

**LA OPINIÓN DE LOS PROFESIONALES AUDITORES SOBRE REGULACIÓN DE LA  
PRESTACIÓN DE SERVICIOS ADICIONALES**

**José Ángel Pérez López**

Profesor Titular de Universidad  
Departamento de Contabilidad y Economía Financiera  
Facultad de Económicas y Empresariales  
Universidad de Sevilla  
Avda. Ramón y Cajal, 1; C.P.: 41.018 Sevilla  
Teléfono: 954557616  
Fax: 954557569  
e-mail: [jangel@us.es](mailto:jangel@us.es)

**José Enrique Romero García**

Profesor Titular de Escuela Universitaria  
Departamento de Economía Aplicada I  
Facultad de Económicas y Empresariales  
Universidad de Sevilla  
Avda. Ramón y Cajal, 1; C.P.: 41.018 Sevilla  
Teléfono: 954554491  
Fax: 954557569  
e-mail: [romeroqje@us.es](mailto:romeroqje@us.es)

**Rosario López Gavira**

Profesor Ayudante  
Departamento de Contabilidad y Economía Financiera  
Facultad de Económicas y Empresariales  
Universidad de Sevilla  
Avda. Ramón y Cajal, 1; C.P.: 41.018 Sevilla  
Teléfono: 954557616  
Fax: 954557569  
e-mail: [lgrosa@us.es](mailto:lgrosa@us.es)

**ÁREA TEMÁTICA:** Auditoría

**PALABRAS CLAVE:** Auditoría, Auditor, Servicios adicionales, Regulación

# **LA OPINIÓN DE LOS PROFESIONALES AUDITORES SOBRE REGULACIÓN DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS ADICIONALES**

## **RESUMEN**

El presente trabajo tiene por objetivo analizar la prestación de otro tipo de servicios dentro del mercado de auditoría. Concretamente, hemos llevado a cabo un estudio empírico de las opiniones de los profesionales auditores sobre las modificaciones llevadas a cabo en la regulación de auditoría en nuestro país, con el fin de determinar su grado de acuerdo o desacuerdo con la actual regulación. La opinión de estos profesionales ha sido recabada mediante un cuestionario remitido a auditores inscritos en el Registro de Economistas Auditores (REA) y al Instituto Censores Jurados de Cuenta (ICJCE).

## 1. Introducción.

El buen funcionamiento de los mercados de productos y servicios se presenta como un factor fundamental en el desarrollo de la economía de cualquier país. Aunque en muchas ocasiones son los propios mercados los que pueden solucionar los problemas que aparezcan de forma interna, existen determinadas situaciones donde se requiere 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, el presente trabajo tiene por objetivo analizar la prestación de otro tipo de servicios dentro del mercado de auditoría, realizando un estudio empírico de un conjunto de profesionales de auditoría sobre las modificaciones llevadas a cabo por la citada regulación en referencia a los servicios de no-auditoría prestados por las firmas, con el fin de determinar su grado de acuerdo o desacuerdo con la actual regulación. Ello se ha efectuado mediante un cuestionario que ha sido remitido a los profesionales adscrito al Instituto Censores Jurado de Cuentas (ICJC) y al Registro de Economistas Auditores (REA).

Para llevar a cabo nuestra investigación, en el siguiente epígrafe realizamos, mediante una revisión de la literatura, un análisis de las consecuencias más importantes que lleva consigo la prestación de múltiples tareas por parte de los auditores. Posteriormente, en el epígrafe tercero, señalamos cuáles han sido las modificaciones realizadas en la regulación de auditoría de nuestro país<sup>1</sup> que afectan a la provisión conjunta de auditoría y servicios adicionales. A continuación, en la cuarta parte del trabajo, procedemos a indicar cuál ha sido la metodología y el diseño de la investigación que hemos planteado en nuestro estudio. En el siguiente punto, describimos cuáles han sido los principales resultados obtenidos con la investigación empírica. Para finalizar, señalamos cuáles han sido las principales conclusiones proporcionadas por el trabajo, así como el camino que seguiremos en extensiones futuras del mismo.

## 2. Las consecuencias de la realización de otras tareas por parte de los auditores: una revisión bibliográfica.

De acuerdo con Beattie y Fearnley (2004) una de las mayores preocupaciones que emergieron, después de los últimos escándalos financieros, está relacionada con la realización de múltiples y diversos servicios por parte de los auditores. 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 estos profesionales comprometan su independencia.

Concretamente, aparecen dos preocupaciones principales:

- Los auditores podrían evitar discrepar con la gestión de las compañías para no perder los cuantiosos ingresos provenientes de la prestación de servicios adicionales a la auditoría (Van Der Plaats, E., 2000; Houghton, K.A. e Ikin, C.C., 2001; Callaway, C. et al. 2002; Ruddock, C. et al., 2002; Ashbaugh, H. et al., 2003; Nice, J.M. y Trompeter, G.M., 2004; entre otros).
- 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 (Firth, M., 1997; Caplan, D.H. y Kirschenheiter, M., 2000; Center for Accounting Ethics

---

<sup>1</sup> A través de la Ley 44/2002 de Medidas de Reforma del Sistema Financiero Español.

Workshop, 2000; Bastante, V., 2001; Ruddock, C. et al., 2002; Myring, M. y Bloom, R., 2003; entre otros).

Según la opinión de algunos autores (Bartlett, R., 1993; Canning, M. y Gwilliam, D., 1999; Kaplan, R., 2004), la provisión de servicios adicionales ha sido el asunto que mayor debate ha suscitado de entre todas las amenazas a la independencia identificadas en la literatura. Por lo tanto, dicha prestación constituye un aspecto tremendamente polémico. En este sentido, son múltiples los autores (por ejemplo, Windmüller, R., 2000; Swanger, S.L. y Chewing, E.G. Jr., 2001; Scott, J. et al., 2002; Ashbaugh, H. et al., 2003; Kaplan, R., 2004) que argumentan que tal práctica tiene consecuencias negativas en el funcionamiento del mercado de auditoría. Entre ellas cabe destacar:

- ❖ *Incrementa la dependencia económica del cliente* (Comisión de la UE, 2000a,b, 2003, IFAC, 2001a; entre otros)
- ❖ *Provoca una pérdida de la calidad de la auditoría financiera* (Gonzalo,1995; Comisión de la UE, 1996; entre otros).
- ❖ *Incrementa la familiaridad y confianza con el cliente* (Comisión de la UE, 2000a,b, 2003; IFAC, 2001a,b; entre otros).
- ❖ *Crea situaciones conflictivas por auto-revisión* (IFAC, 2001a,b; Myring y Bloom, 2003; entre otros).
- ❖ *Desprestigia a la profesión auditora* (Gonzalo, 1995; Cañibano y Castrillo, 1999; entre otros).

No obstante, la revisión de la literatura no sólo muestra trabajos que enfatizan los efectos negativos en la prestación conjunta de servicios de auditoría y otros trabajos por parte de los auditores, sino que también se advierten otros que sostienen que tras su realización se perciben consecuencias positivas. A continuación sintetizamos los estudios que señalan que tal práctica, llevada a cabo por las firmas de auditoría, puede provocar las siguientes consecuencias de carácter positivo:

- ❖ *Incrementa los conocimientos sobre el cliente* (Herrador, 2001; Scott et al., 2002; entre otros).
- ❖ *Mejora la competencia dentro del mercado de las empresas de auditoría* (Houghton, e Ikin, 2001; Ruiz, 2002; entre otros).
- ❖ *Beneficia a la independencia de los auditores* (Arruñada, 1999; Lennox, 1999; entre otros).
- ❖ *Mejora la satisfacción de los clientes de las empresas de auditoría* (García Benau et al., 1999; Malley, 2000; entre otros)
- ❖ *Incrementa las posibilidades de atraer y retener al personal de las firmas de auditoría* (Hillison y Kennelley, 1988; entre otros).

Sin embargo, aunque es cierto que existen tanto consecuencias de carácter positivo como negativo, es muchísimo más frecuente escuchar voces de alarma y preocupación sobre este tema, que otras elogiando sus consecuencias positivas.

### **3. La actual regulación de la auditoría en España en referencia a la realización de otros servicios adicionales.**

La modificación de la legislación sobre auditoría en nuestro país era un acontecimiento proclamado y esperado por todos los colectivos implicados, pues eran muchos los temas que requerían una revisión y actualización<sup>2</sup>, dado el nuevo panorama que afectaba al mercado de servicios de auditoría.

En nuestra opinión, esta situación era mucho más apremiante en cuanto a la realización de otros servicios por parte de los auditores, ya que, dado la evolución del mercado de auditoría, era un tema que necesitaba, de forma especial, una modificación y sobre todo una regulación más amplia y precisa. La normativa previa establecía tan sólo unas escasas referencias sobre cómo afrontar el tema de la provisión conjunta de auditoría y otros múltiples servicios.

Así, se procedió, mediante lo regulado en la Ley 44/2002, a la modificación de la legislación sobre auditoría con el objetivo de paliar todas las deficiencias existentes. En nuestro caso, los aspectos modificados en la ley que afectan a la provisión conjunta pueden agruparse en los siguientes apartados:

- **Introducción de nuevos servicios incompatibles con la auditoría:**

Se establece que el auditor no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad cuando realice los siguientes servicios<sup>3</sup> o se produzcan una serie de circunstancias:

- 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.
- Participación en la contratación de altos directivos o personal clave para el cliente de auditoría.
- Prestación por el socio firmante del informe de servicios distintos del de auditoría a la entidad auditada.
- 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 mismo artículo, la ley también establece que 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 contables auditados.

---

<sup>2</sup> No obstante, es preciso apuntar que en la actualidad estamos todavía pendientes del desarrollo reglamentario de la Ley de Auditoría.

<sup>3</sup> La prohibición no es estricta, también se indican una serie de excepciones o matizaciones que son analizadas más adelante en la parte empírica de nuestro trabajo.

- **Novedad en la regulación de los Comités de Auditoría<sup>4</sup>.**

Se determina la obligatoriedad de que las sociedades que cotizan en Bolsa cuenten con un Comité de Auditoría, indicando 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, indicar 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.
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.**

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, se 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 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 a la entidad correspondiente.

- **Nuevos deberes de publicación de honorarios.**

Por último, se hace referencia a nuevos deberes de publicación de honorarios. En concreto, señala que los auditores de cuentas deben comunicar, para su publicidad, 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 ICAC para el ejercicio de sus funciones.

---

<sup>4</sup> La regulación de los Comités de Auditoría, establecida igualmente por la Ley 44/2002 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.

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.

En definitiva, hasta este momento hemos analizado cuáles han sido los cambios realizados a la regulación que afecta al mercado de auditoría con el objetivo solucionar el conflicto existente entre la existencia de firmas multidisciplinarias y la cualidad de independencia de los miembros de las mismas. A partir de ahora, pasamos a afrontar la polémica desde una perspectiva empírica con el objetivo de determinar si efectivamente los cambios producidos contribuirán a la solución del problema.

#### **4. Metodología y diseño de la investigación.**

Para realizar nuestra investigación decidimos utilizar el sistema de encuestas con el objeto de recabar la opinión de los propios auditores, profesionales de este servicio. La elección de dicho colectivo 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.

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 objeto del estudio.**

Nuestro trabajo trata de comprobar si efectivamente los cambios realizados en la regulación 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 del colectivo anteriormente mencionado, los auditores, como usuarios implicados y comprometidos con la actividad de auditoría financiera. El objetivo de nuestra investigación es someter a su debate las modificaciones en la regulación de auditoría 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 población objeto de estudio fueron un grupo de auditores pertenecientes al Registro de Economistas Auditores (REA) y al Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas (IACJCE).

#### 4.2. 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 conceptos anteriores, construimos el conjunto de variables, relacionadas con los cuatro aspectos señalados en el apartado anterior, que constituirían finalmente el cuestionario completo.

A continuación, presentamos una plantilla resumen (Cuadro 1) donde hemos integrado las características fundamentales de las diferentes variables analizadas:

**Cuadro 1. Características fundamentales de los ítems analizados.**

<b>BLOQUE 1. INTRODUCCIÓN DE NUEVOS SERVICIOS INCOMPATIBLES</b>		
<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
1.5. Servicios de abogacía	Determinar la adecuación de la incompatibilidad establecida, así como la necesidad de establecer excepciones	Cualitativa
1.6. Contratación de altos directivos o personal clave	Determinar la adecuación de la incompatibilidad establecida, así como la necesidad de establecer excepciones.	Cualitativa
1.7. 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
1.8. 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
1.9. 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 1. Características fundamentales de los ítems analizados (continuación)**

<b>BLOQUE 2. REGULACIÓN DE LOS COMITÉS DE AUDITORÍA</b>		
<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
<b>BLOQUE 3. NUEVOS REQUISITOS DE ROTACIÓN A LOS AUDITORES</b>		
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 7 años.	Determinar la adecuación de las medidas de rotación, su extensión a otras sociedades y la implantación de la rotación obligatoria de firmas.	Cualitativa
<b>BLOQUE 4. NUEVOS DEBERES DE PUBLICACIÓN DE HONORARIOS</b>		
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 2) que contiene un esquema del total de las variables<sup>5</sup> en las que descompusimos los ítems anteriormente señalados:

<sup>5</sup> Hemos de matizar que en la tabla no están incluidas las variables de carácter demográfico. Para ello hemos empleado un total de 9 variables demográficas. Por consiguiente, el cuestionario final estuvo compuesto por 75 variables.

**Cuadro 2. Número total de variables empleadas en la investigación.**

BLOQUE	Bloque 1 (44 variables)										Bloque 2 (11 variables)			Bloque 3 (5 variables)		Bloque 4 (4 variables)	
	Ítem 1.1	Ítem 1.2	Ítem 1.3	Ítem 1.4	Ítem 1.5	Ítem 1.6	Ítem 1.7	Ítem 1.8	Ítem 1.9	Ítem 1.10	Ítem 2.1	Ítem 2.2	Ítem 2.3	Ítem 3.1	Ítem 3.2	Ítem 4.1	Ítem 4.2
Nº DE ÍTEMS																	
Nº DE VARIABLES	4	8	6	8	4	5	2	3	3	1	2	7	2	3	2	2	2
VARIABLES TOTALES	<b>64</b>																

### 4.3. Diseño del cuestionario y selección de la muestra.

En este apartado describimos todos los pasos seguidos en el diseño del cuestionario que posteriormente empleamos, siguiendo las pautas básicas en este tipo de estudios. Para ello decidimos emplear 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 preguntas de respuesta libre. A continuación se realizó 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 al IACJCE.

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 9,3 %.

Posteriormente, con el objetivo de mejorar el índice de respuestas, procedimos a remitir la encuesta, mediante correo ordinario<sup>6</sup>, a una muestra de aproximadamente 1.500 miembros del Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). En esta ocasión, el índice de respuesta fue mucho menor (2,67%).

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 190 profesionales auditores.

### 4.4. Validación y prueba del cuestionario.

Para la validación y prueba final de la encuesta, procedimos a realizar un **pretest** sobre un conjunto de 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.

<sup>6</sup> En la circular que se le envió a los miembros del Instituto aparecía el link que remitía al cuestionario en formato WEB.

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.

Así, finalmente, después de llevar a cabo todo el proceso anterior, obtuvimos la versión final de nuestro cuestionario, que consta, como ya hemos mencionado, de 4 bloques y un total de 64 variables (44 en el primero, 11 en el segundo, 5 en el tercero y 4 en el cuarto).

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.

## 5. Resultados del trabajo.

El tratamiento estadístico de los datos obtenidos de la encuesta estuvo encaminado a averiguar si existen diferencias significativas entre el número de individuos que se inclinan por las diferentes opciones planteadas en el cuestionario para cada una de las variables analizadas. Dicho planteamiento nos llevó a enunciar las siguientes hipótesis estadísticas:

*H?: la proporción de observaciones que se decanta por cada una de las opciones es la*

*misma:*

$$p(x=a) = p(x=b) = p(x=c)$$

En definitiva, lo que nos planteamos fue analizar si verdaderamente existían o no discrepancias significativas entre las frecuencias observadas y las frecuencias teóricas bajo la hipótesis nula.

Para ello, el tratamiento de los datos dividió nuestro proceso en dos, un análisis global donde se estudian todas las respuestas de la muestra, y dos análisis diferenciales, examinando estos resultados según el tipo de auditor y su experiencia, respectivamente<sup>7</sup>.

El test paramétrico empleado en el tratamiento estadístico 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.

Todo este proceso ha derivado en la realización de más de 100 pruebas estadísticas para determinar la perspectiva de los profesionales de auditoría ante la actual modificación legislativa que afecta su trabajo, que nos permiten tener una visión clara y detallada de su opinión.

Pasamos a continuación a comentar los resultados significativos obtenidos para cada una de las variables analizadas.

En relación con la **introducción de incompatibilidades relativas a la realización de determinados servicios adicionales (Bloque 1 del cuestionario)**, hemos de aclarar en un primer momento que realizamos dos análisis particulares. El primero, considerando las tres posibilidades expresadas en nuestro cuestionario<sup>8</sup> y, el segundo, agrupando las

<sup>7</sup> Sin embargo, debemos aclarar, que en el presente trabajo no consideramos relevante comentar los resultados obtenidos en el análisis diferencial puesto que la mayoría de las pruebas estadísticas realizadas arrojaron diferencias no significativas entre cada una de las categorías

<sup>8</sup> Las mismas fueron: a (prohibición radical), b (no prohibición) y c (prohibición con excepciones).

respuestas sólo en dos categorías: prohibir<sup>9</sup> o no prohibir la realización de otros servicios por parte de los profesionales auditores. De esta forma obtuvimos los siguientes resultados:

a. Teniendo en cuenta la agrupación en dos categorías:

Sobre este respecto, es relevante destacar que de forma mayoritaria los profesionales de la auditoría están de acuerdo con la prohibición (bien estricta o bien estableciendo excepciones) de prácticamente todos los servicios incluidos en el cuestionario. La única excepción se produjo para el caso de los servicios de valoración (Tablas 1Abis-6Abis; Anexo).

b. Teniendo en cuenta las tres categorías de respuesta:

En este caso pasamos a describir la evidencia obtenida de forma diferencial para cada uno de los servicios que incluimos en la encuesta.

- **Servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera**

Los auditores consideran, de forma significativa, que estas actividades debieran prohibirse pero estableciendo algunas excepciones (Tabla 1A; Anexo). Tal posición, es exactamente la misma mantenida por la regulación. Además, indican que están de acuerdo con las salvedades que han sido consideradas por la legislación (Tabla 2A; Anexo).

- **Servicios de valoración**

A diferencia del caso anterior, los profesionales opinan que no debieran prohibirse estos servicios (Tabla 5A; Anexo).

Por otro lado, aquellos que consideraron que debieran prohibirse, aunque no de forma estricta, transmitieron que están de acuerdo con la legislación (Tabla 6A; Anexo) y que, por tanto, no debiera regularse más severamente el establecimiento de excepciones (Tabla 7A; Anexo).

Adicionalmente, los individuos estimaron que debiera concretarse en la legislación la definición de varios términos. Específicamente, consideraron que debe determinarse qué constituyen “*cantidades significativas de los Estados Financieros del cliente*” (Tabla 9A; Anexo) y cómo puede apreciarse el “*grado de subjetividad del trabajo de valoración realizado al cliente*” (Tabla 11A; Anexo).

Sobre la definición de los elementos anteriores, los auditores manifestaron, por un lado, que deben considerarse significativas aquellas cantidades que superen un 20% de la cifra de negocios de la entidad auditada (Tabla 10A; Anexo) y, por otro lado, que las situaciones más relevantes a considerar por orden de importancia, debido al elevado grado de subjetividad que conllevan, son las que plantean hipótesis difíciles de verificar, las tratan sobre información de futuro y, finalmente, las que implican la realización de cálculos complicados (Tabla 12A; Anexo).

---

<sup>9</sup> Esta agrupación incluye las opciones a (prohibición radical) y c (prohibición con excepciones).

- **Servicios de auditoría interna**

En un primer momento, hemos de resalta que los profesionales de la auditoría apuestan firmemente por la prohibición radical de estos servicios (Tabla 13A; Anexo).

Por otro lado, aquellos otros profesionales que optaron por la opción de la prohibición pero permitiendo situaciones de excepción manifestaron estar de acuerdo con la regulación (Tabla 14A; Anexo).

Asimismo, los participantes apostaron de nuevo por una mayor concreción normativa. Por ello, se inclinaron mayoritariamente por la necesidad de especificar cuándo el órgano de gestión asume la responsabilidad de la función de auditoría interna (Tabla 17A; Anexo). En este sentido, manifestaron estar de acuerdo con la postura de la Unión Europea, mediante la cual debe exigirse al Comité de Auditoría que garantice que el órgano de gestión se responsabiliza de la función de auditoría interna (Tabla 18A; Anexo).

- **Mantenimiento de relaciones empresariales**

De nuevo, resulta realmente relevante manifestar que los auditores apuestan significativamente por la prohibición severa de este tipo de relaciones (Tabla 19A; Anexo).

Adicionalmente, aquellos otros profesionales que estuvieron de acuerdo con la restricción de los mismos pero con salvedades, nuevamente afirmaron estar de acuerdo con la legislación vigente (Tabla 20A; Anexo).

En relación con la definición específica de determinados términos incluidos en la regulación, los participantes se decantaron por la necesidad de clarificar las expresiones establecidas en la regulación. Consideraron, por tanto, que es preciso determinar cuándo la relación está dentro de la actividad empresarial normal de la entidad (Tabla 23A; Anexo) y en qué casos la relación es significativa para el auditor (Tabla 24A; Anexo).

Sobre este respecto, los individuos consideraron que debe entenderse que una relación se convierte en significativa para el auditor cuándo la proporción de honorarios por estos servicios supera el 20% sobre el total de los honorarios facturados del auditor al mismo cliente de auditoría (Tabla 25A; Anexo).

- **Servicios de abogacía y Contratación de Altos Directivos o Personal Clave**

En la misma línea que los servicios anteriores, los auditores abogan mayoritariamente por la prohibición estricta de ambos servicios (Tablas 26A;30A; Anexo). Igualmente, aquellos otros que se inclinaron por la prohibición con excepciones se mostraron de acuerdo con los casos de salvedades considerados en la legislación (Tablas 27A;31A; Anexo).

Por otra parte dentro del primer bloque del cuestionario también inquirimos a los participantes sobre **otras cuestiones relacionadas con determinadas incompatibilidades planteadas introducidas en la regulación**. En este sentido, los auditores no consideran necesario prohibir al socio firmante del informe de auditoría la realización de tarea adicional a la auditoría (Tablas 34A; Anexo).

Sin embargo, sí que estuvieron a favor de la prohibición relativa a la percepción de honorarios indebidamente elevados, consideraron que tal porcentaje debiera fijarse por encima del 50% de la facturación total del auditor o la firma de auditoría (Tablas 36A;37A;38A; Anexo).

Finalmente, manifestaron su aprobación hacia la implantación de un período de duración de todas las incompatibilidades anteriores, no obstante, no estimaron que el mismo debiera ser mayor que el considerado por la legislación (Tablas 39A;40A; Anexo).

Por último, con referencia a la cuestión planteada en la encuesta relativa a la **prohibición de otro tipo de servicios adicionales**, los profesionales auditores consideraron restringir por orden de importancia la prestación de funciones de gerencia o recursos humanos, los servicios de broker-dealer, la actuación en la resolución de conflictos y los servicios actuariales (Tabla 42A; Anexo).

Con referencia a la opinión de los individuos participantes sobre la **regulación de los Comités de Auditoría (Bloque 2 del cuestionario)**, es preciso destacar que no abogaron mayoritariamente por la extensión de la obligatoriedad de contar con Comité a un mayor número de entidades auditadas (Tabla 43A; Anexo).

No obstante, para aquellos que sí estuvieron a favor del incremento de la obligatoriedad anterior, manifestaron que debiera obligarse a todas aquellas empresas cuya cifra de negocio superara una determinada cantidad (Tabla 44A; Anexo). Sin embargo, sobre esta última cuestión no se obtuvieron datos estadísticamente significativos, es decir, los individuos no mantuvieron una opinión mayoritaria en este sentido (Tabla 45A; Anexo).

Por otra parte, los participantes sí que se mostraron a favor de la concreción en la legislación de los requisitos que deben cumplir los Comités de Auditoría (Tabla 46A; Anexo). Específicamente, consideran que debiera fijarse un número mínimo de consejeros (20% del total), que debiera garantizarse la competencia y experiencia de los miembros del Comité (entre 3 y 10 años) e imponer a estos organismos un número mínimo de encuentros anuales (4 veces al año) (Tablas 47A-52A; Anexo).

Finalmente, los auditores también están de acuerdo con la regulación de las competencias específicas que estos organismos deben asumir en relación con la contratación de otro tipo de servicios a las firmas de auditoría (Tabla 53A; Anexo). Sobre esta cuestión, manifestaron que las mismas deben ser, por orden de importancia, la garantía del cumplimiento de la cualidad de independencia, la aprobación o rechazo de cada tipo de actividad contratada y el control de la facturación relativa por cada servicio (Tabla 54A; Anexo).

En cuanto a los resultados obtenidos en relación con la **regulación de la rotación de los auditores (Bloque 3 del cuestionario)**, los resultados más significativos indicaron que los profesionales no apuestan por la existencia de este tipo de exigencias. Concretamente, no están de acuerdo de forma mayoritaria con la legislación de la duración de los períodos de contratación de los auditores ni tampoco con la implantación de la rotación obligatoria de los miembros del equipo de auditoría (Tablas 55A;58A; Anexo).

Para finalizar, con respecto a la regulación de la **publicación de honorarios (Bloque 4 del cuestionario)** por parte de las firmas de auditoría y las entidades auditadas, los participantes se vuelven a mostrar reacios a este tipo de imposiciones. Por ello, expresaron con sus respuestas que no consideran necesario que los auditores comuniquen sus honorarios al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), ni tampoco que las empresas clientes indiquen esta información en la Memoria de las Cuentas Anuales (Tablas 60A;62A; Anexo).

## **6. Consideraciones finales y extensiones futuras de la investigación.**

El pilar fundamental sobre el que se ha asentado el presente trabajo de investigación se basa 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.

En el contexto señalado por el razonamiento anterior hemos llevado a cabo nuestro estudio. 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 regulación de la prestación conjunta de auditoría junto con otros múltiples servicios.

En el presente trabajo hemos aportado cuál es la posición mantenida por los profesionales auditores ante la legislación de este tipo de actividades. Sobre este respecto, la evidencia empírica obtenida nos muestra la siguientes cuestiones relevantes:

1. En relación a la implantación de determinadas prohibiciones de servicios y de otras incompatibilidades con la actividad de auditoría, los auditores se mostraron de forma general de acuerdo con la prohibición, incluso en algunas ocasiones apuestan por la prohibición radical de los mismos.

En nuestra opinión, la interpretación de esta evidencia puede justificarse en el hecho de que los auditores son consecuentes con 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<sup>10</sup>.

Adicionalmente, los participantes apostaron por la transparencia informativa. En todos los casos, consideraron que es preciso definir claramente determinados términos incluidos en la legislación de auditoría.

Por otro lado, afirmaron no estar de acuerdo con la prohibición al socio firmante de informe de la realización de ningún servicio adicional. Sobre esta cuestión, parece que los auditores no consideran que la participación de este miembro en la realización de servicios adicionales pueda perjudicar a la independencia.

Finalmente, sí que se mostraron de acuerdo con la prohibición a las firmas de percibir honorarios indebidamente elevados por otros servicios y con la implantación de un período de duración de todas las incompatibilidades.

2. Con respecto a la regulación de los Comités de Auditoría, los resultados más relevantes han indicado que los auditores no apuestan por la implantación de la obligatoriedad a un número mayor de entidades auditadas, pero sí manifestaron la necesidad de regular con mayor concreción los requisitos que deben cumplir estos organismos y las competencias que deben asumir en relación con la contratación de otro tipo de actividades.

---

<sup>10</sup> Sobre este respecto, resulta interesante indicar que durante el proceso de recepción de los cuestionarios por parte de los auditores, recibimos varios correos electrónicos donde los profesionales realizaron un comentario general de todas las cuestiones planteadas en la encuesta. En muchos de ellos, los individuos plantearon un razonamiento que iba en esta línea de concienciación.

3. Con referencia a la legislación de la rotación de los auditores, los participantes se mostraron mucho más reacios. No están de acuerdo ni con la regulación de los periodos de contratación ni con la rotación de los miembros del equipo.

4. Finalmente, en relación con la implantación de deberes de publicación de honorarios, los profesionales tampoco apostaron por esta medida. Consideran que no es necesario la publicación de honorarios desglosados, ni por parte de los auditores ni por parte de las entidades auditadas.

Por último, 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:

- ✓ 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.
- ✓ Por otro lado, 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.
- ✓ 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.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARRUÑADA, B. (1999): "The economics of audit quality: Private Incentives and the regulation of audit and non-audit services". Ed. Kluwer. Dordrecht.
- 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.
- 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.
- 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).
- 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.
- 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.
- 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).
- 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](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](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](http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit) (julio, 2004)
- FIRTH, M. (1997): "The provision of nonaudit services by accounting firms to their audit clients". *Contemporary Accounting Research*, summer, vol. 14, p. 1-21.
- 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.
- 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.
- 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 Willingness to Buy". *Working Paper*, University of Melbourne, december. Consultado en la página WEB (enero, 2002): <http://accounting.rutgers.edu/raw/aaa/audit/midyear/02midyear/papers/APNAS14Dec.pdf>

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANS (2001a): "IFAC Code of Ethics for Professional Accountants". New York. Consultado en la página WEB: <http://www.ifac.org/Store/Details.tpl?SID=9560085866929> (febrero, 2002)

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANS (2001b): "Outsourcing: Proposed International Guideline on Information Technology". New York. Consultado en la página WEB: <http://www.ifac.org> (febrero, 2002)

KAPLAN, R. (2004): "The mother of all conflicts: Auditors and their clients". *The Journal of Corporation Law*, winter, p. 363-383.

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 24/88, de 28 de julio, reguladora del Mercado de Valores.

MALLEY, M. (2000): "The war of Independence". *Accountancy*, december, p. 70-71.

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.

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).

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.

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)

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.

VAN DER PLAATS, E. (2000): "Regulating auditor independence". *The European Accounting Review*, 9:4, p. 625-638.

WINDMÖLLER, R. (2000): "The auditor market and auditor independence". *The European Accounting Review*, 9:4, p. 639-642.

## ANEXO

### 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 8.1Abis.ProhibicionD**

	N observado	N esperado	Residual
1	120	95	25
2	70	95	-25
<b>Total</b>	190		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	190		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	190		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	190		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	190		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	190		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	190		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	74		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	20		

$\chi^2$  (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			
<b>Total</b>			

Muestra no significativa

**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
<b>Total</b>	190		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	59		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	14		

$\chi^2$  (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			
<b>Total</b>			

Muestra no significativa

**Tabla 8.9A.CdadesSignificativasV**

	N observado	N esperado	Residual
1	49	29,5	19,5
2	10	29,5	-19,5
<b>Total</b>	59		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	49		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	59		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	190		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	51		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	8		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	5		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	51		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	44		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	190		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	54		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	6		

$\chi^2$  (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			
<b>Total</b>			

Muestra no significativa

**Tabla 8.23A.ActivEmpNormalRE**

	N observado	N esperado	Residual
1	40	27,5	12,5
2	15	27,5	-12,5
<b>Total</b>	55		

$\chi^2$  (Chi-cuadrado) = 11,364  
**p valor = 0,001** (Valores significativos para  $p < 0,01$ )

**Tabla 8.24A.RelacionSignificativaRE**

	N observado	N esperado	Residual
1	42	27	15
2	12	27	-15
<b>Total</b>	54		

$\chi^2$  (Chi-cuadrado) = 16,667  
**p valor = 0,000** (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
<b>Total</b>	42		

$\chi^2$  (Chi-cuadrado) = 24,286  
**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
<b>Total</b>	190		

$\chi^2$  (Chi-cuadrado) = 12,200  
**p valor = 0,002** (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
<b>Total</b>	51		

$\chi^2$  (Chi-cuadrado) = 12,255  
**p valor = 0,000** (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
<b>Total</b>	13		

$\chi^2$  (Chi-cuadrado) = 0,077  
**p valor = 0,782** (Valores significativos para  $p < 0,01$ )

**Tabla 8.29A.NoExcepcionA**

	N observado	N esperado	Residual
1			
<b>Total</b>			

Muestra no significativa

**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
<b>Total</b>	190		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	50		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	5		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	2		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	82		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	65		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	190		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	190		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	157		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	190		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	143		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	20		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	190		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	33		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	24		

$\chi^2$  (Chi-cuadrado) = 1,000  
 p valor = 0,801 (Valores significativos para  $p < 0,01$ )

**Tabla 8.46A.MasConcrecionReqCA**

	N observado	N esperado	Residual
1	103	95	8
2	87	95	-8
<b>Total</b>	190		

$\chi^2$  (Chi-cuadrado) = 1,347  
 p valor = 0,246 (Valores significativos para  $p < 0,05$ )

**Tabla 8.47A.NumMinConsejerosCA**

	N observado	N esperado	Residual
1	90	51,5	38,5
2	13	51,5	-38,5
<b>Total</b>	103		

$\chi^2$  (Chi-cuadrado) = 57,563  
**p valor = 0,000** (Valores significativos para  $p < 0,01$ )

**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
<b>Total</b>	90		

$\chi^2$  (Chi-cuadrado) = 16,800  
**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
<b>Total</b>	103		

$\chi^2$  (Chi-cuadrado) = 83,971  
**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
<b>Total</b>	98		

$\chi^2$  (Chi-cuadrado) = 35,143  
**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		

$\chi^2$  (Chi-cuadrado) = 57,563  
**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		

$\chi^2$  (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		

$\chi^2$  (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		

$\chi^2$  (Chi-cuadrado) = 8,421  
**p valor = 0,004** (Valores significativos para  $p < 0,01$ )

Tabla 8.56A.PerMaxImprorrrogable

	N observado	N esperado	Residual
1	39	37,5	1,5
2	36	37,5	-1,5
Total	75		

$\chi^2$  (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		

$\chi^2$  (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		

$\chi^2$  (Chi-cuadrado) = 6,821  
**p valor = 0,009** (Valores significativos para  $p < 0,01$ )

**Tabla 8.59A. TodoTipoSociedadesA**

	N observado	N esperado	Residual
1	41	38,5	2,5
2	36	38,5	-2,5
<b>Total</b>	77		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	190		

$\chi^2$  (Chi-cuadrado) = 20,232  
**p valor = 0,000** (Valores significativos para  $p < 0,01$ )

**Tabla 8.61A. MayorDesgloseA**

	N observado	N esperado	Residual
1	35	32	3
2	29	32	-3
<b>Total</b>	64		

$\chi^2$  (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
<b>Total</b>	190		

$\chi^2$  (Chi-cuadrado) = 44,547  
**p valor = 0,000** (Valores significativos para  $p < 0,01$ )

**Tabla 8.63A. MayorDesgloseEmpAud**

	N observado	N esperado	Residual
1	31	24,5	6,5
2	18	24,5	-6,5
<b>Total</b>	49		

$\chi^2$  (Chi-cuadrado) = 3,449  
 p valor = 0,063 (Valores significativos para  $p < 0,01$ )