

LA OBLIGACIÓN DE PUBLICAR INFORMACIÓN SOBRE HONORARIOS: ¿UNA MEDIDA EFICAZ PARA FORTALECER LA INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES?

Rosario López Gavira, Universidad de Sevilla

José Ángel Pérez López, Universidad de Sevilla

José Enrique Romero García, Universidad de Sevilla

RESUMEN

La presente investigación tiene por objetivo cuestionar si realmente las medidas relacionadas con la imposición de publicación de honorarios contribuyen a paliar el conflicto por la provisión de servicios adicionales a la auditoría.

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

En la siguiente parte procedemos a realizar una revisión de la literatura de investigación para así exponer los principales argumentos a favor y en contra que pueden esgrimirse sobre la implantación de este tipo de medidas por parte de la regulación.

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.

PALABRAS CLAVE: Auditoría, Independencia, Publicación de honorarios

ABSTRACT

The present research has by objective to observe if to regulate the publication of these fees contributes to palliate the conflict by the provision of non audit services (NAS).

For it, this paper is structured of the following form: first, we to introduce our paper. In its second part we raise a reflection about two dimensions of the concept of auditor's independence: real and apparent independence.

In the following part, we show a revision of the literature, exposing the main arguments for and against about the implantation of this type of measures by regulators.

In fourth part, we present the obtained evidence of the questionnaire used in the investigation. It is interesting to emphasize that the participant subjects (academics and auditors like decision makers) incline in general in favour of the existence of this type of measures of informative transparency. Nevertheless, the opinions are much more distributed in relation to the obligation to publish detailed fees by each type of services that firms provide to its client.

Finally, we show the main obtained conclusions, as well as the possible investigations to make in the future deepening on our subject.

KEY WORDS: Audit, Independence, Fee Release.

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 la existencia de la misma no fuera necesaria. En definitiva, si los usuarios que demandan información fiable para la toma de decisiones no confían en los auditores, entonces no tiene sentido que exista una actividad y una profesión de auditoría.

Sin embargo, nosotros no pensamos de esta forma. Por el contrario, entendemos que es preciso la existencia de la actividad de auditoría porque la misma puede aportar importantes beneficios al funcionamiento de la economía en general. Por ello, creemos sólidamente que deben realizarse esfuerzos por parte de todas las partes implicadas (los profesionales auditores, las empresas clientes, los organismos reguladores y los investigadores en auditoría) para la mejora de la situación en la que se encuentra la actividad de verificación de cuentas.

En este sentido, la 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 por la provisión de servicios adicionales a 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 los profesionales de la auditoría para que los mismos, además de serlo, parezcan independientes. El presente estudio analiza la **publicación de información sobre honorarios** como una medida para fortalecer la vertiente aparente de la independencia.

Concretamente, el trabajo pretende reflexionar sobre dos cuestiones. Por un lado, sobre la obligación de revelar datos sobre honorarios y, por el otro, la publicación de información detallada por tipo de servicio prestado a la entidad auditada. En este sentido, consideramos que es importante determinar qué porcentaje del montante total de honorarios proviene de la auditoría y qué parte proviene de otras tareas, pero además, también entendemos que resulta relevante diferenciar dentro de cada uno de estos servicios adicionales, puesto que no todos pueden tener la misma influencia en los Estados Financieros del cliente. Consecuentemente, no todos tendrían por qué poner en peligro de igual forma la independencia de la actividad de auditoría.

Posteriormente, procedemos a realizar una revisión de la literatura de investigación que trata sobre nuestro objeto de investigación. Concretamente, exponemos los principales argumentos a favor y en contra que pueden esgrimirse sobre la implantación de tipo de disposiciones por parte de la regulación.

Para realizar nuestra investigación decidimos llevar a cabo un estudio empírico basando 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 en el estudio, 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.

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

1. 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 la independencia real y la aparente, definiendo a ambas, como partes de un mismo debate, pero con connotaciones muy diferentes entre sí:

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

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 \ Aparente	Si	No
Si	(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 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

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.

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.

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

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:

- Existencia de un nivel excesivo de honorarios, independientemente de si se trata de auditoría u otros servicios⁴.

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).

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.

- 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.

2. 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, como hemos indicado anteriormente, 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).

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.

- 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 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 de auditoría cuestionen la independencia del auditor al observar la existencia de un nivel de honorarios recibidos 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.

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 daña 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). 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 trabajo 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.

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

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

Para realizar nuestra investigación decidimos utilizar un sistema de encuestas con el objeto de recabar la opinión de los propios auditores y de la comunidad universitaria⁶.

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.

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.

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.

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.

3.1. Definición y diseño del estudio.

Nuestro trabajo trata de comprobar si efectivamente los cambios realizados en la regulación referentes a la imposición de deberes de publicación de honorarios son adecuados para disminuir la polémica existente por la realización de servicios varios por parte de los auditores.

Por ello, consideramos necesario analizar los cambios producidos mediante la opinión de los colectivos anteriormente mencionados, 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 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).

3.2. 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 de nuestro objetivo. A partir de cada uno de los conceptos anteriores, construimos el conjunto de variables que constituirían finalmente el cuestionario completo.

Seguidamente, presentamos una plantilla resumen (Cuadro 2) donde hemos integrado las características fundamentales de las diferentes variables analizadas:

Cuadro 2. Características fundamentales de los ítems analizados.

Objetivo	Variables analizadas	Tipo
<u>Obligación de los auditores a informar sobre honorarios facturados</u>	• 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.	Cualitativa

<u>Obligación de los clientes a informar en la Memoria sobre honorarios pagados</u>	• 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.	Cualitativa
---	---	--------------------

3.3. Diseño del cuestionario y selección de la muestra.

En este apartado describimos todos los pasos seguidos en el diseño del cuestionario siguiendo las pautas básicas en este tipo de estudios (definición del estudio, selección de las variables, diseño del cuestionario, validación y prueba, y tratamiento y análisis de la información). Para ello, en esta parte del cuestionario, decidimos emplear preguntas cerradas. A continuación se realizó la correspondiente fase de codificación que facilitó el posterior tratamiento estadístico de los datos obtenidos.

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 %.

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 9,1%.

3.4. 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.

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.

3.5. Resultados.

El análisis de los datos obtenidos a través de las opiniones manifestadas en el cuestionario utilizado en la investigación 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 se ha obtenido que los profesores se muestran a favor de la publicación de información sobre honorarios, mientras que los auditores están claramente en contra de tal medida (Tabla 1, ANEXO I).

Por otro lado, el establecimiento de un **desglose del importe de cada uno de los servicios adicionales** prestados al cliente, el examen conjunto indica que los profesores se inclinaron mayoritariamente a favor de tal imposición, mientras que los auditores estuvieron significativamente con contra (Tabla 2, ANEXO I).

❖ **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 (Tablas 3 y 4, ANEXO I).

4. 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 confiará en él y, por tanto, tampoco cumplirá con su función social. En definitiva, en el momento en 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 colectivos analizados tienen opiniones divergentes, ya que los profesores universitarios están de acuerdo en la imposición de este tipo de medidas mientras que los auditores mantienen la postura contraria.

Específicamente, los académicos se muestran a favor de la publicación de información sobre honorarios facturados, considerando que el desglose del importe de cada uno de los servicios prestados constituiría una información relevante para los usuarios, mientras que los auditores consideran que es completamente innecesaria la revelación de cualquier tipo de honorarios.

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.

5. 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.
- 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.
- GALLIZO, J.L. y D'SILVA, A. (1996): "Diferencia de expectativas en auditoría: Medidas a adoptar". *Partida Doble*, nº 65, marzo, p. 43-54.
- GARCÍA BENAÚ, M.A., 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.
- 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).
- 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, Z-V. (1986): "The Effect of Nonaudit Services on the Pricing of Audit Services: Further Evidence". *Journal of Accounting Research*, vol. 24, nº 2, autumn, p. 405-411.
- 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.
- 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.
- 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.

ANEXO I: TABLAS DE DATOS.

Tabla 1.PubHonorA

	1	2	Total
Profesor Auditor	72A 64R	10R 126A	82 190
Total	136	136	272

χ^2 (Chi-cuadrado) = 67,110
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 2.MayorDesgloseA

	1	2	Total
Profesor Auditor	63A 35R	9R 29A	72 64
Total	98	38	136

χ^2 (Chi-cuadrado) = 18,118
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 3.PubHonorEmpAud

	1	2	Total
Profesor Auditor	67A 49R	15R 141A	82 190
Total	116	156	272

χ^2 (Chi-cuadrado) = 73,224
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

Tabla 4.MayorDesgloseEmpAud

	1	2	Total
Profesor Auditor	63A 31R	4R 18A	67 49
Total	94	22	116

χ^2 (Chi-cuadrado) = 17,429
p valor = 0,000 (Valores significativos para $p < 0,01$)

NOTA: p valor significativo entre 0% y 5%.

ANEXO II: CUESTIONARIO EMPLEADO EN LA INVESTIGACIÓN.**ENCUESTA SOBRE REGULACIÓN DEL MERCADO DE AUDITORÍA**

Estimad@ compañer@:

El buen funcionamiento de los mercados de productos y servicios es una cuestión fundamental en el desarrollo de la economía de cualquier país. En ocasiones, son los propios mercados los que pueden solucionar las cuestiones o problemas que aparezcan de forma interna, pero determinadas situaciones requieren la existencia de un conjunto de normas que se encarguen de su regulación. Por ello, los organismos reguladores ponen especial atención en la vigilancia y el control de la marcha de los mismos.

En nuestro caso, vamos a referirnos de forma particular a la legislación que afecta al **MERCADO DE SERVICIOS DE AUDITORÍA** en nuestro país.

Este cuestionario tiene por objetivo analizar la prestación de **OTRO TIPO DE SERVICIOS** dentro del mercado de auditoría. En concreto, pretendemos llegar a un consenso sobre cual debe ser la **REGULACIÓN MÁS CORRECTA Y EFICAZ** para el buen funcionamiento del mercado con respecto a la realización de dichas actividades y para el prestigio de la profesión de auditoría.

Sus opiniones son tremendamente **ÚTILES Y VALIOSAS** para conseguir nuestro objetivo. Por ello, les rogamos que nos dediquen unos minutos para completar este cuestionario.

Para su completa tranquilidad, todas las respuestas serán tratadas de forma **ANÓNIMA Y CONFIDENCIAL**.

Le agradecemos de antemano su ayuda y quedamos a su disposición para cualquier consulta o sugerencia que quiera realizarnos. Muchas gracias.

Como Vd. sabe, recientemente se han producido cambios legales sobre LA ACTIVIDAD DE LA AUDITORÍA en nuestro país, por ello queremos consultarle sobre su opinión sobre la IMPLANTACIÓN DE DEBERES DE PUBLICACIÓN DE HONORARIOS⁷:

1. La legislación establece la **publicación por parte de los auditores de sus honorarios.**

1.1. ¿Está de acuerdo con la implantación de deberes de publicación de honorarios a los auditores?

Sí ☐ No ☐

1.1.1. **En caso afirmativo**, la regulación establece que “*los auditores deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) anualmente las horas y honorarios facturados a cada cliente, distinguiendo las que corresponden a auditoría de cuentas y a otros servicios prestados*”: ¿Cree que sería necesario establecer legalmente un **desglose** del importe de cada uno de los **servicios adicionales** prestados al cliente? Sí ☐ No ☐

2. La legislación establece la **inclusión del importe de los honorarios en la Memoria de las entidades auditadas.**

2.1. ¿Está de acuerdo con la obligación de incluir el importe de los honorarios en la Memoria de las empresas sometidas a auditoría?

Sí ☐ No ☐

2.1.1. **En caso afirmativo**, la regulación establece que “*se informará específicamente en la memoria de las Cuentas anuales, desglosando las cantidades abonadas a los auditores de cuentas, así como las abonadas a cualquier sociedad del mismo grupo de sociedades al que perteneciese el auditor de cuentas, o a cualquier otra sociedad con la que el auditor esté vinculado por propiedad común, gestión o control*”: ¿Cree necesario, igual que en el apartado anterior, establecer legalmente un **desglose** del importe de cada uno de los **servicios adicionales** recibidos del auditor?

Sí ☐ No ☐

Muchas gracias por el tiempo que ha invertido en colaborar en nuestro trabajo

Rosario López Gavira (lgrosa@us.es)

José Ángel Pérez López (jangel@us.es)

José Enrique Romero García (romerogje@us.es)

Universidad de Sevilla

⁷ Adicionalmente, también incluimos en el trabajo un conjunto de variables demográficas para ambos colectivos.