

**ESTUDIO EMPÍRICO SOBRE LA OPINIÓN DE PROFESORES Y AUDITORES RESPECTO A LA VIGENTE
LEGISLACIÓN SOBRE PUBLICACION DE HONORARIOS EN AUDITORÍA EN ESPAÑA**

Dra. Rosario López Gavira (lgrosa@us.es)

Dpto. Contabilidad y Economía Financiera
Universidad de Sevilla
Tf. 954556049
Fax. 954557616

Dr. José Ángel Pérez López (jangel@us.es)

Dpto. Contabilidad y Economía Financiera
Universidad de Sevilla
Tf. 954556051
Fax. 954557616

José Enrique Romero García (romerogje@us.es)

Dpto. Economía Aplicada I
Universidad de Sevilla
Tf. 954554491
Fax. 954551636

PALABRAS CLAVES: Auditoría, Independencia, Publicación de honorarios.

**ESTUDIO EMPÍRICO SOBRE LA OPINIÓN DE PROFESORES Y AUDITORES RESPECTO A LA VIGENTE
LEGISLACIÓN SOBRE PUBLICACION DE HONORARIOS EN AUDITORÍA EN ESPAÑA**

RESUMEN

La presente investigación tiene por objetivo analizar un tema tremendamente controvertido para la sociedad y que, además, tiene grandes consecuencias negativas en la profesión de auditoría: la **prestación de múltiples y variados servicios por parte de los auditores**. Específicamente, queremos cuestionar si realmente las medidas relacionadas con la imposición de publicación de honorarios contribuyen a paliar los conflictos de independencia que la profesión auditora tiene actualmente.

Para ello, el presente trabajo se encuentra estructurado de la siguiente forma. En el segundo epígrafe planteamos una reflexión sobre las dos dimensiones del concepto de independencia del auditor: la independencia real y la aparente.

En el tercero realizamos una revisión de la literatura para discernir los principales argumentos a favor y en contra que pueden esgrimirse sobre la regulación de este tipo de medidas.

Finalmente, en relación con la evidencia obtenida del cuestionario utilizado en la investigación, es interesante subrayar que los sujetos participantes, profesores universitarios y auditores, se inclinan en general a favor de la existencia de este tipo de medidas de transparencia informativa. Sin embargo, las opiniones se encuentran mucho más repartidas en relación con la obligación de publicar honorarios detallados por cada tipo de servicio prestado al cliente.

En último lugar, presentamos las principales conclusiones obtenidas, así como las posibles investigaciones a realizar en el futuro para profundizar sobre nuestro tema.

1. INTRODUCCIÓN.

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 su existencia 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 esta actividad y, por consiguiente, esta profesión.

No obstante, nosotros entendemos que su existencia aporta importantes beneficios al funcionamiento de la economía en general. En este sentido, creemos que deben realizarse esfuerzos por parte de todas las partes implicadas (auditores, empresas clientes, organismos reguladores e investigadores en auditoría) para la mejora de la situación en la que se encuentra la actividad de verificación de cuentas.

Por ello, la presente investigación tiene por objetivo analizar un tema tremendamente controvertido para la sociedad y que, además, tiene grandes consecuencias negativas en la profesión de auditoría: la **prestación de múltiples y variados servicios por parte de los auditores**. Concretamente, queremos cuestionar si realmente las medidas relacionadas con la imposición de publicación de honorarios contribuyen a paliar el conflicto de independencia que la provisión de servicios adicionales produce en la auditoría.

Para ello, presentamos en el segundo epígrafe del trabajo una reflexión sobre las dos dimensiones del concepto de independencia del auditor. Sobre esta cuestión, resulta interesante señalar inicialmente que, en el contexto en el que el auditor desempeña actualmente su trabajo, no basta con que el mismo sea efectivamente independiente, sino que además es preciso que lo parezca. Por este motivo, existen una serie de medidas que se imponen a estos profesionales para que, además de serlo, parezcan independientes. El presente estudio analiza la **publicación de información sobre honorarios** como una medida para fortalecer la vertiente aparente de dicha cualidad.

A continuación, en el tercer apartado hacemos un análisis de las principales cuestiones que causan controversia en relación con la publicación de información sobre honorarios por parte de las firmas de auditoría: la práctica de precios reducidos (*Lowballing*) y la relación entre los honorarios de auditoría y por otros servicios.

Posteriormente, presentamos nuestro estudio empírico, basado en un sistema de encuestas, con el objeto de recabar la opinión de los propios auditores y de la comunidad universitaria. En relación con la evidencia obtenida, los datos arrojan ciertamente resultados interesantes e importantes, ya que ambos grupos se inclinan en general a favor de la existencia de este tipo de medidas de transparencia informativa. Sin embargo, las opiniones se encuentran mucho más repartidas en relación con la obligación de publicar honorarios detallados por cada tipo de servicio prestado al cliente.

La última parte de la investigación se dedica a presentar las principales conclusiones obtenidas, así como a plantear posibles investigaciones que se pueden realizar en el futuro para profundizar sobre nuestro tema.

2. LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR: ¿UNA CUESTIÓN SÓLO DE APARIENCIA?

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., 2006; 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.

De esta forma, García et al. (2003) plantean la cuestión de la independencia diferenciando entre independencia real y 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.

Pero en la realidad, no siempre se cumplen ambas vertientes de la independencia. En nuestra opinión, entendemos que pueden existir los siguientes posicionamientos (Cuadro 1):

Cuadro 1. Independencia de las firmas de auditoría.

	Real	Sí	No
Aparente			
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.

Fuente: Elaboración propia

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 si aparente¹. 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

¹ 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.

definitiva, el auditor es independiente de forma real, pero no aparente². 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.

En relación con las investigaciones efectuadas, 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)³.

Existen una multitud de factores que deterioran la imagen de independencia de los profesionales auditores, entre ellos: la realización de tareas adicionales, la permanencia de un auditor con un mismo cliente, la percepción de honorarios por un importe demasiado elevado, etc.

En el presente trabajo profundizamos en el análisis de las **medidas que obligan a revelar información sobre honorarios por auditoría y por otros servicios**. En contraposición a aquellas voces que opinan que el conocimiento del nivel de honorarios perjudica a la vertiente aparente de la independencia, existen otras que creen que estas actuaciones contribuyen a que exista una mayor transparencia de información en el mercado y que, por tanto, se puede mejorar la toma de decisiones por parte de los usuarios de la información financiera. Sobre este respecto, Francis y Ke (2006) obtienen evidencia que sugiere que la obligación de publicar datos sobre honorarios proporciona al mercado nueva información relevante para valorar la independencia de los auditores y la calidad de la información financiera.

Los argumentos anteriores son los que efectivamente avalan el que los organismos reguladores hayan incluido tales requerimientos en las leyes que publican. Concretamente, 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”*.

No obstante, es preciso subrayar que la obligación se refiere únicamente a revelar el importe de los honorarios por auditoría y por otros servicios. Por tanto, no existe imposición de publicar la facturación detallada por tipo de servicio. En este sentido, en relación con los honorarios facturados es preciso diferenciar dos problemas:

² 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.

³ A este respecto, 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, los honorarios por 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).

- Existencia de un nivel excesivo de honorarios, independientemente de si se trata de auditoría u otros servicios⁴.
- Tipo de servicio adicional realizado. En nuestra opinión, no pueden afectar negativamente de igual manera todos los servicios. Por ejemplo, los servicios fiscales, los servicios de auditoría interna, etc. tienen una influencia directa en los Estados Financieros y, por tanto, pueden ocasionar situaciones conflictivas ya que el auditor tenga que revisar su propio trabajo.

En definitiva, se trata de un tema complicado que requiere un análisis más profundo. Por este motivo, más adelante en esta investigación desarrollamos un estudio empírico sobre la opinión de dos colectivos implicados en el mercado de auditoría, como son los profesores universitarios de contabilidad y los auditores, sobre la implantación de este tipo de medidas de publicación de información sobre honorarios.

3. CUESTIONES CONTROVERTIDAS EN TORNO A LOS HONORARIOS DE AUDITORÍA Y NO-AUDITORÍA.

En primer lugar nos gustaría manifestar que cuando un auditor inicia una relación contractual con un cliente, ya sea para realizar servicios de auditoría u otro tipo de servicios, entonces se crea inevitablemente un vínculo de dependencia económica del auditor con respecto al cliente. De esta forma, los ingresos de los auditores están condicionados por el deseo del cliente de continuar o no contratándolos para las próximas auditorías.

Por todo ello, puede afirmarse que, a pesar de la existencia de numerosas investigaciones (Goldman y Barlev, 1974; Firth, 1980; DeAngelo, 1981; Simunic, 1984, Lindberg y Beck, 2002; Fisher y Prangnell, 2003; Kaplan, 2004; Martínez et. al., 2006; Sánchez, 2006; entre otros) que hacen hincapié en la importancia de la independencia de los auditores, debemos considerar que esta cualidad, desde un punto de vista psicológico, es imposible en la práctica (Monterrey y Sánchez, 2006).

No obstante, la situación se convierte en especialmente peligrosa en aquellos casos en que los auditores reciben un volumen de honorarios excesivamente elevado (medido por el porcentaje que representan un determinado cliente sobre la facturación total del auditor), tanto por auditoría como por otros servicios, o bien, en el caso en que se realicen una gran cantidad de servicios adicionales que pueden resultar conflictivas por varias razones⁵:

- Por un lado, pueden tratarse de tareas que el auditor tenga que controlar posteriormente en el trabajo de auditoría y, por tanto, pueden aparecer situaciones conflictivas por auto-revisión (Firth, 1997a; Caplan y Kirschenheiter, 2000; Center for Accounting Ethics Workshop, 2000; Bastante, 2001; Myring y Bloom, 2003; Ruddock et al., 2006; entre otros).
- Por el otro, el auditor puede verse sometido a presiones o amenazas de pérdida de los ingresos de su facturación proveniente de estos servicios por parte del cliente, relacionadas con la opción de contratar a otro auditor en el caso de recibir una opinión calificada en el informe de 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; Del Cid, 2002; Ashbaugh et

⁴ Nos gustaría subrayar que tras la reforma producida en la Ley de Auditoría de Cuentas se incorporó la incompatibilidad referida a la percepción de honorarios por un porcentaje indebidamente elevado por otros servicios, pero lamentablemente no se especificó con claridad cuánto constituye ese porcentaje. Sin embargo, no se regula en la ley la concentración de honorarios de auditoría en muy pocos clientes, en ocasiones, en un único cliente.

⁵ No obstante, nos gustaría subrayar que de los honorarios totales desembolsados por las compañías del Ibex 35 el año pasado, un 75,4% correspondió a labores de revisión de cuentas, en detrimento de los servicios de asesoría y consultoría, cuyos ingresos prácticamente se estancaron (*Expansión*, 26 de mayo de 2006). La explicación de esta evolución de los honorarios puede deberse a varias razones: el incremento del precio de la auditoría debido a la tasa impuesta por el ICAC y la recomendación de las prácticas de buen gobierno de separar ambos negocios con el objeto de reforzar la imagen de independencia de las firmas de auditoría.

al., 2003; Nice y Trompeter, 2004; Ruddock et al., 2006; Monterrey y Sánchez, 2006; entre otros).

Adicionalmente, de acuerdo con las cuestiones analizadas en el apartado anterior, desde el punto de vista de la vertiente de apariencia de la independencia, es posible que los usuarios de la actividad cuestionen la independencia del auditor al observar la existencia de un nivel de honorarios excesivamente altos, máxime cuándo éstos provienen en gran parte por la prestación de otros servicios adicionales. En este sentido, de acuerdo con Martínez y otros (2006), unos elevados honorarios por otros servicios podrían producir una reducción de la confianza de los inversores en la información financiera. Por tanto, en este caso, el problema de daño a la independencia puede convertirse, aún no existiendo en la realidad, porque el auditor realice adecuadamente su trabajo, simplemente en un problema aparente.

En este mismo sentido apunta la evidencia obtenida por Gaynor et al. (2006), al indicar que los comités de auditoría podrían ser reacios a contratar a auditores para la prestación de otros servicios adicionales con la intención de evitar posteriormente publicar un nivel de honorarios muy elevados, aún cuando piensen que la provisión conjunta podría incrementar la calidad de la auditoría. Es decir, pesa mucho más para los comités el hecho de que se ponga en peligro la independencia en su vertiente aparente, que los auditores puedan realizar su trabajo con un adecuado nivel de independencia (real) y competencia.

Además de lo anterior, existen una serie de cuestiones específicas que también causan controversias en relación con los honorarios facturados por los profesionales auditores:

- Fijación de precios de auditoría por debajo de los costes (*Lowballing*).

Al igual que otras compañías que funcionan en otros mercados, las firmas de auditoría llevan a cabo estrategias para mantenerse y expandirse en condiciones de gran competitividad. Por este motivo, en ocasiones, con el objetivo de captar nuevos clientes, realizan grandes descuentos en los honorarios de las auditorías iniciales con la esperanza de recuperar los mismos en los futuros contratos de auditoría o bien a través de los otros muchos servicios adicionales prestados al cliente. En este sentido, 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.

Esta estrategia ha sido objeto de una gran controversia debido a que el hecho de no cubrir adecuadamente los costes que conlleva la actividad de verificación de los Estados Financieros puede tener como consecuencia un detrimento de la calidad del trabajo desempeñado. En definitiva, el auditor puede compensar esa pérdida de ingresos con una menor dedicación, en número de horas de trabajo, a la auditoría de las cuentas del cliente.

En este caso la publicación de los niveles de honorarios cobrados a los clientes puede aportar transparencia al mercado, puesto que los usuarios de la auditoría podrían contar con información suficiente para identificar la posible existencia de estas prácticas de precios reducidos.

Sin embargo, también existen investigaciones que discrepan con estos argumentos al encontrar evidencia que indica que estas prácticas de descuentos en los precios no dañan la independencia del auditor, sino que se trata de una respuesta competitiva ante las expectativas de rentas futuras del auditor debido, por ejemplo, a ventajas tecnológicas (DeAngelo, 1981; Schatzberg y Sevcik, 1994; Dopuch y King, 1996; entre otros). De esta forma, la existencia de estas prácticas de descuentos en los precios no tiene porque disminuir la calidad de las auditorías realizadas.

- Determinación conjunta de los precios de auditoría y servicios adicionales.

Hillison y Kennelley (1988) señalaron 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.

En este caso, existen numerosos trabajos que analizan la relación entre ambos niveles de honorarios, sin embargo, los resultados de estas investigaciones arrojan resultados contradictorios. Específicamente, estas investigaciones han tratado de determinar si efectivamente existe una relación entre ambos precios y, además, en qué dirección se produce dicho vínculo.

De esta forma, 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, 1990; Whisenant et al. 2003) no encuentran una relación entre ambas variables.

Con respecto a lo anterior, y en relación con las prácticas de *lowballing*, en el caso de una relación negativa entre ambos honorarios (honorarios por auditoría muy bajos y honorarios por otros servicios muy altos), un aspecto polémico está vinculado con la creencia de que las grandes firmas recuperan los honorarios perdidos, como consecuencia de precios de auditoría reducidos, a través de la prestación de otros muchos servicios adicionales a sus clientes (Welch, 1992).

Por todo ello, las medidas legales encaminadas a obligar a las firmas de auditoría a que publiquen las cifras de honorarios facturados resultan enormemente controvertidas, puesto que en numerosas ocasiones, provocan desconfianza en los usuarios de la información financiera por los motivos anteriormente descritos. En definitiva, pueden dar indicios sobre una dependencia económica excesiva del cliente, sobre realización de prácticas de *lowballing* que puedan perjudicar a la calidad de la auditoría, sobre excesivos niveles de honorarios por otros servicios acompañados de menores honorarios, etc...

A continuación, procedemos a presentar un estudio de carácter empírico sobre la regulación de las medidas de implantación de publicación de honorarios como medida para incrementar la transparencia

4. ESTUDIO EMPÍRICO: LA OPINIÓN DE LOS AUDITORES Y DE LOS PROFESORES SOBRE LA IMPLANTACIÓN DE DEBERES DE PUBLICACIÓN DE HONORARIOS.

En la ejecución de nuestra investigación empleamos un sistema de encuestas con el objeto de obtener la opinión de los auditores y de los profesores universitarios⁶.

La elección de los auditores estuvo basada en las siguientes razones:

- La actividad regulada condiciona su labor profesional.
- Presentan, por tanto, a priori un tipo de interés directo sobre la materia regulada.
- Deben poseer un alto conocimiento de Contabilidad y Auditoría y deben tener una opinión sobre la citada regulación.

⁶ En este punto, nos gustaría señalar que el presente estudio forma parte de una investigación más amplia relacionada con la prestación de servicios adicionales, donde además se analizan las diferentes incompatibilidades con la actividad de auditoría, el papel de los Comités de Auditoría y la rotación de los auditores.

La elección de los profesores se justificó de acuerdo con lo siguiente:

- Es lógico pensar que tienen un buen conocimiento sobre la cuestión.
- La actividad regulada puede influir en su trabajo profesional, ya que deben de incorporar los cambios normativos a las asignaturas que imparten.
- La opinión manifestada por los mismos puede considerarse ausente de intereses partidistas.

Para nuestro estudio, seguimos todos los pasos que se marcan para la perfecta realización de este tipo de investigación, es decir, definimos y diseñamos el estudio, seleccionamos y definimos las variables, diseñamos el cuestionario, seleccionamos la muestra, validamos y probamos el cuestionario y obtuvimos resultados que nos permitieron alcanzar las conclusiones de este trabajo. A continuación, pasamos a resumir someramente este proceso.

4.1. Definición y diseño del estudio.

Nuestro trabajo trata de comprobar si efectivamente las modificaciones producidas en la legislación disminuirán la polémica existente por la realización de otros servicios diferentes a la auditoría por parte de las firmas y, en caso contrario, la proposición de alternativas posibles que contribuyan a paliar el conflicto.

Por ello, hemos considerado necesario analizar los cambios que conlleve la reciente legislación mediante la opinión de los colectivos anteriormente mencionados, como usuarios implicados y comprometidos con la actividad de auditoría.

Nuestro objetivo, por tanto, es someter a debate dichas modificaciones con el propósito de llegar a un consenso sobre las siguientes cuestiones:

- Con respecto a aquello que ha sido reformado en la regulación, pretendemos obtener evidencia empírica sobre el grado de aceptación mostrado por los individuos de la muestra.
- Con respecto a lo que no se ha modificado en la regulación, 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.

De esta forma, la muestra objeto de estudio fueron los auditores pertenecientes al Registro de Economistas Auditores (REA) y los profesores pertenecientes a la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC).

4.2. Selección y definición de las variables.

La elección y definición de los diferentes ítems de interés nos permitirán obtener la información relevante para la consecución de nuestro objetivo. Para la elaboración de las cuestiones nos basamos en lo expuesto en la legislación para construir el conjunto de variables que constituirían finalmente el cuestionario completo, ampliándolo con la posibilidad de incrementar la información que la ley regula con un mayor desglose informativo.

A continuación, exponemos un cuadro resumen donde hemos integrado las características fundamentales de las diferentes variables analizadas:

Cuadro 2. Características fundamentales de los ítems analizados.

Objetivo	Variables analizadas	Nomenclatura
<u>Obligación de los auditores a informar sobre honorarios facturados</u>	<ul style="list-style-type: none">• Determinar la conveniencia de esta obligación.• Determinar la adecuación de establecer un desglose específico del importe de cada uno de los servicios prestados al cliente.	PublHonorA
<u>Obligación de los clientes a informar en la Memoria sobre honorarios pagados</u>	<ul style="list-style-type: none">• Determinar la conveniencia de esta obligación• Determinar la adecuación de establecer un desglose específico del importe de cada uno de los servicios recibidos de la firma de auditoría	PubHonorEmpAud

4.3. Diseño del cuestionario y selección de la muestra.

Para el diseño del cuestionario seguimos todas las pautas que se realizan en este tipo de estudios. En nuestra investigación optamos por utilizar un cuestionario del tipo mixto y estructurado, empleando en el mismo tanto preguntas abiertas como cerradas. No obstante, cuando no fue posible, también incluimos en el cuestionario algunas preguntas con respuesta libre.

A continuación, procedimos a realizar la correspondiente fase de codificación que facilitó el posterior tratamiento estadístico de los datos obtenidos.

Para la selección de la muestra, como ya hemos indicado anteriormente, la población objeto de estudio en nuestra investigación estuvo constituida por los colectivos de auditores pertenecientes al REA y por los profesores de la ASEPUC.

Específicamente, la muestra representativa estuvo inicialmente compuesta por 1.610 miembros del Registro de Economistas Auditores (REA) a las cuales se les remitió el cuestionario mediante correo electrónico. La tasa de respuestas recibidas estuvo en torno al 12,3 %. Para el caso de los profesores, la muestra estuvo formada por 900 individuos pertenecientes a la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC). El índice de respuestas recibidas fue aproximadamente del 10,4%.

En ambos casos, el número de respuestas logradas fue satisfactorio de acuerdo con los estándares mínimos establecidos por la literatura sobre la utilización de cuestionarios como método de investigación.

4.4. Validación y prueba del cuestionario.

Para la validación y prueba final de la encuesta, procedimos a realizar un **pretest** a quince profesores del Departamento de Contabilidad y Economía Financiera de la Universidad de Sevilla.

Por otra parte, con el fin de validar definitivamente el cuestionario procedimos a realizar una **encuesta piloto** sobre los siguientes grupos:

- Por un lado, los estudiantes de un Master en Gestión Bancaria y Mercados Financieros.
- Por el otro, se realizaron entrevistas personales a tres profesionales de la auditoría, dos de grandes firmas y uno de una mediana firma local.

Asimismo, durante la etapa verificación del cuestionario, éste se sometió 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.

Finalmente, nos gustaría indicar que con el objetivo de no extender excesivamente la longitud de este trabajo, no hemos incluido el texto del cuestionario empleado. No obstante,

para acceder al mismo puede consultarse la WEB: <http://www.sav.us.es/encuestas/rsa/cuestionario.htm>⁷.

5. Resultados empíricos.

5.1. Análisis de la composición de la muestra.

Como puede observarse en el Cuadro 3, el porcentaje de participación de los auditores (68%) fue mucho mayor que el de los profesores. En cuanto la variable **sexo**, hay que subrayar que existió mayor igualdad para el caso de los profesores que para los auditores, ya que de ellos un 83% fueron hombres.

CUADRO 3. CARACTERÍSTICAS SOCIO-DEMOGRÁFICAS DE LOS PARTICIPANTES.

PROFESORES									
Composición en la muestra									
94 respuestas					32%				
Sexo					Mujeres				
Hombres					44%				
Edad					56%				
-30 años		Entre 30-40 años			Entre 40-50 años		+ 50 años		
17%		54%			23%		6%		
Tipo de profesor									
CU	TU	TEU	CD	AyD	Asoc TC/PC	Asoc TP	Ay	Bec	
12%	35%	18%	2%	2%	5%	10%	10%	6%	
Experiencia			Entre 3-5 años		Entre 5-10 años		+ 10 años		
- 3 años			17%		22%		50%		
11%									
Conocimiento sobre auditoría				Generales			Investigación		Docencia
				58%			27%		15%
AUDITORES									
Composición en la muestra									
199 respuestas					68%				
Sexo					Mujeres				
Hombres					17%				
Edad					83%				
-30 años		Entre 30-40 años			Entre 40-50 años		+ 50 años		
7%		29%			29%		35%		
Tipo de auditor									
Socio				Auditor individual			Empleado		
43%				39%			18%		
Experiencia			Entre 3-5 años		Entre 5-10 años		+ 10 años		
- 3 años			10%		15%		68%		
7%									

La **edad** de los participantes estuvo invertida en ambas profesiones. En general, la mayoría de los auditores (64%) fue mayor de 40 años, sin embargo, para los profesores este porcentaje fue de sólo un 29%. No obstante, la **experiencia** fue más equitativa, ya que en los dos casos la mayoría de los participantes contaban con más de 5 años en su profesión.

Adicionalmente, en cuanto al **tipo de profesor**, los resultados estuvieron bastante repartidos entre las diferentes categorías, no obstante, indicar que la mayoría (65%) fueron funcionarios y el resto estuvo integrado por profesores contratados a través de las diferentes figuras contractuales existentes en la actualidad. Por otro lado, 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%), además un 27% manifestó que investiga o bien ha investigado en auditoría y un 15% imparte o ha impartido docencia en la misma.

Por último, de acuerdo con la **tipología** concreta de auditor, la muestra se repartió de la siguiente forma: un 43% de los individuos era socio de alguna compañía de auditoría, un 39% ejercía como auditor individual y un 18% trabajaba como empleado en una firma.

5.2. Análisis conjunto de ambos colectivos.

Para este análisis, hemos tomado como punto de partida el desarrollo efectuado en López, Romero y Pérez (2007), haciéndose necesario realizar un estudio multivariante que

⁷ El cuestionario se dividió en cuadro bloques. La presente investigación versa sobre el 4º bloque del mismo.

nos permita, de forma previa al estudio que pretendemos sobre los honorarios, realizar una clasificación tipológica de los individuos analizados.

En este sentido, procedimos a aplicar un análisis de componentes principales para construir variables latentes que expliquen el comportamiento conjunto de las variables IncompatibilidadD, IncompatibilidadV, IncompatibilidadAI, IncompatibilidadRE, IncompatibilidadA, IncompatibilidadAD, IncompatibilidadSF, IncompatibilidadPI e IncompatibilidadHE, que nos servirán de base para realizar la clasificación indicada.

CUADRO 4. VARIABLES ANALIZADAS EN EL ESTUDIO PREVIO.

<i>Variable analizada</i>	<i>Nomenclatura</i>	<i>Aspectos analizados</i>
Incompatibilidad relacionada con los “ <i>Servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la inf. fra.</i> ”	IncompatibilidadD	• Prohibición Sí/No del servicio. Acuerdo/Desacuerdo con la legislación
Incompatibilidad relacionada con los “ <i>Servicios de valoración</i> ”	IncompatibilidadV	• Prohibición Sí/No del servicio. Acuerdo/Desacuerdo con la legislación
Incompatibilidad relacionada con los “ <i>Servicios de auditoría interna</i> ”	IncompatibilidadAI	• Prohibición Sí/No del servicio. Acuerdo/Desacuerdo con la legislación
Incompatibilidad relacionada con el “ <i>Mantenimiento de relaciones empresariales</i> ”	IncompatibilidadRE	• Prohibición Sí/No del servicio. Acuerdo/Desacuerdo con la legislación
Incompatibilidad relacionada con los “ <i>Servicios de abogacía</i> ”	IncompatibilidadA	• Prohibición Sí/No del servicio. Acuerdo/Desacuerdo con la legislación
Incompatibilidad relacionada con la “ <i>Contratación de altos directivos o personal clave</i> ”	IncompatibilidadAD	• Prohibición Sí/No del servicio. Acuerdo/Desacuerdo con la legislación
Incompatibilidad relacionada con que el “ <i>Socio firmante del informe de auditoría realice cualquier tipo de servicio de no-auditoría</i> ”	IncompatibilidadSF	• Prohibición Sí/No al socio firmante. Acuerdo/Desacuerdo con la legislación
Incompatibilidad relacionada con la “ <i>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</i> ”.	IncompatibilidadHE	• Prohibición Sí/No de honorarios muy elevados. Indicación expresa de qué porcentaje debe considerarse.
Incompatibilidad relacionada con el “ <i>Período de cómputo para las incompatibilidades</i> ”	IncompatibilidadPI	• Establecimiento de un período de incompatibilidades. Consideración de un período mayor.
Incompatibilidad relacionada con “ <i>Otros servicios no prohibidos en la reforma</i> ”	Incompatibilidades	Posibilidad de prohibir otros servicios no incluidos en la reforma.

De este manera, verificamos la correlación existente entre las diferentes variables para comprobar si es conveniente la realización de este análisis (Cuadro 5). Como puede verse, existe correlación significativa entre los diferentes ítems y por tanto es aconsejable realizar el análisis de componentes principales.

CUADRO 5. MATRIZ DE CORRELACIONES ENTRE LAS DIFERENTES VARIABLES

	IncompatibilidadD	IncompatibilidadV	IncompatibilidadAI	IncompatibilidadRE	IncompatibilidadA	IncompatibilidadAD	IncompatibilidadSF
IncompatibilidadD	1,000	0,661	0,416	0,357	0,360	0,355	0,441
IncompatibilidadV	0,661	1,000	0,438	0,409	0,368	0,355	0,546
IncompatibilidadAI	0,416	0,438	1,000	0,509	0,446	0,477	0,327
IncompatibilidadRE	0,357	0,409	0,509	1,000	0,562	0,447	0,274
IncompatibilidadA	0,360	0,368	0,446	0,562	1,000	0,501	0,379
IncompatibilidadAD	0,355	0,355	0,477	0,447	0,501	1,000	0,341
IncompatibilidadSF	0,441	0,546	0,327	0,274	0,379	0,341	1,000

Prueba de la esfericidad de Bartlett
 $\chi^2 = 722,72$
 $p = 0,000$

La prueba de esfericidad de Bartlett nos indica que el nivel de correlación entre las variables es significativo y que, por tanto, procede realizar el Análisis de Componentes Principales (ACP). Quedándonos con las dos primeras componentes principales conseguimos retener el 65,5% de la información que portaban las variables de partida.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, hemos obtenido las siguientes expresiones:

- Componente principal 1 (CP1):

$$CP1 = 0,202 * IncompatibilidadD + 0,213 * IncompatibilidadV + 0,203 * IncompatibilidadAI + 0,200 * IncompatibilidadRE + 0,203 * IncompatibilidadA + 0,194 * IncompatibilidadAD + 0,183 * IncompatibilidadSF$$

La primera componente se interpreta como el nivel de prohibición conjunto de todos los conceptos analizados, es decir, hemos obtenido una nueva variable que explica el grado de prohibición global para cada individuo del conjunto de variables analizadas.

- Componente principal 2 (CP2):

$$CP2 = -0,423 * IncompatibilidadD - 0,446 * IncompatibilidadV + 0,219 * IncompatibilidadAI + 0,393 * IncompatibilidadRE + 0,353 * IncompatibilidadA + 0,324 * IncompatibilidadAD - 0,419 * IncompatibilidadSF$$

La segunda componente representa, un contraste entre el grado de prohibición manifestado en las variables IncompatibilidadAI, IncompatibilidadRE, IncompatibilidadA y IncompatibilidadAD, por un lado, frente a los conceptos IncompatibilidadD, IncompatibilidadV y IncompatibilidadSF, por el otro.

A continuación, presentamos el Gráfico 1 donde están representadas las variables en el espacio determinado por las dos componentes anteriormente descritas. Como puede observarse, hay dos grupos de variables:

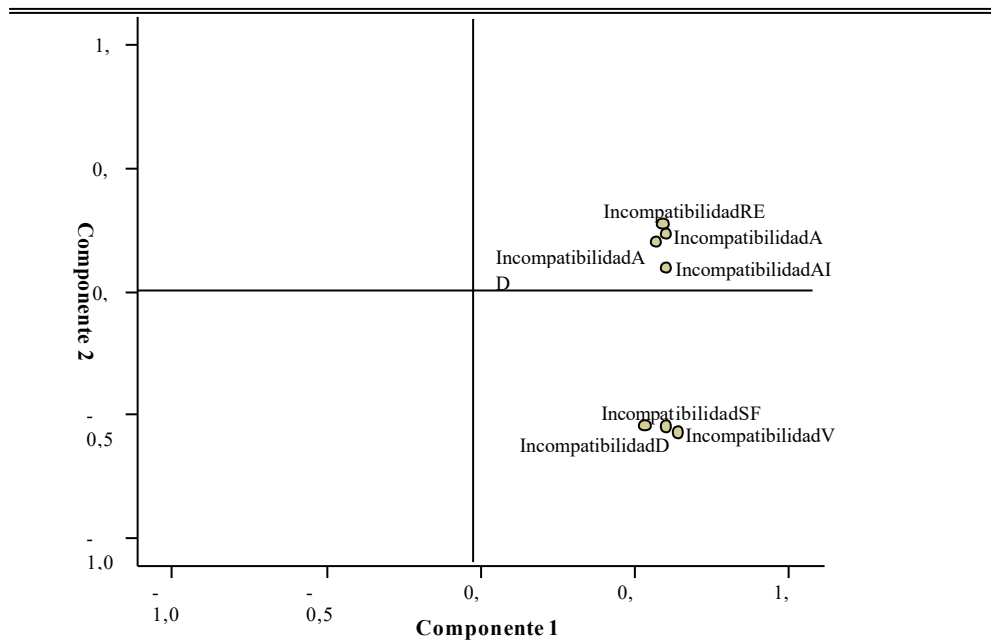
- Por un lado, están las variables IncompatibilidadD, IncompatibilidadV y IncompatibilidadSF.

- Por otro, las variables IncompatibilidadAI, IncompatibilidadRE, IncompatibilidadA y IncompatibilidadAD.

El primer grupo de variables podríamos considerar que representa los “Servicios adicionales *directamente relacionados* con la información financiera verificada por la auditoría”; mientras que el segundo grupo de variables indicaría los “Servicios adicionales *indirectamente relacionados* con la información financiera verificada por la auditoría”.

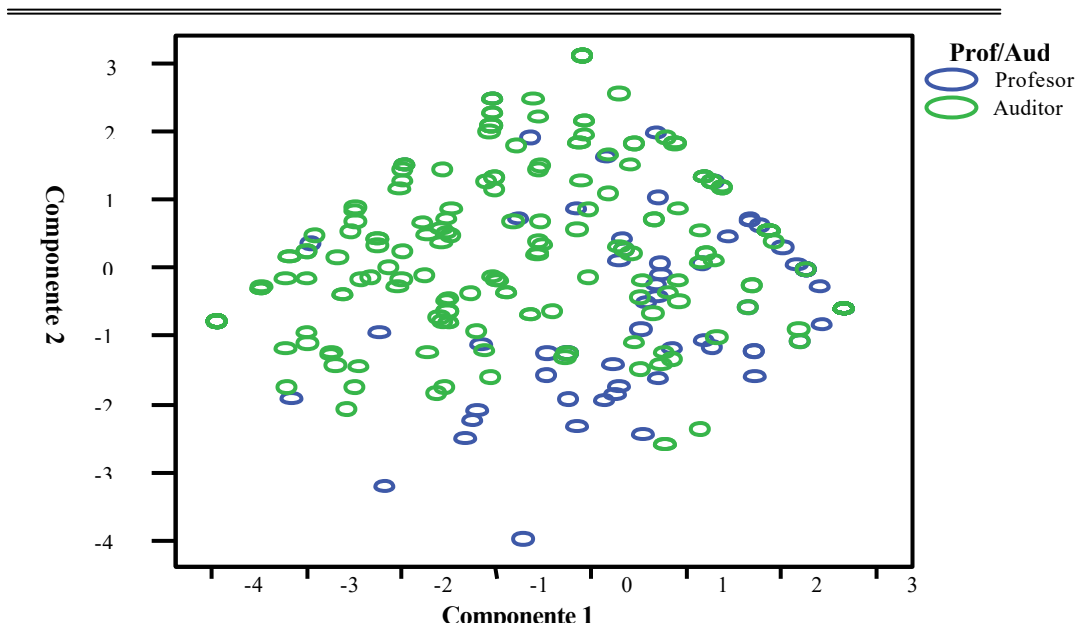
Por consiguiente, la segunda componente principal podría interpretarse como un contraste entre la importancia concedida a las prohibiciones de los servicios *directamente relacionados* con la verificación de la información financiera, frente a la relevancia concedida a las prohibiciones de los servicios *indirectamente relacionados* con la verificación de la información financiera.

GRÁFICO 1. COMPONENTES PRINCIPALES..



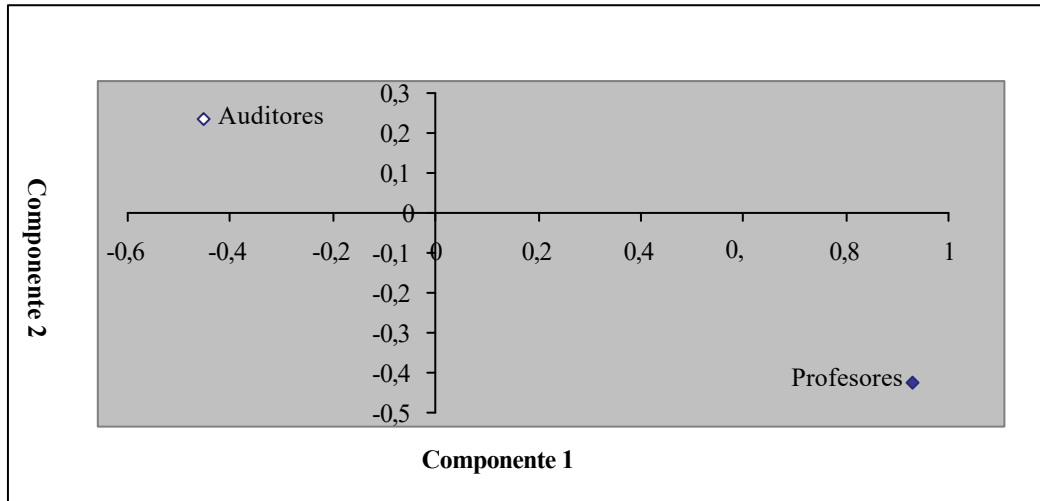
Por otro lado, en el Gráfico 2 están representados los individuos encuestados en el espacio determinado por las dos componentes anteriores. Como puede observarse, el gráfico indica que, aunque existe solapamiento entre los individuos, existe una tendencia de los profesores y auditores a situarse en zonas diferentes, lo cual nos muestra que sus comportamientos difieren con respecto a las variables latentes.

GRÁFICO 2. POSICIÓN DE LOS INDIVIDUOS EN EL ESPACIO DE LAS COMPONENTES PRINCIPALES.



A continuación, presentamos en el Gráfico 3 los centroides de profesores y auditores, con el objetivo de clarificar dónde se encuentran ubicados los dos colectivos analizados en el espacio de las dos primeras componentes principales.

GRÁFICO 3. CENTROIDE DE PROFESORES Y AUDITORES EN EL ESPACIO DE LAS DOS PRIMERAS COMPONENTES PRINCIPALES.

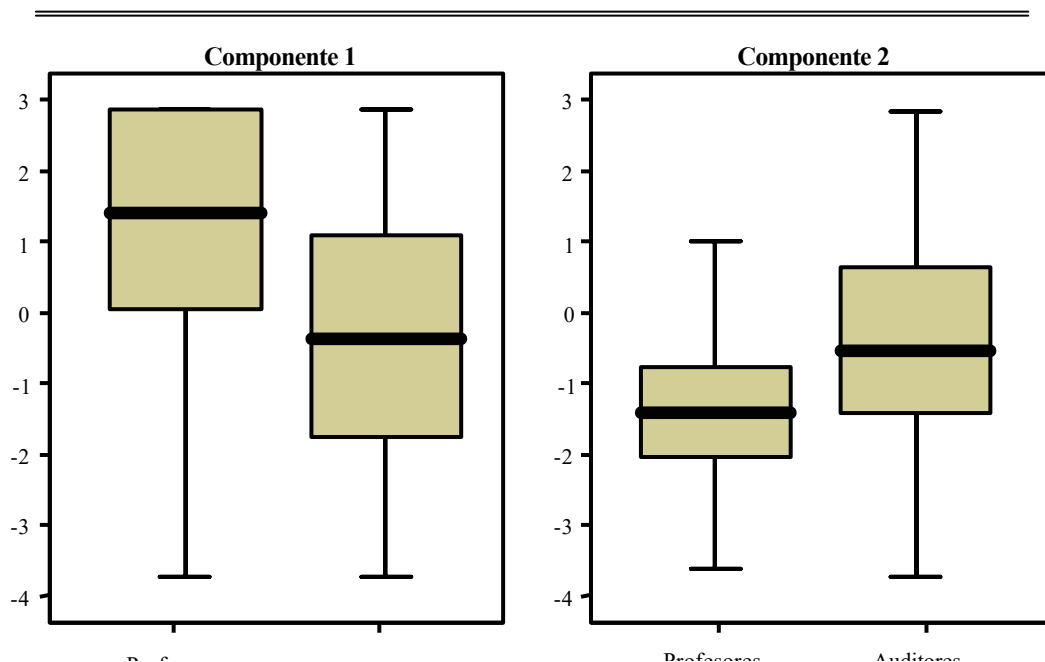


De acuerdo con este gráfico, los auditores se sitúan en el segundo cuadrante y los profesores en el cuarto cuadrante, lo cual nos proporciona la siguiente evidencia:

- Los profesores tienen mayor tendencia a prohibir que los auditores.
- Los auditores tienden a prohibir más en las variables IncompatibilidadAI, IncompatibilidadRE, IncompatibilidadA y IncompatibilidadAD que las variables IncompatibilidadD, IncompatibilidadV y IncompatibilidadSF. Por el contrario, en el caso de los profesores la tendencia es inversa, se inclinan por prohibir más en las variables IncompatibilidadD, IncompatibilidadV y IncompatibilidadSF que las variables IncompatibilidadAI, IncompatibilidadRE, IncompatibilidadA y IncompatibilidadAD.

Comprobemos gráficamente el solapamiento de las puntuaciones para profesores y auditores mediante un diagrama Box/Plot (Gráfico 4):

GRÁFICO 4. GRÁFICO BOX/PLOT DE PUNTUACIONES PRINCIPALES.



- Componente 1: en este caso se observa que las puntuaciones para esta componente son mayores en los profesores que en los auditores. Además, también puede indicarse que la puntuación de los profesores es asimétrica a la izquierda, es decir, hay profesores que difieren claramente del comportamiento general del grupo en el sentido de que asignan una prohibición menor que el conjunto. En relación con los auditores, no hay asimetría destacable.
- Componente 2 en este caso la puntuación de los auditores es superior a la de los profesores. Por otro lado, no existe en este caso asimetrías relevantes en ninguna de las dos profesiones.

Seguidamente pasamos a corroborar mediante test estadísticos, *prueba T* y *prueba U de Mann-Whitney*, las apreciaciones gráficas realizadas anteriormente sobre las puntuaciones de profesores y auditores en las dos primeras componentes principales (Cuadro 6).

CUADRO 6. PUNTUACIONES DE LOS INDIVIDUOS EN EL ESPACIO DE LAS COMPONENTES PRINCIPALES.

Tipo de servicio	Profesión(a)		Profesión(a)		
	<i>t de Student</i>		<i>U de Mann-Whitney</i>		
		Media	p valor (b)	Rango promedio	p valor (b)
CP1	1	0,93	0,000	177,04	0,000
	2	-0,45		119,01	
CP2	1	-0,42	0,000	101,29	0,000
	2	0,23		151,69	

(a) 1= Profesor
2= Auditor

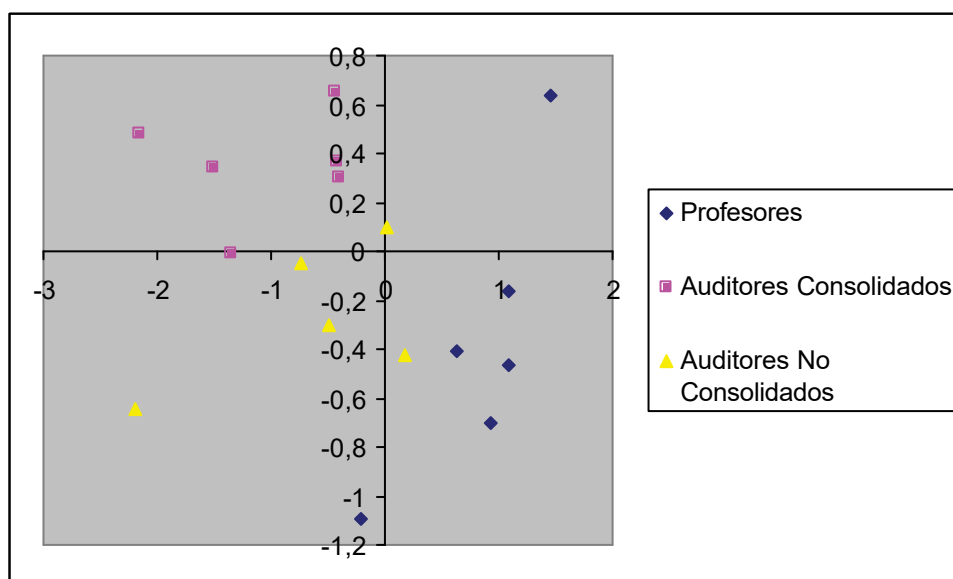
(b) Valores significativos para $p < 0,05$

Por tanto, de acuerdo con las dos pruebas anteriores, se confirma, por un lado, que los profesores tienen un nivel de prohibición global (CP1) superior a los auditores y, por el otro, que los académicos tienen una puntuación inferior que los auditores en la CP2, es decir, como observamos antes de forma gráfica, los profesores tienden a prohibir más en las variables IncompatibilidadD, IncompatibilidadV y IncompatibilidadSF que en las variables IncompatibilidadAI, IncompatibilidadRE, IncompatibilidadA y IncompatibilidadAD, sin embargo, los auditores abogan por prohibir más el segundo grupo de servicios que el primero.

Por otra parte, tal como puede apreciarse en el Gráfico 5, hemos hallado que en los auditores pueden establecerse dos subgrupos diferenciados en función del tipo de auditor y su experiencia:

- Socios con más de 3 años de experiencia, empleados con más de 5 años y auditores individuales con más de 10 años, que hemos denominado auditores consolidados.
- Socios con menos de 3 años de experiencia, empleados con menos de 5 años y auditores individuales con menos de 10 años, que hemos denominado auditores no consolidados.

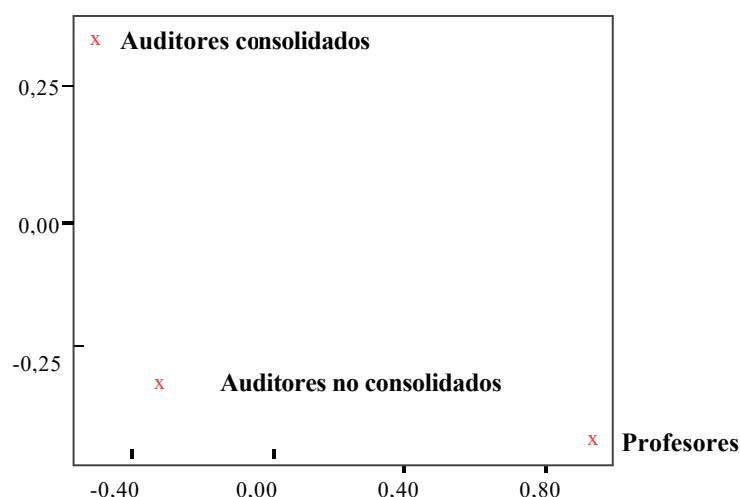
GRÁFICO 5. GRÁFICO DE LOS TRES GRUPOS EN EL ESPACIO DEFINIDO POR LAS DOS PRIMERAS COMPONENTES.



La observación que aparece en el primer cuadrante, y que corresponde al grupo de los profesores en una categoría que no supera al 2% de las observaciones, se podría incluso eliminar. No obstante, los resultados obtenidos no se ven alterados esencialmente aunque se mantenga.

En el Gráfico 6 se muestran los centroides de los tres grupos que hemos obtenido.

GRÁFICO 6. CENTROIDES DE LOS TRES GRUPOS OBTENIDOS.



De esta forma, observando los datos de los Cuadros 7 y 8, obtenemos las siguientes consideraciones relevantes para nuestra investigación:

- Componente principal 1: Como ya habíamos comentado en apartados anteriores, los profesores obtienen una puntuación alta de prohibición general para esta componente, sin embargo, los auditores (tanto consolidados como no consolidados) obtienen puntuaciones bajas para la misma.

- Componente principal 2: En este caso, se obtiene que los auditores consolidados presentan un nivel de prohibición alto para los “Servicios *relacionados indirectamente* con la auditoría” con respecto a los “Servicios *relacionados directamente* con la auditoría”. Sin embargo, los auditores no consolidados se asemejan a los profesores, en el sentido de que ambos prohíben más los “Servicios *relacionados directamente*” que los “Servicios *relacionados indirectamente* con la auditoría”.

CUADRO 7. RELACIÓN ENTRE LA EXPERIENCIA Y LA TIPOLOGÍA DE PROFESORES/AUDITORES

Análisis de la varianza (ANOVA) (a)				
CP1			CP2	
	Media	p valor (b)	Media	p valor (b)
1	0,932	0,000	-0,411	0,031
2	-0,480		0,346	
3	-0,300		-0,284	

- (a) 1= Profesores
2= Auditores consolidados
3= Auditores no consolidados.
- (b) Valores significativos para $p < 0,05$

CUADRO 8. SUBGRUPOS HOMOGENEOS

Prueba de Scheffé					
CP1			CP2		
Subgrupo 1	Subgrupo 2	p valor (a)	Subgrupo 1	Subgrupo 2	p valor (a)
Auditores consolidados		0,856	Auditores consolidados		
Auditores no consolidados					
	Profesores			Auditores no consolidados Profesores	0,736

Un primer análisis de estos datos arrojó los siguientes resultados relevantes:

❖ **Obligación de los auditores a informar sobre honorarios facturados**

En relación con la implantación de la **obligatoriedad de publicar** el importe de los honorarios a los auditores, nuestras primeras pruebas muestran que los profesores están a favor de la publicación de información sobre honorarios, mientras que los auditores se posicionan claramente en contra de tal medida.

Por otro lado, en este primer análisis, en cuanto al 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.

❖ **Obligación de los clientes a informar en la Memoria sobre honorarios pagados**

Al igual que en el caso 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.

En concreto, queremos resaltar que en ese trabajo previo, las respuestas obtenidas, sobre la prestación de servicios adicionales⁸ en la legislación española, establecían claramente la existencia de tres grupos claramente diferenciados de individuos: profesores, auditores consolidados y auditores no consolidados.

El siguiente paso de nuestra investigación ha sido analizar las respuestas de estos tres grupos atendiendo a su distribución en tres grupos de respuestas: No publicar esta información (NP), publicarla como señala la regulación, es decir, sin desglose (PSD) y ampliar este nivel informativo, de manera que su opinión fuese la de obligar que tales datos fueran publicados desglosados según la naturaleza del servicios (PCD).

Bajo este análisis, en cuanto a la **Obligación de los auditores a informar sobre honorarios facturados**, los auditores no consolidados se posicionan en una postura intermedia entre la opinión de los profesores y de los auditores consolidados. Así, los profesores sienten atracción por que los auditores informen sobre la facturación desglosada de tales servicios. Por su parte, los auditores consolidados están claramente en contra de dicha medida, mientras que los auditores no consolidados no se inclinan claramente por ninguna opción.

CUADRO 9. INDEPENDENCIA ENTRE EL GRADO DE PUBLICACIÓN DE HONORARIOS POR PARTE DE LA FIRMA Y LA TIPOLOGÍA DE LOS ENCUESTADOS.

	Profesores	Auditores no consolidados	Auditores Consolidados	χ^2	p valor (b)
NP	10	17	107	94.666	.0000
Residuo corregido	-8.1R	-0.9	8.1A		
PSD	9	8	19		
Residuo corregido	-0.7	1.4	-0.3		
PCD	61	14	21		
Residuo corregido	8.9A	0	-8.2R		

En relación con la **Obligación de los clientes de informar sobre honorarios facturados**, observamos una tendencia similar a la anterior, es decir, mientras que los profesores son partidarios de que se regule la publicación de dicha información exigiendo un desglose de la misma, los auditores consolidados se manifiestan en contra de tal exigencia. Por su parte, los auditores no consolidados no muestran ninguna tendencia clara ante esta regulación.

CUADRO 10. INDEPENDENCIA ENTRE EL GRADO DE PUBLICACIÓN DE HONORARIOS POR PARTE DE LOS CLIENTES FIRMA Y LA TIPOLOGÍA DE LOS ENCUESTADOS.

	Profesores	Auditores no consolidados	Auditores Consolidados	χ^2	p valor (b)
NP	15	22	115	94.407	.0000
Residuo corregido	-8.3R	-0.1	7.7A		
PSD	4	5	13		
Residuo corregido	-1.3	1.1	0.4		
PCD	61	12	19		
Residuo corregido	9.4 ^a	-0.5	-8.3R		

⁸ En concreto, dichos servicios se dividían en los siguientes apartados: Servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información Financiera; servicios de valoración; servicios de auditoría interna"; mantenimiento de relaciones empresariales; servicios de abogacía", contratación de altos directivos o personal clave, socio firmante del informe de auditoría realice cualquier tipo de servicio de no-auditoría y otros servicios no prohibidos en la reforma

No obstante, si realizamos la prueba de Kruskal-Wallis (cuadro11), observamos claramente a través del rango promedio, que los auditores no consolidados presentan una postura más cercana a los auditores consolidados que a los profesores.

CUADRO 11. POSICIONAMIENTO DE LOS GRUPOS IMPLICADOS EN RELACIÓN AL GRADO DE PUBLICACIÓN DE HONORARIOS.

3 cluster manuales basados en las 2 CPs		N	Rango promedio
Publicación de honorarios por parte de las firmas	Profesores	80	192,20
	Auditores no consolidados	39	139,14
	Auditores consolidados	147	100,06
Publicación de honorarios por parte de los clientes	Profesores	80	190,65
	Auditores no consolidados	39	131,96
	Auditores consolidados	147	102,81

6. CONCLUSIONES DEL TRABAJO.

En primer lugar, queremos poner de manifiesto que resulta totalmente claro que si el auditor no es aparentemente independiente, su trabajo será percibido con desconfianza. Su actividad no aportará valor a la sociedad, que no confía en el auditor y, por tanto, tampoco cumplirá con su función social. En definitiva, en nuestra opinión 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 de la auditoría. Por todo ello, entendemos que 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.

Sobre este respecto, el volumen y composición de los honorarios facturados por los auditores es un tema que, como hemos analizado en nuestro trabajo, puede conllevar problemas en la independencia del auditor, tanto en su vertiente real como aparente. Por este motivo, las prácticas de revelación de datos sobre honorarios pueden contribuir a una mayor transparencia informativa en el mercado y consecuentemente a una mayor confianza de los inversores en la información financiera de las empresas.

Sin embargo, el cuestionario planteado en nuestro trabajo ha puesto de manifiesto que los profesores universitarios están de acuerdo en la imposición de este tipo de medidas, mientras que los profesionales auditores piensan que no es necesaria su existencia y mucho menos la obligación de revelar honorarios detallados por tipo de servicios.

Sin embargo, a pesar de este posicionamiento radicalmente diferente, nuestros resultados señalan que los auditores no consolidados muestran una postura intermedia hacia la publicación de honorarios y su desglose, aunque más cercana a la manifestada por los auditores consolidados que a la de los profesores, lo que nos plantea una postura claramente subjetiva de los auditores ante la regulación, que se va perfilando y volviendo más extrema, según los años de vinculación contractual con la firma y sus expectativas laborales futuras.

Estos resultados nos hacen cuestionarnos si realmente los auditores son conscientes de la importancia que tiene la apariencia de independencia en la sociedad y de la relevancia que tiene la transparencia y el acceso a la información para el buen funcionamiento de los mercados.

En este sentido, consideramos que el hecho de que los usuarios de la auditoría sientan que no tienen acceso a la toda la información relevante, contribuye al incremento de

la desconfianza hacia los auditores y consecuentemente al deterioro de la confianza que la actividad de auditoría debe aportar a la información financiera de las compañías.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 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.
- 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)
- 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.
- 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.
- CALLAWAY, C.; LULSEGED, A. y NOWLIN, T. (2002): "Earnings Quality and Auditor Independence an examination using non-audit fee data". *Working Paper*, january. Consultado en la página WEB: <http://papers.ssrn.com> (marzo, 2002).
- 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.
- 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)
- DEANGELO, L.E. (1981): "Auditor independence, 'Low Balling', and disclosure regulation". *Journal of Accounting and Economics*, 3, p. 113-127.
- 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.
- 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. y KING, R. (1996): "The effects of lowballing on audit quality: an experimental markets study". *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, vol. 11, p. 45-69.
- 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)
- 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.
- FRANCIS, J. y KE, B. (2006): "Disclosure of fees paid to auditors and the market valuation of earnings surprises". *Review of Accounting Studies*, 11, p. 495-523.
- 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 BENAOU, 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.
- GAYNOR, L.M., MCDANIEL, L.S. y NEAL, T. (2006): "The effects of joint provision and disclosure of nonaudit services on audit committee members' decisions an dinvestors' preferences". *The Accounting Review*, vol. 81, 4, p. 873-897.
- GOLDMAN, A. y BARLEV, B. (1974): "The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence". *The Accounting Review*, october, p. 707-718.
- 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.

- GUL, F.A. (1989): "Bankers' Perceptions of Factors Affecting Auditor Independence". *Journal of Accounting, Auditing and Accountability*, vol.2. nº 3, p. 40-51.
- 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.
- KAPLAN, R. (2004): "The mother of all conflicts: Auditors and their clients". *The Journal of Corporation Law*, winter, p. 363-383.
- 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.
- 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).
- LOPEZ, R., ROMERO, J.E. y PEREZ, J.A. (2007): "Estudio Empírico sobre la opinión de Profesores y Auditores respecto a la Legislación de las Incompatibilidades con la Auditoría", Working Paper, Universidad de Sevilla.
- MARTÍNEZ, L., RODRÍGUEZ, A. y YUBERO, P. (2006): "La independencia del auditor y los conflictos de interés en auditoría", *Partida Doble*, nº 180, p. 54-67.
- MÓNTERREY, J. y SÁNCHEZ, A. (2006). "Rotación y dependencia económica de los auditores: sus efectos sobre la calidad del resultado en las compañías cotizadas españolas". Aceptado para su publicación en *Investigaciones Económicas*.
- 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.
- PALMROSE, ZV. (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.
- 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.
- RUDDOCK, C., TAYLOR, S. y TAYLOR, S. (2006): "Non-Audit Services and Earnings Conservatism: Is Auditor Independence Impaired?". *Contemporary Accounting Research*, Vol. 23, nº 3, p. 701-46.
- SÁNCHEZ, J.L. (2006): "Información corporativa, ética y auditoría". *Partida Doble*, nº 180, p. 26-41.
- SCHATZBERG, J.W. y SEVCIK, G.R. (1994): "A multiperiod model and experimental evidence of independence and lowballing". *Contemporary Accounting Research*, summer, 11, p. 137-174.
- SIMUNIC, D. (1984): "Auditing, Consulting y Auditor Independence". *Journal of Accounting Research*, autumn, vol 22, p. 679-703.
- TITARD, P.L. (1971): "Independence and MAS – Opinions of Financial Statement Users". *The Journal of Accountancy*, july, p. 47-52.
- WELCH, I. (1992): "Small firms voice fears on effects of lowballing". *Accountancy Age*, p. 9.
- 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 Services". *Journal of Accounting Research*, vol. 41, issue 4, september, p. 721-744.