

# **El canvi en la regulació de la informació comptable espanyola. Una evidència empírica**

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

## **Resum**

Durant els últims anys, diverses circumstàncies han contribuït que en l'actualitat ens trobem immersos en un procés de reforma de la regulació de la informació comptable en l'àmbit de tota la Unió Europea. Si bé des de juny de 2000 en el document "L'estratègia de la UE en matèria d'informació financera: El camí a seguir" es decideix adoptar les normes internacionals de comptabilitat (NIC), almenys per a tots els grups d'empreses cotitzats de la Unió Europea; per altra banda, el cas Enron a la fi de 2001, juntament amb la sèrie d'escàndols empresarials que li van succeir, ha agilitat l'estudi de mesures que reforcin la independència dels auditors com un dels principals pilars en els quals es sustenta la supervisió de la informació financera. En aquesta tessitura, en el present treball s'investiga a través d'una enquesta, les opinions d'empreses i auditors respecte d'alguns dels aspectes més controvertits de la reforma en qüestió.

## **Paraules clau**

Normes Internacionals de Comptabilitat, Regulació comptable, Auditoria.

## 1. Introducció

Durant els últims anys, diverses circumstàncies han concorregut per a posar de manifest la imminència d'un canvi en la regulació de la informació comptable. D'un costat, al juny de 2000 apareix el document «L'estratègia de la UE en matèria d'informació financera: El camí a seguir» (Comissió de les Comunitats Europees, 2000), on es decideix que tots els grups d'empreses que cotitzin a Borsa elaborin els seus comptes consolidats de conformitat amb les Normes Internacionals de Comptabilitat (NIC). Per altra banda, el cas Enron a la fi de 2001, juntament amb la sèrie d'escàndols empresarials que li van succeir, va posar de manifest tant a les autoritats nord-americanes com també a les europees, la necessitat d'efectuar reformes en la supervisió de la informació comptable, peça clau de la qual és l'auditoria.

En l'actualitat, existeixen diferents treballs, nacionals i internacionals, en els quals s'ha pretès analitzar tant les opinions de les empreses respecte a la seva adaptació a les Normes Internacionals de Comptabilitat<sup>16</sup>, com les opinions d'auditors i els seus clients respecte a la funció auditora. Enfront d'altres estudis que aborden de manera específica algun d'aquests aspectes, la present situació en la qual convergeixen ambdues problemàtiques ens ha dut a investigar ambdues vessants simultàniament.

Per altra banda, en contrast amb treballs sobre la implantació de les normes comptables internacionals on, en general, només s'ha recaptat l'opinió de les més grans empreses, el nostre estudi comprèn entitats subjectes a auditoria de comptes, amb la finalitat de recollir també sensibilitats procedents de societats de grandària mitjana, de manera que s'obtingui una visió més representativa de la realitat empresarial espanyola, la qual havíem vingut trobant a faltar fins ara en relació amb aquest tema. Complementàriament, hem investigat també l'opinió dels auditors, atès que aquests constitueixen un dels principals mecanismes de control de la qualitat de la informació subministrada als accionistes i a tercers per part de la direcció de l'empresa.

D'aquesta manera, en el nostre treball s'intenta indagar en les opinions que respecte al procés de reforma de la regulació comptable tenen dos dels principals protagonistes d'aquest procés, intentant captar què pensen els mateixos no només respecte a qüestions referents a la pròxima reforma a efectuar amb motiu de la implantació de les NIIF, sinó també en relació amb determinats aspectes controvertits relacionats amb la funció auditora.

---

<sup>16</sup> En l'actualitat se'ls denomina normes internacionals d'informació financera (NIIF), essent les seves sigles en anglès IFRS (*International Financial Reporting Standards*)

Així doncs, en el segon apartat s'aborden els resultats obtinguts en alguns dels treballs més importants de la literatura empírica; en l'apartat tercer s'exposa la metodologia utilitzada, en l'apartat quart es mostren els resultats finals de la investigació, finalitzant amb les conclusions més significatives.

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

Pel que fa a la introducció de les normes internacionals, podem trobar ja en l'any 2000 un estudi de Pricewaterhousecoopers entre més de 700 directors financers d'empreses cotitzades pertanyents a 16 països, on s'observa un fort suport a la implantació de les normes internacionals. Dos anys després es prossegueix aquest treball estudiant l'evolució produïda (Pricewaterhousecoopers, 2002), obtenint-se uns resultats semblants als obtinguts amb anterioritat.

En l'àmbit específic del nostre país, es pot citar l'enquesta continguda en el Llibre Blanc per a la reforma de la Comptabilitat a Espanya (ICAC, 2002). En ella, un total de 511 persones, fonamentalment acadèmics i auditors, es van pronunciar referent a la possible reforma del nostre ordenament. En ella s'observa com opinió àmpliament estesa el desig que es mantingui en el nostre país una normativa comptable única (76,87%). Així mateix, també existeix una opinió molt estesa respecte a les mancances informatives de la situació actual (81,67%), de tal forma que es produeix un fort suport a l'augment de la informació, tant pel que fa a la memòria, com també respecte a la implantació d'un estat de canvis en el patrimoni net i un estat de fluxos de tresoreria.

No obstant això, si bé la regulació actual és manifestament millorable, no creiem que sigui adequat concloure que existeix una insatisfacció generalitzada, ja que existeixen altres estudis que desmenteixen aquesta situació. Gabás et al. (1996) utilitzant una mostra d'empreses aragoneses amb actius superiors a 500 milions de pessetes, així com també entitats financeres i fons d'inversió, conclouen admetent que tant l'usuari extern com l'intern li atribueixen una elevada utilitat als comptes anuals. Referent a això hem de matitzar que mentre que l'usuari intern concep els comptes anuals fonamentalment com un instrument de rendició de comptes, els usuaris externs estudiats les utilitzen per a la presa de decisions.

En la mateixa línia, Moneva i Cuéllar (1999), en una enquesta realitzada entre les PIMES més destacades per la seva activitat segons una revista econòmica, si bé troben també una opinió general positiva respecte a la informació financera exigida per la normativa espanyola, observen que

els responsables de les empreses opinen que els comptes anuals són més adequades per a l'anàlisi per part dels creditors financers. En canvi, per a la pròpia empresa, no troben que l'elaboració de la comptabilitat sigui una de les labors més oneroses, la qual cosa expliquen els autors assenyalant que aquesta activitat tendeix a constituir una «labor mecànica» que no comporta conseqüències negatives, com per exemple succeeix amb els impostos.

Pel que fa a l'auditoria, els recents escàndols empresarials han tornat a centrar l'atenció respecte al denominat «gap d'expectatives», el qual fa referència a les diferents percepcions que tenen els interessats en la labor de l'auditor; així mateix, també sorgeix la qüestió de si els controls sobre els auditors són els idonis. Sobre aquests temes, ja existeix una literatura empírica que aporta dades d'interès.

García et al. (1993), estudien com es percep la labor dels auditors a Espanya i el Regne Unit, recaptant per a això l'opinió de tres col·lectius: auditors, directors financers de grans empreses i els usuaris diversos de la informació comptable. El treball de camp és realitzat en 1992 i s'obtenen 436 contestacions, amb un percentatge de resposta del 15,25%. Entre les conclusions obtingudes, destaca la creença generalitzada que l'auditoria és beneficiosa per a l'empresa. No obstant això, respecte a la prestació de serveis d'assessorament per part de l'auditor, qüestió controvertida davant la creença que la mateixa pot restar independència a aquests professionals, s'observen opinions discrepants, de manera que mentre que els usuaris de la informació comptable són partidaris de prohibir aquesta activitat, el 53% dels auditors està en contra de tal prohibició.

Posteriorment, en el Llibre Blanc de l'Auditoria de Comptes (IACJC, 1997), es planteja una enquesta on, entre d'altres coses, es pretén analitzar les actituds i expectatives generades per la possible reforma de la Llei 19/1988 d'Auditoria de Comptes. La investigació es planteja tant entre auditors com entre empreses, representants de l'Administració, acadèmics i professionals en general. Els resultats mostren que pels auditors, la solució als seus problemes passa per l'autoregulació, respecte a la qual només els representants de l'Administració es mostren més poc inclinats, l'estar el 50% en contra d'aquesta mesura. En qualsevol cas, el 89,6% de les empreses es declara molt o bastant satisfet amb el servei d'auditoria rebut.

Abundant en la qualitat del servei d'auditoria, trobem el treball de García et al. (1999), on s'investiga entre els directors financers de les 2000 majors empreses espanyoles la imatge que tenen dels auditors. Amb 247 contestacions i un índex de resposta del 12,58%, les conclusions mostren que els directors financers no distingeixen entre les grans firmes auditores i la resta en funció de la seva competència tècnica o dels principis ètics, sinó

que el més valorat és la seva projecció internacional i la possessió d'una base de clients coneguts pel gran públic.

Finalment, resulta destacable la investigació desenvolupada per Duréndez (2001) a través d'una enquesta desenvolupada durant l'any 2000 entre auditors, empreses sotmeses a auditoria, entitats de crèdit i analistes financers, amb una xifra de respostes rebudes de, respectivament, 335, 316, 79 i 33. A diferència d'alguns dels treballs precedents, en aquest es va procedir a realitzar una selecció d'auditors i empreses a enquestar a través d'un mostreig aleatori simple, la qual cosa dona un caràcter més generalitzable als resultats obtinguts; per altra banda, en el cas dels altres dos col·lectius, es va procedir a enviar l'enquesta a tots els components del marc mostral. Es van plantejar tres hipòtesis sobre les percepcions dels diferents col·lectius estudiats respecte a la funció auditora, la utilitat de l'auditoria i la comprensió de l'informe d'auditoria; en els tres casos es va rebutjar que aquests col·lectius tinguessin percepcions semblants.

Més concretament, es troben diferències estadísticament significatives entre els auditors i els restants col·lectius quan es pregunta sobre la responsabilitat de l'auditor per a detectar frauds i irregularitats, atès que els professionals de l'auditoria no estimen que els correspongui a ells tal funció; aquests resultats contrasten amb els obtinguts per García et al. (1993), on sí es mostraven d'acord. No obstant això, s'observa que, com més experiència i qualificació existeix, millor es capta la finalitat de l'auditoria de comptes. Per altra banda, en aquesta investigació es troben també percepcions diferents respecte a la prestació per part dels auditors d'altres serveis complementaris.

Si bé existeixen opinions diferents segons el tipus d'activitat a desenvolupar per l'auditor, en general s'observa per part d'aquests una actitud més propícia a realitzar aquest tipus d'activitats, tant a les societats que auditen com a les quals no auditen.

### **3. Metodologia de la investigació**

#### ***3.1. Determinació de la mostra***

El nostre objectiu es centra en conèixer l'opinió dels usuaris de la informació comptable sobre el procés de reformes que vivim en aquest àmbit. Enfront d'altres treballs que estudien les grans empreses, aquesta investigació aporta una nova perspectiva, ja que ens hem centrat en dos col·lectius que, al nostre entendre, són bàsics en tot aquest procés: les empreses i els auditors.

Així doncs, fixant la mostra a una comunitat autònoma espanyola, la Regió de Múrcia, han estat objecte d'estudi tant els auditors d'aquesta regió, com les empreses que van sotmetre els seus comptes a l'auditoria durant l'exercici de 2001. El fet de centrar la mostra en una regió espanyola ja s'ha realitzat amb anterioritat en altres treballs, com el realitzat per Gabás et al. (1996), qui va utilitzar una mostra d'empreses aragoneses. En el nostre cas, vam estimar que per ser tant Múrcia com Aragó regions espanyoles amb un potencial mig dintre del conjunt d'autonomies espanyoles, converteix les respostes obtingudes en significatives dintre de l'àmbit espanyol.

Per a l'obtenció de la mostra s'ha utilitzat la base de dades SABI que conté la informació dels registres oficials, en concret el mercantil, d'on s'han obtingut les dades de 438 empreses situades en la Regió de Múrcia que auditen els seus comptes. Les dades dels auditors s'han obtingut de la informació recollida del Registre Oficial d'Auditors de Comptes (ROAC) amb un total de 136 auditors.

### ***3.2. Metodologia de l'enquesta***

S'ha elaborat una enquesta específica amb 25 preguntes per a cadascuna de les mostres (empreses i auditors), dividides en tres parts cadascuna:

Bloc I: Dades generals, on en la primera part de dades generals s'intenta analitzar la grandària, la formació i el sector on treballen les empreses, així com l'antiguitat i la formació dels auditors. S'inclouen 4 preguntes d'aquest tipus.

Bloc II: Auditoria, comprèn qüestions relacionades amb les percepcions que en alguns aspectes controvertits es puguin tenir sobre la funció auditora. Inclou 12 qüestions.

Bloc III: Comptabilitat, amb qüestions relacionades amb les percepcions que es tenen sobre la normativa actual així com sobre les seves possibles reformes. Comprèn 9 preguntes.

Les preguntes s'han realitzat en format tancat, excepte una qüestió plantejada amb resposta semioverta amb la finalitat de permetre que l'enquestat pugui afegir alguna opció no contemplada respecte als aspectes que seria convenient reformar de la normativa comptable.

La resposta a les qüestions s'ha facilitat mitjançant una escala «Likert», graduada entre 1 «totalment desacord» i 5 «totalment d'acord», excepte en el cas de les preguntes del bloc I i de 5 preguntes dels restants blocs, les possibilitats de resposta de les quals no s'adequaven a aquesta escala.

El procés s'inicia amb la realització d'uns pre-tests a empreses i auditors seleccionats, amb la finalitat de conèixer valoracions prèvies i errors de comprensió i presentació abans de començar l'enquesta definitiva a la mostra seleccionada.

A les empreses se'ls hi va remetre l'enquesta via fax, juntament amb una carta de presentació explicativa de l'estudi a realitzar, sol·licitant la resposta també per fax una vegada omplerta l'enquesta. En referència als auditors, se'ls remet carta explicativa de l'estudi a realitzar juntament amb l'enquesta per via postal, sol·licitant-los la resposta via fax una vegada omplerta.

Realitzat el treball de camp entre els dies 2 de maig i 15 de juny de 2002, es procedeix a realitzar un estudi estadístic de les enquestes realitzades. Per a fer les inferències estadístiques entre les valoracions efectuades pels dos grups, empreses i auditors, s'han utilitzat tant proves paramètriques, per la seva major potència (Prova de la T), com proves no paramètriques al no complir-se la condició de normalitat en cap dels ítems analitzats (U de Mann-Whitney).

## 4. Avaluació dels resultats

### 4.1. Anàlisi descriptiva

Dels col·lectius als quals se'ls va enviar l'enquesta, vam rebre 26 respostes dels auditors, el que representa una taxa de resposta del 19,1%, mentre que de les empreses es van rebre un total de 47 respostes, el que suposa un 10,7%. Aquestes taxes de resposta entre el 10% i 20% es consideren normals en aquest tipus de treballs (Ortega, 1992).

Respecte a les característiques de les mostres obtingudes d'ambdós col·lectius, en la taula 1 vam observar que aproximadament la meitat de les empreses que van contestar posseïen una xifra d'actius superior a 1580 milions de pessetes (9.495.991,25 euros), si bé majoritàriament posseïen més de 25 treballadors (taula 2).

**Taula 1.** Distribució d'empreses per actius totals.

Actius Totals*	Freqüència	Percentatge
<395	6	12,8
Entre 395 i 1580	17	36,2
>1580	24	51,1
Total	47	100,0

\* Xifres en €.

**Taula 2.** Distribució d'empreses per nombre d'empleats.

	Freqüència	Percentatge
1 a 10	1	2,1
10 a 25	3	6,4
més de 25	42	89,4
Casos perduts	1	2,1
Total	47	100,0

Respecte al sector, majoritàriament pertanyen a la indústria (36,2%), si bé prop d'un 30% s'enquadra en el sector serveis (taula 3). Una altra dada d'interès és que aquestes empreses són auditades majoritàriament per firmes nacionals (44,7%), mentre que les grans firmes suposen només el 19,1% (taula 4).

**Taula 3.** Sector Empresa

	Freqüència	Percentatge
Serveis	14	29,8
Construcció	6	12,8
Agrari	5	10,6
Industrial	17	36,2
Altres	4	8,5
Casos perduts	1	2,0
Total	47	100,0

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

	Freqüència	Percentatge
Big	9	19,1
Auditor Individual	17	36,2
Firmes Nacionals	21	44,7
Total	47	100,0

Pel que fa a les dades relacionades amb els auditors, han contestat fonamentalment auditors individuals i pertanyents a signatures nacionals (taula 5), donant-se a més la circumstància que es tracta en general de professionals amb experiència (el 73,1% amb més de 10 anys, segons s'indica en la taula 6), i que els seus clients són majoritàriament empreses amb més de 25 empleats (taula 7).



Finalment, destacar que gairebé el 90% del total dels enquestats posseïa estudis universitaris, la majoria superiors, la qual cosa denota un alt nivell dels participants.

**Taula 5.** Tipus d'auditor enquestat

	Freqüència	Percentatge vàlid
Big	1	3,8
Firmes Nacionals	11	42,3
Individual	12	46,2
Casos perduts	2	7,7
Total	26	100,0

**Taula 6.** Antiguitat de l'auditor

	Freqüència	Percentatge
<5 anys	2	7,7
Entre 5 i 10 anys	5	19,2
> 10 anys	19	73,1
Total	26	100,0

**Taula 7.** Nombre d'empleats, amb caràcter general, de les empreses que audita.

	Freqüència	Percentatge
Sense Empleats	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. Resultats respecte a la comptabilitat**

Des d'aquest vessant, en el qüestionari s'intenta indagar el grau de satisfacció amb la regulació comptable actual per a, a continuació, intentar conèixer quins tipus de reformes susciten major acord. Així, segons es desprèn de la taula 8, existeix un moderat grau de satisfacció amb la normativa actual, la qual cosa es reflecteix davant la pregunta de si les normes de valoració i les resolucions de l'ICAC són suficients per a reflectir la

**Taula 8.** Valoracions de les qüestions de comptabilitat

QÜESTIONS	VALORS MITJOS PER GRUPS		Prova de la T (Significació)	Prova de Mann-Whitney (Significació)
	Empreses	Auditors		
Les normes de valoració i les Resolucions de l'ICAC són suficients per a reflectir la imatge fidel	3,53	3,46	0,743	0,763
La normativa actual és suficientment moldejable com per a permetre la comptabilitat creativa per part d'algunes empreses	3,43	3,23	0,450	0,500
És convenient una reforma de la comptabilitat a Espanya encaminada cap a unes normes úniques internacionals	4,20	4,31	0,649	0,673
Els comptes anuals haurien de ser cada vegada més transparents	4,47	4,54	0,679	0,318
La normativa comptable hauria de ser més àmplia i detallada	3,85	3,88	0,899	0,857
S'hauria d'ampliar la informació recollida a la memòria	3,40	4,08	0,010**	0,014*
L'informe de gestió hauria de facilitar més informació provisional	3,55	4,19	0,012*	0,009**

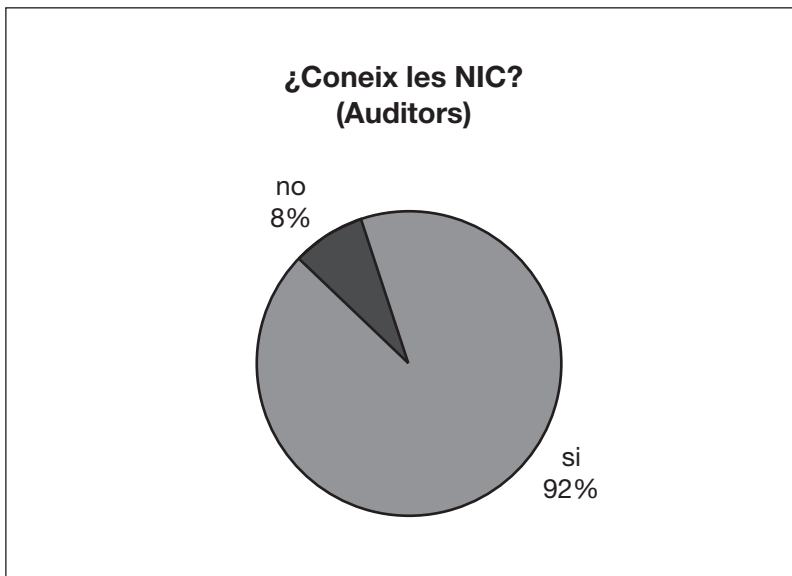
\* Significatiu al 5%; \*\* Significatiu a l'1%

imatge fidel, amb una valoració de 3,53 i 3,46, segons es tracti, respectivament, d'empreses o auditors. No obstant això, valoracions semblants arriben quan s'interroga respecte a la flexibilitat de la normativa en relació amb la comptabilitat creativa (3,43 i 3,23). Amb aquestes respostes, s'està reconeixent implícitament que, en funció de l'ús que es faci de la normativa actual, la mateixa pot servir tant per a reflectir la imatge fidel com per a practicar la comptabilitat creativa.

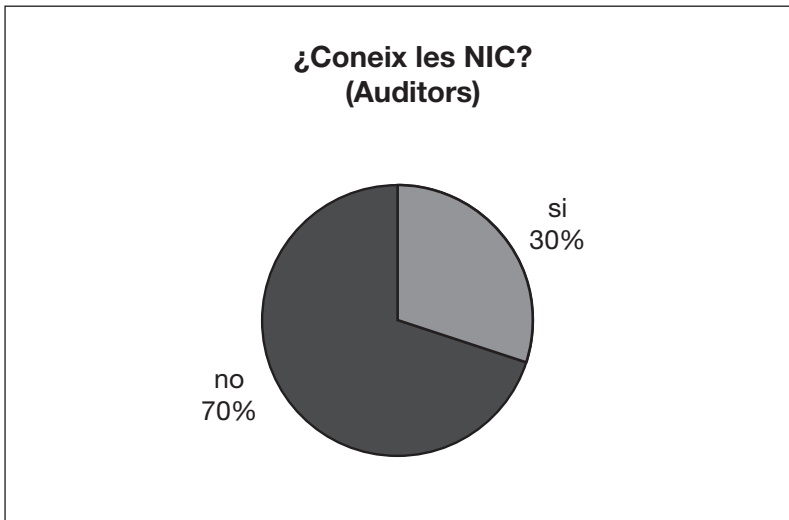
En qualsevol cas, és paradoxal el fort suport a la implantació de les Normes Internacionals de Comptabilitat, si es compara amb l'ampli desconeixement que les empreses confessen tenir de les mateixes; en aquest sentit, un 70% dels responsables financers de les empreses afirma no conèixer-les (gràfic 1), enfront de només un 8% dels auditors que ho reconeix (gràfic 2). Tan accentuada diferència ens duu a sospitar que, potser, l'elevat grau de coneixement per part dels auditors sigui en molts casos només superficial. De fet, en l'enquesta del Llibre Blanc per a la reforma de la Comptabilitat a Espanya (ICAC, 2002), a la qual van respondre majoritàriament auditors i acadèmics, és pràcticament un 8% d'enquestats els quals confessen tenir un grau de coneixement nul de les NIC; en contrast, un 38,55% afirma que el seu coneixement és reduït.

De la mateixa manera, trobem també destacables les opinions respecte a reformes futures. D'un costat, s'observa un ampli consens en l'afirmació

**Gràfic 1**



**Gràfic 2**



que els comptes anuals haurien de ser cada vegada més transparents (4,47 empreses i 4,54 auditors). No obstant això, no sembla haver-hi el mateix grau d'entusiasme entre empreses i auditors sobre la forma de dur això a terme, ja que preguntats per l'ampliació de la informació continguda en la memòria i en l'informe de gestió, els auditors mostren una actitud més favorable de forma estadísticament significativa en relació amb les empreses.

En qualsevol cas, quan es planteja en forma de pregunta semioberta quins aspectes de la normativa comptable seria convenient reformar, tant empreses com auditors coincideixen a indicar en primer lloc la presentació dels comptes anuals (48,9% i 69,2%, respectivament), suposant un 56,2% del total d'ambdós col·lectius els qui van assenyalar aquesta opció. Les altres dues opcions proposades, tractament d'immobilitzats materials i immaterials, ambdues van ser seleccionades per un 45,8% del total.

Finalment, només 7 enquestats van senyalar alguna opció no indicada entre les respostes proposades, si bé cap d'elles va ser coincident.

### **4.3. Resultats respecte a l' auditoria**

Com s'observa a la taula 9, es produeix una àmplia acceptació de que l'auditoria aporta prestigi a la societat auditada, sentiment que és

**Taula 9.** Valoracions de les qüestions d'auditoria

QÜESTIONS	VALORS MITJOS PER GRUPS		Prova de la T	Prova de Mann-Whitney
	Empreses	Auditors		
L'auditoria aporta prestigi a la societat auditada	4,09	3,88	0,392	0,465
L'auditoria realitzada per una de les grans firmes (Big-5) aporta prestigi a la societat auditada	3,83	3,19	0,035*	0,044*
Ha d'existir comunicació contínua entre la direcció i l'auditor	4,30	4,35	0,833	0,585
Els principis i normes de comptabilitat vigents ens ajuden a reflectir perfectament la imatge fidel	3,74	3,73	0,952	0,942
El cost de l'auditoria és l'apropiat	3,07	2,88	0,449	0,379
Els resultats de l'auditoria són els esperats	4,28	3,35	0,000**	0,000**
L'auditor pot prestar altres serveis a l'empresa que audita	3,02	3,42	0,294	0,266
L'auditor pot prestar altres serveis a l'empresa que audita, sempre que s'informi detalladament d'aquestes activitats i els seus honoraris en la memòria	2,83	2,65	0,618	0,659
L'auditor pot prestar serveis a empreses que no audita	3,66	4,77	0,000**	0,000**

\* Significatiu al 5%; \*\* Significatiu a l'1%

més acusat entre empreses que entre auditors; no obstant això, trobem una diferent percepció entre ambdós col·lectius respecte a l'aportació de prestigi que subministren les grans firmes auditores, amb major apreciació per part de les empreses (3,83) enfront dels auditors (3,19). Si bé és cert que només 1 dels auditors que van respondre a l'enquesta pertanyia a una de les grans signatures; no obstant això, aquest resultat es troba en la línia dels obtinguts per García et al. (1999: 1036), on s'adverteix que les empreses valoren de forma significativa la imatge que es percep dels seus auditors des de l'exterior, «incloent-la com un paràmetre definitori de la seva qualitat».

Un aspecte on es detecta insatisfacció és respecte al cost de l'auditoria. Encara que les diferències entre ambdós col·lectius no són estadísticament significatives, els auditors es mostren insatisfets (2,88), mentre que la valoració per part de les empreses és només lleugerament superior (3,07). Si tenim en compte que en García et al. (1999) les empreses, haguessin estat auditades o no per una de les grans signatures, consideraven que el servei d'auditoria hauria de ser més barat, podem interpretar els resultats obtinguts en el sentit que mentre que els auditors creuen que el preu és massa baix, simultàniament les empreses tampoc mostren gran satisfacció, probablement pel motiu contrari.

També és destacable l'alta valoració que es produeix per part de les empreses respecte del fet que l'auditoria proporciona resultats esperats (4,28); aquesta valoració contrasta amb l'assenyalat pels propis auditors, entre els quals es produeix una menor acceptació de tal afirmació (3,35), fins al punt de ser valorada de forma estadísticament diferent segons els dos contrastos realitzats. En un context ampli, l'opinió de les empreses podria enquadrar-se en l'assenyalat per Moneva i Cuéllar (1999) en el sentit que les labors de la comptabilitat tendeixen a ser una tasca mecànica per a moltes empreses, per la qual cosa l'auditoria seria percebuda com una cosa que podria qualificar-se gairebé com una pràctica «rutinària»; en canvi, els auditors estan menys d'acord amb aquesta apreciació.

Un altre aspecte estudiat ha estat la controvertida qüestió de la prestació per part de l'auditor de serveis diferents als de l'auditoria. En les respostes es pot constatar que no existeix un acord estès sobre el tema. Així, la valoració mitja només arriba al 3,02 en les empreses, mentre que en el cas dels auditors s'eleva fins al 3,42. En canvi, allò en lo que ambdós col·lectius mostren el seu desacord (2,83 les empreses i 2,65 els auditors) és a prestar aquests serveis addicionals amb total transparència d'activitats i honoraris reflectits en la memòria. La qüestió que més acord suscita és que l'auditor pugui prestar serveis a empreses que no audita, si bé aquesta afirmació conta amb un major suport entre els auditors (4,77) que entre les empreses (3,66),

sent aquesta diferent valoració estadísticament significativa, tal com ocorre també en Duréndez (2001). Analitzats conjuntament tots aquests resultats, podem observar que mentre que en les empreses existeix una desconfiança general cap a aquest tipus de pràctiques, dins del col·lectiu auditor, el major rebuig es centra en haver de facilitar informació sobre activitats i honoraris en la memòria de les empreses.

#### ***4.4. Anàlisi de diferències entre resultats***

Amb la finalitat de comprovar si existeixen diferències significatives, tant entre les diferents empreses que componen la mostra com entre els diferents auditors, hem realitzat una anàlisi de conglomerats de K mitges. Aquesta anàlisi ens permetrà determinar si dintre de cada col·lectiu d'estudi existeixen grups amb opinions semblants.

Pel que fa a les empreses, els resultats es mostren en la taula 10. En la mateixa s'observen dos conglomerats clarament perfilats: el conglomerat un, en el qual s'enquadren, entre d'altres, les empreses constructores; i el dos, en el qual predominen les empreses industrials. El conglomerat 1 destaca pel seu clar rebuig a que l'auditor presti serveis addicionals als d'auditoria, llevat de que es tracti d'empreses no auditades pel mateix; aquesta actitud contrasta amb l'opinió favorable en qualsevol dels casos que s'observa en l'altre conglomerat. Per altra banda, des del vessant comptable, els responsables financers d'aquestes empreses mostren només una moderada satisfacció amb la normativa actual; conseqüentment, els mateixos donen suport una reforma comptable a Espanya que augmenti la transparència a través d'una normativa més àmplia, de major informació en la memòria i de major informació previsional. Aquest conglomerat inclou 21 casos, és a dir, gairebé el 45% de la mostra d'empreses.

En canvi, en el conglomerat dos, que comprèn 14 casos, s'observa una posició una mica més contradictòria per part dels enquestats en el vessant comptable. Així, si bé la valoració trobada per part de la normativa actual es pot qualificar de notable, en canvi s'està d'acord en la necessitat de reformar-la de manera contundent (5). Així mateix, mentre se'ls interroga de cara a la reforma sobre conceptes més imprecisos com la necessitat d'una major transparència o d'una normativa més àmplia la valoració obtinguda és positiva (4); en canvi, aquesta valoració disminueix (3) quan les preguntes es refereixen a aspectes més concrets de la reforma comptable, com l'amplitud de la memòria o la informació previsional.

Pel que fa al col·lectiu d'auditors, els resultats obtinguts s'observen en la taula 11. En ella es distingeixen clarament les percepcions dels au-

**Taula 10.** Centres dels conglomerats finals de les empreses

QÜESTIONS	CONGLOMERATS	
	1	2
Sector empresa	Construcció	Industrial
Nº empleats	Més de 25	Més de 25
L'auditoria aporta prestigi a la societat auditada	4	4
L'auditoria realitzada per una de les grans firmes (Big-5) aporta prestigi a la societat auditada	4	4
Ha d'existir comunicació contínua entre la direcció i l'auditor	<b>4</b>	<b>5</b>
Els principis i normes de comptabilitat vigents ens ajuden a reflectir perfectament la imatge fidel	4	4
L'auditor ha de:	Informar sobre maquillatges i emetre una opinió sobre la imatge fidel	Informar sobre maquillatges i emetre una opinió sobre la imatge fidel
L'auditoria la realitza amb:	Firmes nacionals	Firmes nacionals
El cost de l'auditoria és l'apropiat	3	3
Els resultats de l'auditoria són els esperats	<b>4</b>	<b>5</b>
L'auditor pot prestar altres serveis a l'empresa que audita	<b>2</b>	<b>4</b>
L'auditor pot prestar altres serveis a l'empresa que audita, sempre que s'informi detalladament d'aquestes activitats i els seus honoraris en la memòria	<b>2</b>	<b>4</b>
L'auditor pot prestar serveis a empreses que no audita	4	4
Les normes de valoració i les Resolucions de l'ICAC són suficients per a reflectir la imatge fidel	<b>3</b>	<b>4</b>
La normativa actual és suficientment manejable com per a permetre la comptabilitat creativa per part d'algunes empreses	<b>3</b>	<b>4</b>



És convenient una reforma de la comptabilitat a Espanya encaminada cap a unes normes úniques internacionals	<b>4</b>	<b>5</b>
Els comptes anuals haurien de ser cada vegada més transparents	4	4
La normativa comptable hauria de ser més àmplia i detallada	4	4
S'hauria d'ampliar la informació recollida a la memòria	<b>4</b>	<b>3</b>
L'informe de gestió hauria de facilitar més informació previsual	<b>4</b>	<b>3</b>

Els resultats en negreta indiquen que existeixen diferències entre els conglomerats

**Taula 11:** Centres dels conglomerats finals dels auditors

QÜESTIONS	CONGLOMERATS	
	1	2
Tipus d'auditor	Firma nacional	Individual
Antiguitat de l'auditor	Major de 10 anys	Major de 10 anys
Nº empleats que amb caràcter general tenen las empreses que audita	Més de 25	Més de 25
Durant l'auditoria hi ha col·laboració per part de l'empresa a través de:	<b>La direcció de l'empresa</b>	<b>Direcció i assessors</b>
L'auditoria aporta prestigi a la societat auditada	4	4
L'auditoria realitzada per una de les grans firmes (Big-5) aporta prestigi a la societat auditada	<b>3</b>	<b>4</b>
Ha d'existir comunicació contínua entre la direcció i l'auditor	<b>5</b>	<b>4</b>
Els principis i normes de comptabilitat vigents ens ajuden a reflectir perfectament la imatge fidel	4	4
L'auditor ha de:	Emetre una opinió sobre la imatge fidel	Informar sobre maquillatges i emetre una opinió sobre la imatge fidel
El cost de l'auditoria és l'apropiat	3	3
Els resultats de l'auditoria són els esperats	3	3

L'auditor pot prestar altres serveis a l'empresa que audita	<b>5</b>	<b>2</b>
L'auditor pot prestar altres serveis a l'empresa que audita, sempre que s'informi detalladament d'aquestes activitats i els seus honoraris en la memòria	<b>4</b>	<b>2</b>
L'auditor pot prestar serveis a empreses que no audita	5	5
Les normes de valoració i les Resolucions de l'ICAC són suficients per a reflectir la imatge fidel	<b>3</b>	<b>4</b>
La normativa actual és suficientment manejable com per a permetre la comptabilitat creativa per part d'algunes empreses	3	3
És convenient una reforma de la comptabilitat a Espanya encaminada cap a unes normes úniques internacionals	4	4
Els comptes anuals haurien de ser cada vegada més transparents	<b>5</b>	<b>4</b>
La normativa comptable hauria de ser més àmplia i detallada	<b>4</b>	<b>3</b>
S'hauria d'ampliar la informació recollida a la memòria	4	4
L'informe de gestió hauria de facilitar més informació previsual	<b>5</b>	<b>4</b>

Els resultats en negreta indiquen que existeixen diferències entre els conglomerats

ditors pertanyents a les signatures nacionals dels auditors individuals, incloent ambdós conglomerats 12 casos. És destacable que ambdós parteixen de situacions homogènies d'antiguitat i grandària de les empreses que generalment auditen. Pel que fa a les diferències, en el vessant comptable s'observa que els auditors de les signatures nacionals són més proclius a efectuar reformes en aquest àmbit que els seus homòlegs individuals. En la vessant auditora, la diferència més notable es centra en que mentre l'auditor individual està en clar desacord amb la prestació als clients de serveis addicionals als d'auditoria, els auditors pertanyents a signatures nacionals mostren una actitud favorable en qualsevol dels tres casos proposats.

## **5. Conclusions**

En el present treball hem estudiat les opinions que respecte al procés de reforma de la regulació comptable tenen dos dels seus principals protagonistes: empreses i auditors.

Així, en l'actualitat s'observa que la normativa comptable vigent és valorada positivament tant per empreses com per auditors, encara que no per això es deixa de reconèixer que és prou manejable com per a permetre la comptabilitat creativa. En qualsevol cas, els resultats obtinguts assenyalen de forma clara que s'està d'acord en la conveniència de la implantació de les NIIF.

Si bé aquesta enquesta va ser realitzada durant l'any 2002, és destacable l'encara relativament poc percentatge dels responsables financers de les empreses que diuen conèixer les normes internacionals (30%). Per altra banda, encara que existeix un ampli acord a valorar que els comptes anuals haurien de ser cada vegada més transparents, quan es proposen mesures concretes per a això, s'observa de forma estadísticament significativa una major acceptació de les mateixes en els auditors que en les empreses.

En aquestes circumstàncies, no serà estrany que, conforme avanci el coneixement de la nova normativa, els usuaris reparin en determinats problemes o inconvenients que la mateixa els pugui reportar, de tal forma que, la teòrica acceptació que amb caràcter genèric es fa de la nova normativa podria decreixer conforme la mateixa es comenci a aplicar i es tradueixi en nous requeriments. A això pot contribuir el fet que no existeixi, almenys per part de les PIMES, un interès especial en el procés d'elaboració i comunicació de la informació comptable, com apunten indicis oposats tant en el nostre treball com en Moneva i Cuéllar (1999).

Pel que fa a l'auditoria, aquesta labor es segueix percebent com un signe de prestigi, al mateix temps que les grans signatures segueixen projectant entre les empreses la imatge de qualitat que estudis com el de García et al. (1999) ja detectessin. No obstant això, en el nostre treball s'observen dos aspectes a remarcar: una certa insatisfacció, fonamentalment per part dels auditors, cap al preu de la mateixa; i una percepció de l'auditoria per part de les empreses com una labor que produeix poques sorpreses, és a dir, rutinària. Potser, aquest últim motiu pugui influir en que els responsables financers de les empreses no mostrin un major grau de satisfacció amb els honoraris dels auditors.

Finalment, respecte d'un dels temes que generen major polèmica, com és la prestació per part de l'auditor de serveis distints a l'auditoria, constatem no només les diferents valoracions entre empreses i auditors, sinó que també dintre d'aquests col·lectius es produeixen significatives

disparitats de criteri, com ens indica l'anàlisi de conglomerats. En tot cas, amb caràcter general, ambdós col·lectius coincideixen a rebutjar que tals serveis puguin prestar-se sempre que s'informi de tals activitats i dels seus honoraris en la memòria, sent més forta aquesta actitud entre els auditors. Amb això, s'observa un rebuig a l'assenyalat en la Disposició addicional catorzena de la Llei 44/2002, de 22 de novembre, de mesures de reforma del sistema financer, on es requereix que els auditors comuniquin anualment a l'ICAC els honoraris facturats a cada client distingint els corresponents a l'auditoria dels quals corresponguin a altres serveis; així mateix, també es requereix que les empreses informin en els mateixos termes en la memòria.

Respecte a les limitacions d'aquesta investigació, si bé la mateixa es ceneix a l'àmbit específic de la Comunitat Autònoma de la Regió de Múrcia, pel pes i les característiques socioeconòmiques d'aquesta Regió en relació amb global d'Espanya, considerem que les respostes obtingudes són altament significatives.

## Bibliografia

- 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. i JARNE, J.I. (1996): «Análisis de la demanda de información financiera en la coyuntura actual», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, gener-març, 86. 103-137.
- GARCÍA, M.A.; GARRIDO, P.; VICO A.; MOIZER, P. i 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. i 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. i CUÉLLAR FERNÁNDEZ, B. (1999): «Utilidad de la información financiera para la gestión: Análisis de la PYME española», *Revista de Contabilidad*, juliol-desembre, 4. 137-159.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS (2000): «Normas internacionales de contabilidad en Europa ¿2005 o ahora?», Pricewaterhousecoopers, novembre.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS (2002): «2005 - Ready or not», Pricewaterhousecoopers, maig.
- ORTEGA MARTÍNEZ, E. (1992): «Manual de Investigación Comercial», Pirámide, Madrid.



**Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció**  
Edif. Col·legi d'Economistes de Catalunya  
Pl.- Gal·la Plàcida 32, 4ª planta - 08006 Barcelona  
Tel. 93 416 16 04 extensió 2019  
info@accid.org - www.accid.org- @Associacio ACCID