa/audit/midyear/02midyear/papers/APNAS14Dec.pdf> (enero, 2002)
- HURDMAN, F. (1942): "Independence of auditors". *The Journal of Accountancy*, January, p. 54-60, en Beeler y Hunton (2000).
- INDEPENDENCE STANDARDS BOARD (2000): "Exposure Draft of Conceptual Framework for Auditor Independence". New York, November. Consultado en la página WEB: <http://www.cpaindependence.org> (enero, 2002).
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (1991): "Normas técnicas de auditoría". BOICAC n° 4, p. 15-51.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2001a): "IFAC Code of Ethics for Professional Accountants". New York. Consultado en la página WEB: <http://www.ifac.org/Store/Details.tmp?SID=9560085866929> (febrero, 2002)
- IYER, V.M. y RAMA, D.V. (2004): "Clients's Expectations on Audit Judgments: A Note". *Behavioral Research in Accounting*, vol. 16, p. 63-74.
- JENSEN, M.C. y MECKLING, W.H. (1976): "Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure". *Journal of Financial Economics*, 3, p. 305-360.
- JEPPESEN, K. K. (1998): "Reinventing auditing, redefining consulting and independence". *The European Accounting Review*, vol. 7:3, p. 517-539.
- JOHNSON, W.B. y LYS, T. (1990): "The market for audit services: Evidence from Voluntary Auditor Changes". *Journal of Accounting and Economics*, 12, p. 281-308.
- JOHNSTONE, K., SUTTON, M. y WARFIELD, T.(2001): "Antecedents and Consequences of Independence Risk: Framework for Analysis". *Accounting Horizons*, vol. 15, n° 1, March, p. 1-18.
- KAPLAN, R. (2004): "The mother of all conflicts: Auditors and their clients". *The Journal of Corporation Law*, Winter, p. 363-383.
- LAI, K-W. y YIM, A. (2002): "Non-Audit Services and Big 5 Auditor Independence: Evidence from Auditing Pricing and Audit Opinion of Initial Engagement". *Working Paper*, City University of Hong Kong, December. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (febrero, 2003)

Referencias bibliográficas

- LARRIBA, A. y GONZALO, J.A. (1996): “La responsabilidad social del auditor”. *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, nº 9, p. 4-29.
- LAWRENCE, S. (2003): “Conflict of Interest”. *Red Herring*, issue 121, january, p. 23.
- LEE, C-W y GU, Z. (1998): “Low Balling, Legal Liability and Auditor Independence”. *The Accounting Review*, vol. 73, nº 4, october, p. 533-555.
- LENNOX, C.S. (1999): “Non-audit fees, disclosure and audit quality”. *The European Accounting Review*, 8:2, p. 239-252.
- LEY 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- LEY 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.
- LEY SARBANES-OXLEY/2002, aprobada el 30 julio por el Congreso de los Estados Unidos.
- LINDBERG, D.L. y BECK, F.D. (2002): “CPAs’ Perceptions of Auditor Independence: An Analysis of Views Before and After the Collapse of Enron”. *Working Paper*, Illinois State University, november. Consultado en la página WEB: <http://accounting.rutgers.edu/raw/aaa/audit/midyear/03midyear/papers> (febrero, 2003)
- LIZCANO, J. (1999): “Diecinueve aspectos clave y asignaturas pendientes de la auditoría en España”. *Actualidad Financiera*, nº Monográfico/ Tercer Trimestre, p. 127-135.
- LÓPEZ CASUSO, A. (1995): “Auditoría, independencia y objetividad. Documento de opinión de la FEE”. *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, nº 7, p. 68-75.
- LÓPEZ CASUSO, A. (1996a): “El auditor estatutario en la Unión Europea. Un análisis del documento de opinión de la FEE”. *Partida Doble*, nº 71, octubre, p. 50-56.
- LÓPEZ CASUSO, A. (1996b): “El papel, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la Unión Europea (Documento de opinión de la FEE)”. *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, nº 8, p. 66-96.
- LÓPEZ CASUSO, A. (1997): “El futuro de la profesión auditora”. *Partida Doble*, nº 79, junio, p. 43-51.

- LÓPEZ COMBARROS, J.L. (1996): "Propuestas para una modificación de la Ley de Auditoría de Cuentas". *Partida Doble*, nº 71, octubre, p. 42-49.
- LORA, B. y SERRANO, F. (1996): "La auditoría a debate: presente y futuro". *Partida Doble*, nº 65, marzo, p. 55-59.
- LOWE, D.J. y PANY, K. (1994): "Auditor independence: The performance of consulting engagements with audit clients". *Journal of Applied Business Research*, Vol. 10, winter, p. 6-17.
- MAINES, L. (2001): "SEC auditor independence requirements". *Accounting Horizons*, Sarasota, vol. 15, december, p. 373-386.
- MALLEY, M. (2000): "The war of Independence". *Accountancy*, december, p. 70-71.
- MARTÍNEZ GARCÍA, F.J.(1992): "*La regulación de la auditoría en España. Antecedentes, pasado reciente y situación actual*". Ed. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España.
- MAUTZ, R. y SHARAF, H. (1961): "*The philosophy of Auditing*". Monograph nº 6, Evanston, IL: American Accounting Association.
- MCKINLEY, S., PANY, K. y RECKERS, P. (1985): "An Examination of the Influence of CPA Firm Type, Size, and MAS Provision on Loan Officer Decisions and Perceptions". *Journal of Accounting Research*, vol. 23, nº 2, autumn, p. 887-896.
- MELANCON, B. (2000): "The proposed SEC rule on auditor independence and its consequences". *Journal of Accountancy*, New York, october, vol. 190, p. 26-28.
- MIKOL, A. y STANDISH, P. (1998): "Audit independence and nonaudit services: a comparative study in differing British and French perspectives". *The European Accounting Review*, 7:3, p. 541-569.
- MONTESINOS, V. (1991): "*La auditoría en España*". Ed. Col.Lección Oberta.
- MORENO, I. (1999): "*La información sobre intangibles: el caso del Capital Humano. Evidencias Empíricas*". Tesis Doctoral, Universidad de Sevilla.
- MÚRIA, J. y GIL, R. (1998): "*Preparación, tabulación y análisis de encuestas para directivos*". Ed. Esic, Madrid.
- MYRING, M. y BLOOM, R. (2003): "ISB's Conceptual Framework for Auditor Independence". *The CPA journal*, january, p. 31-35.

- NICE, J.M. y TROMPETER, G.M. (2004): "The Demise of Arthur Andersen's One-Firm Concept: A Case Study in Corporate Governance". *Business and Society Review*, vol. 109, issue 2, summer, p. 183-207.
- O'CONNOR, S.M.(2002): "The inevitability of Enron and the impossibility of "Auditor Independence" under the current Audit System". *Working Paper*, University of Pittsburgh, School of Law, march. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (febrero, 2003)
- OLIVERIO, M.E. y NEWMAN, B. (2002): "Use of Audit Firm for Non-Audit Services: Is Independence impaired?". *Working Paper*, Pace University. Consultado en la página WEB: <http://www.pace.edu/lubin/centers> (enero, 2003)
- OSORIO, R.A. (2003): "El cuestionario". *Documento de trabajo*. Consultado en la página WEB: <http://www.nodo50.org/sindpitagoras/Likert.htm> (agosto, 2003)
- PALMROSE, Z-V. (1986): "The Effect of Nonaudit Services on the Pricing of Audit Services: Further Evidence". *Journal of Accounting Research*, vol. 24, nº 2, autumn, p. 405-411.
- PALMROSE, Z-V. (1988): "Public Accounting Firms and the Acquisition of Nonaudit Services by Public and Closely-Held Companies". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 8, nº 1, fall, p. 63-71.
- PANY, K. y RECKERS, P. (1984): "Non-Audit Services and Auditor Independence – A Continuing Problem". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, spring, vol. 3, nº 2, p. 89-97.
- PANY, K. y RECKERS, P. (1988): "Auditor Performance of MAS: A Study of Its Effects on Decisions and Perceptions". *Accounting Horizons*, June, p. 31-38.
- PANY, K. y LOWE, D. (1995): "CPA performance of consulting engagements with audit clients: Effects on financial statement users' perceptions and decisions". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, fall, vol. 14, p. 35.
- PANY, K. y LOWE, D. (1996): "An examination of the effects of type of engagement, materiality and structure on CPA consulting engagements with audit clients". *Accounting Horizons*, december, vol. 10, p. 32-51.
- PARKASH, M. y VENABLE, C (1993): "Auditee Incentives for Auditor Independence: The Case of Nonaudit Services". *The Accounting Review*, vol. 68, nº 1, january, p. 113-133.

- PAZ-ARES, C. (1996): “*La Ley, el Mercado y la Independencia del auditor*”. Ed. Civitas, Madrid.
- PEREDA, J.M. y ALVARADO, M. (1998): “La independencia del auditor y la prestación de servicios adicionales en la UE”. *Técnica Económica*, nº 165, diciembre, p. 33-38.
- PEREDA, J.M. y ALVARADO, M. (2000): “La independencia del auditor: Propuestas de modificación de la normativa”. *Partida Doble*, nº 110, abril, p. 80-91.
- PEREDA, J.M. y ALVARADO, M. (2001a): “La dimensión real de la independencia del auditor”. *Técnica Contable*, vol. 53, nº 627, p. 237-240.
- PEREDA, J.M. y ALVARADO, M. (2001b): “La independencia del auditor: propuestas de reforma en los ámbitos español y europeo”. *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, nº 18, p. 36-47.
- PINEDA, P. (1995): “*Auditoría de la formación*”. Ed. Gestión 2000, Barcelona.
- POWER, M. (1997): “*The Audit Society: Rituals of Verifications*”. Oxford: Oxford University Press, en Jeppesen (1998).
- PRADO, J.M., GONZÁLEZ, I. y MARTÍN, D. (1995): “La situación de la auditoría en España desde la perspectiva de los auditores”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIV, nº 84, abril-junio, p. 631-666.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS (2004): “The Sarbanes-Oxley Act of 2002: Understanding the Independent Auditor’s Role in Building Public Trust”. *Business Credit*, vol. 106, issue 2, february, p. 38-48.
- PUBLIC ACCOUNTING REPORT (2004): “Despite Ban, Not All News Bad For E&Y”, vol. 28, issue 8, april, p. 6-7.
- PUBLIC ACCOUNTING REPORT (2004): “Top Banks Percentage Of Non-Audit Work Drops Again”, vol. 28, issue 10, may, p. 5-6.
- RAGHUNANDAN, K. (2003): “Nonaudit Services and Shareholder Ratification of Auditors”. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 22, nº 1, march, p. 155-163.
- RAGHUNANDAN, K. y RAMA, D.V. (2003): “Audit Committee Composition and Shareholder Actions: Evidence from Voting on Auditor Ratification”. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 22, nº 2, september, p. 253-263.

Referencias bibliográficas

- RAGHUNANDAN, K., READ, W.J. y WHISENANT, J.S. (2003): "Initial Evidence on the Association between Nonaudit Fees and Restated Financial Statements". *Accounting Horizons*, vol. 17, nº 3, september, p. 223-234.
- REAL DECRETO 1630/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1.564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- REINSTEIN, A., LANDER, G.H. y JENNINGS, J.P. (2002): "Auditor Independence and Public Responsibility: An Examination using an Agency Theory Framework". *Working Paper*, Wayne State University, november. Consultado en la página WEB: <http://visar.csustan.edu/aaba/aabajourVoll-No2.html> (enero, 2003)
- REYNOLDS, J.K., DEIS, D.R. y FRANCIS, J.R. (2004): "Professional Service Fees and Auditor Objectivity". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 23, nº 1, march, p. 29-52.
- RICHARD, C. y VANSTRAELEN, A. (1999): "Renewable long-term audit mandates and audit quality: a qualitative and quantitative analysis". 22º *European Accounting Association Congress*, Bordeaux, mayo.
- ROBLEDA, H. (1995): "Independencia e Incompatibilidades del Auditor de Cuentas: Un análisis de la situación actual en la Unión Europea". *Técnica Contable*, Tomo XLVII, p. 819-832.
- RODRÍGUEZ HERNÁNDEZ, J. (2003): "La deontología del auditor ante la Reforma de la Ley de auditoría". *Partida Doble*, nº 146, julio-agosto, p. 76-81.
- RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, M.P. (2002): "La condición de independencia en la auditoría de cuentas". *Partida Doble*, nº 135, julio-agosto, p. 54-59.
- RUDDOCK, C., TAYLOR, S.y TAYLOR.S. (2002): "Non-Audit Services and Earnings Conservatism: Is Auditor Independence Impaired?". *Working Paper*, University of Technology, Sydney, february. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (mayo, 2002)
- RUDDOCK, C., TAYLOR, S.y TAYLOR.S. (2003): "Non-Audit Services and Earnings Conservatism: Is Auditor Independence Impaired?". *Working Paper*,

- University of Technology, Sydney, January. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (febrero, 2003)
- RUIZ BARBADILLO, E. (2003): “El papel de los auditores en los escándalos financieros”. *Partida Doble*, nº 146, julio-agosto, p. 48-57.
- RUIZ, G. (2002): “La crisis internacional de la auditoría potencia su papel en España. Sin nombres ni apellidos”. *Emprendedores*, nº 56, mayo, p. 32-35.
- RUIZ, J., IZQUIERDO, M. y PIÑERA, J.T. (1998): “El cuestionario estructurado como herramienta para la evaluación de las instituciones documentales”. *VI Jornadas Españolas sobre Documentación (Fesabid 98)*. Valencia. Consultado en la página WEB: <http://fesabid98.florida-uni.es/programa.htm> (julio, 2003)
- SAAL, F. y KNIGHT, P. (1988): “*Industrial/Organizational Psychology: Science and Practice*”. Pacific Grove, CA: Brooks/Cole Publishing Company, en Warner (1997).
- SAMPSON, W.C. (1985): “Perceptions of auditor independence and the effects of nonaudit services”. *Tesis Doctoral*, Universidad de Missouri, Columbia.
- SAUL, R. (1996): “What ails the accounting profession?”. *Accounting Horizons*, 10 (2), p. 131-137, en Jeppesen (1998).
- SCHEINER, J.H. (1984): “An Empirical Assessment of the Impact of SEC Nonaudit Service Disclosure Requirements on Independent Auditors and Their Clients”. *Journal of Accounting Research*, vol. 22, nº 2, autumn, p. 789-797.
- SCOTT, J., SANKARAGURUSWAMY, S. y RAGHUNANDAN, K. (2002): “Evidence on the Joint Determination of Audit and Non-Audit Services”. *Working Paper*, University of Houston. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (junio, 2002)
- SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (2000): “Revision of the Commission’s Auditor Independence Requirements”. Consultado en la página WEB. <http://www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm> (enero, 2002)
- SERRANO, F. (2003): “Don José María Gassó: Cuestiones relacionadas con la Reforma de la Ley de Auditoría”. *Partida Doble*, nº 146, julio-agosto, p. 6-12.
- SHANKAR, D. (2001): “The Association Between Non-Audit Services and the Propensity of Going Concern Qualifications: Implications for Audit Independence”. *Journal of Accounting & Economics*, december, p. 143-155.

Referencias bibliográficas

- SHOCKLEY, R. (1980): "Independence y MAS: Four Basic Questions". *Ohio CPA Journal*, autumm, p. 157.
- SHOCKLEY, R. (1981): "Perceptions of Auditors' Independence. An Empirical Analysis". *The Accounting Review*, october, p. 785-800.
- SHOCKLEY, R. (1982): "Perceptions of audit independence: a conceptual model". *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, vol.5, winter, p. 126-143, en Richard y Vanstraelen, 1999.
- SIERRA, G. y ORTA, M. (1996): "Teoría de la Auditoría Financiera". Ed. McGraw-Hill, madrid.
- SIERRA, G., SANTA MARÍA, M. y ORTA, M. (2002): "La Auditoría financiera como un proceso de toma de decisiones". *Partida Doble*, nº 131, marzo, p. 76-97.
- SIERRA, G.J. y ORTA, M. (2003): "La necesidad de la Reforma en Auditoría". *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*, nº 64, Especial XII Congreso AECA, p. 41-43.
- SIMNETT, R., CARSON, E., SOO, B. y WRIGHT, A.M. (2002): "Audit and Other Services Fees: Longitudinal Analysis of the Audit Market and Implications for Independence". *Working Paper*, University of New South Wales. Consultado en la página WEB: <http://www.aaanz.org/web2002/accepted%20papers/simnettr.pdf> (enero, 2003)
- SIMUNIC, D. (1984): "Auditing, Consulting y Auditor Independence". *Journal of Accounting Research*, autumn, vol 22, p. 679-703.
- SOLOMON, I. (1990): "Discussion of The jointness of audit fees and demand for MAS: a self-selection analysis". *Contemporary Accounting Research*, vol 6, p. 323-328
- STEVENS, M. (1986): "Las guerras de las empresas auditoras. Cómo luchan por la clientela, el dinero y la supervivencia". Ed. Planeta.
- SUÁREZ, A.S. (1990): "La moderna auditoría". Ed. McGraw-Hill, Madrid.
- SUTTON, M.H. (1997): "Auditor Independence: The Challenge of Fact and Appearance". *Accounting Horizons*, Vol. 11, nº 1, march, p. 86-91.
- SWANGER, S. y CHEWNING, E.G. Jr. (2001): "The effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts' Perceptions of External Auditor

- Independence”. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 20, nº 2, september, p. 115-129.
- SWANGER, S.L. y CHEWNING, E.G. Jr (2002): “When the external auditor also performs the internal audit”. *Journal of Accountancy*, New York, January, vol. 193, p. 88.
- TAYLOR, M.H.; DEZOORT, F.; MUNN, E. y THOMAS, M. (2003): “A proposed framework emphasizing Auditor Reliability over Auditor Independence”. *Accounting Horizons*, vol. 17, nº 3, september, p. 257-266.
- TITARD, P.L. (1971): “Independence and MAS – Opinions of Financial Statement Users”. *The Journal of Accountancy*, july, p. 47-52.
- TURNER, L., ALDHIZER, G. y SHANK, M. (1999): “Client perceptions of MAS quality as measured by a marketing-based service quality model”. *Accounting Horizons*, Sarasota, march, vol. 13, p. 17-36.
- VAN DER PLAATS, E. (2000): “Regulating auditor independence”. *The European Accounting Review*, 9:4, p. 625-638.
- WALLMAN, S. (1995): “The future of Accounting and Disclosure in a Envolving World: The Need for Dramatic Change”. *Accounting Horizons*, 9 (3), en Center For Corporate Law and Securities Regulation (2001).
- WARNER, W. (1997): “*Auditor Independence: An organizational Psychology Perspective*”. Report Prepared on Behalf of the AICPA for Presentation to the ISB of “Serving the Public Interest: A New Conceptual Framework for Auditor Independence”. University of Columbia. Consultado en la página WEB: <http://ftp.aicpa.org/public/download/members/div/secps/isb/0116970.doc> (enero, 2002)
- WAXMAN, R. (2000): “Who needs facts when you have common sense? Thoughts on the SEC’s proporsal on auditor independence. *The CPA Journal*, New York, august, vol. 70, p. 10-13.
- WHISENANT, S., SANKARAGURUSWAMY, S. y RAGHUNANDAN, K. (2002): “Evidence on the Joint Determination of Audit and Non-Audit Services”. *Working Paper*, University of Houston, march. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (junio, 2002)
- WHISENANT, S., SANKARAGURUSWAMY, S. y RAGHUNANDAN, K. (2003): “Evidence on the Joint Determination of Audit and Non-Audit

Referencias bibliográficas

Services”. *Journal of Accounting Research*, vol. 41, issue 4, september, p. 721-744.

WHITTINGTON, O.R. y PANY, K. (2000): “*Auditoría: un enfoque integral*”. Ed. Mac Graw-Hill. Santafé de Bogotá, Colombia.

WINDMÖLLER, R. (2000): “The auditor market and auditor independence”. *The European Accounting Review*, 9:4, p. 639-642.

WINES, G. (1994): “Auditor Independence, Audit Qualifications and the Provision of Non-Audit Services: A Note”. *Accounting and Finance*, may, p. 75-86.

WYMAN, P. (2004): “Is auditor independence really the solution?”. *The CPA Journal*, april, p. 6-8.

ZEFF, S.A. (1998): “Independence and Standard Setting”. *Critical Perspectives on Accounting*, 9, p. 535-543.

ZHANG, P. (2003): “Discussion of “Independence in Appearance and in Fact: An Experimental Investigation”. *Contemporary Accounting Research*, vol. 20, n° 1, spring, p. 115-119.