

# **El cambio en la regulación de la información contable española. Una evidencia empírica**

JUAN CARLOS NAVARRO GARCÍA  
ALFONSO SÁNCHEZ PÉREZ  
MARIA FUENSANTA LORENZO GARCÍA  
Universidad Politécnica de Cartagena

## **Resumen**

Durante los últimos años, varias circunstancias han contribuido a que en la actualidad nos encontremos inmersos en un proceso de reforma de la regulación de la información contable en el ámbito de toda la Unión Europea. Si bien desde junio de 2000 en el documento "La estrategia de la UE en materia de información financiera: El camino a seguir" se decide adoptar las normas internacionales de contabilidad (NIC), al menos para todos los grupos de empresas cotizadas de la Unión Europea; por otra parte, el caso Enron a finales de 2001, junto con la serie de escándalos empresariales que le sucedieron, ha agilizado el estudio de medidas que refuercen la independencia de los auditores como uno de los principales pilares en los que se sustenta la supervisión de la información financiera. En esta tesitura, en el presente trabajo se investiga a través de una encuesta, las opiniones de empresas y auditores respecto de algunos de los aspectos más controvertidos de la reforma en ciernes.

## **Palabras Clave**

Normas Internacionales de Contabilidad, Regulación contable, Auditoría.

## 1. Introducción

Durante los últimos años, varias circunstancias han concurrido para poner de manifiesto la inminencia de un cambio en la regulación de la información contable. De un lado, en junio de 2000 aparece el documento “La estrategia de la UE en materia de información financiera: El camino a seguir” (Comisión de las Comunidades Europeas, 2000), donde se decide que todos los grupos de empresas que coticen en Bolsa elaboren sus cuentas consolidadas de conformidad con las normas internacionales de contabilidad (NIC). Por otra parte, el caso Enron a finales de 2001, junto con la serie de escándalos empresariales que le sucedieron, puso de manifiesto tanto a las autoridades norteamericanas como también a las europeas, la necesidad de efectuar reformas en la supervisión de la información contable, pieza clave de la cual es la auditoría.

En la actualidad, existen distintos trabajos, nacionales e internacionales, en los que se ha pretendido analizar tanto las opiniones de las empresas respecto a su adaptación a las normas internacionales de contabilidad<sup>16</sup>, como las opiniones de auditores y sus clientes respecto a la función auditora. Frente a otros estudios que abordan de manera específica alguno de estos aspectos, la presente situación en la que convergen ambas problemáticas nos ha llevado a investigar ambas vertientes simultáneamente.

Por otra parte, en contraste con trabajos sobre la implantación de las normas contables internacionales donde, en general, sólo se ha recabado la opinión de las más grandes empresas, nuestro estudio comprende entidades sujetas a auditoría de cuentas, con el fin de recoger también sensibilidades procedentes de sociedades de tamaño mediano, de forma que se obtenga una visión más representativa de la realidad empresarial española, la cual habíamos venido echando en falta hasta ahora en relación con este tema. Complementariamente, hemos investigado también la opinión de los auditores, dado que éstos constituyen uno de los principales mecanismos de control de la calidad de la información suministrada a los accionistas y a terceros por parte de la dirección de la empresa.

De este modo, en nuestro trabajo se intenta indagar en las opiniones que respecto al proceso de reforma de la regulación contable tienen dos de los principales protagonistas de este proceso, intentando captar qué piensan los mismos no sólo respecto a cuestiones referentes a la próxima reforma a efectuar con motivo de la implantación de las NIIF, sino tam-

---

<sup>16</sup> En la actualidad se les denomina normas internacionales de información financiera (NIIF), siendo sus siglas en inglés IFRS (*Internacional Financial Reporting Standards*).v

bién con relación a determinados aspectos controvertidos relacionados con la función auditora.

Así pues, en el apartado segundo se abordan los resultados obtenidos en algunos de los trabajos más importantes de la literatura empírica; en el apartado tercero se expone la metodología utilizada, en el apartado cuarto se muestran los resultados finales de la investigación, finalizando con las conclusiones más significativas.

## **2. Revisión de la literatura empírica**

En lo que respecta a la introducción de las normas internacionales, podemos encontrar ya en el año 2000 un estudio de Pricewaterhousecoopers entre más de 700 directores financieros de empresas cotizadas pertenecientes a 16 países, donde se observa un fuerte apoyo a la implantación de las normas internacionales. Dos años después se prosigue este trabajo estudiando la evolución producida (Pricewaterhousecoopers, 2002), obteniéndose unos resultados semejantes a los obtenidos con anterioridad.

En el ámbito específico de nuestro país, cabe citar la encuesta contenida en el Libro Blanco para la reforma de la Contabilidad en España (ICAC, 2002). En ella, un total de 511 personas, fundamentalmente académicos y auditores, se pronunciaron al respecto de la posible reforma de nuestro ordenamiento. En ella se observa como opinión ampliamente extendida el deseo de que se mantenga en nuestro país una normativa contable única (76,87%). Asimismo, también existe una opinión muy extendida respecto a las carencias informativas de la situación actual (81,67%), de tal forma que se produce un fuerte apoyo al aumento de la información, tanto por lo que respecta a la memoria, como también respecto a la implantación de un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de tesorería.

No obstante, si bien la regulación actual es manifiestamente mejorable, no creemos que sea adecuado concluir que existe una insatisfacción generalizada, puesto que existen otros estudios que desmienten dicha situación. Gabás et al. (1996) utilizando una muestra de empresas aragonesas con activos superiores a 500 millones de pesetas, así como también entidades financieras y fondos de inversión, concluyen admitiendo que tanto el usuario externo como el interno le atribuían una elevada utilidad a las cuentas anuales. Al respecto debemos matizar que mientras que el usuario interno concibe las cuentas anuales fundamentalmente como un instrumento de rendición de cuentas, los usuarios externos estudiados las utilizan para la toma de decisiones.

En la misma línea, Moneva y Cuéllar (1999), en una encuesta realizada entre las PYMES más destacadas por su actividad según una revista econó-

mica, si bien encuentran también una opinión general positiva respecto a la información financiera exigida por la normativa española, observan que los responsables de las empresas opinan que las cuentas anuales son más adecuadas para el análisis por parte de los acreedores financieros. En cambio, para la propia empresa, no encuentran que la elaboración de la contabilidad sea una de las labores más gravosas, lo cual explican los autores señalando que esta actividad tiende a constituir una “labor mecánica” que no entraña consecuencias negativas, como por ejemplo sucede con los impuestos.

Por lo que respecta a la auditoría, los recientes escándalos empresariales han vuelto a centrar la atención respecto al denominado “gap de expectativas”, el cual hace referencia a las diferentes percepciones que tienen los interesados en la labor del auditor; asimismo, también surge la cuestión de si los controles sobre los auditores son los idóneos. Sobre estos temas, ya existe una literatura empírica que aporta datos de interés.

García et al. (1993), estudian cómo se percibe la labor de los auditores en España y el Reino Unido, recabando para ello la opinión de tres colectivos: auditores, directores financieros de grandes empresas y los usuarios diversos de la información contable. El trabajo de campo es realizado en 1992 y se obtienen 436 contestaciones, con un porcentaje de respuesta del 15,25%. Entre las conclusiones obtenidas, destaca la creencia generalizada de que la auditoría es beneficiosa para la empresa. Sin embargo, respecto a la prestación de servicios de asesoramiento por parte del auditor, cuestión controvertida ante la creencia de que la misma puede restar independencia a dichos profesionales, se observan opiniones discrepantes, de manera que mientras los usuarios de la información contable son partidarios de prohibir dicha actividad, el 53% de los auditores está en contra de tal prohibición.

Posteriormente, en el Libro Blanco de la Auditoría de Cuentas (IACJC, 1997), se plantea una encuesta donde, entre otras cosas, se pretende analizar las actitudes y expectativas generadas por la posible reforma de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas. La investigación se plantea tanto entre auditores como entre empresas, representantes de la Administración, académicos y profesionales en general. Los resultados muestran que para los auditores, la solución a sus problemas pasa por la autorregulación, respecto a la cual sólo los representantes de la Administración se muestran más reacios, al estar el 50% en contra de esta medida. En cualquier caso, el 89,6% de las empresas se declara muy o bastante satisfecho con el servicio de auditoría recibido.

Abundando en la calidad del servicio de auditoría, encontramos el trabajo de García et al. (1999), donde se investiga entre los directores financieros de las 2000 mayores empresas españolas la imagen que tienen de los auditores. Con 247 contestaciones y un índice de respuesta del 12,58%, las conclusiones muestran que los directores financieros no distinguen entre las

grandes firmas auditoras y el resto en función de su competencia técnica o de los principios éticos, sino que lo más valorado es su proyección internacional y la posesión de una base de clientes conocidos por el gran público.

Por último, resulta destacable la investigación desarrollada por Duréndez (2001) a través de una encuesta desarrollada durante el año 2000 entre auditores, empresas sometidas a auditoría, entidades de crédito y analistas financieros, con una cifra de respuestas recibidas de, respectivamente, 335, 316, 79 y 33. A diferencia de algunos de los trabajos precedentes, en éste se procedió a realizar una selección de auditores y empresas a encuestar a través de un muestreo aleatorio simple, lo cual da un carácter más generalizable a los resultados obtenidos; por otra parte, en el caso de los otros dos colectivos, se procedió a enviar la encuesta a todos los componentes del marco muestral. Se plantearon tres hipótesis sobre las percepciones de los distintos colectivos estudiados respecto a la función auditora, la utilidad de la auditoría, y la comprensión del informe de auditoría; en los tres casos se rechazó que dichos colectivos tuvieran percepciones semejantes.

Más concretamente, se encuentran diferencias estadísticamente significativas entre los auditores y los restantes colectivos cuando se pregunta acerca de la responsabilidad del auditor para detectar fraudes e irregularidades, dado que los profesionales de la auditoría no estiman que les corresponda a ellos tal función; estos resultados contrastan con los obtenidos por García et al. (1993), donde sí se mostraban de acuerdo. No obstante, se observa que, cuanto mayor experiencia y cualificación existe, mejor se capta la finalidad de la auditoría de cuentas. Por otra parte, en dicha investigación se encuentran también percepciones diferentes respecto a la prestación por parte de los auditores de otros servicios complementarios. Si bien existen opiniones distintas según el tipo de actividad a desarrollar por el auditor, en general se observa por parte de éstos una actitud más propicia a realizar este tipo de actividades, tanto a las sociedades que auditan como a las que no auditan.

### **3. Metodología de la investigación**

#### ***3.1. Determinación de la muestra***

Nuestro objetivo se centra en conocer la opinión de los usuarios de la información contable acerca del proceso de reformas que vivimos en dicho ámbito. Frente a otros trabajos que estudian las grandes empresas, esta investigación aporta una nueva perspectiva, ya que nos hemos centrado en dos colectivos que, a nuestro entender, son básicos en todo este proceso: las empresas y los auditores.

Así pues, acotando la muestra a una comunidad autónoma española, la Región de Murcia, han sido objeto de estudio tanto los auditores de dicha región, como las empresas que sometieron sus cuentas a la auditoría durante el ejercicio de 2001. El hecho de centrar la muestra en una región española ya se ha realizado con anterioridad en otros trabajos, como el realizado por Gabás et al. (1996), quienes utilizaron una muestra de empresas aragonesas. En nuestro caso, estimamos que por ser tanto Murcia como Aragón regiones españolas con un potencial medio dentro del conjunto de autonomías españolas, convierte las respuestas obtenidas en significativas dentro del ámbito español.

Para la obtención de la muestra se ha utilizado la base de datos SABI que contiene la información de los registros oficiales, en concreto el mercantil, de donde se han obtenido los datos de 438 empresas ubicadas en la Región de Murcia que auditan sus cuentas. Los datos de los auditores se han obtenido de la información recogida del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) con un total de 136 auditores.

### ***3.2. Metodología de la encuesta***

Se ha elaborado una encuesta específica con 25 preguntas para cada una de las muestras (empresas y auditores), divididas en tres partes cada una:

Bloque I: Datos generales, donde en la primera parte de datos generales se intenta analizar el tamaño, la formación y el sector donde trabajan las empresas así como la antigüedad y formación de los auditores. Se incluyen 4 preguntas de este tipo.

Bloque II: Auditoría, comprende cuestiones relacionadas con las percepciones que en algunos aspectos controvertidos se puedan tener sobre la función auditora. Incluye 12 cuestiones.

Bloque III: Contabilidad, con cuestiones relacionadas con las percepciones que se tienen sobre la normativa actual así como sobre sus posibles reformas. Comprende 9 preguntas.

Las preguntas se han realizado en formato cerrado, excepto una cuestión planteada con respuesta semiabierta con el fin de permitir que el encuestado pueda añadir alguna opción no contemplada respecto a los aspectos que sería conveniente reformar de la normativa contable.

La respuesta a las cuestiones se ha facilitado mediante una escala "Likert", graduada entre 1 "total desacuerdo" y 5 "total acuerdo", salvo el caso de las preguntas del bloque I y de 5 preguntas de los restantes bloques, cuyas posibilidades de respuesta no se adecuaban a dicha escala.

El proceso se inicia con la realización de unos pre-test a empresas y auditores seleccionados, con el fin de conocer valoraciones previas y errores de comprensión y presentación antes de comenzar la encuesta definitiva a la muestra seleccionada.

A las empresas se les remitió la encuesta vía fax, junto con una carta de presentación explicativa del estudio a realizar, solicitando la respuesta también por fax una vez cumplimentada la encuesta. En cuanto a los auditores se les remite carta explicativa del estudio a realizar junto con la encuesta por vía postal, solicitándoles la respuesta vía fax una vez cumplimentada.

Realizado el trabajo de campo entre los días 2 de mayo y 15 de junio de 2002, se procede a realizar un estudio estadístico de las encuestas realizadas. Para hacer las inferencias estadísticas entre las valoraciones efectuadas por los dos grupos, empresas y auditores, se han utilizado tanto pruebas paramétricas por su mayor potencia (Prueba de la T), como pruebas no paramétricas al no cumplirse la condición de normalidad en ninguno de los ítems analizados (U de Mann-Whitney).

## 4. Evaluación de los resultados

### 4.1. Análisis descriptivo

De los colectivos a los que se les envió la encuesta, recibimos 26 respuestas de los auditores, lo que representa una tasa de respuesta del 19,1%, mientras que de las empresas se recibieron un total de 47 respuestas, lo que supone un 10,7%. Estas tasas de respuesta entre el 10% y 20% se consideran normales en este tipo de trabajos (Ortega, 1992).

Respecto a las características de las muestras obtenidas de ambos colectivos, en la tabla 1 observamos que aproximadamente la mitad de las empresas que contestaron poseían una cifra de activos superior a 1580 millones de pesetas (9.495.991,25 euros), si bien mayoritariamente poseen más de 25 trabajadores (tabla2).

**Tabla 1.** Distribución de empresas por activos totales.

Activos Totales*	Frecuencia	Porcentaje
<395	6	12,8
Entre 395 i 1580	17	36,2
>1580	24	51,1
Total	47	100,0

\* Cifras en ptas.

**Tabla 2.** Distribución de empresas por número de empleados.

	Frecuencia	Porcentaje
1 a 10	1	2,1
10 a 25	3	6,4
más de 25	42	89,4
Casos perdidos	1	2,1
Total	47	100,0

Respecto al sector, mayoritariamente pertenecen a la industria (36,2%), si bien cerca de un 30% se encuadra en el sector servicios (tabla 3). Otro dato de interés es que estas empresas son auditadas mayoritariamente por firmas nacionales (44,7%), mientras que las grandes firmas suponen sólo el 19,1% (tabla 4).

**Tabla 3.** Sector Empresa

	Frecuencia	Porcentaje
Servicios	14	29,8
Construcción	6	12,8
Agrario	5	10,6
Industrial	17	36,2
Otros	4	8,5
Casos perdidos	1	2,0
Total	47	100,0

**Tabla 4.** Auditor empleat per l'empresa

	Frecuencia	Porcentaje
Big	9	19,1
Auditor Individual	17	36,2
Firmas Nacionales	21	44,7
Total	47	100,0

En cuanto a los datos relacionados con los auditores, han contestado fundamentalmente auditores individuales y pertenecientes a firmas nacionales (tabla 5), dándose además la circunstancia de que se trata en general de profesionales con experiencia (el 73,1% con más de 10 años, según se indica en la tabla 6), y que sus clientes son mayoritariamente empresas con más de 25 empleados (tabla 7).



Por último, destacar que casi el 90% del total de los encuestados poseía estudios universitarios, la mayoría superiores, lo cual denota un alto nivel de los participantes.

**Tabla 5.** Tipo de auditor encuestado

	Frecuencia	Porcentaje válido
Big	1	3,8
Firmas Nacionales	11	42,3
Individual	12	46,2
Casos perdidos	2	7,7
Total	26	100,0

**Tabla 6.** Antigüedad del auditor

	Frecuencia	Porcentaje
<5 anys	2	7,7
Entre 5 i 10 años	5	19,2
> 10 años	19	73,1
Total	26	100,0

**Tabla 7.** Número de empleados, con carácter general, de las empresas que audita.

	Frecuencia	Porcentaje
Sin Empleados	2	7,7
1 a 10	1	3,8
10 a 25	5	19,2
> 25	18	69,2
Total	26	100,0

#### *4.2. Resultados respecto a la contabilidad*

Desde esta vertiente, en el cuestionario se intenta indagar el grado de satisfacción con la regulación contable actual para, a continuación, intentar conocer qué tipos de reformas suscitan mayor acuerdo. Así, según se desprende de la tabla 8, existe un moderado grado de satisfacción con la normativa actual, lo cual se refleja ante la pregunta de si las normas de valoración y las resoluciones del ICAC son suficientes para reflejar la imagen fiel, con una valoración de 3,53 y 3,46, según se trate, respectivamente, de

**Tabla 8.** Valoraciones de las cuestiones de contabilidad

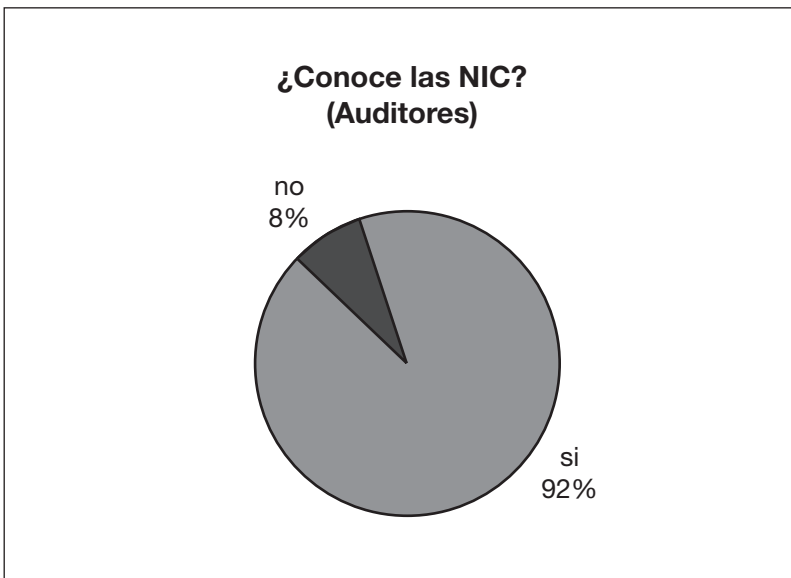
CUESTIONES	VALORES MEDIOS POR GRUPOS		Prueba de la T (Significación)	Prueba de Mann-Whitney (Significación)
	Empresas	Audidores		
Las normas de valoración y las Resoluciones del ICAC son suficientes para reflejar la imagen fiel	3,53	3,46	0,743	0,763
La normativa actual es lo bastante moldeable como para permitir la contabilidad creativa por parte de algunas empresas	3,43	3,23	0,450	0,500
Es conveniente una reforma de la contabilidad en España encaminada hacia unas normas únicas internacionales	4,20	4,31	0,649	0,673
Las cuentas anuales deberían ser cada vez más transparentes	4,47	4,54	0,679	0,318
La normativa contable debería ser más amplia y detallada	3,85	3,88	0,899	0,857
Debería ampliarse la información recogida en la memoria	3,40	4,08	0,010**	0,014*
El informe de gestión debería facilitar en mayor medida información previsional	3,55	4,19	0,012*	0,009***

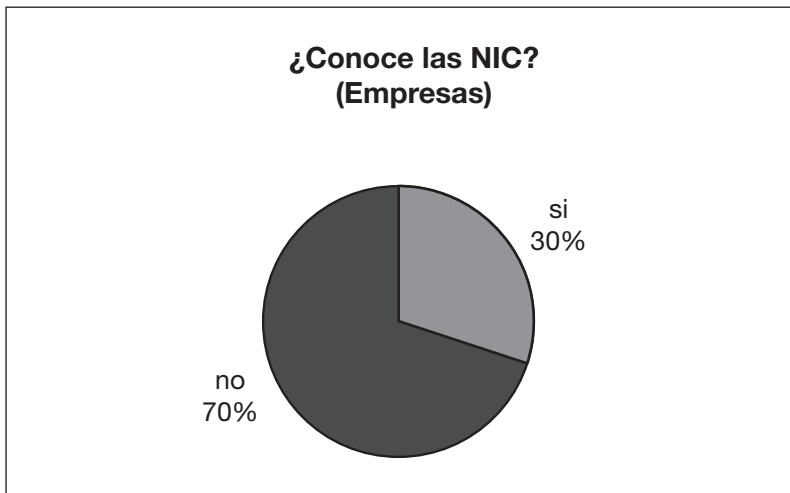
\* Significativo al 5% \*\* Significativo al 1%

empresas o auditores. No obstante, valoraciones semejantes se alcanzan cuando se interroga respecto a la flexibilidad de la normativa con relación a la contabilidad creativa (3,43 y 3,23). Con estas respuestas, se está reconociendo implícitamente que, en función del uso que se haga de la normativa actual, la misma puede servir tanto para reflejar la imagen fiel como para practicar la contabilidad creativa.

En cualquier caso, es paradójico el fuerte apoyo a la implantación de las normas internacionales de contabilidad, si se compara con el amplio desconocimiento que las empresas confiesan tener de las mismas; en este sentido, un 70% de los responsables financieros de las empresas afirma no conocerlas (gráfico 1), frente a sólo un 8% de los auditores que reconoce lo propio (gráfico 2). Tan acentuada diferencia nos lleva a sospechar que, quizás, el elevado grado de conocimiento por parte de los auditores sea en muchos casos sólo superficial. De hecho, en la encuesta del Libro Blanco para la reforma de la Contabilidad en España (ICAC, 2002), a la que respondieron mayoritariamente auditores y académicos, es prácticamente un 8% de encuestados los que confiesan tener un grado de conocimiento nulo de las NIC; si embargo, un 38,55% afirma que su conocimiento es reducido.

**Gráfico 1**



**Gráfico 2**

Del mismo modo, encontramos también destacables las opiniones respecto a reformas futuras. De un lado, se observa un amplio consenso en la afirmación de que las cuentas anuales deberían ser cada vez más transparentes (4,47 empresas y 4,54 auditores). Sin embargo, no parece haber el mismo grado de entusiasmo entre empresas y auditores sobre la forma de llevar esto a cabo, puesto que preguntados por la ampliación de la información contenida en la memoria y en el informe de gestión, los auditores muestran una actitud más favorable de forma estadísticamente significativa con relación a las empresas.

En cualquier caso, cuando se plantea en forma de pregunta semiabierta qué aspectos de la normativa contable sería conveniente reformar, tanto empresas como auditores coinciden en indicar en primer lugar la presentación de las cuentas anuales (48,9% y 69,2%, respectivamente), suponiendo un 56,2% del total de ambos colectivos quienes señalaron esta opción. Las otras dos opciones propuestas, tratamiento de inmovilizados materiales e inmateriales, ambas fueron seleccionadas por un 45,8% del total. Finalmente, sólo 7 encuestados señalaron alguna opción no indicada entre las respuestas propuestas, si bien ninguna de ellas fue coincidente.

#### ***4.3. Resultados respecto a la auditoría***

Como se observa en la tabla 9, se produce una amplia aceptación de que la auditoría aporta prestigio a la sociedad auditada, sentimiento que es

**Tabla 9.** Valoraciones de las cuestiones de auditoría

CUESTIONES	VALORES MEDIOS POR GRUPOS		Prueba de la T (Significación)	Prueba de Mann-Whitney (Signifi-)
	Empresas	Audidores		
La auditoría aporta prestigio a la sociedad auditada	4,09	3,88	0,392	0,465
La auditoría realizada por una de las grandes firmas (Big-5) aporta prestigio a la sociedad auditada	3,83	3,19	0,035*	0,044*
Debe existir comunicación continua entre la dirección y el auditor	4,30	4,35	0,833	0,585
Los principios y normas de contabilidad vigentes nos ayudan a reflejar perfectamente la imagen fiel	3,74	3,73	0,952	0,942
El coste de la auditoría es el apropiado	3,07	2,88	0,449	0,379
Los resultados de la auditoría son los esperados	4,28	3,35	0,000**	0,000**
El auditor puede prestar otros servicios a la empresa que audita	3,02	3,42	0,294	0,266
El auditor puede prestar otros servicios a la empresa que audita, siempre que se informe detalladamente de estas actividades y sus honorarios en la memoria	2,83	2,65	0,618	0,659
El auditor puede prestar servicios a empresas que no audita	3,66	4,77	0,000**	0,000**

\* Significativo al 5% \*\* Significativo al 1%

más acusado entre empresas que entre auditores; sin embargo, encontramos una diferente percepción entre ambos colectivos respecto a la aportación de prestigio que suministran las grandes firmas auditoras, con mayor apreciación por parte de las empresas (3,83) frente a los auditores (3,19). Si bien es cierto que sólo 1 de los auditores que respondieron a la encuesta pertenecía a una de las grandes firmas; sin embargo, este resultado se encuentra en la línea de los obtenidos por García et al. (1999: 1036), donde se advierte que las empresas valoran de forma significativa la imagen que se percibe de sus auditores desde el exterior, “incluyéndola como un parámetro definitorio de su calidad”.

Un aspecto en donde se detecta insatisfacción es respecto al coste de la auditoría. Aunque las diferencias entre ambos colectivos no son estadísticamente significativas, los auditores se muestran insatisfechos (2,88), mientras que las valoraciones por parte de las empresas es sólo ligeramente superior (3,07). Si tenemos en cuenta que en García et al. (1999) las empresas, hubieran sido auditadas o no por una de las grandes firmas, consideraban que el servicio de auditoría debería ser más barato, podemos interpretar los resultados obtenidos en el sentido de que mientras que los auditores creen que el precio es demasiado bajo, simultáneamente las empresas tampoco muestran gran satisfacción, probablemente por el motivo contrario.

También es destacable la alta valoración que se produce por parte de las empresas respecto del hecho de que la auditoría proporciona resultados esperados (4,28); esta valoración contrasta con lo señalado por los propios auditores, entre quienes se produce una menor aceptación de tal afirmación (3,35), hasta el punto de ser valorada de forma estadísticamente distinta según los dos contrastes realizados. En un contexto amplio, la opinión de las empresas podría encuadrarse en lo señalado por Moneva y Cuéllar (1999) en el sentido de que las labores de la contabilidad tienden a ser una tarea mecánica para muchas empresas, por lo cual la auditoría sería percibida como algo que podría calificarse casi como una práctica “rutinaria”; en cambio, los auditores están menos de acuerdo con esta apreciación.

Otro aspecto estudiado ha sido la controvertida cuestión de la prestación por parte del auditor de servicios distintos a los de la auditoría. En las respuestas se puede constatar que no existe un acuerdo extendido sobre el tema. Así, la valoración media sólo llega al 3,02 en las empresas, mientras que en el caso de los auditores se eleva hasta el 3,42. En cambio, en lo que ambos colectivos muestran su desacuerdo (2,83 las empresas y 2,65 los auditores) es en prestar estos servicios adicionales con total transparencia de actividades y honorarios reflejados en la memoria. La cuestión que más acuerdo suscita es que el auditor pueda prestar servicios a empresas que no audita, si bien esta afirmación cuenta con un mayor apoyo entre los

auditores (4,77) que entre las empresas (3,66), siendo esta diferente valoración estadísticamente significativa, tal y como ocurre también en Duréndez (2001). Analizados conjuntamente todos estos resultados, podemos observar que mientras en las empresas existe una desconfianza general hacia este tipo de prácticas; dentro del colectivo auditor, el mayor rechazo se centra en tener que facilitar información sobre actividades y honorarios en la memoria de las empresas.

#### ***4.4. Análisis de diferencias entre resultados***

Con el fin de comprobar si existen diferencias significativas, tanto entre las diferentes empresas que componen la muestra como entre los distintos auditores, hemos realizado un análisis de conglomerados de K medias. Este análisis nos permitirá determinar si dentro de cada colectivo de estudio existen grupos con opiniones semejantes.

Con respecto a las empresas, los resultados se muestran en la tabla 10. En la misma se observan dos conglomerados claramente perfilados: el conglomerado uno, en el que se encuadran, entre otras, las empresas constructoras; y el dos en el que predominan las empresas industriales. El conglomerado 1 destaca por su claro rechazo a que el auditor preste servicios adicionales a los de auditoría, a excepción de que se trate de empresas no auditadas por el mismo; esta actitud contrasta con la opinión favorable en cualquiera de los casos que se observa en el otro conglomerado. Por otra parte, desde la vertiente contable, los responsables financieros de estas empresas muestran sólo una moderada satisfacción con la normativa actual; consecuentemente, los mismos apoyan una reforma contable en España que aumente la transparencia a través de una normativa más amplia, de mayor información en la memoria y de mayor información previsional. Este conglomerado incluye 21 casos, es decir, casi el 45% de la muestra de empresas.

En cambio, en el conglomerado dos que comprende 14 casos, se observa una posición algo más contradictoria por parte de los encuestados en la vertiente contable. Así, si bien la valoración alcanzada por parte de la normativa actual se puede calificar de notable, en cambio se está de acuerdo en la necesidad de reformarla de manera contundente (5). Asimismo, mientras se les interroga de cara a la reforma sobre conceptos más imprecisos como la necesidad de una mayor transparencia o de una normativa más amplia la valoración obtenida es positiva (4); en cambio, dicha valoración disminuye (3) cuando las preguntas se refieren a aspectos más concretos de la reforma contable, como la amplitud de la memoria o la información previsional.

**Tabla 10.** Centros de los conglomerados finales de las empresas

CUESTIONES	CONGLOMERADOS	
	1	2
Sector empresa	Construcción	Industrial
Nº empleados	Más de 25	Más de 25
La auditoría aporta prestigio a la sociedad auditada	4	4
La auditoría realizada por una de las grandes firmas (Big-5) aporta prestigio a la sociedad auditada	4	4
Debe existir comunicación continua entre la dirección y el auditor	4	5
Los principios y normas de contabilidad vigentes nos ayudan a reflejar perfectamente la imagen fiel	4	4
El auditor debe:	Informar sobre maquillajes y emitir una opinión sobre la imagen fiel	Informar sobre maquillajes y emitir una opinión sobre la imagen fiel
La auditoría la realiza con:	Firmas nacionales	Firmas nacionales
El coste de la auditoría es el apropiado	3	3
Los resultados de la auditoría son los esperados	4	5
El auditor puede prestar otros servicios a la empresa que audita	2	4
El auditor puede prestar otros servicios a la empresa que audita, siempre que se informe detalladamente de estas actividades y sus honorarios en la memoria	2	4
El auditor puede prestar servicios a empresas que no audita	4	4
Las normas de valoración y las Resoluciones del ICAC son suficientes para reflejar la imagen fiel	3	4
La normativa actual es lo bastante moldeable como para permitir la contabilidad creativa por parte de algunas empresas	3	4



Es conveniente una reforma de la contabilidad en España encaminada hacia unas normas únicas internacionales	<b>4</b>	<b>5</b>
Las cuentas anuales deberían ser cada vez más transparentes	4	4
La normativa contable debería ser más amplia y detallada	4	4
Debería ampliarse la información recogida en la memoria	<b>4</b>	<b>3</b>
El informe de gestión debería facilitar en mayor medida información previsional	<b>4</b>	<b>3</b>

Los resultados en negrita indican cuándo existen diferencias entre los conglomerados

**Tabla 11.** Centros de los conglomerados finales de los auditores

CUESTIONES	CONGLOMERADOS	
	1	2
<b>Tipo de auditor</b>	<b>Construcción</b>	<b>Industrial</b>
Antigüedad del auditor	Mayor de 10 años	Mayor de 10 años
Nº empleados que con carácter general tienen las empresas que audita	Más de 25	Más de 25
Durante la auditoría hay colaboración por parte de la empresa a través de:	<b>La dirección de la empresa</b>	<b>Dirección y asesores</b>
La auditoría aporta prestigio a la sociedad auditada	4	4
La auditoría realizada por una de las grandes firmas (Big-5) aporta prestigio a la sociedad auditada	<b>3</b>	<b>4</b>
Debe existir comunicación continua entre la dirección y el auditor	<b>5</b>	<b>4</b>
Los principios y normas de contabilidad vigentes nos ayudan a reflejar perfectamente la imagen fiel	4	4
El auditor debe:	Emitir una opinión sobre la imagen fiel	Informar sobre maquillajes y emitir una opinión sobre la imagen fiel
El coste de la auditoría es el apropiado	3	3
Los resultados de la auditoría son los esperados	3	3

El auditor puede prestar otros servicios a la empresa que audita	<b>5</b>	<b>2</b>
El auditor puede prestar otros servicios a la empresa que audita, siempre que se informe detalladamente de estas actividades y sus honorarios en la memoria	<b>4</b>	<b>2</b>
El auditor puede prestar servicios a empresas que no audita	5	5
Las normas de valoración y las Resoluciones del ICAC son suficientes para reflejar la imagen fiel	<b>3</b>	<b>4</b>
La normativa actual es lo bastante moldeable como para permitir la contabilidad creativa por parte de algunas empresas	3	3
Es conveniente una reforma de la contabilidad en España encaminada hacia unas normas únicas internacionales	4	4
Las cuentas anuales deberían ser cada vez más transparentes	<b>5</b>	<b>4</b>
La normativa contable debería ser más amplia y detallada	<b>4</b>	<b>3</b>
Debería ampliarse la información recogida en la memoria	4	4
El informe de gestión debería facilitar en mayor medida información previsional	<b>5</b>	<b>4</b>

Los resultados en negrita indican cuándo existen diferencias entre los conglomerados

Por lo que respecta al colectivo de auditores, los resultados obtenidos se observan en la tabla 11. En ella se distinguen claramente las percepciones de los auditores pertenecientes a las firmas nacionales de los auditores individuales, incluyendo ambos conglomerados 12 casos. Es destacable que ambos parten de situaciones homogéneas de antigüedad y tamaño de las empresas que generalmente auditan. En cuanto a las diferencias, en la vertiente contable se observa que los auditores de las firmas nacionales son más proclives a efectuar reformas en este ámbito que sus homólogos individuales. En la vertiente auditora, la diferencia más notable se centra en que mientras el auditor individual está en claro desacuerdo con la prestación a los clientes de servicios adicionales a los de auditoría, los auditores pertenecientes a firmas nacionales muestran una actitud favorable en cualquiera de los tres casos propuestos.

## **5. Conclusiones**

En el presente trabajo hemos estudiado las opiniones que respecto al proceso de reforma de la regulación contable tienen dos de sus principales protagonistas: empresas y auditores.

Así, en la actualidad se observa que la normativa contable vigente es valorada positivamente tanto por empresas como por auditores, aunque no por ello se deja de reconocer que es lo suficientemente moldeable como para permitir la contabilidad creativa. En cualquier caso, los resultados obtenidos señalan de forma clara que se está de acuerdo en la conveniencia de la implantación de las NIIF.

Si bien esta encuesta fue realizada durante el año 2002, es destacable el todavía relativamente bajo porcentaje de los responsables financieros de las empresas que dicen conocer las normas internacionales (30%). Por otra parte, aunque existe un amplio acuerdo en valorar que las cuentas anuales deberían ser cada vez más transparentes, cuando se proponen medidas concretas para ello, se observa de forma estadísticamente significativa una mayor aceptación de las mismas en los auditores que en las empresas.

En estas circunstancias, no será extraño que, conforme avance el conocimiento de la nueva normativa, los usuarios reparen en determinados problemas o inconvenientes que la misma les pueda reportar, de tal forma que, la teórica aceptación que con carácter genérico se hace de la nueva normativa podría decrecer conforme la misma se empiece a aplicar y se traduzca en nuevos requerimientos. A ello puede contribuir el hecho de que no exista, al menos por parte de las PYMES, un interés especial en el proceso de elaboración y comunicación de la información contable, como apuntan indicios encontrados tanto en nuestro trabajo como en Moneva y Cuéllar (1999).

En cuanto a la auditoría, esta labor se sigue percibiendo como un signo de prestigio, al tiempo que las grandes firmas siguen proyectando entre las empresas la imagen de calidad que estudios como el de García et al. (1999) ya detectaran. No obstante, en nuestro trabajo se observan dos aspectos a remarcar: una cierta insatisfacción, fundamentalmente por parte de los auditores, hacia el precio de la misma; y una percepción de la auditoría por parte de las empresas como una labor que produce pocas sorpresas, es decir, rutinaria. Quizás, este último motivo pueda influir en que los responsables financieros de las empresas no muestren un mayor grado de satisfacción con los honorarios de los auditores.

Por último, respecto de uno de los temas que generan mayor polémica, como es la prestación por parte del auditor de servicios distintos a la auditoría, constatamos no sólo las distintas valoraciones entre empresas y audito-

res, sino que también dentro de estos colectivos se producen significativas disparidades de criterio, como nos indica el análisis de conglomerados. En todo caso, con carácter general, ambos colectivos coinciden en rechazar que tales servicios puedan prestarse siempre que se informe de tales actividades y de sus honorarios en la memoria, siendo más fuerte esta actitud entre los auditores. Con ello, se observa un rechazo a lo señalado en la Disposición adicional decimocuarta de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de medidas de reforma del sistema financiero, donde se requiere que los auditores comuniquen anualmente al ICAC los honorarios facturados a cada cliente distinguiendo los correspondientes a la auditoría de los que correspondan a otros servicios; asimismo, también se requiere que las empresas informen en los mismos términos en la memoria.

Respecto a las limitaciones de esta investigación, si bien la misma se ciñe al ámbito específico de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, por el peso y las características socioeconómicas de dicha Región con relación al global de España, consideramos que las respuestas obtenidas son altamente significativas.

## Bibliografía

- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (1995): “Armonización contable: Una nueva estrategia de cara a la armonización internacional”, COM (1995) 508, Bruselas 14.11.1995.
- DURÉNDEZ GÓMEZ-GUILLAMÓN, A. (2001): “La auditoría de cuentas en España: Un estudio empírico sobre la función, utilidad y comprensión del informe de auditoría”, Tesis Doctoral, Universidad de Murcia.
- GABÁS, F.; MONEVA, J.M.; BELLOSTAS A.J. y JARNE, J.I. (1996): “Análisis de la demanda de información financiera en la coyuntura actual”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, enero-marzo, 86. 103-137.
- GARCÍA, M.A.; GARRIDO, P.; VICO A.; MOIZER, P. y HUMPHREY, C. (1999): “La calidad del servicio de auditoría: Los auditores vistos por sus clientes”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, octubre-diciembre, 102. 1005-1041.
- GARCÍA, M.A.; HUMPHREY, C.; MOIZER, P. y TURLEY, S. (1993): «La auditoría y sus expectativas: Los casos de España y del Reino Unido», ICAC, Madrid.
- INSTITUTO DE AUDITORES CENSORES JURADOS DE CUENTAS (IACJC) (1997): “Libro Blanco de la auditoría de cuentas en España”,

IACJC, Madrid.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) (2002): «Informe sobre la situación actual de la Contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la Contabilidad en España)», ICAC, Madrid.

MONEVA ABADÍA, J.M. y CUÉLLAR FERNÁNDEZ, B. (1999): “Utilidad de la información financiera para la gestión: Análisis de la PYME española”, *Revista de Contabilidad*, julio-diciembre, 4. 137-159.

PRICEWATERHOUSECOOPERS (2000): «Normas internacionales de contabilidad en Europa ¿2005 o ahora?», Pricewaterhousecoopers, noviembre.

PRICEWATERHOUSECOOPERS (2002): “2005 - Ready or not”, Pricewaterhousecoopers, mayo.

ORTEGA MARTÍNEZ, E. (1992): «Manual de Investigación Comercial», Pirámide, Madrid.



**Asociación Catalana de Contabilidad y Dirección**

Edif. Colegio de Economistas de Cataluña  
Pl. Gal·la Placidia 32, 4ª planta – 08006 Barcelona  
Tel. 934 161 604 extensió 2019  
info@accid.org – www.accid.org