



UNIVERSIDAD
POLITECNICA
DE VALENCIA



¿AFECTAN LOS HONORARIOS A LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR?

ANÁLISIS BIBLIOMÉTRICO DE LA LITERATURA ENTRE 1900 Y 2016

Realizado por: Patricia Llatas Polo

Dirigido por: Elies Seguí

INDICE DEL CONTENIDO

1. Introducción.....	7
1.1 Resumen.....	7
1.2 Objeto y objetivos del TFC.....	8
1.3 Justificación de las asignaturas relacionadas.....	9
2. Antecedentes.....	12
2.1 La independencia del auditor en España.....	12
2.1.1 Definición.....	12
2.1.2 Historia del concepto de independencia.....	17
2.1.3 Regulación de la independencia.....	23
2.1.3.1 Organismos reguladores.....	23
2.1.3.2 La normativa en España.....	28
2.1.4 El valor de la independencia.....	32
2.1.5 La práctica y documentación de la independencia.....	33
2.1.6 Comparativa geográfica.....	36
2.2 Los honorarios del auditor.....	40
2.2.1 Definición.....	40
2.2.2 Evolución histórica de los honorarios.....	44
2.2.3 Regulación sobre honorarios.....	49
2.3 Las nuevas normativas en relación con la independencia.....	50

2.3.1	Las nuevas normativas.....	51
2.3.2	El concepto de la rotación del auditor.....	53
2.3.3	Los impactos previstos de las nuevas normativas.....	56
3.	Desarrollo.....	59
3.1	Evaluación de la información.....	59
3.1.1	Metodología empleada.....	59
3.1.2	Fuentes empleadas.....	64
3.1.3	Herramientas para el tratamiento de indicadores.....	67
3.2	Análisis bibliométrico sobre la independencia del auditor en relación con sus honorarios.....	70
3.2.1	Descripción de la muestra.....	70
3.2.1.1	Búsqueda inicial.....	71
3.2.1.2	Segunda búsqueda.....	73
3.2.2	Indicadores bibliométricos.....	75
3.2.2.1	Resultados obtenidos desde la base de datos <i>Web of Science</i>	75
3.2.2.2	Otros resultados obtenidos mediante <i>Bibexcel</i> y <i>Pajek</i>	83
3.2.3	Análisis global de resultados bibliométricos.....	98
3.3	Estudio de la información en base a los antecedentes.....	100
3.3.1	Análisis del contenido.....	101
3.3.1.1	Indicadores cuantitativos de la independencia del auditor.....	102

3.3.1.2 Amenazas a la independencia del auditor identificadas.....	109
3.3.1.3 Artículos con muestras españolas.....	116
3.3.2 Desarrollo e interrelación con casos reales.....	118
4. Conclusiones.....	122
Bibliografía.....	128
Anexos.....	144

INDICE DE TABLAS

Tabla 1. Ejemplos de amenazas comunes y medidas de salvaguarda asociadas.....	16
Tabla 2. Detalle de artículos de la LAC con vinculación a la independencia.....	30
Tabla 3. Comparativa de servicios prohibidos entre países de la Unión Europea.....	39
Tabla 4. Bases de datos de la <i>Web of Science</i>	65
Tabla 5. Detalle de los artículos incluidos en nuestra búsqueda.....	74
Tabla 6. Análisis segmentado de artículos por periodo.....	78
Tabla 7. Autores con mayores publicaciones.....	80
Tabla 8. Número de autores por artículo.....	81
Tabla 9. Artículos publicados por países.....	82
Tabla 10. Artículos publicados por revistas.....	83
Tabla 11. Número de repeticiones por palabras clave.....	86
Tabla 12. Número de coincidencias entre palabras clave. <i>Co-words</i>	86
Tabla 13. <i>Bibliographic Coupling</i>	97
Tabla 14. Geolocalización.....	98
Tabla 15. Naturaleza de los estudios incluidos en los artículos seleccionados.....	101
Tabla 16. Naturaleza de indicadores incluidos en los artículos seleccionados.....	103
Tabla 17. Naturaleza de amenazas a la independencia identificadas.....	110

INDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1. Árbol de decisión de aceptación de un encargo de auditoría.....	14
Ilustración 2. Funciones de los organismos reguladores y corporaciones profesionales en España.....	25
Ilustración 3. Composición de la International Federations of Accountants.....	27
Ilustración 4. Evolución de la regulación legal y normativa de la auditoría en España.....	32
Ilustración 5. Evolución de la facturación, horas y coste/hora de la auditoría en España.....	45
Ilustración 6. Pantalla inicial y de explotación de datos de <i>Bibexcel</i>	69
Ilustración 7. Pantalla inicial y de explotación de datos de <i>Pajek</i>	70
Ilustración 8. Pantalla resultante de la búsqueda realizada en la <i>Web of Science</i>	72
Ilustración 9. Pantalla de búsqueda de la <i>Web of Science</i>	73
Ilustración 10. Pantalla resultante de la búsqueda realizada en la <i>Web of Science</i>	74
Ilustración 11. Visualización gráfica de la búsqueda realizada.....	75
Ilustración 12. Número de artículos publicados por año.....	76
Ilustración 13. Número de citas por año.....	79
Ilustración 14. Mapa de conocimiento sin frecuencias inferiores a 6.....	84
Ilustración 15. Mapa de conocimiento sin frecuencias inferiores a 10.....	85
Ilustración 16. Mapa de coautorías.....	88
Ilustración 17. Aproximación a una red de coautorías obtenido del mapa de coautorías.....	89
Ilustración 18. Aproximación a la red de coautorías de los autores del artículo con más citas.....	89
Ilustración 19. Mapa de coautorías sin frecuencias por debajo de 2.....	90
Ilustración 20. Mapa de citas.....	91
Ilustración 21. Mapa de citas con separación de componentes.....	92
Ilustración 22. Mapa de cocitaciones.....	93
Ilustración 23. <i>Bibliographic coupling</i>	94
Ilustración 24. <i>Bibliographic coupling</i> sin frecuencia por debajo de 18.....	95
Ilustración 25. Árbol de decisión en la selección de artículos para el análisis del contenido....	101
Ilustración 26. Red de autores que trabajan sobre el entorno español.....	117

1. Introducción

1.1. Resumen

La independencia de auditoria es una de las principales características y cualidades de las que debe gozar un auditor, hasta el punto de que la existencia de dicha actividad carece de sentido si no es desempeñada por profesionales independientes. En este sentido, Mednik (1997), presidente del American Institute of Certified Public Accountants, definió la independencia como “la piedra angular de la profesión de la auditoria y uno de sus activos más preciados” (Mednik, 1997 en Yáñez, 2010).

Durante los últimos años, la independencia de la auditoria ha sido debatida y se encuentra en el punto de mira cuestionando su relación con los honorarios y para ello, en los últimos años, diversos organismos se encuentran trabajando sobre la implementación de nuevos aspectos que permitan poner de manifiesto una mayor transparencia en la independencia de los auditores.

Este trabajo tiene como objetivos realizar un análisis exhaustivo sobre la independencia de los auditores y en concreto, su relación con los honorarios facturados por sus trabajos. Así pues, pretendemos analizar las novedades sobre la independencia del auditor y la importancia de este concepto como garante de confianza de la sociedad en el servicio de auditoria.

En primer lugar, se llevará a cabo una introducción teórica sobre los conceptos de independencia del auditor, y su marco normativo actual y posteriormente, se abarcará las novedades normativas de los últimos ejercicios y su aplicación. Igualmente, se tratará los distintos tipos de honorarios que pueden ser facturados por un auditor.

A continuación, y tras la introducción, se realizará un análisis bibliométrico sobre la literatura existente en relación con la independencia de los auditores. Mediante esta metodología, basada en la aplicación de métodos matemáticos y estadísticos, se pretende

analizar el comportamiento estadístico sobre la literatura de este tema existente en las bases de datos, de la que obtendremos indicadores bibliométricos sobre los que se profundizará.

Por último cabe señalar que este estudio puede ser de gran ayuda para analizar el impacto de la independencia y su responsabilidad frente a determinadas circunstancias económicas vividas durante la historia de la auditoría ya sea en España o en el extranjero, así como finalmente, dar una respuesta o establecer una base para poder debatir acerca de si los honorarios afectan o tienen un impacto sobre la independencia del auditor.

1.2. Objeto y objetivos del TFC

La realización de este proyecto está motivada y dirigida a conseguir unos objetivos. Entre los objetivos planteados para la realización del presente trabajo final de carrera se encuentran:

- Analizar y conocer la normativa vigente en relación con la auditoría en España, así como conocer la práctica realizada en el desarrollo de dichos trabajos.
- Profundizar sobre la normativa, principalmente europea, que a priori, está siendo implementada en España con la intención de conocer los mecanismos que permitirán establecer una mayor transparencia en la profesión de la auditoría.
- Cuestionar la relación entre la influencia de los honorarios del auditor con su independencia considerando como base una posible incoherencia entre el hecho de que el auditor tenga como objetivo emitir una opinión sobre su propio cliente.
- Evaluar la literatura desarrollada y analizar determinados casos que nos permitan interrelacionar o comprobar la influencia entre los honorarios del auditor, considerando como honorarios tanto los importes facturados por auditorías u otros servicios, y la independencia del mismo.
- Comprobar otros posibles impactos en relación con la influencia entre honorarios, la independencia del auditor y por entre otros, las buenas prácticas de los órganos de control de las sociedades.

- Clarificar o si es posible, dar una respuesta en relación con la influencia, o no influencia de los honorarios de los auditores y su independencia que directamente tiene una relación con la calidad de su trabajo.

1.3. Justificación de las asignaturas relacionadas

Capítulo del TFC	<p>La independencia del auditor en España</p> <p>Las nuevas normativas en relación con la independencia</p>
Asignaturas relacionadas	<p>Contabilidad Financiera y Ampliación de Contabilidad</p> <p>Contabilidad de Sociedades</p> <p>Derecho de la Empresa</p> <p>Contabilidad General y Analítica</p>
Breve justificación	<p>En estos capítulos se abarca el tema teórico de la independencia del auditor. Para el desarrollo de dicho apartado es necesario el conocimiento del desarrollo del trabajo de una auditoría y la identificación de este concepto. Por ello, y dado que los capítulos se centrarán en temas de auditoría, el conocimiento de la contabilidad es fundamental.</p> <p>Uno de los objetivos de las asignaturas <u>Contabilidad Financiera y Ampliación de Contabilidad</u> es comprender el lenguaje con el que se escribe la información sobre el desarrollo del negocio.</p> <p>La <u>Contabilidad General y Analítica</u> explica la normativa contable tanto a nivel español como europeo, así como una introducción a la auditoría.</p>

	Finalmente, en <u>Derecho de la Empresa</u> , y en menor medida, en <u>Contabilidad de Sociedades</u> , se analiza los aspectos legales existentes y vigentes entre otros, en la parte financiera, y en consecuencia, las obligaciones de auditoría.
--	--

Capítulo del TFC	<p>Análisis bibliométrico sobre la independencia del auditor en relación con sus honorarios</p> <p>Estudio de la información en base a los antecedentes</p>
Asignaturas relacionadas	<p>Contabilidad General y Analítica</p> <p>Introducción a la Estadística</p> <p>Métodos Estadísticos en Economía</p> <p>Inglés I y II</p>
Breve justificación	<p>En estos capítulos se abarca un análisis bibliométrico sobre la literatura existente en la base de datos, con la intención de realizar un análisis sobre los indicadores bibliométricos.</p> <p>En este capítulo es fundamental conocer la normativa contable tanto española como europea, así como los términos empleados, además de las obligaciones formales que tienen que seguir las empresas. La <u>Contabilidad General y Analítica</u> explica dicha normativa y la interpretación de su impacto en las organizaciones.</p>

	<p>Recogidos los datos necesarios para este estudio, se van a utilizar diversas herramientas vistas en <u>Introducción a la Estadística</u> y <u>Métodos Estadísticos en Economía</u> para analizar los resultados y extraer conclusiones sobre las variables estudiadas.</p> <p>El <u>inglés</u> también es de importancia para el desarrollo de este capítulo porque la literatura y otra información que se va a estudiar están redactadas en dicho idioma.</p>
--	--

2. Antecedentes

2.1. La independencia del auditor en España

2.1.1. Definición

Para poder iniciar el estudio de la independencia en el ámbito de la auditoría financiera es necesario establecer algunas definiciones básicas que nos ayuden a entender este concepto. En este sentido, el Código de Ética del IESBA, establece que la independencia del profesional de la contabilidad que realice un servicio que proporciona un grado de seguridad, debe ser una independencia de hecho, también definida como actitud mental independiente, y en apariencia, definida como independencia aparente (International Federation of Accountants, 2009). Así pues, se define la independencia de hecho como “Aquella que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional”, y la independencia en apariencia como “Aquella que suponga evitar que los hechos y las circunstancias que sean tan relevantes como para que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la firma o del miembro del equipo de auditoría pudieran ser vistos comprometidos.” (International Federation of Accountants, 2009).

A partir de esta definición, se establece una diferenciación entre el ser y el parecer, sin embargo, ambos dos deben encontrarse para que la independencia del auditor sea íntegra y aceptada. En este sentido, y por imagen hacia los usuarios de los informes de auditoría ya sean inversores, accionistas u otras figuras, el auditor que realiza la auditoría de cuentas anuales debe en primer lugar, ser independiente. Dicho requisito, en la gran mayoría de las ocasiones, queda cubierto mediante el cumplimiento y documentación de los requisitos legales establecidos que veremos a lo largo del desarrollo de este apartado. Asimismo, en segundo lugar, pero no por ello menos importante, el auditor debe parecer independiente y

por ello, en este punto, en ocasiones menos objetivo, interviene un nuevo criterio que es conocido como el juicio del auditor.

Para obtener la asociación entre el ser y el parecer, el Código de Ética (International Federation of Accountants, 2009), establece un marco conceptual de obligado cumplimiento con el fin de:

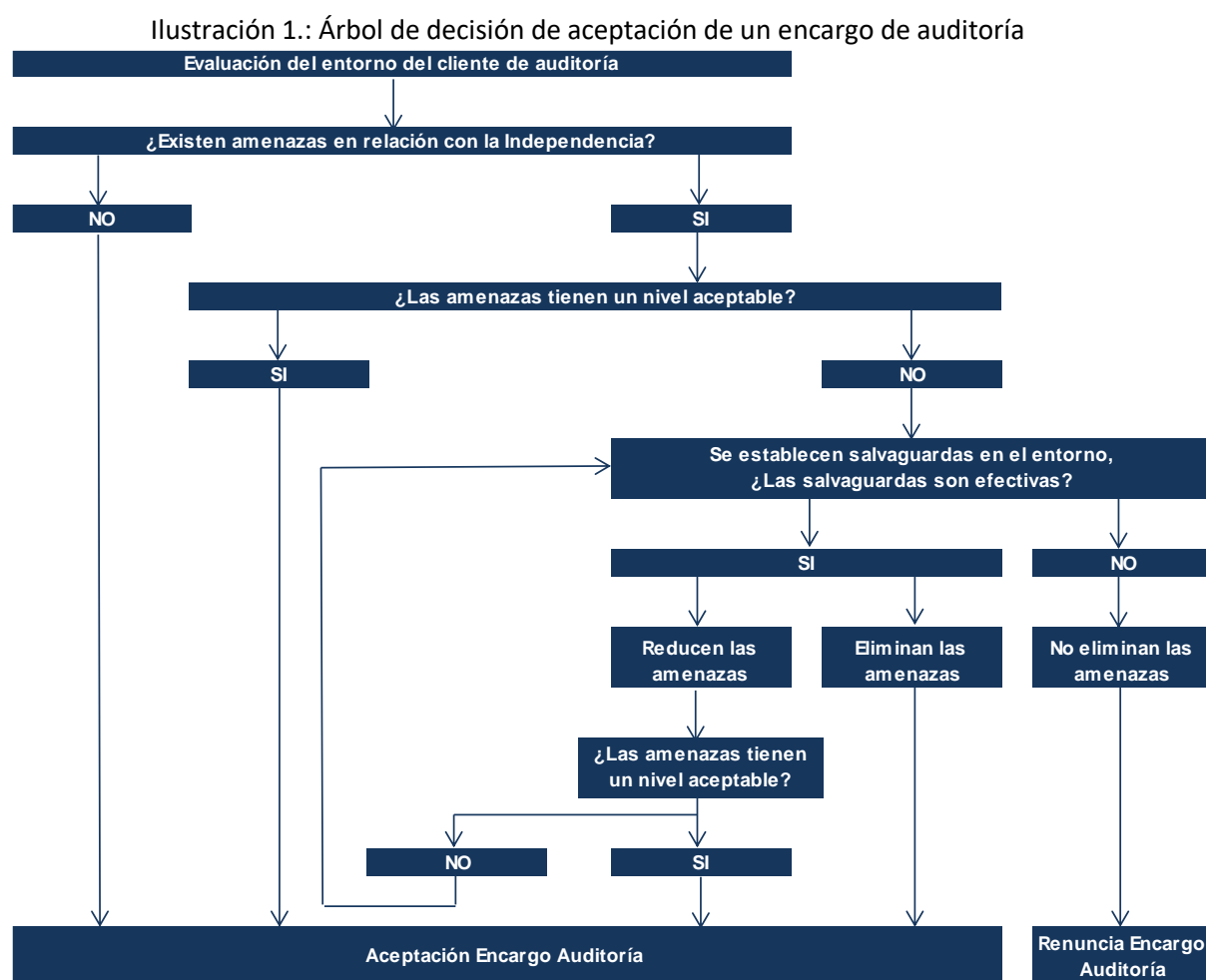
- Identificar las amenazas en relación con la independencia,
- Evaluar la importancia de las amenazas que se han identificado,
- Y finalmente, en caso de ser necesario, aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.

Para evaluar las amenazas en relación con la independencia, pueden ser relevantes muchas circunstancias diferentes, o combinaciones de circunstancias. Dado que no es viable la definición de cada una de las situaciones que puedan originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales, tampoco es realizable que se especifique la actuación adecuada para subsanar cada una de ellas. Por todo ello, y una vez más, coge importancia, que el auditor deba hacer uso de su juicio profesional para evaluar las diferentes combinaciones de circunstancias. El concepto de juicio profesional, a pesar de no asociarse a una clara definición, se refiere a la aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de auditoría (Norma internacional de auditoría (NIA) 200, 2013). De cualquier manera, este juicio profesional, debe ejercerse con un criterio o enfoque siempre prudencial, el cual consiste en seleccionar la opción más conservadora, procurando en todo momento que la decisión sea tomada sobre bases equitativas para los usuarios de la información financiera (Moreno Fernández, 2014).

Como consecuencia de esta definición puede darse el caso de que, en determinadas situaciones, el profesional de la contabilidad pueda verse obligado a poner fin al encargo de

auditoría ya sea porque no se han podido aplicar salvaguardas adecuadas para eliminar las amenazas detectadas o que las mismas no hayan permitido reducir las amenazas a un nivel aceptable, ya sea porque no se ha podido o deseado eliminar la circunstancia o la relación que origina la amenaza (International Federation of Accountants, 2009).

Con la intención de visualizar gráficamente este proceso, establecemos el siguiente árbol de decisiones que permite verificar el proceso a seguir en la determinación de la independencia.



Fuente: Elaboración propia a partir del Código de Ética (International Federation of Accountants, 2009).

Mediante lo descrito anteriormente y en este árbol de decisión, aparecen nuevos conceptos tales como amenazas y salvaguardas que a continuación pasamos a definir dentro del marco

de la auditoría financiera. Sin embargo, destacar que ambos de estos conceptos fueron nuevamente desarrollados en la Ley en sus artículos relativos a la independencia de los auditores de cuentas, dónde se establece que las firmas de auditoría deberán establecer medidas de salvaguarda para asegurar su independencia (Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas, 2015).

Tal y como indica el Código de Ética de la profesión (International Federation of Accountants, 2009), las amenazas a la independencia pueden proceder de los factores que detallamos y desarrollamos a continuación:

- Autorrevisión: amenaza de que el profesional de la contabilidad no evalúe adecuadamente los resultados de un juicio realizado o de un servicio prestado con anterioridad por el profesional de la contabilidad o por otra persona de la firma a la que pertenece o de la entidad para la que trabaja, que el profesional de la contabilidad va a utilizar como base para llegar a una conclusión como para de un servicio actual.
- Interés propio: amenaza de que un interés, financiero u otro, influyan de manera inadecuada en el juicio o en el comportamiento del profesional de la contabilidad.
- Abogacía: amenaza de que un profesional de la contabilidad promueva la posición de un cliente o de la entidad para la que trabaja hasta el punto de poner en peligro su objetividad.
- Familiaridad o confianza: amenaza de que, debido a una relación prolongada o estrecha con un cliente o con la entidad para la que trabaja, el profesional de la contabilidad se muestre demasiado afín a sus intereses o acepte con demasiada facilidad su trabajo.
- Intimidación: amenaza de que presiones reales o percibidas, incluidos los intentos de ejercer una influencia indebida sobre el profesional de la contabilidad, le disuadan de actuar con objetividad.

Por ello, cada auditor o firma de auditoría, será responsable de establecer las medidas necesarias, llamadas también medidas de salvaguardas, que permitan afrontar las amenazas detectadas. Dichas medidas deben ser adecuadas a la dimensión de la actividad de auditoría

o de la sociedad de auditoría (Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas, 2015). Asimismo, el auditor está obligado a documentar en sus papeles de trabajo, la evidencia de dicho proceso, en tiempo y en forma, y, en consecuencia, la conclusión de la misma en base a las amenazas y salvaguardas encontradas.

A continuación, se presentan los ejemplos de las amenazas más comunes, así como las posibles salvaguardas, si existiesen, que se podrían establecer con la intención de reducir o eliminar las amenazas planteadas (Puig de Travy, 2010).

Tabla 1: Ejemplos de amenazas comunes y medidas de salvaguarda asociadas.

Amenaza	Ejemplos de Amenazas	Salvaguarda Propuesta
Autorrevisión	Prestación de servicios de, por ejemplo: - Auditoría Interna - Servicios legales - Servicios de finanzas corporativa	- Empleo de profesionales ajenos al equipo de auditoría. - Aceptación de la responsabilidad de decisión por el cliente.
	Existe un miembro del equipo de auditoría que ejerció de director financiero de la entidad auditada.	- Desvinculación total de este miembro del equipo de auditoría.
Interés Propio	Poseción de acciones de la entidad auditada por parte de algún miembro del equipo de auditoría.	- Venta de las acciones de la entidad auditada. - Retirar al miembro del equipo de auditoría.
	Dependencia importante de los honorarios de auditoría de un único cliente.	- Reducir la dependencia sobre el cliente. - Realizar evaluaciones de control de calidad externos. - Discutir la extensión y naturaleza de los honorarios.
	Existencia de honorarios posibles o contingentes al margen de los pactados.	- No existen salvaguardas posibles. El auditor debería rechazar el encargo de auditoría.
Abogacía	Actuar para un cliente de auditoría en la solución de una disputa o litigio.	- Cuando las cantidades involucradas son significativas, ninguna salvaguarda podría reducir la amenaza por lo que no se podrá aceptar el encargo de auditoría. - Cuando las cantidades involucradas no son significativas, establecer procedimientos y políticas que prohíban al equipo de auditoría a tomar decisiones gerenciales en nombre del cliente o utilizar profesionales independendientes.
Familiaridad o confianza	Relaciones personales y familiares entre un miembro del equipo de auditoría y un director u otros empleados del cliente. Amenazas de interés personal o de intimidación.	- Retirar al individuo del equipo de auditoría. - Estructurar las responsabilidades del equipo de modo que este profesional no esté involucrado en asuntos que estén dentro de la responsabilidad del miembro cercano.
Intimidación	Existencia de un litigio entre la firma de auditoría o un miembro del equipo de auditoría y el cliente.	- Revelar al comité de auditoría y/o los miembros del órgano de administración la extensión y naturaleza del litigio. - Involucrar un auditor adicional que no haya sido un miembro del equipo de auditoría que originó el litigio, para revisar el trabajo hecho y asesorar.

Fuente: Elaboración propia a partir del artículo de Puig de Travy (2010).

En este sentido, se puede decir que las salvaguardas para eliminar o reducir las amenazas a la independencia del auditor a un nivel aceptable pueden ser divididas en dos categorías (International Federation of Accountants, 2009):

- Las creadas por la profesión o la legislación como puede ser el establecimiento de un periodo mínimo de contratación.

- Las que se derivan del propio ambiente de control de la firma de auditoría o del auditor en cuestión. Dentro de este tipo se incluyen aspectos como disponer de programas de ética, de controles internos fuertes, el liderazgo que hace hincapié en la importancia del comportamiento ético, procedimientos de comunicación de amenazas a la independencia, seguimientos de los controles de calidad y similares.

2.1.2. Historia del concepto de independencia

La auditoría se origina como una necesidad social generada por el desarrollo económico, la complejidad industrial la globalización de la economía, que han producido empresas sobredimensionadas en las que existen muchos actores como por ejemplos los titulares del capital o los responsables de la gestión. La auditoría ha permitido dotar de máxima transparencia a la información económico-financiera que suministra la empresa a todos los usuarios, ya sean directos o indirectos y desde sus inicios. Esta transparencia se encuentra íntimamente ligada al concepto de independencia y, en consecuencia, el concepto de independencia, desde sus inicios, nació en paralelo a la auditoría, aunque, no fue hasta el paso de los años cuando se iniciaron sus referencias en textos legales (Medrano, 2010).

En un principio, la función de la auditoría se limitaba a la mera vigilancia, con el fin de evitar errores y fraudes. Con el crecimiento de las empresas, la separación entre propietarios y administradores, y los intereses de terceros (entidades de crédito, Administraciones Públicas, acreedores, inversores, etc.) fue lo que hizo necesario garantizar la información económico-financiera suministrada por las empresas y de manera independientes. Así pues, y a lo largo de los años, sin abandonar las funciones primitivas, la auditoría acomete un objetivo más amplio: determinar la veracidad de los estados financieros de las empresas, en cuanto a la situación patrimonial y a los resultados de sus operaciones por alguien ajeno a las organizaciones lo que, involuntariamente, ponía de manifiesto, la existencia de independencia (Medrano, 2010).

Al Reino Unido se le atribuye el origen de la auditoría, entendida en los términos actuales, aunque ya en tiempos remotos se practicaban sistemas de control para comprobar la honestidad de las personas y evitar fraudes. Fue en Gran Bretaña, debido a la Revolución industrial y a las quiebras que sufrieron pequeños ahorradores, donde se desarrolló la auditoría para conseguir confianza de inversores y de terceros interesados en la información económica. Dicha confianza, ya entonces, se basaba en que dichas revisiones fueran realizadas por terceros y en consecuencia, bajo el fundamento de la independencia. La auditoría no tardó en extenderse a otros países, principalmente de influencia anglosajona (Medrano, 2010).

Tanto en el ámbito legislativo como técnico y de investigación, se puede decir que Estados Unidos ha sido y es el país pionero y más vanguardista. Este avance fue impulsado por la crisis del Wall Street de 1929. En la UE, antes Comunidad Europea (CE) e inicialmente Comunidad Económica Europea (CEE), los caminos seguidos fueron distintos (Medrano, 2010).

Es a partir de la década de los años 70, cuando se tienen localizadas las primeras verdaderas referencias y, en consecuencia, las primeras inquietudes y debates en torno al concepto de independencia. Por ejemplo, es en 1971 cuando Titard pone de manifiesto que el “auditor debe ser independiente de forma real e independiente en apariencia” (Titard, 1971). La legislación que recoge por primera vez la importancia de “parecer independiente”, además de la lógica de “ser independiente”, es la SAS 1 (1973) norteamericana (Villacorta, 2005).

En este sentido, en 1977, nace el International Federation of Accountants (en adelante, IFAC) como organización mundial para los profesionales de la contabilidad. La misión de la IFAC es servir al interés público, impulsar el fortalecimiento de la profesión contable en el mundo y contribuir al desarrollo de economías internacionales sólidas mediante el establecimiento de normas profesionales de alta calidad y la promoción de la adherencia a las mismas, fomentar la convergencia internacional de dichas normas y pronunciarse sobre

cuestiones de interés público allí donde la especialización de la profesión es más relevante (Fernández Rodríguez, 2013).

Así pues, el International Ethics Standards Board of Accountants (en adelante, IESBA), organismo independiente cuya finalidad es el establecimiento de normas en el seno de la IFAC, elaboró el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad. El IESBA es el responsable de desarrollar y emitir, en interés público, normas de ética de alta calidad y otros pronunciamientos para que sean utilizados por los profesionales de la contabilidad en todo el mundo. Adicionalmente, el IESBA anima a otros organismos miembros del IFAC a que fijen niveles elevados de ética para sus miembros y promueve las buenas prácticas de ética a nivel global. Finalmente, el IESBA también fomenta que se debatan internacionalmente las cuestiones de ética con las que se enfrentan los profesionales de la contabilidad. El Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, dónde se establecieron los requisitos éticos para los profesionales de la contabilidad (Fernández Rodríguez, 2013).

En el caso de España, la introducción de la profesión de la auditoría fue muy lenta: los primeros colegios de censores jurados aparecieron en 1927 en Bilbao, en 1931 en Cataluña y en 1936 en Vigo y en Madrid. En 1943, nace el ICJE y más recientemente, el Registro de Economistas Auditores (REA) en 1982 y el Registro General de Auditores (REGA) en 1985. No será hasta la Ley de Sociedad Anónimas de 1951 cuando se recoja por primera vez la auditoría contable en España con dos tipos de revisión, la ordinaria y la extraordinaria (Medrano, 2010).

Con la aprobación en 1978 de la 4ª Directiva de la UE sobre derecho contable de sociedades, los estados miembros han ido incorporando a sus legislaciones específicas a normativa comunitaria y entre ellas, importantes referencias en materia de independencia y cumplimientos legales sobre la misma. Posteriormente, en 1983 la 7ª Directiva reguló las cuentas anuales consolidadas que, junto con la 8ª Directiva en 1984, se puede afirmar que

viene a conformar el marco legal de la profesión de la auditoría en la UE. En España, con la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas y la Ley 19/1989 de reforma parcial de la legislación mercantil, se inicia el proceso de adaptación a las Directivas comunitarias, que implica la modificación del Código de Comercio, la aprobación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, la aprobación del Plan General de Contabilidad de 1990 y la aprobación de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

Ante el fenómeno cada vez mayor de la globalización de la economía y la internacionalización de la actividad de las empresas, se hace necesario alcanzar altos niveles comparativos, a nivel internacional, de la información financiera suministrada por las empresas para conseguir una mayor armonización contable en el ámbito supranacional, poder comparar los estados financieros. Esto también ha implicado que en materia de independencia exista cierta analogía entre países, así como en las exigencias legales de cara al auditor. Un ejemplo claro sería una sociedad americana que consolide filiales en diversos países. El auditor del grupo consolidado deberá prestar especial atención a los servicios prestados por los auditores en las sociedades dependientes, y en función de la legislación existente en cada uno de los países, ser capaz de juzgar la independencia de los mismos. En este sentido, y con la intención de agilizar dichos procesos, existe una voluntad de alinear las políticas de independencia de manera que se le pueda dar el mismo valor a un informe de auditoría en Estado Unidos o en cualquier otro país (Fernández Rodríguez, 2013).

Aunque la búsqueda de la independencia del auditor con la empresa auditada siempre ha sido considerada como una cualidad fundamental para el desarrollo de la labor de revisión contable, las medidas para fomentarla han crecido con verdadera seriedad siempre a partir de cadenas de escándalos. Uno de los primeros escándalos y que generó los primeros problemas de confianza en la profesión auditora, fue el caso estadounidense McKesson & Robbins en el año 1937. La empresa que era auditada anualmente desde hacía años, presentó unos estados financieros que mostraban unos activos totales de 87 millones de dólares, de los cuales aproximadamente 19 de ellos eran falsos. Tras este escándalo se

producen cambios en la regulación sobre el trabajo de los auditores y se propusieron una serie de medidas de reforma que podrían considerarse un primer intento de regulación sobre independencia del auditor. Dichos cambios se concretan en la exigencia por parte de la *Securities and Exchange Commission* (en adelante, SEC) de la creación de comités de auditoría externos responsables de la designación de los auditores y en la obligación de que su nombramiento fuese realizado por los accionistas de las entidades (Fernández Rodríguez, 2013). Posteriormente y tras la implementación de numerosos cambios regulatorios, tuvo lugar de nuevo un conocido escándalo, el caso Enron-Andersen en el año 2001 considerado como el mayor escándalo empresarial de la historia. En esta ocasión, los auditores fueron acusados, entre otros, de prestar servicios de auditoría y consultoría sin limitación alguna. En este sentido la SEC estadounidense, tras el caso Enron – Andersen, propuso introducir nueve reformas, entre las que se encontraban las siguientes, ligadas al concepto de independencia (Villacorta, 2005):

- Un sistema efectivo y transparente de regulación privada del sector de la auditoría, bajo un organismo con mayoría ajena a la profesión de los auditores, sujeto al control de la SEC.
- Un sistema que garantice que los auditores se muevan por intereses públicos y no estén sometidos a conflictos de intereses.
- Mayor protección de los inversores mediante comités de auditoría.

Tras este escándalo, otro de los aspectos en los que trabajó la legislación con la intención de fortalecer la independencia fue la limitación de la actividad. Por ello la primera medida consistió en fijar incompatibilidades entre la actuación del auditor y la posibilidad de ejercer también otras actividades complementarias. La fijación de incompatibilidades fue valorada como medida positiva por la mayoría de las legislaciones internacionales, tanto porque permite dar buenos resultados, así como porque resulta relativamente factible de aplicar. Sin embargo, las restricciones de esta actuación fueron establecidas con diferente profundidad por cada legislación. En Estados Unidos, existía desde hacía décadas, la posibilidad de incluir una limitación en la actividad. La SEC ha sido uno de los mayores

defensores de separar la auditoría y la consultoría, aunque siempre tuvo grandes reticencias a limitar la posibilidad de que los auditores realicen otras actividades complementarias. En este sentido, y en la actualidad, en Estados Unidos y a través de la SEC, es dónde existen mayores restricciones en cuanto a incompatibilidades. Un ejemplo de ello es el periodo en el que cualquier socio no está autorizado a ser auditor de una entidad en el caso de prestar servicios incompatibles. En el caso de la regulación estadounidense, y sobre la limitación de la actividad, en el artículo 203 de la Sarbanes/Oxley Act of 2002 de 30 de julio de 2002 se establece que “estará prohibido a una sociedad de auditoría prestar servicios de auditoría a una entidad emisora si el socio director (el que tenga responsabilidad principal de auditoría) o el socio auditor responsable de revisar la auditoría ha realizado servicios de auditoría para esta entidad emisora en cualquiera de los cinco ejercicios fiscales anteriores de la entidad emisora” (Villacorta, 2005), mientras que en otras regiones como puede ser la Unión Europea, dicha restricción se limita a un ejercicio.

Así pues, en España, y en los últimos años, como consecuencia también de diversos escándalos como puede ser el caso Bankia (ver anexo 1), también fueron emprendidas iniciativas legales con el objetivo de restaurar en los inversores a confianza perdida tras los escándalos contables desatados. En el caso de España, se han establecido normas sobre la rotación obligatoria de auditores y asimismo se ha limitado el espectro de servicios adicionales de consultoría y asesoramiento que éstos puedan prestar a sus clientes. En opinión del regulador y en el caso de España, dichas limitaciones actuarían como salvaguardas a la independencia del auditor y así pues, favorecer la mayor calidad de la información contable que las compañías diseminan en los mercados de capitales (Fernández Rodríguez, 2013). En el apartado siguiente, verificaremos en detalle la nueva normativa de aplicación aplicable en España.

Como resumen, es importante analizar el origen de la situación actual en relación a la independencia de los auditores en España, dado que la misma, es el resultado de la legislación inicial modificada a lo largo de los años como consecuencia, en mucho de los

casos de diversos escándalos. Estos escándalos provocaron una profunda crisis de confianza en el conjunto de sistemas de control de transparencia informativa de las empresas en las que tienen depositados sus ahorros millones de individuos. El resultado inmediato de estos acontecimientos fue el endurecimiento de las normas de control sobre las grandes corporaciones y la extensión de la crisis de confianza al resto de las economías avanzadas (García Benau, 2003).

2.1.3. Regulación de la independencia

2.1.3.1. Organismos reguladores

En cada país existen organismos reguladores estructurados de distinta manera pero que, a lo largo de los años y como consecuencia de la globalización van convergiendo. Así pues, en cada país se empieza a estandarizar los dos elementos básicos en el trabajo del auditor y que son las Normas Técnicas de Auditoría y los Principios Globales Generalmente Aceptados también conocidos como el GAAP de cada país. Ambos dos, determinan las normas mínimas para el registro de la contabilidad financiera y la presentación de estados financieros (Van Kooten, 1998 en Fernández Rodríguez, 2013). Estos principios son diferentes en cada país, porque están emitidos por el organismo regulador propio. Estas diferencias provocan que el papel del auditor pueda variar de un lugar a otro y en este sentido, por ejemplo, en Alemania, la función del auditor es más amplia comparada con Reino Unido o en Estados Unidos. La tendencia a poder comparar estados financieros auditados entre compañías de distintos países y estas diferencias normativas, es lo que ha provocado que a lo largo de los años y actualmente se establezcan organismos reguladores internacionales en los que se integran los organismos nacionales (Fernández Rodríguez, 2013).

En España, el organismo regulador es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, el "ICAC") y las corporaciones profesionales que, colaboran con el ICAC y que se corresponden principalmente al Instituto de Censores Jurados de Cuentas (en adelante, el

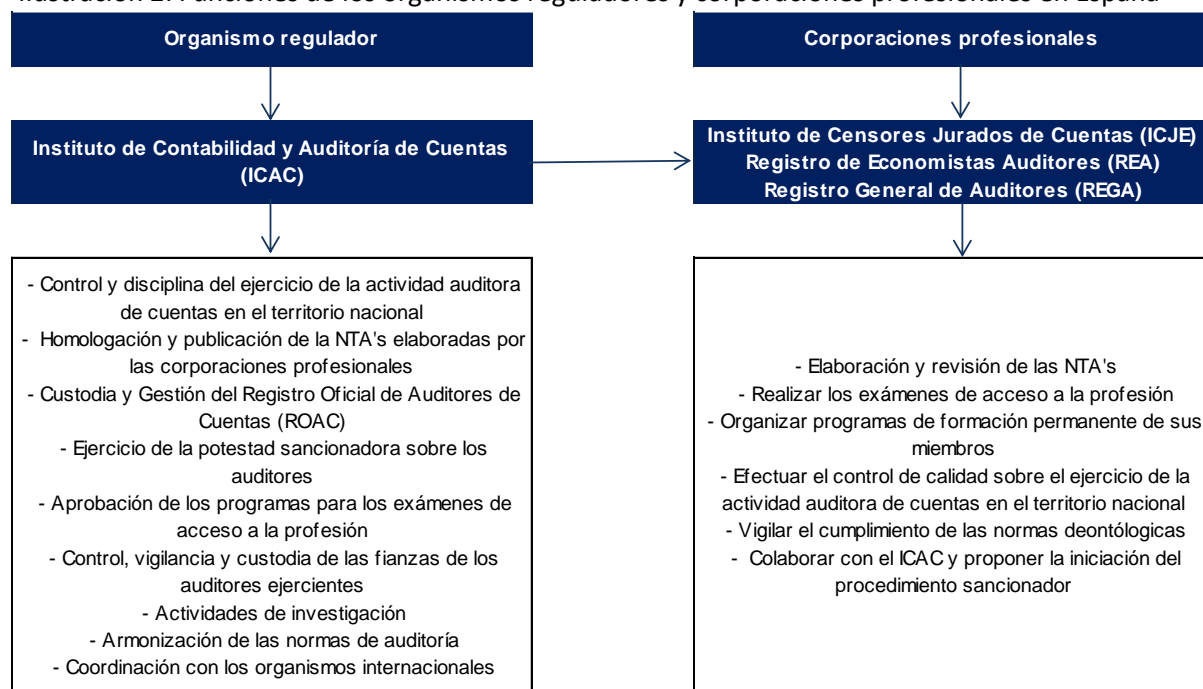
“ICJE”), el Registro de Economistas Auditores (en adelante, el “REA”) y el Registro General de Auditores (en adelante, el “REGA”).

El ICAC es un organismo autónomo, adscrito al Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, que rige su actuación por las leyes y disposiciones generales que le sean de aplicación y, especialmente, por lo que para dicho tipo de organismos públicos dispone la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, así como por lo establecido específicamente en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en el Reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, y en su Estatuto, aprobado por Real Decreto 302/1989. La misión fundamental del ICAC es el ejercicio de la función supervisora. El artículo 46 de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas establece que quedan sujetos al sistema de supervisión pública, objetiva e independiente, establecido en la propia Ley, todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en España (Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas, 2015). Así pues, dicha Ley, señala que el ICAC es la autoridad responsable del sistema de supervisión pública y, en particular, de las siguientes funciones:

- La autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría. Dicha inscripción es condición necesaria para el ejercicio de la auditoría en España, y el ROAC depende del ICAC.
- La adopción de normas en materia de ética, normas de control de calidad interno en la actividad de auditoría y normas técnicas de auditoría en los términos previstos en esta Ley, así como la supervisión de su adecuado cumplimiento.
- La formación continuada de los auditores de cuentas.
- La vigilancia regular de la evolución del mercado de servicios de auditoría de cuentas en el caso de entidades de interés público.
- El régimen disciplinario.
- El sistema de inspecciones y de investigación.

A continuación, se presenta una ilustración dónde podemos observar los órganos reguladores en España, su interacción y las funciones que están destinados a ejercer.

Ilustración 2: Funciones de los organismos reguladores y corporaciones profesionales en España



Fuente: Fernández Rodríguez, (2013).

Como ya hemos comentado, la complejidad de este conjunto de organismos nacionales a lo largo de Europa, unido al imparable proceso de armonización, ha dado mayor relevancia a los organismos internacionales con los que colaboran las corporaciones profesionales y que en el caso de la regulación española, los que mayor incidencia tienen son los siguientes:

a) La Comisión Europea

Es este organismo quien toma la iniciativa de la armonización contable internacional desde finales de los años 70 con una serie de medidas encaminadas a que los sistemas contables de los diferentes países de la Unión Europea tengan un marco conceptual común y la información económico-financiera ofrecida por las empresas a los usuarios sea útil y válida para la toma de decisiones. Así pues, la regulación de la Comisión Europea en materia de

auditoría y de temas de independencia, ha sido fundamental en los últimos años con el Libro Verde y posteriormente con diversas directivas que posteriormente son adaptadas por cada uno de los países miembros. La última de ellos puede ser la Directiva Europea sobre divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por el que estamos a la espera que quede aprobada sin mayores modificaciones por los organismos españoles para su implementación en las cuentas anuales de las entidades correspondientes al 2017 y con impacto en los informes de gestión de las sociedades.

La Comisión Europea se ha apoyado históricamente en las normas contables emanadas por el International Accounting Standards Board (IASB) que a su vez junto con otras organizaciones establecen un conjunto de normas contables internacionales. De tal forma y, por ejemplo, es a través de estos organismos que, desde enero 2015, las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante, las “NIIF” y las “NIC”, respectivamente), son obligatorias para la elaboración de las cuentas anuales de las empresas cotizadas europeas (Fernández Rodríguez, 2013). En España, este proceso de armonización y la influencia de este organismo provocó también el nuevo Plan General de Contabilidad implementado en 2007 para todas las sociedades españolas que no aplicarán las NIIF.

Del mismo modo a lo sucedido en el proceso de armonización contable, la Comisión Europea trabaja en la armonización de la auditoría con la incorporación de las Normas Internacionales de Auditoría (en adelante, las “NIA”) que fueron de aplicación a partir del ejercicio 2016. En este sentido y a modo de ejemplo, uno de los principales retos para los auditores y las firmas de auditoría a partir de julio de 2017, es la implementación de los nuevos informes de auditoría también conocidos como informes largos, y que se corresponde a la adaptación nacional de las NIA’s 700 y 701. En este sentido la Comisión Europea pretende homogeneizar la información dada por los auditores en sus informes de auditoría y que se vuelve más clara y transparente.

b) La International Federation of Accountants

La International Federation of Accountants (en adelante, el “IFAC”), es la organización fundada en 1977 y que aglutina todos los auditores a nivel mundial. Está formada por 157 miembros en 123 países, con el objetivo de proteger el interés público a través de la exigencia de prácticas de gran calidad por parte de contables de todo el mundo (Fernández Rodríguez, 2013).

La misión del IFAC es que la profesión contable mundial sea reconocida como un líder de valor en el desarrollo de organizaciones fuertes y sostenibles, los mercados financieros y las economías. El IFAC está compuesta por una serie de consejos emisores de normas y comités, como se aprecia en la Ilustración 3. La diferencia fundamental entre ellos es que el primer grupo tiene capacidad de emitir norma, mientras que el segundo trabaja en el estudio o aplicación de normas emitidos por los primeros (Fernández Rodríguez, 2013).

Ilustración 3: Composición de la International Federations of Accountants

Consejos emisores de normas	Comités IFAC
<ul style="list-style-type: none">- Consejo Internacional de Normas de Auditoría- Consejo de educación- Consejo de Etica- Consejo del Sector Público	<ul style="list-style-type: none">- Comité de cumplimiento (CAP)- Comité de contabilidad financiera y gerencial- Comité de nominaciones- Comité de prácticas en firmas pequeñas y medianas

Fuente: Fernández Rodríguez, (2013).

Dentro de este conjunto, ponemos relevancia sobre dos de ellos por su relación con la independencia del auditor. En primer lugar, el International Auditing and Assurance Standards Board (en adelante, y también más conocido como el “IAASB”) encargado, entre otros, de emitir las NIA. EL IAASB considera que la emisión de dichas normas y declaraciones, mejorará el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría y de los servicios relacionados con las mismas.

En segundo lugar, otro comité de la IFAC específicamente relacionado con la independencia es el International Ethics Standards Board for Accountants (en adelante, "IESBA") encargado de desarrollar las normas éticas y de orientación para uso de todos los auditores profesionales. Dentro de sus objetivos, destacan principalmente (Fernández Rodríguez, 2013):

- Proteger y servir al interés público
- Establecer principios éticos de alta calidad para toda la profesión contable.
- Facilitar la convergencia internacional.
- Todo lo que ensalce la calidad y la consistencia de los servicios prestados por los profesionales de la auditoría.

En este sentido, es el IESBA quien tiene y redactó el Código Ético y de independencia para la profesión de auditores y que es la piedra angular de todos los aspectos legales desarrollados en cada uno de los países.

2.1.3.2. La normativa en España

En España, existen diversas regulaciones que establecen pautas y directrices en relación con la independencia del auditor. A continuación, planteamos un repaso a través de las principales leyes, siempre centrados en los aspectos más destacables de la independencia.

La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas fue la primera en desarrollar e implementar el concepto de independencia del auditor en España. Sin embargo, esta ley, derogada y que estuvo vigente hasta julio de 2011, no aseguraba distintos principios importantes como puede ser el principio de independencia con la limitación de actividad, dado que no prohibía que una misma sociedad o sociedades del mismo grupo prestasen a un mismo cliente los servicios de auditoría y de asesoramientos jurídico. Así pues, es el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, el que aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de Julio y que coge el relevo de la Ley 19/1988 anterior y que, a su vez,

posteriormente, en julio de 2015, queda derogado por la nueva Ley de Auditoría de Cuentas de aplicación a partir de junio de 2016. Asimismo, y puesto que la auditoría contribuye a la transparencia y fiabilidad de la información económico financiera de las empresas y entidades auditadas, constituye un elemento consustancial al sistema de economía de mercado recogido en el artículo 38 de la Constitución. Así, la auditoría se configura como aquella que, mediante la utilización de determinadas técnicas de revisión, tienen por objeto la emisión de un informe acerca de la fiabilidad de la información económico financiera auditada, sin que se limite a la mera comprobación de que los saldos que figuran en sus anotaciones contables concuerdan con los ofrecidos en las cuentas que se auditan, ya que las técnicas de revisión y verificación aplicadas permiten con un alto grado de certeza, dar una opinión técnica e independiente sobre la contabilidad en su conjunto y, además, sobre estas circunstancias que, afectando a la vida de las empresa, no estuvieran recogidas en dicho proceso (Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas, 2015).

En este sentido, la normativa española en materia de independencia (de ahora en adelante, “normativa española”) se recoge principalmente en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, la “LAC”) que entró en vigor a partir de junio de 2016. La LAC pretende principalmente adaptar la legislación interna española a los cambios incorporados por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo 2016, relativa a la auditoría legal de cuentas anuales, en lo que no se ajusta a ella. Asimismo, junto a esta Directiva se aprueba el Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas, 2015).

A continuación, se enuncian los títulos de cada artículo de la LAC:

Tabla 2: Detalle de artículos de LAC con vinculación a la independencia

LAC - Sección 2: Independencia
Artículo 14. Principio general de independencia.
Artículo 15. Identificación de amenazas y salvaguardas.
Artículo 16. Causas de incompatibilidad por situaciones personales o por servicios prestados.
Artículo 17. Extensiones subjetivas a entidades vinculadas o con una relación de control con la entidad auditada.
Artículo 18. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en familiares de los auditores principales responsables.
Artículo 19. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.
Artículo 20. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor o la sociedad de auditoría.
Artículo 21. Periodo de vigencia de las incompatibilidades.
Artículo 22. Régimen de contratación
Artículo 23. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría.
Artículo 24. Honorarios y transparencia en la remuneración de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría.
Artículo 25. Causas de abstención por honorarios percibidos.

Fuente: Elaboración propia a partir de Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas, 2015.

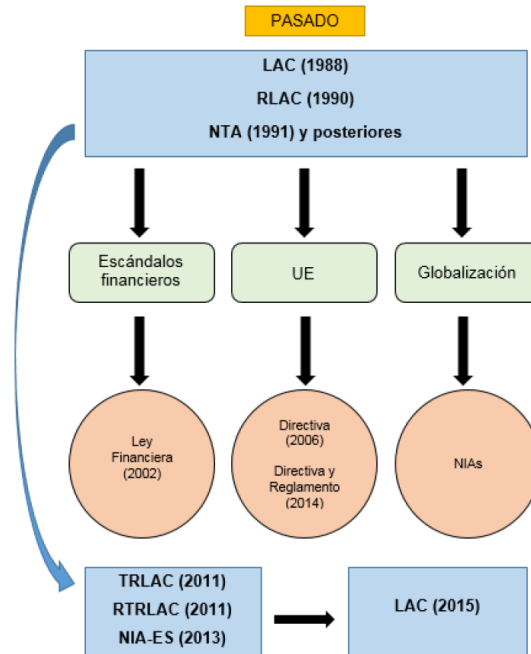
Los contenidos descritos se refieren a la normativa española, sin embargo, los auditores y las firmas de auditoría en España, deben observar y estar en línea a otras normativas o Códigos. Así pues, a la práctica totalidad de entidades auditadas en España, le aplica los requerimientos de independencia del Código IESBA. Asimismo, y según se aplique, en ocasiones, el auditor debe ser capaz de observarse otras normativas como la SEC, o de otros países en la medida que la entidad española esté vinculada a un cliente de auditoría extranjero y le sea de aplicación la normativa de dicho país. Por tanto, el auditor debe ser consciente que con la mera aplicación de la normativa española no es suficiente para satisfacerse de que, tanto él como la firma a la que pueda pertenecer son independientes con respecto a la entidad auditada española o cualquiera de sus vinculadas.

En este sentido, el ICAC es responsable también de acompañar y guiar al auditor en la implementación de la normativa española y por ello, por ejemplo, en las Normas Técnicas

de Auditoría, publicadas en 1991 y que han sido sustituidas recientemente por las NIA's, ya se decía que la independencia del auditor establece que “el auditor de cuentas durante su actuación profesional mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad”. Además, define la independencia como “una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones”. Añade que, para ser y parecer independiente, el auditor no debe tener intereses ajenos a los profesionales, ni estar sujeto a influencias susceptibles de comprometer tanto la solución objetiva de los problemas que puedan serle sometidos como la libertad de expresar su opinión profesional (Normas Técnicas de Auditoría, 1991). Asimismo, y a lo largo del tiempo, el ICAC publica de manera formal determinadas consultas, entre ellos aspectos relacionados sobre los cambios legislativos asociados a la independencia y que, son de aplicación para las firmas de auditoría. El cambio más significativo en los últimos años ha sido la publicación en el año 2013 de las NIA y de obligatorio cumplimiento al día de hoy.

A continuación, presentamos la siguiente ilustración con el objetivo de visualizar la evolución de la normativa española.

Ilustración 4: Evolución de la regulación legal y normativa de la auditoría en España.



Fuente: Palazuelos, 2015

2.1.4. El valor de la independencia

El valor fundamental de las auditorías de cuentas es su capacidad de generar y transmitir confianza a los distintos agentes sociales: accionistas, clientes, autoridades supervisoras, empleados, etc. Esta transmisión de confianza sólo es posible si el auditor está en condiciones de garantizar a sus clientes su independencia.

La cualidad de independencia constituye la característica fundamental de que deben poseer los auditores de cuentas anuales en el ejercicio de su actividad hasta el punto de que la existencia de dicha actividad carece de sentido si no es desempeñada por profesionales independientes (Villacorta, 2005).

A pesar de ello, entre las investigaciones efectuadas por diversos autores a lo largo de la historia, podemos decir que la independencia real es muy difícil, si no imposible de observar en la práctica. Por este motivo, los usuarios de los estados financieros han puesto su confianza en otros aspectos relacionados con la imagen de la independencia para juzgar a la

profesión de auditoría (Firth, 2002). En este sentido, los principales factores existentes en el entorno del mercado de auditoría que afectan a las percepciones de independencia son la situación financiera del cliente, la provisión de servicios distintos a la auditoría, el nivel de competencia existente en el mercado, el tamaño de la firma de auditoría y el tiempo de permanencia del auditor con un mismo cliente, ausencia de rotación (Gul, 1989).

Para valorar la gran relevancia que está cogiendo la imagen de la independencia para juzgar la profesión de auditoría, destacamos en el anexo 2, una sentencia interpuesta en el ejercicio 2016 a la firma auditora EY debido a la relación personal entre socio y cliente.

En este sentido, uno de los principales indicadores de la relevancia de la independencia del auditor es el hecho de que a lo largo de los últimos años se han invertido numerosos recursos en modificaciones legislativas con el objetivo principal de transmitir al mercado la independencia en la apariencia del auditor que ha cogido una relevancia primordial.

Finalmente, y para terminar este apartado, ponemos en valor una cita que dice que la independencia es la característica clave del auditor y la que da sentido a la opinión que vierte el informe de auditoría (Gonzalo Angulo, 2009 en Fernández Rodríguez, 2013). Si traducimos este aspecto a la práctica, encontramos el valor de la independencia como el principal valor del auditor, por encima de todo puesto que, sin ella, su trabajo de auditoría no tiene valor alguno.

2.1.5. La práctica y documentación de la independencia

Como hemos visto anteriormente, las firmas de auditoría son responsable de establecer medidas de salvaguarda para asegurar su independencia (Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas, 2015). En este sentido y para cumplir con este requisito indicado por la Ley, las firmas de auditoría están obligadas a mantener un sistema interno para analizar las amenazas existentes de la realización de determinados trabajos, ya sean de auditoría o de servicios distintos a la auditoría, y adicionalmente, deben dejar evidencia de la

realización y que dicho proceso sea correcto. Dicho proceso se enmarca en el sistema de control de calidad de cada y cuyo uno de sus elementos es el de la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos y posteriormente la realización del encargo. Dentro de este proceso y tal y como se establece en la NIA correspondiente se requiere que la firma de auditoría obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente (Norma internacional de auditoría (NIA) 220, 2013). En este sentido, la información requerida según la NIA, y que se considera que facilitará la labor del socio del encargo en la determinación de si son adecuadas las conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría:

- La integridad de los principales propietarios, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.
- Si el equipo del encargo tiene la competencia requerida para realizar el encargo de auditoría y tiene la capacidad necesaria, incluidos el tiempo y los recursos
- Si la firma de auditoría y el equipo del encargo pueden cumplir con los requerimientos de ética aplicables.
- Las cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo de auditoría, en el caso de haberlo realizado, y sus implicaciones para la continuidad de la relación.

Asimismo, la NIA 220, requiere que la firma de auditoría establezca un sistema de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que sus políticas y procedimientos relacionados con el sistema de control de calidad son pertinentes y adecuados y que operan eficazmente (Norma internacional de auditoría (NIA) 220, 2013).

Con el objetivo de cumplir con los requerimientos establecidos en la práctica de las firmas, el orden secuencial de este proceso, a grandes rasgos, sería el siguiente:

- En primer lugar, cada sociedad o grupo de sociedades, tiene asignado internamente un socio, de cualquier línea que, de manera transversal controla y aprueba las prestaciones

de servicios que son realizadas a dichas sociedades. Dicho socio es considerado como el socio líder del cliente.

- En el caso de que sea solicitado un encargo, de cualquier línea de negocio, se realiza un proceso de análisis en el que se estudia los antecedentes con respecto al potencial cliente y que es liderado por el socio que realizará el trabajo. Esos antecedentes pueden abarcar tantos servicios prestados por la firma de auditoría en un pasado que puedan derivar en incompatibilidades para prestar el servicio, o una revisión de potenciales situaciones de fraude que se pueda dar con los consejeros, dirección de dicho potencial cliente. Una vez realizado este procedimiento de evaluación que muchas veces va acompañado de publicaciones o solicitudes de información, el socio del trabajo está en medida de realizar el siguiente paso.
- Una vez hecha la evaluación de los antecedentes y tras analizar y resolver cualquier situación de conflictos de interés, se procede a la determinación del riesgo del encargo. Este procedimiento se realiza habitualmente mediante un cuestionario, con el objetivo de dejar evidencia, mediante el cual se revisan los distintos aspectos establecidos por la NIA, tales como la existencia de un equipo de trabajo, el riesgo de fraude, los informes que se desea emitir, y otros aspectos similares. Dicho cuestionario deberá ser revisado y aprobado tanto por el socio del encargo, así como, habitualmente, el socio que lidera al cliente. Asimismo, y en caso de ser necesario, será aprobado también por otros socios. Este procedimiento, generalmente se realiza mediante una cadena de aprobaciones en los sistemas específicos desarrollados por las firmas.
- En paralelo al cuestionario descrito anteriormente, y sobre todo en el caso de ser un cliente de auditoría, la firma de auditoría deberá realizar y dejar evidencia de haber realizado, un análisis de las amenazas y salvaguardas. Este análisis deberá ser revisado y aprobado tanto por el socio del encargo de auditoría, en el caso de existir, como por el socio líder.
- Posteriormente y una vez complicado con los pasos anteriores, el socio del encargo estará en medida de realizar la carta de encargo o propuesta con todos los detalles del

encargo ya sean de plazos, económicos o de uso del resultado del encargo. En el caso de una carta de encargo de auditoría, destacamos que deberá ser firmada por uno de los administradores de la sociedad, procedimiento por el cual, el mismo acepta sus responsabilidades en el trabajo.

Una vez realizado dicho proceso, tendrían lugar las reuniones de planificación con el equipo para definir las funciones de cada uno, así como también, las reuniones de planificación con la dirección y/o administradores del cliente.

En el caso de un encargo de auditoría, es necesario dejar evidencia en los papeles de trabajo del auditor, de dicho proceso con la intención de demostrar ante cualquier revisión, la correcta evidencia de la independencia.

2.1.6. Comparativa geográfica

A pesar del gran esfuerzo que ha tenido lugar en los últimos años con el objetivo de coordinar las disposiciones nacionales sobre la estructura y el contenido de los estados financieros de las empresas y de los informes de gestión, existen diferencias en ocasiones significativas en cuanto a determinados conceptos introducidos en las nuevas legislaciones.

La Octava Directiva de la Unión Europea, estableció unas condiciones mínimas en el proceso de armonización, de tal forma que, a partir de ese momento, los estados miembros que exigieran la auditoría legal, podrían imponer unos requisitos más restrictivos, salvo que en la Directiva se estipulara lo contrario. En consecuencia, se dejó libertad a los estados miembros para determinar las condiciones en las que debe entenderse que existe tal independencia. Ello ha supuesto regulaciones diferentes, según los diferentes países de la Unión Europea, y el requerimiento de garantías específicas en los Estados, con sanciones a quienes incumplan dicha obligación de independencia (Fernández Rodríguez, 2013).

Posteriormente, la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de

las cuentas anuales y de las cuentas anuales consolidadas, estableció nuevos requisitos que a adoptar por todos los estados miembros a partir de junio de 2016. En esta directiva se escribe explícitamente la necesidad de una mayor armonización de las normas a escala de la Unión para hacer posible una mayor transparencia y previsibilidad en los requisitos aplicables a dichas personas y aumentar la independencia y objetividad en el desempeño de sus tareas. Asimismo, destaca que es necesario aumentar el nivel de convergencia en lo que respecta a las normas de auditoría sobre cuya base se realizan las auditorías legales (Directiva 2014/56/UE, 2014).

Las principales reformas marcadas por esta Directiva y que cada país ha debido transponer se encuentran detalladas en el apartado 2.3.1. que habla de nuevas normativas.

A continuación, planteamos las diferencias que existen entre los países más representativos y que alcanzan más del 50% de la cuota de mercado de la Unión Europea: Francia, Alemania y Reino Unido (Ratzinger-Sakel, 2015). A dicha comparativa, le añadimos la información relativa a España con el objetivo de tener una visión global de las restricciones existentes.

Francia

Tradicionalmente, en entorno regulador en Francia siempre ha sido más restrictivo en relación con la prestación de servicios distintos a la auditoría por el auditor. En general, la legislación francesa permite únicamente que el auditor y su red presten únicamente servicios relacionados con la auditoría y la propia auditoría. Para determinar los servicios relacionados con la auditoría, las normas profesionales en Francia determinan qué contratos de servicio están estrechamente relacionados con la auditoría legal y, por lo tanto, deben ser realizados por el auditor. Asimismo, los servicios distintos a la auditoría deben ser aprobado por los miembros de la comisión de auditoría. Los honorarios por servicios distintos a la auditoría deben ser desglosados separadamente de aquellos asociados a los de auditoría (Ratzinger-Sakel, 2015).

Alemania

Las restricciones en Alemania son menos restrictivas que en Francia y Reino Unido y, en línea con España. Los servicios distintos a la auditoría pueden ser proporcionados por el auditor siguiendo ciertos criterios. En general, todos los servicios restringidos están permitidos siempre que su prestación sea requerida para la auditoría, o su efecto en los estados financieros sea inmaterial. La prohibición de los servicios fiscales y jurídicos está permitida siempre y cuando el auditor no tenga intervención en el proceso de toma de decisiones y que su posición sea únicamente de dar opciones y alternativas. En consecuencia, los servicios fiscales están en cierta medida restringidos, pero no generalmente prohibidos. Igualmente, cualquier servicio que sea prestado por el auditor, debe ser aprobado por el comité de auditoría. Finalmente, los requisitos de desglose en Alemania no permiten una evaluación detallada de los servicios distintos a la auditoría, pero si solicita el desglose de los honorarios de auditoría, honorarios relacionados con la auditoría, servicios fiscales y otros servicios (Ratzinger-Sakel, 2015).

Reino Unido

La normativa de Reino Unido contiene una regulación muy específica sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría y, en consecuencia, ya tenían implementado prácticamente todas las categorías incluidas en la lista negra de la Directiva. Las directrices en Reino Unido incluyen definiciones y ejemplos de servicios distintos de auditoría que se pueden prestar, así como un detalle de las posibles salvaguardas a implementar en el caso de que sea necesario, y también ciertas prohibiciones explícitas. En el caso de que un servicio distinto a la auditoría sea significativo con respecto a la auditoría, es muy probable que no se pueda realizar, o en el caso de que requiera decisiones de las que la dirección de la sociedad sea responsable. Sin embargo, estos servicios no están generalmente prohibidos si son necesaria y se realizan dentro de la auditoría estatutaria. Si bien existen multitud de servicios prohibidos, los mismos son contenidos en el caso de que se apliquen las

salvaguardas apropiadas. En cuanto a los desgloses en cuentas anuales, se requiere a las sociedades el desglose por tipología de servicio recibido del auditor (Ratzinger-Sakel, 2015).

España

En España, con la aplicación de la nueva Directiva se han restringido los servicios que pueden prestar los auditores, pero sin embargo muchos de ellos se pueden prestar siempre y cuando se den las salvaguardas necesarias. En este sentido, la prestación de servicios está permitida siempre y cuando el auditor no se encuentre en el seno de la toma de decisiones, sino que simplemente concluyan determinados aspectos sobre el trabajo realizado. Asimismo, todo servicio prestado por el auditor debe ser aprobado por la comisión de auditoría. En cuanto a los desgloses, los mismos son obligatorios, pero separando únicamente aquellos asociados a la auditoría, relacionados con la auditoría, servicios fiscales y otros servicios.

Así pues, recopilamos los servicios prohibidos por países en la siguiente tabla.

Tabla 3: Comparativa de servicios prohibidos entre países de la Unión Europea

Directiva Europea	Francia	Alemania	Reino Unido	España
<ul style="list-style-type: none"> - Servicios fiscales (*) - Participación en el proceso de toma de decisiones del cliente de auditoría (**) - Contabilidad y preparación de estados financieros (**) - Servicios de nómina - Diseño e implementación de sistemas de control interno o tecnología de la información financiera (**) - Servicios de valoración (*) - Servicios legales - Encargo de auditoría interna - <i>Corporate finance</i> y <i>financing services</i> - Servicios de recursos humanos 	<ul style="list-style-type: none"> - Servicios que requieran que el auditor prepare documento para el cliente que estén sujetos a evaluación en la auditoría. - Participación en el proceso de la toma de decisiones del cliente de auditoría - Selección del personal clave del cliente - Servicios legales - <i>Finance management</i> - Contabilidad y preparación de estados financieros - Auditoría de activos o fusiones - Implementación de sistema de control interno - Servicios de valoración y servicios actuariales - Diseño e implementación de sistemas de información financiera - Decisiones en relación con aspectos legales, financieros, o fiscales - Actividades <i>outsourcing</i> - <i>Corporate finance</i> y <i>financing services</i> - Representación del cliente ante expertos 	<ul style="list-style-type: none"> - Contabilidad y preparación de estados financieros - Servicios de auditoría interna - Gestión y servicios financieros - Servicios actuariales u otros servicios de valoración <p>Servicios prohibidos adicionales para entidades de interés público:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Servicios legales y fiscales - Diseño e implementación de sistemas financieros 	<ul style="list-style-type: none"> - Servicios relacionados con la auditoría financiera (*) - Servicios de auditoría interna - Encargos relacionados con tecnología de la información - Servicios de valoración - Servicios de valoración actuarial - Servicios fiscales - Servicios de colaboración en litigios - Servicios legales - Encargos en relación con la contratación de personal y remuneraciones - Actividades de <i>corporate finance</i> - Encargos relacionados con transacciones - Asesoramiento en reestructuraciones - Servicios de contabilidad 	<ul style="list-style-type: none"> - Servicios de tecnología de la información financiera - Preparación de documentos contables y estados financieros - Servicios de auditoría interna - Servicios de valoración - Servicios actuariales - Servicios de contratación de altos directivos - Servicios de <i>corporate finance</i> - Servicios de abogacía - Servicios de expertos y <i>litigation</i> - Servicios fiscales - Servicios que supongan la toma de decisiones o participar en la toma de decisiones en nombre del cliente - Servicios que sea revisados en el marco de la auditoría financiera
<p>(*) Estos servicios pueden ser parcialmente realizados si se cumplen determinados criterios</p> <p>(**) Generalmente incompatables, prohibido incluso para las entidades de la red.</p>			<p>(*) Permitido con determinadas salvaguardas</p>	

Fuente: Elaboración propia a partir de Ratzinger-Sakel, 2015

En cuanto al resto de reformas aplicadas, las mismas han sido adaptadas de manera más o menos unitaria por todos los países miembros de la Unión Europea, pero exclusivamente para las Entidades de Interés Público.

2.2. Los honorarios del auditor

En este apartado, el objetivo es obtener una visión global de los honorarios que pueden facturar los auditores, bajo que formatos y asimismo entender la evolución de los honorarios de las auditorías a lo largo de los años.

2.2.1. Definición

El auditor puede recibir principalmente dos tipos de honorarios, ya sean los honorarios por auditoría o los honorarios por servicios distintos a la auditoría. En la práctica, generalmente dichos honorarios son calculados en base a las horas pasadas por los equipos considerando el coste hora de las personas que han sido dedicadas a estos encargos.

Honorarios de auditoría

La literatura sobre los honorarios de los auditores comienza con el modelo propuesto por Simunic en 1980. En esta primera literatura, los honorarios del auditor son contemplados como un coste del sistema contable del cliente que éste espera minimizar. Para el auditor, su problema consiste, en el contexto de un mercado competitivo, en establecer un precio óptimo por sus servicios que dé cobertura a los costes que ha de asumir por afectar recursos a la tarea que se le encomienda y que le compense de los posibles efectos adversos derivados de la existencia de errores materiales que pudieran detectarse por terceros en los estados financiero del cliente sin que el auditor los detectase en el curso de su trabajo (Simunic, 1980).

En el caso de los honorarios del auditor, el importe de la remuneración, o la forma de calcularla, debe fijarse anualmente y antes del inicio de la auditoría en función de la naturaleza y la importancia de las operaciones a realizar y deberá abarcar toda la duración del servicio. Esta retribución debe ser acordada con administradores. El auditor no deberá recibir ninguna otra retribución por la realización de este servicio, pero sin embargo los honorarios pueden verse alterados si aparecen situaciones no planificadas. Un auditor de

cuentas debe poder demostrar que los honorarios por un encargo de auditoría son los adecuados para cubrir la dedicación del tiempo y el personal cualificado adecuados al trabajo y el cumplimiento de todas las normas de auditoría (Fernández Rodríguez, 2013).

En cuanto a cómo se determinan los honorarios de auditoría, existen diversas relaciones que destacamos a continuación:

- Determinados autores han encontrado una relación estadísticamente significativa con la dimensión de la empresa y con variables representativas tanto de la complejidad del trabajo como la percepción del riesgo del auditor (Firth, 1997 en Monterrey, 2007).
- Otros autores documentan que, en Estados Unidos, los honorarios guardan una estrecha relación con los factores de riesgo percibidos por el auditor, de modo que las entidades cuyas características corporativas dibujan un perfil de riesgo significativo, tanto de naturaleza financiera como de litigios para el propio auditor, los honorarios son significativamente más elevados, hecho que vendría explicado por un aumento de horas de trabajo del auditor pero no por un incremento del precio por hora facturado a éste (Bell et al., 2001 en Monterrey, 2007). En esta misma línea han concluido otros autores, pero en el caso de sociedades de Reino Unido (Seetharaman et al, 2002 en Monterrey, 2007).

A grandes rasgos, a la hora de establecer los honorarios de auditoría, la firma de auditoría se basa en los riesgos detectados en las sociedades a auditar y en paralelo, cuantifica también el riesgo reputacional y de responsabilidad de realizar la auditoría de las cuentas anuales de una sociedad. De cualquier manera, y en base a estas definiciones, los honorarios asociados a la auditoría son justificables en base a hechos objetivos y conocidos por los administradores que pueden valorarlo.

En este apartado queremos destacar determinadas reflexiones que se pusieron encima de la mesa en el momento de la publicación del Libro Verde a finales del año 2010 y en relación con los honorarios del auditor. En este proceso se solicitó la opinión a diversos colectivos

sobre diferentes aspectos relacionados con la independencia del auditor y que se hicieron públicos en septiembre 2011 (Fernández Rodríguez, 2013). El Libro Verde cuestionó si existía un conflicto por el hecho de que el auditor fuera nombrado y remunerado por la entidad auditada y si estaba justificado el nombramiento por un tercero en determinados casos. Globalmente, la mayoría de los encuestados concluyeron que, mediante los códigos de ética y los comités de auditoría, existían garantías suficientes para hacer frente a cualquier riesgo potencial que pudiera afectar la independencia. La gran mayoría de encuestados rechazó la designación por terceros salvo en casos excepcionales como por ejemplo la participación de un tercero de vetar la designación de un auditor (Libro Verde, 2010). Asimismo, también se preguntó sobre la cuestión de si habría que regular el nivel máximo de honorarios de una sociedad de auditoría percibidos por un solo cliente. A esta cuestión, la profesión auditora apoyó el establecimiento de un límite a los honorarios percibidos de un cliente como porcentaje del total de los honorarios y la mejora de la transparencia (Libro Verde, 2010). Estos límites, años después, han sido marcados mediante la Directiva Europea.

Honorarios por servicios distintos a la auditoría

El auditor, además de percibir honorarios por sus servicios de auditoría, puede percibir honorarios por servicios distintos de la auditoría que sean compatibles en base a la legislación con la auditoría. Diversos autores trabajan sobre la idea de que los servicios de auditoría no son más que un conducto para suministrar servicios con un mayor margen tales como los de consultoría (Ruddock, 2006; Ferguson, 2014).

Con respecto a la determinación de los honorarios por servicios distintos a la auditoría, muchos autores se basan en que los mismos son determinados al mismo tiempo que los honorarios de auditoría existiendo una interdependencia entre los mismos. Un ejemplo es el análisis realizado por Simunic en 1984 dónde concluye que las empresas que contratan servicios adicionales con el auditor asumen costes por auditoría más elevados que las que

no lo contratan lo que, en su opinión, es consistente con la existencia de información compartida y economías de escala (Simunic, 1984 en Monterrey, 2007). Sin embargo, otros estudios demuestran que no existe interrelación alguna entre ambos servicios y que los honorarios son marcados de manera independiente (Davis et al, 1993 en Monterrey, 2007).

Destacamos que un auditor de cuentas debe poder demostrar que su independencia no se ve comprometida por la prestación a un cliente de auditoría de servicios distintos a la auditoría, por los que recibe una remuneración desproporcionada con respecto a los honorarios percibidos por los servicios de auditoría estatutaria. Los requisitos de información pública deben permitir que un tercero razonable e informado se forme una opinión sobre el grado de cualquier desequilibrio entre los honorarios de la auditoría estatutaria y otros honorarios. Para facilitar esta evaluación, los honorarios percibidos por servicios distintos a la auditoría legal se desglosan en categorías amplias reflejando las diversas clases de servicios que pueden haberse prestado (Fernández Rodríguez, 2013).

Cuando los honorarios totales procedentes de un cliente de auditoría representan una parte importante de los honorarios totales de la firma, de una oficina de la firma, o del socio encargado del cliente, surgen amenazas de interés propio o intimidación. El auditor tendrá que evaluar cualquier amenaza existente y se aplicarán las salvaguardas en caso necesario. Cuando el cliente de auditoría es una EIP, si durante dos años consecutivos los honorarios de un cliente de auditoría y de sus entidades vinculadas, superan el 15% de los honorarios totales recibidos por la firma, la amenaza es tan significativa que no se podrá continuar con el cliente a menos que se informe a los responsables del gobierno de la entidad y se trate con ellos la salvaguarda a aplicar. Debería plantearse la revisión previa, o posterior a la emisión del informe de auditoría, realizada por el profesional que no pertenezca a la firma que emite la opinión de auditoría o por un organismo regulador de la profesión (Fernández Rodríguez, 2013).

2.2.2. Evolución histórica de los honorarios

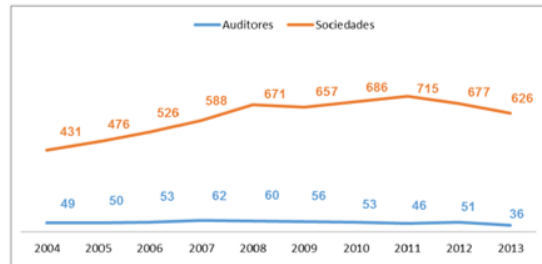
En este apartado, el objetivo es analizar la evolución histórica de los honorarios para entender cómo ha ido evolucionando y contextualizar las tendencias.

A nivel mundial, es difícil obtener referencias de la evolución de los honorarios de los auditores, sin embargo, a través de la literatura obtenida sí que se observó un crecimiento muy elevado de los servicios distintos a la auditoría durante la década de los 90. En consecuencia, a dicha evidencia de la SEC y junto al caso Enron, se procedió a la regulación y control de los mismos (Levitt, 2000). Posteriormente y como consecuencia de los cambios normativos que tuvieron lugar, se sabe también que, como consecuencia del incremento de la carga de trabajo y responsabilidades del auditor, las grandes firmas, elevaron significativamente los honorarios facturados a sus clientes debido al trabajo adicional que podía suponer el mismo y un ejemplo sería cuando se implantó la Ley Sarbanes-Oxley en Estado Unidos. En este caso, PriceWaterHouseCoopers experimentó un aumento del 134% de sus honorarios durante 2004 en sus honorarios de auditoría debido al trabajo adicional puesto por la nueva normativa, lo que necesariamente implicó un aumento de sus ganancias (Parker, 2005 en Monterrey, 2007).

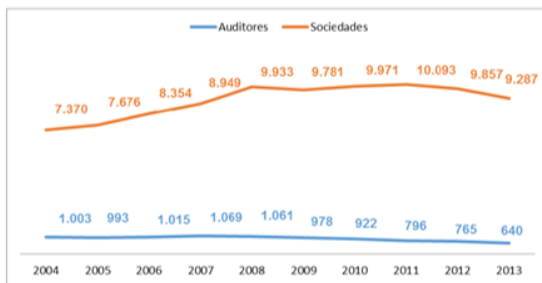
En esta línea nos vamos a centrar en la revisión de los honorarios de auditores en España. A lo largo de los años y tal y como indica Palazuelos en un estudio del año 2015, y como se presenta en las siguientes ilustraciones, se ha observado desde 2007 un importante descenso en la facturación de las auditorías, las horas dedicadas a las mismas y en consecuencia, al facturación del coste/hora. En concreto, este estudio presenta una disminución del 72,2% de la facturación total, de un 67% de las horas facturadas y del 3,6% en el precio de hora facturada. Esto constituye un elemento más que demuestra las dificultades vividas por el colectivo en los últimos años y principalmente desde el inicio de la crisis en España a finales del año 2007 (Palazuelos, 2015).

Ilustración 5: Evolución de la facturación, horas y coste/hora de la auditoría en España

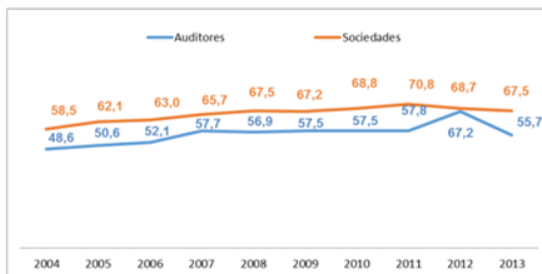
Evolución de la facturación (millones de euros)



Evolución de la facturación (miles de horas)



Evolución de la facturación (euros/hora)



Fuente: Palazuelos, 2015

En cuanto a las sociedades que prestan los servicios de auditoría, en este mismo estudio aprecian una clara evolución positiva desde 2004 al 2011, momento en el que se produce un cambio en la tendencia alcista de la facturación total, del número de horas facturadas y del precio de la hora facturada. A diferencia de los autores individuales, el efecto de la crisis en las sociedades de auditoría se evidencia con cierto retraso, debido fundamentalmente a la aprobación y entrada en vigor con fecha 1 de enero de 2008 del Nuevo Plan General de Contabilidad. Este hecho supuso un incremento de las necesidades de las empresas al elaborar y formular su información financiera a través de las cuentas anuales, siendo las

sociedades de auditoría una de las principales fuentes de consulta y asesoramiento en esta tarea (Alonso Ayala, 2008 en Palazuelos, 2015).

En base a los datos de honorarios de 2005 al 2014 obtenidos del ICAC, se pone de manifiesto que, en ambos casos, el mercado de auditoría en España está dominado por los auditores individuales y las sociedades de auditoría de mayor tamaño. En el caso de los primeros, en la actualidad el 30,8% de los auditores individuales facturan más de 30.000 euros, acaparando el 71, 2% del total de la cuota de mercado de este colectivo. En el caso de las sociedades de auditoría esta situación es aún más pronunciada, ya que el 0,7% de ellas facturan más de 6.000 millones de euros, teniendo la cuota del 67,9% (Palazuelos, 2015). A través de estos resultados se evidencia en el momento actual una clara concentración del mercado de auditoría en España (García Benau et al., 1998 en Palazuelos, 2015), con una situación de oligopolio marcado por el poder de las Big4. Esta situación ha sido muy discutida en los últimos años, debido a los importantes riesgos sistemáticos que se originan ante el posible supuesto de que una de estas cuatro grandes firmas pudiera quebrar (El País 2013 en Palazuelos, 2015), debate que se ha intensificado recientemente durante el proceso de reforma emprendido con la aprobación del Proyecto de Ley de Auditoría de Cuentas (Expansión, 2015 en Palazuelos, 2015).

En este sentido y como hemos visto, en esta última etapa y debido a los cambios normativos que han tenido lugar, encontramos un estudio, basado en encuestas a auditores en enero de 2017 que concluye que los auditores opinan de forma mayoritaria, que la independencia se ha ido tratando de un modo cada vez más restrictivo, produciendo una mayor concentración del mercado. Por otra parte, ha generado un endurecimiento del régimen sancionador, así como el incremento de la responsabilidad del auditor. Respecto a los costes derivados de la formación y los controles de calidad, opinan que no han podido ser repercutidos en los honorarios, y como consecuencia, se ha puesto en peligro la rentabilidad y la viabilidad económica del servicio, en especial para los auditores individuales y las pequeñas firmas de auditoría (García Hernández, 2017).

Otro aspecto que se destaca también es la competencia cada vez mayor por el negocio de auditoría y, sobre todo, por las auditorías de grandes sociedades de prestigio, es también motivo de inquietud. Sin duda, la competencia a veces lleva a presentar ofertas bajas o incluso por debajo de los costes reales. En este sentido y ya en la nueva regulación se ha puesto de manifiesto una nueva herramienta que es el concurso público. El procedimiento del concurso, garantiza la transparencia y la competencia, no debe dar lugar a que los auditores cobren unos honorarios que no les permitan desarrollar su trabajo con arreglo a criterios profesionales. Algunos observadores infieren que los concursantes seleccionados para equilibrar el coste total de la auditoría pueden prestar, adicionalmente otros servicios de asesoramiento de otro tipo (Libro Verde, 2010).

Por todo ello, es evidente que la evolución a la baja es un aspecto de gran preocupación para la profesión y que influido también por los cambios normativos que han tenido lugar en los últimos años que implican una mayor involucración de los auditores y cada vez más, se requiere una involucración de profesionales técnicos y con experiencia, capaces de sobrellevar las transiciones y los retos propuestos. Así pues la tendencia es que las compañías cuenten con auditores mejores preparados y con nuevas responsabilidades, no se puede obviar el debate sobre sus honorarios. En términos comparativos, en España las tarifas están por debajo de otros países de nuestro entorno, lo que no ayuda en la evolución hacia un modelo más completo y avanzado. La reducción anómala de los honorarios va en contra de la profundización, de la calidad y de la mejora continua del trabajo. Ante un incremento de la complejidad de los negocios, la aportación de valor del auditor debe ser mayor y, en consecuencia, el precio de la auditoría.

Para ver la comparativa y poder dar evidencia a la afirmación de que los honorarios en España con respecto al resto del mundo, son sustancialmente inferiores, recopilamos un artículo de Adela Vila, directora del departamento internacional del ICJE, publicado en la revista Auditores en Julio 2015. En esta entrevista, Adela Vila, pone de manifiesto que la revista Journal of Accountancy, a final del 2014, hizo públicos los resultados de la encuesta

anual de Financial Executives International, sobre auditoría. En esta encuesta, que se realiza entre ejecutivos financieros de empresas (no entre miembros de la profesión) se indicaban unos honorarios por hora medios de 249 dólares para empresas cotizadas, 179 dólares para empresas privadas, y 149 dólares para entidades sin ánimo de lucro, en Estados Unidos, en el año 2013. Sin traducir estas cifras a la moneda europea, se aprecia una diferencia más que notable con los 67 euros que, como media, tal y como indica el ICAC, se facturó la hora de auditoría en España para el mismo año. Estas diferencias no solo se observan con Estados Unidos, también en el seno de la Unión Europea y globalmente. Asimismo, afirma que a pesar de que los estudios consultados no nos permiten ofrecer cifras de los honorarios por hora, se puede afirmar, sin temor a equivocarse, que en España los honorarios son de los más bajos de la Unión Europea, aunque no sólo en España sea éste un tema de preocupación entre los profesionales. En esta línea, el IFAC en su encuesta anual a firmas de auditoría de pequeña y mediana dimensión que prestan servicios especialmente a las PYME, concluye que la presión por reducir los honorarios es la segunda causa de mayor preocupación entre los participantes de dicha encuesta y, por regiones, la primera en Europa. Esta conclusión se ve corroborada por los resultados de otra encuesta, la realizada por el International Accounting Bulletin en 2014 sobre auditoría. En esta última, hecha pública en enero del año 2015, el 64% de los encuestados declararon haber observado un aumento constante de la presión a la baja de los honorarios durante los últimos tres años. Las causas aludidas, según esta encuesta, vienen tanto de los clientes como los propios profesionales. Entre las primeras, la necesidad de recortar gastos, la consideración de la auditoría como una mercancía y la dificultad para ver su valor. Entre las segundas, estrategias para mantener al cliente o la infravaloración por los propios competidores del mercado (Vila, 2015).

En este sentido, y a modo de resumen, hay muchos factores que hacen que la evolución de los honorarios de la auditoría sea motivo de preocupación para la profesión y reguladores, y los mismos son de forma resumida:

- Los honorarios de auditoría en España son los menores a nivel mundial lo que hace que se cuestione la calidad de la auditoría y, asimismo, hace que en el caso de auditorías internacionales de grupos españoles, los honorarios de filiales extranjeras representen una parte muy significativa de los consolidados del grupo.
- La regulación cambiante hace que los auditores tengan mayores requerimientos y responsabilidad, en consecuencia, riesgo, de cara al mercado, motivo por el cual, y debido al trabajo adicional requerido, los mismos deberían ir al alza, en contra de lo que se ha vivido.
- La visión de la auditoría para los clientes se percibe como un trabajo que no aporta valor añadido alguno y un requerimiento legal sin resultado palpable alguno.
- La concentración del mercado y la gran competencia, hace que los honorarios vayan a la baja en contra de las horas a incurrir debido a los mayores requerimientos y, en consecuencia, cuestionando una vez más la calidad de la auditoría. La concentración supone un riesgo también de cara a la quiebra de algunas de esas sociedades.
- Finalmente, la caída de honorarios del auditor, en ocasiones hace que el mismo obtenga mayor margen a través de servicios distintos a la auditoría que ponen en duda la independencia del auditor.

Todo ello implica que, en los próximos años, y debido de nuevo a los cambios normativos, los honorarios de los auditores y la evolución del mercado esté sujeto a gran expectación.

2.2.3. Regulación sobre honorarios

En relación sobre la regulación de honorarios, al margen de incompatibilidades detalladas anteriormente, existen relativamente pocas restricciones y que detallamos a continuación.

La Comisión Europea mantienen las siguientes recomendaciones en relación con los honorarios de auditores (Fernández Rodríguez, 2013):

- Son inaceptables los acuerdos sobre los honorarios contingentes, es decir, en los que el importe de la remuneración dependa de los resultados del servicio prestado. Esto es

consecuencia a que se incrementan las amenazas de interés propio y abogacía, a las que se les atribuye un nivel inaceptable de riesgo de independencia.

- No se debe permitir y, por lo tanto, se debería de poder demostrar que no existe dependencia financiera con el cliente. Se considera que existe dependencia financiera cuando los honorarios totales percibidos de un cliente de auditoría y de sus afiliados constituyen un porcentaje indebidamente alto del total de los ingresos anuales durante el periodo de cinco años. Esta prohibición se extiende a la red de auditoría.
- Si existen honorarios pendientes pueden considerarse como un préstamo, creando un interés financiero con el cliente. En este caso se debe evaluar el nivel de amenaza y tomar cualquier medida necesaria.

Asimismo, los honorarios prestados por auditoría y aquellos honorarios distintos de la auditoría prestados tanto por el auditor como por sociedades de su red, deben ser comunicados al ICAC anualmente.

Finalmente, otro de los requerimientos que permite dar una mayor transparencia al mercado es la obligación, como ya hemos comentado anteriormente de desglosar los honorarios prestados, ya sea de auditoría o distintos de auditoría, en las cuentas anuales de las sociedades que, a su vez, en caso de cumplimiento de umbrales, están auditadas por los auditores.

2.3. Las nuevas normativas en relación con la independencia

En los últimos años se ha puesto en marcha distintas normativas que como hemos visto adaptan la Directiva Europea a España. En este punto repasamos a gran nivel las reformas que han tenido lugar y el impacto que pueden tener en los próximos años.

2.3.1. Las nuevas normativas

Las nuevas normativas que han tenido lugar y con impacto en relación con la independencia del auditor y transmitir una mayor independencia al mercado, están incluidas tanto en la LAC del año 2015 así como en la aplicación de las NIA's.

En primer lugar, resumimos los principales cambios determinados por el nuevo marco regulatorio mercantil que se completó en el año 2015 mediante la nueva Ley de Auditoría de Cuentas, la LAC, y que implicó relevantes cambios internos en las funciones organizativas de todas las empresas pero que afectó principalmente a aquellas Entidades de Interés Público. Con la aprobación de la LAC, las sociedades dispusieron de menos de un año, hasta junio 2016, para adaptarse al nuevo entorno regulatorio. La finalidad de esta nueva LAC, fue recuperar la confianza de los usuarios en la información económico financiera que se audita y asimismo reforzar la calidad e independencia de las auditorías. La LAC transpone la Directiva europea al mismo tiempo que recoge las opciones elegidas por España en relación con el Reglamento europeo de auditoría aprobado junto con la Directiva (Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas, 2015). A continuación, repasamos las principales novedades:

- Rotación obligatoria de la firma de auditoría cada 10 años y para ellos se establecen diferentes periodos de transición en función de los años que lleve la firma de auditoría prestando el servicio a la Entidad de Interés Público. En caso de una auditoría conjunta, se permite una prórroga de 4 años. Asimismo, también se establece la rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría cada cinco años, frente a los siete actuales.
- Comisión de auditoría para las Entidades de Interés Público que contribuya a reforzar su protagonismo e independencia. Así pues, mediante la LAC también se establece las funciones de esta comisión, así como quien la debe componer. Día a día, y con el paso de los días, se establece y se obtiene más información sobre las funciones de esta Comisión de auditoría, así como de las buenas prácticas que debe desarrollar. Asimismo,

nace la obligatoriedad de que el auditor emita un informe a la comisión de auditoría dónde se recoja los principales aspectos de su trabajo.

- Servicios distintos a la auditoría quedan restringidos tanto en su tipología como en su importe. El objetivo es reforzar la independencia puesto que la firma auditora no podrá prestar determinados servicios desde el inicio del periodo auditado. La empresa auditora podrá prestar servicios permitidos hasta un límite del 70% de la media de los honorarios de los tres últimos ejercicios consecutivos por la auditoría legal, y asimismo todos los honorarios deberán ser aprobados por la comisión de auditoría.
- Información contenida por el informe de auditoría que deberá, con el fin de mejorar la transparencia, contar con más información y detalle de las cuentas analizadas, por ejemplo, con la inclusión de los riesgos identificados. Este aspecto queda desarrollado en mayor detalle en la NIA correspondiente.

En segundo lugar, hacemos un breve repaso sobre las NIA's que vienen a sustituir las Normas Técnicas de Auditoría y que a la fecha del presente trabajo ya se encuentran en funcionamiento:

- Control de calidad interno: mediante la NIA 220, se establece determinada metodología con el objetivo de establecer el riesgo y el trabajo para cada encargo. Su objetivo es abordar la metodología a abordar por la firma durante la ejecución de los encargos y establecer la responsabilidad del socio del encargo en la dirección, supervisión, realización y revisión del control de calidad del encargo.
- Comunicación con los órganos de gobierno: mediante la NIA 260 se establece el requerimiento de que el auditor comunique a los administradores tanto los hallazgos significativos de sus trabajos como aspectos relativos a la evaluación de la independencia del auditor, o incluso ajustes detectados, todo ellos con el objetivo de que los administradores no puedan aducir con posterioridad que desconocían y en consecuencia asumiendo la plena responsabilidad de las mismas.
- El enfoque basado en el riesgo: en este sentido, las NIA pretenden que los riesgos sean el eje sobre el que pivota toda la auditoría y que el auditor diseña su trabajo como

respuesta a los mismos. Así pues, en la NIA 330 se establece que el auditor tiene que dar respuesta a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones de modo que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente.

- Comunicación de los ajustes no contabilizados por la sociedad a los administradores y dirección: en este sentido, la NIA 450 establece el requerimiento de incluir en la carta de manifestaciones un detalle de los ajustes detectados y no contabilizados por la sociedad.
- Nuevos informes de auditoría: este es una de las modificaciones más relevantes y es el cambio de la estructura del informe que pasa a ser iniciado con la opinión y por el que se deberá desglosar la cuestiones clave de la auditoría, así como se amplían la responsabilidad de los auditores y administradores. Todo ello incluido en la NIA-700.
- Otros detalles toman relevancia con la aplicación de las NIA tales como las operaciones con partes vinculadas o el tratamiento de hechos posteriores.

Todos estos aspectos hacen que estos años, y también el 2017 esté sujeto a numerosos cambios relevantes con una mayor transparencia del auditor que abre al público su trabajo y asimismo obtiene una mayor comunicación con administradores.

2.3.2. El concepto de la rotación del auditor

Dado su relevancia y la implicación que tiene con el tema de la independencia del auditor, tratamos en este apartado, el concepto de la rotación del auditor y los impactos que ello supone. Adicionalmente este aspecto es de los pocos que por el momento no se encuentran implementados.

Una de las principales adaptaciones es que, la duración máxima del encargo inicial combinado en su caso con las prórrogas posteriores no podrá exceder de una duración máxima de 10 años (Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas, 2015). Esto implica que una sociedad puede estar auditada por un auditor distinto cada 10 años lo que supone una rotación elevada y muchos autores se plantean si esta rotación es buena para la calidad de la auditoría puesto que la duración de los contratos de auditoría también hace que

mejore la calidad de los trabajos (Bell, 2015), sin embargo, sí que es cierto que otros autores consideran que la rotación es buena puesto que a lo largo de la vida de un mandatos, existe una fuerte identificación entre cliente y auditor que hace que los auditores sucumban a la presión del cliente (Bamber, 2007).

No obstante, lo anterior se contempla la posibilidad de ampliación del periodo de duración máxima de 10 años en los siguientes supuestos (Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas, 2015):

- Por auditoría conjunta: una vez finalizado el período de contratación máximo de 10 años, podrá prorrogarse dicho periodo hasta un máximo de 4 años adicionales, siempre que haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente en este periodo adicional.
- Cuando por recomendación del comité de auditoría, el órgano de administración o supervisión, de conformidad con el Derecho nacional, propone a la Junta General de accionistas la prórroga del encargo y la propuesta es aprobada.
- Mediante la solicitud a la autoridad competente: bajo determinadas circunstancias y con carácter excepcional la Entidad de Interés Público podrá solicitar al ICAC una prórroga adicional de un máximo de dos años.

Finalizado el período máximo, ni el auditor legal o sociedad de auditoría ni, en su caso, ninguno de los miembros de las redes de éstos dentro de la Unión Europea, podrán realizar la auditoría legal de la misma Entidad de Interés Público hasta que hayan transcurrido 4 años.

Para la implantación de esta rotación en las Entidades de Interés Público, la Directiva Europea establece un régimen transitorio que indica que (Directiva 2014/56/UE, 2014):

- A partir de junio de 2020, una Entidad de Interés Público no puede asumir ni prorrogar un encargo de auditoría con un auditor legal o con una sociedad de auditoría si éstos

han estado prestando servicios de auditoría a la citada sociedad, durante 20 años consecutivos en la fecha de entrada en vigor del Reglamento de la Unión Europea con fecha 17 de junio de 2014.

- A partir de junio de 2023, una Entidad de Interés Público no puede asumir ni prorrogar un encargo de auditoría con un auditor legal o con una sociedad de auditoría si éstos han estado prestando servicios de auditoría a la citada sociedad, durante 11 años o más, pero menos de 20, consecutivos en la fecha de entrada en vigor del Reglamento de la Unión Europea con fecha 17 de junio de 2014.
- Encargos de auditoría asumidos antes del 16 de junio de 2014 pero que sigan vigentes a 17 de junio de 2016: Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados anteriores, estos encargos podrán seguir siendo aplicables hasta que finalice el período de duración de máximo de 10 años y, en su caso, la prórroga de 4 años con coauditoría.

En este sentido, en España, ya tienen lugar las principales consecuencias de esta Ley y en los próximos años se espera una gran tendencia al cambio de auditores, por ejemplo, en entidades cotizadas y Entidades de Interés Público, dónde Deloitte mantenía una duración de más de 20 años con muchas de ellas. Esta tendencia ya se ha iniciado con el Banco Santander que, en el 2015, hizo público que, en línea con las recomendaciones de gobierno corporativo en materia de rotación del auditor externo, cambiaba de auditor (ver anexo 3).

Casualmente, existen dos estudios empíricos realizados sobre muestras de sociedades españolas que versan sobre la independencia del auditor y la calidad de auditoría en un entorno dónde existe rotación. A continuación, nos permitimos revisar dichos estudios con el objetivo de estudiar el posible impacto de esta rotación.

Entre los años 1988 y 1995, en España, la rotación de las firmas de auditoría cada 9 años se instauró, sin embargo, en marzo de 1995 mediante la Ley de sociedades de responsabilidad limitada de 1995, dicha normativa quedó abolida y nunca se instauró. A pesar de ello, durante esos años, las firmas y el mercado se comportaron en un entorno de rotación de la

firma y fue una ocasión única para hacer un estudio sobre el tema. Dicho estudio fue realizado por Emiliano Ruiz-Barbadillo en el ejercicio 2009. Mediante este análisis empírico, el autor quería probar si la propensión del auditor a emitir informes con *going-concern* en compañías en dificultades, era más elevado en un contexto legislativo de rotación obligatoria con respecto a un contexto de no rotación y si ese hecho era debido a su voluntad de proteger su reputación. Mediante este análisis el autor asocia la independencia del auditor a la propensión de emitir informes con *going-concern*. Para ello, se tomó una muestra de sociedades y sus cuentas anuales de los ejercicios de 1991 y 2000 y se observó el comportamiento del auditor en ambos periodos. Como conclusión a este trabajo, el autor no encontró evidencias que sugestionasen que en un contexto de rotación obligatoria de auditores existiesen una más elevada probabilidad a emitir informes *going-concern*. Asimismo, el autor observó que el incentivo del auditor en proteger su reputación impacta positivamente en la emisión de informes de *going-concern*, mientras que el incentivo del auditor para retener al cliente no impacta en sus decisiones ni en el contexto de rotación obligatoria (Ruiz-Barbadillo, 2009). Así pues, en base a este estudio, la independencia del auditor no se ve alterada entre un entorno de rotación del auditor con respecto a un contexto de no rotación.

Asimismo, Juan Monterrey en el año 2007 realiza también un análisis empírico sobre el análisis de la rotación en una muestra de sociedades en España. En este caso, el autor deseaba probar si la mayor rotación del auditor y la menor dependencia económica a su cliente favorecía la calidad de la auditoría asociada también a la independencia del auditor. La muestra de este estudio eran sociedades españolas entre los años 2003 a 2005 y en este caso se tomaba como principal indicador de la independencia del auditor, las potenciales acumulaciones discrecionales de las sociedades auditadas. Mediante este análisis el autor probó que la calidad de la información contable se veía reforzada a través de los años de mandato del auditor y que no se veía afectada por la prestación de servicios distintos de auditoría. Asimismo, el autor afirmó que la rotación ejercía un efecto negativo en la calidad de la información contable (Monterrey, 2007).

Así pues y si tomamos como referencia los estudios empíricos descritos, la rotación instaurada en España y cuyos principales efectos empezamos a apreciar mediante cambios de auditores en importantes sociedades, tendría un efecto negativo en la información financiera y en la calidad de la auditoría y a su vez, previsiblemente, no mejorará la independencia del auditor.

2.3.3. Los impactos previstos de las nuevas normativas

Dentro del marco de reforma de regulación legal que está aconteciendo, se espera que el examen de estos y otros aspectos relacionados contribuya a explicar en mayor medida la situación actual de la auditoría y sus perspectivas de futuro, tema de enorme relevancia y preocupación a día de hoy para el conjunto de la profesión auditora (Puig de Travy, 2015 en Palazuelos, 2015).

La LAC por la que surgen las modificaciones anteriores, fue aprobada por mayoría absoluta del partido gobernante sin haber sido aceptada ninguna de las enmiendas realizadas por parte de los grupos políticos de la oposición y sin haber tenido en cuenta las opiniones de los auditores, siendo estos los más afectados. De todo ello se derivan numerosas quejas contra la misma. Asimismo, en la LAC existen aspectos no definidos que son de difícil comprensión para su adecuada implantación en las sociedades de auditoría, como por ejemplo todo aquello relacionado con la independencia del auditor, generando controversia. Además, se cree que las decisiones que se toman con esta nueva ley no tienen en cuenta las opiniones de los profesionales del sector, que son los principales afectados por la misma. Acerca de esta polémica y sobre la celeridad de esta ley, el diputado del Partido Popular, Rogelio Araújo explicó que no se consideró oportuno aceptar las enmiendas de la oposición porque la inclusión de las mismas supondría una merma en el objetivo de la transparencia de la LAC. Asimismo, la presidenta del ICAC insistió en mencionar que con la nueva ley está previsto que mejore la calidad de los servicios de auditoría sin embargo existían ya muchas quejas de que las modificaciones introducidas sirvan para este fin (Iturriaga, 2017).

Uno de los principales objetivos de la LAC es la de transparencia, calidad y confianza. A priori, estos objetivos deberían alcanzarse mediante la emisión de nuevos informes de auditoría largos en las que se ponga de manifiesto las cuestiones relevantes de la auditoría dónde se debe explicar, cuáles son y como han sido tratadas en el marco del trabajo de auditoría. Asimismo, el nuevo informe que debe emitir el auditor a la comisión de auditoría también va en línea de estos aspectos. Muchos de estos nuevos aspectos regulados supondrán un aumento de los costes de las auditorías que no tiene por qué traducirse en mejoras de la calidad de los trabajos realizados (Iturriaga, 2017).

Asimismo, otro de los impactos futuros posibles de esta nueva ley es la de la oposición entre las *Big4* y *Pymes*. Han existido muchas quejas por parte de los profesionales del sector acerca de que las nuevas medidas implantadas perjudicarían a las pequeñas y medianas sociedades de gran importancia en España, haciendo que su tarea se vea cada vez más difícil al estar altamente regulada. Esto provoca que no sea posible introducir una mayor competencia en el mercado de la auditoría, concentrado en las *Big4*. Estas últimas se van a ver afectadas pues están obligadas a cambiar de clientes lo cual se considera que podría erosionar la independencia de los auditores. Es un hecho que la reducida dimensión de las compañías les resta competitividad, de ahí que no sea comprensible que la nueva ley ponga frenos a la constitución de redes de auditores, siendo algo vital para el desarrollo de las PYMES de auditoría en nuestro país (Iturriaga, 2017).

En cuanto a las incompatibilidades y la limitación de prestación de servicios distintos a la auditoría, también puede tener impacto en el corto plazo debido principalmente a que hay sociedades de auditoría que, debido a este duro régimen de incompatibilidades, ya se están planteando que quizás les conviene más ofrecer servicios distintos a la auditoría (El país, 2016 en Iturriaga, 2017). En este sentido, esta decisión de reconversión también cogerá peso debido al margen mayor de los servicios distintos a la auditoría con respecto a los márgenes de las auditorías (Ruddock, 2006).

En cuanto a los nuevos informes largos que se aplicarán a partir del 2017 y prescritos por la LAC, también se esperan consecuencias puesto que serán menos encorsetados y más descriptivos, pero, sin embargo, el lenguaje empleado y los puntos destacados pueden dar lugar a malas interpretaciones o dificultades de comprensión debido al lenguaje técnico utilizado.

Asimismo, otro impacto que tendrá la nueva LAC es el desarrollo de las co-auditorías, con éxito en otros países como Francia. Este concepto está vinculado a la rotación, aunque hay estudios que demuestran que la co-auditoría permite mejorar la calidad de las auditorías, además de la independencia de los auditores y evitar la excesiva concentración del sector. A pesar de ello, existen muchas quejas acerca de que, en España se ha desaprovechado la oportunidad de implantar esta técnica de forma adecuada. Según Mario Alonso, presidente del ICJE es un sistema que funciona muy bien en otros países y que en España su desarrollo es tímido (Iturriaga, 2017). Esta también tendrá previsiblemente un impacto en el coste de las auditorías y en la descentralización del mercado de la auditoría.

3. Desarrollo

3.1. Evaluación de la información

En este capítulo se presentan la metodología que hemos empleado, así como las herramientas y las fuentes empleadas para poder realizar el presente trabajo.

3.1.1. Metodología empleada

Como consecuencia de la historia de la auditoría y de la independencia, así como de los escándalos que han tenido lugar a lo largo del tiempo, numerosos autores e investigadores han escrito numerosa literatura en relación al tema de la independencia en la auditoría. Por ello, y para poder analizar la evolución de este tema, vamos a proceder a lo largo de este trabajo, a hacer una investigación de la literatura existente relacionada con el tema en cuestión. El objetivo será investigar sobre la independencia en la auditoría a través de

diversas técnicas, pero teniendo como principal eje la revisión de la literatura y en consecuencia realizando un análisis bibliométrico.

La bibliometría es una parte de la cienciometría que aplica métodos matemáticos y estadísticos a toda la literatura y a los autores y co-autores que la producen. Alan Pritchard (1969), fue el primero que definió el término bibliometría como la aplicación de los métodos estadísticos y matemáticos dispuestos para definir los procesos de comunicación escrita y la naturaleza y el desarrollo de las disciplinas científicas mediante técnicas y análisis de dicha comunicación. Dicho de otra manera, es la aplicación de tratamientos cuantitativos a las propiedades del discurso escrito y los comportamientos típicos de éste (Pritchard, 1969).

Asimismo, y a lo largo de los años, se han dado diversas definiciones sobre la bibliometría tales como:

- Ciencia que se centra esencialmente en el cálculo y en el análisis de los valores de lo que es cuantificable en la producción en el consumo de la información científica (López Piñeiro, 1972 en Ardanuy, 2012).
- Conjuntos de conocimientos metodológicos que permiten aplicar técnicas cuantitativas para conocer la producción, comunicación y uso de la información científica (Carrizo Sainero, 2000)
- Se corresponde a una disciplina que aplica esencialmente técnicas estadísticas al estudio de publicaciones científicas y de los elementos bibliográficos contenidos en las mismas, para conocer el comportamiento seguido por la ciencia y los científicos (Zulueta, 2006).

A grandes rasgos, los estudios bibliométricos se aplican para conocer entre otros, la producción científica de los investigadores, conocer la actividad científica de un país, conocer aquellos autores más productivos, o conocer el envejecimiento de la ciencia (Sancho, 1990 en Ardanuy, 2012).

La bibliometría se divide en dos áreas y que es la *descriptiva*, que trata principalmente aquellos aspectos más puramente cuantitativos tales como la distribución geográfica, la

temática, las fechas, y la *evaluativa*, que añade a la primera los estudios de evaluación de la actividad científica, lo que implica el uso de técnicas estadísticas y programas informáticos de mayor complejidad (Rubio, 1999). En este sentido y tal y como veremos en el apartado herramientas, dos de los programas utilizados en un análisis bibliográfico evaluativo es el Bibexcell y el Pajek.

Para obtener y extraer información cuantitativa de los documentos, se emplean una serie de indicadores. Estos indicadores permiten expresar cuantitativamente las características bibliográficas del conjunto de documentos estudiado, así como las relaciones existentes entre estas características. Estos indicadores son datos numéricos calculados a partir de las características bibliográficas observadas en los documentos publicados en el mundo científico o académico, o los que utilizan los usuarios de tales documentos, y que permiten el análisis de rasgos diversos de la actividad científica, vinculados tanto a la producción como al consumo de información. El indicador sintetiza una característica bibliográfica o una combinación de ellas utilizando un valor numérico que toma más interés cuando se puede comparar con observaciones de otros conjuntos de documentos y estudiar su evolución con el tiempo. Así pues, generalmente, aunque puede haber variaciones en función de los autores, se diferencian siete indicadores que son los de personal, de producción, de dispersión, de visibilidad o impacto, de colaboración, de obsolescencia y de forma y contenido (Ardanuy, 2012).

Indicadores personales

Este indicador indica las características personales del autor tales como la edad, el sexo, la posición profesional, el país, la afiliación institucional, etc. obteniendo la distribución porcentual en los trabajos de una publicación en serie, en una base de datos u otro conjunto de documentos. Derivados de estos indicadores se definen otros como el índice de aislamiento o porcentaje de referencias de una revista que corresponden al mismo país donde se publica.

Indicadores de producción

Estos indicadores se obtienen a partir del recuento de las publicaciones científicas. El número de las publicaciones suele considerarse una medida de la actividad científica por la cantidad de las publicaciones producidas por un autor, un departamento o un grupo de investigación, una institución, una disciplina o un país durante un período de tiempo determinado. Esto permite establecer un ranking según el nivel de producción de los autores y otros elementos obtenidos por agregación que se puedan comparar. Asimismo, a partir de los datos de productividad de los autores estudiados, pueden obtenerse indicadores como el número medio de trabajos por autor o el número medio de autores por trabajo, así como los respectivos indicadores estadísticos de dispersión.

Indicadores de dispersión

Los indicadores de dispersión determinan que publicaciones constituyen el núcleo de la disciplina. Para ello frecuentemente se recurre a considerarlo aquellas que acumulan un 50% de las citas.

Indicadores de visibilidad o impacto

Los indicadores de visibilidad e impacto miden la influencia de los autores y de los trabajos publicados y son las magnitudes más conocidas de la bibliometría dado el efecto directo que tienen sobre las carreras profesionales de los investigadores. Buena parte del sistema de promoción y asignación de recurso de la comunidad científica y académica en los países más desarrollados se base en la estimación de la productividad del investigador y de la influencia de su labor. Se presupone que la obtención por parte de un autor de un mayor número de citas, o de enlaces, responde a una mayor influencia y, por tanto, que su trabajo es más valioso. Igualmente, una frecuencia relativa más alta de citas de una publicación implica un mayor prestigio, tanto para los editores como para los autores que escriben en ella. El indicador más imple es el del número total de citas recibidas.

Indicadores de colaboración

Los indicadores de colaboración miden las relaciones existentes entre los productores científicos que han terminado con la publicación conjunta de resultados. Este indicador puede contabilizarse como la proporción de trabajos con dos, tres o más autores e identificarse aquellos individuos o instituciones que más han publicado conjuntamente. Una opción más compleja es el análisis de la red social que se establece entre los autores que publican conjuntamente. El análisis de las redes sociales permite también estudiar la cocitación que se corresponde al fenómeno por el cual dos o más autores son citados conjuntamente dado que trabajan en una misma área, aunque no necesariamente están colaborando.

Indicadores de obsolescencia

Estos indicadores miden el envejecimiento de las publicaciones y que son definidos como la media de las referencias ordenadas por su antigüedad. El actual desarrollo científico lleva parejo un envejecimiento veloz de la literatura científica. En otras palabras, existe una fuerte tendencia en muchas disciplinas a que las publicaciones científicas caigan en desuso con relativa rapidez.

Indicadores de forma y contenido

Dado que la producción científica puede realizarse mediante canales diferentes, se suele considerar el porcentaje de documentos de cada tipología documental: libros y capítulos, comunicaciones de congresos, tesis doctorales, etc. Este indicador ayuda a categorizar los documentos obtenidos en función del tipo de soporte que se analiza, el idioma, o las palabras clave.

3.1.2. Fuentes empleadas

Para el análisis bibliográfico se necesita disponer de cuantiosa información bibliográfica y generalmente recurre a bases de datos bibliográficas. Estas bases de datos están constituidas por un conjunto de registros con información bibliográfica (autor, título de la contribución, de la publicación, fecha de la publicación, editorial, etc.) almacenado y gestionado mediante sistemas informáticos. Muchas de estas bases de datos contienen descriptores, palabras clave y resúmenes, y unas pocas contienen citas (Ardanuy, 2012).

En nuestro caso y para este análisis bibliográfico, la fuente primaria empleada es la *Web of Science* desde donde obtenemos el detalle de documentos que van a ser sometidos al análisis bibliográfico, así como toda la información posible de los mismos que procederemos a explotar. Posteriormente, y con el objetivo de obtener dichos documentos, hacemos uso de *Google Scholar* o *Google académico*, que nos ha facilitado el acceso y la búsqueda de los mismos.

Web of Science

La *Web of Science* es la primera herramienta de la que hacemos uso en nuestro trabajo y en consecuencia punto de partida del análisis. Esta base de datos es una de las más completas a nivel mundial recogiendo referencias de artículos de cantidad de publicaciones. Su contenido es multidisciplinar y proporciona información de alto nivel académico y científico.

Web of Science, que está disponible a través de la plataforma de *Web of Knowledge*, ofrece acceso mediante web a los índices de citas y contiene información sobre investigación multidisciplinaria de alta calidad publicada en revistas líderes mundiales en las ciencias, ciencias sociales, artes y humanidades. *Web of science*, con la colaboración de Thomson Reuters, identifica e indexa las publicaciones más importantes en todas las áreas de las ciencias sociales, las artes y las humanidades. Así pues, se identifican e indexan todos los documentos significativos contenidos en dichas publicaciones y esto quiere decir que

además de artículos pueden buscarse cartas, correcciones, adiciones, editoriales o revisiones que hayan aparecido en una revista. Todo esto permite que *Web of Science*, sea una base de datos bibliográfica, y por lo tanto los registros contienen información tal como títulos, autores, palabras claves, resúmenes, referencias citadas y otros detalles. Adicionalmente también es posible conectarse al texto completo de miles de publicaciones desentendiéndose de la suscripción de cada una de las instituciones. *Web of Science*, consiste en bases de datos separadas que pueden utilizarse por separado o conjuntamente (Thomson Reuters, 2013).

La indexación de citas existente en *Web of Science* permite utilizar las referencias citadas en los artículos publicados como términos de índice temáticos. Este tipo de indexación aprovecha los vínculos que existen entre los trabajos establecidos por los propios autores. La búsqueda por referencia citada ofrece la función exclusiva de encontrar información nueva basada en información conocida.

La información proporcionada por los Índices de Citas de Thomson Reuters puede utilizarse de diversas maneras, por ejemplo, se puede emplear para descubrir quién está citando sus trabajos de investigación y cómo estos influyen sobre nuevos proyectos. También puede ser útil para descubrir en qué direcciones está progresando la investigación basándose en estudios anteriores. Adicionalmente, permite conocer los trabajos de colegas e identificar las fuentes de información que los competidores nacionales o internacionales consultan.

Tabla 4: Bases de datos de la *Web of Science*

Índice de citas	Número de títulos	Cobertura
Science Citation Index Expanded - SCI	más de 8.500	Desde 1900 a la actualidad
Social Science Citation Index - SSCI	más de 3.000	Desde 1956 a la actualidad
Arts and Humanities Citation Index - A&HCI	más de 1.700	Desde 1975 a la actualidad
Conference Proceeding Citation Index - CPCI	más de 12.000 conferencias por año	Desde 1900 a la actualidad
Emerging Sources Citation Index - ESCI	más de 10.000 citas por año	Desde 2015 a la actualidad

Fuente: Elaboración propia a partir de Thomson Reuters, 2013

En cuanto a los temas que podemos encontrar en la *Web of Science*, son muy numerosos y globalmente se recogen en cinco ejes: ciencia, tecnología, ciencias sociales, artes y humanidades. En este punto, destacamos que, por el contenido de dichas bases de datos y dado su relación con las ciencias sociales, utilizaremos principalmente la Social Science Citation Index así como el Emerging Sources Citation Index, dejando las restantes de lado debido a su vinculación a la parte científica y de arte y humanidades.

A grandes rasgos, *Web of Science* indexa más de 13.032 revistas y títulos activos, más de 54 millones de registros y más de 760 millones de referencias citadas.

Adicionalmente, destacamos que la elección de esta base de datos como fuente primaria del presente análisis es por la rigurosidad, fiabilidad y credibilidad de *Web of Science* y que a su vez es reconocida a nivel mundial, así como utilizada por numerosos científicos e instituciones.

Finalmente, y en la última versión de la *Web of Science*, es posible obtener adicionalmente a determinados indicadores bibliométricos, determinados cuadros e información que explota la propia información de esta base de datos. En nuestro trabajo, haremos uso y analizaremos también esta información obtenida directamente de la fuente primaria que es la propia *Web of Science*.

Google Scholar o Google académico

Google Scholar (en adelante, Google académico), es un buscador especializado que indexa y rastrea todo tipo de documentación científica, localizable en la web y que incluye tanto referencias bibliográficas como documentos íntegros. Después de una búsqueda a través de Google académico, podemos encontrar datos, referencias de documentos también llamadas citas, acceder en línea a documentos íntegros que estén en internet y con acceso abierto, y finalmente, acceder en línea a documentos íntegros de pagos que estén sufragados en el sitio donde consultamos por ejemplo desde la Universidad y suscrito por la Biblioteca.

Google académico recoge mucha información y tipología de documentos tales como artículos de revista, materiales de congresos, tesis y trabajos académicos, libros, etc.

En nuestro trabajo, Google académico, es la segunda herramienta que utilizamos y es con la que hemos procedido a obtener todos los documentos, en nuestro caso artículos, cuyo detalle ha sido obtenido desde nuestra fuente primaria que es la *Web of Science*. Así pues, una limitación que hemos encontrado en nuestro análisis, y tal y como veremos posteriormente en el apartado “Análisis bibliométrico sobre independencia del auditor en relación con sus honorarios – Descripción de la muestra”, es que no todos los artículos están disponible a través de la Google académico puesto que algunos de ellos, dependen de las suscripciones de cada una de las entidades pero de cualquier modo, consideramos que dicho efecto sobre el total de los mismos, no sería significativo ni por el volumen ni por la relevancia de los mismos.

Una vez obtenidos los artículos a través del Google académico, hemos podido proceder a su lectura para realizar el análisis bibliométrico evaluativo con el que analizamos los contenidos y las tendencias en detalle de los autores.

3.1.3. Herramientas para el tratamiento de indicadores

En este apartado presentamos las herramientas con las que vamos a explotar la información obtenida principalmente de nuestra fuente primaria, la *Web of Science*. Desde la *Web of Science* obtenemos información relevante principalmente a través de diversos indicadores que dado el importante número de artículos que vamos a manejar no podemos explotar de manera manual. El principal objetivo en el uso de estas herramientas es construir redes y representar las relaciones entre términos. Para construir mapas de conocimiento que provengan de fuentes externas y además tengan en cuenta ciertos indicadores como por ejemplo el recuento de frecuencia de aparición junto a las relaciones entre los términos, requiere utilizar herramientas específicas. En el campo de la bibliometría se han generado numerosas aplicaciones (Cobo et al. 2001 en García García et al., 2015). Con este objetivo y

en este trabajo vamos hacer uso de dos herramientas que se complementan y que son el *Bibexcel* y el *Pajek* (García García et al., 2015).

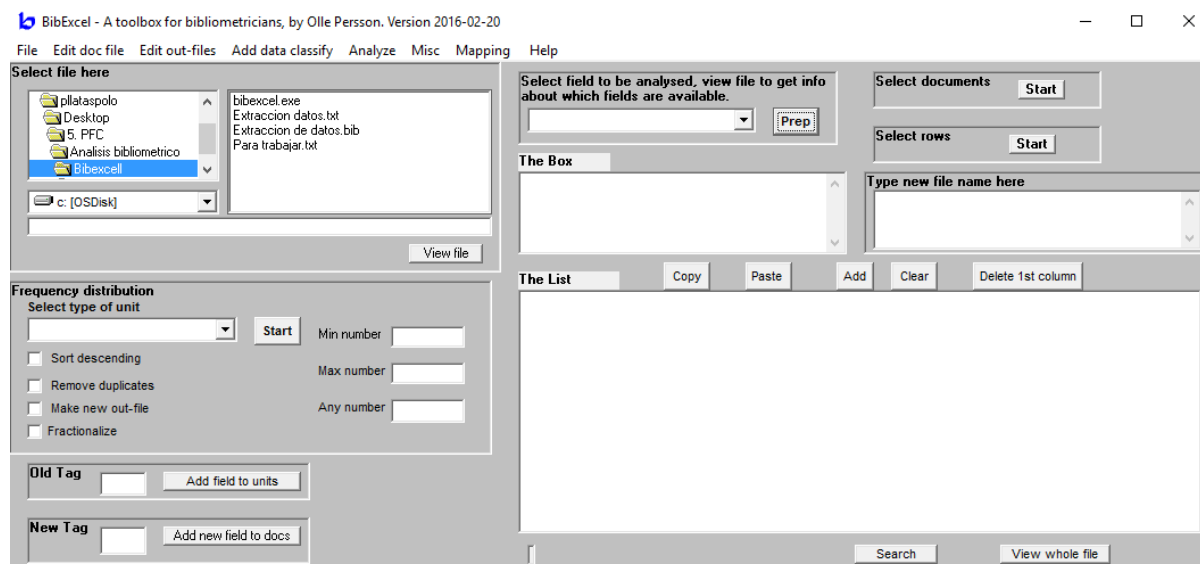
Bibexcel

Bibexcel es un programa gratuito, que nos hemos descargado en nuestro ordenador para el análisis de los datos obtenidos desde *Web of Science*, que ya cuentan con un número de indicadores y bajo un formato específico para que esta herramienta pueda explotarlo.

Bibexcel es un programa versátil que extrae campos, analiza las frecuencias de términos y construye las relaciones de los términos para generar las matrices y vectores que representan ese tipo de análisis. *Bibexcel* es la primera herramienta que explota los resultados de la *Web of Science* y que nos permite obtener ficheros con la información solicitada que se corresponde a cualquier campo que se haya obtenido de los artículos que se integran en la búsqueda.

Uno de los resultados que podemos obtener con el *Bibexcel* y que no es posible realizar con ninguna otra herramienta es, por ejemplo, el cálculo de las co-ocurrencias o relaciones entre los temas. La co-ocurrencia indica el número de veces que dos cadenas de caracteres coinciden en más de un documento. Por tanto, nos permite un análisis sofisticado que establece las relaciones entre términos y las recuenta. Esto se puede hacer también con otros indicadores tales como vinculación de autores, publicaciones, etc. El fichero final que resulta del *Bibexcel* es una matriz numérica de datos que releja las relaciones establecidas para que puedan ser dibujadas posteriormente. *Bibexcel* guarda los vértices y su relación en forma de fichero de texto, disponiendo primero de la información de los vértices y luego las relaciones entre vértices y su intensidad. Para visualizar el mapa que está integrado en la matriz generada por *Bibexcel* es necesaria la siguiente herramienta y que es *Pajek*.

Ilustración 6: Pantalla inicial y de explotación de datos de *Bibexcel*



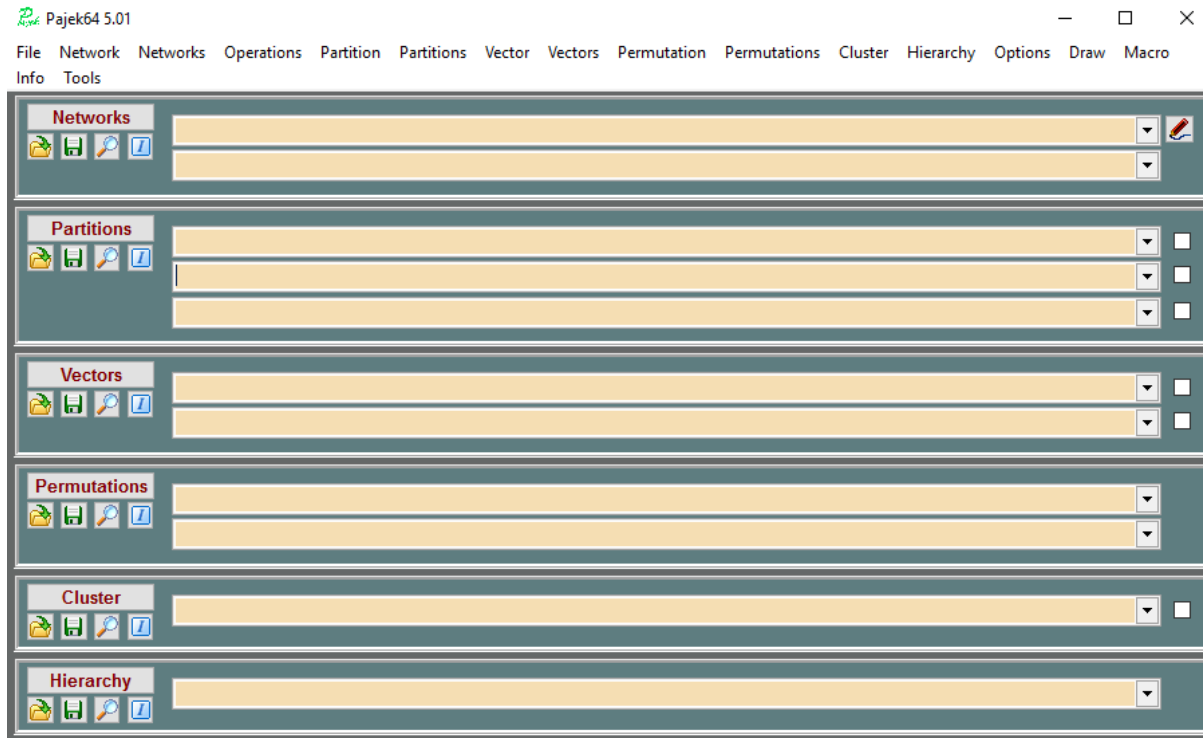
Fuente: Bibexcel, 2016

Pajek

Pajek es también un programa gratuito, que nos hemos descargado en nuestro ordenador para la explotación de los datos obtenidos desde *Bibexcel*.

Esta herramienta se emplea principalmente para el dibujo de los mapas de relaciones en base a los términos. Esta herramienta se emplea de manera frecuente en los análisis bibliométricos dado el gran abanico de posibilidades que permite. Entre los mapas y las funciones más destacadas se encuentran los mapas de citación, las redes de co-autoría, las redes de co-citación o los mapas geográficos. En ocasiones, los mapas obtenidos son de difícil lectura y este programa tiene distintas funciones que permiten mejorar los resultados y obtener parámetros de centralidad, tales como reducir el número de relaciones para interpretar mejor el gráfico o hacer que los nodos sean proporcionales a la frecuencia.

Ilustración 7: Pantalla inicial y de explotación de datos de *Pajek*



Fuente: Pajek, 2016

3.2. Análisis bibliométrico sobre la independencia del auditor en relación con sus honorarios

En este apartado se presenta la búsqueda que hemos realizado y una vez, ha sido determinada, detallaremos la muestra final que será base de nuestro análisis bibliométrico. Posteriormente, analizaremos los principales indicadores bibliométricos que podamos obtener por un lado mediante la información obtenidas desde la *Web of Science*, y posteriormente mediante las herramientas de *Bibexcel* y *Pajek*.

3.2.1. Descripción de la muestra

El primer paso en el presente análisis bibliográfico ha consistido en la definición de la búsqueda sabiendo que nuestro primer objetivo es buscar una respuesta, a través de la literatura existente, a cómo actúa el auditor en cuanto a su independencia y objetividad

cuando, a su vez, su propio beneficio y su viabilidad, es dependiente de los honorarios facturados y cobrados a sus clientes. En base a esta cuestión, surgen tres principales aspectos relevantes sobre los que iniciar nuestra búsqueda y son los centrados en las palabras “auditoría”, “independencia” y “honorarios”.

Adicionalmente, destacamos que en las búsquedas que hemos realizado hemos aplicado los siguientes filtros en función de nuestro criterio y considerando que son los óptimos para nuestro trabajo:

- Formato del documento: buscaremos que los documentos resultantes de nuestra búsqueda sean artículos. Con este filtro buscamos obtener documentos de interés y con justificación profunda de las evidencias de los autores y por ello no queremos considerar otros documentos tales como resúmenes, bibliografía, artículos de revistas, etc.
- Periodo de la búsqueda: finalmente aplicaremos nuestra búsqueda a los periodos de 1900, fecha inicial recogida por la *Web of Science*, hasta el año 2016, correspondiente al año completo más reciente.
- Bases de datos de la *Web of Science*: aplicaremos nuestra búsqueda principalmente a dos de las bases de datos recogidos, que son la relacionadas con el ámbito del tema en cuestión, y que son la *Social Sciences Citation Index*, y la *Emerging Sources Citation Index*.

3.2.1.1. Búsqueda inicial

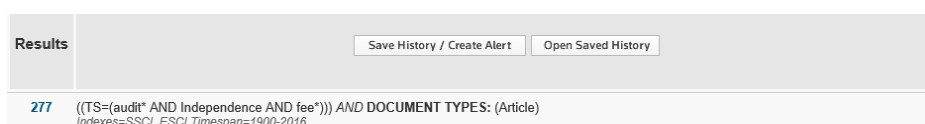
En esta primera búsqueda, introducimos en la *Web of Science*, empleando su opción de búsqueda avanzada, la siguiente ecuación:

$$TS = (\text{audit* AND independence AND fee*})$$

Mediante la introducción en nuestra ecuación del símbolo del asterisco, buscamos que en la búsqueda se tengan en cuenta todas las derivadas de las palabras tales como, por ejemplo, los plurales de las mismas.

En esta búsqueda obtenemos un elevado número de resultados con un total resultante de 277 artículos. Dado el elevado número de artículos hacemos una revisión de los mismos con el objetivo de obtener una primera visión de la temática y selección realizada.

Ilustración 8: Pantalla resultante de la búsqueda realizada en la *Web of Science*



Fuente: Elaboración propia a partir de la *Web of Science*, 2017

En este proceso, comprobamos que aparece de manera repetida una nueva variable que se corresponde a los otros servicios prestados por el auditor. En base a la revisión a alto nivel de los resultados de esta búsqueda comprobamos que, en base a la literatura, muchos autores centran su análisis, en cómo afectan los servicios prestados por el auditor, adicionales a los propios honorarios de auditoría, a la independencia del mismo.

Desde el marco práctico de la profesión, los honorarios de auditoría de las sociedades no están regulados formalmente, pero sí que están sometidos a un control relativo por los organismos reguladores y al mismo tiempo a una mayor supervisión pública dado que los honorarios se encuentran desglosados en las cuentas anuales de todas las sociedades que son auditadas y, en consecuencia, son susceptibles de ser sometidos a comparativas. Adicionalmente, la publicación de honorarios de auditoría en las cuentas anuales de las sociedades hace que haya una mayor competitividad en la profesión, realizada por las propias sociedades a la hora de solicitar servicios de auditoría a sus auditores, y en consecuencia, los mismos tienen una tendencia a la baja. Este contexto hace que, en el supuesto caso de una influencia en la independencia del auditor, la misma estuviese más localizada por los honorarios adicionales a la auditoría que por los propios honorarios de auditoría.

Por todo ello, consideramos hacer una segunda búsqueda centrando nuestro análisis en las palabras clave anteriormente indicadas y que son “auditoría”, “independencia” y

“honorarios”, y en esta ocasión incluyendo el concepto de “otros servicios distintos a la auditoría”.

3.2.1.2. Segunda búsqueda

En esta ocasión y tras los aspectos observados en el punto anterior, introducimos en la *Web of Science*, empleando su opción de búsqueda avanzada, la siguiente ecuación:

$$TS = (\text{audit* AND independence AND ("non audit services" or NAS or "non-audit services" or "nonaudit services" AND fee*})$$

A diferencia de la búsqueda anterior, introducimos el concepto de otros servicios distintos a la auditoría mediante la inclusión en la ecuación de las palabras *non audit services*, bajo distintas redacciones que hemos podido observar en la literatura. Los otros servicios distintos a la auditoría son también conocidos, por su abreviatura, como *NAS* en los países de habla inglesa. En la ecuación presentada, las distintas redacciones de los *non audit services*, son excluyentes mediante la introducción de la palabra “or” entre las mismas.

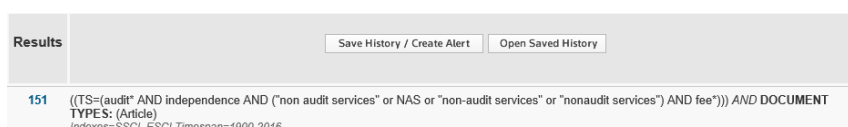
Ilustración 9: Pantalla de búsqueda de la *Web of Science*

The screenshot displays the Web of Science search interface. At the top, there are navigation links for 'Web of Science', 'iCite', 'Journal Citation Reports', 'Essential Science Indicators', 'Endnote', and 'Publons'. The main header includes 'Web of Science' and 'Clarivate Analytics'. Below the header, there is a search bar with the text 'Web of Science Core Collection' and a 'Learn More' link. The search type is set to 'Advanced Search'. The search query is:
$$((TS=audit* AND independence AND ("non audit services" or NAS or "non-audit services" or "nonaudit services" AND fee*)))$$
 The interface also shows options to restrict results by languages and document types, a timespan filter set to 'All years', and a 'MORE SETTINGS' section with various citation indexes selected.

Fuente: Elaboración propia a partir de la *Web of Science*, 2017

El resultado de esta búsqueda nos arroja un total de 151 artículos con respecto a los 277 de la primera búsqueda realizada y descrita en el punto anterior. Así pues, comprobamos que, en temas de independencia ligada con honorarios del auditor, en un 55% de los casos, se asocia y aflora el tema de servicios distintos a los de auditoría.

Ilustración 10: Pantalla resultante de la búsqueda realizada en la *Web of Science*



Fuente: Elaboración propia a partir de la *Web of Science*, 2017

Hacemos una primera revisión a alto nivel de los artículos que finalmente se encuentran en nuestra búsqueda y comprobamos que su práctica totalidad, son en relación con nuestro tema y que analizan de una manera más o menos directa la afectación de los honorarios prestados por otros servicios distintos auditoría a la independencia del auditor. De los 151 artículos de nuestra búsqueda, y en base a la lectura y revisión de sus resúmenes, detectamos que hay 15 artículos sin relación útil a nuestro análisis.

Asimismo, y antes de dar por válida nuestra búsqueda, procedemos a la localización, principalmente a través de Google académico, de cada uno de los artículos restantes, sin considerar aquellos eliminados debido a su no vinculación. Tras esta búsqueda, localizamos un total de 131 artículos de los 136 seleccionados. Presentamos estos resultados en la siguiente tabla.

Tabla 5: Detalle de los artículos incluidos en nuestra selección

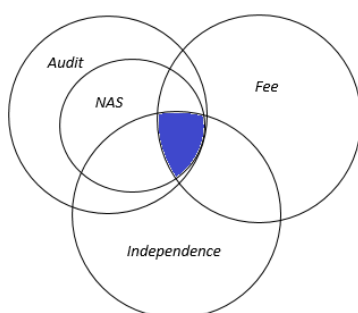
Índice de citas	Número de artículos
Artículos obtenidos y útiles para nuestro análisis	131
Artículos descartados en base a su resumen	15
Artículos no obtenidos	5
TOTAL	151

Fuente: Elaboración propia

En base a este análisis, y puesto que consideramos que los artículos no obtenidos no representan una muestra significativa y representativa para un posterior análisis en detalle, damos por válida la búsqueda e iniciamos el análisis bibliográfico.

Finalmente, y para poder visualizar nuestra búsqueda de manera a identificar cual es nuestro campo de actuación y las áreas de interés, presentamos la siguiente ilustración:

Ilustración 11: Visualización gráfica de la búsqueda realizada



● Campo de interés del análisis bibliográfico

Fuente: Elaboración propia

3.2.2. Indicadores bibliométricos

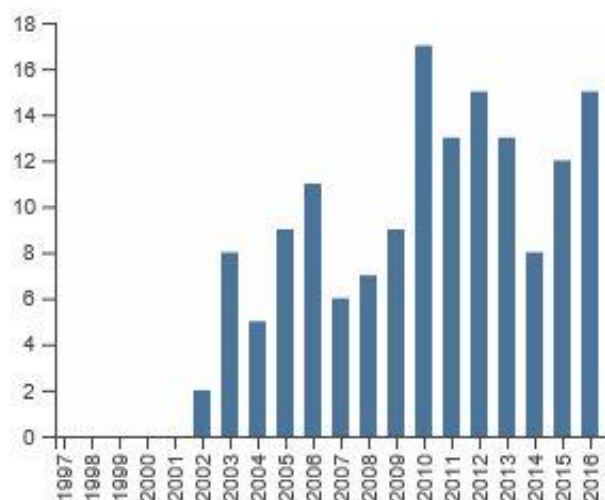
3.2.2.1. Resultados obtenidos desde la base de datos *Web of Science*

Tras la obtención de la muestra, pasamos a realizar un análisis detallado mediante las herramientas que nos proporciona la propia base de datos *Web of Science*.

Resultados temporales

Para analizar los resultados temporales, analizamos las publicaciones por ejercicios, así como las citas por ejercicios. Mediante este análisis, el objetivo es mostrar cuando el tema que estamos tratando ha demostrado más interés entre los investigadores y, en consecuencia, se le ha dedicado un mayor número de recursos.

Ilustración 12: Número de artículos publicados por año



Fuente: Elaboración propia a partir de la *Web of Science*, 2017

Mediante este gráfico comprobamos que en la década de los 90, no hay artículo alguno publicado y, sin embargo, en el año 2003 es cuando comprobamos que se da el primer despunte en lo que a publicaciones se refiere. Al profundizar sobre los artículos publicados en esta primera etapa, comprobamos que todos ellos analizan el mercado de la auditoría en Estados Unidos. Así pues, si contextualizamos este pico de publicaciones, tal y como muestra la literatura, se asocia al interés que despierta el caso Enron, que tuvo lugar en el ejercicio 2001, y al mismo tiempo, a la publicación de las primeras leyes en Estados Unidos en relación con la aplicación de políticas para reducir las amenazas a la independencia del auditor, *Sarbaney-Oxley Act* (2002) principalmente relacionadas con el desglose e incompatibilidad de otros servicios distintos a la auditoría (Geiger y Rama, 2003).

Posteriormente, comprobamos un segundo pico de publicaciones en el ejercicio 2006. En esta ocasión es la primera vez que surgen publicaciones con análisis en otros países y principalmente, fuera de la Unión Europea. Esta segunda oleada y en base a la literatura, se contextualiza en base a la aplicación de nuevas leyes en distintos territorios en línea de la *Sarbaney-Oxley Act* (2002) y por el que se despierta el interés de demostrar mediante análisis empíricos la verdadera influencia de los servicios distintos de auditoría en la

independencia del auditor. Asimismo, este nuevo foco de investigación se ve incentivado también por el cada vez mayor nivel de servicios, distintos a la auditoría, prestados por el auditor (Hay, Knechel, Li, 2006).

Asimismo, observamos también un nuevo periodo en el que hay un número significativo de publicaciones y es el que surge del 2010 al 2013. Es durante estos años dónde, por primera vez, encontramos publicaciones sobre el tema en países de la Unión Europea y China. Así pues, durante estos cuatro años se concentran en torno al 38% del total de las publicaciones. Uno de los motivos de esta nueva oleada es como consecuencia, entre otros, de la crisis que tuvo lugar y en la que, en algunos países se pudieron dar situaciones en las que la independencia del auditor se viera comprometida, y por ello, la publicación que tuvo lugar por parte de la Comisión Europea, en el ejercicio 2010, *Audit Quality: Lessons from the Crisis* que a su vez sirvió de antesala para que en noviembre 2011, y después de un periodo de consultas, viera la luz un borrador de la propuesta de *Regulation of the European Parliament and of the Council on Specific Requirements Regarding Statutory Audit of Public-Interested Entities* (Ratzinger-Sakel, 2013).

Finalmente, y en el ejercicio 2016, comprobamos nuevas publicaciones recientes que principalmente están centradas en analizar el comportamiento de los auditores tras la madurez de las reformas que han tenido lugar.

Con el objetivo de dar evidencia a estos periodos detectados mediante la revisión analítica de la temporalidad de nuestra consulta, hacemos un breve análisis de la literatura por periodos, obteniendo el siguiente detalle:

Tabla 6: Análisis segmentado de artículos por periodo

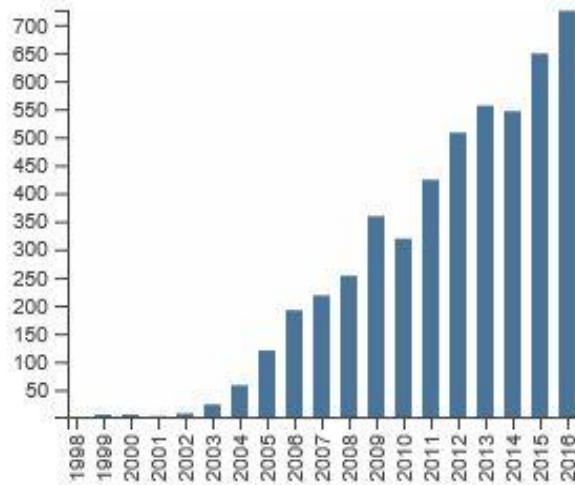
	1900 a 2004	2005 a 2009	2010 a 2013	2014 a 2016
Número de publicaciones	16	47	53	35
Países que publican	Estados Unidos = 16	Estados Unidos = 34 Australia = 5 China = 4 Inglaterra = 2 España = 2	Estados Unidos = 30 China = 7 Singapur = 5 España = 4 Taiwan = 4 Otros = 3	Estados Unidos = 16 Australia = 3 Inglaterra = 3 Alemania = 3 China = 3 Dinamarca = 2 Otros = 5
Número de veces citados	2.829	2.299	983	92
Número de artículos citados	1.346	1.321	639	83
Autores con más artículos	Raghunandan = 5 Francis = 2 Rama = 2	Francis = 6 Basioudis = 2 Hay = 2 Krishnann = 2 Omer = 2 Rama = 2	Sharma, DS = 4 Sharma, VD = 3	Knechel = 3 Causholli = 2

Fuente: Elaboración propia a partir de la *Web of Science*, 2017

Mediante este análisis segmentado podemos ver que el número de publicaciones alcanza un pico en los ejercicios 2010 a 2013 que es cuando surge la literatura también en países muy variados. Así pues, podemos observar que, durante el principio de la década del año 2000, los artículos versan exclusivamente sobre Estado Unidos y es a partir del 2005 cuando surgen publicaciones en otros países. Llama nuestra atención que España acumula 6 artículos frente a otras potencias mundiales que no aparecen por no tener artículos representativos. Esto demuestra el enorme interés existente en el país sobre el tema de la independencia del auditor. Así mismo destacar también que Francis es de los pocos autores que ha estado activo durante dos periodos y ha acumulado más de 8 artículos.

En relación con las citas y tal y como podemos verificar en la siguiente ilustración, comprobamos un crecimiento exponencial a lo largo de los años en la materia.

Ilustración 13: Número de citas por año



Fuente: Elaboración propia a partir de la *Web of Science*, 2017

Desde la implantación de la *Sarbarney-Oxley Act* (2002) que coincide con el caso Enron, comprobamos un crecimiento significativo de las citas que podemos atribuir a dos principales razones. La primera de ellas es como consecuencia del mayor interés que existe hacia las medidas que se puedan tomar de cara a salvaguardar la independencia de los auditores y que se ha convertido en uno de los principales focos de las nuevas regulaciones que están teniendo lugar en muchas regiones y tales como la Directiva de la Unión Europea del año 2014. Asimismo, a lo largo de los últimos años, en múltiples países se han puesto de manifiesto diferentes escándalos financieros a los que se les ha atribuido, de manera directa o indirecta, determinadas responsabilidades a los auditores financieros entre otros, por prestar servicios distintos a la auditoría que amenazaban su independencia. Asimismo, y como segunda razón, es el hecho de que, dado la novedad del tema, los primeros artículos eran pioneros y a lo largo de los años se han publicado nuevos artículos que emplean o rebaten artículos pasados.

Mediante el análisis de los resultados temporales que nos ofrece la *Web of Science*, comprobamos que el tema tratado en el presente trabajo es un tema de actualidad y de preocupación a nivel nacional y mundial, que, en especial en los últimos años, está en el

centro de atención de legisladores, firmas de auditoría, inversores, y otros usuarios de los informes de auditoría.

Resultados por autores

A continuación, presentamos los principales autores que han investigado sobre el tema en cuestión y los relacionamos con el número de citas que han recogido con los artículos que presentan. Asimismo, en dicha tabla, incluimos el número de artículos por autor y asimismo, incluimos una columna con el número de artículos fraccionalizado que se corresponde a los artículos realizados por el autor proporcionado con los autores por artículos y atribuyéndole por lo tanto su fracción correspondiente.

Tabla 7: Autores con mayores publicaciones

Autores	Universidad en las que se integran	Número de artículos	Número de artículos - Fraccionalizado	% de artículos sobre población	Total veces citado	% de citas sobre población
Francis	Missouri (Columbia) y Melbourne	7	3,66	4,64%	832	16%
Raghunandan	Texas A&M, Chicago y Florida.	7	3,08	4,64%	634	12%
Knechel	Florida	5	2,66	3,31%	90	2%
Rama	Florida	5	1,92	3,31%	178	3%
Krishnam	Washington D.C.	4	1,50	2,65%	83	2%
Omer	Texas A&M	4	1,25	2,65%	63	1%
Sharma, DS	Kennesaw State	4	1,50	2,65%	41	1%
Sharma, VD	Kennesaw State	3	0,99	1,99%	20	0%
Wang	Texas A&M	3	1,33	1,99%	152	3%
Zhang	Washington D.C.	3	0,99	1,99%	75	1%
TOTAL		45	19	30%	2.168	41%

Fuente: Elaboración propia a partir de la *Web of Science*, 2017

En la muestra obtenida, comprobamos que existe cierta concentración puesto que entre diez autores se han publicado 45 títulos lo que supone algo más del 30% de la población, lo que recoge también uno 41% de las citas totales. Si analizamos en detalle los artículos de los mismos, comprobamos que en su mayoría se corresponden con análisis de la situación de la independencia del auditor en Estados Unidos. Esto también lo podemos ver puesto que los autores pertenecen, en su integridad, a universidades ubicadas en los Estado Unidos.

En la tabla anterior, hemos procedido también a fraccionalizar los co-autores. Esto significa que asignamos a cada uno de los autores, una fracción del artículo calculado en base a los autores que trabajan en un artículo, por ejemplo, un artículo escrito por 3 autores, se procede a asignar a cada uno un 33% del artículo. En base a esto, también podemos comprobar, que en el caso de fraccionalizar los artículos por autor y considerando el efecto de los co-autores, tanto Francis como Raghunandan siguen siendo los que más han investigado, pero sin embargo comprobamos que las cifra se reducen por dos o por tres, lo que significa que la media está en dos o tres autores artículos y que, sobre este tema, no es nada habitual encontrar artículos individuales. En este sentido, y con el objetivo de obtener evidencia sobre ello, procedemos a detallar en la siguiente tabla, cuantos artículos están escritos por 1, 2, 3 o más autores.

Tabla 8: Número de autores por artículo

Número de autores que participan en el artículo	Número de artículos
1 autor	23
2 autores	48
3 autores	68
4 autores	12
TOTAL	151

Fuente: Elaboración propia a partir de la *Bibexcel*, 2017

Asimismo, observamos que Francis obtiene un número significativo de citas por encima del segundo autor con más citas y esto es debido a que uno de sus artículos es el tercero con más citas de la población. En este sentido, destacamos que los dos primeros artículos con mayor número de citas, no se corresponden a ningún autor de los presentados. De cualquier manera, y en base lo descrito tanto Francis, y Raghunandan, ambos profesores de universidad, son los dos pioneros en relación con el tema de nuestro presente trabajo.

Resultados por geografías

En cuanto al análisis por geografías, y en base a la información suministrada por la *Web of Science*, obtenemos la segmentación detallada en la siguiente tabla.

Tabla 9: Artículos publicados por países

Países	Número de artículos	% de artículos sobre población
USA	93	61,59%
PEOPLES R CHINA	14	9,27%
AUSTRALIA	11	7,28%
ENGLAND	9	5,96%
SPAIN	9	5,96%
GERMANY	6	3,97%
NEW ZEALAND	5	3,31%
TOTAL	147	97,35%

Fuente: Elaboración propia a partir de la *Web of Science*, 2017

A través del cuadro observamos una evidente concentración de los artículos que analizan la situación del tema en Estado Unidos lo que confirma su posición dominante y pionera en este ámbito.

Asimismo, destacamos y llamamos la atención, acerca de la ausencia de otros países de la Unión Europea tales como Francia que, a día de hoy y a lo largo de los años, ha sido una de las principales potencias de la Unión Europea. Analizaremos este punto de aquí en adelante.

Resultados por publicaciones

Por último, revisamos las principales revistas dónde se publican los artículos de nuestra muestra.

Tabla 10: Artículos publicados por revistas

Revista	Número de artículos	% de artículos sobre población	Quartile indicado para la revista
Auditing A. Journal Of Practice Theory	41	27,15%	Q1
Comtemporary accounting research	20	13,25%	Q1
Accounting review	16	10,60%	Q1
Journal of Accounting Research	8	5,30%	Q1
Journal of Business Finance Accounting	5	3,31%	Q2
Accounting and Business Research	4	2,65%	Q3
Journal of Accounting Economics	4	2,65%	Q1
TOTAL	98	64,90%	

Fuente: Elaboración propia a partir de la *Web of Science*, 2017

Mediante estos resultados observamos una vez más cierta concentración dado que en tres publicaciones más del 50% de los artículos. Asimismo, a cada una de las revistas le asociamos el quartile en el que se integran y que hemos conseguido desde la propia *Web of Science* en su sección *Journal Citation Reports*. Esta sección permite ubicar el prestigio de las revistas por quartiles de manera que el quartile Q1 se corresponde al valor más alto y de mayor prestigio mientras que el Q4 es el valor más bajo asociado a menor prestigio. Con esto podemos observar que los artículos de nuestra búsqueda han sido publicados en revistas que presentes a nivel mundial y referentes de buenas prácticas en el mundo de la auditoría. Concretamente, la primera revista que recoge mayor número de artículos, la *Auditing A Journal of Practice Theory* se corresponde a una publicación de reconocido prestigio que sirve como referente inclusive a determinados legisladores. Igualmente, destacamos que en este caso también se corresponde a una publicación de Estados Unidos.

3.2.2.2. Otros resultados obtenidos mediante *Bibexcel* y *Pajek*

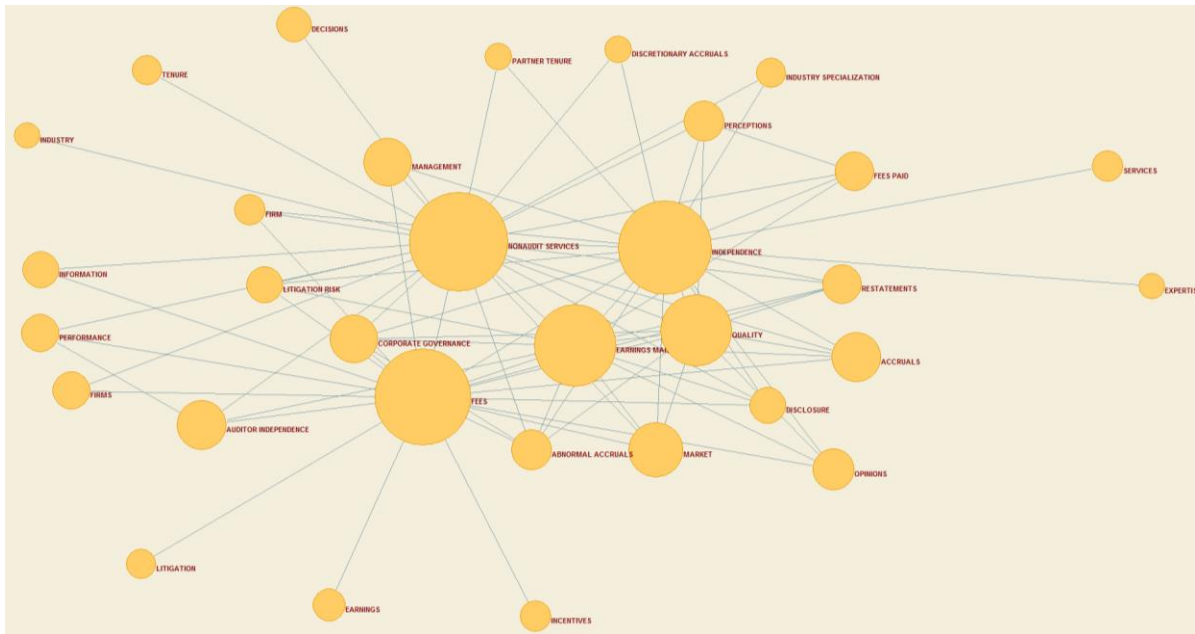
En este apartado vamos a mostrar los resultados obtenidos a través de las herramientas *Bibexcel* y *Pajek*, de las que obtendremos determinados cuadros e imágenes, respectivamente. Tras realizar la búsqueda descrita en los párrafos anteriores pasamos a la explotación de los datos de la *Web of Science* mediante ambos programas y que presentamos a continuación.

Mapa de conocimiento

En primer lugar, obtendremos un mapa de conocimiento. Para crear un mapa de conocimiento a partir del fichero obtenido de la *Web of Science*, hay que realizar los siguientes procesos: preparar los datos exportados de la *Web of Science*, extraer el campo a analizar, calcular las frecuencias, analizar su co-ocurrencias, y preparar la matriz. Después los resultados obtenidos se dibujan en *Pajek*, que permite la representación de las redes sociales (Bonacich, 2008).

En el mapa de conocimiento podremos ver, las principales palabras clave de nuestra búsqueda y como se encuentran interrelacionadas entre ellas a lo largo de cada uno de los artículos resultantes de la búsqueda. En este proceso y para simplificar la lectura del mapa de conocimiento, hemos eliminado las bajas frecuencias, considerando como bajas frecuencias aquellas que no mantienen interrelaciones por debajo de 6.

Ilustración 14: Mapa de conocimiento sin frecuencias inferiores a 6.

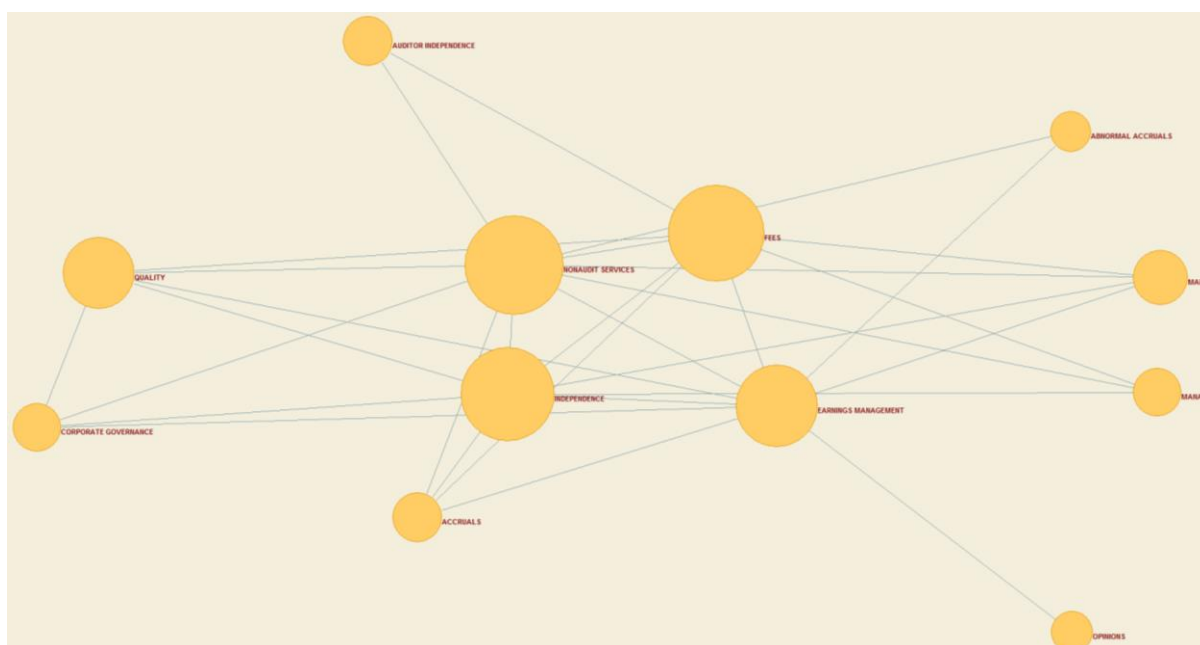


Fuente: Elaboración propia a partir de *Bibexcel* y *Pajek*, 2017

Si observamos la ilustración, podemos apreciar que existen distintos tamaños de nodos y el tamaño de los mismos va ligado a su significatividad, es decir que, un nodo mayor representa un mayor número de *inputs* y *outputs* de forma individual que los restantes.

Posteriormente y con el objetivo de obtener una mejor visualización, obtenemos de nuevo un mapa de conocimiento aislando aquellas palabras clave con frecuencias inferiores a 10.

Ilustración 15: Mapa de conocimiento sin frecuencias inferiores a 10.



Fuente: Elaboración propia a partir de *Bibexcel* y *Pajek*, 2017

Mediante el mapa de conocimiento podemos comprobar que las palabras que asocian los autores a nuestra búsqueda, sin considerar aquellas que son de nuestra búsqueda y que recordamos que son “independencia”, “honorarios”, “servicios distintos a la auditoría”, y “auditoría” han sido “gestión de ganancias o ingresos”, “calidad”, “acumulaciones”, “acumulaciones anormales”, “mercado”, “opiniones” e “independencia del auditor”. Si pasamos a cuantificar cuantas veces se repiten dichas palabras clave a lo largo de los artículos con el objetivo de calibrar su relevancia y sin considerar las palabras claves de nuestra búsqueda, obtendremos la siguiente tabla.

Tabla 11: Número de repeticiones por palabras clave

Palabras clave que figuran en los nodos	Repeticiones
EARNINGS MANAGEMENT	62
QUALITY	48
MARKET	27
ACCRUALS	23
AUDITOR INDEPENDENCE	23
MANAGEMENT	21
CORPORATE GOVERNANCE	21
OPINIONS	16
ABNORMAL ACCRUALS	15
PERCEPTIONS	15
RESTATEMENTS	14
FEES PAID	14
FIRMS	13
PERFORMANCE	13
LITIGATION RISK	12
DISCLOSURE	12
INFORMATION	12
DECISIONS	11
EARNINGS	10

Fuente: Elaboración propia a partir de *Bibexcel*, 2017

Asimismo, y para la hora de comprobar cómo se asocian las palabras clave entre ellas y de qué manera coinciden, establecemos la siguiente tabla, donde presentamos únicamente aquellas con repeticiones por encima de 14, sin considerar las combinaciones entre las propias palabras clave de nuestra búsqueda.

Tabla 12: Número de coincidencias entre palabras clave. *Co-word*.

Palabras clave relacionadas		Repeticiones
EARNINGS MANAGEMENT	NONAUDIT SERVICES	45
EARNINGS MANAGEMENT	FEES	39
EARNINGS MANAGEMENT	INDEPENDENCE	35
FEES	QUALITY	31
NONAUDIT SERVICES	QUALITY	30
EARNINGS MANAGEMENT	QUALITY	26
INDEPENDENCE	QUALITY	23
MARKET	NONAUDIT SERVICES	22
INDEPENDENCE	MARKET	19
EARNINGS MANAGEMENT	MARKET	17
FEES	MANAGEMENT	15
FEES	MARKET	15
ACCRUALS	NONAUDIT SERVICES	14
ACCRUALS	FEES	14
ACCRUALS	INDEPENDENCE	14

Fuente: Elaboración propia a partir de *Bibexcel*, 2017

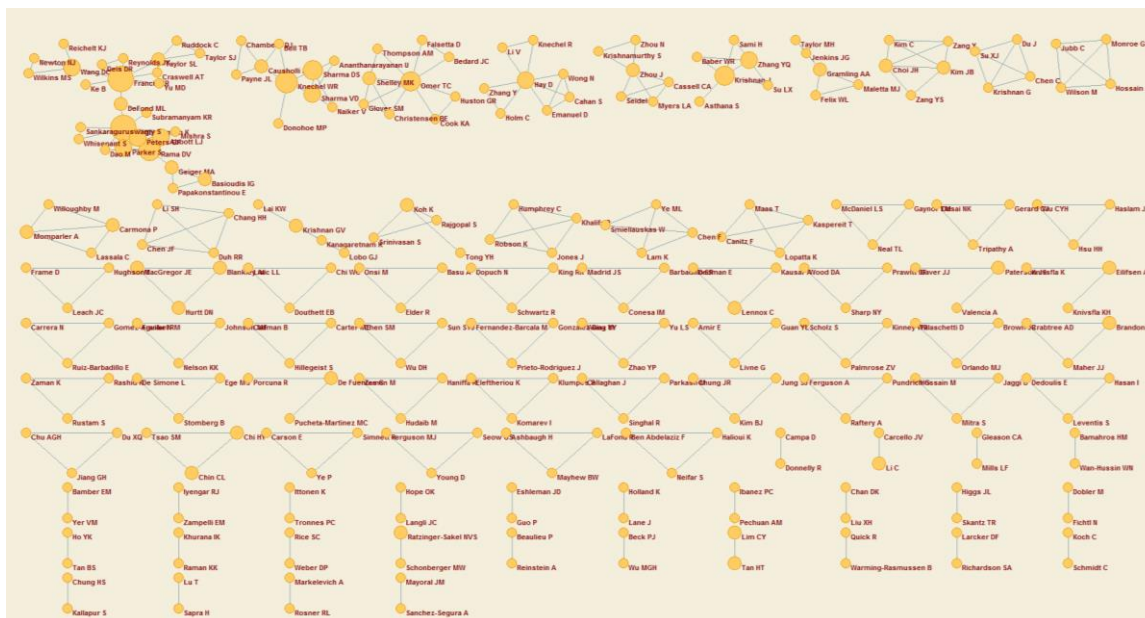
Mediante las tablas e ilustraciones anteriores comprobamos que las palabras que se asocian a las palabras incluidas en nuestra búsqueda son las de “gestión de ganancias” y “calidad”,

pudiendo indicar, por ejemplo, que para los autores la calidad de la auditoría viene marcada entre otros por la independencia, que la independencia del auditor se mide a través de la gestión de las ganancias o que los servicios distintos a la auditoría aportan calidad a la auditoría o viceversa.

Mapa de coautoría

Mediante el mapa de coautoría, vamos a visualizar los artículos que han estado realizado por varios autores, y calcular el número de artículos en los que han colaborado conjuntamente. Dicho mapa nos permitirá observar los distintos grupos de autores que investigan o muestran interés sobre el tema del trabajo y a continuación valorar también que grado de interacción hay entre ellos, o si colaboran entre ellos para la realización de otros trabajos. La herramienta empleada los relacionará entre ellos de manera que podremos ver por ejemplo que dos autores han colaborado entre ellos en un artículo y que, a su vez, uno de ellos, ha podido colaborar con otros autores de manera individual. Una vez más, en la siguiente ilustración, podemos apreciar que existen distintos tamaños de nodos y el tamaño de los mismos va ligado a su significatividad.

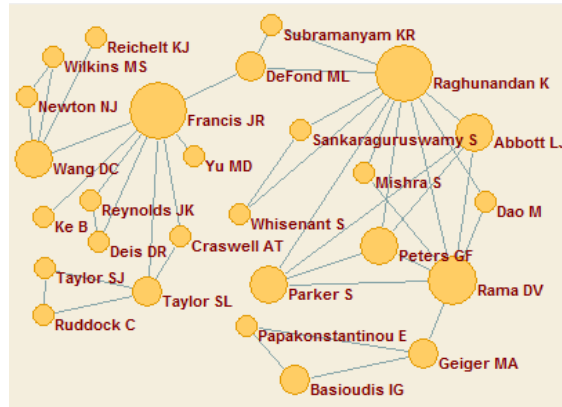
Ilustración 16: Mapa de coautorías.



Fuente: Elaboración propia a partir de *Bibexcel y Pajek*, 2017

En este mapa observamos que existen numerosos grupos de trabajo que pueden estar compuestos por dos autores (parte baja de la ilustración), tres autores (franja intermedia de la ilustración) o por grupos de más autores que interactúan entre ellos (parte alta de la ilustración). En este sentido nos llama la atención la red de autores de arriba a la izquierda de la ilustración, porque, además es dónde figura los dos autores que recogen mayor número de artículos y de citas, Francis y Raghunandan, según lo visto en apartados anteriores y tal y como observamos por el tamaño de los nodos.

Ilustración 17: Aproximación a una red de coautorías obtenido del mapa de coautorías.

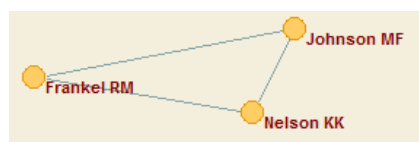


Fuente: Elaboración propia a partir de *Bibexcel* y *Pajek*, 2017

Comprobamos que los autores con más artículos y citas, se encuentran todos relacionados y forman parte de un mismo grupo de investigación que parece liderado por el tamaño de los nodos por Francis, y Raghunandan, centrados principalmente en el análisis del mercado de Estados Unidos.

Adicionalmente, destacamos la red de los autores del artículo que más citas tiene y que se corresponde a *The relation between auditors' fees for nonaudit services and earnings quality*, del año 2002, puesto que llama la atención que los mismos solo colaboraron una única vez y que no tuvieran artículos posteriores con otros autores a pesar de que los mismos fueron citados de manera relevante en los años siguientes a su publicación.

Ilustración 18: Aproximación a la red de coautorías de los autores del artículo con más citas.

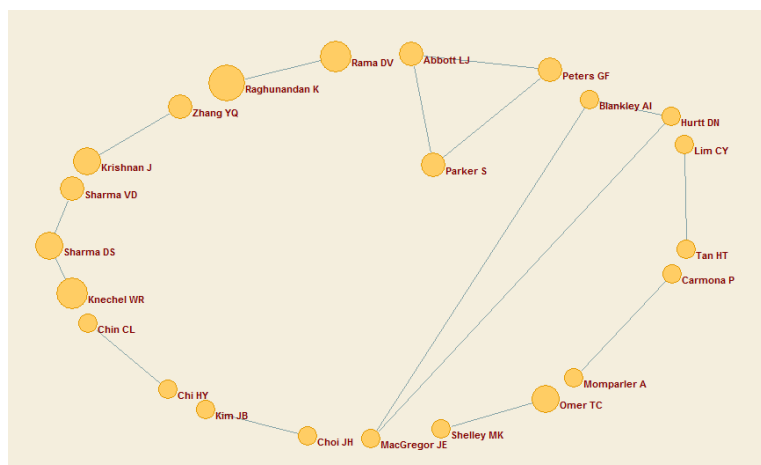


Fuente: Elaboración propia a partir de *Bibexcel* y *Pajek*, 2017

Finalmente, dibujamos un mapa de coautorías reduciendo el número de frecuencias y por lo tanto eliminando aquellas redes de autores que han publicado menos de dos artículos entre

ellos. En la siguiente ilustración, al igual que en las anteriores, los diferentes tamaños de los nodos indican mayor significatividad.

Ilustración 19: Mapa de coautorías sin frecuencias por debajo de 2.



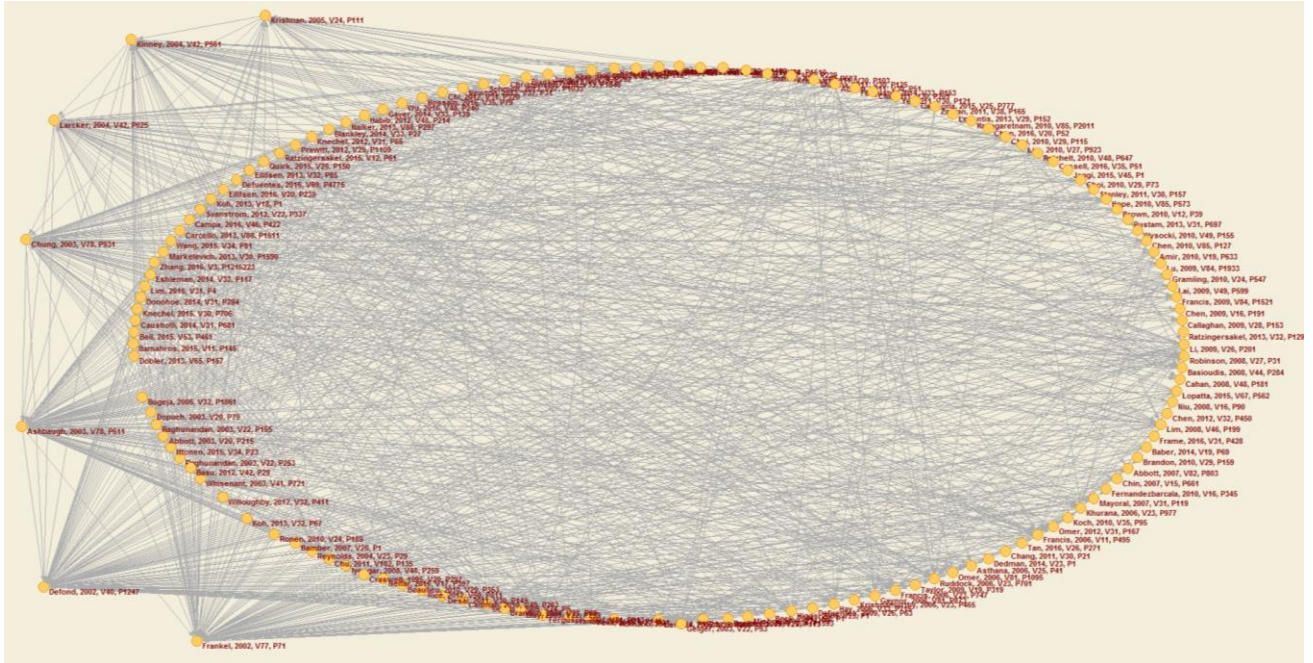
Fuente: Elaboración propia a partir de *Bibexcel* y *Pajek*, 2017

Llama la atención que en la ilustración del mapa de coautorías inicial encontrábamos más de 100 autores que interactuaban entre sí pero que, sin embargo, aquellos que trabajan e investigan de manera recurrente con los mismos equipos, son solo un total de 23 autores, y principalmente dichos autores trabajan en binomios. La pareja de autores que más han publicado juntos son Raghunandan K, que es el segundo autor con más artículos, y Rama DV.

Mapa de citaciones

Los mapas de citaciones se corresponden a ilustraciones en el que podemos ver como se citan los artículos obtenidos en la búsqueda entre sí. El mapa de citaciones es obtenido, al igual que los anteriores, a través de la información obtenida de la *Web of Science* relativa a nuestra búsqueda y posteriormente mediante el tratamiento de datos con el *Bibexcel* y el *Pajek*.

Ilustración 20: Mapa de citas



Fuente: Elaboración propia a partir de *Bibexcel* y *Pajek*, 2017

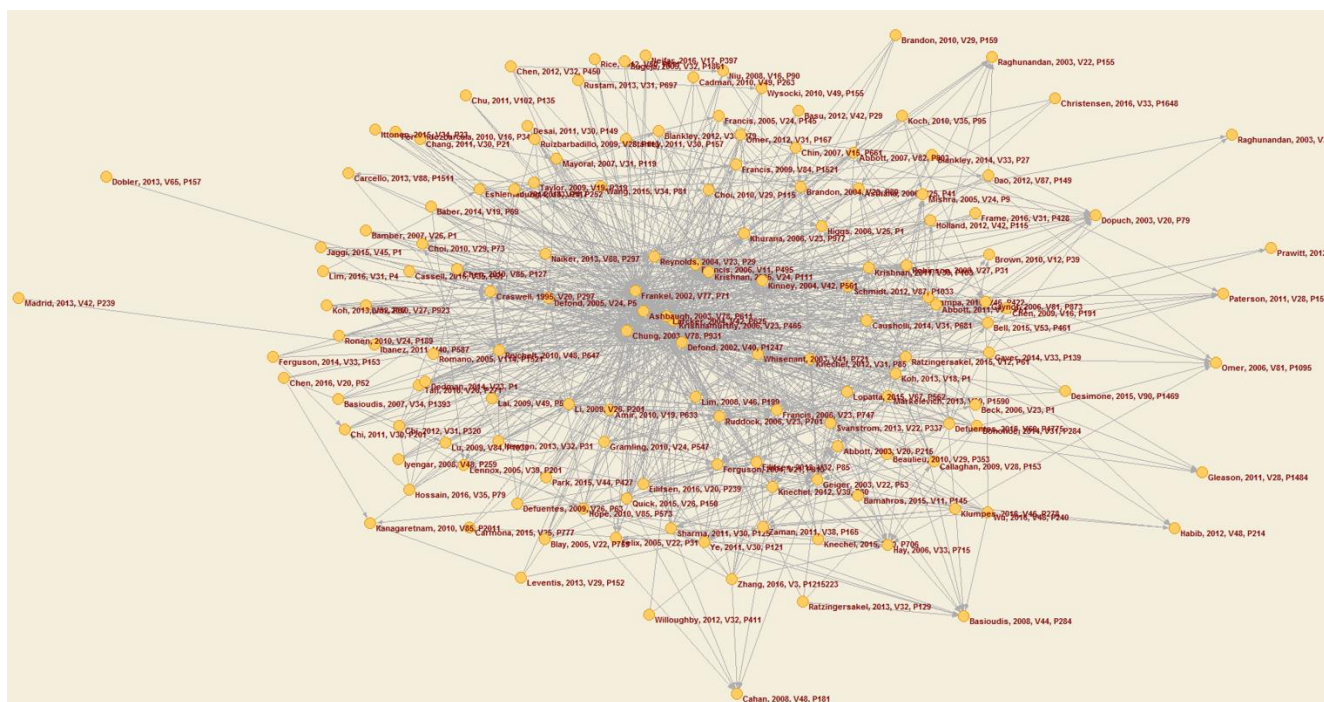
Tal y como podemos ver en la ilustración, podemos observar un mapa de citas complejo debido al gran número de citas existentes en la muestra. Destacamos adicionalmente que, en este caso, un autor puede tener distintos nodos puesto que el mapa de citas se refiere al artículo y no al autor.

Dado la complejidad del mismo, hemos separado a la izquierda de la ilustración, los 7 artículos con mayor número de *inputs* y *outputs*, aunque principalmente en estos casos, reciben a *inputs*. Concretamente, los artículos de Defond (2002) y de Frankel (2002) son aquellos con más citas y al mismo tiempo son los pioneros sobre el tema que estamos trabajando. Curiosamente, entre ambos artículos no existe citación alguna. Ambos artículos se pueden considerar que son la base de la bibliografía de nuestra búsqueda.

En el proceso de observación es importante resaltar que, como es lógico, aquellos artículos que mayores citas reciben son principalmente los más antiguos.

Par intentar obtener una mayor claridad de la ilustración, mediante *Pajek*, procedemos a separar los componentes y obteniendo el siguiente mapa de citas.

Ilustración 21: Mapa de citas con separación de componentes



Fuente: Elaboración propia a partir de *Bibexcel* y *Pajek*, 2017

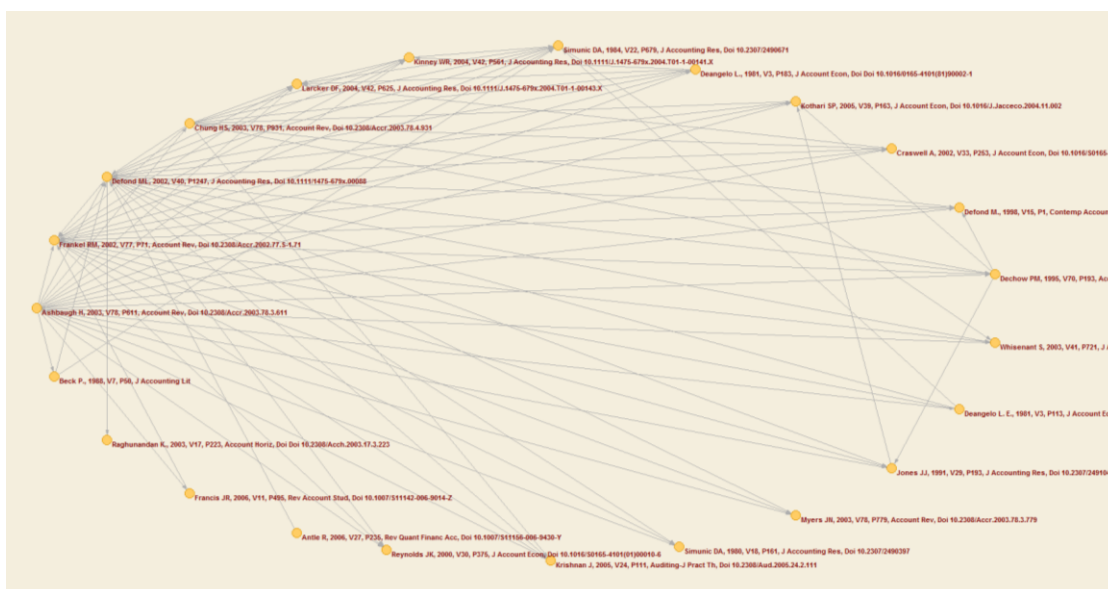
En este sentido, podemos valorar de nueva la concentración de citas existente en el centro de la ilustración dónde se ubican los autores tales como Frankel, Asbaugh, Chung o DeFond que son los autores más citados y que la ilustración 19 hemos separado con el objetivo de obtener una mayor visibilidad. Así pues, en la ilustración 20 podemos valorar que a medida que nos alejamos del centro de la ilustración, los nodos son asociados a artículos más recientes y esto es debido a que los mismos tienen menos citas.

Mapa de cocitaciones

A continuación, y debido también a la gran complejidad del mapa de citas, pasamos a construir, mediante el mismo procedimiento anteriormente descrito, un mapa de cocitaciones. En este caso, lo que queremos observar es en qué medida un autor ha

reconocido a otros dos autores durante un trabajo y que posteriormente, de manera recurrente y adicionalmente, esos dos autores han sido reconocidos por autores distintos. De esta manera, nuestra intención es identificar aquellos artículos en los que varios autores han coincidido en citar. En este caso, las cocitaciones también se refieren a artículos y pueden ser de autores de los que no disponemos artículos y que son citados a modo de soportar cualquier método estadístico, o similar. Para la ilustración, con el objetivo de obtener más nitidez, eliminamos las frecuencias bajas, obteniendo únicamente aquellos artículos con frecuencias superiores a 20.

Ilustración 22: Mapa de cocitaciones



Fuente: Elaboración propia a partir de *Bibexcel* y *Pajek*, 2017

Mediante este mapa, podemos hacernos una idea de los principales artículos y autores que han servido como base para los análisis incluidos en los artículos de nuestra búsqueda puesto que son citas que figuran en los mismos.

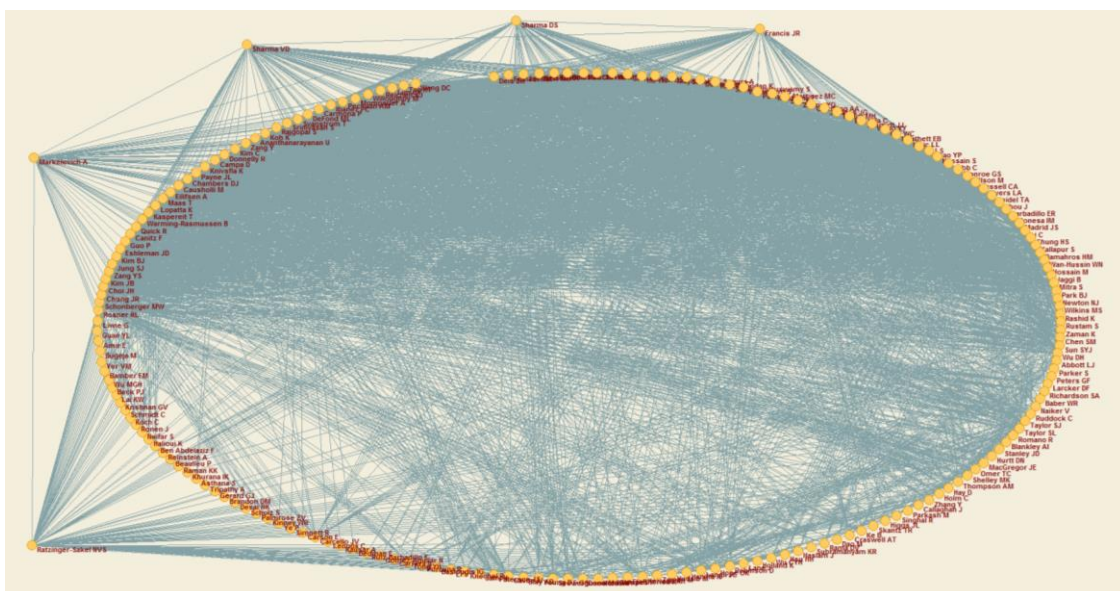
Además de los artículos relevantes que habíamos visto en el mapa de citas, observamos también citas más antiguas como puede ser el de Jones JJ (1991). Esto es debido a que, los autores para construir sus análisis, en ocasiones empíricos, se basan sobre

métodos de autores anteriores. Estas citas pueden tener que ver con nuestra temática o, por el contrario, simplemente han sido citados para justificar el uso de algún modelo estadístico como es el caso del método Jones.

Bibliographic coupling

Mediante el análisis *bibliographic coupling* que vamos a realizar a través, una vez más de *Bibexcel* y *Pajek*, buscamos obtener un mapa dónde veamos esta vez las relaciones entre los autores. Con esto, nos referimos a poder visualizar como los autores se pueden influenciar entre ellos mediante las citas. En este caso, el programa, en un primer paso, hace una asociación de los artículos por autor, y de las citas entre artículos para dar como resultado las citas entre autores. Así pues, podremos observar que por ejemplo dos autores se relacionan entre sí, cuando citan el artículo de un tercero. Un ejemplo de esto, y de lo que vamos a poder ver es, cuantas veces han coincidido dos autores, en sus artículos, en citar a artículos de otro autor.

Ilustración 23: *Bibliographic coupling*

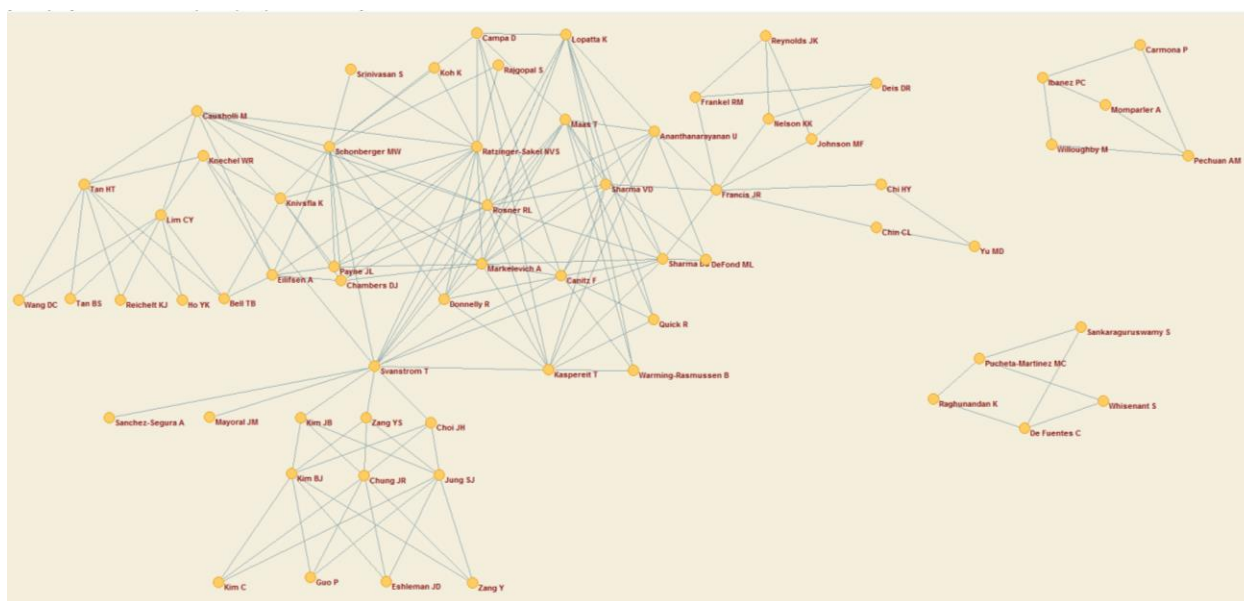


Fuente: Elaboración propia a partir de *Bibexcel* y *Pajek*, 2017

Comprobamos que el mapa obtenido es totalmente ilegible, a pesar de que hemos intentado separar aquellos autores con más frecuencias. Esto permite hacernos una idea de la gran cantidad de citas cruzadas existentes entre los estudios como consecuencia de la gran cantidad de literatura existente a pesar de que el tema es relativamente reciente y que, tal y como hemos visto, se ha puesto de manifiesto desde principios de la década del 2000.

Dado que tal y como hemos visto no es posible realizar la lectura, pasamos a realizar el mismo mapa pero aislando las frecuencias de manera que salgan representadas aquellas más representativas y por encima de 18 frecuencias.

Ilustración 23: *Bibliographic coupling* sin frecuencia por debajo de 18.



Fuente: Elaboración propia a partir de *Bibexcel* y *Pajek*, 2017

Comprobamos mediante la realización de estos gráficos que, entre la no inclusión de eliminación de frecuencias, y la inclusión de eliminar las frecuencias menores a 18, el gráfico es totalmente distintos. Esto se debe a que, el número medio de frecuencias, es decir, el número de artículos escrito por un tercero y que coincide por dos autores, es de

aproximadamente 15. Dada esta circunstancia, hemos empleado la frecuencia de 18 con el objetivo de obtener mayor nitidez.

Una vez obtenido este mapa podemos comprobar que hay 3 redes independientes. Por un lado, una red compuesta por autores españoles, ubicada en la ilustración en la parte superior derecha, que mantienen interacciones entre ellos y cuyos artículos se centran en el contexto español. Posteriormente, en segundo lugar, existe una red, que podemos ver en la parte inferior derecha de la ilustración, que muestra la interacción de 5 autores que citan artículos entre ellos y que, principalmente se corresponden a un grupo de trabajo de Estados Unidos, liderado por uno de ellos que es Raghunandan K. Finalmente existe una última red, compuesta por un número superior de autores, y cuyos núcleos centrales son autores cuyos artículos hemos comprobado que son relevantes, ya sea por citas o por números de artículos. Nos permitimos destacar la ausencia de vinculación entre la red de autores española con las otras redes de autores, motivo por el cual entendemos que la bibliografía existente sobre la independencia del auditor en España no ha cogido referencias de otros países y concretamente de autores americanos.

Para poder interpretar de una manera más sencilla estas ilustraciones, las acompañamos de las tablas siguientes dónde podemos ver en formato numérico las interacciones entre autores. Mostramos únicamente aquellas coincidencias más relevantes y por encima de 24 artículos.

Tabla 13: *Bibliographic coupling*

Número de artículos coincidentes entre autores	Nombres de los autores que coinciden citando	
25	Ratzinger-Sakel NVS	Markelevich A
25	Ratzinger-Sakel NVS	Rosner RL
25	Markelevich A	Schonberger MW
25	Schonberger MW	Rosner RL
24	Chung JR	Choi JH
24	Chung JR	Kim JB
24	Chung JR	Zang YS
24	Jung SJ	Choi JH
24	Jung SJ	Kim JB
24	Jung SJ	Zang YS
24	Kim BJ	Choi JH
24	Kim BJ	Kim JB
24	Kim BJ	Zang YS
24	Chung JR	Eshleman JD
24	Chung JR	Guo P
24	Jung SJ	Eshleman JD
24	Jung SJ	Guo P
24	Kim BJ	Eshleman JD
24	Kim BJ	Guo P

Fuente: Elaboración propia a partir de *Bibexcel*, 2017

Así pues, y para ayudar en la lectura, comprobamos que Ratzinger- Sakel NVS y Markelevich A. han coincidido citando 25 artículos.

Geolocalización de los autores

Finalmente, a través de *Bibexcel* y mediante la información descargada de la *Web of Science*, podemos obtener la geolocalización de los autores y, en consecuencia, dónde han sido escritos los artículos teniendo en cuenta que un artículo puede haberse escrito en más de una localización debido a las colaboraciones entre autores, por ejemplo. En el caso de nuestra búsqueda, el detalle de localizaciones que se han involucrado en la realización de un artículo han sido las siguientes:

Tabla 14: Geolocalización

Número de repeticiones en localizaciones de artículos	País
177	Estados Unidos
18	China
17	Australia
17	Reino Unido
17	España
11	Singapur
10	Alemania
10	Taiw an
6	Nueva Zelanda
6	Korea
6	Canada
2	Francia
27	Otros

Fuente: Elaboración propia a partir de *Bibexcel*, 2017

Mediante esta tabla podemos confirmar la gran diferencia en esta materia con respecto a Estados Unidos tal y como hemos visto en el análisis realizado mediante la herramienta de *Web of Science*. Hasta el momento, y como pioneros, desde Estados Unidos es donde más se ha investigado y más artículos han sido publicados. En este cuadro, y como hemos comentado anteriormente, llama la atención la ausencia de países tales como Italia, países nórdicos pertenecientes a la Unión Europea, y por ejemplo la baja cifra de artículos aportada por Francia o incluso Alemania, siendo las mismas, potencias relativamente importantes a nivel mundial.

3.2.3. Análisis global de resultados bibliométricos

Tras el análisis de la bibliografía existente sobre la independencia del auditor y, por el momento observando y analizando determinados indicadores de la literatura existentes, constatamos diferentes puntos relevantes y que intentaremos continuar analizando en el apartado siguiente mediante la lectura en detalle de los artículos de nuestra búsqueda:

- Los autores y en relación con la independencia del auditor, tienen cierta preponderancia a ligarla en mayor medida con la parte de honorarios distintos a la auditoría.

- Desde el año 2002, se ha incrementado de manera exponencial los artículos y las citas, en relación con este tema siendo hoy por hoy un tema por el que muchos autores demuestran interés y que se extiende a nivel mundial. Asimismo, destacamos que este interés se encuentra ligado también ha hechos puntuales tales como escándalos financieros o aplicación de nueva normativa, que hacen que el interés aumente y se acompañe de un mayor número de artículos.
- Estados Unidos son los pioneros en cuanto a artículos relacionados con esta materia, con una diferencia significativa. Diversos equipos de investigación se encuentran ubicados en ese país. Posteriormente y con una diferencia de en torno a 8 años, el interés, medido a través de la literatura, empezó a llegar a otros países.
- La independencia del auditor queda ligada, además de a los honorarios y servicios distintos a la auditoría, a otras palabras clave que principalmente son *“gestión de ganancias”*, *“calidad”*, *“acumulaciones”*, *“acumulaciones anormales”*, *“mercado”*, *“opiniones”* y *“independencia del auditor”*. En el apartado siguiente y mediante la lectura de los artículos, intentaremos darles sentido a estas relaciones.
- Existen dos artículos pioneros y que iniciaron el debate de la independencia del auditor en el año 2002 y que fueron escritos por Defond (2002) y Frankel (2002), que no tienen citación alguna entre ella, y sobre la que posteriormente muchos autores han escrito artículos.
- Defond (2002) y Frankel (2002) a pesar de ser los pioneros en la bibliografía de este tema, no escribieron más artículos posteriores y, en consecuencia, en la actualidad hay un equipo que lidera la investigación sobre el tema, ubicado en Estados Unidos y liderado por Francis y Raghunandan.
- Con respecto a la literatura relacionada con la independencia del auditor en España, llama la atención que no se apoya, y cita en pocas ocasiones, a autores o artículos de Estados Unidos.
- En lo que respecta a los países que han demostrado interés por el análisis de la independencia del auditor mediante la investigación y posterior publicación de artículos,

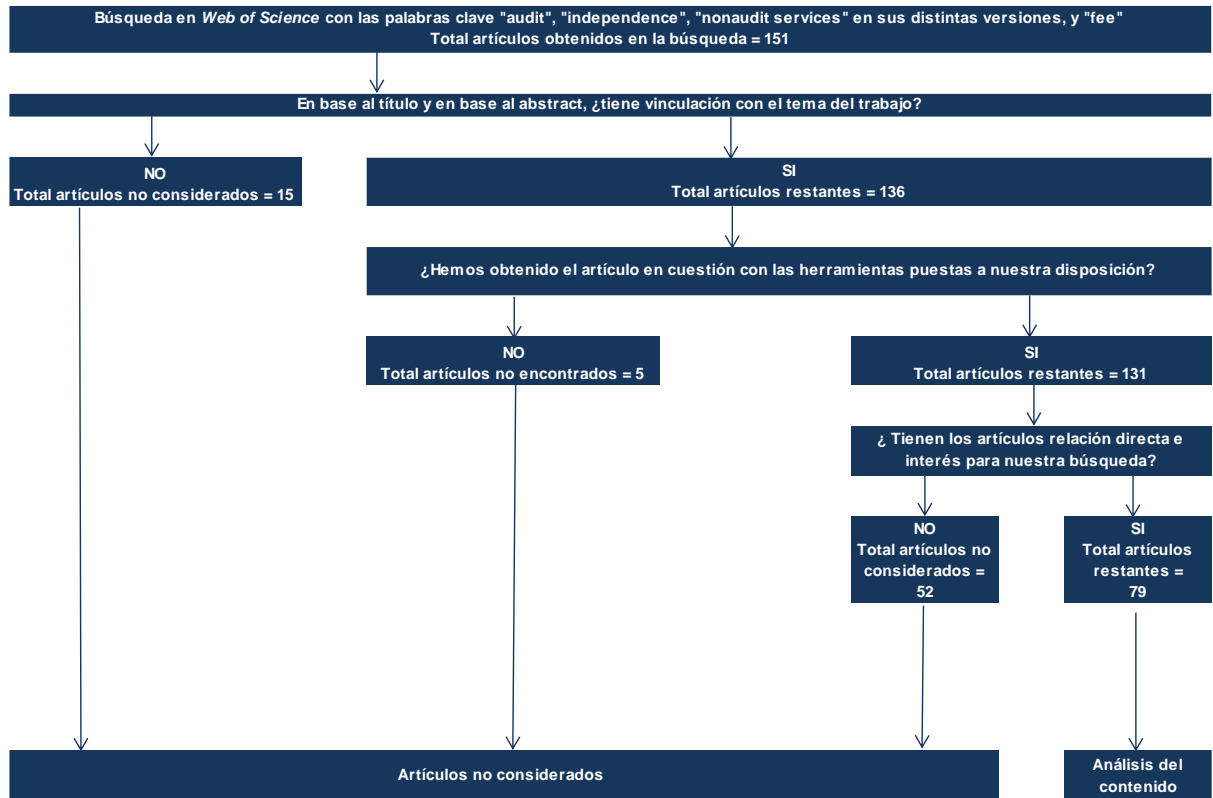
ha llamado nuestra atención que haya determinadas países, incluso potencias a nivel mundial tales como Francia, Italia o determinados países nórdicos, que no hayan publicado.

3.3. Estudio de la información en base a los antecedentes

Tras el análisis de los indicadores bibliográficos, pasamos al análisis en detalle de los artículos obtenidos a través de la búsqueda realizada. De los 151 artículos de nuestra búsqueda, en un primer momento eliminamos 15 artículos dado que, en base a su título y resumen no tenían vinculación directa sobre el tema. De los 136 restantes hemos obtenido 131 artículos siendo, a nuestro juicio, una muestra suficiente. En este apartado, y sobre esos 131 artículos analizaremos su contenido y sus conclusiones.

Así pues, tras la lectura de los artículos obtenidos y con el objetivo de centrar nuestro análisis del contenido en el tema de nuestro trabajo correspondiente a cómo afectan los honorarios recibidos por servicios distintos a la auditoría en la independencia del auditor, hay una selección de artículos que, a nuestro juicio, no consideramos. Finalmente, realizamos análisis del contenido de 79 artículos sobre los 131, habiendo sido los 52 restantes aislados debido a que, principalmente, mantienen una baja vinculación con el concepto de independencia del auditor, centrándose por ejemplo en el análisis de la especialización de los auditores para obtener calidad en la auditoría, o la influencia de servicios fiscales facilitados por el auditor y cómo influye en la calidad de la auditoría. Entre estos 52 artículos que hemos aislado en el análisis del contenido se incluyen artículos que analizan en detalle la casuística de un sector muy especializado tal como el de seguros de vida, o en un país y en un momento de su historia muy específico.

Ilustración 25: Árbol de decisión en la selección de artículos para el análisis del contenido



Fuente: Elaboración propia

3.3.1. Análisis del contenido

Tras la lectura de los artículos seleccionados, destacamos en primer lugar la naturaleza de los estudios que han sido realizados. Presentamos los primeros resultados a través de la siguiente tabla.

Tabla 15: Naturaleza de los estudios incluidos en los artículos seleccionados

	Cualitativo	Cuantitativo	Ambos	Total
Empírico	-	67	4	71
Teórico	7	-	1	7
Total	7	67	5	78

Fuente: Elaboración propia

Mediante este primer análisis podemos comprobar que la gran mayoría de los artículos basan sus análisis sobre un modelo empírico mediante el cual los autores establecen una serie de hipótesis que buscan a validar a través de observaciones y de experimentos. Asimismo, la tendencia de los autores a publicar artículos sobre análisis empíricos revela también que se trata de un tema sobre el que existe literatura y experiencia suficiente y que los mismos desean evidencias probadas de la teoría ya analizada. Adicionalmente, y si observamos el detalle y los métodos empleados en los análisis empíricos, constatamos que en la gran mayoría de los casos se emplean modelos de regresión.

Asimismo, destacamos la cantidad de los artículos cuantitativos sobre los cualitativos, lo que resulta llamativo dado la dificultad que se plantea a la hora de cuantificar por ejemplo la independencia de los auditores. Aquí nos podemos plantear una primera cuestión que sería, ¿cómo los autores pueden medir y cuantificar la independencia del auditor?

Asimismo, y para realizar un análisis empírico, los autores establecen determinadas hipótesis para medir como varía la independencia del auditor en función de las mismas. Para ello, en las hipótesis, se introducen determinadas variables, asimilables a las amenazas a la independencia, y llegados a este punto, nos planteamos, ¿qué amenazas introducen los autores en sus hipótesis para poder validarlas y ver cómo afectan a la independencia del auditor?

En este apartado analizaremos los artículos con el objetivo de realizar una clasificación aproximada de los artículos para conocer las tendencias de los autores y dar respuesta a dichas cuestiones.

3.3.1.1. Indicadores cuantitativos de la independencia del auditor

En esta primera parte, clasificamos los artículos para descubrir cuáles son los indicadores empleados por los autores para cuantificar la independencia del auditor en el marco de los

estudios empíricos llevados a cabo. Así pues, y tras la lectura realizada, identificamos las siguientes categorías empleadas para la medición de la independencia por los autores.

Tabla 16: Naturaleza de indicadores incluidos en los artículos seleccionados

	Número de indicadores en los artículos
Gestión del resultado por las sociedades	26
Calidad de la auditoría realizada	24
Informes emitidos con <i>going concern</i>	14
Existencia y actuación del comité de auditoría	7
Otros	7
Total	78

Fuente: Elaboración propia

El total de los indicadores analizados han sido de 78 mientras que existe únicamente 71 artículos con análisis empíricos. Esto es debido a que determinados artículos incluyen análisis con distintos indicadores simultáneos. A continuación, profundizamos sobre cada uno de los indicadores empleados para medir la independencia del auditor.

Gestión del resultado de las sociedades auditadas

Cuando destacamos este indicador como parámetro para la medición de la independencia por los autores, nos referimos concretamente al concepto en inglés de *earnings management*, que tal y como hemos visto en el mapa de conocimiento, es una de las palabras clave asociadas a nuestra búsqueda.

En base a estudios anteriores se demostró que las sociedades usan acumulaciones para gestionar sistemáticamente los ingresos contabilizados hacia los resultados deseados (Defond y Park, 1997; Jones, 1991; Healy, 1985). En este sentido, para justificar este indicador como medidor de la independencia del auditor, consideran que acumulaciones anormales puede ser una evidencia de falta independencia puesto que el auditor puede estar en la medida de contener la gestión del resultado dentro de los límites establecidos por los principios de contabilidad generalmente aceptados. Se considera que los auditores

podrían ser indulgentes y permitir que sus clientes obtengan mayores acumulaciones discrecionales en su contabilidad acumulada. Una mayor acumulación discrecional puede significar según los autores que los clientes estarían mejor capacitados para manejar sus ingresos o sus resultados, hacia los objetivos de ganancias deseados (Warfield et al., 1995; Francis and Krischnan, 1999; Francis et al., 1999; Reynolds and Francis, 2000).

En este sentido, para este parámetro, los autores emplean distintos métodos para expresar la gestión del resultado y hacerla medible de cara a cuantificar la independencia del auditor. Entre los más empleados está la magnitud, en valores absolutos, de los ajustes por devengo anormales o discrecionales, y que se refiere a los componentes del resultado contable tales como amortizaciones, provisiones, variación de existencias, o similares, que no tienen contrapartida monetaria y que pueden ser manipulados hasta obtener el resultado contable deseado puesto que constituyen, entre otros, la mejor aproximación posible al grado de permisividad del auditor (Monterey Mayoral, 2007).

Para aquellos artículos más antiguos, se emplea para la determinación de la gestión del resultado, el modelo Jones (1991), en el que se establecen diferentes propuestas para calcular la gestión del resultado. A lo largo de los años este modelo ha sido modificado dejando su última versión en el 2005 y ha sido el más empleado en la investigación contable; constituye el primer intento para controlar el efecto que los cambios en las condiciones económicas tiene sobre los ajustes de devengo. Sin embargo, hay otros autores que emplean otros modelos argumentando que el modelo Jones (1991) tenía limitaciones y emplean por ejemplo el modelo Deangelo modificado (1994). Tal y como figura en el mapa de citas, tanto Deangelo como Jones, están citados de manera recurrente por los autores de nuestra selección.

Por otro lado, hay autores que emplean, como indicador de la gestión del resultado el *earnings response coefficient*, que a grandes rasgos se entiende como la relación entre el retorno de capital esperado y el retorno de capital real anunciado por las sociedades. En

línea a esta tendencia, hay autores que también han empleado la fluctuación del valor de la acción de las sociedades auditadas asociando que las fluctuaciones pueden derivarse, parcialmente, a la confianza de los inversores sobre los informes de la auditoría emitidos y en consecuencia al valor de cotización.

El primer artículo dónde surge la gestión del resultado o de los ingresos como variable para medir la independencia, y empleando el modelo Jones (1991) es *The relation between auditors' fees for nonaudit services and earnings quality* de Frankel (2002). Este artículo es, en base al análisis de los indicadores bibliométricos, tal y como hemos visto en el apartado 3.2.2., uno de los más citados y escrito por un equipo de 3 autores que después no realizó publicaciones adicionales sobre este tema. Desde entonces y a lo largo de los años, este artículo pionero se convierte en el punto de partida y es la base de otros análisis en la misma línea y que replican incluso el trabajo realizado por Frankel, detectando debilidades y concluyendo incluso de manera opuesta (Reynolds, 2004; Chung y Kallapur, 2003). En efecto, llama la atención que este autor, mediante su análisis concluye que las sociedades que adquieren un mayor importe de honorarios por servicios distintos a la auditoría a su auditor, tienen más probabilidades de cumplir o superar las previsiones de presupuestos de los analistas y, en consecuencia, reportar mayores resultados. Estas conclusiones fueron empleadas por numerosas publicaciones tras el caso Enron (Reynolds, 2004).

Así pues, Ashbaugh (2003), en su artículo *Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions* pone en evidencia el artículo anterior poniendo en duda el modelo empleado por Frankel (2002) y lo demuestra introduciendo una variable de crecimiento discrecional en los resultados de las sociedades. En este estudio, al contrario que Frankel (2002) se concluye que el autor no encuentra asociación estadística entre las sociedades que cumplen y superan sus presupuestos, y los honorarios por servicios distintos a auditoría.

El empleo del parámetro de la gestión del resultado como indicador de la independencia del auditor se emplea en estudios de numerosos países: Estados Unidos principalmente pero también Reino Unido, Australia, Nueva Zelanda, China y España. Globalmente, se obtienen resultados diferentes en función también del periodo seleccionado, por ejemplo, si el periodo analizado es después de un escándalo financiero. Entre los autores, este parámetro genera controversia dado que es susceptible de no contemplar todos los hechos necesarios para determinar la gestión del resultado y en consecuencia puede modificar las conclusiones de manera relevante. De hecho, podemos comprobar que las conclusiones son muy dispares.

En el caso de España concreto, se concluye que los honorarios por servicios distintos a los de auditoría, sobre una muestra de empresas de 2005 a 2009, no afecta a la independencia del auditor medida a través del análisis de acumulaciones discrecionales como variable de la gestión del resultado (Carmona, 2011).

Calidad de la auditoría realizada

Numerosos autores hablan de la calidad de auditoría para detectar si el auditor es realmente independiente o si su independencia esta amenaza este indicador como parámetro para la medición de la independencia por los autores. Entendemos que este concepto no es cuantitativo, pero, sin embargo, bajo este término hemos englobado distintos indicadores que son considerados por los autores como termómetro de la independencia del auditor:

- Número de cuentas anuales reformuladas: distintos autores asocian el requerimiento de reformular cuentas anuales debido a una baja calidad de auditoría. Concretamente, existen teorías con evidencia empírica que evidencia que los servicios prestados, distintos de auditoría, por el auditor, generan una mayor calidad de la auditoría, y en consecuencia, reduciendo las reformulaciones (Simunic, 1984; Dopuch, King y Schwartz, 2003; Kinney, 2004). En este sentido, para los autores que toman esta variable, asocian

que un mayor número de reformulaciones es sinónimo de baja calidad de auditoría. Esta variable es tomada en numerosos estudios de los que surgen en nuestra selección.

- Revisiones internas de las firmas de auditoría: existen autores que han obtenido información interna de firmas de auditoría en relación con los procesos de revisiones de calidad interna a los que son sometidos todos los socios. En esta ocasión toman las conclusiones y las notas de estas revisiones con el objetivo de validar la calidad de la auditoría y que asocian a la independencia del auditor (Bell, Causholli y Knechel, 2015).
- Sanciones al auditor: en determinados países en que las sanciones a los auditores son públicas, ya sea por fraude u otras razones, se han realizado análisis que han servido de base para concluir sobre la calidad de la auditoría, y en consecuencia la independencia del auditor. Así pues, se cuantifican las sanciones, recurrencia, etc. pudiendo concluir sobre la calidad de auditoría, y la independencia del auditor (Eilifsen y Knivsfla, 2013).
- Especialización de los auditores por industria: en algunos artículos hemos encontrado que los autores emplean la calidad de la auditoría como consecuencia de la especialización de los equipos de auditoría (Ferguson, 2014). Por ello, se considera que los equipos de auditoría especializados, y a través de una percepción de calidad de auditoría, hace que existe una mejora en la percepción de la independencia (Chen, 2012).

Mediante los indicadores empleados, los autores identifican la calidad de la auditoría, y consideran a través de los mismos el grado de independencia del auditor.

Informes emitidos con *going-concern*

Esta variable, en España también conocida como dificultades en la continuidad de las operaciones de las sociedades, fue de las primeras empleadas, al mismo tiempo que la justificación de independencia en relación con la gestión de ganancias.

A modo de aclaración, los autores emiten informes con un *going-concern* cuando consideran que debido a determinadas circunstancias que pueden ser, por ejemplo, falta de

liquidez o apoyo financiero del grupo en el que se integran, las sociedades no tienen viabilidad a más de un año desde la fecha de emisión del informe de auditoría. Un informe de auditoría con un *going-concern* puede tener un impacto relevante en el mercado de cara a los usuarios de los informes de auditoría y que concretamente, con más impacto, sería futuros inversores o entidades financieras.

Así pues, esta relevación es crucial por parte de los auditores y determinados autores consideran que es susceptible de ser manipulada. Emitir un informe con *going-concern*, revela que el auditor demuestra ser objetivo para evaluar la capacidad de la sociedad para continuar sus operaciones, y al mismo tiempo demuestra solidez en soportar la presión del cliente sobre esta circunstancia (Reynolds, 2001; DeFond, 2002).

El primer autor en publicar un análisis empírico sobre ello es DeFond y Raghunandan, en el 2002, mediante su artículo *Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions*. Este artículo fue publicado al mismo tiempo que el de Frankel (2002), y que utilizaba como variable la gestión de las ganancias. Ambos dos artículos, son de los más citados por autores de manera posterior, y concluyen de manera opuesta, a pesar de tomar el mismo periodo temporal como muestra, debido a la variable de base empleada para medir la independencia. En este caso, DeFond y Raghunandan (2002), no encuentran evidencia alguna de que los servicios distintos a la auditoría, prestados por el auditor, sean susceptibles de perjudicar la independencia del auditor.

Al igual que en el caso de la variable de *earning management*, esta variable se emplea en numerosos estudios en distintas geografías tales como Estados Unidos, principalmente, y Alemania, Australia, China, España y Noruega.

En el caso de España, Ruiz-Barbadillo (2009), realiza un análisis con esta variable (Ruiz-Barbadillo, 2009).

Existen y actuación de auditoría interna

En este apartado, consideramos como variable tanto la figura de un departamento de auditoría interna o la existencia y composición del comité de auditoría.

Así pues, los autores emplean la variable de la existencia de la función de auditoría interna, y la actuación del comité de auditoría de las sociedades para evaluar si el auditor es más o menos independiente. En este sentido, el razonamiento realizado por los autores es que un comité de auditoría puede influir en la independencia del auditor puesto que, por un lado, en muchos países, entre ellos España, tienen que aprobar los servicios que puede prestar el auditor y, por otro lado, por la supervisión que realizan. Esta supervisión influye en los auditores evitando su contacto directo con la sociedad (Gaynor, 2006). Asimismo, y yendo un paso más adelante, los autores llegan a diferenciar entre el comité de auditoría compuesto por miembros independientes y por personas con pasado auditor. Estos comités de auditoría se presuponen que son generadores de buenas prácticas y en consecuencia también colaboran con la independencia del auditor (Sharma, 2011).

Otros

Finalmente, en el apartado de “otros”, encontramos que los autores emplean la percepción de los inversores o la calificación de los bonos para el análisis de la independencia del auditor. Los autores que emplean estas variables en sus análisis son minoría, pero sin embargo es representativo de cara a valorar las distintas variables que toman los autores en la medición de la independencia.

3.3.1.2. Amenazas a la independencia del auditor identificadas

En este apartado tratamos de identificar las amenazas a la independencia del auditor que consideran los auditores en sus artículos y que en muchos casos son factores que son introducidos en las hipótesis de sus análisis tratando de demostrar su influencia a través de evidencia empírica.

Para esta revisión, hemos categorizado los artículos en función de las amenazas identificadas y clasificándolas de la siguiente manera:

Tabla 17: Naturaleza de amenazas a la independencia identificadas

	Amenazas identificadas por artículo
Vínculo económico entre cliente y auditor	55
Identificación entre cliente y auditor	11
Relevancia del cliente para la red	7
Naturaleza de la sociedad y entorno legislativo	5
Concentración y estructura del mercado de auditoría	4
Total	82

Fuente: Elaboración propia

El total de los indicadores analizados han sido de 82 mientras que existe únicamente 71 artículos con análisis empíricos. Esto es debido a que determinados artículos incluyen análisis con distintas amenazas simultáneas. A continuación, profundizamos sobre cada uno de las amenazas empleadas para medir la independencia del auditor.

Vínculo económico entre cliente y auditor

El vínculo económico entre el cliente y el auditor es el más recurrente en la literatura que se ha seleccionado en nuestra búsqueda. Esto indica que, para muchos autores, y lo que ha dado lugar a muchos estudios, la independencia del auditor es susceptible de verse alterada por el vínculo económico entre el cliente y el auditor.

A lo largo de los años, numerosos autores han investigado en relación a la independencia del auditor cuando los mismos reciben, además de los honorarios por la auditoría, determinados honorarios por servicios distintos a la auditoría. Este escenario ha sido estudiado a través de distintas variables como pueden ser la gestión de ganancias, el número de informes emitidos con *going-concern*, o con reformulaciones, por ejemplo. Asimismo, dicho factor ha sido analizado en numerosos países y con muestras muy diversas.

El primer autor en querer analizar esta vinculación en nuestra selección y dar evidencia empírica es Frankel (2002) y DeFond (2002), cada uno tomando un indicador distinto para concluir de manera opuesta. Ambos artículos dan lugar a numerosos trabajos posteriores y a un gran número de citas posteriores. Como ejemplo, planteamos autores que concluyen por un lado que las sociedades que adquieren un mayor volumen de servicios distintos a la auditoría, pueden influir de una manera u otra a la independencia del auditor, tales como Frankel (2002), Larcker (2004), Ferguson (2004), Schmidt (2012), Koh (2013), Markelevich (2013) o el más reciente de ellos, Campa (2016). Sin embargo, también existen numerosos estudios que indican lo contrario, es decir, que un mayor volumen de servicios distintos a la auditoría, no influyen a la independencia del auditor. En este caso, los autores que estudiaron esta posición son DeFond (2002), Ashbaugh (2003), Reynolds (2004), Ruddock (2006), Kanagaretnam (2010) o el más reciente de ellos, Carmona (2015).

A lo largo de estos análisis se ponen de manifiesto distintas evidencias y reflexiones que exponemos a continuación.

La primera de ellas es la diferenciación entre la independencia de hecho y de apariencia y con ello, los autores quieren decir que los honorarios por servicios distintos a la auditoría pueden afectar por ejemplo a la independencia en apariencia, pero no en la apariencia de hecho. El autor Hay (2006) realiza el primer planteamiento sobre este tema dónde concluye, que la independencia de apariencia puede verse afectada mientras que la de hecho se mantiene inalterada. Sin embargo, Campa (2016) concluye de manera opuesta y dando pie a justificar las incompatibilidades establecidas por la Unión Europea en sus directivas.

Otra de las conclusiones a las que llegan los autores es que la realización por parte del auditor de servicios distintos a la auditoría, puede incrementar la calidad del trabajo de auditoría sin afectar la independencia y simplemente por una transmisión de los conocimientos. El último estudio que respalda esta línea es el realizado con una muestra de sociedades en España, por Carmona (2015) pero sin embargo otros estudios en Estados

Unidos defienden esta versión (Beck, 2006) que afirman que existe una interdependencia entre el aprendizaje y el asesoramiento que proporciona una nueva perspectiva sobre el equilibrio entre honorarios y calidad de auditoría.

Finalmente, de los artículos de nuestra búsqueda, surge un tercer punto de vista y es que no todos los servicios distintos a la auditoría afectan negativamente a la independencia de la auditoría, sino que algunos de ellos son incluso beneficios para la sociedad y para el auditor. Muestra de ello son las evidencias empíricas obtenidas por Abbott (2007) que afirma que ciertos tipos de *outsourcing* de auditoría interna que no sean rutinarios, no producen vinculación económica entre el auditor y el cliente y que sin embargo pueden mejorar la cobertura del trabajo de auditoría. Robinson (2008), afirma que no existe correlación entre los servicios fiscales prestados por el auditor y la independencia del auditor y que incluso, dichos servicios fiscales incrementan la calidad de la auditoría.

Identificación entre cliente y auditor

La relación entre el cliente y el auditor puede alcanzar un determinado grado de familiaridad que afecte la independencia del auditor. Determinados autores consideran esa relación como una amenaza a la independencia, y como tal está definida. Según el Código de ética del IESBA define la familiaridad como una amenaza que puede surgir cuando, como consecuencia de una relación de larga duración entre un cliente y el auditor, el socio firmante será demasiado simpático mirando sus intereses o demasiado permisivo, aceptando la opinión del cliente. Esta identificación se alcanza debido o bien por la larga duración existente entre el auditor y el cliente o bien, por el hecho de tener a un *alumni* como interlocutor en la sociedad. Se conoce como *alumni* a la red de ex auditores que pasan a trabajar en los clientes y con los que las firmas de auditoría mantienen relación a través de eventos, redes sociales, o similares.

Distintos autores revisan esta asociación. Bamber (2007) concluye que los auditores se identifican a sus clientes, con relaciones de años, y que en este caso tienen más

probabilidad de aceptar la posición del cliente. Asimismo, afirma que los auditores más experimentados tienen menos probabilidades de sucumbir a la presión del cliente ante esta situación e incluso llega a analizar el efecto de la rotación del auditor con el objetivo de alterar este vínculo y aportar objetividad. Adicionalmente Monterrey (2007), demuestra que las prestaciones de servicios distintos de auditoría surgen cuando el auditor ha desarrollado un profundo conocimiento del cliente y esto no llega más que al cabo de unos años de relación, existiendo en este momento la potencial amenaza a la independencia (Monterrey, 2007). En esta línea Cassell (2016) realiza un estudio y confirma que, tras un nuevo nombramiento de auditores y manteniendo el auditor saliente para la revisión de un semestre, estos últimos realizan una revisión de mayor calidad debido al aprendizaje obtenido (Casell, 2016). Finalmente, Quick (2015), evidencia que un alto interés propio y familiaridad pueden perjudicar la independencia del auditor, pero solo en apariencia (Quick, 2016).

Asimismo, otros autores analizan la condición de los *alumnis* y su relación con el auditor y tanto Basioudis (2007) y Naiker (2013), concluyen que, tras la contratación de un *alumni* por el cliente, se aprecia una reducción de honorarios lo que demuestra que la independencia del auditor no se vería alterada. En este sentido, Naiker (2003) llega a poner en duda que sea necesario los tres años establecido por la ley en Estado Unidos de *cooling off*. El *cooling off* se corresponde a un periodo, que inicialmente era de un año y pasó a ser de tres años, y por el que cualquier empleado de las firmas de auditoría no pueden ser empleados por los clientes.

Relevancia del cliente para la red

En relación con el primer punto de este apartado relativo a la vinculación económica entre cliente y auditor, surge una segunda vertiente relativa al grado de relevancia que el cliente puede tener para la red del auditor. En este caso, no solo existe una vinculación económica

a nivel individual del cliente, sino que adicionalmente los autores analizan la relevancia de cliente para la red del auditor.

Chung (2003) es el primero en tener en cuenta, para una muestra en Estados Unidos, no solo el hecho de que un cliente fuera relevante para el auditor, sino que además considera la vinculación que tiene el cliente para la red del auditor, en general. Posteriormente Ferguson (2004) replica este análisis para una muestra de Reino Unido.

Sobre este tema, destaca la concepción del margen de los servicios que ponen de manifiesto algunos de los autores y que principalmente indican que la función de auditoría es simplemente empleada como trampolín para obtener, por parte del auditor, servicios más lucrativos (Levitt, 2000). Bajo esta percepción, se pone de manifiesto la relevancia de un cliente para una red, es decir un cliente que da negocio a muchas de las líneas de una firma de auditoría. Así pues, Ruddock (2006) manifiesta que la relevancia de un cliente para la red tiene implicaciones en la independencia del auditor dado que los honorarios de un consultor son más altos y con más margen para la firma de auditoría y, en consecuencia, a la hora de incluir una salvedad puede ver alterada su percepción al no estar dispuesto a renunciar a los honorarios más rentables. Asimismo, y en el marco de una auditoría, puede darse una amenaza de autorrevisión al tener que considerar para una conclusión contable, cualquier aspecto realizado por los compañeros del auditor y miembros de su red.

Naturaleza de la sociedad y el entorno legislativo

Determinados autores establecen la selección de la muestra en base al entorno legislativo del país dónde se ubica la Sociedad o, a la naturaleza de la Sociedad, por ejemplo, de capital familiar o cotizada, o si su actividad es relativa a un sector con problemática específica. Esto implica que afirman que el auditor, con respecto a su independencia, tiene un comportamiento distinto en un entorno u en otro.

Hope (2010) realiza un estudio empírico en el que analiza el comportamiento de la independencia del auditor en una empresa privada y en una empresa familiar, en un entorno legislativo considerado de bajo riesgo como es el de Noruega. Tras el análisis, el autor concluye que a pesar del daño por el riesgo reputacional, diferente en el caso de una empresa cotizada o en una empresa familiar, no se obtiene evidencia de que los auditores comprometan su independencia a través de dependencia a los honorarios. En esta línea, la consideración reputacional es un aspecto considerado desde los primeros artículos publicados y concretamente con DeFond (2002) donde ya ponía de manifiesto que, la ausencia de vinculación entre honorarios e informes emitidos con *going-concern*, podría asociarse al temor, por parte del auditor, de pérdida de reputación en el caso de una inspección que la potencial ganancia por honorarios adicionales.

Finalmente, Chi (2012) también vincula la independencia del auditor al tamaño de la sociedad y en consecuencia al riesgo reputacional. En su estudio concluye que, en el caso de grandes clientes, no se encuentra evidencia de que los socios firmantes comprometan su independencia por honorarios distintos a la auditoría, sin embargo, en el caso de clientes menos relevante, el autor encuentra evidencia entre la vinculación entre independencia y honorarios por servicios distintos a la auditoría.

Concentración y estructura del mercado de auditoría

Para terminar, mediante el análisis de los artículos, hemos identificado un nuevo factor que afecta a la independencia del auditor y es la concentración y la estructura del mercado de auditoría. Muchos de los autores ponen de manifiesto la concentración del mercado de auditoría y hablan del término *Big4* o *Big5*, por el que entre 4 o 5 firmas de auditoría concentran la actividad más importante de auditoría de cuentas de un país. A su vez y debido al dimensionamiento de estas firmas, son las que mayores servicios distintos de la auditoría pueden prestar.

Francis (2009) plantea mediante un estudio empírico, dar evidencia de que la calidad de la auditoría es igual en todos los despachos, entendiendo también por calidad de la auditoría, la actuación del auditor en cuanto a la independencia. Así pues, demuestra que la calidad de los trabajos en las *Big4* es de mayor calidad, sin afirmar que la calidad de auditoría de otras firmas sea inaceptablemente baja.

En esta línea, Newton (2013) se cuestiona si el nivel de concentración del mercado de auditoría está asociado a la probabilidad de emitir un informe que será reformulado. El autor detecta que, a mayor competencia en el mercado, mayor probabilidad de reformulación por lo que la competencia genera una mayor calidad del trabajo.

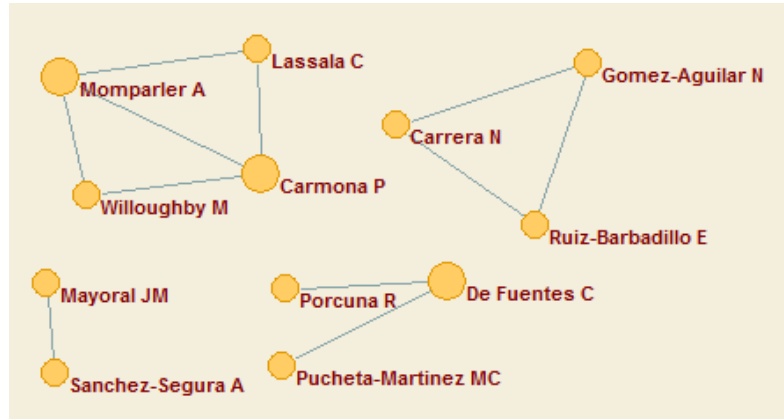
Bajo este contexto, detectamos un artículo que muestra un análisis de los beneficios y costes de la co-auditoría (Ittonem, 2015) y por el que, en un mismo trabajo de auditoría, intervienen distintos auditores, ya sea de la misma firma o de firmas distintas. Tras su análisis, concluye que la co-auditoría genera trabajos de mayor calidad con las mismas tasas de honorarios. Destacamos adicionalmente que, en determinados países, tales como Francia o países nórdicos, la co-auditoría es obligatoria en el caso de que, por ejemplo, los consolidados superen determinados umbrales.

3.3.1.3. Artículos con muestras españolas

A lo largo de nuestro análisis, dedicamos un apartado con el objetivo de focalizar nuestra atención en los artículos que tienen como muestra sociedades españolas y en consecuencia que analizan el entorno legislativo y la independencia del auditor en España.

En nuestra búsqueda se ponen de manifiesto 6 artículos que investigan el entorno del auditor en España y los mismos fueron escritos entre el 2007 y el 2015. Todos ellos son estudios empíricos cuantitativos. Los autores forman parte principalmente de dos redes que se corresponden a las siguientes estructuras:

Ilustración 26: Red de autores que trabajan sobre el entorno español



Fuente: Elaboración propia a partir de *Bibexcel* y *Pajek*, 2017

En este sentido, el colectivo pertenece a distintas universidades repartidas por España y que son las siguientes:

- Equipo de Momparler: Universidad de Valencia
- Equipo de Ruiz-Barbadillo: Universidad de Cádiz
- Equipo Monterrey Mayoral y Sanchez Segura: Universidad de Extremadura
- Equipo Pucheta- Martínez y De Fuentes: Universidad de Jaime I de Castellón y Universidad de Valencia

Así pues, los autores españoles investigan principalmente en relación al vínculo que surge entre el auditor y el cliente y analizan si el mismo afecta a la independencia del auditor. Los autores utilizan variables distintas para poder analizar el impacto y lo miden ya sea por la emisión de informes con *going-concern* o por acumulaciones anormales. Asimismo, otorgan y focalizan su atención a la calidad de la auditoría.

En cuanto a las conclusiones que han alcanzado, globalmente muestran una posición general y destaca que no encuentran asociación entre los servicios distintos a la auditoría y la calidad de la auditoría. A grandes líneas, su posición es que la independencia del auditor en España no se vería afectada por los servicios distintos a la auditoría.

Destacamos que hay dos artículos que hablan de la rotación y que tal y como hemos visto anteriormente, concluyen que la rotación en España tendría un impacto negativo en la calidad de auditoría y que, a su vez, no tendrá efecto en la independencia del auditor (Ruiz-Barbadillo, 2009; Monterrey, 2007).

3.3.2. Desarrollo e interrelación con casos reales

A lo largo de los últimos años y concretamente desde finales de los 90 y principios de la década de los 2000, se implantaron diversas normativas para el control y supervisión de la independencia del auditor. Dichas nuevas legislaciones fueron instauradas en primer lugar en Estados Unidos, pionero en este campo desde el punto de vista legislativo lo que se ha confirmado también por el análisis bibliográfico en el que hemos podido ver que Estados Unidos es de los primeros países en estudiar sobre este campo, y adicionalmente, comprobando que el resto de países, le han replicado tanto desde el punto de vista de las investigaciones realizadas como de las legislaciones puestas en funcionamiento.

A continuación, veremos, a gran nivel como de los aspectos identificados y puestos en evidencia en el análisis del contenido de los artículos se han contemplado en las distintas leyes. Para este apartado, nos centramos en las nuevas leyes implementadas en la Unión Europea y de aplicación a través de la Directiva 2006/43/c y en base a las opiniones de diversos autores (Tan, 2016; Ratzinger-Sakel, 2015). Asimismo, interrelacionamos dicha aplicación con la evolución que previsiblemente tendrá lugar en España y con casos reales que ya han sucedido como consecuencia de las nuevas leyes.

Rotación de la firma de auditoría

En la nueva normativa y de aplicación ya en España, se exige la rotación de la firma de auditoría. En el caso de España y considerando el periodo de transición, tendrá lugar un cambio relevante de auditor y cliente principalmente a partir del 2020 para las firmas que mantenían una relación con sus clientes de más de 20 años consecutivos (artículo 41 del

Reglamento de la Unión Europea). Así pues, en los próximos años se espera una gran tendencia al cambio de auditores.

En este sentido, diferentes países han puesto en marcha distintas fórmulas para limitar los años y la vinculación del auditor y el cliente. En España, y dado que ya existía la rotación del socio firmante, se ha implantado como hemos visto la rotación de firma, sin embargo, en otros países, son medidas diferentes como puede ser la rotación cada cinco años del socio del trabajo en Estados Unidos, o en Reino Unido dónde únicamente se exige el concurso entre los auditores cada 10 años y rotación del socio firmante para sociedades cotizadas. Así pues, la rotación de los socios es la práctica más extendida a lo largo de los países (Tan, 2016).

En este sentido, y tras el análisis de la literatura, nos planteamos si la obligación de rotación de la firma se encuentra soportada por los análisis empíricos que hemos analizado. Globalmente, la evidencia empírica no es poco concluyente en relación al impacto que pueda tener en la calidad de la auditoría, la rotación ya sea del socio o de la firma. Existen dos tendencias opuesta, por un lado, determinados autores argumentan que las duraciones duraderas de mandatos son un riesgo para la amenaza del auditor (DeAngelo, 1981; Magee y Tseng, 1990; Raghunandan et al. 1994; en Tan, 2016). Por otro lado, y no menos despreciable, las duraciones de mandatos son un punto positivo puesto que adquieren conocimientos y se especializan en el sector pudiendo aportar nuevas visiones y detectando ajustes en los estados financieros (Solomon et al., 1999; Johnson et al., 2002; en Tan 2016).

Así pues, en lo que al mercado se refiere, la rotación puede generar una mayor concentración de las firmas de auditoría, que ya de por sí está compuesto por 4 firmas (big4) acompañado de un trabajo de baja calidad. Un ejemplo será que, llegado el momento del cambio, el cliente únicamente tendrá 3 opciones de las cuales alguna tendrá que ser descartada por incompatibilidad, quedando únicamente reducidas opciones que pueden verse alteradas adicionalmente, por la necesidad de las firmas de conseguir al cliente,

incluso comprometiéndose a trabajos con conclusiones positivas, y todo bajo la excusa de mejorar la independencia (Tan, 2016).

Numerosos estudios concluyen de manera distinta en cuenta a la rotación de firma, o la rotación de socio, sin poder afirmar que las nuevas leyes se encuentran justificadas por numerosos estudios. De hecho, hemos visto que, en cada uno de los países, se dan soluciones distintas. Lo que parece evidente es que, en los próximos años, en España, viviremos cambios significativos que harán que probablemente se pueda resolver la duda de si la rotación de firma, beneficia o perjudica la independencia, así como la calidad de la auditoría.

Incompatibilidades y limitaciones de trabajos distintos a la auditoría

En los últimos años, las firmas conocidas como auditores se han diversificado de manera significativa, ofreciendo un número muy relevante de distintos servicios.

En el caso de España, como podemos ver en el anexo 4, las firmas han incrementado los servicios distintos a la auditoría, tales como consultoría, con el objetivo de mitigar la caída del margen de la auditoría que algunas de ellas están viviendo como consecuencia de la entrada en vigor de las rotaciones. Así pues, en ocasiones, este abanico de servicios acompañado de que está teniendo lugar, en muchos casos y en el seno de clientes de auditoría que por rotación tienen que dejar de serlo, la integración por parte de la firma auditora de servicios distintos a la auditoría, se puedan dar determinadas incompatibilidades de cara a cumplir con la independencia requerida por el legislador.

En este contexto, los legisladores parecen unánimes en la prohibición de determinados servicios distintos a la auditoría, así como a la limitación de los servicios distintos a la auditoría en base a los honorarios de auditoría. Sin embargo, las firmas, no están de acuerdo con muchas de las incompatibilidades. Una vez más y al igual que en el caso anterior, están discutidos la independencia del auditor frente al trabajo de la auditoría sin

poder demostrar dónde está el equilibrio. Así pues, en muchos casos se argumenta que dependiendo de la tipología de los servicios pueden ser más o menos perjudiciales. Lo que parece estar claro es que los servicios de toma de decisiones, autorrevisión, abogacía, o interés propio, generan incompatibilidades, sin embargo, otros tipos de servicios tales como asesoramiento, no deberían ser perjudiciales mediante la aplicación de las correspondientes salvaguardas (Tan, 2016).

La literatura empírica, una vez más, no obtiene evidencias para afirmar de forma clara que determinados servicios distintos al auditor, son perjudiciales para la independencia del auditor, sin embargo, los legisladores así lo han impuesto y limitando además los servicios distintos de la auditoría al 70% de los honorarios de auditoría. Mediante esta limitación se cubre también el punto de vinculación económica.

Supervisión del comité de auditoría

Otra de las novedades instauradas como consecuencia de la Directiva europea y en el caso de España de la nueva Ley de Auditoría de cuentas, los comités de auditoría pasan a tener un rol más relevante y de obligatoria existencia en función de la tipología de las sociedades. La Comisión de auditoría pasa a ser la responsable de la aprobación de todos los honorarios, incluidos servicios distintos a la auditoría prestada por el auditor.

En este sentido, los legisladores y supervisores de España le están dando un nuevo protagonismo y como es el caso de España, se ha publicado recientemente una guía técnica de buenas prácticas por uno de los supervisores del mercado, la Comisión Nacional del Mercado de Valores (ver Anexo 5).

En este sentido, en la literatura empírica analizada, varios autores demuestran que un comité de auditoría incrementa la calidad de auditoría y más si los mismos son activos, y cuentan expertos independientes. Así pues, nos ha llamado la atención en el transcurso de nuestro trabajo que, en determinados países como es el caso de Australia, el desglose de los

miembros del comité de auditoría es de obligado cumplimiento lo que permite de cara al lector una mayor transparencia de cara a la supervisión que puede ejercer este organismo (Hossain, 2016).

4. Conclusiones

El presente estudio nos ha permitido obtener una visión global de la historia y de la situación actual de la independencia del auditor. En los últimos años y concretamente desde principios del 2000, la independencia del auditor ha estado en el punto de mira de legisladores, supervisores y usuarios de informes de auditoría.

En este sentido, y tal y como demuestra la bibliografía existente, hemos podido comprobar que la independencia del auditor es un tema de actualidad y de gran interés en los últimos años. Así pues, y en base a la búsqueda realizada, en la *Web of Science*, sobre la que hemos basado nuestro análisis bibliométrico, son varias conclusiones las que podemos extraer:

- En el proceso de búsqueda, hemos observado que los autores, en gran medida, centran su atención, a la hora de investigar sobre la independencia del auditor, con respecto a los servicios distintos a la auditoría. A la hora de interpretar este aspecto, destacamos que, de manera global, uno de las mayores preocupaciones y lo que es considerado un foco que pueda afectar a la independencia del auditor son los servicios distintos a la auditoría.
- La literatura en relación a la independencia del auditor despierta como consecuencia de escándalos financieros, principalmente el caso Enron en los años 2001 y 2002. A raíz de este hecho, así como, por la obligación de desglose en cuentas anuales de los honorarios distintos a la auditoría en Estados Unidos, empiezan a aparecer numerosos artículos e investigaciones. Desde principios de los años 2000, hasta el 2016, las publicaciones sobre la independencia del auditor y la influencia que tienen los honorarios distintos a la auditoría sobre la misma, no ha parado de crecer al mismo tiempo que se incrementan las citas sobre investigaciones anteriores.

- La geografía que con diferencia ha destacado en cuanto a publicaciones y estudios en relación con el tema, ha sido Estado Unidos. Esto responde principalmente a que Estado Unidos fue el primero en legislar sobre los servicios distintos a la auditoría como consecuencia también de los escándalos financieros surgidos, lo que dio lugar a un gran interés por parte de legisladores, supervisores y otros actores, que se traduce en un elevado número de investigaciones. Así pues, en ejercicios siguientes, otros países han adaptado sus legislaciones, entre los que se encuentra España que ha implementado numerosos aspectos que se destacan en la legislación estadounidense de los años 2000, y que ha dado lugar a nueva literatura posterior.
- En cuanto a los autores, surgen dos referentes debido a sus artículos del año 2002, y que son Frankel y DeFond. Sus artículos son el foco principal de nuestra búsqueda y a su vez, los más citados por autores posteriores. Ambos autores buscan analizar la independencia del auditor con respecto a los honorarios distintos a la auditoría mediante la constatación del comportamiento de la gestión de los resultados y del número de informes emitidos con *going-concern*. Curiosamente, en cada artículo se constatan observaciones opuestas que hacen presagiar lo que podemos observar en la bibliografía de los años siguientes y es que la evidencia empírica obtenida por la literatura empírica es poco concluyente en relación a cómo afecta los honorarios por servicios distintos a la auditoría a la independencia del auditor.
- Finalmente, y asociado a nuestra búsqueda, tras el análisis realizado mediante *Pajek*, se encuentran diversos temas relacionados de manera recurrente con nuestra búsqueda. Dichos temas son la gestión del resultado y sus acumulaciones anormales, la calidad de la auditoría, así como el mercado. Tras nuestro análisis del contenido observamos que los autores asocian, de manera recurrente, la independencia del auditor a la gestión del resultado puesto que consideran que el mismo es susceptible de ser manipulado por la sociedad y después, esa manipulación aceptada por el auditor. Asimismo, en la lectura de los artículos destaca el foco de calidad de auditoría que es sinónimo para los autores de independencia del auditor asociando a que un trabajo de calidad no es susceptible a

reformulaciones y, en consecuencia, si no se dan reformulaciones es que el auditor hace un trabajo de calidad de manera independiente. Finalmente, destaca la palabra del “mercado” y esto pone en evidencia que un factor relevante de la independencia de auditoría es su vertiente de apariencia y que el mismo tiempo, tiene un fuerte impacto en el mercado.

Adicionalmente, tras la realización del análisis bibliográfico y junto con el análisis de contenido realizado, nos hemos planteado distintas cuestiones que compartimos a continuación.

En primer lugar, nos gustaría destacar que en muchos de los artículos y de forma general, no hemos encontrado una tendencia de conclusiones contundentes sobre la influencia a la independencia del auditor por servicios distintos a la auditoría. Asimismo, muchos autores analizan distintas variables que pueden influenciar dicha independencia y por las que se han legislado medidas en cada uno de los países, sin obtener evidencia clara. Dichas medidas han ido a salvaguardar en mayor medida a la independencia en apariencia que a la independencia de hecho que pocas veces se ha visto alterada. En este sentido, muchos autores se plantean si las medidas tomadas son útiles y si, adicionalmente las mismas, en muchos casos, no van en contra de la propia calidad de la auditoría.

En el análisis bibliográfico, hemos observado la poca presencia de artículos de países nórdicos o incluso de Francia, siendo una de las principales potencias de la Unión Europea. Por ejemplo, es llamativo que ningún artículo verse sobre la situación de la independencia del auditor en Francia. Si reflexionamos sobre las diferencias legislativas entre Francia y el resto de países, una de ellas y la que llama más nuestra atención, es la obligación de co-auditoría para consolidados que superen determinados umbrales. Por ello, y por la práctica de la profesión en Francia, la co-auditoría está muy desarrollada en este país y nos preguntamos si puede tener relación con la falta de investigaciones sobre la independencia del auditor. Asimismo, en los artículos analizados, detectamos pocos estudios sobre este

tema, pero, sin embargo, en el único estudio empírico que encontramos (Ittonen, 2015), dicha práctica no haría más que mejorar la calidad de la auditoría. A través de esa reflexión, nos planteamos si, en España concretamente y debido al cambio de auditores que va a tener lugar en muchas sociedades como consecuencia de los cambios legislativos asociados a la rotación, la co-auditoría, en los próximos años será más demandada por los clientes y podremos observar, por un lado, una desconcentración del mercado de la auditoría en las Big4, al mismo tiempo que una mejora en la calidad de la auditoría y la independencia del auditor.

Asimismo, y mediante la observación del comportamiento de las investigaciones junto las legislaciones, comprobamos que Estados Unidos fue el primer país en legislar determinados aspectos con el objetivo de salvaguardar la independencia del auditor. En muchos aspectos, con medidas más o menos restrictivas, la Unión Europea ha seguido sus pasos y alguno de los ejemplos son el desglose de honorarios en cuentas anuales, la supervisión de los comités de auditoría o la rotación. Sin embargo, hay un aspecto que no hemos encontrado en la legislación de la Unión Europea y es la contratación por las sociedades de miembros de los equipos de auditoría de las mismas. En Estados Unidos dichas contrataciones están prohibidas salvo que tenga lugar un periodo de *cooling off* de 3 años. Considerando que dicho aspecto, en distintos análisis empíricos, ha sido analizado con el objetivo de verificar su influencia en la independencia del auditor, nos preguntamos si en el medio plazo se implantarán nuevas normativas en esta línea y con el objetivo de evitar la identificación entre auditor y cliente.

Por otro lado, queremos prestar una especial atención a la figura de los comités de auditoría que concretamente en España, en los últimos años han cogido especial relevancia como supervisores a su vez de los auditores y concretamente son los responsables de aprobar cualquier honorario distinto de la auditoría que sea prestado por el auditor. En este sentido, nos planteamos, si los mecanismos de los comités de auditoría y su composición son suficientes para garantizar la independencia del auditor porque, además, en muchos casos

pueden tener una fuerte vinculación con el propio trabajo de auditoría y a su vez con el auditor. ¿Están los comités de auditoría preparados y formados para evaluar las incompatibilidades del auditor? En línea con este punto, adicionalmente, nos planteamos si, en relación con las incompatibilidades definidas por la legislación de cada país, las firmas de auditoría tienen implantadas las medidas objetivas oportunas para lograr la independencia real de sus servicios. ¿Quién es el responsable de evaluar dicho proceso? ¿Quién lo supervisa? Destacamos que en Australia la composición de los miembros del comité de auditoría de las sociedades son públicos con el objetivo de conseguir una mayor transparencia.

Asimismo, y debido a las crisis periódicas demostradas nos planteamos si puesto que a lo largo de los años se han puesto en lugar leyes como consecuencia de escándalos si, en el futuro nuevas leyes llegarán como consecuencia de nuevos escándalos. Nos permitimos reflexionar sobre este punto con una cita de José Luis Feito, presidente de la comisión de auditoría de Red Eléctrica: “Las leyes que se hacen cuando surge un escándalo solo ganan las guerras del ayer. La próxima crisis vendrá por otro sitio que nadie prevé.” (El País, 2015 en Iturriaga, 2017). En este sentido nos planteamos si la auditoría y la evolución de la sociedad es tan indefinida que nunca llegará a ser totalmente regulable.

Finalmente, y con respecto a España, queda demostrado que en los próximos años va a tener lugar un movimiento importante en el mercado de la auditoría y que el mismo despierta mucho interés de cara a potenciales análisis sobre el comportamiento de auditores de la independencia del auditor. En este sentido, esperamos un numeroso cambio de auditores en muchas sociedades lo que lleva a las firmas de auditoría a renovarse y a prestar servicios de distinta naturaleza con el objetivo de mantener o mejorar sus niveles de rentabilidad. Esta reinversión, y estos servicios distintos a la auditoría, pueden dar lugar a numerosas situaciones de amenazas a la independencia del auditor que las propias firmas deben de gestionar en contra de sus beneficios.

Bibliografía

ABBOTT, L.J. ; PARKER, S. ; PETERS, G.F. (2011). "Does Mandated Disclosure Induce a Structural Change in the Determinants of Nonaudit Service Purchases?". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 30, Nº2, Pg. 51-76, 10.2308/ajpt-50001.

ABBOTT, L.J. ; PARKER, S. ; PETERS, G.F. ; RAMA, D.V. (2007). "Corporate governance, audit quality, and the Sarbanes-Oxley act: Evidence from internal audit outsourcing". *Accounting Review*. Vol. 82, Nº4, Pg. 803-835, 10.2308/accr.2007.82.4.803.

ABBOTT, L. ; PARKER, S. ; PETERS, G.F. ; RAGHUNANDAN, K. (2003). "An empirical investigation of audit fees, nonaudit fees, and audit committees". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 20, Nº2, Pg. 215-234, 10.1506/8YP9-P27G-5NW5-DJJK.

AMIR, E. ; GUAN, Y. ; LIVNE, G. (2010). "Auditor Independence and the Cost of Capital Before and After Sarbanes-Oxley: The Case of Newly Issued Public Debt". *European Accounting Review*. Vol. 19, Nº4, Pg. 633-664, 10.1080/09638180903503986.

ARDANUY, J. (2012). Breve introducción a la bibliometría. [En línea]: <<http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/30962/1/breve%20introduccion%20bibliometria.pdf>> (consulta: 15 de agosto de 2017)

ASHBAUGH, H. ; LAFOND, R. ; MAYHEW, B.W. (2003). "Do nonaudit services compromise auditor independence? Further evidence". *Accounting Review*. Vol. 78, Nº3, Pg. 611-639, 10.2308/accr.2003.78.3.611.

BABER, W.R. ; KRISHNAN, J. ; ZHANG, Y. (2014). "Investor perceptions of the earnings quality consequences of hiring an affiliated auditor". *Review Of Accounting Studies*. Vol. 19, Nº1, Pg. 69-102, 10.1007/s11142-013-9244-9.

BAMAHROS, H.M. ; WAN-HUSSIN, W.N. (2015). "Non-audit services, audit firm tenures and earnings management in Malaysia". *Asian Academy Of Management Journal Of Accounting And Finance*. Vol. 11, Nº1, Pg. 145-168, .

BAMBER, E.M. ; YER, V.M. (2007). "Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 26, Nº2, Pg. 1-24, 10.2308/aud.2007.26.2.1.

BASIOUDIS, I.G. (2007). "Auditor's engagement risk and audit fees: The role of audit firm alumni". *Journal Of Business Finance & Accounting*. Vol. 34, Nº9-10, Pg. 1393-1422, 10.1111/j.1468-5957.2007.02052.x.

BASIOUDIS, IG. ; PAPAKONSTANTINO, E. ; GEIGER, MA. (2008). "Audit fees, non-audit fees and auditor going-concern reporting decisions in the United Kingdom". *Abacus-A Journal Of Accounting Finance And Business Studies*. Vol. 44, N°3, Pg. 284-309, 10.1111/j.1467-6281.2008.00263.x.

BEAULIEU, P. ; REINSTEIN, A. (2010). "Belief perseverance among accounting practitioners regarding the effect of non-audit services on auditor independence". *Journal Of Accounting And Public Policy*. Vol. 29, N°4, Pg. 353-373, 10.1016/j.jaccpubpol.2010.06.005.

BECK, PJ. ; WU, MGH. (2006). "Learning by doing and audit quality". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 23, N°1, Pg. 1-30, 10.1506/AXU4-Q7Q9-3YAB-4QE0.

BELL, TB. ; CAUSHOLLI, M. ; KNECHEL, WR. (2015). "Audit Firm Tenure, Non-Audit Services, and Internal Assessments of Audit Quality". *Journal Of Accounting Research*. Vol. 53, N°3, Pg. 461-509, 10.1111/1475-679X.12078.

BLANKLEY, AI. ; HURTT, DN. ; MACGREGOR, JE. (2012). "Abnormal Audit Fees and Restatements". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 31, N°1, Pg. 79-96, 10.2308/ajpt-10210.

BLANKLEY, AI. ; HURTT, DN. ; MACGREGOR, JE. (2014). "The Relationship between Audit Report Lags and Future Restatements". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 33, N°2, Pg. 27-57, 10.2308/ajpt-50667.

BLAY, AD. (2005). "Independence threats, litigation risk, and the auditor's decision process". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 22, N°4, Pg. 759-789, 10.1506/5FQ9-ANEA-T8J0-U6GY.

BRANDON, DM. (2010). "External Auditor Evaluations of Outsourced Internal Auditors". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 29, N°2, Pg. 159-173, 10.2308/aud.2010.29.2.159.

BRANDON, DM. ; CRABTREE, AD. ; MAHER, JJ. (2004). "Nonaudit fees, auditor independence, and bond ratings". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 23, N°2, Pg. 89-103, 10.2308/aud.2004.23.2.89.

BROWN, JR. ; FALASCHETTI, D. ; ORLANDO, MJ. (2010). "Auditor Independence and the Quality of Information in Financial Disclosures: Evidence for Market Discipline versus Sarbanes-Oxley Proscriptions". *American Law And Economics Review*. Vol. 12, N°1, Pg. 39-68, 10.1093/aler/ahp014.

BUGEJA, M. (2005). "The 'Independence' of expert opinions in corporate takeovers: Agreeing with directors' recommendations". *Journal Of Business Finance & Accounting*. Vol. 32, N°9-10, Pg. 1861-1885, .

CAHAN, S. ; EMANUEL, D. ; HAY, D. ; WONG, N. (2008). "Non-audit fees, long-term auditor - client relationships and earnings management". *Accounting And Finance*. Vol. 48, N°2, Pg. 181-207, 10.1111/j.1467-629x.2008.00251.x.

CALLAGHAN, J. ; PARKASH, M. ; SINGHAL, R. (2009). "Going-Concern Audit Opinions and the Provision of Nonaudit Services: Implications for Auditor Independence of Bankrupt Firms". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 28, Nº1, Pg. 153-169, 10.2308/aud.2009.28.1.153.

CAMPA, D. ; DONNELLY, R. (2016). "Non-audit services provided to audit clients, independence of mind and independence in appearance: latest evidence from large UK listed companies". *Accounting And Business Research*. Vol. 46, Nº4, Pg. 422-449, 10.1080/00014788.2015.1048772.

CARCELLO, JV. ; LI, C. (2013). "Costs and Benefits of Requiring an Engagement Partner Signature: Recent Experience in the United Kingdom". *Accounting Review*. Vol. 88, Nº5, Pg. 1511-1546, 10.2308/accr-50450.

CARMONA IBANEZ, P. ; MOMPALER PECHUAN, A. (2011). "Nonaudit services provided by incumbent auditors and earnings management: Evidence of auditor independence from an EU country". *Revista Espanola De Financiacion Y Contabilidad-Spanish Journal Of Finance And Accounting*. Vol. 40, Nº152, Pg. 587-612.

CARMONA, P. ; MOMPALER, A. ; LASSALA, C. (2015). "The relationship between non-audit fees and audit quality: dealing with the endogeneity issue". *Journal Of Service Theory And Practice*. Vol. 25, Nº6, Pg. 777-795, 10.1108/JSTP-07-2014-0163.

CARRIZO SAINERO, G. (2000). *Hacia un concepto de bibliometría*. [En línea]: <<http://pendientedemigracion.ucm.es/info/multidoc/publicaciones/journal/pdf/bibliometria-esp.pdf>> (consulta: 15 de agosto de 2017)

CASELL, CA. ; MYERS, LA. ; SEIDEL, TA. ; ZHOU, J. (2016). "The Effect of Lame Duck Auditors on Management Discretion: An Empirical Analysis". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 35, Nº3, Pg. 51-73, 10.2308/ajpt-51378.

CAUSHOLLI, M. ; CHAMBERS, DJ. ; PAYNE, JL. (2014). "Future Nonaudit Service Fees and Audit Quality". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 31, Nº3, Pg. 681-712, 10.1111/1911-3846.12042.

CHEN, C. ; DU, J. ; KRISHNAN, G. ; SU, X. (2009). "Managerial Shareholding and Compensation Structure, Investment Opportunities and Non-Audit Service Purchases: An Alternative Explanation". *Asia-Pacific Journal Of Accounting & Economics*. Vol. 16, Nº2, Pg. 191-213, .

CHEN, CL. (2012). "The effects of non-audit services on the value relevance of accounting numbers. The role of auditor specialization.". *Actual Problems Of Economics*. Vol. , Nº128, Pg. 450-459, .

CHEN, F. ; LAM, K. ; SMIELIAUSKAS, W. ; YE, MI. (2016). "Auditor Conservatism and Banks' Measurement Uncertainty during the Financial Crisis". *International Journal Of Auditing*. Vol. 20, Nº1, Pg. 52-65, 10.1111/ijau.12055.

CHEN, S. ; SUN, SY. J.; WU, D. (2010). "*Client Importance, Institutional Improvements, and Audit Quality in China: An Office and Individual Auditor Level Analysis*". *Accounting Review*. Vol. 85, Nº1, Pg. 127-158, 10.2308/accr.2010.85.1.127.

CHI, HY. ; CHIN, CL. (2011). "*Firm versus Partner Measures of Auditor Industry Expertise and Effects on Auditor Quality*". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 30, Nº2, Pg. 201-229, 10.2308/ajpt-50004.

CHI, W. ; DOUTHETT, JR.; LISIC, LL. (2012). "*Client importance and audit partner independence*". *Journal Of Accounting And Public Policy*. Vol. 31, Nº3, Pg. 320-336, 10.1016/j.jaccpubpol.2011.08.009.

CHIN, CL. ; TSAO, SM. ; CHI, HI. (2007). "*Non-audit services and bias and accuracy of voluntary earnings forecasts reviewed by incumbent CPAs*". *Corporate Governance-An International Review*. Vol. 15, Nº4, Pg. 661-676, 10.1111/j.1467-8683.2007.00595.x.

CHOI, JH. ; KIM, C. (F). ; KIM, JB. ; ZANG, Y. (2010). "*Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing*". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 29, Nº1, Pg. 73-97, 10.2308/aud.2010.29.1.73.

CHOI, JH. ; KIM, JB. ; ZANG, Y. (2010). "*Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality?*". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 29, Nº2, Pg. 115-140, 10.2308/aud.2010.29.2.115.

CHRISTENSEN, BE. ; GLOVER, SM. ; OMER, TC. ; SHELLY, MK. (2016). "*Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors*". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 33, Nº4, Pg. 1648-1684, 10.1111/1911-3846.12212.

CHU, AG. H.; DU, X. ; JIANG, G. (2011). "*Buy, Lie, or Die: An Investigation of Chinese ST Firms' Voluntary Interim Audit Motive and Auditor Independence*". *Journal Of Business Ethics*. Vol. 102, Nº1, Pg. 135-153, 10.1007/s10551-011-0804-2.

CHUNG, HS. ; KALLAPUR, S. (2003). "*Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals*". *Accounting Review*. Vol. 78, Nº4, Pg. 931-955, 10.2308/accr.2003.78.4.931.

COOK, KIRSTEN A. ; HUSTON, GR. ; OMER, TC. (2008). "*Earnings management through effective tax rates: The effects of tax-planning investment and the Sarbanes-Oxley act of 2002*". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 25, Nº2, Pg. 447-447, 10.1506/car.25.2.6.

DAO, M. ; RAGHUNANDAN, K.; RAMA, DV. (2012). "*Shareholder Voting on Auditor Selection, Audit Fees, and Audit Quality*". *Accounting Review*. Vol. 87, Nº1, Pg. 149-171, 10.2308/accr-10159.

DE FUENTES, C. ; CONSUELO PUCHETA-MARTINEZ, M. (2009). "*Auditor independence, joint determination of audit and non-audit fees and the incidence of qualified audit reports*". *Academia-Revista Latinoamericana De Administración*. Vol. , Nº43, Pg. 63-92.

DE SIMONE, L. ; EGE, MS. ; STOMBERG, B. (2015). "Internal Control Quality: The Role of Auditor-Provided Tax Services". *Accounting Review*. Vol. 90, Nº4, Pg. 1469-1496, 10.2308/accr-50975.

DEDMAN, E. ; KAUSAR, A. ; LENNOX, C. (2014). "The Demand for Audit in Private Firms: Recent Large-Sample Evidence from the UK". *European Accounting Review*. Vol. 23, Nº1, Pg. 1-23, 10.1080/09638180.2013.776298.

DEFOND, ML. ; FRANCIS, JR. (2005). "Audit research after Sarbanes-Oxley". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 24, Nºs/p, Pg. 5-30, 10.2308/aud.2005.24.s-1.5.

DEFOND, ML. ; RAGHUNANDAN, K. ; SUBRAMANYAM, KR. (2002). "Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions". *Journal Of Accounting Research*. Vol. 40, Nº4, Pg. 1247-1274, 10.1111/1475-679X.00088.

DESAI, NK. ; GERARD, GJ. ; TRIPATHY, A. (2011). "Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 30, Nº1, Pg. 149-171, 10.2308/aud.2011.30.1.149.

DIRECTIVA 2014/56/UE (2014). Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas anuales consolidadas. [En línea]: <<http://www.icac.meh.es/Documentos/Directiva%202014%2056%20UE.pdf>> (consulta: 20 de agosto de 2017).

DOBLER, M. ; FICHTL, N. (2013). "Services and Concentration in the German Audit Market for Family Firms: An Empirical Investigation". *Betriebswirtschaftliche Forschung Und Praxis*. Vol. 65, Nº2, Pg. 157-174.

DONOHUE, MP. ; KNECHEL, WR. (2014). "Does Corporate Tax Aggressiveness Influence Audit Pricing?". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 31, Nº1, Pg. 284-308, 10.1111/1911-3846.12027.

DOPUCH, N. ; KING, RR. ; SCHWARTZ, R. (2003). "Independence in appearance and in fact: An experimental investigation". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 20, Nº1, Pg. 79-114, 10.1506/9B5D-HLLP-BBQE-8N3F.

EILIFSEN, A. ; KNIVSFLA, KH. (2013). "How Increased Regulatory Oversight of Nonaudit Services Affects Investors' Perceptions of Earnings Quality". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 32, Nº1, Pg. 85-112, 10.2308/ajpt-50305.

EILIFSEN, A. ; KNIVSFLA, K. (2016). "The Role of Audit Firm Size, Non-Audit Services, and Knowledge Spillovers in Mitigating Earnings Management during Large Equity Issues". *International Journal Of Auditing*. Vol. 20, Nº3, Pg. 239-254, 10.1111/ijau.12073.

EL CONFIDENCIAL (2016). "Multa a EY después de que dos auditores mantuviesen relaciones con clientes". [En línea]: <https://www.elconfidencial.com/empresas/2016-09-19/multa-ey-estados-unidos-auditores-relaciones-clientes_1262530/> (Consulta: 26 de agosto de 2017).

ESHLEMAN, JD. ; GUO, P. (2014). "Abnormal Audit Fees and Audit Quality: The Importance of Considering Managerial Incentives in Tests of Earnings Management". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 33, N°1, Pg. 117-138, 10.2308/ajpt-50560.

EXPANSIÓN (2015). Artículo de prensa, "PWC, nuevo auditor de Banco Santander". [En línea]: <<http://www.expansion.com/empresas/banca/2015/07/06/559ae099ca4741a2598b45ab.html>>. (Consulta: 24 de agosto de 2017).

EXPANSIÓN (2017). Artículo de prensa, "Deloitte, PWC, EY y KPMG duplican su negocio en España en diez años." [En línea]: < <http://www.expansion.com/empresas/2017/04/25/58fe5911e2704e29328b4727.html>>. (Consulta: 24 de agosto de 2017).

EXPANSIÓN (2017). Artículo de prensa, "La CNMV aprueba su guía técnica sobre las comisiones de auditoría". [En línea]: < http://www.expansion.com/agencia/europa_press/2017/06/28/20170628141725.html>. (Consulta: 24 de agosto de 2017).

FELIX, WL. ; GRAMLING, AA. ; MALETTA, MJ. (2005). "The influence of nonaudit service revenues and client pressure on external auditors' decisions to rely on internal audit". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 22, N°1, Pg. 31-53, 10.1506/JN7X-B51L-V45W-4U7R.

FERGUSON, A. ; PUENDRICH, G. ; RAFTERY, A. (2014). "Auditor Industry Specialization, Service Bundling, and Partner Effects in a Mining-Dominated City". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 33, N°3, Pg. 153-180, 10.2308/ajpt-50728.

FERGUSON, MJ. ; SEOW, GS. ; YOUNG, D. (2004). "Nonaudit services and earnings management: UK evidence". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 21, N°4, Pg. 813-841, 10.1506/MFV5-9T3Q-H5RK-VC20.

FERNANDEZ RODRÍGUEZ, MT. ; VILLANUEVA, M. ; MAREQUE, M. (2013). "La independencia del auditor. Justificación de la auditoría de cuentas". [En línea]: < <http://www.icac.meh.es/Documentos/PUBLICACIONES/289.pdf>> (Consulta: 2 de agosto de 2017).

FIRTH, M. (2002). "Auditor-Provided consultancy services and their associations with audit opinions". *Journal of Business Finance and Accounting*. Vol. 29, Pg. 661 – 693.

FRANCIS, JR. (2006). "Are auditors compromised by nonaudit services? Assessing the evidence". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 23, N°3, Pg. 747-760, 10.1506/4VD9-AE3K-XV7L-XT07.

FRANCIS, JR. ; KE, B. (2006). "Disclosure of fees paid to auditors and the market valuation of earnings surprises". *Review Of Accounting Studies*. Vol. 11, Nº4, Pg. 495-523, 10.1007/s11142-006-9014-z.

FRANCIS, JR. ; YU, MD. (2009). "Big 4 Office Size and Audit Quality". *Accounting Review*. Vol. 84, Nº5, Pg. 1521-1552, 10.2308/accr.2009.84.5.1521.

FRANKEL, RM. ; JOHNSON, MF. ; NELSON, KK. (2002). "The relation between auditors' fees for nonaudit services and earnings management". *Accounting Review*. Vol. 77, Nºs/p, Pg. 71-105, 10.2308/accr.2002.77.s-1.71.

GARCIA BENAOU, MA. ; VICO MARTINEZ, A. (2003). "Los escándalos financieros y la auditoría: pérdida y recuperación de confianza en una profesión en crisis". [En línea]: <https://www.researchgate.net/publication/28061516_Los_escandalos_financieros_y_la_auditoria_perdida_y_recuperacion_de_la_confianza_en_una_profesion_en_crisis> (Consulta: 24 de agosto de 2017).

GARCIA GARCIA, A. et al. (2015). "Herramientas de análisis de datos bibliográficos y construcción de mapas de conocimiento: Bibexcel y Pajek". [En línea]: <<http://bid.ub.edu/es/34/garcia.htm>> (consulta: 16 de agosto de 2017)

GARCIA HERNÁNDEZ, B. ; DURÉNDEZ, A. ; ROJO, A. (2017). "Resultado del estudio de investigación sobre la independencia del auditor". [En línea]: <<https://rearega.economistas.es/Contenido/REA/Servicios/ARTI%CC%81CULO%20INDEPENDENCIAAREA+REGA2017.pdf>>. (Consulta: 24 de agosto de 2017).

GAVER, JJ. ; PATERSON, JS. (2014). "The Association between Actuarial Services and Audit Quality". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 33, Nº1, Pg. 139-159, 10.2308/ajpt-50578.

GAYNOR, LM. ; MCDANIEL, LS. ; NEAL, TL. (2006). "The effects of joint provision and disclosure of nonaudit services on audit committee members' decisions and investors' preferences". *Accounting Review*. Vol. 81, Nº4, Pg. 873-896.

GEIGER, MA. ; RAMA, DV. (2003). "Audit fees, nonaudit fees, and auditor reporting on stressed companies". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 22, Nº2, Pg. 53-69, 10.2308/aud.2003.22.2.53.

GLEASON, CA.; MILLS, LF. (2011). "Do Auditor-Provided Tax Services Improve the Estimate of Tax Reserves?". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 28, Nº5, Pg. 1484-1484, 10.1111/j.1911-3846.2010.01057.x.

GRAMLING, AA. ; JENKINS, JG. ; TAYLOR, MH. (2010). "Policy and Research Implications of Evolving Independence Rules for Public Company Auditors". *Accounting Horizons*. Vol. 24, Nº4, Pg. 547-566, 10.2308/acch.2010.24.4.547.

GUL, FA. (1989). "Banker's perceptions of factors affecting auditor independence". *Journal of Accounting Auditing and Accountancy*. Vol. 2, Pg. 40 – 51.

HABIB, A. (2012). "Non-Audit Service Fees and Financial Reporting Quality: A Meta-Analysis". *Abacus-A Journal Of Accounting Finance And Business Studies*. Vol. 48, Nº2, Pg. 214-248, 10.1111/j.1467-6281.2012.00363.x.

HAY, D. ; KNECHEL, R. ; LI, V. (2006). "Non-audit services and auditor independence: New Zealand evidence". *Journal Of Business Finance & Accounting*. Vol. 33, Nº5-6, Pg. 715-734, 10.1111/j.1468-5957.2006.00602.x.

HIGGS, JL. ; SKANTZ, TR. (2006). "Audit and nonaudit fees and the market's reaction to earnings announcements". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 25, Nº1, Pg. 1-26, 10.2308/aud.2006.25.1.1.

HOLLAND, K. ; LANE, J. (2012). "Perceived auditor independence and audit firm fees". *Accounting And Business Research*. Vol. 42, Nº2, Pg. 115-141, 10.1080/00014788.2012.628157.

HOPE, O. ; LANGLI, J C. (2010). "Auditor Independence in a Private Firm and Low Litigation Risk Setting". *Accounting Review*. Vol. 85, Nº2, Pg. 573-605, 10.2308/accr.2010.85.2.573.

HOSSAIN, S. ; MONROE, GS.; WILSON, M. ; JUBB, C. (2016). "The Effect of Networked Clients' Economic Importance on Audit Quality". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 35, Nº4, Pg. 79-103, 10.2308/ajpt-51451.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2009). "Código de ética para profesionales de la contabilidad". [En línea]: <https://www.icjce.es/adjuntos/codigo_etica_IFAC.pdf>. (Consulta: 24 de agosto de 2017).

ITTONEN, K. ; TRONNES, PC. (2015). "Benefits and Costs of Appointing Joint Audit Engagement Partners". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 34, Nº3, Pg. 23-46, 10.2308/ajpt-50934.

ITURRIAGA, C. ; PALAZUELOS, E. ; MONTOYA, J. (2017). "Impacto mediático de la nueva Ley de Auditoría de Cuentas: análisis cuantitativo de los principales temas debatidos". [En línea]: <<https://repositorio.unican.es/xmlui/bitstream/handle/10902/10911/ImpactoMediaticoNueva.pdf?sequence=1>> (Consulta: 26 de agosto de 2017)

IYENGAR, RJ.; ZAMPELLI, EM. (2008). "Auditor independence, executive pay and firm performance". *Accounting And Finance*. Vol. 48, Nº2, Pg. 259-278, 10.1111/j.1467-629x.2007.00226.x.

JAGGI, B. ; MITRA, S. ; HOSSAIN, M. (2015). "Earnings quality, internal control weaknesses and industry-specialist audits". *Review Of Quantitative Finance And Accounting*. Vol. 45, Nº1, Pg. 1-32, 10.1007/s11156-013-0431-3.

JUNG, SJ. ; KIM, BJ. ; CHUNG, JR. (2016). "The association between abnormal audit fees and audit quality after IFRS adoption Evidence from Korea". *International Journal Of Accounting And Information Management*. Vol. 24, N°3, Pg. 252-271, 10.1108/IJAIM-07-2015-0044.

KANAGARETNAM, K. ; KRISHNAN, GV.; LOBO, GJ. (2010). "An Empirical Analysis of Auditor Independence in the Banking Industry". *Accounting Review*. Vol. 85, N°6, Pg. 2011-2046, 10.2308/accr.2010.85.6.2011.

KHURANA, IK. ; RAMAN, K. (2006). "Do investors care about the auditor's economic dependence on the client?". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 23, N°4, Pg. 977-1016, 10.1506/D171-8534-4458-K037.

KINNEY, WR; PALMROSE, ZV; SCHOLZ, S.(2004). "Auditor independence, non-audit services, and restatements: Was the US government right?". *Journal Of Accounting Research*. Vol. 42, N°3, Pg. 561-588, 10.1111/j.1475-679X.2004.t01-1-00141.x.

KLUMPES, P. ; KOMAREV, I. ; ELEFThERIOU, K. (2016). "The pricing of audit and non-audit services in a regulated environment: a longitudinal study of the UK life insurance industry". *Accounting And Business Research*. Vol. 46, N°3, Pg. 278-302, 10.1080/00014788.2015.1056719.

KNECHEL, WR. (2015). "Audit research in the wake of SOX". *Managerial Auditing Journal*. Vol. 30, N°8-9, Pg. 706-726, 10.1108/MAJ-08-2015-1233.

KNECHEL, WR. ; SHARMA, DS. (2012). "Auditor-Provided Nonaudit Services and Audit Effectiveness and Efficiency: Evidence from Pre- and Post-SOX Audit Report Lags". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 31, N°4, Pg. 85-114, 10.2308/ajpt-10298.

KNECHEL, WR. ; SHARMA, DS.; SHARMA, VD. (2012). "Non-Audit Services and Knowledge Spillovers: Evidence from New Zealand". *Journal Of Business Finance & Accounting*. Vol. 39, N°1-2, Pg. 60-81, 10.1111/j.1468-5957.2011.02268.x.

KOCH, C. ; SCHMIDT, C. (2010). "Disclosing conflicts of interest - Do experience and reputation matter?". *Accounting Organizations And Society*. Vol. 35, N°1, Pg. 95-107, 10.1016/j.aos.2009.05.001.

KOH, K. ; R., SHIVA; SRINIVASAN, S. (2013). "Non-audit services and financial reporting quality: evidence from 1978 to 1980". *Review Of Accounting Studies*. Vol. 18, N°1, Pg. 1-33, 10.1007/s11142-012-9187-6.

KOH, K. ; TONG, YH. (2013). "The Effects of Clients' Controversial Activities on Audit Pricing". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 32, N°2, Pg. 67-96, 10.2308/ajpt-50348.

KRISHNAMURTHY, S; ZHOU, J; ZHOU, N. (2006). "Auditor reputation, auditor independence, and the stock-market impact of Andersen's indictment on its client firms". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 23, Nº2, Pg. 465-490, 10.1506/14P1-5QRR-1NAF-3CE1.

KRISHNAN, J; SAMI, H; ZHANG, YQ. (2005). "Does the provision of nonaudit services affect investor perceptions of auditor independence?". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 24, Nº2, Pg. 111-135, 10.2308/aud.2005.24.2.111.

KRISHNAN, J. ; SU, L. (N.); ZHANG, Y. (2011). "Nonaudit Services and Earnings Management in the Pre-SOX and Post-SOX Eras". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 30, Nº3, Pg. 103-123, 10.2308/ajpt-10050.

LAI, KW. ; KRISHNAN, GV. (2009). "Are non-audit services associated with firm value? Evidence from financial information system-related services". *Accounting And Finance*. Vol. 49, Nº3, Pg. 599-617, 10.1111/j.1467-629X.2009.00297.x.

LARCKER, DF. ; RICHARDSON, SA. (2004). "Fees paid to audit firms, accrual choices, and corporate governance". *Journal Of Accounting Research*. Vol. 42, Nº3, Pg. 625-658, 10.1111/j.1475-679X.2004.t01-1-00143.x.

LENNOX, C. (2005). "Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms". *Journal Of Accounting & Economics*. Vol. 39, Nº2, Pg. 201-231, 10.1016/j.jacceco.2003.12.002.

LEVENTIS, S. ; HASAN, I. ; DEDOULIS, E. (2013). "The cost of sin: The effect of social norms on audit pricing". *International Review Of Financial Analysis*. Vol. 29, Nºs/p, Pg. 152-165, 10.1016/j.irfa.2013.03.006.

LEY 22/2015, DE 20 DE JULIO DE AUDITORÍA DE CUENTAS (2015). [En línea]: <<https://www.boe.es/boe/dias/2015/07/21/pdfs/BOE-A-2015-8147.pdf>>. (Consulta: 1 de agosto de 2017).

LI, C. (2009). "Does Client Importance Affect Auditor Independence at the Office Level? Empirical Evidence from Going-Concern Opinions". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 26, Nº1, Pg. 201-201, 10.1506/car.26.1.7.

LIBRO VERDE (2010). Libro verde de la Comisión Europea de 24 de julio de 1996. "Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea". [En línea]: <http://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_es.pdf> (Consulta: 24 de agosto de 2017)

LIM, CY. ; TAN, HT. (2008). "Non-audit service fees and audit quality: The impact of auditor specialization". *Journal Of Accounting Research*. Vol. 46, Nº1, Pg. 199-246, 10.1111/j.1475-679X.2007.00266.x.

LIM, CY. ; TAN, HT. (2010). "Does Auditor Tenure Improve Audit Quality? Moderating Effects of Industry Specialization and Fee Dependence". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 27, Nº3, Pg. 923-923, 10.1111/j.1911-3846.2010.01031.x.

LIM, L. (2016). "Reexamining the influence of large clients on office-level auditor reporting decisions A replication study". *American Journal Of Business*. Vol. 31, Nº1, Pg. 4-16, 10.1108/AJB-06-2015-0020.

LIU, X. ; CHAN, DK. (2012). "Consulting revenue sharing, auditor effort and independence, and the regulation of auditor compensation". *Journal Of Accounting And Public Policy*. Vol. 31, Nº2, Pg. 139-160, 10.1016/j.jaccpubpol.2011.10.001.

LOPATTA, K. ; KASPEREIT, T. ; CANITZ, F. ; MAAS, T. (2015). "Audit and auditor fee dependence - An empirical analysis of the effects on auditor independence". *Betriebswirtschaftliche Forschung Und Praxis*. Vol. 67, Nº5, Pg. 562-591.

LU, T. ; SAPRA, H. (2009). "Auditor Conservatism and Investment Efficiency". *Accounting Review*. Vol. 84, Nº6, Pg. 1933-1958, 10.2308/accr.2009.84.6.1933.

MARKELEVICH, A. ; ROSNER, RL. (2013). "Auditor Fees and Fraud Firms". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 30, Nº4, Pg. 1590-1625, 10.1111/1911-3846.12013.

MEDRANO, A. (2010). "La auditoría: concepto, clases y evolución". [En línea]: <<http://assets.mheducation.es/bcv/guide/capitulo/8448178971.pdf>>. (Consulta: 2 de agosto de 2017)

MISHRA, S; RAGHUNANDAN, K; RAMA, DV. (2005). "Do investors' perceptions vary with types of nonaudit fees? Evidence from auditor ratification voting". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 24, Nº2, Pg. 9-25, 10.2308/aud.2005.24.2.9.

MONTERREY MAYORAL, J.; SANCHEZ-SEGURA, A. (2007). "The effect of the rotation and independence of auditors on the outcomes of Spanish publicly quoted firms". *Investigaciones Económicas*. Vol. 31, Nº1, Pg. 119-159.

MONTERREY MAYORAL, J.; SANCHEZ-SEGURA, A. (2007). "Un estudio empírico de los honorarios del auditor". *Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa*. Vol. 32, Pg. 081-110.

MORENO FERNÁNDEZ, JA. (2014). "Contabilidad de la estructura financiera de la empresa". [En línea]: < <http://www.editorialpatria.com.mx/pdf/files/9786074386455.pdf>>. (Consulta: 24 de agosto de 2017).

NAIKER, V. ; SHARMA, DS. ; SHARMA, VD. (2013). "Do Former Audit Firm Partners on Audit Committees Procure Greater Nonaudit Services from the Auditor?". *Accounting Review*. Vol. 88, Nº1, Pg. 297-326, 10.2308/accr-50271.

NEWTON, NJ. ; WANG, D. ; WILKINS, MS. (2013). "Does a Lack of Choice Lead to Lower Quality? Evidence from Auditor Competition and Client Restatements". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 32, Nº3, Pg. 31-67, 10.2308/ajpt-50461.

NIU, F. (2008). "Dual-class equity structure, nonaudit fees and the information content of earnings". *Corporate Governance-An International Review*. Vol. 16, Nº2, Pg. 90-100, 10.1111/j.1467-8683.2008.00665.x.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 200 (2013). [En línea]: <<http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20200%20p%20def.pdf>>. (Consulta: 24 de agosto de 2017)

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 220 (2013). [En línea]: < <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20220%20p%20def.pdf> >. (Consulta: 24 de agosto de 2017)

NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA (1991). "Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría". [En línea]: < <http://www.icac.meh.es/Temp/20170826110122.pdf>> (Consulta: 2 de agosto de 2017).

OMER, TC.; BEDARD, JC.; FALSETTA, D. (2006). "Auditor-provided tax services: The effects of a changing regulatory environment". *Accounting Review*. Vol. 81, Nº5, Pg. 1095-1117, 10.2308/accr.2006.81.5.1095.

OMER, TC.; SHELLEY, MK.; THOMPSON, AM. (2012). "Investors' Response to Revelations of Prior Uncorrected Misstatements". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 31, Nº4, Pg. 167-192, 10.2308/ajpt-10303.

PALAZUELOS E. ; SAÑUDO L. ; MONTOYA, J. (2015). "Evolución de la auditoría de cuentas en España: situación actual y perspectivas de futuro". [En línea]: <http://www.elcriterio.com/revista/contenidos_14/2_EstefaniaPalazuelos_JavierMontoya.pdf> (Consulta: 26 de agosto de 2017).

PATERSON, JS.; VALENCIA, A. (2011). "The Effects of Recurring and Nonrecurring Tax, Audit-Related, and Other Nonaudit Services on Auditor Independence". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 28, Nº5, Pg. 1510-1510, 10.1111/j.1911-3846.2010.01060.x.

PRAWITT, DF.; SHARP, NY.; WOOD, DA. (2012). "Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get It Wrong?". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 29, Nº4, Pg. 1109-1109, 10.1111/j.1911-3846.2012.01141.x.

PRITCHARD, A. (1969). "Statistical Bibliography or bibliometrics?". *Journal of Documentation*, DIC, vol. 25, nº 4, pp. 348 – 349

PUIG DE TRAVY (2010). "Amenazas y salvaguardas: conceptos que incorporan la nueva ley de auditoría". [En línea]: < <https://www.economistas.es/contenido/EC/gestor/boletines/Boletin10/Boletin10-3.pdf>. (Consulta: 2 de agosto de 2017).

QUICK, R. ; WARMING-RASMUSSEN, B. (2015). "An Experimental Analysis of the Effects of Non-audit Services on Auditor Independence in Appearance in the European Union: Evidence from Germany". *Journal Of International Financial Management & Accounting*. Vol. 26, Nº2, Pg. 150-187, 10.1111/jifm.12026.

RAGHUNANDAN, K. (2003). "Nonaudit services and shareholder ratification of auditors". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 22, Nº1, Pg. 155-163, 10.2308/aud.2003.22.1.155.

RAGHUNANDAN, K; RAMA, DV. (2003). "Audit committee composition and shareholder actions: Evidence from voting on auditor ratification". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 22, Nº2, Pg. 253-263, 10.2308/aud.2003.22.2.253.

RATZINGER-SAKEL, NV. S. (2013). "Auditor Fees and Auditor Independence-Evidence from Going Concern Reporting Decisions in Germany". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 32, Nº4, Pg. 129-168, 10.2308/ajpt-50532.

RATZINGER-SAKEL, NVS. ; SCHONBERGER, MW. (2015). "Restricting Non-Audit Services in Europe - The Potential (Lack of) Impact of a Blacklist and a Fee Cap on Auditor Independence and Audit Quality". *Accounting In Europe*. Vol. 12, Nº1, Pg. 61-86, 10.1080/17449480.2015.1035290.

REICHELT, KJ. ; WANG, D. (2010). "National and Office-Specific Measures of Auditor Industry Expertise and Effects on Audit Quality". *Journal Of Accounting Research*. Vol. 48, Nº3, Pg. 647-686, 10.1111/j.1475-679X.2009.00363.x.

REYNOLDS, JK. ; DEIS, DR. ; FRANCIS, JR. (2004). "Professional service fees and auditor objectivity". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 23, Nº1, Pg. 29-52, 10.2308/aud.2004.23.1.29.

ROBINSON, D. (2008). "Auditor Independence and Auditor-Provided Tax Service: Evidence from Going-Concern Audit Opinions Prior to Bankruptcy Filings". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 27, Nº2, Pg. 31-54, 10.2308/aud.2008.27.2.31.

RONEN, J. (2010). "Corporate Audits and How to Fix Them". *Journal Of Economic Perspectives*. Vol. 24, Nº2, Pg. 189-210, 10.1257/jep.24.2.189.

RUBIO LINIERS, MC. (1999). "Bibliometría y ciencias sociales". [En línea]: <<http://clio.rediris.es/clionet/articulos/bibliometria.htm>> (consulta: 27 de julio de 2017)

RUDDOCK, C.; TAYLOR, SJ. ; TAYLOR, SL. (2006). "Nonaudit services and earnings conservatism: Is auditor independence impaired?". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 23, N°3, Pg. 701-746, 10.1506/6AE8-75YW-8NVW-V8GK.

RUIZ-BARBADILLO, E. ; GOMEZ-AGUILAR, N.; CARRERA, N. (2009). "Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 28, N°1, Pg. 113-135, 10.2308/aud.2009.28.1.113.

SCHMIDT, JJ. (2012). "Perceived Auditor Independence and Audit Litigation: The Role of Nonaudit Services Fees". *Accounting Review*. Vol. 87, N°3, Pg. 1033-1065, 10.2308/accr-10217.

SERRANO MADRID, J.; RUIZ BARBADILLO, E.; MARTINEZ CONESA, I. (2013). "Empirical study of risk premiums in the audit market of non-Big 4 auditors in Spain". *Revista Espanola De Financiacion Y Contabilidad-Spanish Journal Of Finance And Accounting*. Vol. 42, N°158, Pg. 239-270.

SHARMA, VD .; SHARMA, DS. ; ANANTHANARAYANAN, U. (2011). "Client Importance and Earnings Management: The Moderating Role of Audit Committees". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 30, N°3, Pg. 125-156, 10.2308/ajpt-10111.

SIMUNIC, DA. (1980). "The pricing of audit services: Theory and evidence". *Journal of Accounting Research*. Vol. 18, Pg. 161-190.

SIMUNIC, DA. (1984). "Auditing, consulting and auditor independence". *Journal of Accounting Research*. Vol. 22, Pg. 679-702.

SVANSTROM, T. (2013). "Non-audit Services and Audit Quality: Evidence from Private Firms". *European Accounting Review*. Vol. 22, N°2, Pg. 337-366, 10.1080/09638180.2012.706398.

TAN, BS. ; HO, YK. (2016). "Some Economics of Audit Market Reform". *Australian Accounting Review*. Vol. 26, N°3, Pg. 271-283, 10.1111/auar.12114.

TITARD, PL. (1971). "Independence and MAS – Opinions of financial statement users". *The Journal of Accountancy*. Julio 1971, Pg. 47-52.

THOMSON REUTEURS (2013), "The Citation Conection". [En línea]: <<http://biblioteca.deusto.es/cs/satellite?blobcol=urldata&blobheader=application%2Fpdf>> (consulta: 16 de agosto de 2017)

VILA, A. (2015). "Los honorarios de auditoría, motivo de preocupación para los profesionales". [En línea]: < <https://www.icjce.es/adjuntos/auditores22web.pdf> > (Consulta: 24 de agosto de 2017).

VILLACORTA, MA. (2005). "La independencia del auditor de cuentas externo". [En línea]: <<http://studylib.es/doc/5199558/la-independencia-del-auditor-de-cuentas>>. (Consulta: 24 de agosto de 2017).

WANG, Y. ; YU, L. ; ZHAO, Y. (2015). "The Association between Audit-Partner Quality and Engagement Quality: Evidence from Financial Report Misstatements". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 34, Nº3, Pg. 81-111, 10.2308/ajpt-50954.

WEB OF SCIENCE. [En línea]: <https://apps.webofknowledge.com> > (consulta: 3 de agosto de 2017)

WHISENANT, S. ; SANKARAGURUSWAMY, S. ; RAGHUNANDAN, K. (2003). "Evidence on the joint determination of audit and non-audit fees". *Journal Of Accounting Research*. Vol. 41, Nº4, Pg. 721-744, 10.1111/1475-679X.00121.

WILLOUGHBY, M. ; CARMONA, P. ; MOMPARDLER, A. (2012). "The effects of the provision of consulting services on audit reporting quality". *Service Industries Journal*. Vol. 32, Nº3, Pg. 411-429, 10.1080/02642069.2011.567415.

WU, CYH. ; HSU, HH. ; HASLAM, J. (2016). "Audit committees, non-audit services, and auditor reporting decisions prior to failure". *British Accounting Review*. Vol. 48, Nº2, Pg. 240-256, 10.1016/j.bar.2015.03.001.

WYSOCKI, P. (2010). "Corporate compensation policies and audit fees". *Journal Of Accounting & Economics*. Vol. 49, Nº1-2, Pg. 155-160, 10.1016/j.jacceco.2009.11.002.

YAÑEZ JC. ; VILLANUEVA, M. ; FÉRNANDEZ RODRIGUEZ, MT. (2010). "La independencia del auditor en la nueva ley". [En línea]: <<http://pdfs.wke.es/7/0/7/4/pd0000047074.pdf> >. (Consulta: 25 de agosto de 2017)

YE, P. ; CARSON, E. ; SIMNETT, R. (2011). "Threats to Auditor Independence: The Impact of Relationship and Economic Bonds". *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*. Vol. 30, Nº1, Pg. 121-148, 10.2308/aud.2011.30.1.121.

ZAMAN, M. ; HUDAIB, M. ; HANIFFA, R. (2011). "Corporate Governance Quality, Audit Fees and Non-Audit Services Fees". *Journal Of Business Finance & Accounting*. Vol. 38, Nº1-2, Pg. 165-197, 10.1111/j.1468-5957.2010.02224.x.

ZHANG, Y. (ELLI); HAY, D. ; HOLM, C. (2016). "Non-audit services and auditor independence: Norwegian evidence". *Cogent Business & Management*. Vol. 3, 10.1080/23311975.2016.1215223.

ZULUETA, M.A. (2006). *Manual de ciencias de la documentación*. Madrid: Pirámide.

Anexos

Anexo 1: Artículo de presencia en relación con el caso Bankia en el año 2013.

LAVANGUARDIA | Economía

Al Minuto Internacional Política Opinión Vida Deportes Economía Local Gente Cultura Sucesos

Economía Cotización Bolsa Management FirmBarcelona Finanzas personales Innovación&Tech Renta 2016 Emprended

Expediente a Deloitte por su auditoría a Bankia antes de salir a bolsa

La firma indica que se trata de un procedimiento usual dentro de las funciones de este organismo



Más noticias

- Agresión en Magaluf a reporteros de Cuatro
- Suso de Herman por la m cerebral herman
- Numerosos heridos en el choque de un Rodalies en la estación de França
- Los mej peinado Zenday: rizado

Comparte en Facebook | Comparte en Twitter | +

13/06/2013 20:13 | Actualizado a 14/06/2013 10:36

Madrid (Europa Press).- El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha abierto un **expediente** administrativo a **Deloitte** por los trabajos de **auditoría de Bankia** de los estados financieros resumidos consolidados de la entidad a cierre de marzo de 2011 y a cierre de junio de 2011, según informó la firma.

Ante este expediente, la firma de auditoría indicó que se trata de un procedimiento usual dentro de las funciones de este organismo y que, tras aproximadamente un año de instrucción, puede "perfectamente ser archivado o concluir en una propuesta de sanción".

En un comunicado, Deloitte apuntó asimismo que el expediente se centra en "formalidades técnicas" y que "en ningún caso cuestiona la corrección de los estados financieros auditados de la entidad".

En relación a los temas de independencia señalados por el ICAC, Deloitte coincide "plenamente" con el Comité de Auditoría y Cumplimiento de Bankia, que "no estableció reserva alguna en relación al cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa de auditoría de cuentas sobre ninguno de los trabajos contratados a la auditora".

"La Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) requirió a Deloitte la realización de dichos trabajos", añade la firma de auditoría. Por último, Deloitte espera que "todos estos aspectos quedarán claramente demostrados en el transcurso de la instrucción". Por ello, manifiesta su confianza en que el expediente sea archivado.

El Confidencial

EN ESTADOS UNIDOS

Multa a EY después de que dos auditores mantuviesen relaciones con clientes

La firma de consultoría pagará 8,3 millones de euros a las autoridades estadounidenses después de que dos auditores de EY mantuvieran relaciones "muy cercanas" con sus clientes



Sede de EY en Times Square, en Nueva York. (Reuters)



AUTOR

AGENCIAS

Contacta al autor
@elconfidencial

TAGS

CONSULTORÍA - ERNST & YOUNG

TIEMPO DE LECTURA 53 seg

19.09.2016 - 20:55H

La firma de consultoría **Ernst & Young (EY)** pagará 9,3 millones de dólares (8,3 millones de euros) a las autoridades estadounidenses después de que dos auditores de EY **mantuvieran relaciones "muy cercanas" con sus clientes**, violando los criterios de objetividad e imparcialidad de las auditorías, según informó la Comisión del Mercado de Valores de EEUU (SEC).

En dos investigaciones paralelas, la SEC descubrió que una trabajadora de EY, **involucrada en la auditoría una empresa pública**, mantuvo una relación sentimental con el contable de la empresa auditada. Asimismo, el socio principal de otra auditoría pública realizada por EY entabló una relación de amistad "impropiamente" con su cliente, ya que, según explica el supervisor, "realizaron viajes junto a sus familias sin ningún propósito empresarial".

"Ernst & Young no hizo lo suficiente para detectar o prevenir que estos socios se acercaran demasiado a sus clientes y comprometieran su papel como auditores independientes", señala el director de la División de Cumplimiento de la SEC, **Andrew J. Ceresney**.

AHORA EN PORTADA

Anexo 3: Artículo de prensa en relación con el cambio de auditor del Banco Santander

BANCA SUSTITUYE A DELOITTE

PwC, nuevo auditor de Banco Santander



POR C.G. BOLINCHES | MADRID
Actualizado: 08/07/2015 22:10 horas 4 comentarios

[f](#)

[Twitter](#)

566

[in](#)

[✉](#)

[✍](#)

El banco que preside Ana Botín ha explicado a la CNMV que la decisión se ha adoptado en línea con las recomendaciones de gobierno corporativo en materia de rotación del auditor externo.

Banco Santander cambia de auditor. El consejo de administración de la entidad financiera ha seleccionado a PwC como nuevo auditor externo del grupo para los ejercicios 2016, 2017 y 2018. Sustituirá a Deloitte, que revisaba las cuentas de Santander desde hace trece años.

El banco ha explicado a la CNMV que la decisión se ha adoptado en línea con las recomendaciones de gobierno corporativo en materia de rotación del auditor externo, a propuesta de la comisión de auditoría, y como resultado de un concurso de selección.

El cambio de auditor se propondrá a la próxima junta general ordinaria de accionistas de la entidad.

Tags

[Banca](#) [Empresas](#) [SANTANDER](#)

Anexo 4: Artículo de prensa en relación con la diversificación de las firmas de auditoría

Deloitte, PwC, EY y KPMG duplican su negocio en España en diez años



Por **REBECA HERVIZO** | **Madrid**
Actualizado: 26/04/2015 10:30 horas

Las big four ingresan 1.914 millones en 2014, un 5,7% más. EY supera a KPMG en facturación y conquista el tercer puesto mientras que, por primera vez, el negocio de consultoría de Deloitte, líder del sector, supera en ingresos al de auditoría.

Las cuatro grandes firmas de servicios profesionales -Deloitte, PwC, EY y KPMG- han duplicado su facturación en la última década en España. En concreto, las big four han cerrado el ejercicio 2014 con unos ingresos de 1.914 millones de euros, lo que supone un crecimiento del 5,7%. Si se toma como referencia la facturación de 2004, el crecimiento experimentado por estas compañías ha sido superior al 100%.

El pasado año, las big four impulsaron su negocio apoyadas sobre todo en el área de consultoría, con mejoras del 11%, aunque la tendencia acaba su ciclo todavía lejos de los años previos, cuando sus ingresos crecieron a doble dígito. Además, se ha producido un cambio histórico en el top cuatro del ranking elaborado por EXPANSIÓN, que incluye cuarenta empresas del sector: EY logró superar a KPMG en facturación y conquistar el tercer puesto del listado. La firma presidida por José Luis Fovell facturó 366 millones de euros el pasado año (un 10,95% más, frente a los 332 millones que registró en 2014).

El primer puesto del ranking lo sigue ocupando un año más Deloitte, con unos ingresos totales de 530,2 millones de euros (un 8,2% más), seguida de PwC, que facturó 546,1 millones (un 2,0% más). Por primera vez, además, el área de consultoría de Deloitte supera en facturación a la división de auditoría.

Efectos de la Ley

Pese a ello, Deloitte ha compensado la caída en el área de auditoría (-3,5%) con el crecimiento de doble dígito en el resto de áreas, en especial en consultoría (+10%) y asesoramiento en transacciones (+19%). Además, esta distancia aumentará ya que la firma presidida por Fernando Ruiz -la más identificada por la nueva Ley de auditoría- ha perdido importantes cuentas deliber en favor de sus rivales, sobre todo PwC y KPMG, pero el impacto se espera ver en los próximos años puesto que el grueso de los cambios tendrá efecto a partir de 2017.

Desde que la Comisión Europea planteó la rotación obligatoria de auditores en 2013, el baile de firmas de servicios profesionales dentro del diez ha sido continuo. En este sentido, PwC se ha adjudicado la auditoría de Santander, Telefónica, Repsol, Accesorio, Bankinter, Vueling y CaixaBank, y KPMG se ha hecho con la auditoría de Amia, BBVA, Magenta, Red Eléctrica, Iberdrola y Acciona. Por su parte, EY ha ganado Enagás, Iberca, Gama, Gas Natural y Amadeus, y Deloitte ha logrado la auditoría de Indra.

Además, la nueva Ley ha reducido la figura del coauditor. Técnicas Asociadas y Galfin han apostado por esta fórmula y, mientras que la primera se ha decantado por Deloitte y PwC para revisar sus cuentas, el grupo cambiaria especializado en hemisferios ha escogido a Grant Thornton como coauditor junto a KPMG.

Asimismo, la Ley, que obliga a las compañías a cambiar de auditor cada diez años, ha tenido su reflejo en otras áreas de negocio, como consultoría. Desde entonces se han producido transacciones de equipo de estas firmas a otras. Por ejemplo, fruto de los efectos colaterales de la Ley, el equipo de consultoría de EY que ofrecía asesoramiento a Gas Natural Fenosa se integró en KPMG.

La normativa, que entró en vigor el pasado mes de junio y que trató una directiva y un reglamento europeo, pone mayor énfasis en la independencia. Esto ha provocado que en ejercicios como el de 2014, con muchos procesos de adjudicación de auditorías abiertos, las firmas de servicios profesionales se reserven a la hora de participar en concursos de consultoría para evitar incumplir con el régimen de incompatibilidades.

Servicio en alza

Fuentes del mercado consideran que las big four seguirán ganando peso en consultoría y en asesoramiento en transacciones -áreas con recorrido y con más posibilidades de mayor rentabilidad que la auditoría-, cuyos honorarios han sufrido el efecto de la crisis y la competencia en los últimos años.

Por áreas de negocio, los ingresos en auditoría de las cuatro grandes alcanzaron los 302,7 millones de euros en 2014, un 1,52% más. El peso total del área dentro del negocio de las big four se redujo en más de tres puntos porcentuales, hasta el 41%.

Por servicios de consultoría los ingresos de Deloitte, PwC, EY y KPMG ascendieron a 615,4 millones, un 17% más, mientras que por asesoramiento legal y tributario y en transacciones facturaron 433 millones (+3,2%) y 132,7 millones (+21,7%), respectivamente.

Tags

Empresas

ÚLTIMA HORA

- El Borsini reduce las cifras de integración de Fomento Utrilla y prevé más trabajo en los años
- Zadka (Pwerc) refuerza su presencia en Brasil
- Banque des Alpes con 3 millones euros a proyectos sociales en Comunidad Valenciana hasta junio

FOREX

Opera 60.000€ invertiendo solo 100€
Conviértete en un operador profesional con nuestra formación personal

LO MÁS LEÍDO

- Ante el riesgo ideal no está puede tener estos indicios "perfectos"
- Al gobierno Francisco García Pizarro, presidente de Cofes Al
- La batalla por Alberto Soriano a 1.500 euros de todo el mundo
- El Estado Sábado comienza en video a España con incorporar Al Andalus
- Trabajo en línea con el cliente de Administración se no lista

1.1 mil Apartamentos desde EY

MELIA

NEWSLETTERS

Personaliza la información económica que quieres recibir por servicios

OTRAS NOTICIAS DE INTERÉS

- La banca ganó un 12,8% más el primer trimestre, según los analistas
- La banca española cortó cuatro veces por encima del valor en Irlanda y el Reino Unido de Alemania
- Un grupo se pone paler como Beka Inoue para volver a Beka
- Popular pierde 23 puntos en el ranking del ERE en 10 años
- Asa Directa disputa su plaza de su nicho en Banco Sabadell

TOOLS

Calculadora de impuestos | Comparar dividendos | Foros legal

Comparar Préstamos | Comparar Cuentas | Comparar Hipotecas

Comparar Responsabilidad civil | Directorio Empresas

Oferta de servicios de Banca | Credito | Inversión | Seguros | Trámites | Más

Hipoteca Sin Comisiones
Desde 0 euros de comisión por contratar la hipoteca

Hipoteca Naranja
Desde 0 euros + 0,25% IPRVTR anual de 1,00% TAE variable

Anexo 5: Artículo de prensa en relación con la supervisión de comités de auditoría

La CNMV aprueba su guía técnica sobre las comisiones de auditoría

28/08/2017 | EUROPA_PRESS

MADRID, 28 (EUROPA PRESS)

La Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) ha presentado este miércoles su guía técnica sobre los comités de auditoría, aprobada el martes por el consejo del organismo, que contiene una serie de principios generales de actuación y buenas prácticas con las que reforzar el papel de este órgano empresarial.

La guía elaborada por el supervisor de mercados, que no es de obligatorio cumplimiento, introduce una serie de recomendaciones sobre cómo se debe establecer la relación de la comisión de auditoría con el auditor de cuentas, así como también con el auditor interno, unos aspectos "particularmente relevantes" para la CNMV.

La comisión de auditoría es el órgano encargado de proponer el nombramiento del auditor externo y de supervisar su independencia, entre otras funciones. "Son una pieza clave en la calidad de la información financiera y no financiera de las empresas y en el control y gestión de riesgos", ha explicado la CNMV.

Según la CNMV, los principios básicos que deben inspirar la actuación de las comisiones de auditoría son la responsabilidad, el escepticismo o actitud crítica, el diálogo constructivo entre sus miembros, el diálogo continuo con la auditoría interna, el auditor de cuentas y la dirección y, en última instancia, que tengan una capacidad de análisis suficiente con potestad de utilización de expertos.

Entre las 79 recomendaciones de la guía, el organismo presidido por Sebastián Albella incide en "la necesidad de independencia" de la comisión de auditoría con el objetivo de que cumpla mejor sus funciones de supervisión. En este aspecto, la CNMV insta a que la remuneración de los miembros de estos órganos sea "suficiente", pero no comprometa su independencia.

Suscríbete