

# Revista de Ciencias Sociales

*Revista de Ciencias Sociales (RCS)*  
Vol. XXIII, No. 4, Octubre - Diciembre 2017, pp. 9-22  
FCES - LUZ • ISSN 2477-9431



## Servicios adicionales de auditoría. Independencia del auditor y permisividad de la legislación

Romero-García, José Enrique \*  
López-Gavira, M<sup>a</sup> Rosario \*\*  
Pérez-López, José A. \*\*\*

### Resumen

El cambio normativo que se ha producido en España en materia de auditoría posibilita analizarla en función de los posicionamientos de los distintos grupos profesionales implicados en ese mercado. El objetivo del presente artículo es analizar la prestación de servicios adicionales de auditoría, realizando un estudio empírico sobre el posicionamiento de los profesionales relacionados con la auditoría de los aspectos legales que regulan la realización de éstos servicios, a fin de determinar su acuerdo o desacuerdo con la actual regulación y proporcionar conclusiones relevantes para futuras reformas en auditoría. La investigación empírica fue realizada mediante encuesta a 266 profesionales especializados en auditoría. Se aplicó el método de componentes principales y los intervalos de confianza. Se identificaron las variables más importantes para medir el grado de independencia de una firma y se analizaron las diferencias entre los tres colectivos profesionales establecidos en función de su nivel de prohibición con respecto a la legislación. Los resultados señalan que estos tres subgrupos profesionales, tienen un comportamiento claramente diferenciado respecto del nivel de prohibición global de las incompatibilidades analizadas y del nivel de importancia asignada a las prohibiciones en las dos tipologías de servicios que se han hallado. Se concluye que la actual legislación es demasiado laxa.

**Palabras clave:** Auditoría; independencia; permisividad; incompatibilidades; servicios adicionales de auditoría.

---

\* Doctor en Economía. Licenciado en Estadística. Profesor de Estadística del Departamento de Economía Aplicada I, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Sevilla (España). E-mail: romerogje@us.es

\*\* Doctora en Contabilidad y Auditoría. Profesora contratada del Departamento de Contabilidad y Economía Financiera de la Universidad de Sevilla. E-mail: Igrosa@us.es

\*\*\* Doctor en Economía. Profesor Titular de Universidad del Departamento de Contabilidad y Economía Financiera de la Universidad de Sevilla. E-mail: jangel@us.es

**Recibido:** 2017-05-09 · **Aceptado:** 2017-09-27

## *Additional auditing services. Auditor independence and permissiveness of the regulation*

### **Abstract**

The regulatory change that has occurred in Spain in terms of auditing makes it possible to analyze it based on the positions of the various professional groups involved in that market. The objective of this article is to analyze the provision of additional audit services, conducting an empirical study on the positioning of professionals related to the audit of the legal aspects that regulate the performance of these services, in order to determine their agreement or disagreement with the current regulation and provide relevant conclusions for future audit reforms. Empirical research was conducted through a survey of 266 professionals specialized in auditing. The principal component method and confidence intervals were applied. We identified the most important variables to measure the degree of independence of a firm and analyzed the differences between the three professional groups established according to their level of prohibition with respect to legislation. The results indicate that these three professional subgroups have a clearly differentiated behavior with respect to the level of global prohibition of the incompatibilities analyzed and the level of importance assigned to the prohibitions in the two types of services that have been found. It is concluded that the current legislation is too lax

**Key words:** Audit; independence; permissiveness; incompatibilities; non-audit services.

### **Introducción**

El mercado de servicios ofrecidos por las firmas de auditoría se compone en la actualidad, además de la tradicional auditoría de cuentas, de un abanico más o menos amplio de servicios, cuyo conjunto de actividades depende, en cada caso, de las prohibiciones y excepciones que establece la regulación en el país donde opera la firma de auditoría (López, et al., 2011).

Esta realidad colisiona con la posición adoptada por algunas voces sobre la prohibición más estricta de los servicios desempeñados por las firmas (Shankar, 2001; Abbott, et al., 2003; Ashbaugh, et al., 2003; Felix, et al., 2005; Basioudis, et al., 2008; Davis y Hollie, 2008; Duh, et al., 2009; entre otros).

Los reguladores no han sido ajenos a la controversia derivada de los efectos que la prestación de servicios adicionales a la auditoría (SAA), junto con servicios de auditoría de cuentas anuales, tiene sobre la independencia del auditor. En este sentido muchas han sido las actuaciones y esfuerzos legisladores realizados para solucionar este conflicto en todo el mundo (por ejemplo, la Ley Sarbanes-Oxley en Estados Unidos,

Octava Directiva Europea o la reforma de la Ley de Auditoría en España en 2010).

El contexto español aporta la posibilidad de estudiar los efectos del cambio normativo producido tras las reformas en materia de auditoría sucedidas en los años 2002 y 2010, donde una de sus consecuencias es el incremento del número de incompatibilidades con respecto a la actividad profesional realizada por las firmas.

De acuerdo con lo anterior, el presente trabajo tiene por objetivo analizar la prestación de servicios adicionales a la auditoría, realizando un estudio empírico sobre el posicionamiento de profesionales relacionados con la auditoría de los aspectos legales que regulan la realización de éstos servicios, con el fin de determinar su grado de acuerdo o desacuerdo con la actual regulación y proporcionar conclusiones relevantes que pudieran resultar de interés para futuras reformas de la regulación en auditoría. En este sentido, para realizar la investigación, se ha remitido un cuestionario a profesionales adscritos al Registro de Economistas Auditores (REA) y a profesores universitarios inscritos en la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC).

Para llevar a cabo el trabajo, en el epígrafe segundo se examina el estado de la cuestión; por un lado, mediante una revisión de la literatura, donde se han analizado las consecuencias más importantes que lleva consigo la prestación de múltiples tareas por parte de los auditores y, por otro, se hace un planteamiento de cuáles han sido las modificaciones realizadas en la regulación de auditoría que afectan al ofrecimiento conjunto de auditoría y servicios adicionales. En el tercer apartado del trabajo, se procede a indicar cuál ha sido la metodología de la investigación que se ha planteado en este estudio. En el cuarto epígrafe, se describen los factores subyacentes que caracterizan al grupo de las prohibiciones. En el quinto, se analiza la relación entre el nivel de independencia de un profesional y el grado de prohibición que asigna a las distintas incompatibilidades. En el sexto se investiga sobre la laxitud (permisividad) o exigencia de la legislación y en el séptimo se señalan cuáles han sido las conclusiones obtenidas en el trabajo y sus implicaciones más importantes.

## **1. Fundamentos de la investigación**

El pilar fundamental de este trabajo 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.

Esta investigación se ha centrado en el análisis de la calidad de independencia del auditor como base de la utilidad de la auditoría para la economía. Concretamente, se han examinado 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 la literatura científica sobre auditoría aparecen dos preocupaciones principales. Por un lado, la derivada de las expectativas de beneficios de las firmas, donde los auditores pueden evitar discrepar con la gestión de los clientes con el objetivo de no

perder los cuantiosos ingresos provenientes de la prestación de servicios adicionales a la auditoría (Ashbaugh et al., 2003; Nice y Trompeter, 2004; Ruddock, et al., 2006; Basioudis et al., 2008; entre otros) y, por otro, la existencia de una posible amenaza a la calidad de independencia del auditor, donde la prestación de un amplio abanico de servicios podría llevar al auditor a identificarse de una forma cercana con la gestión de las empresas clientes, lo que le llevaría a una pérdida de la neutralidad necesaria para desempeñar su actividad (Myring y Bloom, 2003; Ruddock et al., 2006; Cahan, et al., 2008; entre otros).

Según la opinión de algunos autores (Habib y Islam, 2007; Callagan, et al., 2009), el suministro de SAA ha sido el tema que mayor debate ha suscitado de entre todas las amenazas a la independencia identificada en la literatura. En este sentido, son múltiples los investigadores que argumentan que tal práctica tiene consecuencias negativas en el funcionamiento del mercado de auditoría (Ashbaugh et al., 2003; Bloomfield y Shackman, 2008; Quick y Waerming-Rasmussen, 2009) como el incremento de la dependencia económica del cliente (Comisión de la UE, 2000a,b, 2003; IFAC, 2001a; Khurana y Raman, 2006), el aumento de la familiaridad y de la confianza con el cliente (Comisión de la UE, 2000a,b, 2003; IFAC, 2001a,b; Chen, et al., 2005; Gul, et al., 2007), la pérdida de la calidad de la auditoría (Felix et al., 2005; Francis, 2006), el desprestigio de la profesión auditora (Francis y Ke, 2006; Law, 2008) o la creación de situaciones conflictivas por auto-revisión (IFAC, 2001a,b; Myring y Bloom, 2003).

Sin embargo, los estudios no sólo muestran aspectos negativos de la prestación conjunta de servicios de auditoría y otros trabajos; también existe la corriente que sostiene que tras su realización se perciben consecuencias positivas como, por ejemplo, el incremento de los conocimientos sobre el cliente (Asare, Cohen, y Trompeter, 2005; Seunghan, 2006; Beck y Wu, 2006; Gul et al. 2007), la mejora de la satisfacción de los clientes de las empresas de auditoría (Lee, et

al., 2009), el incremento de la competencia dentro del mercado de las empresas de auditoría (Ruiz, 2002; Wu, 2006), el aumento de las posibilidades de atraer y retener al personal de las firmas de auditoría (Hillison y Kennelley, 1988) y la obtención de beneficios para la independencia de los auditores (Myungsoo, 2005).

No obstante, aunque existen partidarios de una y otra tendencia, tienen más repercusión las voces de alarma y preocupación sobre este tema, que las que elogian sus consecuencias positivas.

A este respecto, la modificación de la legislación sobre auditoría en España era un acontecimiento esperado por todos los colectivos implicados. La normativa existente era muy antigua, lo que implicaba la existencia de muchos temas que requerían una revisión y actualización, dado el nuevo escenario que afectaba al mercado de servicios de auditoría (honorarios, duración de los contratos, nueva oferta de servicios, entre otros).

Esta situación presentaba especial relevancia en la regulación de otros servicios ofertados por parte de los auditores, puesto que la evolución del mercado de auditoría en este aspecto, era un tema que necesitaba una modificación, ya que la normativa anterior sólo establecía unas escasas referencias sobre cómo afrontar el tema de la prestación conjunta de auditoría y otros múltiples servicios.

Así, se procedió, mediante la Ley 44/2002 de medidas de reforma del sistema financiero, regulación precedente a la ley 12/2010, a la modificación de la legislación sobre auditoría, con el objetivo de solucionar las deficiencias y conflictos existentes. Concretamente, en la mencionada ley se establecía que el profesional no tenía la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones cuando realizara alguno de los siguientes servicios o circunstancias: realización de 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, la participación en la

contratación de altos directivos o personal clave para el cliente de auditoría y la prestación por el socio firmante del informe de servicios distintos del de auditoría a la entidad auditada y la percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a un solo cliente, siempre que éstos constituyan un porcentaje indebidamente elevado del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas, considerando la media de los últimos cinco años.

Sin embargo, la prohibición sobre los servicios anteriormente reseñados no es estricta, sino que se indican una serie de excepciones o matizaciones que son analizadas más adelante en la parte empírica del trabajo.

Además, en el artículo 51 de la Ley 44/2002, también se establece que el periodo 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.

La aprobación de la Ley 12/2010, de Auditoría de Cuentas, no ha definido ningún cambio fundamental en estos supuestos. En línea con lo establecido en la normativa europea, acorde con lo regulado por la Octava Directiva, se ha asumido un modelo donde prima un enfoque de principios, en cuyo marco el auditor debe evaluar las amenazas a su independencia y establecer las salvaguardas que considere más adecuadas, frente al modelo de reglas estipuladas en el ordenamiento jurídico español hasta ahora vigente, siempre insuficiente y de escasa seguridad jurídica. Las amenazas a la independencia podrán proceder de factores tales como auto-revisión, interés propio, familiaridad, confianza o intimidación (artículo 8, Ley 12/2010).

Sin embargo, la Ley 12/2010 mantiene determinadas situaciones en las que no cabe salvaguarda posible y, por tanto, existe una taxativa prohibición: desempeño de cargos directivos o de administración, interés financiero, vínculos familiares, llevanza material de la contabilidad, servicios de valoración, auditoría interna, abogacía, concentración de honorarios y servicios

de diseño e implantación de sistemas de tecnologías de la información. Para cada uno de estos casos se establecen determinadas precisiones sobre las situaciones concretas en las que existirá incompatibilidad.

Por otra parte, la ley anteriormente referida reduce la percepción que tenía la sociedad respecto del auditor, entre el “ser y parecer independiente”, ampliando las incompatibilidades, reduciendo el cómputo temporal de situaciones de incompatibilidad de tres a dos años y los servicios adicionales a la auditoría que puede ofertar una firma.

## 2. Metodología de la investigación

Para realizar esta investigación cualitativa se ha utilizado la técnica de encuesta, mediante un cuestionario de tipo mixto, enviado a través de correo electrónico, con el objeto de recabar la opinión de los propios auditores y de los miembros de la comunidad universitaria especializados en el tema de la auditoría.

La elección de los auditores se basó en que la actividad regulada condiciona su labor profesional y presentan, por tanto, un tipo de interés directo sobre la materia regulada,

debiendo poseer además un alto conocimiento de contabilidad y auditoría. Por su parte, la selección de los profesores universitarios de contabilidad está fundamentada en que tienen un buen conocimiento sobre la auditoría, debido a que tienen que incorporar los cambios normativos a las asignaturas que imparten. Además, la opinión manifestada por los mismos puede considerarse ausente de intereses partidistas. A tenor de estas razones, se considera que estos dos colectivos se manifiestan como una excelente proxy de los agentes implicados en la función de auditoría.

Al respecto, en este estudio, se siguieron los pasos habituales para la realización de este tipo de investigación basada en un cuestionario (Ruiz, et al., 1998), que son desarrollados a continuación:

Primeramente, en cuanto a la definición y objeto de estudio, la población estuvo integrada por los auditores pertenecientes al Registro de Economistas Auditores (REA) y el colectivo de profesores pertenecientes a la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC). Por otro lado, las variables analizadas se corresponden con las distintas incompatibilidades de la Ley de Auditoría que aparecen reseñadas en la Tabla I.

**Tabla I**  
**Variables estudiadas y modalidades consideradas**

Nomenclatura	Variables analizadas	Modalidades consideradas
IncD	Incompatibilidad relacionada con el “Diseño de servicios e implementación de Sistemas Tecnológicos de Información Financiera”	NP= No prohibición. -E= Menos estricto que la Ley. IL= De acuerdo con la Ley. +E= Más estricto que la Ley RP= Prohibición Radical.
IncV	Incompatibilidad relacionada con “Servicios de Valoración”	Igual
IncAI	Incompatibilidad relacionada con “Servicios de Auditoría Interna”	Igual
IncRE	Incompatibilidad relacionada con “Mantenimiento de Relaciones Empresariales”	Igual
IncA	Incompatibilidad relacionada con “Servicios Jurídicos”	Igual
IncAD	Incompatibilidad relacionada con “la Selección de Directivos o personal clave”	Igual
IncSF	Incompatibilidad relacionada con “qué miembros del equipo de auditoría son incompatibles para realizar cualquier otro tipo de servicio de la firma”	NP= No Prohibición IL= Prohibición solo para socios firmantes = De acuerdo con la Ley. RP= Prohibición de todos los miembros = Prohibición Radical.
PerI	Incompatibilidad relacionada con el periodo de Incompatibilidad, y nos indicará si un profesional es poco independiente (PPI), algo independiente (PAI) o muy independiente (PMI).	NI= no quiere periodos de incompatibilidades (Poco independiente) IL= está de acuerdo con los periodos de incompatibilidades marcados por la ley (Algo independiente) MI= Cree que los periodos de incompatibilidades deben ser más estricto que los marcados por la ley (Muy independiente)

El nivel de prohibición igual a la ley, para cada variable de partida, fue establecido en 0,5, el valor mínimo en 0 y el máximo en 1; los demás valores de cada variable fueron reescalados a partir de éstos.

Por otra parte, el colectivo analizado lo integró los 2.510 profesionales anteriormente mencionados, a los cuales se les remitió el cuestionario mediante correo electrónico. La participación de estos profesionales en el estudio fue completamente voluntaria. La tasa de respuestas recibidas estuvo en torno al 11,5%. Este número de respuestas se encuadra entre los estándares mínimos establecidos por la literatura en estudios similares (Pew Research Center, 2012). Finalmente, una vez depurados los datos, eliminando los cuestionarios incompletos y los que contenían errores, el tamaño muestral resultó ser de 266 profesionales.

Para su validación y prueba final de la encuesta, siguiendo las pautas establecidas en este tipo de estudios, se realizó tanto un pretest como una encuesta piloto (Ruiz, et al., 1998).

Después de realizar un análisis descriptivo de todas las variables contempladas para determinar la ausencia de anomalías en los datos, se procedió a realizar un análisis en componentes principales (ACP) sobre las siete primeras variables (IncD, IncV, IncAI, IncRE, IncA, IncAD, IncSF) con el objetivo de realizar una segmentación de las variables analizadas y determinar el número y tipo de grupos en los que se pueden subdividir dichas variables. Este proceso permitió hallar 2 grupos de variables que se describirán más adelante.

Los segmentos profesionales según el grado de independencia fueron establecidos en base a la variable PerI, que informa de los

períodos de incompatibilidades dispuestos a asumir por el profesional.

Una vez determinados los segmentos de profesionales y grupos de variables, dichos segmentos profesionales han sido caracterizados en función del comportamiento en las componentes principales y en las variables originales. Para esta caracterización se ha procedido a calcular varios intervalos de confianza que se resumen a continuación: intervalos de confianza para el nivel medio de prohibición para cada segmento profesional en cada componente principal e intervalos de confianza para el nivel medio de prohibición de cada segmento profesional para cada incompatibilidad estudiada.

Igualmente, se determina en qué variables originales la legislación es poco o muy prohibitiva, según el caso. Para ello, se calculan nuevos intervalos de confianza para el valor medio de cada incompatibilidad analizada y se analizan con respecto al nivel de prohibición fijado por la ley.

### **3. Factores subyacentes que caracterizan al grupo de las prohibiciones**

Antes de aplicar el análisis de componentes principales, se procede a verificar la correlación existente entre las diferentes variables para comprobar si es conveniente la realización de este análisis. Además de comprobar con el test de esfericidad de Barlett la idoneidad del procedimiento, se observa en la matriz de correlación, Tabla II, que todas son altamente significativas lo que indica la existencia de unos factores comunes causantes de la misma y, por ello, resulta conveniente realizar dicho análisis.

**Tabla II**  
**Matriz de Correlación**

	IncD	IncV	IncAI	IncRE	IncA	IncAD	IncSF
INC D	1	0,663**	0,416**	0,357**	0,360**	0,355**	0,441**
IncV	0,663**	1	0,438**	0,409**	0,368**	0,355**	0,546**
IncAI	0,416**	0,438**	1	0,509**	0,446**	0,477**	0,327**
IncRE	0,357**	0,409**	0,509**	1	0,562**	0,447**	0,274**
IncA	0,360**	0,368**	0,446**	0,562**	1	0,501**	0,379**
IncAD	0,355**	0,355**	0,477**	0,447**	0,501**	1	0,341**
IncSF	0,441**	0,546**	0,327**	0,274**	0,379**	0,341**	1

(\*\*) Valor significativo para p<0.05

Fuente: Elaboración propia (2014)

Teniendo en cuenta lo mencionado anteriormente, se ha obtenido, la Matriz de coeficientes para el cálculo de las puntuaciones en las componentes (Tabla III). Como puede observarse, con las dos primeras Componentes Principales (CP1 y CP2) es posible captar el 65,49% de la información procedente de las variables originales.

**Tabla III**  
**Matriz de coeficientes para el cálculo de las componentes**

	Componente	
	CP1	CP2
IncD	0,202	-0,423
IncV	0,213	-0,446
IncAI	0,203	0,219
IncRE	0,200	0,393
IncA	0,203	0,353
IncAD	0,194	0,324
IncSF	0,183	-0,419
% de Varianza explicada	50,981	65,491

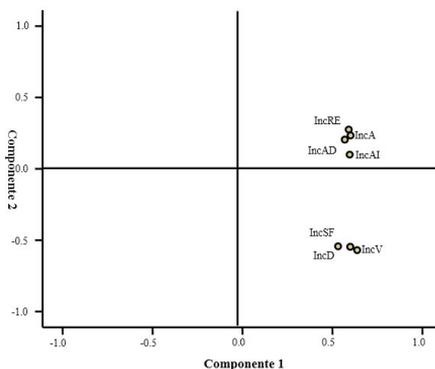
Fuente: Elaboración propia (2014)

La primera componente se interpreta como el nivel de prohibición conjunto de todos los conceptos analizados, es decir, se ha obtenido una nueva variable que explica el grado de prohibición global para cada individuo en el conjunto de variables analizadas. La segunda componente representa, un contraste entre el grado de prohibición manifestado en las variables IncD, IncV y IncSF frente al asignado a los conceptos IncAI, IncRE, IncA y IncAD.

De este modo, el primer grupo de variables se podría considerar que representa las prohibiciones asignadas a los servicios adicionales directamente relacionados con la información financiera verificada por la auditoría (SDA); mientras que el segundo grupo de variables indicaría las prohibiciones asignadas a los servicios adicionales indirectamente relacionados con la información financiera verificada por la auditoría (SIA).

Por consiguiente, la segunda componente principal podría interpretarse como un contraste entre la importancia concedida a las prohibiciones de los SDA, frente a la relevancia concedida a las prohibiciones de los SIA (CP2 = SIA - SDA).

El Gráfico I muestra las variables originales representadas en el espacio de la primera y segunda componente principal. Como se observa, existen dos grupos de variables; por un lado, las variables IncD, IncV y IncSF, y por otro, las variables IncAI, IncRE, IncA y IncAD.



Fuente: Elaboración propia (2014)

**Gráfico I**  
**Variables iniciales en el espacio de las Componentes 1 y 2**

### 3.1. Independencia del profesional y nivel de prohibición de las incompatibilidades

En este apartado se analiza la relación entre el grado de independencia de un profesional y el nivel de prohibición asignado a las distintas incompatibilidades analizadas. Para ello, se calculan intervalos de confianza (IC), en las dos componentes principales, para los tres tipos de profesionales según el grado de independencia.

En este sentido, se hallan los intervalos de confianza para las medias de CP1 y CP2, en cada uno de los niveles establecidos por la variable que indica el nivel de independencia del profesional, PerI. Específicamente, en las Tablas IV y V son analizados los siguientes intervalos de confianza para CP1 y CP2, respectivamente: Intervalo de confianza para el nivel medio de prohibición en cada Componente Principal para profesionales poco independientes (PPI), intervalo de confianza

para el nivel medio de prohibición en cada componente principal para profesionales algo independientes (PAI) e intervalo de confianza para el nivel medio de prohibición en cada

componente principal para profesionales muy independientes (PMI). Con respecto a CP1 se tienen los intervalos de confianza que se muestran en la Tabla IV.

**Tabla IV**  
**Intervalo de Confianza para medias condicionadas en CP1**

		N	Media	Desviación típica	Intervalo de confianza para la media al 95%	
					Límite inferior	Límite superior
CP1	Poco Independiente	64	-0,533	1,047	-0,795	-0,271
	Algo Independiente	170	0,005	0,920	-0,133	0,144
	Muy Independiente	58	0,572	0,854	0,347	0,796
	Total	292	0	1	-0,115	0,115

Fuente: Elaboración propia (2014)

Dado que además el valor de la legislación en CP1 es -0,284, las consecuencias que se obtienen de la Tabla IV respecto de la Componente Principal 1 son:

- Los intervalos de confianza en CP1 de los profesionales poco independientes, algo independientes y muy independientes no se solapan, luego los niveles de prohibición general de estos colectivos están ordenados estrictamente.

- El nivel de prohibición de la legislación en CP1 está contenido en el intervalo de confianza de PPI en CP1, luego los PPI tienen un grado de prohibición global similar a la legislación.  
 Con respecto a la CP2, los intervalos de confianza se muestran en la Tabla V.

**Tabla V**  
**Intervalo de Confianza para medias condicionadas en CP2**

		N	Media	Desviación típica	Intervalo de confianza para la media al 95%	
					Límite inferior	Límite superior
CP2	Poco Independiente	64	0,169	1,066	-0,099	0,435
	Algo Independiente	170	0,098	0,970	-0,048	0,245
	Muy Independiente	58	-0,476	0,871	-0,705	-0,247
	Total	292	0	1	-0,115	0,115

Fuente: Elaboración propia (2014)

Dado que el valor de la legislación en CP2 es -0,545 y que, según se ha comentado anteriormente,  $CP2 = SIA - SDA$ , las consecuencias que se obtienen de la Tabla V son:

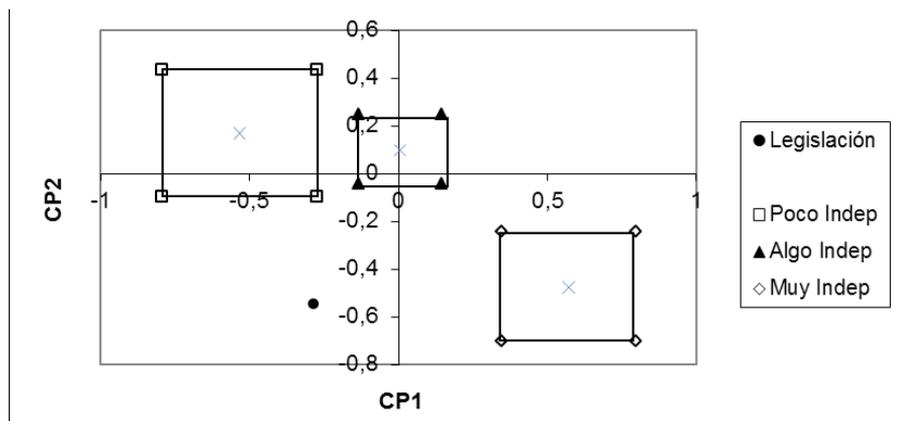
- El valor cero está dentro de los intervalos de confianza de PPI y de PAI en CP2, por tanto, los PPI y los PAI pueden considerarse que prohíben por igual en los SDA que en los SIA.
- El límite superior del intervalo de confianza de los PMI es menor que cero en CP2, luego los PMI prohíben más en los SDA que en los SID.

- El valor de legislación en CP2 es menor que cero, luego la legislación da más prioridad a los SDA que a los SIA.
- El valor de legislación en CP2 está dentro del intervalo de confianza de los PMI, luego la legislación da un nivel de prioridad de los SDA frente a los SIA similar al que hacen los PMI.
- El valor de legislación en CP2 es menor que el extremo inferior del intervalo de confianza de CP2, luego la legislación da más prioridad a los SDA frente a los SIA que en general.
- El valor cero está en el intervalo de confianza del conjunto de profesionales

en CP2, luego, en general, se da la misma importancia a los SDA que a los SIA.

El Gráfico II muestra los centroides de los tres grupos profesionales establecidos

en función del grado de independencia (variable PerI) y los rectángulos de confianza para las medias de dichos grupos en las 2 primeras Componentes Principales.



Fuente: Elaboración propia (2014)

**Gráfico II**  
**Comportamiento de la legislación y los tres grupos profesionales**

Obsérvese que para moverse desde los profesionales menos independientes a los más independientes hay que aumentar en CP1, lo que indica que aumenta la tendencia global a prohibir del profesional y, por otro lado, disminuir en CP2 (SIA – SDA), incrementando el nivel de prohibición de los SDA frente a los SIA.

Seguidamente, se calcula para cada variable de SDA los intervalos de confianza de las medias condicionadas de dicha variable a cada uno de los tres niveles de independencia establecidos por la variable PerI (Tabla VI) y se observa, para las variables IncD e IncSF, que los intervalos de confianza de las medias condicionadas no se solapan con ningún otro intervalo de confianza de otra media condicionada.

**Tabla VI**  
**Intervalos de confianza de las medias condicionadas en los SDA**

Nivel de Independencia		Media	Desviación típica	Intervalo de confianza para la media al 95%	
				Límite inferior	Límite superior
IncD	Poco Independiente	0,335	0,391	0,238	0,433
	Algo Independiente	0,511	0,395	0,451	0,571
	Muy Independiente	0,711	0,356	0,617	0,804
IncV	Poco Independiente	0,343	0,428	0,236	0,450
	Algo Independiente	0,454	0,411	0,392	0,516
	Muy Independiente	0,762	0,332	0,675	0,850
IncSF	Poco Independiente	0,187	0,339	0,102	0,272
	Algo Independiente	0,432	0,461	0,362	0,502
	Muy Independiente	0,793	0,324	0,707	0,878

Fuente: Elaboración propia (2014)

La conclusión es que un profesional con alta independencia piensa que las variables de SDA, IncD e IncSF tienen que tener un alto nivel de prohibición (lo que se va denominar como *fortalezas de un profesional independiente*), mientras que uno con poca independencia piensa que hay que prohibir muy poco esos servicios (que se designará como *debilidades de un profesional con poca independencia*).

### 3.2. Sobre la permisividad de la legislación sobre auditoría en España

El nivel de prohibición de la legislación en CPI, -0,28484, es menor que el límite inferior del intervalo de confianza del

conjunto de profesionales en CPI, Tabla IV, luego el conjunto de profesionales prohíben globalmente más que la legislación. Es decir, que puede considerarse que la actual legislación es muy permisiva.

A continuación, se puede observar en qué variables originales la legislación es poco prohibitiva o muy exigente y, para ello, se estudia si el nivel de prohibición asignado por la legislación en cada variable, 0.5, puede considerarse menor, contenido o mayor que el correspondiente intervalo de confianza para la media en cada una de las variables de partida, en la Tabla VII.

**Tabla VII**  
**Intervalos de confianza para las medias en las variables originales**

	N	Media	Desviación típica	Intervalo de confianza para la media al 95%	
				Límite inferior	Límite superior
IncD	292	0,512	0,404	0,466	0,559
IncV	292	0,491	0,424	0,442	0,540
IncAI	292	0,626	0,422	0,578	0,675
IncRE	292	0,697	0,381	0,653	0,741
IncA	292	0,634	0,418	0,586	0,682
IncAD	292	0,654	0,410	0,606	0,701
IncSF	292	0,450	0,456	0,397	0,502

Fuente: Elaboración propia (2014)

- El valor de legislación 0.5 es menor que el extremo inferior de los intervalos de Confianza de las variables IncAI, Inc\_RE e IncA e IncAD, luego la legislación es muy poco prohibitiva en cada una de esas variables (SIA), en relación a la opinión manifestada por el conjunto de profesionales.
- El valor de legislación en IncD, IncV e IncSF, 0.5, está en los intervalos de confianza de las respectivas variables, luego la legislación puede considerarse que es igual de prohibitiva en cada una de esas variables (SDA) que el conjunto de los profesionales globalmente considerados.
- Como 0.5 no es mayor que el extremo superior de ningún intervalo

de confianza, eso significa que la legislación no es muy exigente en ninguna de las variables originales.

- Por tanto, la legislación española no es exigente en ninguna de las variables analizadas, siendo demasiado permisiva en las incompatibilidades englobadas en los SIA.

### Conclusiones

La caracterización de la legislación y de los tres grupos profesionales a partir de las variables originales, que representaban los diferentes servicios prohibidos, ha arrojado las evidencias que se indican a continuación en relación con la regulación sobre auditoría en España.

Con relación a la legislación cabe señalar:

- No es muy exigente en ninguna de las variables originales analizadas en la encuesta, consideradas individualmente.
- Es muy permisiva en cuanto al nivel de prohibición general; es decir, los niveles de prohibición regulados son escasos, dejando un gran margen de maniobra a los profesionales para su ejercicio.
- Aunque la legislación asigna más nivel de prohibición a los SDA que a los SIA, al igual que establecen los profesionales muy independientes; en relación con los SIA, la regulación es muy poco prohibitiva para cada una de las variables que los integran.
- Se muestra igual de prohibitiva en cada una de las variables SDA que el conjunto de los profesionales, globalmente consideradas.

Con respecto a las diferentes categorías de profesionales:

- El colectivo de profesionales, considerados en general, da la misma importancia a los SDA que a los SIA.
- Los profesionales muy independientes consideran que las variables de SDA tienen que tener un alto nivel de prohibición (fortalezas de los profesionales), mientras que los poco independientes otorgan un bajo nivel de prohibición en dichos SDA (debilidades de los profesionales)
- Las variables en las que más se diferencian los profesionales muy independientes y los poco independientes son IncD e IncSF, ambas pertenecientes a los SDA.

Queda claro que las variables más importantes para la independencia de la función auditora son aquellas que han sido agrupadas bajo la denominación de servicios directamente relacionados con la auditoría (SDA), y las menos importantes son las englobadas bajo la denominación de servicios indirectamente relacionados con esta actividad (SIA).

Asimismo, la variable que mide la importancia sobre qué miembros del equipo de auditoría presentan incompatibilidad para realizar otros servicios de la firma (IncSF) es la variable más relevante para determinar la independencia de la auditoría.

Queda de manifiesto que la legislación es muy permisiva en cuanto a la regulación de otros servicios adicionales a la auditoría, por lo que se hace necesaria una nueva modificación de dicha regulación que imponga más restricciones en la realización de dichos servicios, que garanticen la calidad de la misma para que cumplan con el fin social que persigue.

Es relevante apuntar que los resultados obtenidos en esta investigación aportan importantes conclusiones que podrían tenerse en cuenta para futuras legislaciones en materia de auditoría.

## Referencias Bibliográficas

- Abbott, Lawrence; Parker, Susan; Peters, Gary y Raghunandan, Kannan (2003). "An investigation of the Impact of Audit Committee Characteristics on the Relative Magnitude of Non-Audit Service Purchases". **Contemporary Accounting Research**. Vol. 20, No. 2. Toronto, Canada. Pp. 215-234.
- Asare, Stephen; Cohen, Jeffrey y Trompeter, Greg (2005). "The effect of non-audit services on client risk, acceptance and staffing decisions". **Journal of Accounting and Public Policy**. Vol. 24, No. 6. Maryland, Estados Unidos. Pp. 489-520.
- Ashbaugh, Hollis; Lafond, Ryan y Mayhew, Brian (2003). "Do Non-Audit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence". **The Accounting Review**. Vol. 78, No. 3. Estados Unidos. Pp. 611-639.
- Basioudis, Ilias G.; Papakonstantinou, Evangelos y Geiger, Marshall (2008). "Audit Fees, Non-Audit Fees and Auditor

- Going-Concern Reporting Decisions in the United Kingdom”. **Abacus**. Vol. 44, No. 3. Berlin, Alemania. Pp. 284.
- Beck, Paul y Wu Martin (2006). “Learning by doing and audit quality”. **Contemporary Accounting Research**. Vol. 23, No. 1. Toronto, Canada. Pp. 1-30.
- Bloomfield, Deborah y Shackman, Joshua (2008). “Non-audit services fees, auditor characteristics and earnings restatements”. **Managerial Auditing Journal**. Vol. 23, No. 2. Waterloo, Canada. Pp. 125-141.
- Cahan, Steven; Emanuel, David; Hay, David y Wong, Norman (2008). “Non-audit fees, long-term auditor–client relationships and earnings management”. **Accounting and Finance**. Vol. 48, No. 2. United Kingdom. Pp. 181-207.
- Callagan, Joseph; Parcas, Mohinder y Singhal, Rajeev (2009). “Going –Concern audit. Opinions and the Provision of Non audit Services: Implications for Audit Independence of Bankrupt Firms”. **Auditing, a Journal of Practice and Theory**. Vol. 28, No. 1. Florida, Estados Unidos. Pp. 153-169.
- Chen, Ken Y.; Elder, Randal J. y Liu, Jo-Lan (2005). “Auditor independence, audit quality and auditor-client negotiation outcomes: some evidence from Taiwan”. **Journal of Contemporary Accounting and Economics**. Vol. 1, No. 2. Amsterdam, Holanda. Pp. 119-145.
- Davis, Shawn M. y Hollie, Dana (2008). “The Impact of Nonaudit Service Fee Levels on Investors’ Perception of Auditor Independence”. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 20, No. 1. Florida, Estados Unidos. Pp. 31-44.
- Duh, Rong-Ruey; Lee, Wen-Chih y Hua, Chi-Yun (2009). “Non-audit service and auditor independence: an examination of the Procomp effect”. **Review of Quantitative Finance and Accounting**. Vol. 32, No. 1. New Jersey, Estados Unidos. Pp. 33-59.
- EU Commisison (2000a). “Consultative Paper on Statutory Auditors’ Independence in the EU: a Set of Fundamental Principles”. Bruselas. Disponible en: [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/en/company/audit/news](http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news). Consulta realizada el 15 de Enero de 2002.
- EU Commisison (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). Disponible en: [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) Consulta realizada el 15 de Enero de 2002.
- EU Commisison (2003). “Reinforcing the Statutory audit in the European Union”. Disponible en: [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/en/company/audit](http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit). Consulta realizada el 15 de Julio de 2004.
- Felix, William; Gramling Audrey y Maletta, Mario (2005). “The influence of nonaudit service revenues and client pressure on external auditors’ decisions to rely on internal audit”. **Contemporary Accounting Research**. Vol. 22, No. 1. Toronto, Canada. Pp. 31-53.
- Francis, Jere (2006). “Are auditors compromised by nonaudit services?”. **Contemporary Accounting Research**. Vol. 23, No. 1. Toronto, Canada. Pp. 747-773.
- Francis, Jere y Ke, Bin (2006). “Disclosure of fees paid to auditors and the market valuation of earnings surprises”. **Review of Accounting Studies**. Vol. 11, No. 4. Pensilvania, Estados Unidos. Pp. 495-523.

- Gul, Ferdinand A.; Jaggi, Bikki L. y Krishnan, Gopal V. (2007). "Auditor Independence: Evidence on the Joint Effects of Auditor Tenure and Nonaudit Fees". **Auditing: A Journal of Practice y Theory**. Vol. 26, No. 2. Florida, Estados Unidos. Pp. 117-142.
- Habib, Ahsan y Islam, Ainul (2007). "Determinants and consequences of non-audit service fees". **Managerial Auditing Journal**. Vol. 22, No. 5. Waterloo, Canada. Pp. 446-469.
- Hillison, William y Kennelley Michael (1988). "The Economics of Nonaudit Services". **Accounting Horizons**. Vol. 2, No. 3. Florida, Estados Unidos. Pp. 32-40.
- International Federation of Accountants (2001a). IFAC Code of Ethics for Professional Accountants. New York. Disponible en: <http://www.ifac.org/Store/Details.tmp?SID=9560085866929>. Consulta realizada el 15 de Febrero de 2002.
- International Federation of Accountants (2001b). Outsourcing: Proposed International Guideline on Information Technology. New York. Disponible en: <http://www.ifac.org>. Consulta realizada el 15 de Febrero de 2002.
- Khurana, Inder y Raman K.K. (2006). "Do investors care about the auditor's economic dependence on the client?". **Contemporary Accounting Research**. Vol. 23, No. 4. Toronto, Canada. Pp. 977-996.
- Law, Philip (2008). "An empirical comparison of non-Big 4 and Big 4 auditors' perceptions of auditor independence". **Managerial Auditing Journal**. Vol. 23, No. 9. Waterloo, Canada. Pp. 917-934.
- Lee, Ho-Young; Mande, Vivek y Son, Myungsoo (2009). "Do Lengthy Auditor Tenure and the Provision of Non-Audit Services by the External Auditor Reduce Audit Report Lags?". **International Journal of Auditing**. Vol. 13, No. 2, United Kingdom. Pp. 87-104.
- Ley 12/2010, de 30 de junio, de Auditoría de Cuentas. Madrid, España.
- Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Madrid, España.
- Ley Sarbanes-Oxley (2002). Disponible en: <http://www.sarbanes-oxley.com> Consulta realizada el 15 de Septiembre de 2002.
- López, Rosario; Campos, María Soledad y Pérez José Angel (2011). "Estudio comparativo de los servicios de las firma auditoras tras la Nueva Ley". **Partida Doble**. No. 236. Madrid, España. Pp. 22-35.
- Myring, Mark y Bloom Robert (2003): "ISB's Conceptual Framework for Auditor Independence". **The CPA Journal**. Vol. 73, No. 1. Nueva York, Estados Unidos. Pp. 31-35.
- Myungsoo, Son (2005). Do non-audit services influence audit quality?. Tesis Doctoral. The University of Nebraska-Lincoln. Lincoln, Estados Unidos.
- Nice, Jennifer M. y Trompeter Gregory M. (2004). "The Demise of Arthur Andersen's One-Firm Concept: A Case Study in Corporate Governance". **Business and Society Review**. Vol. 109, No. 2. Massachusetts, Estados Unidos. Pp. 183-207.
- Pew Research Center (2012). Assessing the representativeness of public opinion surveys. Disponible en: <http://www.people-press.org/2012/05/15/assessing-the-representativeness-of-public-opinion-surveys>. Consulta realizada el 15 de Septiembre de 2002.
- Quick, Reiner y Warming-Rasmussen, Bent (2009). "Auditor Independence and the Provision of Non-Audit Services:

- Perceptions by German Investors”. **International Journal of Auditing**. Vol. 13, No. 2. United Kingdom. Pp. 141-162.
- Ruddock, Caitlin; Taylor Sarah y Taylor Stephen L. (2006). “Non-Audit Services and Earnings Conservatism: Is Auditor Independence Impaired?”. **Contemporary Accounting Research**. Vol. 23, No. 3. Toronto, Canada. Pp. 701-732.
- Ruiz, G. (2002): “La crisis internacional de la auditoría potencia su papel en España. Sin nombres ni apellidos”. **Emprendedores**. No. 56. Madrid, España. Pp. 32-35.
- Ruiz, Joaquín; Izquierdo, Monica y Piñera, José Tomás (1998). “El cuestionario estructurado como herramienta para la investigación de las instituciones documentales”. **VI Jornadas Españolas sobre Documentación (Fesabid)**. Vol. 2. Valencia, España. Pp. 779-790.
- Seunghan, Nam (2006). The impact of non-audit services on capital markets. Working Paper, New York University - Department of Accounting, Taxation y Business Law. Nueva York, Estados Unidos.
- Sharma, Divesh (2001). “The Association Between Non-Audit Services and the Propensity of Going Concern Qualifications: Implications for Audit Independence”. **Journal of Accounting y Economics**. Vol. 8, No. 2. Massachusetts, Estados Unidos. Pp. 143-155.
- Wu, Martin (2006). “An economic analysis of audit and nonaudit services: the trade-off between competition crossovers and knowledge spillovers”. **Contemporary Accounting Research**. Vol. 23, No. 2. Toronto, Canada. Pp. 527-554.



**UNIVERSIDAD  
DEL ZULIA**

---

**RCS**

Revista de Ciencias Sociales

**Vol. XXIII, No. 4**

Esta revista fue editada en formato digital y publicada en diciembre del 2017, por la Universidad del Zulia, Vicerrectorado Académico, Serbiluz - Fondo editorial, Maracaibo -Venezuela.

[www.luz.edu.ve](http://www.luz.edu.ve)  
[www.serbi.luz.edu.ve](http://www.serbi.luz.edu.ve)  
[produccioncientifica.luz.edu.ve](http://produccioncientifica.luz.edu.ve)