



VNIVERSITAT D VALÈNCIA

DEPARTAMENT DE COMPTABILITAT

LEGIBILIDAD Y CALIDAD EN LA AUDITORÍA

TESIS DOCTORAL

Presentada por:
Josefina Novejarque Civera

Dirigida por:
Dra. D^a María Antonia García Benau
Dra. D^a Ana Zorio Grima

València, 2012

A mi madre, Fina

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar quisiera expresar mi agradecimiento a las directoras de esta Tesis doctoral, la Dra. D^a María Antonia García Benau y la Dra. D^a Ana Zorio Grima, por haber confiado en mí, por su apoyo, dedicación y orientación a lo largo de todo este tiempo. Además de su ayuda en este trabajo, quisiera también agradecerles el haberme dado la oportunidad de formar parte en sus proyectos de investigación y haber depositado su confianza en mí desde el primer día.

Deseo hacer extensivo este agradecimiento a todas las personas que he encontrado en el arduo camino que ha representado la elaboración de esta Tesis, por sus palabras de apoyo y aliento.

No quisiera olvidarme de mi familia, que me ha demostrado día a día su apoyo incondicional. A Sara y Jorge, que en la recta final de este trabajo no les ha importado dejar sus tareas y dedicarme unas horas. A mi fiel amigo Gordon, que me ha acompañado tantas madrugadas y noches sin dormir.

Por último quisiera agradecer a Fina, mi madre, por estar ahí siempre, por su paciencia e inmenso cariño. Sé que sin ella no hubiese sido capaz de comenzar, y mucho menos terminar, este camino (“gràcies, mare”). De quien tampoco debo olvidarme es de todos aquellos que si estuvieran aquí, se sentirían muy orgullosos de mí.

ÍNDICE DE CONTENIDO

ÍNDICE DE CUADROS.....	1
ÍNDICE DE TABLAS	4
ÍNDICE DE FIGURAS Y GRÁFICOS.....	6
SIGLAS Y ACRÓNIMOS	7
INTRODUCCIÓN	11

PARTE I: LA INTRODUCCIÓN DE LA NORMATIVA INTERNACIONAL EN EUROPA Y LA IMPORTANCIA DE SU LEGIBILIDAD

CAPÍTULO 1: LA ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL DE LA AUDITORÍA

1 PRESENTACIÓN DEL CAPÍTULO.....	19
2 BREVE RECORRIDO POR LA ARMONIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL	20
2.1 Factores que favorecen la armonización contable.....	20
2.2 El camino hacia la armonización contable y su repercusión internacional.....	23
3 LA ACEPTACIÓN EUROPEA DE LAS NORMAS DEL <i>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD</i>	28
3.1 Europa define un modelo contable.....	28
3.2 El IASB como organismo europeo de referencia en materia contable.....	34
4 ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS: EVOLUCIÓN HISTÓRICA.....	38
4.1 La instauración de la auditoría en los Estados miembros.....	38
4.2 La etapa comunitaria comprendida entre 1996 y 2006.....	40
4.3 La publicación de la Directiva 2006/43/CE.....	44
4.4 Documentos posteriores a la Directiva 2006/43/CE	46
4.5 Europa avanza en la publicación de un Reglamento para Entidades de Interés Público.....	49
4.6 La propuesta de Directiva para mejorar el mercado de auditoría.....	53
4.7 Algunos factores que explican el proceso de emisión de normas europeo	57
5. EL MODELO DE AUDITORÍA INSTAURADO EN EUROPA	59
5.1 Incorporación de las Normas Internacionales de Auditoría en la Unión Europea y el mecanismo de aceptación.....	59
5.2 Los cambios necesarios en la estructura de la <i>International Federation of Accountants</i>	62

5.3. Las Normas Internacionales de Auditoría y el <i>Clarity Project</i> del IAASB.....	64
5.4 Estrategia y programa de trabajo 2009-2011 de las Normas Internacionales de Auditoría clarificadas	68
5.5 El plan de revisión post-implementación de las Normas Internacionales de Auditoría clarificadas	70
6 LA UNIÓN EUROPEA Y LA REGULACIÓN DE LA AUDITORÍA: CONSECUENCIAS PARA ESPAÑA	74
6.1 Adaptación española a la VIII Directiva de 2006	74
6.2 Aspectos relevantes y principales novedades de la Ley de Auditoría.....	77
6.2.1 La auditoría como actividad de interés público	78
6.2.2 Establecimiento de un sistema de supervisión público.....	78
6.2.3 El control técnico y el control de calidad	80
6.2.4 Las Entidades de Interés Público.....	80
6.2.5 El acceso a la actividad de la auditoría.....	82
6.2.6 Normas que regulan la auditoría	83
6.2.7 Independencia en auditoría	84
6.2.8 Sanciones e infracciones.....	87
6.2.9 Los informes de auditoría y otros aspectos contemplados en la Ley	88
CAPÍTULO 2: CONVERGENCIA INTERNACIONAL DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA	
1 PRESENTACIÓN DEL CAPÍTULO.....	93
2 LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA.....	95
2.1 Estructura de las Normas Internacionales de Auditoría	95
2.2 Clasificación de las Normas Internacionales de Auditoría clarificadas.....	97
3 ESTUDIO DEL CONTENIDO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA	101
3.1 Normas Internacionales de Auditoría vinculadas a principios generales y responsabilidades	101
3.2 Normas Internacionales de Auditoría relacionadas con la evaluación del riesgo .	106
3.3 Normas Internacionales de Auditoría relacionadas con la evidencia en auditoría	109
3.4 Normas Internacionales de Auditoría relacionadas con la utilización del trabajo realizado por otros	112
3.5 Normas Internacionales de Auditoría relacionadas con conclusiones e informes de auditoría	113
3.6 Normas Internacionales de Auditoría relacionadas con áreas especiales y el control de calidad	115
4 LA IMPORTANCIA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA DENTRO DEL PROCESO DE AUDITORÍA.....	117
5 PROCESO DE CONVERGENCIA INTERNACIONAL DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA.....	118
5.1 ¿Adopción o adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría?	118
5.2 Principales retos en la adopción y aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría	121
5.3 Soluciones a los posibles problemas de traducción de las Normas Internacionales de Auditoría	122
5.4 La instauración de las Normas Internacionales de Auditoría en la Unión Europea	123

5.4.1 Países con requerimiento legislativo de las Normas Internacionales de Auditoría	125
5.4.2 Países que adoptan las Normas Internacionales de Auditoría	127
5.4.3 Países cuyas normas nacionales son las Normas Internacionales de Auditoría	128
5.4.4 Otros países	129
6 EL CAMINO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA VA MÁS ALLÁ DE LA UNIÓN EUROPEA	131
6.1 Las normas de auditoría estadounidenses y las Normas Internacionales de Auditoría	131
7 LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA EN ESPAÑA.....	133
7.1 Normas Técnicas de Auditoría relacionadas con aspectos generales	134
7.2 Normas Técnicas de Auditoría relacionadas con la realización de una auditoría	139
7.2.1 Normas vinculadas a la contratación del auditor	140
7.2.2 Normas vinculadas a la planificación del trabajo de auditoría	140
7.2.3 Normas vinculadas a la obtención de la evidencia de auditoría	142
7.3 Normas Técnicas de Auditoría relacionadas con informes de auditoría	147
7.4 Norma de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría	150
8 EQUIVALENCIA ENTRE LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA Y LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA.....	155
8.1 Relación entre las Normas Técnicas de Auditoría y las Normas Internacionales de Auditoría	155
8.2 Normas Técnicas de Auditoría adaptadas a la normativa internacional	161
 CAPITULO 3: ANÁLISIS DE LA “CLARIDAD” EN LA NORMATIVA REGULADORA DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS	
1 PRESENTACIÓN DEL CAPÍTULO.....	167
2 LA CLARIDAD COMO CARACTERÍSTICA DE CALIDAD EN LA NORMATIVA REGULADORA.....	168
2.1 Las normas contables y la información financiera	168
2.2 Calidad de la información contable	170
3 TÉCNICAS DE ANÁLISIS LINGÜÍSTICO EN CIENCIAS SOCIALES.....	177
3.1 Análisis de Contenido	178
3.2 Comprensión Lectora.....	180
3.3 La Legibilidad	182
3.4 Acotación de los conceptos de legibilidad y comprensibilidad.....	183
4 ANÁLISIS DE LA LEGIBILIDAD	185
4.1 Técnicas de medida de la Legibilidad	185
4.1.1 Fórmula de Flesch	186
4.1.2 Fórmulas derivadas del índice Flesch original	189
4.1.3 Fórmula de Dalle-Chall.....	192
4.1.4 Fórmula de Fog.....	194
4.1.5 Fórmulas derivadas del índice Fog	195
4.1.6 Fórmula de Lix	197
4.1.7 Fórmula derivada de la fórmula Lix	198
4.1.8 Gráfico de Fry	199

4.1.9 Fórmula de Smog	200
4.2 Estudios Previos sobre Legibilidad.....	203
4.3 Las fórmulas de Legibilidad: ventajas e inconvenientes.....	216
5 OTRAS TÉCNICAS DE ANÁLISIS LINGÜÍSTICO	217
5.1 El Método del Análisis de Contenido.....	217
5.1.1 Metodología del Análisis de Contenido.....	217
5.1.2 Análisis Crítico de la Metodología del Análisis de Contenido	221
5.1.3 El Análisis de Contenido en la Literatura Contable	223
5.2 Análisis de la Comprensión Lectora	234
5.2.1 Procedimientos de Medida de la “Comprensibilidad”: el Procedimiento Cloze.....	234
5.2.2 Algunas variaciones del Procedimiento Cloze.....	235
5.2.3 Revisión de la literatura sobre Comprensibilidad	236
5.2.4 Limitaciones en la aplicación del procedimiento Cloze.....	244

PARTE II: ANÁLISIS EMPÍRICO DE LA LEGIBILIDAD EN LA NORMATIVA DE LA AUDITORÍA

CAPÍTULO 4: ANÁLISIS DE LA LEGIBILIDAD EN LOS TEXTOS NORMATIVOS DE AUDITORÍA

1 PRESENTACIÓN DEL CAPÍTULO.....	251
2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.....	253
2.1 Objetivos e hipótesis de investigación	253
2.2 Población y selección de la muestra.....	255
2.3 Metodología.....	260
2.3.1 Fórmulas utilizadas	260
2.3.2. Proceso Metodológico	261
3 ANÁLISIS DE LA LEGIBILIDAD DE LOS TEXTOS LEGISLATIVOS COMUNITARIOS.....	265
3.1 Metodología para la obtención de datos.....	265
3.3 La legibilidad de los textos comunitarios.....	268
3.3.1 Resultados primarios.....	268
3.3.2. Adaptación de las fórmulas de legibilidad al castellano.....	269
3.4 Análisis de los resultados generales: resultados depurados.....	276
3.4.1 Análisis e interpretación de los resultados primarios y adaptados	276
3.5 Evolución de la legibilidad de los textos comunitarios.....	281
3.5.1 El nivel de legibilidad de los textos comentarios y los distintos índices.....	281
3.5.2 Evolución del nivel de legibilidad de los textos comunitarios en el periodo de análisis	284
4 LEGIBILIDAD DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA.....	287
4.1 Metodología para la obtención de datos.....	287
4.2 Análisis e interpretación de los resultados	289
4.3 Análisis e interpretación de los resultados segmentados	291
4.3.1 Tendencias del nivel de legibilidad de las NIA antes del <i>Clarity Project</i>	292
4.3.2 Tendencias del nivel de legibilidad de las NIA clarificadas	295

CAPÍTULO 5. ANÁLISIS EXPLORATORIO DE LOS FACTORES EXPLICATIVOS DE LA LEGIBILIDAD

1 PRESENTACIÓN DEL CAPÍTULO.....	301
2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.....	303
2.1 Objetivos e hipótesis de la investigación	304
2.2 Poblaciones analizadas	307
3 METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.....	308
3.1 Fórmulas utilizadas y justificación.....	308
3.2 Procedimiento para la obtención de los datos.....	310
4 ANÁLISIS DE LA LEGIBILIDAD GLOBAL DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA.....	313
4.1 Resultados globales	314
4.2 Análisis e interpretación de los resultados globales.....	315
5 POSIBLES TENDENCIAS DE LA LEGIBILIDAD EN LAS SECCIONES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA.....	317
5.1 Resultados de las Normas Internacionales de Auditoría por secciones.....	318
5.2 Análisis de los resultados obtenidos para las secciones de las Normas Internacionales de Auditoría.....	320
6 LA LEGIBILIDAD DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA Y LOS FACTORES EXPLICATIVOS INTRÍNSECOS A LA NORMA.....	323
6.1 El área de cobertura de la norma y su nivel de legibilidad	326
6.2 La legibilidad de las Normas Internacionales de Auditoría y su extensión	327
7 LA LEGIBILIDAD DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA Y SU CONTROVERSIA COMO FACTORES EXPLICATIVOS EXTRÍNSECOS A LA NORMA	329
7.1 La controversia generada en torno a las Normas Internacionales de Auditoría clarificadas y sus variables.....	330
7.2 Análisis e interpretación de los resultados	334
8 POSIBLES FACTORES EXPLICATIVOS DEL NIVEL DE LEGIBILIDAD EN LOS TEXTOS COMUNITARIOS.....	337
8.1 La legibilidad y las variables intrínsecas.....	338
8.2 Tendencias del nivel de legibilidad por grupos temáticos	341
CONCLUSIONES	347
BIBLIOGRAFÍA.....	367

ÍNDICE DE CUADROS

Capítulo 1

Cuadro 1.1 Etapas que pueden definirse en las actuaciones del IASB hasta la instauración obligatoria de sus normas entre los grupos europeos cotizados	24
Cuadro 1.2 Reglamentos emitidos durante el proceso armonizador contable en la Unión Europea.....	32
Cuadro 1.3 Normas y pronunciamientos del IASB (junio 2011).....	36
Cuadro 1.4 Normas relativas a la auditoría de cuentas en Europa desde 1984 hasta 2010	38
Cuadro 1.5 Directiva 84/253/CEE: secciones y síntesis de su contenido.....	39
Cuadro 1.6 Síntesis del contenido de la recomendación el Libro Verde: función, posición y responsabilidad civil del auditoría legal en la Unión Europea	40
Cuadro 1.7 Síntesis del contenido de la comunicación de la Comisión relativa a la auditoría legal en la Unión Europea: el camino a seguir	41
Cuadro 1.8 Síntesis del contenido de la recomendación de la Comisión sobre el control de la calidad de la auditoría legal en la Unión Europea: requisitos mínimos.....	42
Cuadro 1.9 Síntesis del contenido de la recomendación Independencia de los auditores de cuentas en al UE: principios fundamentales	43
Cuadro 1.10 Síntesis del contenido de la comunicación Refuerzo de la auditoría legal en la UE	44
Cuadro 1.11 Síntesis del contenido de la VIII Directiva 2006/43	45
Cuadro 1.12 Directiva 84/253/CEE vs. Directiva 2006/43/CE	46
Cuadro 1.13 Lista de normas clarificadas tras el <i>Clarity Projet</i>	67
Cuadro 1.14 Áreas clave respecto a la NIA clarificadas que son de especial interés para el IAASB.....	72
Cuadro 1.15 NIA agrupadas por temas para el plan post-implementación	73
Cuadro 1.16 Ley 12/2010, de 30 de junio, de Auditoría de Cuentas. Síntesis del contenido..	76
Cuadro 1.17 Contenido en el que se centra el control de calidad.....	80
Cuadro 1.18 Contenido del Informe de Transparencia.....	82
Cuadro 1.19 Contenido del artículo 7 sobre autorización e inscripción en el ROAC.....	83
Cuadro 1.20 Normas que regulan la actividad de auditoría	84
Cuadro 1.21 Nuevas infracciones y algunos cambios.....	86
Cuadro 1.22 Sanciones previstas	88

Capítulo 2

Cuadro 2.1 Estructura de las NIA y contenido.....	95
Cuadro 2.2 Áreas en las que se agrupan las NIA.....	97

Cuadro 2.3 NIA relacionadas con Principios Generales y Responsabilidad	98
Cuadro 2.4 NIA de Evaluación del Riesgo en Auditoría	98
Cuadro 2.5 NIA de Evidencia en Auditoría	99
Cuadro 2.6 NIA de Utilización del trabajo de otros.....	99
Cuadro 2.7 NIA de Informes de Auditoría	99
Cuadro 2.8 NIA de Áreas especiales	100
Cuadro 2.9 Partes del proceso de auditoría y referencia de las NIA	117
Cuadro 2.10 Proceso de convergencia de los países de la UE	125
Cuadro 2.11 NIA vs. Normas de PCAOB.....	132
Cuadro 2.12 NTA relacionadas con aspectos generales, Resolución y BOICAC.....	135
Cuadro 2.13 NTA relacionadas con la realización de una auditoría, Resolución y BOICAC....	140
Cuadro 2.14 NTA relacionadas con informes de auditoría, Resolución y BOICAC	147
Cuadro 2.15 Contenido de las NTA.....	152
Cuadro 2.16 Diferencias entre NIA y NTA.....	158
Cuadro 2.17 Equivalencia NIA y NTA.....	159
Cuadro 2.18 Principales novedades de la NTA sobre informes adaptada a la NIA	163

Capítulo 3

Cuadro 3.1 Implicaciones del fondo sobre la forma.....	173
Cuadro 3.2 Características cualitativas de la información financiera en el Marco Conceptual del IASB.....	174
Cuadro 3.3 Principales definiciones sobre análisis de contenido.....	180
Cuadro 3.4 Principales definiciones sobre comprensibilidad.....	181
Cuadro 3.5 Principales definiciones sobre legibilidad	183
Cuadro 3.6 Interpretación de los resultados de legibilidad	187
Cuadro 3.7 Interpretación de los resultados de legibilidad de la fórmula Flesch (<i>Human Interests</i>)	188
Cuadro 3.8 Fórmulas de Flesch adaptadas al castellano	191
Cuadro 3.9 Fórmulas derivadas de la fórmula RE de Flesch.....	192
Cuadro 3.10 Interpretación resultados índice Dale-Chall	193
Cuadro 3.11 Interpretación de los resultados de legibilidadde la fórmula de Fog	194
Cuadro 3.12 Interpretación de los resultados de legibilidad de la fórmula Kwolek	196
Cuadro 3.13 Interpretación de los resultados de legibilidad de la fórmula Lix.....	198
Cuadro 3.14 Resultados Smog.....	201
Cuadro 3.15 Fórmulas de legibilidad.....	202
Cuadro 3.16 Estudios sobre legibilidad en la literatura contable internacional.....	214

Cuadro 3.17 Etapas y fases del análisis de contenido	221
Cuadro 3.18 Algunos estudios relevantes sobre análisis de contenido	232
Cuadro 3.19 Escala Procedimiento Cloze	235
Cuadro 3.20 Algunas variaciones del Procedimiento Cloze.....	236
Cuadro 3.21 Estudios empíricos sobre comprensibilidad.....	244

Capítulo 4

Cuadro 4.1 Objetivos e hipótesis subyacentes para el marco regulador europeo y el marco normativo internacional.....	255
Cuadro 4.2 Muestra del marco regulador comunitario.....	258
Cuadro 4.3 NIA retiradas e incorporadas a raíz del <i>Clarity Project</i>	259
Cuadro 4.4 Muestra del marco normativo internacional	259
Cuadro 4.5 Resumen de las fórmulas utilizadas para el análisis de la evolución de la legibilidad	261
Cuadro 4.6 Interpretación de los resultados de legibilidad de la fórmula de Flesch (<i>Reading Ease</i>).....	262
Cuadro 4.7 Interpretación de los resultados de legibilidad de la fórmula de Fog	264
Cuadro 4.8 Hipótesis básicas e hipótesis <i>ad hoc</i>	267
Cuadro 4.9 Interpretación de los resultados de legibilidad de la fórmula de Flesch adaptada al castellano por Szigriszt Pazos	271
Cuadro 4.10 Fórmulas de Flesch y Fog adaptadas al castellano	275
Cuadro 4.11 Hipótesis básicas y <i>ad hoc</i> a considerar en las NIA	289

Capítulo 5

Cuadro 5.1 Objetivos e hipótesis subyacentes para el marco normativo intencional y el marco regulador europeo	306
Cuadro 5.2 Índices de legibilidad utilizados en este estudio	309
Cuadro 5.3 NIA clarificadas por áreas.....	324
Cuadro 5.4 Variables creadas en torno a la controversia de las NIA clarificadas	332
Cuadro 5.5 Grupos temáticos de los textos comunitarios.....	340

ÍNDICE DE TABLAS

Capítulo 4

Tabla 4.1 Resultados de la fórmula originales de Flesch, Fog y Lix en los textos comunitarios	268
Tabla 4.2. Valores medios obtenidos en el estudio empírico para las variables de las fórmulas de Felsch y Fog.....	273
Tabla 4.3 Índices de Flesch adaptados de los textos comunitarios.....	276
Tabla 4.4 Índices de Fog adaptados de los textos comunitarios	278
Tabla 4.5 Índice de Lix para los textos comunitarios.....	278
Tabla 4.6 Estadísticos descriptivos de la legibilidad de los textos comunitarios.....	279
Tabla 4.7 Interpretación de los resultados de la fórmula Flesch adaptadas en los textos comunitarios.....	282
Tabla 4.8 Homogeneidad de los índices de Flesch adaptados al castellano para el análisis de la legibilidad en los textos comunitarios	283
Tabla 4.9 Prueba Kolmogorov-Smirnov para los textos comunitarios.....	285
Tabla 4.10 Resultados globales de las NIA antes y después del <i>Clarity Project</i>	290
Tabla 4.11 NIA 402 antes del <i>Clarity Project</i>	292
Tabla 4.12 NIA 505 antes del <i>Clarity Project</i>	293
Tabla 4.13 NIA 540 antes del <i>Clarity Project</i>	294
Tabla 4.14 NIA 620 antes del <i>Clarity Project</i>	294
Tabla 4.15 NIA 700 antes del <i>Clarity Project</i>	295
Tabla 4.16 Nivel de legibilidad segmentado por partes en las NIA clarificadas	295

Capítulo 5

Tabla 5.1 Conversión de Smog	312
Tabla 5.2 Resultados globales del índice de Flesch, Fog y Somg para las NIA clarificadas	314
Tabla 5.3 Estadísticos descriptivos niveles de legibilidad globales.....	315
Tabla 5.4 Correlación entre los índices.....	316
Tabla 5.5 Resultados de los índices de legibilidad por secciones	319
Tabla 5.6 Estadísticos descriptivos del nivel de legibilidad para las cuatro secciones de las NIA	321
Tabla 5.7 Contraste de significatividad entre las secciones de las NIA para los índices de Flesch, Fog y Smog	322
Tabla 5.8 ANOVA: el factor es el área de cobertura de norma y la variable dependiente el índice de legibilidad global de las NIA	326

Tabla 5.9 ANOVA: el factor es el área de cobertura de la norma y la variable dependiente el nivel de legibilidad de las secciones de las NIA	327
Tabla 5.10 Correlación entre los índices de legibilidad y la extensión de la norma (páginas y párrafos).....	328
Tabla 5.11 Estadísticos descriptivos de las variable relacionadas con la controversia	334
Tabla 5.12 ANOVA: el factor es norma “redactada” o “revisada y redactada” y la variable dependiente el índice de legibilidad global de las NIA.....	335
Tabla 5.13 ANOVA: el factor es norma “redactada” o “revisada y redactada” y las variables dependientes los índices de legibilidad de las secciones de las NIA.....	335
Tabla 5.14 Correlación entre el índice de legibilidad y la controversia.....	336
Tabla 5.15 Codificación de los textos comunitarios atendiendo a su función.....	338
Tabla 5.16 Extensión de los textos comunitarios	339
Tabla 5.17 ANOVA: el factor es la función del texto y la variable dependiente el nivel de legibilidad de los textos	340
Tabla 5.18 Correlación entre los índices de legibilidad y la extensión de los textos (páginas y párrafos).....	341
Tabla 5.19 ANOVA: el factor es el número de temas tratados en los textos y la variable dependiente el nivel de legibilidad de las textos.....	341
Tabla 5.20 Nivel de legibilidad de los textos comentarios por áreas temáticas	342
Tabla 5.21 Estadísticos descriptivos de los grupos temáticos de los textos comunitarios.....	343
Tabla 5.22 Estadístico de contraste Mann-Whitney para el estudio de tendencias entre los grupos temáticos de los textos comunitarios para el índices de Flesch adaptados por Fernández Huertas.....	345
Tabla 5.23 Estadístico de contraste Mann-Whitney para el estudio de tendencias entre los grupos temáticos de los textos comunitarios para el índices de Flesch adaptados por Szigriszt Pazos.....	345
Tabla 5.24 Estadístico de contraste Mann-Whitney para el estudio de tendencias entre los grupos temáticos de los textos comunitarios para el índices de Flesch adaptados por Fialho <i>et al.</i>	346

ÍNDICE DE FIGURAS Y GRÁFICOS

Figura

Figura 1.1 Estructura del IASB	28
Figura 1.2 Estructura de los organismos reguladores europeos de ámbito financiero.....	61
Figura 1.3 Estructura de la IFAC.....	63
Figura 1.4 Ciclo de planificación estratégica del IAASB en las NIA clarificadas.....	71
Figura 2.1 Áreas en las que se enmarcan las Normas Internacionales de Auditoría clarificadas	100
Figura 3.1. Gráfico de Fry.....	200

Gráfico

Gráfico 4.1 Diagrama de caja y bigotes para los índices de legibilidad en los textos comunitarios.....	280
Gráfico 4.2 Tendencia de la legibilidad en los textos comunitarios (1984-2006).....	286
Gráfico 4.3 Legibilidad de las NIA seleccionadas antes y después del <i>Clarity Project</i>	291
Gráfico 4.4 Tendencias de la legibilidad por secciones de la muestra de NIA.....	297

SIGLAS Y ACRÓNIMOS

A

AEVM Autoridad Europea de Valores y Mercados
AFRAC Austrian Financial Reporting and Auditing Committee
AICPA American Institute of Certified Public Accountants
APB Auditing Practices Board
ARC Accounting Regulatory Committee
ASB Accounting Supervisory Board
ASBL (siglas en inglés del) Consejo de Expertos Contable de Japón
AuRC Audit Regulatory Committee

B

BAC (siglas en inglés del) Consejo Contable de Negocios de Japón
BOICAC Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

C

CACR Chambre of Auditors of the Czech Republic
CAG Consultative Advisory Group
CE Comunidad Europea
CEE Comunidad Económica Europea
CESE Comité Económico y Social Europeo
CFAR Chamber of Financial Auditors of Romania
CINIIF Comité de Interpretaciones Normas Internacionales de Información Financiera
CNMV Comisión Nacional del Mercado de Valores
CONSOB Commissione Nazionale per la Società e la Borsa
CHA Chambre of Hungarian Auditors

D

DOCE Diario Oficial de las Comunidades Europeas
DOUE Diario Oficial de la Unión Europea

E

EAB Estonian Auditor Bard
EFRAG European Reporting Financial Advisory Group
EGAOB European Group of Auditors' Oversight Bodies
EIP Entidades de Interés Público
ELTE Greek Accounting and Auditing Oversight Board

F

FAR Föreningen Auktoriserade Revisorer
FASB Financial Accounting Standards Boards
FOF Forum of Firms
FSA (siglas en inglés del) Comisionado de la Agencia de Servicios Financieros de Japón
FSR Foreningen af Statsautoriderede Revisorer

I

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board
IAPC Auditing Practices Board
IAS International Accounting Standards

IASB International Accounting Standards Boards
IASC International Accounting Standards Committee
IAESB International Accounting Education Standards Board
ICAC Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICAEW Institute of Chartered Accountants in England and Wales
ICJCE Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
ICPAB Institute of Certified Public Accountants Board
IDW Institut der Wirtschaftsprüfer
IFAC International Federation of Accountants
IFRIC International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS International Financial Reporting Standards
IOSCO International Organization of Securities Commission
IRE Institut des Réviseurs d'Entreprises
ISA International Standards Accountants
ISQC International Standard on Quality Control

L

LAC Ley de Auditoría de Cuentas
LAC Lithuanian Chamber of Auditors
LACA Latvian Association of Certified Auditors

M

MIA Malta Institute of Accountants
MO Memoranda of Understanding

N

NCSA Nacional Chamber of Statutory Auditors
NIA Normas Internacionales de Auditoría
NIC Norma Internacionales de Contabilidad
NIIF Normas Internacionales de Información Financiera
NIVRA (siglas en inglés del) Koninklijk Nederland Instituut van Registeraccountant
NOvAA Nederland Orde van Accountants Administratieconsulenten
NTA Normas Técnicas de Auditoría
NYSE New York Stock Exchange

O

OCDE Organization for Economic Cooperation and Development
OROC Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

P

PCAOB Public Company Accounting Oversight Board
PGC Plan General Contable
PIOB Public Interest Oversight Board
POBA Public Oversight Board for Accountancy
PYME Pequeña y Mediana Empresa

R

RAE Real Academia Española
ROAC Registro Oficial Auditores de Cuentas
RS Revisionsstandard i Sverige

S

SARG Standards Advisory Review Group
SEC Securities and Exchange Commission
SIC Standards International Committee
SOEL Institute of Certified public Accounting of Greece

T

TAC Transnational Auditors Committee
TEG Technical Experts Group
TRLAC Texto Refundido de la Ley De Auditoría de Cuentas
TXT Toronto Stock Exchange

U

UE Unión Europea
UN United Nations
US GAAP United States Generally Accepted Accounting Principles

INTRODUCCIÓN

El recién estrenado siglo XXI será recordado como la época en la que se culminó el proceso de armonización contable europeo y de convergencia global en torno a la aceptación de un único conjunto de normas. Asimismo, en estos años ha recibido también un importante impulso el proceso armonizador internacional en materia de auditoría.

El organismo responsable de la armonización contable internacional es el *International Accounting Standards Board* (IASB). Este organismo independiente se creó en 1973¹. Desde su constitución instauró sus objetivos en pro de la armonización contable a nivel mundial. Cerca de tres décadas fueron necesarias para que comenzara a dar frutos su proyecto. No obstante, hoy en día, el IASB es el organismo regulador en materia contable con reconocimiento global, y sus normas, las Normas Internacionales de Contabilidad/Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF) gozan de aceptación prácticamente en todo el mundo.

La *International Federation of Accounting* (IFAC), es el organismo responsable de la armonización internacional en materia de auditoría. Constituida en 1977, es una organización profesional de carácter privado. Su misión es servir al interés público mediante el fortalecimiento de la profesión contable en todo el mundo, contribuir al desarrollo de las economías internacionales mediante el establecimiento de normas profesionales en las áreas de auditoría (conocidas como Normas Internacionales de Auditoría, NIA), educación, ética y la presentación de informes financieros del sector público; así como promover la convergencia entre las distintas normas locales con sus propias normas.

Ambos organismos, el IASB y la IFAC, son los principales motores de la armonización internacional de contabilidad y auditoría. En 1982, ambas instituciones firmaron, en el Congreso Internacional de México, un acuerdo internacional de la profesión contable. A partir de ese momento, todos los miembros del IFAC serían a su vez miembros

¹ Desde su fundación hasta 2001, dicho organismo fue conocido como *International Accounting Standards Committee* (IASC).

del IASC. Por otra parte, la IFAC reconoce al IASC como el emisor de normas internacionales de contabilidad.

El IASB fue el primer organismo en obtener un reconocimiento global a su normativa contable internacional. Siguiendo los pasos de éste, que se había reestructurado en 2001, la IFAC reestructuró el antiguo *International Auditing Practice Committee* (IAPC) para crear, en 2002, el nuevo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). El objetivo del IAASB es servir al interés público mediante el establecimiento de normas de auditoría de elevada calidad y facilitar la convergencia de normas nacionales e internacionales. Esto contribuirá a una mejor calidad y uniformidad de la profesión auditora en todo el mundo.

En 2003, el IAASB dio comienzo un proyecto para clarificar las NIA. Este proyecto se denominó *Clarity Project*. Su finalidad era mejorar las normas siendo uno de sus objetivos concretos incrementar la legibilidad de éstas, a través de mejoras estructurales y de redacción, con el fin de ser reconocidas internacionalmente y con capacidad de aplicación coherente en todo el mundo.

Mientras el IAASB estaba inmerso en el proyecto clarificador de sus normas, que finalizó en febrero de 2009, la Unión Europea daba sus primeros pasos hacia la armonización internacional en materia de auditoría a partir de la utilización de un único conjunto de normas. Así pues, y tras más de dos décadas desde la publicación, en 1984, de la VIII Directiva 84/253/CEE, se publicó la nueva VIII Directiva 2006/43/CE. En ésta fueron incluidos mecanismos de implementación de la normativa internacional, para la ejecución de las auditorías legales comunitarias por parte de los auditores legales y sociedades de auditoría de los Estados miembros (artículo 26). Con la entrada en vigor de esta Directiva, la Unión Europea dio un gran paso en pro del proceso armonizador internacional en materia de auditoría

El proceso de adopción de las NIA, por parte de la Comisión, era extenso y complicado. Las NIA aceptadas por la UE se publicarían en el DOUE en las lenguas oficiales y debían cumplirse en la medida en que la Comisión no hubiera adoptado una NIA sobre una materia en concreto. Así pues, y hasta que la Comisión no adopte las NIA o parte

de ellas, cada Estado miembro puede adoptar, adaptar o no aplicar la normativa internacional, quedando al amparo de cada país la decisión al respecto.

Ante esta situación de cambios en la normativa reguladora de auditoría propiciados al objeto de mejorar en la claridad de las normas, el objetivo de esta Tesis doctoral es doble. Por una parte se pretende analizar el proceso de armonización internacional en materia de auditoría llevado a cabo por el IAASB. Así pues, nuestro objetivo es analizar este proceso y los progresos que se han producido recientemente en el mismo.

Por otra parte, también pretendemos aportar evidencia empírica en torno al proceso armonizador, tanto en el ámbito internacional como en el ámbito de la Unión Europea. Todo ello, lo acometemos bajo la perspectiva de realizar aportaciones valiosas al futuro debate respecto a los avances realizados en este proceso, cuyo objetivo último es mejorar la calidad de la actividad auditora. En este sentido, una de las aportaciones clave de este tesis por su novedad y respaldo desde las propias instancias reguladoras (IAASB, 2007b), se basa en la asociación de los conceptos calidad normativa y legibilidad de las normas.

Así pues, esta Tesis doctoral se estructura en dos partes. La primera se divide en tres capítulos. En el primero se realiza un análisis del proceso de armonización internacional de la auditoría. El segundo capítulo se centra en el estudio de la convergencia de las NIA en el ámbito de la Unión Europea, más concretamente en relación a la normativa de nuestro país. El tercer capítulo nuestra la relación entre claridad, como característica de la calidad, y legibilidad y presenta las distintas técnicas de análisis lingüístico utilizadas en ciencias sociales utilizadas en estudios previos sobre temas contables.

La segunda parte esta Tesis está dedicada al estudio empírico de la legibilidad en la normativa de la auditoría. Esta técnica de análisis lingüístico es la más utilizada en la literatura previa. Está basada en expresiones matemáticas que miden la facilidad o dificultad de lectura de las narraciones escritas.

En relación a las muestras utilizadas en el estudio, se han elegido dos conjuntos normativos. Por un lado, trabajaremos con la normativa internacional, es decir con las NIA;

y por otro, estudiaremos también el conjunto de textos comunitarios en materia de auditoría elaborados por la Unión Europea.

Los documentos que conforman estas dos muestras presentan diferencias muy significativas. En primer lugar, el ámbito de aplicación (comunitario versus global) y en segundo lugar el idioma en el que hemos estudiado su legibilidad. Las NIA las hemos analizado en el idioma en que se han elaborado y están hoy disponibles (esto es, en inglés); mientras que los textos comunitarios los hemos estudiado en castellano, una de las lenguas oficiales de la Unión.

En el estudio empírico se pretende analizar la evolución de la legibilidad en ambas normativas, primer capítulo de esta segunda parte y cuarto capítulo de la Tesis. En el segundo capítulo de la esta parte se estudiará la posible existencia de factores intrínsecos y extrínsecos a la normativa que pueden influir en el nivel de legibilidad de los textos reguladores.

**PARTE I: LA INTRODUCCIÓN DE LA NORMATIVA
INTERNACIONAL EN EUROPA Y LA IMPORTANCIA DE SU
LEGIBILIDAD**

CAPÍTULO 1: LA ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL DE LA AUDITORÍA

1 PRESENTACIÓN DEL CAPÍTULO

La Auditoría legal fue introducida en España tras la publicación y puesta en marcha de la ley 19/1988 de auditoría de cuentas, tras la incorporación de España a la entonces denominada Comunidad Económica Europea. Han sido casi 25 años de intensa actividad, tanto normativa como de responsabilidad, que ofrecen análisis y conclusiones muy interesantes para el desarrollo de la actividad de auditoría en España.

En este capítulo analizaremos el proceso armonización internacional de la auditoría de cuentas, como punto de partida de la instauración de la auditoría en Europa y también en nuestro país. Nuestro estudio parte de la exposición de las decisiones europeas tomadas en materia de armonización contable que sirven de referencia para entender el proceso que actualmente se está llevando a cabo para buscar una mayor comparabilidad europea e internacional en la auditoría de cuentas.

Debido a que la armonización de la contabilidad ya está instaurada, con la adaptación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), antes denominadas Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), haremos un breve y escueto repaso del proceso armonizador internacional de la normativa contable, que sirva como antesala del proceso de armonización de la auditoría. Continuaremos con el análisis en profundidad del proceso que se está llevado a término con la armonización internacional en la auditoría, en la que la Comisión Europea está desarrollando una actividad muy intensa definiendo con precisión el modelo de supervisión que desea instaurarse con la auditoría de cuentas europea y definiendo las principales amenazas que acechan al ejercicio de la actividad de la auditoría en un mercado cada vez más globalizado.

Así pues, el presente capítulo queda estructurado del siguiente modo. Tras esta breve presentación del capítulo 1, haremos un breve repaso en los epígrafes 2 y 3 de lo que ha sido el proceso armonizador contable internacional y de las medidas llevadas a cabo por la Comisión Europea, en las que se ha realizado una apuesta por el modelo regulador del IASB. En el siguiente apartado analizaremos el proceso de armonización internacional en materia de auditoría, liderado por la Comisión Europea, exponiendo, desde un punto de vista histórico, las normas emitidas, desde la publicación de la primera VIII Directiva en

1984 hasta la derogación de ésta con la publicación y entrada en vigor de la nueva VIII Directiva en 2006, y las implicaciones que las mismas han tenido en los Estados miembros. El quinto epígrafe se centra en lo contemplado en el artículo 26 de la Directiva 2006/43, en el que se aboga por la implantación de unas normas de auditoría de carácter internacional elaboradas por la *International Federation of Accountants* (IFAC), organismo sometido recientemente a un proyecto de revisión de sus normas de auditoría a través del denominado *Clarity Project*. Los proyectos realizados por la IFAC, su necesaria reestructuración interna y el proceso de emisión de normas será contemplado también en este epígrafe. Para finalizar el capítulo, nos centraremos en la adopción española de la nueva Directiva y las repercusiones de esta adopción en el ámbito de la legislación española, concretamente en Ley de Auditoría de Cuentas y el Reglamento que la desarrolla, todo ello en busca del proceso de convergencia de la normativa española a los requisitos establecidos en la Directiva. En este sentido, resulta muy interesante subrayar la forma en la que España ha ido introduciendo en su legislación mejoras sustanciales que abogan por ofrecer garantías del trabajo del auditor ante los usuarios dentro de la consideración de la auditoría como una actividad de interés público.

2 BREVE RECORRIDO POR LA ARMONIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL.

2.1 Factores que favorecen la armonización contable

El proceso armonizador de las normas de elaboración de la información financiera alcanzó su punto más álgido a finales del siglo XX, cuando las grandes empresas multinacionales (conocidas como *global players*) querían acceder a los mercados de capitales, fuera de sus fronteras, en busca de recursos financieros.

Las dificultades que presentaba el tener que enfrentarse a modelos contables diferentes suponía una traba a la libre circulación, y requería de medidas eficaces que no obstaculizarán los deseos de internacionalización de muchas empresas (Puede consultarse, Adhikari y Tondkar, 1992). En este sentido, hay que resaltar que las grandes empresas multinacionales tenían que hacer frente a elevados costes de preparación de la nueva

información contable de acuerdo con los principios y normas contables del país a cuyo mercado de capitales deseaban acceder, a través de preparación de conciliaciones de las cifras de resultados y fondos propios o bien a través de la preparación de otros estados financieros, conocidos en la literatura como *dual reporting*.

Así pues, el fenómeno de la globalización financiera, permitió la obtención de recursos financieros fuera de las fronteras geográficas de muchas empresas multinacionales y facilitó también la consecución de beneficios (beneficios de marketing y de relaciones públicas, de carácter político y social, y financieros). Pero quizás fue la obtención de mayores beneficios, desde una perspectiva financiera, junto con la reducción del coste de capital, lo que más impulso la búsqueda de financiación en mercados de capitales extranjeros. Todo ello desembocó inevitablemente en la consecución de una mayor liquidez para sus acciones y en cambios significativos en la estructura de control de las empresas.

Sin embargo, las opciones que planteaba la cotización internacional no estaba exenta de algunos costes relevantes asociados. El más importante, a nuestros efectos, es que la cotización en algunas Bolsas de Valores requería ajustar la información financiera a los criterios nacionales o bien a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) para cumplir los requisitos exigidos por el órgano regulador de cada país (véase Howe y Madura, 1990, Abd-Elsalam y Weetman, 2003).

Ante esta tesitura, toda la comunidad contable, en sus vertientes reguladora, profesional y académica, tomaron conciencia de la necesidad de eliminar la diversidad contable internacional y avanzar hacia un modelo contable que facilitara la comparabilidad de la información.

Emenyonu (1993) señaló tres grandes factores como responsables de la armonización contable internacional: la globalización de los mercados de capitales, el crecimiento de las empresas multinacionales y la participación de las organizaciones internacionales. Pasamos a analizar brevemente cada uno de ellos.

Podríamos decir que quizás fue la globalización de los mercados de capitales el motor de arranque del proceso de armonización contable internacional. En este sentido, tal

y como señala García Benau (1995, 39-40) “*la armonización no significa que las normas contables de todos los países deberían ser idénticas, sino que deben asegurar que la información financiera publicada por las empresas de distintos países sea equivalente y comparable*”, por lo que no debemos olvidar que el principal objetivo de la armonización era la búsqueda de comparabilidad internacional de la información financiera.

Las consecuencias de instaurar un modelo contable que facilitara la comparabilidad eran evidentes ya que además también se conseguiría un ahorro de costes al no tener que elaborar la información financiera de conformidad con distintas normativas y se dotaría a la contabilidad de una mayor credibilidad, al enfrentarnos a un modelo contable libre de los sesgos que las normas contables pueden tener en los distintos países.

El segundo motivo para la armonización contable internacional fue el crecimiento de las empresas multinacionales ya que dichas empresas se verían beneficiadas de la armonización de las normas contables y del desarrollo de unas nuevas prácticas de información. Muchas de las nuevas inversiones extranjeras de las empresas multinacionales requerían preparar múltiples estados financieros consolidados de acuerdo con la regulación instaurada en cada país en la que se observaban grandes diferencias. La armonización de las normas contables reduciría el coste y el tiempo de preparación de los estados financieros (véase Saudagaran, 1997).

La elevada participación y presencia de algunos organismos internacionales y algunas organizaciones profesionales han sido un tercer factor en pro de alcanzar la armonización contable. Su lucha y su trabajo por avanzar en la comparabilidad internacional les hace valedores de poder considerarlos como uno de los tres motivos que han contribuido con éxito en este proceso internacional de la contabilidad. Entre dichos organismos internacionales destacan, por su papel activo, el *International Accounting Standards Board*, IASB; la *International Federation of Accountants*, IFAC; la Unión Europea, UE; la *International Organization of Securities Commission*, IOSCO; la *Organization for Economic Cooperation and Development*, OCDE; y las Naciones Unidas, UN (véase Frost y Ramin, 2003).

2.2 El camino hacia la armonización contable y su repercusión internacional

El debate sobre la armonización internacional de las normas contables comenzó en la década de los 60 (véase Mueller, 1968, Gray, 1984) y, de alguna manera, sigue existiendo en la actualidad (véase García Benau y Zorio, 2012).

La investigación internacional ha publicado interesantes artículos que presentan la forma en la que se ha alcanzado la armonización contable internacional y los efectos que la misma ha ido produciendo (véase, por ejemplo, Benson, 1978; Nobes y Parker, 2004).

El proceso de convergencia internacional de la normativa contable, realizado a través de la armonización contable, fue impulsado por un amplio número de organismos internacionales. La mayoría de ellos se reagruparon en torno a los esfuerzos armonizadores realizados por el *International Accounting Standards Committee* (IASC). Este organismo, internacional e independiente, de carácter privado, fue creado en 1973 por las organizaciones profesionales contables de distintos países (Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Holanda, Japón, Méjico y Reino Unido).

Desde su constitución, mostró una preocupación por la comparabilidad de la información financiera y definió claramente sus objetivos en pro de la armonización contable internacional, destacando, a este respecto, “*a) formular y publicar, en interés público, normas contables a observar en la presentación de los estados financieros, y promover su aceptación y respeto en todos los países del mundo, y b) trabajar con generalidad por la mejora y armonización de las regulaciones, normas contables y procedimientos relacionados con la presentación de los estados financieros*” (IASB, Normas Internacionales de Contabilidad 2001, citados en el Prólogo a los pronunciamientos sobre Normas Internacionales de Contabilidad).

El carácter dinámico del IASC ha estado patente desde su constitución, así como su deseo de adaptarse a los cambios económicos. Ello le ha llevado a tener que someterse a cambios continuos, que han marcado distintas etapas por las que ha atravesado, como organismo emisor de normas contables reconocidas internacionalmente, desde su creación hasta nuestros días.

Las etapas a considerar, hasta su instauración como normas europeas a seguir por parte de los grupos cotizados europeos, podemos precisarlas en seis, tal y como puede verse en el cuadro 1.1.

Cuadro 1.1 Etapas que pueden definirse en las actuaciones del IASB hasta la instauración obligatoria de sus normas entre los grupos europeos cotizados

ETAPAS	CARACTERÍSTICAS GENERALES
Desde su constitución hasta finales de la década de los 80	Normas con elevada opcionalidad
Desde 1989 hasta 1995	Reducción de las opciones de las normas
Desde 1995 hasta 2001	Firma del acuerdo IASC-ISOCO
2001	Reestructuración interna del IASB
Desde 2002 hasta 2005	Creación del Comité de Interpretaciones de Información Financiera y aprobación del Reglamento 1606/2002
Desde 2005	Comienza la obligación por parte de los grupos cotizados europeos de seguir las normas del IASB

En el cuadro 1.1 puede observarse que en la primera etapa, que abarcó desde su creación hasta finales de la década de los ochenta, el IASC emitió normas, todas ellas, caracterizadas por su elevada opcionalidad. Esta propiedad fue muy criticada, vistos los objetivos establecidos por dicho organismo y debido a ello, se planteó la revisión de sus normas y se procedió a realizar cambios que posteriormente resultarían muy relevantes.

La segunda etapa, comenzó a finales de la década de los ochenta, en 1989. La labor a realizar consistía en revisar las normas emitidas, reduciendo la opcionalidad contable. Así pues, se planteaba una opción como la relevante dentro de las distintas opciones en el tratamiento contable de las normas y se eliminaban el resto de criterios alternativos. Así pues, se disminuía la flexibilidad de las normas y a su vez, se favorecía la comparabilidad, en el ámbito internacional, de los estados financieros. Esta etapa, a diferencia de la anterior, fue valorada positivamente.

Conseguir este aumento de comparabilidad fue un logro trascendental, especialmente para las empresas que intentaban obtener financiación fuera de sus fronteras y que tenían limitado el acceso a los mercados de capitales extranjeros. Este hecho originaba un rechazo, por parte de estos mercados, de la información financiera elaborada bajo las normas contables del país de origen de dichas empresas, ya que, no podía compararse con la del resto de competidoras. Pero, el problema lejos de eliminarse, se agudizó debido al vertiginoso crecimiento que los mercados de capitales estaban

experimentando. Además, afectaba a todas las empresas, independientemente de su nacionalidad, que buscaban un hueco en los principales mercados financieros internacionales.

Ante estos acontecimientos, la *International Organisation of Securities Commissions* (IOSCO) orientó su labor hacia una investigación sobre el grado de similitud de la información presentada por los distintos mercados de valores. Como el nivel de armonización contable era insuficiente y a la vista de los avances obtenidos por el IASC, en esta materia, la IOSCO le ofreció su apoyo para la elaboración de un grupo de normas contables. A partir de ese momento, los avances conseguidos por el IASC fueron seguidos de cerca por la IOSCO. Pero, no fue hasta julio de 1995, cuando las dos instituciones firmaron un acuerdo de colaboración, el acuerdo IASC-ISOCO, entrando de lleno en la tercera etapa de las actuaciones del IASB, definidas en el cuadro 1.1.

Con la firma de este acuerdo, se establecía un compromiso bilateral entre los dos organismos. Esta etapa, se caracterizó por el trabajo desarrollado por el IASC para alcanzar los acuerdos establecido. El IASC se comprometía a elaborar un cuerpo coherente de normas de calidad en respuesta a una serie de cuestiones contables clave identificadas por la IOSCO, y ésta, a su vez, se comprometía a exigir equiparación de estas normas en las bolsas de valores que formaran parte de su comisión (Zorio, 2002, 171). Para ello, se revisaron algunas NIC y se emitieron nuevas normas. En el año 2000, la IOSCO publicó la Resolución por la que promovía la aceptación de las normas internacionales del IASC entre sus miembros como consecuencia de su satisfacción ante las modificaciones efectuadas a las NIC.

En el año 2001, tras la recepción del documento *Concept Release* de la *Securities and Exchange Commission* (SEC), en el que se reclamaban mayores cotas de calidad al IASC, éste se creó un Consejo Asesor y un Comité de Interpretaciones para asegurar la calidad de las normas, ante las reticencias recibidas por la SEC para la aceptación de dichas normas.

Esta etapa fue criticada por los organismos reguladores estadounidenses. Pues, ante la aceptación internacional de las normas emitidas por el IASC, sus normas se verían

relegadas a un ámbito regional. Durante esta etapa, el *Financial Accounting Standards Boards* (FASB) emitió normas paralelas. La SEC, por su parte, seguía exigiendo, a las NIC, requisitos muy estrictos. Ante la evidencia de los hechos, en 1997, el IASC se planteó una reestructuración interna de su organización.

No obstante, todo ello llevó a que se produjera una importante reestructuración interna en el año 2001, marcando así, el final de la tercera etapa del IASC. Pero, este final era a la vez un comienzo, el de la cuarta etapa del IASC. En ésta se reestructura el IASC, y éste paso a denominarse *International Accounting Standards Board* (IASB). El nuevo IASB asumía las principales responsabilidades del IASC, en relación a la emisión de las normas de contabilidad y las NIC y SIC existentes fueron adoptadas por el IASB.

Ahora bien, esta nueva etapa no solamente se caracterizó por la reestructuración del organismo internacional. Además, se produce un cambio en el proceso de elaboración y emisión de las normas contables. El proceso se vio agilizado por los cambios producidos respecto a los requisitos, plazos, y votos necesarios para elaborar y emitir dichas normas. Así pues, podemos decir, que estos cambios, marcaron un antes y un después en el proceso armonización contable.

Un año más tarde, un nuevo cambio en la organización del IASB conllevó al inicio de una nueva etapa. Aunque ésta no fue tan substancial como la anterior, tuvo importantes repercusiones en el ámbito internacional. Los cambios afectaron al cambio en el conjunto normativo pasando a denominarse las normas, tras la reestructuración, como Normas Internacionales de Información Financiera. El SIC cambio su nombre por el de Comité de Interpretaciones de Información Financiera (CINIIF) (*International Financial Reporting Interpretations Committee*, IFRIC). Su responsabilidad no sólo se limitaba a interpretar las NIC y NIIF existentes, también debía proporcionar una guía de asuntos no tratados en las NIC o NIIF.

No podemos dejar pasar por alto que el año 2002 fue un momento histórico en el proceso de armonización contable al producirse la aceptación global de las NIIF por parte de la Unión Europea tras la aprobación del Reglamento 1606/2002, por el que se exige a los grupos cotizados en mercados europeos la preparación de sus estados financieros

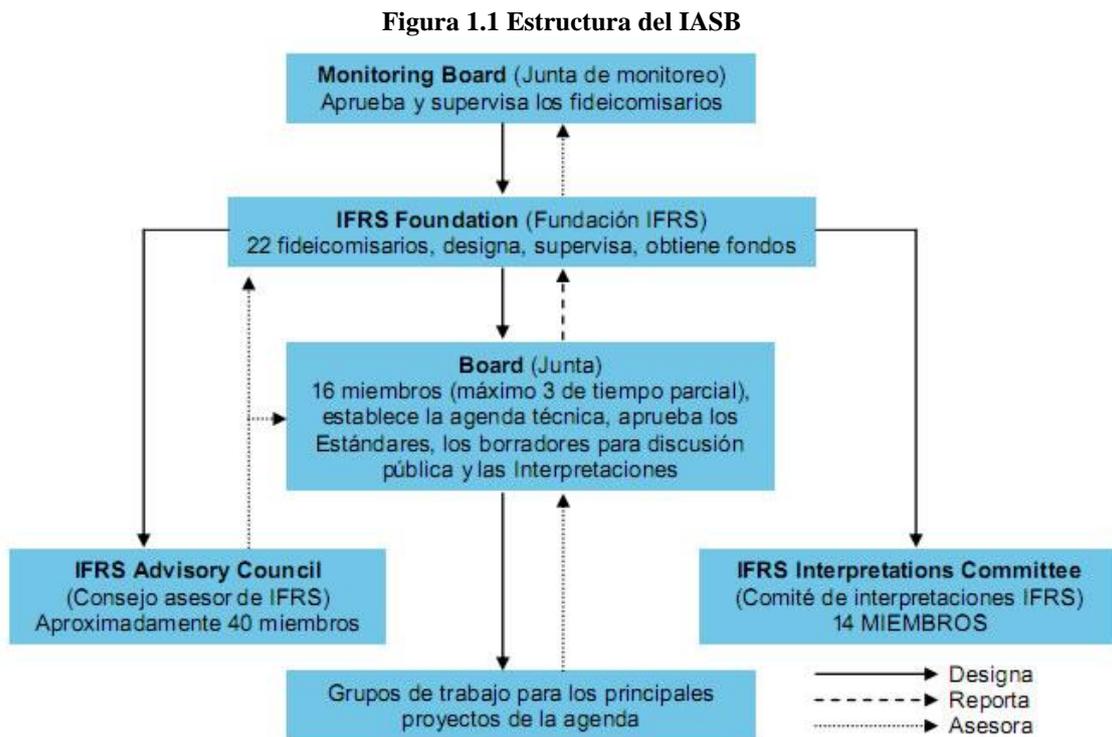
consolidados de acuerdo con las NIIF, a partir de la año 2005 (momento que define la sexta etapa descrita en el cuadro 1.1).

En relación a las repercusiones en el ámbito internacional, que tuvieron lugar en esta quinta y última etapa, nos referimos por una parte, a la firma de un acuerdo conjunto sobre convergencia entre el IASB y el FASB (acuerdo *Norwalk*) para trabajar en términos de convergencia de sus conjuntos normativos. Una de las principales consecuencias de dicho acuerdo fue la supresión en el año 2007 de la exigencia de conciliación a los US GAAP para empresas extranjeras cotizadas en los mercados de capitales estadounidenses que están utilizando las NIIF como base en la preparación de sus estados financieros. Pero las consecuencias del acuerdo incluso llegaron más lejos ya que la SEC llegó a plantearse en 2008 la conveniencia de permitir la utilización de las NIIF a las empresas estadounidenses, sin haber tomado, hasta la fecha, un acuerdo al respecto (Véase el documento *Roadmap for the Potential Use of Financial Statements Prepared in accordance with International financial Reporting Standards by US Issuers*). No obstante, la importancia que las NIIF tienen en Estados Unidos está fuera de toda duda ya que en el año 2009 el *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) al incorporar dentro del contenido del examen de acceso a la profesión el conocimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Varios acontecimientos tuvieron lugar en los años sucesivos. Entre ellos, podemos mencionar los proyectos de mejora realizados sobre catorce NIC, revisiones que podemos calificar como importantes, y la publicación de la primera norma definitiva NIIF 1 y el primer borrador de interpretación del IFRIC.

Finalmente, en noviembre de 2004, los administradores del IASC propusieron una serie de cambios en la estructura del IASB. Estos cambios incluían: aumentar el número de administradores del IASB a 22; aumentar el voto para los borradores de propuesta, las normas y las interpretaciones de una mayoría simple a nueve de los 14 miembros del IASB. Aunque la disposición de estos miembro se mantendría, 12 de los cuales tenía dedicación exclusiva y 2 miembros a tiempo parcial. Esta estructura (véase figura 1.1) es la actual estructura organizativa del IASB.

Tras realizar un repaso cronológico de los distintos cambios acaecidos en el IASB, y haber identificado las distintas etapas por las que ha pasado este organismo en el camino hacia el proceso armonizador contable, pasamos en el siguiente epígrafe a adentrarnos sucintamente en la estructura del IASB. Su composición, junto con la situación generada en los últimos años nos mostrarán el punto en el que se encuentra dicho proceso y los futuros logros que pueden llegar a vislumbrarse.



Fuente: IASB. www.nicniif.org/home/iasb/estructura-del-iasb.html#NuevaEstructura

3 LA ACEPTACIÓN EUROPEA DE LAS NORMAS DEL *INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD*

3.1 Europa define un modelo contable

La creación de la Comunidad Económica Europea estableció como objetivo lograr la libre circulación de los factores de producción: personas, servicios, mercancías y capitales. En el ámbito de la información contable que debían elaborar las empresas surgió la necesidad de vencer los obstáculos a la libre circulación, para lo cual debía iniciarse un

proceso de armonización contable. Las Directivas fue el camino elegido para avanzar en la comparabilidad de la información financiera; dichos instrumentos comunitarios requieren que se produzca una adaptación a las legislaciones de los Estados miembros.

La elevada opcionalidad en criterios de valoración y en normas de registro permitida por las Directivas llevó a que se produjera un período de estancamiento normativo tras la adaptación de los entonces miembros comunitarios a la IV Directiva del Derecho de Sociedades comunitario. El análisis de los efectos reales que, en términos de reducción de los problemas que suponía la diversidad contable, había supuesto la adaptación a la Directiva comunitaria puso sobre la mesa la necesidad de llevar a cabo un cambio de rumbo en la estrategia europea de armonización.

La publicación, en 1995, de la Comunicación “Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional” se plantea con el objetivo de resolver los problemas derivados de la elevada opcionalidad de las Directivas y la ausencia de tratamientos contables concretos y también, de ayudar al creciente número de empresas europeas que buscan financiación en mercados de capitales internacionales, especialmente en la NYSE (al temerse que dichas empresas acabaran decantándose por seguir las normas contables norteamericanas).

En el año 2000 se emitió una nueva comunicación por parte de la Comisión Europea “Plan de acción para mejorar el Mercado único de servicios financieros” en la que se fijaba el camino a seguir, y que posteriormente se ratificó con la publicación del Reglamento de aplicación de las NIC para cierto tipo de empresas.

En febrero de 2001 la Comisión Europea presentó una propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la aplicación de las NIC/NIIF; la aprobación definitiva tuvo lugar el 7 de junio de 2002 y el Reglamento (CE) 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad fue publicado el 19 de julio de 2002 (COM (2001) 80 final). En ésta se establecía la creación de un mecanismo de aceptación para que estas normas fueran de obligado cumplimiento en toda la Unión Europea (UE). En 2001 se aprobó el Reglamento 1606/2002. La fecha de 2005 es la establecida como la fecha a partir de la cual, las cuentas

anuales consolidadas de los grupos cotizados deberán elaborarse tomando como referencia las normas internacionales.

En este sentido, conviene precisar que la utilización el instrumento legal del Reglamento, da mucha fuerza a lo allí contenido ya que el mismo prevalece sobre las leyes nacionales y es de aplicación directa. Sin embargo, debido a que su aplicación va dirigida a los grupos cotizados, no hay que olvidar que las Directivas europeas siguen siendo el marco contable comunitario en todos los Estados miembros. Por ello, la Unión Europea en su deseo que se produzcan avances reales en el proceso armonizador, ha hecho un esfuerzo por eliminar incoherencias con las NIIF, tal y como puede observarse en la publicación de la Directiva 2001/65/EC que introduce el valor razonable como criterio de valoración para posibilitar la aplicación de la NIC 39 y la Directiva 2003/51/EC que modifica las Directivas contables para eliminar otras inconsistencias con las NIIF.

La entrada en vigor del Reglamento 1606/2002 supuso un verdadero avance en todo el proceso armonizador europeo, aunque con el fin de asegurar que la adopción de las NIC/NIIF se realizará correctamente y que éstas fueran aceptadas por todos los organismos reguladores europeos, la Comisión creó dos órganos supervisores. Estos debían tener un ámbito de actuación claramente diferenciado. Por una parte se establecía un organismo de carácter político; y otro de carácter técnico contable, que serviría de apoyo.

El organismo a nivel político estaba integrado por el Comité de Regulación Contable (*Accounting Regulatory Committee, ARC*). Estaba compuesto por representantes de todos los Estados miembros y el organismo técnico, que participaba como observador oficial. La Comisión Europea (CE) les consultaba sobre la adopción de las NIC/NIIF y sus interpretaciones.

Respecto al organismo técnico contable, el Grupo Consultivo Europeo en Materia de Información Financiera (*European Reporting Financial Advisory Group, EFRAG*) aconsejaba a la Comisión en la elaboración del proyecto de medidas. En marzo de 2006, el papel del EFRAG se formalizó en un acuerdo de trabajo con la Comisión Europea, que establece que “EFRAG proporcionará asesoramiento a la Comisión sobre todas las cuestiones relativas a la aplicación de las NIIF en la UE”.

En cuanto a la estructura de funcionamiento de este organismo, está formado por dos grupos. El Comité Supervisor de Contabilidad (*Accounting Supervisory Board, ASB*) y el Grupo Técnico de Expertos (TEG).

Adicionalmente, la Comisión Europea creó un Grupo de Estudio de Asesoramiento Técnico sobre las Normas Contables (*Standards Advisory Review Group, SARG*). El SARG se creó con el propósito de garantizar el equilibrio y la neutralidad de los dictámenes sobre incorporación emitidos por el EFRAG².

Así pues, la incorporación de las normas e interpretaciones de conformidad con el Reglamento NIC, para su uso en Europa, sigue un proceso de conformidad con la Regulación Contable de la UE³. El proceso de aprobación incluye los siguientes pasos:

- El Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera para el sector privado (EFRAG) presenta sus puntos de vista a la Comisión Europea (CE).
- El Grupo de Revisión para el Asesoramiento Normativo (SARG) presenta sus puntos de vista a la CE sobre las recomendaciones del EFRAG.
- El Comité Regulador de la Contabilidad (ARC) de la CE presenta una recomendación de aprobación.
- La Comisión Europea presenta la propuesta de aprobación a un comité del Parlamento Europeo, conocido como el Comité de Reglamentación con Control, y al Consejo de la UE de los 27. Ambos organismos deben votar a favor de la aprobación o la propuesta será devuelta a la CE para que siga debatiéndola.
- La UE traduce las NIIF a todas las lenguas europeas.

Hacia finales de mayo de 2009, la CE había aprobado todas las NIIF, excepto las nuevas NIIF 1 y NIIF3, las revisiones de NIIF 7, NIC 27 y NIC 39 publicadas en 2008 y

² Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre el funcionamiento del Reglamento (CE) n° 1606/2002, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad, p. 14.

³ Decisión 2006/512/CE del Consejo, de 17 de julio de 2006, que modifica la Decisión 1999/468/CE por la que se establecen los procedimientos para el ejercicio de las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión, DO L 200 de 22 de julio de 2006, página 11.

La última etapa ha consistido en la adopción y publicación en el Diario Oficial, el 9 de abril de 2008, del Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se modifica el Reglamento (CE) n°1606/2002, relativo a la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad, por lo que se refiere a las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión.

principios de 2009, así como todas las Interpretaciones, excepto las CINIIF 15, 16, 17 y 18 y las modificaciones introducidas en marzo de 2009 en la CINIIF 9. Tampoco se había aprobado la norma emitida en abril de 2009 de Mejoras Anuales. La NIC 39 “Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición” se aprobó con una salvedad. Dicha salvedad permite contabilizar coberturas del valor razonable para coberturas del tipo de interés de carteras de depósitos.

Sirva el cuadro 1.2 para mostrar una cronología de los Reglamentos europeos relacionados con la nueva fase de armonización contable europea.

Cuadro 1.2 Reglamentos emitidos durante el proceso armonizador contable en la Unión Europea

AÑO	REGLAMENTO	CONTENIDO
2002	1606/2002	Exige la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad, para ciertas empresas y da algunas opciones a los Estados miembros.
	1725/2003	RATIFICA: NIC 1, 2, 7, 8, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 40 y 41. SIC 1, 2, 3, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 27, 28, 29, 30, 31, 32 y 33
2004	707/2004	RATIFICA: NIIF 1
	2086/2004	RATIFICA: NIC 39 (con excepciones en párrafos 9 b, 35 y 81ª)
	2236/2004	RATIFICA: NIIF 3, 4 y 5, NIC 36 y 38
	2237/ 2004	RATIFICA: NIC 32, IFRIC 1
	2238/2004	RATIFICA: NIC 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33 y 40
2005	211/2005	RATIFICA: NIIF 2
	1073/2005	RATIFICA: IFRIC 2
	1751/2005	RATIFICA: NIC 39 y SIC12
	1864/2005	RATIFICA: Opción de valor razonable en NIC 39
	1910/2005	RATIFICA: NIIF 6, Cambios en NIC 19, NIIF 4 y 5
	2106/2005	RATIFICA: Cambios en NIC 39 en cobertura de flujos de caja transacciones intragrupo
2006	108/2006	RATIFICA: NIIF 7, cambios en NIC 1, NIIF 4 , NIC 39, NIIF 1, e IFRIC 6
	708/2006	RATIFICA :Cambios en NIC 21e IFRIC 7
	1329/2006	RATIFICA: IFRIC 8 y 9
2007	610/2007	RATIFICA: IFRIC 10
	1358/2007	RATIFICA: NIIF 8
	611/2007	RATIFICA: IFRIC 11
2008	1004/2008	RATIFICA: Cambios en NIC 39 y NIIF 7

AÑO	REGLAMENTO	CONTENIDO
2008	1126/2008	TEXTO CONSOLIDADO NIIF
	1260/2008	RATIFICA: NIC 23
	1262/2008	RATIFICA: IFRIC 13
	1263/2008	RATIFICA: IFRIC 14
	1261/2008	RATIFICA: NIIF 2
	1274/2008	RATIFICA: NIC 1
2009	53/2009	RATIFICA: Cambios en NIC 32 y NIC 1
	69/2009	RATIFICA: Cambios en NIIF 1 y NIC 27
	70/2009	RATIFICA: Cambios a las NIIF derivados del Proyecto de Mejora
	254/2009	RATIFICA: IFRIC 12
	460/2009	RATIFICA: IFRIC 16
	494/2009	RATIFICA: NIC 27
	495/2009	RATIFICA: NIIF 3
	636/2009	RATIFICA: IFRIC 15
	824/2009	RATIFICA: Cambios a la NIIF 7 y NIC 39
	839/2009	RATIFICA: Cambios a la NIC 39
	1136/2009	RATIFICA: Cambios a la NIIF 1
	1142/2009	RATIFICA: IFRIC 17
	1164/2009	RATIFICA: IFRIC 18
	1165/2009	RATIFICA: Cambios a NIIF 4 y NIIF 7
	1171/2009	RATIFICA: IFRIC 9 y NIC 39
	1293/2009	RATIFICA: NIC32
2010	243/2010	RATIFICA: Cambios a las NIIF derivados del Proyecto de Mejora 2007-2009
	244/2010	RATIFICA: NIIF 2
	550/2010	RATIFICA: NIIF 1
	574/2010	RATIFICA: Cambio a NIIF 1
	632/2010	RATIFICA: NIC 24 (revisada en 2009)
	633/2010	RATIFICA: IFRIC 14
	662/2010	RATIFICA: IFRIC 19
2011	149/2011	RATIFICA: Cambios a las NIIF derivados del Proyecto de Mejora 2010

Fuente: García Benau y Zorio (2012, 36-39)

3.2 El IASB como organismo europeo de referencia en materia contable

El IASC es el organismo predecesor del IASB. El IASC fue fundado en 1973 debido al acuerdo suscrito por las organizaciones de profesionales contables de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Países Bajos, Reino Unido, Irlanda y Estados Unidos.

El proceso de reestructuración del IASB comenzó en 1997 aunque el documento final fue aprobado en 1999, dicho documento supuso el inicio de la reestructuración necesaria surgida como respuesta a las exigencias de los mercados de capitales y la IOSCO, y especialmente como un intento de que la SEC estadounidense cambiara su visión de las NIIF y comenzara a considerarlas como normas contables de la más elevada calidad.

En abril de 2001, el IASB asumiendo la responsabilidad de desarrollar la normativa contable internacional. A partir de ese momento, las normas se denominarán Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (*International Financial Reporting Standards*, IFRS), en lugar de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) (*International Accounting Standards*, IAS). Estas últimas siguen en vigor, pudiendo ser posteriormente revisadas o derogadas por el IASB.

La Constitución de la Fundación de las NIIF (*IFRS Foundation*) es desarrollar, en el interés público, un conjunto único de normas contables de alta calidad mundial. Para alcanzar este objetivo, el IASB trabaja en estrecha cooperación con las partes interesadas de todo el mundo, incluidos los inversores, los organismos nacionales de normalización, reguladores, auditores, académicos, y otros que tienen un interés en el desarrollo de normas contables de alta calidad.

La Constitución de la Fundación de las NIIF (*IFRS Foundation*) exige que se revise la Constitución de la organización periódicamente, hecho que ha sucedido en junio de 2005 y en enero de 2009. En la última Constitución revisada se aprobó la ampliación del IASB de 14 a 16 miembros en 2012, seleccionados por su origen geográfico, y la creación de un nuevo Consejo de Seguimiento (*Monitoring Board*), en el que tienen especial representación los mercados de capitales públicos, a quien ha de rendir cuentas la Fundación de las NIIF. En la última Constitución revisada se aprobó la ampliación del

IASB de 14 a 16 miembros en 2012, seleccionados por su origen geográfico, y la creación de un nuevo Consejo de Seguimiento (*Monitoring Board*), en el que tienen especial representación los mercados de capitales públicos, a quien ha de rendir cuentas la Fundación de las NIIF (véase García-Benau y Zorio, 2012).

El progreso y los logros del IASB en cuanto a la implantación de sus normas han sido constantes. En la actualidad muchos son los países que han requerido o permitido el uso de la normativa contable internacional emitida por el IASB. Pero, todavía en la actualidad, existen países con un gran peso en la economía mundial, que se encuentran en fase de adopción, o convergencia, con las NIC/NIIF. Los países a los que nos referimos son los Estados Unidos y Japón, entre otros. Los organismos reguladores, en materia de contabilidad, de estos países han establecido plazos para la convergencia de sus normas nacionales y la normativa internacional. Para ello, han publicado sendos Memorándum de Entendimiento (MOU). En estos se establecen pasos a seguir en el trabajo de convergencia y las futuras fechas establecida para la misma. Nótese que los Memorándum de Entendimiento (*Memoranda of Understanding*, MOU) son acuerdos de cooperación e intercambios de información entre reguladores de valores de diversos países del mundo.

Así pues, podemos hablar de un acuerdo establecido entre el IASB y *Financial Accounting Standards Board* (FASB). En este MOU se describe un programa para lograr mejoras en las normas contables, y la convergencia sustancial entre las NIIF y los principios contables generalmente aceptados (US GAAP). El Memorándum fue actualizado en 2008; y en noviembre de 2009, se emitió una nueva declaración en la que se definen los pasos para completar el trabajo de convergencia, en 2011, de las dos normativas contables.

Otro Memorándum de Entendimiento, también muy relevante, es el conocido como Acuerdo de Tokio, publicado en 2008. Los organismos reguladores implicados son el IASB y el Consejo de Estándares Contables de Japón (ASBJ). En éste se describe el trabajo para lograr una convergencia sustancial entre las NIIF y los principios contables generalmente aceptados de Japón. En 2009, el Consejo de Contabilidad empresarial (BAC), un organismo clave de asesoramiento al Comisionado de la Agencia de Servicios Financieros de Japón (FSA), aprobó un plan de trabajo para la adopción de las NIIF en Japón y estableció la fecha de convergencia en junio de 2011.

Pero no solo países que representan economías importantes están realizando esfuerzos por la futura convergencia de sus normativas contables con las NIC/NIFF. Nos referimos al Grupo de los 20 líderes (el G-20), que recientemente, en su reunión de septiembre 2009 en Pittsburgh, EE.UU., reafirmaron su compromiso con la convergencia global de las normas contables, llamando a los organismos internacionales de contabilidad a que redoblen sus esfuerzos para lograr un conjunto único de normas mundiales de contabilidad de alta calidad. La convergencia global de normas contables deberá estar completada antes de junio de 2011.

Sirva el cuadro 1.3 como síntesis de las normas y pronunciamientos emitidos por el IASB hasta junio de 2011 (tomado de la Web del IASB).

Cuadro 1.3 Normas y pronunciamientos del IASB (junio 2011)

Prefacio a las NIIF	
Marco Conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros	
NIIF para PYMES	
Documentos prácticos sobre NIIF (IFRS Practice Statements) - Informe de gestión	
Normas internacionales (NIC y NIIF):	
NIIF 1	Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera
NIIF 2	Pagos basados en acciones
NIIF 3	Combinaciones de negocios
NIIF 4	Contratos de seguros
NIIF 5	Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas
NIIF 6	Exploración y evaluación de recursos minerales
NIIF 7	Instrumentos financieros: Información a revelar
NIIF 8	Segmentos de explotación
NIIF 9	Instrumentos financieros
NIIF 10	Estados financieros consolidados
NIIF 11	Acuerdos conjuntos
NIIF 12	Divulgación de intereses en otras entidades
NIIF13	Medición a valor razonable
NIC 1	Presentación de estados financieros
NIC 2	Existencias
NIC 7	Estado de flujos de efectivo
NIC 8	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores
NIC 10	Hechos posteriores a la fecha del balance
NIC 11	Contratos de construcción
NIC 12	Impuesto sobre las ganancias
NIC 16	Inmovilizado material
NIC 17	Arrendamientos
NIC 18	Ingresos ordinarios
NIC 19	Retribuciones a los empleados
NIC 20	Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas
NIC 21	Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera
NIC 23	Costes por intereses
NIC 24	Información a revelar sobre partes vinculadas
NIC 26	Contabilización e información financiera sobre planes de prestaciones por retiro
NIC 27	Estados financieros consolidados y separados (Revisada en 2008). NOTA: Ha sido derogada por NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27 (rev. 2011), que entrarán en vigor en 2013
NIC 28	Inversiones en entidades asociadas NOTA: Ha sido derogada por NIC 28 (rev. 2011) y NIIF 12, que entrarán en vigor en 2013
NIC 29	Información financiera en economías hiperinflacionarias

NIC 31	Participaciones en negocios conjuntos NOTA: Ha sido derogada por NIIF 11 y NIIF 12, que entrarán en vigor en 2013
NIC 32	Instrumentos financieros: Presentación NOTA: los requisitos de divulgación han sido derogados por la NIIF 7, en vigor desde 2007
NIC 33	Ganancias por acción
NIC 34	Información financiera intermedia
NIC 36	Deterioro del valor de los activos
NIC 37	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes
NIC 38	Activos intangibles
NIC 39	Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración NOTA: Ha sido derogada por NIIF 9, que entrará en vigor en 2013
NIC 40	Inversiones inmobiliarias
NIC 41	Agricultura
Interpretations SIC / CINIIF (IFRIC)	
SIC7	Introducción del euro
SIC10	Ayudas públicas-Sin relación específica con actividades de explotación
SIC12	Consolidación-Entidades con cometido especial
SIC13	Entidades controladas conjuntamente-Aportaciones no monetarias de los partícipes
SIC15	Arrendamientos operativos-Incentivos
SIC21	Impuesto sobre las ganancias-Recuperación de activos no depreciables revaluados
SIC25	Impuesto sobre las ganancias-Cambios en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas
SIC27	Evaluación de la esencia de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento
SIC29	Información a revelar-Acuerdos de concesión de servicios
SIC31	Ingresos ordinarios-Permutas que comprenden servicios de publicidad
SIC32	Activos intangibles-Costes de sitios Web
CINIIF1	Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración o similar
CINIIF2	Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares
CINIIF4	Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento
CINIIF5	Derechos por la participación en fondos para el desmantelamiento, la restauración y la rehabilitación medioambiental
CINIIF6	Obligaciones surgidas de la participación en mercados específicos-Residuos de aparatos eléctricos y electrónicos
CINIIF7	Aplicación del procedimiento de la reexpresión según la NIC29 Información financiera en economías hiperinflacionarias
CINIIF8	Alcance de la NIIF2 NOTA: ha sido derogada a partir de 2010
CINIIF9	Nueva evaluación de derivados implícitos
CINIIF10	Información financiera intermedia y deterioro del valor
CINIIF11	NIIF2 - Transacciones con acciones propias y del grupo NOTA: ha sido derogada a partir de 2010
CINIIF12	Acuerdos de concesión de servicios
CINIIF13	Programas de fidelización de clientes
CINIIF14	NIC19 – Límite de un activo por prestaciones definidas, obligación de mantener un nivel mínimo de financiación y su interacción
CINIIF15	Acuerdos para la construcción de inmuebles
CINIIF16	Coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero
CINIIF17	Distribuciones a los propietarios de activos distintos de efectivo a los propietarios
CINIIF18	Transferencias de activos procedentes de clientes
CINIIF 19	Extinción de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio.

Fuente: IASB, www.ifrs.org

4 ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS: EVOLUCIÓN HISTÓRICA

4.1 La instauración de la auditoría en los Estados miembros

El proceso de armonización de la auditoría en Europa comenzó, en 1984, con la publicación de la VIII Directiva Europea de Derecho de Sociedades (84/253/CEE del Consejo del 10 de abril de 1984). Desde entonces se han emitido distintas comunicaciones y recomendaciones que han intentado ir ofreciendo perspectivas modernas de la función que la sociedad estaba demandando a la auditoría de cuentas, tal y como puede observarse en el cuadro 1.4.

Cuadro 1.4 Normas relativas a la auditoría de cuentas en Europa desde 1984 hasta 2010

VIII Directiva: de 10 de abril de 1984, sobre la habilitación de las personas encargadas de la auditoría legal de las cuentas anuales
Comunicación de la Comisión El Libro Verde: función, posición y responsabilidad civil del auditoría legal en la Unión Europea, 1996
Ley de la conferencia sobre el papel, la posición y la responsabilidad del auditor legal en la Unión Europea,
Comunicación de la Comisión relativa a la auditoría legal en la Unión Europea: el camino a seguir, 8/5/1998
recomendación de la Comisión Independencia de los auditores de cuentas en al UE: principios fundamentales, 16/05/2002
Análisis de las repercusiones de la quiebra de Enron, 2002
Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo Refuerzo de la auditoría legal en la UE, COM/2003/0286
Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre prevención y lucha contra las prácticas irregulares empresariales y financieras, 2004
Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas.
Recomendación de la Comisión 6/5/2008 relativa al control de calidad externo de los auditores legales y de las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de las entidades de interés público
Recomendación de la Comisión 5/6/2008 sobre la limitación de la responsabilidad civil de los auditores legales y las sociedades de auditoría
Decisión de la Comisión 27/5/2008 por la que se establece un período transitorio para las actividades de los auditores y las sociedades de auditoría de algunos países terceros
Libro Verde (2010). Política de auditoría: lecciones de la crisis

En 1984 se publicó la primera VIII Directiva. Ésta fue adoptada como consecuencia de la publicación de la Directiva 78/660/CEE (IV Directiva del Consejo de 25 de julio, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedades) y la Directiva 83/349/CEE (VII Directiva del Consejo de 13 de junio, relativa a las cuentas anuales consolidadas). La obligación de instaurar la auditoría como obligatoria para determinadas empresas fue instaurada en la IV Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978. La IV Directiva establecía que las cuentas anuales de ciertas sociedades debían ser

auditadas por una o varias personas autorizadas y la VII Directiva completaba a la anterior en lo referente a las cuentas anuales consolidadas.

La VIII Directiva de 10 de abril de 1984 se centraba en establecer los requisitos de formación y experiencia que debían reunir las personas encargadas de llevar a cabo la auditoría legal establecida en la IV Directiva. Con ella se instauró la actividad de la auditoría como una actividad regulada y se iniciaba un camino en pro de la mejora de la calidad de la información financiera presentada por las empresas europeas. Es decir, con la entrada en vigor de esta Directiva se pretendía armonizar las cualificaciones de las personas autorizadas para efectuar el control legal de los documentos contables. Las personas físicas o sociedades de control autorizadas tenían que ser independientes y honorables. Además debían poseer los conocimientos teóricos necesarios para el control legal de los estados financieros, así como su capacidad de aplicar esos conocimientos a la práctica del citado control. Todo ello debía garantizarse mediante un examen de aptitud profesional. En sus secciones se trataban temas relacionados con la autorización, conciencia profesional e independencia y publicidad, aunque se centró la mayor parte del contenido en la normativa reguladora sobre la autorización, tal y como puede observarse de su contenido expuesto en el cuadro 1.5.

Cuadro 1.5 Directiva 84/253/CEE: secciones y síntesis de su contenido

SECCIÓN	CONTENIDO
Sección I. Ámbito de aplicación	La sección está desarrollada en 1 artículo. En esta sección se establecen las medidas de coordinación aplicables a personas encargadas de efectuar el control legal de las cuentas anuales de sociedades y cuentas anuales consolidadas, y la verificación de la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales
Sección II. Normas sobre la autorización	La sección se desarrolla en 21 artículos. El control legal de los documentos contemplados en la sección I será realizado por personas físicas o sociedades de control autorizadas por los Estados miembros. Las personas físicas autorizadas deben ser honorables y no ejercer ninguna actividad incompatible con el control legal de documentos. Además deben poseer formación teórica y práctica detallada en el contexto de la Directiva. Las sociedades de control deben reunir unas condiciones para su autorización detalladas en la Directiva
Sección III. Conciencia profesional e independencia	La sección está desarrollada en 5 artículos. Los Estados miembros prescribirán que las personas autorizadas ejecuten el control legal de los documentos con conciencia profesional e independencia según el derecho del Estado miembro que lo imponga. Los Estados miembros garantizarán que las personas autorizadas puedan ser sancionadas cuando no efectúen el control de conformidad con lo dispuesto en la Directiva
Sección IV. Publicidad	La sección se desarrolla en 1 artículo. Los Estados miembros garantizarán que la información de las personas autorizadas sea pública
Sección V. Dispos. finales	La sección está desarrollada en 3 artículos

4.2 La etapa comunitaria comprendida entre 1996 y 2006

Tras la entrada en vigor de la VIII Directiva de 1984, transcurrió más de una década hasta la publicación de la primera recomendación. Ésta se publicó en 1996, con la denominación “El Libro Verde: función, posición y responsabilidad civil del auditoría legal en la Unión Europea”. Los motivos, que se exponen en la primera parte de dicha recomendación, hacen referencia al debate surgido en esta época, acerca de la función de la auditoría legal y la independencia del auditor, como consecuencia de una serie de escándalos financieros y su incidencia en la función de auditoría.

El marco normativo de la Unión Europea (UE) existente hasta dicha fecha presentaba una laguna importante en relación a los temas abordados en el Libro Verde, tal y como puede observarse en el cuadro 1.6, lo que afectaba a la calidad de las auditorías, a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios de auditoría. El impacto que tuvo el Libro Verde fue muy significativo debido a que en la Unión Europea se dejó de hablar de formación y se empezó a plantearse la verdadera función que la auditoría desarrollaba en la sociedad.

Cuadro 1.6 Síntesis del contenido de la recomendación el Libro Verde: función, posición y responsabilidad civil del auditoría legal en la Unión Europea

APARTADOS	CONTENIDO
Regulación de la auditoría legal y necesidad de intervención a escala de la UE	Este apartado expone brevemente la normativa vigente en materia de auditoría legal en la UE y razones justificadas del establecimiento de nuevas medidas reguladoras en el ámbito de la Unión.
Función del auditor legal	Este apartado trata dos temas: la definición de auditoría legal y el informe de auditoría. En la primera se exponen las necesidades y expectativas de los usuarios frente a la auditoría legal y la capacidad del auditor legal para responder a ellas. La segunda versa sobre la necesidad de establecer un formato y contenido mínimo en informe de auditoría.
Posición del auditor legal	Este apartado trata cuatro temas: la aptitud e independencia del auditor legal, la posición de éste dentro de la sociedad auditada y la función de los organismos gubernamentales y organizaciones profesionales.
Responsabilidad civil del auditor	Este apartado trata sobre la responsabilidad del auditor y la posible evolución hacia una responsabilidad limitada.
Auditoría legal en las pequeñas sociedades	Este apartado trata sobre la posibilidad de ampliar el ámbito de aplicación de la auditoría legal a las pequeñas y medianas sociedades.
Sistema de auditoría en grupos	Este apartado trata de la auditoría legal de los estados financieros consolidados de aquellos grupos que desarrollan su actividad en más de un territorio.
Libertad de establecimiento y libre prestación de servicios	Este apartado trata de la necesidad de establecer acuerdos entre los Estados miembros para el establecimiento de un futuro mercado europeo de servicios de auditoría.

Otro de los textos publicados, dos años más tarde, fue la “Comunicación de la Comisión relativa a la auditoría legal en la Unión Europea: el camino a seguir”. Los motivos que llevaron a su publicación, en 1998, fueron la falta de criterios unificados, dentro de la UE, sobre la auditoría legal. Debido a ello, las sociedades europeas que pretendían acceder a los mercados de capitales internacionales, podrían no obtener el acceso a dichos mercado si previamente sus cuentas individuales y consolidadas no eran comprobadas por profesionales independiente y cualificados, según se establecía en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), desarrolladas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Uno de los objetivos de esta comunicación era institucionalizar el debate en torno a la auditoría en el ámbito comunitario, revisar las Normas Internacionales de Auditoría y plantear la postura de apoyo a las normas de auditoría de la IFAC por parte de la Unión Europea. Evidentemente esta comunicación no olvidó debatir sobre los temas planteados en el Libro Verde y reflexionar sobre los posibles cambios que deberían abordarse en la Directiva en vigor, y el modo de llevarlos a cabo (véase cuadro 1.7).

Cuadro 1.7 Síntesis del contenido de la comunicación de la Comisión relativa a la auditoría legal en la Unión Europea: el camino a seguir

APARTADOS	CONTENIDO
Plan de acción	En este apartado se propone la creación de un Comité de auditoría, donde se exponen las principales tareas a desempeñar por éste. La primera prioridad se centra en el análisis de las NIA en el contexto de la UE. La segunda tarea se centra en la implantación de un sistema de control de calidad a todos los Estados miembros y mejorar la fiabilidad de las cuentas mediante una mayor garantía de independencia del auditor. Otra de las tareas se centra en armonizar las normas en materia de responsabilidad profesional del auditor legal. Garantizar que los auditores sean profesionales muy cualificados para garantizar una adecuada capacidad profesional en el desarrolla de su trabajo, es otra de los tareas a desempeñar por el Comité. Por último trata sobre la libertad de presentación de servicios de auditoría y de la necesidad de modificar el actual sistema de exención de la pequeña y mediana empresa de la obligación de someter sus cuentas a la auditoría de un profesional cualificado.
Conclusión	En este apartado se comenta la necesidad de la UE de disponer de un marco de referencia, en el ámbito de auditoría, fundamentado en las NIA.

Nótese que con la publicación en 1996 del Libro Verde sobre la función, posición y responsabilidad civil de la auditoría legal en Europa y la comunicación de la Comisión “La auditoría legal en la Unión Europea: el camino a seguir” se planteaba, de manera especial, la necesidad de que el auditor fuera independiente y de que se diera luz verde a la creación de un comité de auditoría. Ambos textos son una muestra del esfuerzo de la Comisión Europea por fijar las bases que permitieran abordar la independencia. La importancia de la independencia del auditor se debe fundamentalmente al hecho de que la sociedad percibe, a

través de ella, el cumplimiento de principios éticos y de integridad, que mejoran la confianza en los informes de auditoría.

El siguiente texto, fue publicado en 2000, con el título “Recomendación de la Comisión sobre el control de la calidad de la auditoría legal en la Unión Europea: requisitos mínimos”, cuya síntesis recogemos en el cuadro 1.8. Esta recomendación establecía, en sus consideraciones, que todos los auditores de cuentas deberían estar sujetos a un sistema de control de calidad. Con esta postura se podría asegurar la fiabilidad y garantizar una mayor credibilidad a la información financiera publicada. El objetivo de esta recomendación era establecer un marco de referencia para los sistemas de control de calidad de los Estados miembros en la UE.

Cuadro 1.8 Síntesis del contenido de la recomendación de la Comisión sobre el control de la calidad de la auditoría legal en la Unión Europea: requisitos mínimos

APARTADO	CONTENIDO
Recomendaciones	En este apartado se establecen las recomendaciones sobre los requisitos mínimos que deben cumplir los Estados miembros respecto a los sistemas de control de calidad. Estos requisitos versan sobre la cobertura del régimen de control de calidad; la metodología y la distinción de ésta según los clientes sea o no entidades de interés público; el ámbito de revisión y selección de los revisores; el alcance del control de calidad; la supervisión e información pública del sistema de control de calidad; las sanciones disciplinarias aplicables ante resultado negativos de los controles de calidad y la imposición de sanciones; la confidencialidad de los archivos de auditoría; y la cualificación, independencia y objetividad del supervisor

Posteriormente se promulgaron las recomendaciones sobre el control de calidad de la auditoría legal en la UE en el año 2000 y sobre la independencia de los auditores de cuentas en la UE, en el año 2002. Conviene destacar dentro de su contenido que se abordan una serie de circunstancias específicas que pueden dar lugar a amenazas para la independencia y se ofrecen indicaciones sobre las medidas que pueden atenuar estas amenazas en el trabajo de auditoría.

La recomendación de la Comisión “Independencia de los auditores de cuentas en la UE: principios fundamentales”, fue publicada en 2002. En ella se hacía referencia a la independencia de los auditores de cuentas como pilar fundamental para la confianza pública de los informes de auditoría. La normativa europea carecía de homogenización ante los requisitos de independencia, pues cada Estado miembro, disponía de una normativa nacional, no siempre coincidente entre ellas. Esta recomendación también hacía referencia

de todos los acuerdos establecidos a raíz de la publicación de las anteriores recomendaciones. La intención última que se pretendía con ésta era dar un paso significativo hacia el establecimiento de la calidad de la auditoría de cuentas (véase cuadro 1.9).

Cuadro 1.9 Síntesis del contenido de la recomendación Independencia de los auditores de cuentas en al UE: principios fundamentales

APARTADOS	CONTENIDO
Recomendaciones	En este apartado se establecen las recomendaciones sobre las reglas, normas y/o reglamentos relativas a la independencia, que deberían aplicar los auditores de cuentas de los Estados miembros. Se establecen dos grupos de principios fundamentales. El primero hace referencia a la marco, trata aspectos relacionados con la objetividad, integridad e independencia; responsabilidad y alcance; amenazas y riesgos con respecto a la independencia, los sistemas de salvaguardas y la divulgación de los honorarios. El segundo grupo versa sobre circunstancias específicas, concretamente sobre intereses financieros, relaciones empresariales y/o profesionales entre en cliente de auditoría y el auditor independiente o sociedad de auditoría, servicios distintos del de auditoría, honorarios de auditoría y de otros servicios, litigios y la posibilidad de amenazas cuando el personal trabaja durante un período largo de tiempo.
Anexo	En este apartado se comentan, de manera orientativa, las interpretaciones de los principios fundamentales establecidos en el apartado anterior
Apéndice	Este apartado está compuesto por un glosario de términos utilizados en los apartados anteriores.

En 2003 la comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo denominada “Refuerzo de la auditoría legal en la UE” propone una modernización de la VIII Directiva. Los motivos que llevaron a su publicación, en 2003, fueron el empeoramiento de la credibilidad pública de la profesión de auditoría a raíz del hundimiento de Enron y los escándalos de información financiera sucedidos en la UE. En Estados Unidos, para restaurar la confianza de los inversores, se publicó la Ley *Sarbanes-Oxley*.

En la Unión Europea se habían publicado varias recomendaciones y comunicaciones en post de mejorar la calidad de la auditoría legal. En concreto las recomendaciones realizadas por la Comisión Europea sobre el control de calidad e independencia de los auditores estaban siendo aplicadas por los Estados miembros y se estaba realizado un trabajo sobre el uso de las Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC. Pero la situación que se estaba viviendo en el mercado de capitales hacia que la desconfianza de los inversores aumentara y era necesario fomentar la confianza pública en la función de la auditoría. El objetivo de esta comunicación era hacer una reflexión sobre la necesidad de un marco regulador moderno, reforzar la función de auditoría y profundizar en el mercado

interno de servicios de auditoría con el fin de obtener una base jurídica basada en principios para todas las auditorías legales realizadas en el seno de la UE. Para ello, se estableció un plan de acción sobre la auditoría legal a corto y medio plazo (véase cuadro 1.10).

Cuadro 1.10 Síntesis del contenido de la comunicación Refuerzo de la auditoría legal en la UE

APARTADOS	CONTENIDO
Un marco regulador moderno	En este apartado se proponen la creación de un marco regulador moderno. Para ello se propone modernizar la 8ª Directiva, la nueva Directiva debería estar basada en principios, y establecer un Comité regulador de auditoría.
Refuerzo de la auditoría legal	En este apartado se establecen el plan de acciones para reforzar la función de la auditoría y que deben figurar en la nueva Directiva. Éste consiste en el uso de las NIA a partir de 2005 en todas las auditorías legales de la UE, análisis de los actuales sistemas de control público, examinar los sistemas de control interno, analizar los código deontológico, revisar los principios sobre independencia del auditor, incluir el requisito de sistemas de control de calidad, Incluir principios sobre formación continua, definir un régimen eficiente de sanciones, desarrollar requisitos de información de las empresas de auditoría y sus redes, analizar el impacto económico de los regímenes de responsabilidad del auditor y la adopción de leyes internacionales y el reconocimiento mutuo.
Profundización del mercado interno de servicios de auditoría	En este apartado se establecen las acciones necesarias para profundizar en el mercado interior de servicios de auditoría. Para lo cual propone facilitar el establecimiento de empresas de auditoría y realizar un estudio del mercado de auditoría y el acceso al mercado en la UE.
Plan de acción de 10 puntos sobre la auditoría legal	En este apartado se establece el resumen del plan de acción en 10 puntos sobre la auditoría legal para un periodo de corto y medio plazo.

4.3 La publicación de la Directiva 2006/43/CE

Los cambios producidos en la sociedad y la necesidad de dar respuesta a dichos cambios mediante una nueva normativa más moderna y acorde a las necesidades de los mercados financieros hicieron que después de varios años desde la última recomendación, y ante la necesidad de armonizar la auditoría legal en la UE, se publicó una nueva VIII Directiva en 2006. En ella se consideraron todos los objetivos y recomendaciones que se establecieron en los distintos pronunciamientos comunitarios.

Finalmente, se publicó el texto definitivo de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas. Sirva el cuadro 1.11 para sintetizar su contenido.

Cuadro 1.11 Síntesis del contenido de la VIII Directiva 2006/43

CAPÍTULOS	CONTENIDO
Cap I. Objeto y definiciones.	El capítulo está desarrollado en 2 artículos. La Directiva establece en este capítulo las normas relativas a la auditoría legal y las definiciones de auditoría legal, sociedad de auditoría, entidad de auditoría, auditor de un tercer país, auditor del grupo, red, filial de una sociedad de auditoría, informe de auditoría, autoridades competentes, NIA, entidades de interés público, cooperativa, persona ajena a la profesión, principal socio auditor.
Cap II. Autorización, formación continua y reconocimiento mutuo	El capítulo está desarrollado en 11 artículos. La auditoría legal debe realizarse por auditores legales o sociedades de auditoría autorizadas que gocen de buena reputación. Las personas físicas autorizadas deben poseer la formación teórica y práctica detallada en el texto de la Directiva, siendo necesario que los auditores legales participen en programas de formación continuada. También se detalla que las autoridades competentes de los Estados miembros deben establecer los procedimientos para la autorización de los auditores legales autorizados por otros Estados miembros.
Cap III. Registro	El capítulo está desarrollado en 6 artículos. Los auditores legales y las sociedades de auditoría autorizados deben estar inscritos en un registro público.
Cap IV. Ética profesional, independencia, objetividad, confidencialidad y secreto profesional	El capítulo está desarrollado en 5 artículos. Los Estados miembros se asegurarán que todos los auditores legales y sociedades de auditoría estén sujetos a principios de ética profesional. En este capítulo se desarrollan los criterios de independencia, así como las amenazas y salvaguardias aplicadas. Igualmente se indica la necesidad de que la documentación esté protegida por normas de confidencialidad y secreto profesional, así como se indica que deben existir normas que establezcan los honorarios para las auditorías legales.
Cap V. Normas de auditoría e informe de auditoría	El capítulo está desarrollado en 3 artículos. Los Estados miembros exigirán que las auditorías se realicen de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría adoptadas por la Comisión. El informe de auditoría debe estar firmado aunque existen algunas circunstancias excepcionales que permiten no divulgar la firma.
Cap VI. Control de calidad	El capítulo está desarrollado en 1 artículo. Los Estados miembros se asegurarán que las auditorías estén sujetas a un sistema de control de calidad.
Cap VII. Investigación y sanciones	El capítulo está desarrollado en 2 artículos. Los Estados miembros se asegurarán de que existan sistemas de investigación y sanciones para detectar, corregir y prevenir la ejecución inadecuada de la auditoría legal.
Cap VIII. Supervisión pública y acuerdos reguladores entre Estados miembros	El capítulo está desarrollado en 5 artículos. Todos los auditores legales y sociedades de auditoría estarán sujetos a supervisión pública; los Estados miembros organizarán un sistema efectivo. Existe obligación de secreto profesional a todas las personas que trabajen o hayan trabajado para las autoridades competentes responsables del registro, control de calidad, inspecciones y régimen disciplinario.
Cap IX. Designación y cese	El capítulo está desarrollado en 2 artículos. El auditor legal o la sociedad de auditoría serán designados por la junta general de accionistas o miembros de la entidad auditada.
Cap X. Disposiciones especiales para la auditoría legal de las entidades de interés público	El capítulo está desarrollado en 5 artículos. El auditor de las entidades de interés público debe publicar los informes de transparencia. Este tipo de entidades contarán con un comité de auditoría, el cual tiene una serie de funciones definidas. Los auditores de estas entidades deben cumplir una serie de obligaciones con el comité de auditoría, así como ajustarse a criterios de control de calidad.
Cap XI. Aspectos internacionales	El capítulo está desarrollado en 4 artículos. Se desarrolla la autorización de auditores de terceros países, su registro y supervisión y la cooperación con autoridades de terceros países.
Cap XII. Disposiciones transitorias y finales	El capítulo está desarrollado en 8 artículos.

El texto de la VIII Directiva, expuesto de forma esquemática en el cuadro 1.11, aborda cuestiones de gran relevancia como, por ejemplo, la responsabilidad de los auditores y la regulación de la independencia. Ésta última está planteada de manera que se basa en “principios” adoptando un enfoque de identificación de amenazas y salvaguardias frente a la independencia, en línea con lo propuesto en la Recomendación Europea de 2002 aunque incorporando la obligación de que el auditor legal documente en sus papeles de trabajo todas las amenazas significativas a su independencia y las salvaguardias aplicadas para atenuarlas.

Dicho texto comunitario tiene como uno de sus grandes objetivos establecer sistemas de supervisión de la actividad de la auditoría en Europa que permitan mejorar la confianza en los mercados financieros. Para ello se plantea, en el artículo 26, que los Estados miembros exijan que se apliquen las Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC.

Cuadro 1.12 Directiva 84/253/CEE vs. Directiva 2006/43/CE

Directiva 84/253/CEE		Directiva 2006/43/CE	
Secciones	Nº de artículos	Capítulos	Nº de artículos
Sección I. Ámbito de aplicación	1	Capítulo I. Objeto y definiciones.	2
Sección II. Normas sobre la autorización	21	Capítulo II. Autorización, formación continua y reconocimiento mutuo	11
Sección IV. Publicidad	1	Capítulo III. Registro	6
Sección III. Conciencia profesional e independencia	5	Capítulo IV. Ética profesional, independencia, objetividad, confidencialidad y secreto profesional	5
		Capítulo V. Normas de auditoría e informe de auditoría	3
		Capítulo VI. Control de calidad	1
		Cap VII. Investigación y sanciones	2
		Capítulo VIII. Supervisión pública y acuerdos reguladores entre Estados miembros	5
		Capítulo IX. Designación y cese	2
		Capítulo X. Disposiciones especiales para la auditoría legal de las entidades de interés público	5
		Capítulo XI. Aspectos internacionales	4
Sección V. Disposiciones finales	3	Capítulo XII. Disposiciones transitorias y finales	8

Con la derogación de la Directiva 84/253/CEE y la aprobación de la Directiva 2006/43/CE se pretendía armonizar, en gran medida, los requisitos de auditoría legal, así

como ofrecer una mayor calidad al trabajo del auditor legal. La nueva Directiva se modernizó respecto a la anterior en terminología y cantidad de contenido regulado. Así pues, nos encontramos ante una nueva VIII Directiva que amplía el contenido de las secciones desarrolladas en la antigua VIII Directiva y regula nuevos términos, ampliando los capítulos y artículos desarrollados en cada uno de ellos (véase cuadro 1.12).

4.4 Documentos posteriores a la Directiva 2006/43/CE

Todos los pronunciamientos comunitarios, publicados en los últimos casi 30 años, han sido consecuencia de los acontecimientos y de los cambios que se han ido produciendo en la sociedad, y a los que la normativa ha querido ir dando respuesta a través de regular lo que se refiere a la auditoría de cuentas y al papel que se le exige al auditor legal. Por ello, la promulgación de la nueva VIII Directiva fue acogida con gran optimismo ya que supone que las legislaciones de los Estados miembros tendrán que adaptarse a lo allí expuesto. Sin embargo, conviene resaltar que esta Directiva se propone armonizar los requisitos de auditoría legal pero, no totalmente, ya que se trata de una Directiva de mínimos; los Estados miembros podrán por tanto aplicar normas más restrictivas (puede consultarse, Martínez y Yubero, 2007).

Con posterioridad a la publicación de la modificación de la Directiva en 2006, se ha publicado la Recomendación de la Comisión 6/5/2008 relativa al control de calidad externo de los auditores legales y de las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de las entidades de interés público, la Recomendación de la Comisión 5/6/2008 sobre la limitación de la responsabilidad civil de los auditores legales y las sociedades de auditoría y la Decisión de la Comisión 27/5/2008 por la que se establece un período transitorio para las actividades de los auditores y las sociedades de auditoría de algunos países terceros.

En el año 2010 se publica el Libro Verde Política de auditoría: lecciones de la crisis. El Libro Verde señala que una auditoría sólida es un factor clave para recuperar la confianza del mercado y que las auditorías, junto con la supervisión y el gobierno corporativo, deberían contribuir a la estabilidad financiera ya que aporta garantías sobre la veracidad de la solidez financiera de todas las empresas.

Las partes que integran su contenido se encuentran estructuradas en torno a los siguientes conceptos: función del auditor, comunicación de los auditores a las partes interesadas, Normas Internacionales de Auditoría, independencia de las sociedades de auditoría, concentración y estructura del mercado, pequeñas y medianas sociedades de auditoría y cooperación internacional.

El texto resalta que los auditores aportan «garantías razonables» de que los estados financieros en su conjunto no incluyan incorrecciones significativas, debidas a fraude o error. La garantía razonable sirve para confirmar que los estados financieros se han elaborado de conformidad con el marco pertinente de información financiera.

Una de las cuestiones de gran relevancia en el texto del Libro Verde es lo relativo a la comunicación de los auditores con las partes interesadas. Por ello, se plantea que es importante definir con claridad el tipo de información que el auditor debe facilitar a las partes interesadas en el marco de su opinión y sus hallazgos. Todo ello afecta al informe de auditoría, pero también a la información adicional sobre la metodología de la auditoría que explique en qué medida se ha producido una verificación sustantiva del balance de la empresa auditada.

Con respecto a la gobernanza e independencia de las sociedades de auditoría, éstas deben gestionar activamente sus conflictos de intereses. No obstante, ya que los auditores desempeñan una función legal, las auditorías constituyen salvaguardia legal para los inversores, prestamistas y clientes y proveedores que tienen participaciones o intereses comerciales en entidades constituidas como sociedades de capital. Así pues, la independencia debe ser el fundamento inamovible del entorno de la auditoría. La Directiva 2006/43/CE exige que los auditores legales se sometan a principios de ética profesional, y establece una serie de principios relativos a la independencia, que abarcan aspectos relacionados con la conducta y consideraciones relativas a la propiedad, los honorarios, la rotación o la gobernanza de las empresas (comités de auditoría). Estos principios se han transpuesto al entorno legal de los Estados miembros mediante códigos específicos nacionales. No obstante, la Comisión desea reforzar la independencia de los auditores y abordar los conflictos de intereses inherentes al panorama actual, que se caracteriza por factores como el nombramiento y la remuneración de los auditores por parte de la empresa

auditada, los bajos niveles de rotación de las empresas de auditoría o la prestación de servicios distintos a la auditoría por parte de las sociedades de auditoría.

El Libro Verde analiza la estructura del mercado de auditoría y señala que la cuota total de mercado de las *Big Four* supera el 90 % en la gran mayoría de los Estados miembros de la UE. Datos que revelan una elevadísima concentración y que ponen de manifiesto que entrar a formar parte del grupo de las principales empresas del mercado de las auditorías ha resultado ser muy complicado para las sociedades auditoras de mediano tamaño, a pesar de su capacidad para trabajar en el mercado internacional de auditorías. Por ello, se propone trabajar en las auditorías conjuntas, y en la instauración de la rotación obligatoria.

El texto plantea también el tema de la auditoría en las PYMES, como una forma de mejorar la credibilidad de la información financiera. Sin embargo, también hay que considerar que las auditorías legales también se consideran una fuente de cargas administrativas por lo que hay que trabajar en crear un entorno específico para la auditoría de las PYMES. Como propuestas se cita: alentar la auditoría legal de PYMES y alternativamente, si los Estados miembros desean mantener alguna forma de garantía, se podría introducir un servicio legal adaptado a las necesidades de las PYMES, como por ejemplo una auditoría limitada o una revisión legal, en la que los auditores aplicarían procedimientos limitados para detectar incorrecciones debidas a error o fraude.

4.5 Europa avanza en la publicación de un Reglamento para Entidades de Interés Público

En noviembre de 2011 la Comisión Europea presentó una Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo (Comisión Europea, 2011) sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.

La elección del Reglamento como el instrumentos legal seleccionado por la Comisión para avanzar en términos de armonización de la auditoría recuerda al proceso europeo seguido para la armonización de la contabilidad. Por ello, la utilización de la norma con mayor rango europeo da a entender que las medidas que desea implantar la

Comisión Europea no admiten esperas ya que la implantación de las mismas por los Estados miembros no requiere ninguna adaptación en las legislaciones nacionales. El desarrollo de un instrumento legislativo separado para las entidades de interés público sirve también para lograr una armonización coherente y una aplicación uniforme, contribuyendo con ello a mejorar el funcionamiento del mercado interior.

La propuesta de Reglamento pretende conseguir que las auditorías legales de entidades de interés público tengan la calidad adecuada y se lleven a cabo por auditores legales y sociedades de auditoría con sujeción a requisitos estrictos. De esta manera, se pretende mejorar la integridad, independencia, objetividad, responsabilidad, transparencia y fiabilidad de los auditores legales y las sociedades de auditoría que realizan las auditorías legales de entidades de interés público, contribuyendo a la calidad de tales auditorías a escala de la Unión.

La propuesta de Reglamento parte de los planteamientos recogidos en los documentos previos emitidos por la Comisión Europea, y recogidos por nosotros en los subepígrafes anteriores, y va dirigido a las entidades de interés público, es decir, “entidades sometidas a la legislación de un Estado miembro y cuyos valores sean negociables en un mercado regulado de cualquier Estado miembro en el sentido del artículo 4, apartado 1, punto 14, de la Directiva 2004/39/CE, entidades de crédito, tal como se definen en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2000/12/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de marzo de 2000, relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a su ejercicio; y empresas de seguros en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 91/674/CEE” (art.2 de la Directiva 2006/43/CE) si bien se establece que los Estados miembros podrán designar a otras entidades como entidades de interés público, por ejemplo, aquellas que sean de importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad empresarial, su tamaño o su número de empleados, posibilitando a los Estados miembros a eximir del cumplimiento de uno o varios de los requisitos que impone en su Capítulo X “Disposiciones especiales para la auditoría legal de las Entidades de Interés Público” a las sociedades que estando dentro de esta definición carezcan de cotización oficial.

El artículo 3 del Reglamento se refiere a las grandes entidades de interés público y para los fines del Reglamento, se considerarán «grandes entidades de interés público» las

siguientes:

- En relación con las entidades definidas en el artículo 2, apartado 13, letra a), de la Directiva 2006/43/CE, los diez mayores emisores de acciones de cada Estado miembro en términos de capitalización de mercado, sobre la base de la cotización correspondiente al último día del año y, en cualquier caso, todos los emisores de acciones con una capitalización media en el mercado de más de 1.000 millones de euros, calculada sobre la base de las cotizaciones de fin de año de los tres años civiles anteriores.
- En relación con las entidades definidas en el artículo 2, apartado 13, letras b) a f), de la Directiva 2006/43/CE, cualquier entidad cuya suma total del balance supere los 1.000 millones de euros en la fecha de cierre del mismo.
- En relación con las entidades definidas en el artículo 2, apartado 13, letras g) a h), de la Directiva 2006/43/CE, cualquier entidad que gestione activos por importe superior a los 1.000 millones de euros en la fecha de cierre del balance.

Concretamente, las propuestas relativas a la auditoría legal de las entidades de interés público, tratan de reforzar la independencia de los auditores y de dinamizar el mercado de las auditorías legales. Las medidas más relevantes, entre todas las propuestas en la Propuesta de Reglamento, son las siguientes:

- a) Respecto a la organización interna de los auditores legales y las sociedades de auditoría.

Las sociedades de auditoría establecerán procedimientos administrativos y contables sólidos, mecanismos de control interno, procedimientos de valoración del riesgo eficaces y mecanismos para el control y la protección de sus sistemas informáticos que garanticen que sus propietarios o accionistas, así como los miembros de los órganos de administración, de gestión y de supervisión de la sociedad, o de una sociedad ligada, no puedan comprometer la independencia y objetividad del auditor.

- b) Independencia respecto a la entidad auditada.

El auditor legal, la sociedad de auditoría o el titular de derechos de voto en una sociedad de auditoría deberá ser independiente respecto a la entidad auditada y no

participará en su proceso de toma de decisiones; no realizarán ningún tipo de operación relacionada con instrumentos financieros que hayan sido emitidos, garantizados o de alguna otra forma respaldados por cualquier entidad auditada que pertenezca al ámbito de sus actividades de auditoría, salvo que se trate de participaciones en organismos de inversión colectiva diversificada, incluidos los fondos gestionados, como por ejemplo fondos de pensiones y seguros de vida.

c) Honorarios de auditoría.

Los honorarios por la realización de las auditorías legales de entidades de interés público no podrán tener carácter contingente, es decir, no se calcularán con arreglo a una fórmula preestablecida relacionada con los resultados del trabajo realizado. Cuando los honorarios por una entidad de interés público representen más del 20 % del total de los honorarios anuales del auditor, o bien más del 15 % del total de dichos honorarios durante dos años consecutivos, el auditor deberá comunicarlos al comité de auditoría. Dicho comité analizará si procede someter el encargo de auditoría a un control de calidad efectuado por otro auditor, antes de emitir el informe de auditoría. En caso de que la entidad auditada esté exenta de la obligación de tener un comité de auditoría, deberá designar el órgano encargado de las relaciones con el auditor.

d) Introducción de la Rotación obligatoria.

Para reducir la amenaza de familiaridad, el Reglamento introduce la rotación obligatoria de las sociedades de auditoría al cabo de un plazo máximo de seis años que podrá ampliarse a ocho años. No obstante, si se realizan auditorías conjuntas, es decir, si la entidad auditada nombra a más de una sociedad de auditoría para llevar a cabo su auditoría, el período tras el cual se hace obligatoria la rotación puede ampliarse a nueve años. La duración máxima del encargo será de nueve años, pudiendo ampliarse a doce. Se estipula también un período transitorio durante el cual la sociedad de auditoría no podrá volver a auditar a la misma entidad.

e) Designación de auditores o de sociedades de auditoría.

La designación del auditor debe basarse en una recomendación presentada por el comité de auditoría. Salvo cuando se trate de la renovación de un encargo de auditoría, dicha recomendación contendrá como mínimo dos alternativas (excluyendo al auditor

anterior), y el comité de auditoría deberá indicar cuál de ellas es su favorita.

En el caso de las entidades de crédito y empresas de seguros, el comité de auditoría deberá someter su recomendación a la autoridad de supervisión prudencial, que podrá vetar la propuesta realizada.

f) Cooperación europea entre las autoridades competentes.

Se pretende fortalecer las autoridades nacionales de supervisión de las auditorías y establecer mecanismos de cooperación a escala europea en el marco de la Autoridad Europea de Valores y Mercados (AEVM).

La AEVM es, por tanto, la autoridad que absorbe el actual mecanismo europeo de cooperación fijado por el Grupo Europeo de Organismos de Supervisión de Auditores (EGAOB), un grupo de expertos encabezado por la Comisión Europea. La AEVM está obligada a crear un comité interno de carácter permanente del que formarán parte, como mínimo, las autoridades competentes nacionales.

Se crea con el fin de mejorar la visibilidad, el reconocimiento y la reputación de todas las sociedades de auditoría con capacidad suficiente para llevar a cabo auditorías de las EIP con un alto nivel de calidad. La AEVM deberá publicar los requisitos para la obtención del certificado voluntario de calidad de la auditoría, de carácter paneuropeo.

En otro orden de cosas, y para conocer la evolución del mercado de auditoría, la AEVM tiene que presentar a la Comisión normas técnicas de regulación en las que se especifiquen los requisitos técnicos sobre el contenido del expediente de traspaso que debe recibir el nuevo auditor y la creación de un certificado europeo de calidad para los auditores que llevan a cabo auditorías legales de EIP.

4.6 La propuesta de Directiva para mejorar el mercado de auditoría

Como consecuencia de las propuestas contenidas en el Libro Verde, se ha elaborado una Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas

consolidadas (COM 2011 778 final - 2011/0389 . COD). La propuesta de la Comisión sobre la modificación de la Directiva relativa a la auditoría legal coexiste con la propuesta de Reglamento sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público. Las dos propuestas forman parte de la reforma legislativa en diversos ámbitos del sector financiero.

El principal objetivo perseguido en la Propuesta de Directiva es doble. En primer lugar se pretenden forzar cambios en el mercado de la auditoría y prescribir los procedimientos relativos a las auditorías de empresas y las relaciones entre el consejo de administración y el comité de auditoría. La Propuesta de Directiva tiene el mismo fundamento jurídico que la Directiva relativa a la auditoría legal, se basa en el artículo 50 del Tratado de Funcionamiento de la UE, que exige la adopción de una Directiva para las materias relacionadas con la libertad de establecimiento.

Las principales cuestiones y modificaciones planteadas en la Propuesta de Directiva son las siguientes:

- 1) Articulación entre la Directiva relativa a la auditoría legal y un nuevo instrumento legislativo sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las EIP

La Comisión propone que la Propuesta de Directiva coexista con el Reglamento sobre los requisitos específicos para la auditoría de las entidades de interés público.

- 2) Definición de «auditoría legal»

La Comisión propone un cambio en la definición de auditoría legal, abarcando los casos en que diferentes textos legales de la Unión impongan a determinadas empresas, en función de su forma jurídica o de su actividad, la obligación de auditar sus estados financieros e incluyendo las situaciones en que los Estados miembros decidan imponer a las pequeñas empresas la obligación de someter a auditoría sus estados financieros. Se incorporará también dentro de la auditoría legal la que se produzca cuando una pequeña empresa decida voluntariamente someterse a ella.

- 3) Obligación de cooperar en la formación de auditores

Las autoridades nacionales competentes deben cooperar para garantizar una mayor

convergencia de las cualificaciones académicas de los auditores a escala de la Unión. Se establece la cooperación para armonizar los requisitos de la prueba de aptitud de los auditores legales, de forma que sean más previsibles y transparentes. Este punto es especialmente interesante dado el carácter de la auditoría como actividad de interés público (véase García Benau y Zorio, 2012).

4) Normas especiales relativas a la auditoría legal de las pequeñas y medianas empresas

En la auditoría de las empresas medianas los Estados miembros deben velar para que las normas de auditoría aplicadas se adapten a las dimensiones y escala de tales empresas.

5) Pasaporte europeo para los auditores legales y las sociedades de auditoría

Las modificaciones propuestas en relación con la autorización de los auditores legales procedentes de otros Estados miembros se ajustan a lo dispuesto en la Directiva 2005/36/CE, relativa al reconocimiento de las cualificaciones profesionales. Se permite a los auditores legales prestar servicios transfronterizos, notificando a la autoridad competente la intención de prestar los servicios correspondientes. El Estado miembro podrá ofrecer la posibilidad de elegir entre un período de prácticas y una prueba de aptitud al auditor legal que desee constituir un establecimiento permanente. En cuanto a los requisitos de la prueba de aptitud, no se introducen modificaciones sustanciales. La prueba estará dirigida a comprobar el adecuado conocimiento por parte del auditor de las disposiciones legales y reglamentarias del Estado miembro que sean pertinentes para las auditorías legales.

Durante el período de prácticas que debe ofrecerse al solicitante como alternativa a la prueba de aptitud, el auditor legal autorizado podrá realizar auditorías legales en un Estado miembro distinto de aquel en el que haya sido autorizado, bajo la supervisión de un auditor local. Este período de prácticas tendrá una duración de tres años.

En lo relativo a la supervisión de los auditores legales de otros Estados miembros, la responsabilidad referente a su estatuto jurídico y a la evaluación de la formación adquirida durante el período de prácticas corresponderá a la autoridad competente del Estado miembro de acogida, por ser la más indicada para ello.

La propuesta de Directiva permite que las sociedades de auditoría realicen auditorías legales en otros Estados miembros distintos del que les haya concedido la autorización, siempre que el socio auditor principal que dirija la auditoría disponga de autorización en el Estado miembro correspondiente.

No obstante, una vez obtenida la autorización en el Estado miembro de origen, el Estado miembro de acogida podrá requerir el registro de las sociedades de auditoría originarias de otros países. Dicho registro deberá atenerse a lo previsto en los artículos 15 y 17, referentes también al registro de las sociedades de auditoría locales.

Ante todo lo expuesto, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 50 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, el Parlamento Europeo consultó al Comité Económico y Social Europeo (CESE) sobre la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas y la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público. El CESE respalda la Propuesta de Directiva, y respalda numerosos aspectos del Reglamento aunque también alberga muchas reservas.

La Comisión propone introducir cambios en el mercado de la auditoría mediante la rotación obligatoria de los auditores legales al cabo de seis años y exigiendo a las sociedades de auditoría legal más grandes que se desprendan de sus servicios de consultoría. En este sentido el Comité Económico y Social Europeo es consciente de la necesidad de alcanzar un equilibrio entre la independencia y el escepticismo, por una parte, y los costes y la calidad de las auditorías, por otra. Pero un ciclo de seis años es demasiado breve, por lo que considera que la fijación de tres períodos de siete años, ajustados a la rotación de los socios clave de auditoría, tendría sentido bajo el control del comité de auditoría. En su dictamen sobre el Libro Verde, el CESE mantuvo que los auditores legales no deben prestar servicio adicional que pueda dar lugar a un conflicto de intereses para el propio auditor.

4.7 Algunos factores que explican el proceso de emisión de normas europeo

Si nos paramos a pensar en todo el proceso normativo llevado a cabo por la Unión Europea durante estas casi tres décadas, observamos que el entorno económico y social ha ido justificando muchas de las medidas tomadas. En este epígrafe vamos a referirnos brevemente a algunas de ellas.

Una de las cuestiones más relevantes surgida estos últimos años y que ha tenido también efecto sobre la emisión de normas comunitarias ha sido la existencia de escándalos y fracasos financieros. No queremos dejar este hecho tan relevante para poner sobre la mesa el intenso debate internacional existente en torno al papel de la auditoría ante la existencia de fraudes.

Casos como el de Enron (2001), Parmalat (2003), Afinsa y Forum Filatélico (2006), entre otros, tienen como denominador común errores e irregularidades contables y actuaciones fraudulentas por parte de los gestores. Estos hechos, o bien no fueron detectados por los auditores, y si lo fueron, no se comunicaron debidamente a los usuarios de la información financiera (Martínez *et al.*, 2007). Por ello, la existencia de numerosos escándalos financieros y de continuos abusos e irregularidades relacionados con la contabilidad, han provocado que exista un intenso debate sobre cuál es la verdadera función del auditor en la detección e información del fraude, plasmada en las normas comunitarias publicadas.

La responsabilidad del auditor frente al fraude empresarial ha sido uno de los temas más polémicos que ha habido en la historia de la auditoría de cuentas. Su solución no parece fácil por lo que todo hace pensar que se trata de un tema que seguirá debatiéndose durante años, especialmente si consideramos que todos los agentes involucrados en la auditoría no tienen la misma percepción de esta cuestión. Los auditores desean que se mantenga la opinión de que los fraudes pueden descubrirse como consecuencia de su trabajo aunque no constituye uno de sus objetivos, mientras que los usuarios desean que los auditores apliquen los métodos necesarios para descubrir cualquier posible fraude en la empresa (véase por ejemplo, García Benau *et al.*, 1993; Lin y Chen, 2004; Alleyne y Howard, 2005). No obstante, los debates que se han estado produciendo hacen pensar que

se están llevando a cabo algunos avances que pueden tener una incidencia muy positiva en la imagen de la auditoría.

Durante el último siglo la función que se le ha ido asignando al auditor ante el fraude no ha sido constante, pasando de posiciones de grandes exigencias a posiciones mucho más permisivas. El siglo XX acabó, debido especialmente a la existencia de fracasos empresariales, con un estado permanente de debate sobre si la función primordial de la auditoría debería ser detectar y prevenir el fraude o emitir una opinión acerca de la calidad de los estados financieros.

En el año 2002 existía la sensación de que el papel de los auditores en la detección e información sobre fraudes era reducida, debido a la merma de confianza en el papel de la auditoría como una de las piezas del sistema de control capitalista. Esto se debió principalmente a la oleada de escándalos financieros del 2002, liderada por el famoso caso Enron. Todos los escándalos tienen como denominador común la utilización de prácticas contables destinadas a falsear los resultados del negocio, estando acompañados, en muchas ocasiones, por informes de auditoría limpios.

Desde entonces, en el ámbito internacional se ha producido un inusitado proceso de emisión de normas tendentes a mejorar las capacidades del sistema para prevenir, detectar y, en su caso, informar sobre los grandes fraudes empresariales. Entre estas normas se encuentran regulaciones sobre la auditoría, las cuales pretenden que la sociedad recupere la confianza en la auditoría. Las normas a destacar son, en esta primera etapa, la Ley *Sarbanes-Oxley* (*Sarbanes-Oxley Act of 2002*), en los Estados Unidos, la VIII Directiva 2006/43/CE y la modificación de la Ley de Auditoría de Cuentas de España introducida por la Ley 44/2002 de 22 de noviembre.

Con todo, aunque la función de la auditoría moderna no es detectar fraudes (García y Vico, 2003, 31), la función de auditoría está inmersa en una nueva etapa de crisis de identidad en la que el concepto “*audit expectations gap*” (véase, Humphrey, 1991) vuelve a estar sobre la mesa. Las diferencias en las expectativas de la auditoría se producen por las diferencias surgidas entre las expectativas que los usuarios tienen en el trabajo del auditor y la propia concepción que ellos tienen de su trabajo. En este sentido, la falta de detección e

información del fraude por parte del auditor ha sido uno de los principales motivos de la existencia del denominado *gap* (véase, García Benau y Maestro, 2012). No obstante, la existencia de un *gap* de expectativas va mucho más allá de la existencia de escándalos financieros ya que pone de manifiesto la falta de comunicación entre auditores y supervisores acerca de las debilidades en la solidez financiera de las entidades auditadas.

Y por último queremos referirnos a la concentración existente en el mercado de servicios de auditoría. En la mayoría de los Estados miembros, las *Big Four* auditan a más del 85 % de las grandes empresas cotizadas en Bolsa. Los deseos por incentivar la competencia han estado presentes en muchos de los documentos publicados. No obstante, romper con el oligopolio existente en el mercado no es fácil y además parece consolidarse en todos los países (véase García Benau *et al.*, 1998).

5. EL MODELO DE AUDITORÍA INSTAURADO EN EUROPA

5.1 Incorporación de las Normas Internacionales de Auditoría en la Unión Europea y el mecanismo de aceptación

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por el *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), organismo de la *International Federation of Accountants* (IFAC), son especialmente importantes en la Unión Europea (UE). De hecho, la VIII Directiva (UE, 2006, art.26) establece que los Estados miembros exigirán el cumplimiento de las NIA cuando éstas sean aceptadas por la Comisión de conformidad con el procedimiento de reglamentación contemplado en el artículo 48 (2 bis) (en su versión modificada por la UE, 2008). Con el fin de aceptar las NIA, la Comisión debería considerar si “(a) se han desarrollado con un adecuado proceso y una debida supervisión pública y transparencia, y son generalmente aceptadas internacionalmente, (b) contribuyen a un nivel de alta credibilidad y calidad a las cuentas anuales o consolidadas de conformidad con los principios establecidos en el 2 (3) de la Directiva 78/660/CEE y en el artículo 16 (3) de la Directiva 83/349/ CEE, y (c) favorecen el interés público europeo”.

En virtud de la Directiva, la Comisión Europea adoptará medidas para su aceptación utilizando la metodología de “comitología” (Schockaert and Houyoux, 2008), contando

para ello con la ayuda del *Audit Regulatory Committee* (AuRC), integrado por representantes de los Estados miembros.

En 2005, la Comisión Europea creó el *European Group of Auditors' Oversight Bodies*, (EGAOB)⁴ para garantizar la coordinación efectiva de los nuevos sistemas de supervisión pública de los auditores legales y las sociedades de auditoría en el ámbito de la Unión Europea. Estos organismos nacionales⁵ tienen por objetivo velar por: a) la autorización y registro de los auditores legales y las sociedades de auditoría, b) la adopción de normas éticas, control de calidad interno de las empresas de auditoría, y c) la formación continua, la garantía de calidad y los sistemas de investigación y disciplinarios.

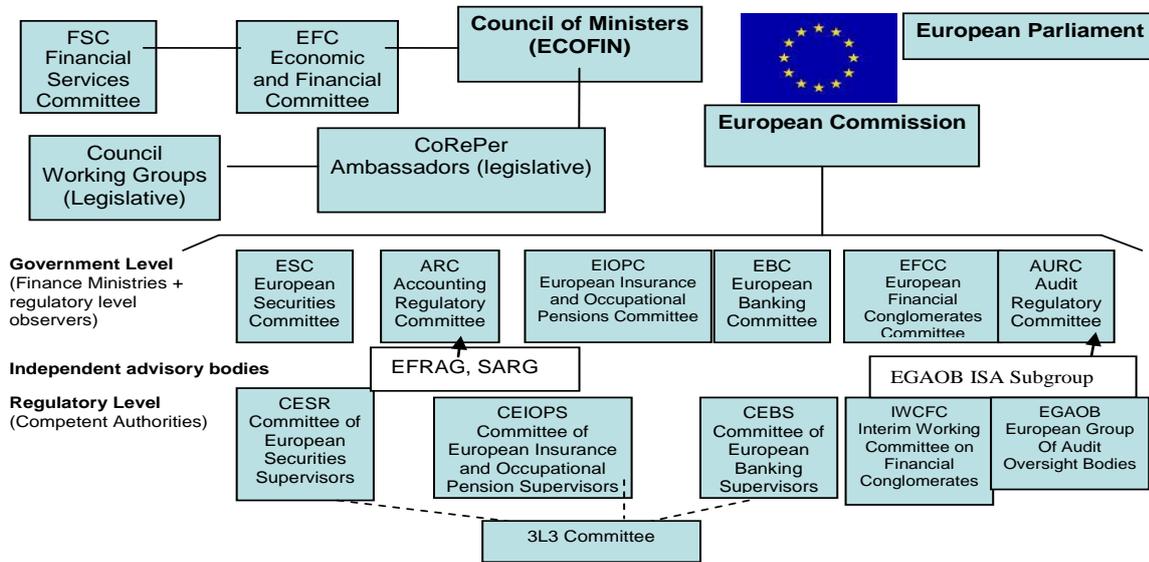
El EGAOB proporciona a la Comisión el apoyo técnico para la preparación de medidas de aplicación de la VIII Directiva, tales como la aceptación de las NIA. Para ello, y con el acuerdo del AuRC, el EGAOB ha creado un subgrupo sobre las NIA en 2006 (EGAOB, 2008). El principal objetivo de este subgrupo es realizar una labor proactiva en el proceso de elaboración de normas del IAASB. En efecto, el subgrupo de NIA ha asistido a la Comisión de la UE en la elaboración de cartas con comentarios sobre la mayoría de las NIA clarificadas en el marco del *Clarity Project*. También ha supervisado el programa de trabajo del IAASB y ha prestado asesoramiento a la Comisión sobre el plan estratégico de 2009-2011 del IAASB.

Al igual que con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), promulgadas por el *International Accounting Standards Board* (IASB), las NIA aceptadas por la UE se publicarán en el Diario Oficial de la Unión Europea en las lenguas oficiales.

⁴ El EGAOB ha reemplazado al antiguo *EU Committee on Auditing* creado en 1998. Sus miembros no pueden ser auditores en ejercicio.

⁵ En 2009 todos los Estados miembros deben tener un organismo público supervisor de auditoría (EGAOB, 2008).

Figura 1. 2 Estructura de los organismos reguladores europeos de ámbito financiero



Fuente: Esquema adaptado de Davies (2008)

De acuerdo con la VIII Directiva, las normas de auditoría nacionales sólo han de cumplirse en la medida en que la Comisión no haya adoptado una NIA sobre esa materia en concreto. Procedimientos adicionales de auditoría a las NIA pueden ser impuestos por los Estados miembros si así lo exige la legislación nacional. La Comisión y el resto de Estados miembros deben ser informados de estas disposiciones legales con antelación a su promulgación. Como señalan Schockaert y Houyoux (2008), ello no obstante, podría obstaculizar la armonización entre los países de la UE. Además, podría llevar a una "armonización no completa y suponer el más bajo denominador común de las normas", según ICAEW (2006).

Sin embargo, y tal como señala Zeff (2007), las diferencias existentes en la cultura, la tradición contable y el conjunto de los sistemas de información financiera no se pueden ignorar en este proceso armonizador.

Además, si como resultado del mecanismo anterior, una NIA no se aceptara por la UE, ello implicaría que el cumplimiento de las NIA nunca podría reconocerse en el informe de auditoría. De hecho, la NIA 700 (párr. A26) exige que el auditor haya de cumplir con todas las NIA pertinentes para la auditoría. La aceptación por parte de la UE de las NIIF

tiene el mismo problema. En efecto, la NIC 1 exige que los estados financieros expresen que están elaborados conforme a las NIIF, siempre y cuando cumplan con todos los requisitos de las NIIF incluyendo las interpretaciones (NIC 1.14). A pesar de este requisito normativo, Nobes y Zeff (2008) y la consulta de Ineum (2008), encuentran evidencias empíricas de incumplimiento a este respecto y los primeros estudian, además las implicaciones en los informes de auditoría relacionados.

Por lo tanto, cabe esperar que el mecanismo de aceptación de las NIA en el ámbito de la UE tenga resultados positivos, como sucedió con las NIIF (recordemos que sólo la NIC 39 fue aceptada por la UE inicialmente con excepciones sobre la versión del IASB). Además, se ha demostrado que el análisis coste-beneficio de la adopción de las NIA en la UE es muy positivo (Kohler, 2009).

En este escenario, las NIA han cobrado un importante impulso en la UE, por lo que a continuación pasamos a analizar su proceso de emisión.

5.2 Los cambios necesarios en la estructura de la *International Federation of Accountants*

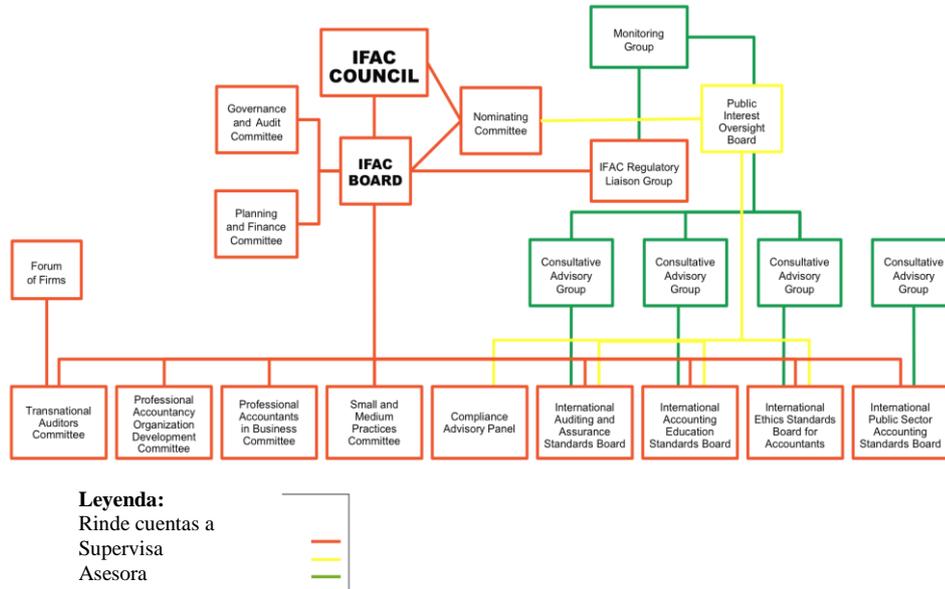
Fundada en 1977, la *International Federation of Accountants* (IFAC) es una organización internacional privada dedicada a servir al interés público mediante el fortalecimiento de la profesión contable y la elaboración de normas en las áreas de auditoría, la educación, la ética y la información financiera del sector público. La IFAC está compuesta por 157 miembros de 123 países, que representan más de 2,5 millones de contables. Su objetivo es garantizar la competencia y la integridad de los contables de todo el mundo y apoyarlos en su labor de servicio a la sociedad como proveedores de servicios de alta calidad.

El *International Auditing and Assurance Standards Board*⁶ (IAASB) es un subórgano independiente establecido por la IFAC en su seno. Su objetivo es servir al

⁶ En 2002, el antiguo *Auditing Practices Board* (IAPC) fundado en 1977 se rebautizó como el nuevo IAASB.

interés público mediante el establecimiento de normas de alta calidad en el plano de la auditoría. Trabaja para la convergencia de las normas internacionales y nacionales en auditoría (armonización *de jure*), la mejora de la calidad y uniformidad de la práctica de auditoría de todo el mundo, es decir, para promover una armonización *de facto*.

Figura 1.3 Estructura de la IFAC



Fuente: IFAC, Annual Report 2011

En 2005, el *Public Interest Oversight Board* (PIOB) se estableció en España. Sus diez miembros fueron designados por la *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), el Comité de Supervisión Bancaria de Basilea, la Asociación Internacional de Supervisores de Seguros, el Banco Mundial y la Comisión Europea. Como un organismo independiente, el PIOB supervisa el proceso de elaboración y emisión de normas por parte de los subórganos de la IFAC para garantizar que dichas normas responden al interés público. Así pues, el PIOB supervisa las actividades del IAASB, y establece el “*due process*” del IAASB, es decir, establece unos protocolos sobre su metodología y procedimientos de trabajo. Si bien el PIOB no emite normas por sí mismo, esta estructura de funcionamiento podría recordarnos en cierto modo, algunas de las labores del *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) en Estados Unidos, establecido después del escándalo financiero de Enron, en detrimento de las responsabilidades de AICPA en cuanto a normas de auditoría; o al *Public Oversight Board for Accountancy* (POBA) del Reino Unido (véase Loft *et al.*, 2006).

Como las empresas de auditoría tienen un interés intrínseco en la IFAC, en 2001 crearon el *Forum of Firms* (FOF), que su vez impulsó la creación de un subórgano de representación de las propias firmas dentro de la estructura organizativa de la IFAC, nos estamos refiriendo al *Transnational Auditors Committee* (TAC).

5.3. Las Normas Internacionales de Auditoría y el *Clarity Project* del IAASB

Como muchos países⁷ están adoptando (o valorando la conveniencia de un proceso de aceptación de) las NIA, el IAASB ha terminado la misión que emprendió con el fin de "clarificar" la totalidad de sus normas, es decir, el proyecto denominado "*Clarity Project*", que comenzó en 2003. Según el propio IAASB (2007b), "*el objetivo del proyecto es mejorar la claridad de las normas de IAASB, a fin de hacerlas más legibles y para evitar cualquier posible ambigüedad en lo que son requerimientos que exigen o simplemente guías, de modo que se consiga mejorar la consistencia de la aplicación de las NIA por parte de los auditores*". Por ello, una mayor claridad debería conducir a una mayor uniformidad y calidad de los servicios de auditoría. Los puntos más importantes del proyecto son los siguientes:

- Todas las NIA han de tener la misma estructura, compuesta por las siguientes secciones principales: Introducción, Objetivo, Definiciones, Requerimientos, Material de aplicación y otros materiales explicativos y Anexos con ejemplos, en su caso. La nueva estructura implica que, ya no es necesaria utilizar letra en negrita para diferenciar los apartados obligatorios. Concretamente, la NIA 200 establece cómo han de establecerse los objetivos, requerimientos y orientación en todas las NIA.
- Establecer un objetivo general en cada una de las NIA y señalar las obligaciones del auditor para cumplir ese objetivo.
- Aclaración de las obligaciones del auditor en las NIA a través del lenguaje utilizado (por ejemplo, utilizando "deberá" en la sección de requerimientos y el tiempo presente en las otras secciones de la NIA).
- Eliminación de ambigüedades evidentes y repeticiones.

⁷ Como resultado de la revisión de la VIII Directiva europea se trata de la mayoría de países de la UE, así como otros muchos países de habla no-inglesa (puede verse un listado de los países que aceptan las NIA en <http://web.ifac.org/isa-adoption/chart>).

- La nueva estructura tiene por objeto garantizar la aplicabilidad de las NIA a las auditorías de las PYMES (de hecho, tienen una sección diferenciada para señalar los requisitos condicionales o que son susceptibles de aplicación proporcional o guías específicas para PYMES).

Como primer paso, en 2006, estos puntos que debían ser tenidos en cuenta por el IAASB al revisar las NIA ya existentes o emitir nuevas NIA se aprobaron como modificación al Prefacio de sus normas esto es, en el *Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*.

Febrero de 2009 fue la fecha en la que el PIOB finalizó su labor de supervisión de la última NIA clarificada por el IAASB⁸. El cuadro 13 muestra el conjunto final de las normas clarificadas, que incluye 36 NIA; (16 normas contienen requisitos nuevos y revisados, denominadas “NIA revisadas y redactadas de nuevo” y 20 normas que han sido simplemente redactadas de nuevo para aplicar los puntos anteriores) y una norma completamente nueva, la *International Standard on Quality Control (ISQC) 1*.

Todas las NIA clarificadas⁹ serán de aplicación en las auditorías de estados financieros correspondientes a ejercicios que comiencen a partir del 15 de diciembre 2009. Como respuesta a las peticiones de las partes interesadas para una cierta estabilidad en el conjunto de normas, el IAASB se ha comprometido a no emitir nuevas normas eficaces en los próximos dos años. Esto de nuevo nos recuerda al *International Accounting Standards Board (IASB)* y a sus conocidas “plataformas contables”. En la primera de ellas se establecía que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) deberían ser emitidas en su totalidad antes de marzo de 2004 y que no entrarían en vigor antes de 2005; y, la segunda plataforma estable, que tuvo lugar en 2006, cuando el IASB anunció que las nuevas normas no entrarían en vigor antes del 2009. El objetivo de estas iniciativas es tratar

⁸ Esto recuerda los proyectos de mejora de las NIIF llevados a cabo por el IASB y de su predecesor (el IASC), cuando se eliminó la utilización de la letra **en negrita** para señalar los requerimientos de las normas, y se introdujo la palabra “deberá/n” a estos efectos. También nos recuerda a la historia reciente de las NIIF, de gran efervescencia normativa, el hecho de que las NIA hayan sido revisadas y redactadas de nuevo en varias ocasiones - por ejemplo, las NIA sobre riesgo de auditoría revisadas antes del *Clarity Project* con cambios de redacción para alinearlas con metodologías más tradicionales sobre riesgo de auditoría (véase Khalifa et al ,2007 ; Robson et al., 2007).

⁹ These clarified standards should be used as a basis for translation in different languages and can be downloaded free of charge from www.ifac.org, together with the Basis for Conclusions for each project.

de minimizar los continuos cambios en las normas, que inevitablemente complicarían el proceso de convergencia (véase Chand y Cummings, 2009).

En junio de 2009, la IOSCO anunció su apoyo a las NIA como medida para fomentar la confianza entre los inversores, como ya lo hiciera en 2000, cuando recomendó a sus miembros la aceptación de las normas del IASB, como desenlace del acuerdo entre la IOSCO y la IASC de 1995 (véase García Benau y Zorio, 2004).

El PIOB, el IAASB *Consultative Advisory Group* (CAG) y varios reguladores nacionales han expresado su creciente confianza en las normas clarificadas por el IAASB. Como destacan Loft *et al.* (2006) al analizar la gobernanza de la IFAC, los miembros del IAASB son escogidos por su reconocida experiencia y su objetivo consiste en velar por el interés público. Aunque la mayoría de ellos proceden de las cuatro grandes firmas de auditoría, deben obrar con independencia de su empresa, en cuanto a su participación en las actividades de IAASB.

Sin embargo, los conflictos de intereses rara vez pueden mantenerse ajenos al debate, como varias voces señalan en la literatura. De hecho, no parece difícil imaginar un miembro individual del IAASB con dificultades para adoptar una posición equilibrada, si se encuentra bajo la presión de los representantes de las grandes firmas de auditoría o de las autoridades nacionales (Simnet, 2007). Dellaportas (2008) da un paso más al afirmar que, en su opinión, la estructura del IAASB está claramente dominada por las *Big Four* firmas de auditoría de todo el Reino Unido, Estados Unidos y otros países anglosajones. Sin embargo, Glover *et al.* (2009) argumentan que los Estados Unidos ha perdido su papel de liderazgo con respecto a las normas de auditoría, en favor del IAASB, porque ahora utilizan las NIA como punto de partida, si bien pueden introducir sobre ellas ligeros cambios, pero sólo si es necesario para adaptarlas al ámbito de los Estados Unidos. De nuevo, esto refuerza la armonización de las normas en el ámbito internacional y en Estados Unidos, que han estado trabajando juntos para la convergencia de sus normativas contables desde 2002 (FASB e IASB, 2002).

Cuadro 1.13 Lista de normas clarificadas tras el *Clarity Project*

ISA 200, Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing

ISA 210, Agreeing the Terms of Audit Engagements

ISA 220, Quality Control for an Audit of Financial Statements

ISA 230, Audit Documentation

ISA 240, The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements

ISA 250, Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements

ISA 260, Communication with Those Charged with Governance

ISA 265, Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management

ISA 300, Planning an Audit of Financial Statements

ISA 315, Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment

ISA 320, Materiality in Planning and Performing an Audit

ISA 330, The Auditor's Responses to Assessed Risks

ISA 402, Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization

ISA 450, Evaluation of Misstatements Identified during the Audit

ISA 500, Audit Evidence

ISA 501, Audit Evidence-Specific Considerations for Selected Items

ISA 505, External Confirmations

ISA 510, Initial Audit Engagements-Opening Balances

ISA 520, Analytical Procedures

ISA 530, Audit Sampling

ISA 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures

ISA 550, Related Parties

ISA 560, Subsequent Events

ISA 570, Going Concern

ISA 580, Written Representations

ISA 600, Special Considerations-Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)

ISA 610, Using the Work of Internal Auditors

ISA 620, Using the Work of an Auditor's Expert

ISA 700, Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements

ISA 705, Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report

ISA 706, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report

ISA 710, Comparative Information-Corresponding Figures and Comparative Financial Statements

ISA 720, The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements

ISA 800, Special Considerations-Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks

ISA 805, Special Considerations-Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement

ISA 810, Engagements to Report on Summary Financial Statements

International Standard on Quality Control (ISQC) 1, Quality Controls for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements

Fuente: www.ifac.org

5.4 Estrategia y programa de trabajo 2009-2011 de las Normas Internacionales de Auditoría clarificadas

Las Normas Internacionales de Auditoría clarificadas fueron emitidas en su totalidad en abril de 2009. El IAASB consiguió desarrollar unas normas de auditoría de alta calidad que deberán ser aceptadas a nivel mundial y deberán facilitar la convergencia de las normas nacionales con la normativa internacional de auditoría.

Pero las distintas normas nacionales pueden variar por razones legales con esta normativa. Por esa razón durante de desarrollo de redacción y revisión de las NIA el IAASB estableció un periodo de consulta abierto al público. Además promocionó los beneficios de disponer de una normativa internacional de calidad en pos del interés público.

El proyecto clarificador no sólo pretendía desarrollar una normativa internacional, también incluía el trabajo de traducción, la adopción y aplicación de las NIA, así como un programa de formación en dicha normativa. De esta manera el IAASB tras la emisión de normas de alta calidad, se aseguraba en eliminar las posibles confusiones, surgidas a raíz de las traducciones a otros idiomas, durante el período de implementación, además de asegurar su utilización y correcto uso. Por ello el IAASB tiene un claro interés en el seguimiento de la adopción de sus normas.

El programa estratégico del IAASB llevado a cabo con el proyecto clarificador tiene más de una vertiente en las que actualmente todavía se esta trabajando. Nos referimos al trabajo que se está realizando, por parte del IAASB, en apoyar y facilitar la adopción de sus normas. Con la finalidad de asegurar la correcta aplicación de la normativa internacional.

En relación a la elaboración de las normas, las actividades previstas se centran en un funcionamiento eficaz de los mercados de capitales y la necesidad de las pequeñas y medianas empresas (PYMES).

Por último haremos referencia al desarrollo de las NIA, actividad más importante del IAASB, dentro de su proyecto clarificador. Con el fin último de mantener una normativa de alta calidad, será necesario revisar alguna de las NIA clarificadas. En concreto

en el área de conclusiones e informes de auditoría, la NIA 700 “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros” se ha convertido en un obstáculo a la hora de la adopción de las NIA en algunos países.

Siguiendo con la problemática que suscita el desarrollo de las NIA, nos encontramos con el aumento de la actividad de inversiones transfronterizas. Estas precisan, en algunos casos el reconocimiento jurídico de los folletos publicados en otras jurisdicciones. Para ello se requiere la opinión de un experto para que verifique la calidad de la información que aparece en las circulares de inversión. Ante esta situación el IAASB pretende desarrollar normas para la elaboración y emisión de informes contables de profesionales para los folletos de inversión.

Adicionalmente, y debido a la creciente demanda de informes de sostenibilidad, se está pidiendo al IAASB que elabore una normativa relacionada con dicho tipo de informes. En concreto el IAASB está trabajando en un nuevo proyecto que consiste en desarrollar una normativa sobre el aseguramiento de la información sobre las emisiones de carbono.

Pero no debemos olvidar la creciente preocupación de la aplicación de las NIA a las auditorías de las PYMES de manera eficiente. Por ello el IAASB ha publicado en noviembre del 2011 una guía de implementación de las NIA para las pequeñas y medianas empresas. Dicha guía fue preparada con la finalidad de ayudar en la ejecución de su trabajo a los profesionales que prestan sus servicios a las pequeñas y medianas empresas.

En relación a la implementación de la normativa internacional y debido a la gran cantidad de normas, tanto en número como en contenido de cada una de ellas, los profesionales de auditoría necesitan tiempo para estudiar las NIA clarificadas y asegurar su correcta aplicación. El IAASB por su parte se ha comprometido a que cualquier NIA emitida después de finalizar el proyecto clarificador no será efectiva para las auditorías de los estados financieros anteriores al 15 de diciembre de 2011, a menos que se produzca una necesidad urgente de respuesta por parte del IAASB sobre circunstancias nuevas o imprevistas.

Otro de los aspectos a destacar de la implementación de las NIA es evaluar la

eficacia de la aplicación de las normas. Aunque la supervisión de la correcta aplicación es tarea a desempeñar por los reguladores y organismos de control que supervisan la calidad de la auditoría en cada país, el IAASB tratará de obtener información en relación a la posible necesidad de mejorar las actuales normas.

Ante esta situación el IAASB también se está plantando la posibilidad de emitir guías de orientación sobre la aplicación de sus normas para ayudar en su implementación. Entre los temas a considerar como relevantes y que posiblemente precisen de estas guías se encuentra la información del valor razonable en los estados financieros y algunas cuestiones conceptuales como la materialidad, la evidencia de auditoría, y el juicio profesional.

5.5 El plan de revisión post-implementación de las Normas Internacionales de Auditoría clarificadas

El IAASB completó, en marzo de 2009, su proyecto clarificador de las NIA. En este proyecto se revisaron aproximadamente la mitad de las NIA. Una de las iniciativas que el IAASB se comprometió a realizar en su estrategia y programa de trabajo, durante los años 2009 a 2011, era desarrollar un proceso para evaluar la eficacia de la aplicación de la nueva normativa. Por ello, tres meses después de la finalización del proyecto clarificador, en junio de 2009, el IAASB acordó que este proyecto se llevaría a cabo en dos fases. La primera se llevó a cabo en 2009 y 2010. En esta primera fase se pretendía obtener información, de una serie de países y empresas de auditoría, previamente a la adopción definitiva de la nueva normativa. Es decir, información sobre las experiencias y problemática en la introducción de las NIA clarificadas en las normas nacionales de auditoría ya existentes en cada país.

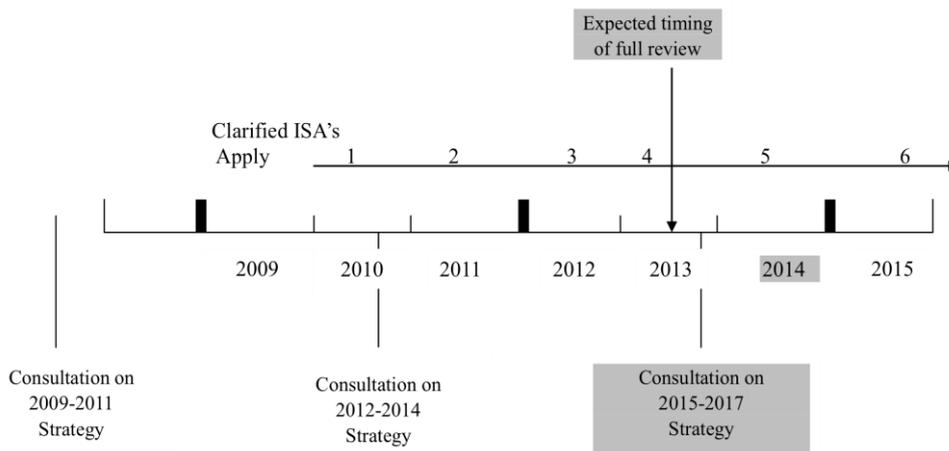
En junio de 2010, el IAASB presentó un informe que contenía dicha información y que posteriormente, en noviembre de ese año fue publicado.

La segunda fase consistiría en una revisión posterior a la aplicación de las NIA clarificadas, con el fin de determinar si existe la necesidad de modificar alguna o parte de estas normas. Todo ello en pos del objetivo del proyecto clarificador de las NIA. El Plan para la revisión post-implementación de las NIA clarificadas fue aprobado por el IAASB en

septiembre de 2011. Las características y el objetivo de la revisión se detallarán en epígrafes siguientes.

La implementación del Plan de seguimiento del proyecto de las NIA clarificadas, así como el calendario en el contexto de tres años que llevará a cabo el IAASB queda reflejado en la figura 1.4.

Figura 1.4 Ciclo de planificación estratégica del IAASB en las NIA clarificadas



Fuente: IFAC, 2011

El objetivo de la segunda fase del proyecto de revisión post-implementación de las NIA clarificadas es recopilar información sobre el uso de la nueva normativa, con el fin de que el IAASB disponga de información para que pueda determinar la efectividad de las normas y proponer, en su caso los cambios necesarios en dicha normativa.

Esta revisión es necesaria, pues el IAASB pretende que sus normas sean claras para que puedan aplicarse a nivel internacional. Para ello las NIA clarificadas deberán alcanzar los objetivos del IAASB de manera eficiente y eficaz, todo ello para alcanzar una auditoría de calidad.

El IAASB ha desarrollado una lista de áreas de especial interés en la revisión propuesta en este plan (véase cuadro 1.14). Las áreas se centran en la consistencia, eficacia y eficiencia de las NIA.

Cuadro 1.14 Áreas clave respecto a la NIA clarificadas que son de especial interés para el IAASB

Consistencia	<ul style="list-style-type: none"> ➤ ¿Son los requisitos de la NIA clarificadas claras y comprensibles: <ul style="list-style-type: none"> ○ Dentro de una empresa de auditoría? ○ Entre las firmas de auditoría en el mismo país? ○ Entre los países? ➤ ¿El propósito de los objetivos, los requisitos y la aplicación y otro material explicativo es claro? ➤ ¿El alcance y la naturaleza de la aplicación y otro material explicativo es suficiente para proporcionar una base para una comprensión coherente de los requisitos? ➤ En general, ¿es la estructura revisada de la NIA clarificadas útil para promover la comprensión de los requisitos? ➤ ¿Son las NIA clarificadas susceptible de ser traducidas a otros idiomas de una manera que permite su aplicación coherente? ➤ ¿Hay pruebas de las diferentes interpretaciones de las NIA, por ejemplo, a nivel nacional o dentro de las empresas de la red en los diferentes países?
Eficiencia	<ul style="list-style-type: none"> ➤ ¿Los objetivos establecidos en la NIA clarificadas ayudan al auditor a: <ul style="list-style-type: none"> ○ Determinar si los procedimientos adicionales son necesarios? ○ La evaluación de si la evidencia de auditoría suficiente y apropiada se ha obtenido? ➤ ¿Los objetivos del IAASB con la revisión de NIA se está logrando, en particular: <ul style="list-style-type: none"> ○ Es posible trabajar correctamente centrado en las zonas de riesgo? ○ ¿Es la auditoría de las estimaciones contables, incluidos los valores razonables, lo suficientemente rigurosos? ○ ¿Son expertos y especialistas los que participan debidamente en las auditorías? ○ ¿El auditor del grupo participa adecuadamente en la auditoría de los componentes? ○ ¿Es la auditoría de las partes relacionadas y transacciones con partes relacionadas suficientemente rigurosas? ○ ¿Las empresas de auditoría tienen políticas adecuadas de control de calidad y procedimientos? ○ ¿Es la comunicación entre el auditor y los encargados del gobierno adecuada y oportuna?
Eficacia	<ul style="list-style-type: none"> ➤ ¿Hay algún requisito considerado como relevante en las NIA clarificadas que no parecen necesario para cumplir con el objetivo de las NIA? ➤ ¿Los requisitos de la NIA clarificadas son adecuados en relación a la cantidad de documentación?

Fuente: IFAC, 2011

Todas las NIA serán sometidas a este plan de revisión. Con independencia del área de contenido de éstas. Así pues, en las NIA sobre informes se pretende examinar si la forma, contenido y estructura del informe de auditoría son los adecuados. En relación a las NIA que versan sobre los efectos globales de la auditoría, se examinará si éstas son adecuadas en contenido para alcanzar los objetivos del IAASB (véase cuadro 1.15).

Cuadro 1.15 NIA agrupadas por temas para el plan post-implementación

NIA revisada como parte del <i>Clarity Project</i>	NIA previamente revisada
Objetivos y Responsabilidades generales	
NIA 200	
NIA 320	
NIA 450	
Revaluación del riesgo y recopilación de pruebas	
NIA 402	NIA 240
NIA 540	NIA 300
NIA 550	NIA 315
	NIA 330
Evidencia de auditoría	
NIA 505	
NIA 580 (incluyendo los cambios que se ajustan a la NIA 210)	
NIA 600	
NIA 620 (incluyendo los cambios que se ajustan a la NIA 500)	
Comunicación del auditor e informes del auditor	
NIA 260	NIA 700
NIA 265	
NIA 705	
NIA 706	
NIA 800	
NIA 805	
NIA 810	
Control de calidad	
	ISQC1
	NIA 220
Documentación de auditoría	
	NIA 230

Fuente: IFAC, 2011

La revisión finalizará en el 2012 y tiene como objetivo la revisión post-implementación de las NIA clarificadas. La información recibida se resumirá y presentará en junio de 2013 al IAASB para su discusión. De esta manera se podrá cumplir con el calendario establecido por el IAASB en su planificación estratégica (2015-2017).

Pero el IAASB se enfrenta a un problema ante la recopilación de información sobre la implementación de las NIA clarificadas, pues no todos los países han llevado a cabo dicho proceso. Sin embargo el IAASB mantiene la fecha de 2012 para la recopilación de esta información, pues todos los miembros del *Forum of Firms* deberán haber aplicado estas normas en las auditorías a realizar de las cuentas anuales de 2010. De esta manera, se asegura que un número de países que hayan implementado las normas sea suficiente para obtener una información útil.

Otro de los problemas a los que se enfrenta el IAASB es el breve periodo desde la entrada en vigor de las NIA clarificadas y la revisión y posterior cambios a realizar en las NIA. Tan sólo seis años median entre ambas fechas. Aunque es probable que en la práctica este periodo puede que sea mayor, todo ello en función de los cambios que precisen realizarse en las NIA.

Un tercer problema que podría presentar este plan de revisión es la posible influencia del efecto aprendizaje del primer año de aplicación de las NIA. Por ello el IAASB ha establecido la fecha de 2012 en la recopilación de información, pues de esta manera las auditorías a realizar sobre las cuentas anuales finalizadas en 2011, también serán incluidas, y con ello se eliminará el efecto aprendizaje del primer año de implementación.

El enfoque que se está realizando en esta revisión puede considerarse totalmente abierto al público y a cualquier tipo de comentario. El IAASB, a través de su página Web invita a presentar comentario que deseen aportar aquellas personas interesadas y que puedan contribuir a la revisión de las normas. Además se comprometen a establecer un calendario de retroalimentación de dichos comentarios.

El IAASB espera obtener participación directa de varios grupos de interesados en el proceso de auditoría. Estos grupos están formados por siete componentes: las empresas más grandes, las empresas pequeñas, los auditores del Sector Público, los colegios profesionales, los emisores nacionales de normas de auditoría, grupos de inspección de auditoría y otros interesados.

6 LA UNIÓN EUROPEA Y LA REGULACIÓN DE LA AUDITORÍA: CONSECUENCIAS PARA ESPAÑA

6.1 Adaptación española a la VIII Directiva de 2006

La incorporación de España a la Unión Europea y su adaptación a la VIII Directiva comunitaria tuvo como consecuencia la publicación de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Con esta Ley se introdujo la auditoría legal en nuestro país. Desde su publicación, hace más de dos décadas, esta Ley fue modificada parcialmente con la Ley

44/2002 de medidas de reforma del sistema financiero. Esta modificación parcial consistía por una parte en revisar, de manera significativa, la independencia, la formación y la responsabilidad de los auditores, temas que ya estaban regulados en la LAC. Por otra parte, y como novedad, se establecía la obligación de informar de los honorarios de auditoría a partir de las cuentas anuales del ejercicio económico cerrado a 31 de diciembre de 2002 (véase, Martínez *et al.*, 2006; Pérez Pretel, 2006; García e Ipiñázar, 2008).

Mientras tanto en el seno de la UE, los distintos pronunciamientos comunitarios estaban reclamando, hacía más de dos décadas, la modernización de la VIII Directiva. El proceso finalizó con la publicación en 2006, de una nueva VIII Directiva. La finalidad que se perseguía con esta nueva Directiva, tal y como hemos comentado previamente, era armonizar la función de la auditoría legal en el ámbito de la UE. Para ello se ampliaron, algunos aspectos ya tratados en la antigua Directiva, y se introdujeron nuevos temas, que hasta la fecha no estaban regulados.

Pero en la nueva Directiva, en su artículo 26, presentaba una exigencia que se convertiría en un punto de inflexión para la reforma de las leyes nacionales relativas a la auditoría de cuentas en el ámbito de la UE. En concreto se exigía la aplicación de las NIA de la IFAC a todos los Estados miembros. Esta nueva exigencia europea, provocó en España la necesidad de acometer un proceso de reforma de la hasta ahora vigente LAC, modificada parcialmente tan sólo cuatro años antes por la Ley de medidas de reforma del sistema financiero. El proceso culminó con la aprobación y publicación de la Ley 12/2010, de 30 de junio, de Auditoría de Cuentas¹⁰, por la que España incorpora en su legislación la adaptación a la modificación de la VIII Directiva 2006/43/CE de Auditoría de Cuentas.

La nueva LAC queda modificada con un artículo único mediante el cual se modifica la redacción de algunos artículos, en otros quedan modificados algunos de sus apartados; se añaden títulos en otros; y se incorporan nuevos artículos. Pero además se añaden disposiciones adicionales, se suprimen disposiciones transitorias y se modifica la disposición final (véase cuadro 1.16).

¹⁰ Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria.

Cuadro 1.16 Ley 12/2010, de 30 de junio, de Auditoría de Cuentas. Síntesis del contenido

Artículo único	
Uno.	Nueva redacción del Artículo 1. <i>Ámbito de aplicación.</i>
Dos.	Nueva redacción del Artículo 2. <i>Informe de auditoría de cuentas.</i>
Tres.	Nueva redacción del Artículo 4. <i>Auditoría de cuentas consolidadas.</i>
Cuatro.	Nueva redacción del Artículo 5. <i>Régimen jurídico aplicable</i>
Cinco.	Nueva redacción del Artículo 6. <i>Registro Oficial de Auditores de Cuentas.</i>
Seis.	Se añade título al Artículo 7. <i>Autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas</i> ; se modifican sus apartados 1, 3 y 4 y se añaden los apartados 9, 10, 11 y 12 al mismo.
Siete.	Nueva redacción del Artículo 8. <i>Independencia</i> ; y se incorporan los artículos: Artículo 8 bis. <i>Periodo de cómputo temporal.</i> Artículo 8 ter. <i>Extensiones subjetivas de las causas de incompatibilidad.</i> Artículo 8 quáter. <i>Contratación y rotación.</i> Artículo 8 quinquies. <i>Prohibiciones.</i> Artículo 8 sexies. <i>Honorarios.</i>
Ocho.	Nueva redacción del Artículo 9. <i>Baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.</i>
Nueve.	Nueva redacción del Artículo 10. <i>Sociedades de auditoría.</i>
Diez.	Nueva redacción del Artículo 11. <i>Responsabilidad civil.</i>
Once.	Nueva redacción del Artículo 12. <i>Fianza.</i>
Doce.	Nueva redacción del Artículo 13. <i>Deber de secreto.</i>
Trece.	Nueva redacción del Artículo 14. <i>Deber de conservación y acceso a la documentación.</i>
Catorce.	Se incorpora el Artículo 14 bis. <i>Informe anual de transparencia.</i>
Quince.	Nueva redacción del Artículo 15. <i>Potestad sancionadora.</i>
Dieciséis .	Nueva redacción del Artículo 16. <i>Infracciones.</i>
Diecisiete.	Se añade título al Artículo 17. <i>Sanciones</i> ; se modifican sus apartados 1, 2, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 11 y 12, y se añaden dos nuevos apartados, 13 y 14, al mismo.
Dieciocho.	Nueva redacción del Artículo 18. <i>Resoluciones.</i>
Diecinueve.	Nueva redacción del Artículo 22. <i>Control de la actividad de auditoría de cuentas.</i>
Veinte.	Se añaden dos artículos: Artículo 24. <i>Supervisión de auditores y entidades de auditoría autorizados en Estados miembros de la Unión Europea y deber de colaboración con los Estados miembros de la Unión Europea.</i> Artículo 25. <i>Supervisión de auditores y entidades de auditoría de terceros países y coordinación con autoridades competentes de terceros países.</i>
Veintiuno.	Nueva redacción del apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley de Auditoría de Cuentas.
Veintidós.	Se añaden las disposiciones adicionales quinta, sexta, séptima, octava y novena con el siguiente contenido. Disposición adicional quinta. <i>Ejecución del control de calidad</i> Disposición adicional séptima. <i>Autorización al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.</i> Disposición adicional novena. <i>Entidades de interés público.</i>
Veintitrés.	Se suprimen las disposiciones transitorias primera a quinta de la Ley de Auditoría de Cuentas y se incorpora una nueva disposición transitoria: Disposición transitoria. <i>Régimen sobre el cumplimiento de las obligaciones del auditor de cuentas consolidadas u otros estados financieros o documentos contables consolidados.</i>
Veinticuatro.	Se modifica la disposición final primera de la Ley de Auditoría de Cuentas. <i>Mecanismos de coordinación con Órganos o Instituciones Públicas con competencias de control o inspección.</i>

Disposiciones transitorias y finales

Disposición transitoria primera. *Rotación de auditores de entidades por razón de tamaño.*

Disposición transitoria segunda. *Cooperación con Estados miembros.*

Disposición transitoria tercera. *Licenciados, Ingenieros, Profesores Mercantiles, Arquitectos o Diplomados universitarios.*

Disposición transitoria cuarta. *Situaciones de incompatibilidad.*

Disposición derogatoria. Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en esta Ley.

Disposición final primera. *Título competencial.*

Disposición final segunda. *Habilitación normativa.*

Disposición final tercera. *Incorporación de derecho de la Unión Europea.*

Disposición final cuarta. *Modificación de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.*

Disposición final quinta. *Modificación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre*

Disposición final sexta. *Entrada en vigor.*

Todos los puntos tratados en esta reforma legislativa giran en torno a un aspecto crucial en la auditoría de cuentas, recuperar la falta de confianza en el trabajo del auditor. Desde la implantación de la auditoría legal en nuestro país, en los años 90, la profesión de auditoría ha vivido tiempos especialmente convulsos. Las altas expectativas que se depositaron, por parte de la sociedad, en el trabajo del auditor se transformaron en una fuerte crisis de confianza al inicio del siglo XXI (véase García Benau y Vico, 2003).

Los legisladores, en los últimos años, han tomado medidas especialmente activas con la finalidad de incorporar un valor añadido a la información financiera publicada por las empresas. Estas medidas se han visto reforzadas con la publicación de la Ley 12/2010 que ayudará a restablecer la confianza en el trabajo de auditoría

6.2 Aspectos relevantes y principales novedades de la Ley de Auditoría

Los temas tratados en la Ley 12/2010 pueden considerarse relevantes por estar, todos ellos, relacionados con la calidad de la auditoría. Pero no todos tendrán las mismas repercusiones sobre la profesión de auditoría. Por ello, en este epígrafe analizaremos los puntos clave de la Ley y las consecuencias que estos producirán sobre la profesión de auditoría.

6.2.1 La auditoría como actividad de interés público

El primero de los temas contemplados en la Ley 12/2010 que consideramos interesante resaltar versa sobre el interés público de la auditoría. En el preámbulo de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) se indican, junto con la armonización de los requisitos que se exigen para el ejercicio de la profesión auditora, los principios que deben regir el sistema de supervisión pública, ya que la auditoría desempeña una función de interés público. En este sentido, se indica que *“la auditoría de cuentas es un servicio que se presta a la entidad auditada y que afecta e interesa no solo a ésta, sino también a terceros...”* y que tiene por objeto regular la actividad de la auditoría, el sistema de supervisión pública y los mecanismos de cooperación internacional en relación con dicha actividad. En el artículo 1.6.d dice que se entenderá por terceros cualquier persona física o jurídica, pública o privada, que acredite que actuó o dejó de actuar tomando en consideración el informe de auditoría.

Todo ello significa que la nueva Ley subraya la consideración de servicio público de la actividad de auditoría de cuentas, especialmente por los efectos que despliega frente a la empresa auditada y a terceros. Este aspecto es de gran importancia ya que resalta el papel de la auditoría en la sociedad y se recuerda una de sus responsabilidades más importantes, que es justamente su responsabilidad social. Esta idea ha estado presente a lo largo del tiempo. Sin embargo, en los últimos años daba la sensación de que la auditoría tenía unos efectos muy limitados y centrados en la propia empresa auditada.

Así pues, se espera que con la nueva LAC la actividad de la auditoría recobrará un mayor protagonismo y que la profesión verá recuperada la confianza en su servicio, y todo ello en un corto periodo de tiempo.

6.2.2 Establecimiento de un sistema de supervisión pública

El segundo aspecto a considerar es el establecimiento de un sistema de supervisión pública y control de la actividad de la auditoría. La finalidad última del establecimiento de un sistema de supervisión pública es asegurar la calidad de la auditoría. Para ello, dicho sistema debe estar regulado por un organismo y todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, así como las corporaciones encargadas del control de calidad, quedarán

sometidos a este sistema de supervisión pública, objetiva e independiente (art. 22). Dicho sistema de supervisión pública estará regido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Pero ¿qué supone este sistema? Tal y como está establecido en la Directiva, dicho sistema debe comprender los mecanismos que permitan una cooperación efectiva entre las actividades de supervisión de los Estados miembros. En esta línea, la Directiva plantea la necesidad de una cooperación efectiva con las autoridades de terceros países, para lo cual prevé el acceso por las autoridades de terceros países a los papeles de trabajo y a otros documentos referidos a los trabajos de auditoría realizados en relación a sociedades domiciliadas en España pero cuyos valores se emitan en el tercer país de que se trate, o respecto a sociedades que formen parte del grupo cuyas cuentas anuales consolidadas se divulguen en ese tercer país.

Ahora bien, el sistema de supervisión pública también tiene importantes competencias en el ámbito español ya que es el responsable de la habilitación y del registro público de auditores y sociedades de auditoría (Registro Oficial de Auditores de Cuentas, ROAC), de la adopción de las normas de ética y de control interno, de la formación continuada de los auditores y del control de calidad, sistemas de investigación y régimen disciplinario (art. 22.3).

Este aspecto nos parece de gran importancia porque fija cuál es el sistema de supervisión. Tras varios años de defensa por parte de muchos países de la autorregulación, tras el escándalo Enron parece que se ha empezado a ser consciente de la importancia de definir cómo se van a establecer los sistemas de control, muchos de los cuales están recayendo sobre organismos públicos. En España, la supervisión de la auditoría así lo ha hecho.

Adentrándonos en alguno de estos aspectos, pasamos a plantear el control de la actividad de la auditoría regulado en el artículo 22. La LAC plantea el control diferenciando entre el control de calidad externo (de carácter regular y procedimental) y el control técnico.

6.2.3 El control técnico y el control de calidad

El control de calidad es la inspección y revisión periódica del control interno de los auditores con el objetivo de mejorar la calidad de los trabajos. El resultado del control de calidad conduce a redactar un informe en el que deben figurar las conclusiones y las recomendaciones que deben seguir los auditores. El control técnico se establece a través de un sistema de investigaciones, que tienen por objetivo detectar y corregir la ejecución inadecuada de un trabajo de auditoría.

El control de calidad comprende la evaluación del sistema de control interno, es decir, revisar los elementos de control que aparecen en la ISQC 1 de la IFAC (véase cuadro 1.17).

Cuadro 1.17 Contenido en el que se centra el control de calidad

Puntos en los que se centra el control de calidad
Verificar el cumplimiento de las normas de auditoría y de control de calidad aplicables y de los requisitos de ética e independencia
Verificar la cantidad y calidad de los recursos empleados por el auditor, incluidos los relativos al cumplimiento de los requisitos de formación
Verificar la adecuación de los honorarios de auditoría

La LAC no solo presenta cambios para los profesionales que ejercen la actividad de auditoría. También se ve afectado, y de gran manera, el ICAC que estará obligado a publicar un informe anual que presente sus actividades en relación con la supervisión pública que le ha sido encargada.

6.2.4 Las Entidades de Interés Público

Otro de los aspectos destacados es el tratamiento especial de las denominadas Entidades de Interés Público (EIP) y exigencia de la elaboración de un informe de transparencia de las firmas de auditoría que auditan a dichas EIP.

La LAC, al igual que la Directiva, sitúa en un lugar especial a las EIP. En la Disposición adicional novena se detalla lo que se entiende por EIP, o sea:

- Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación, las entidades de crédito y las empresas de seguros sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al

Banco de España, a la CNMV y a la Dirección general de Seguros y Fondos de Pensiones, así como a organismos autónomos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras.

- Las entidades que se determinen por su tamaño o número de empleados (sociedades con una cifra de negocios superior a los 50 millones de euros).

La LAC contempla la exención de los requisitos a las entidades de interés público que no han emitido valores negociables admitidos a cotización en un mercado regulado; se modifica la composición y funciones del Comité de auditoría de las entidades de interés público que emiten los referidos valores, en particular las relativas a sus relaciones con los auditores de cuentas, mediante la disposición final cuarta de esta Ley.

La Ley subraya la necesidad de que se apliquen a quienes auditan EIP requisitos más estrictos que los exigidos en otras situaciones como consecuencia de la mayor relevancia económica que presentan estas auditorías. Concretamente, se les exige a los auditores la obligación de publicar un informe anual de transparencia, se especifica que a estos auditores se les aplican los mecanismos de coordinación regulados en la disposición final primera de la LAC, se establece la rotación obligatoria cada 7 años y se penalizan, de manera especial, las infracciones.

La publicación del informe anual de transparencia, que se exige también para las sociedades de auditoría de terceros países, está en línea con el artículo 40 de la Directiva (véase cuadro 1.18).

Además de los auditores de las EIP, tendrán también la obligación de elaborar el Informe Anual de Transparencia las sociedades de auditoría de terceros países. Estas sociedades, que cobran gran importancia con la VIII Directiva, están muy afectadas por las regulaciones exigidas en los países en los que actúan. Este hecho afecta de forma significativa a la penetración en los distintos mercados de auditoría, aunque la creación de redes constituye una vía de solución.

Cuadro 1.18 Contenido del Informe de Transparencia

CONTENIDO DEL INFORME DE TRANSPARENCIA	
a)	Descripción de la forma jurídica y de los propietarios de la entidad, cuando se trate de una sociedad de auditoría
b)	Cuando la sociedad de auditoría o el auditor de cuentas estén vinculados a las entidades o personas a que se refiere el artículo 8 ter.c) y d) de esta Ley, una descripción de dichas entidades y personas, así como de los acuerdos o cláusulas estatutarias que regulen dicha vinculación.
c)	Descripción de los órganos de gobierno de la sociedad de auditoría.
d)	Descripción del sistema de control de calidad interno del auditor o sociedad de auditoría, y una declaración del órgano de administración o de gestión sobre la eficacia de su funcionamiento, con indicación de cuándo tuvo lugar el último control de calidad.
e)	Relación de las entidades de interés público para las que han realizado trabajos de auditoría en el último ejercicio.
f)	Información sobre los procedimientos o protocolos de actuación seguidos por el auditor o sociedad de auditoría para garantizar su independencia, y mención a las revisiones internas del cumplimiento del deber de independencia realizadas.
g)	Información sobre la política seguida respecto a la formación continuada de los auditores.
h)	Información sobre el volumen total de negocios, con desglose de los ingresos según procedan de la actividad de auditoría o de la prestación de otros servicios distintos a dicha actividad.
i)	Información sobre las bases para la remuneración de los socios.

6.2.5 El acceso a la actividad de la auditoría

Otro de los puntos a considerar como relevante trata sobre el ejercicio de la actividad de auditoría que requiere formación y registro. La auditoría de cuentas sigue estando definida como una actividad encaminada a la emisión de un informe sobre la “*fiabilidad de la información financiera auditada*” (preámbulo de la LAC).

La inscripción en el ROAC se requiere para las personas autorizadas para el ejercicio de la profesión, alzándose como condición necesaria aunque la propia inscripción no habilita para el ejercicio de la profesión.

La inscripción en el ROAC es necesaria para ejercer la auditoría pero ¿qué ocurre con la mayor internacionalización que la LAC da a las actividades de auditoría? Se recoge también el derecho a inscribirse en el ROAC de las personas autorizadas por otros Estados miembros, tras superar una prueba de conocimiento de la normativa española sobre auditoría. La LAC también plantea la inscripción de auditores y sociedades de auditoría que emitan informes de cuentas anuales o consolidadas de ciertas sociedades domiciliadas fuera de la Unión Europea y cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado

regulado en España aunque ello no les faculta para auditar entidades españolas.

Para poder inscribirse en el ROAC, se deben cumplir unos requisitos mínimos que están regulados en el artículo 7 de la ley (véase cuadro 1.19). Al igual que ya ocurría, para acceder a este registro se requiere formación teórica, práctica y un examen de aptitud profesional. La información del ROAC debe ser accesible por medios electrónicos.

Cuadro 1.19 Contenido del artículo 7 sobre autorización e inscripción en el ROAC

REQUISITOS PARA INSCRIBIRSE EN EL ROAC
<ul style="list-style-type: none"> • Ser mayor de edad. • Nacionalidad española o de algún estado miembro. • Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos. • Tener la autorización del ICAC

En términos generales, no se plantean modificaciones en la inscripción al ROAC aunque habrá que esperar al desarrollo reglamentario para conocer si se introducen modificaciones especialmente a la vista de que las universidades españolas han tenido que adaptar sus titulaciones universitarias, como muy tarde en el curso académico 2010/11, al Espacio Europeo de Educación Superior. Este cambio resulta de gran calado especialmente porque deja un mayor margen de actuación a cada universidad y porque se han eliminado las directrices generales comunes de los distintos planes de estudio.

6.2.6 Normas que regulan la auditoría

Un punto a considerar relevante es el relativo a las normas por las que debe regirse la actividad de la auditoría. Los auditores en la realización de su trabajo deben aplicar unas normas. Dichas normas relativas a la auditoría deben ser las Normas Internacionales de Auditoría adoptadas por la Unión Europea. Quedan dentro de la competencia interna de cada Estado miembro el establecimiento de normas éticas y de normas de control de calidad interna. España ha decidido seguir en el diseño e implantación de las normas de control de calidad las emitidas por la *International Federation of Accountants* (IFAC), mientras que queda dentro de nuestra legislación pronunciarnos sobre las normas de ética (véase cuadro 1.20).

Cuadro 1.20 Normas que regulan la actividad de auditoría

RÉGIMEN JURÍDICO	NORMAS QUE COMPRENDE
Normas de auditoría	– Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC adoptadas por la Unión Europea. – Normas Técnicas de Auditoría para aquellos aspectos no regulados en las NIA.
Normas de ética	Incluyen: los principios de su función de interés público, competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad
Normas de control de calidad interno	Las de la IFAC

Por tanto, en lo que a las normas de auditoría se refiere, se introducen las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), emitidas por la IFAC, que sean adoptadas por la Comisión de la Unión Europea (véase Zorio *et al.*, 2010), incorporando así lo indicado en el artículo 26 de la VIII Directiva. En este punto, se establece la vigencia de las Normas Técnicas de Auditoría en tanto que no se adopten las Normas Internacionales de Auditoría e incluso, cuando sean adoptadas, en aquellos aspectos o materias no reguladas expresamente por ellas.

Además, se acelera la entrada en vigor de las normas técnicas, reduciendo de seis a dos meses el periodo de información pública al que deben someterse antes de su publicación por el ICAC.

6.2.7 Independencia en auditoría

Otro aspecto a considerar de esta ley es el establecimiento de salvaguardas para detectar amenazas a la independencia del auditor. La Ley de Auditoría de Cuentas plantea un cambio de filosofía en la regulación de la independencia, no limitándose a detallar una serie de situaciones que afectan a la independencia y planteando los principios que la afectan. Introduce las previsiones del derecho comunitario y la necesidad de que los auditores cuenten con un sistema de salvaguarda que permita atenuar las amenazas a la independencia (véase Ferrer, 2010).

La independencia es un estado mental. El auditor debe estar atento a aquellas situaciones que le impiden ser independiente y tiene el deber de revisión periódica de los sistemas establecidos y de aplicación individualizada a cada trabajo de auditoría. La literatura internacional viene resaltando que los auditores *deben ser y deben parecer*

independientes respecto de las empresas auditadas (véase, por ejemplo Quick et al, 2008). La LAC omite el término “parecer”, intentando objetivar la independencia.

Para preservar esta independencia se establecen una serie de incompatibilidades y prohibiciones. Las incompatibilidades se refieren a circunstancias que afectan al auditor para realizar su trabajo. Las prohibiciones, que son de carácter temporal, se aplican tras finalizar el trabajo de auditoría.

Entre las incompatibilidades planteadas destaca la referida a la prestación de servicios de abogacía. La LAC permite la simultaneidad de los servicios de abogacía y auditoría cuando estos se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes.

Las prohibiciones, además de a los auditores, afecta a los socios de la sociedad de auditoría y a los auditores designados para realizar auditorías en nombre de ésta que no hayan intervenido o tenido capacidad de influir en el trabajo de auditoría. Se excluye como causa de prohibición determinados supuestos de adquisición de interés económico. Se reduce de 3 a 2 años el periodo en el que se mantienen las prohibiciones.

Por su parte, las medidas de salvaguarda serán objeto de revisión periódica y deberán aplicarse de forma individual a cada trabajo de auditoría, así como documentarse en los papeles de trabajo. Esto supone que algunas circunstancias definidas hasta ahora como causas de incompatibilidad pasarán a vincularse al régimen general de salvaguarda, como la familiaridad. Respecto a las situaciones que se considerarán como amenaza, se encuentran: la autorrevisión, abogacía, intimidación y la familiaridad o confianza.

En cuanto al contrato inicial, se mantiene para el periodo inicial el número mínimo de 3 años y el máximo de 9 años, a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio de auditoría. Respecto a la rotación de los auditores, una vez finalizado el periodo inicial, pueden ser contratados año a año y por un periodo máximo sucesivo de tres años.

No obstante, si la sociedad auditada se considera de interés público, o el importe neto de la cifra de negocios es superior a 50 millones de euros, antes quedaba establecido

en 30 millones, el periodo máximo de contratación inicial se establece en siete años y será obligatoria la rotación de los auditores, debiendo de transcurrir en todo caso un plazo que se reduce de tres a dos años para que dicha persona pueda volver a auditar a la entidad.

La regulación que la LAC ha dado a la independencia intenta avanzar en una de las cuestiones más importantes en la actividad de la auditoría. El establecimiento de salvaguardas se presenta como una oportunidad pero de gran dificultad para los auditores.

Otro nuevo aspecto relevante incluido en la nueva LAC es la incorporación de modificaciones en la delimitación de infracciones y sanciones a las sociedades de auditoría (art.15 a 17). Las infracciones de los auditores y sociedades de auditoría se siguen clasificando como muy graves, graves y leves (tal y como establecen la Ley del 88 y la Ley Financiera). Se rebajan las sanciones para las sociedades de auditoría en la nueva Ley. Así, las infracciones muy graves serán por un importe del 3% al 6% (frente los 6 y 9% anteriores) de la cantidad facturada por auditoría con un límite mínimo de 24.000 euros. Las sanciones por infracciones graves serán de hasta el 3% de los honorarios de auditoría del último ejercicio, sin que pueda ser inferior a 12.000 euros.

Cuadro 1. 21 Nuevas infracciones y algunos cambios

NUEVAS INFRACCIONES.
* Falta de aplicación y aplicación insuficiente del sistema de salvaguardas para detectar o eliminar las amenazas a la independencia.
* Falta de cumplimiento de las normas relativas a la percepción de honorarios.
* Incumplimiento de la obligación de custodia de la documentación.
* Falta de seguimiento de las recomendaciones o requerimientos que pudieran formularse en el ejercicio del control de calidad.
* Incumplimiento de la obligación de publicar el informe anual de transparencia de la EIP, así como de los terceros países.
* La resistencia o negativa por las sociedades que formen una red a las actividades de comprobación e inspección del ICAC al objeto de velar por el adecuado deber de independencia.
* Falta de aplicación de los sistemas de control de calidad interno por parte de los auditores.
* Remisión incorrecta de información al ROAC.
* Falta de comunicación de la inobservancia de los requisitos exigidos para el acceso al ROAC cuando se siga ejerciendo la actividad.
ALGUNOS CAMBIOS
* Cambio en el tipo de calificación de la infracción: se eleva de leve a grave el incumplimiento de la formación continuada.
* Modificación de la definición de algunas infracciones: se equipara el incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría contratada en firme con la que ha sido aceptada cuando existe designación judicial o del registrador mercantil.
* Se modifica la redacción del tipo de infracción por identificación como auditor en un trabajo, distinto a la auditoría de cuentas, cuya realización no esté atribuida legalmente a un auditor.

Como podemos observar en el cuadro 1.21, que recoge una síntesis de las nuevas infracciones, la especial consideración contenida de la formación continuada (cuyo incumplimiento se eleva de leve a grave), la modificación de ciertas conductas constitutivas de infracción, la introducción como nueva infracción de la remisión de información al ROAC de forma incorrecta, así como la falta de comunicación de la inobservancia de los requisitos exigidos para el acceso al ROAC, cuando se siga ejerciendo la actividad y la modificación de la redacción del tipo de infracción por identificación como auditor de cuentas en un trabajo, distinto de la auditoría de cuentas, cuya realización no esté atribuida legalmente a un auditor de cuentas.

6.2.8 Sanciones e infracciones

En relación a las sanciones a las que dan lugar las infracciones se desarrollan en el artículo 17, en el que se detallan normas especiales para los casos en los que se audita una entidad de interés público y también las impuestas como consecuencia de las novedades introducidas en la LAC, como son las personas o entidades de la red del auditor, el socio no auditor y el auditor no socio que actúa en nombre de la sociedad de auditoría (véase cuadro 1.22).

La Directiva establece que las sanciones impuestas deben tener la oportuna difusión pública. Este aspecto ha sido de gran relevancia en nuestro país. La ley de 1988 obligaba a publicar las infracciones surgidas de los controles de calidad realizados por el ICAC. Este hecho fue muy controvertido, especialmente porque ponía de relieve la pérdida de reputación de los auditores, por lo que modificaciones legislativas posteriores llevaron a disminuir la información publicada, mencionando el tipo de infracción y la sanción impuestas (Humphrey *et al.*, 2003).

Cuadro 1.22 Sanciones previstas

TIPO DE INFRACCIÓN	SANCIÓN CORRESPONDIENTE AL AUDITOR DE CUENTAS INDIVIDUAL	SANCIÓN CORRESPONDIENTE A LA SOCIEDAD DE AUDITORÍA
Infracción muy grave	<p>a. Retirada de la autorización y baja definitiva en el ROAC.</p> <p>b. Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de dos años y un día a cinco años en el ROAC.</p> <p>c. Multa por importe de seis a nueve veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que se haya cometido la infracción, sin que pueda, en ningún caso, ser inferior a 18.001 euros, ni superior a 36.000 euros. Este máximo no será de aplicación en aquellos casos en que la infracción se refiera a un trabajo de auditoría de cuentas de una EIP.</p>	<p>a. Retirada de la autorización y baja definitiva en el ROAC.</p> <p>b. Multa por importe entre el 3 y el 6% de los honorarios facturados por la actividad de la auditoría en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción resultante pueda ser menos de 24.000 euros.</p> <p>Al socio auditor: los puntos a y b similares a los auditores individuales y una multa por un importe mínimo de 12.001 euros y máximo de 24.000 euros.</p>
Grave	<p>a. Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de hasta dos años en el ROAC.</p> <p>b. Multa por importe de dos a cinco veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que se haya cometido la infracción, sin que pudiera, en ningún caso, ser inferior a 6.001 euros, ni superior a 12.000 euros.</p>	<p>Multa por un importe hasta el 3% de los honorarios facturados por la actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que pueda ser inferior a 12.000 euros.</p> <p>Al socio auditor: el punto a similares a los auditores individuales y una multa por un importe mínimo de 3.000 euros y máximo de 12.000 euros.</p>

6.2.9 Los informes de auditoría y otros aspectos contemplados en la Ley

Un nuevo aspecto que regula la ley son las sociedades de auditoría y red de auditores. La estructura de las sociedades de auditoría se ve afectada con la LAC. Se modifican los requisitos a cumplir para constituir una sociedad de auditoría. De hecho se elimina la obligación de que la mayoría de los socios sean auditores de cuentas que posean la mayoría de capital social. Por lo tanto, únicamente se exigirá que la mayoría de los derechos de voto (no de capital social) y de los miembros del órgano de administración recaigan sobre sociedades de auditoría o personas físicas que cumplan con los requerimientos para estar autorizados como auditores de cuentas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

El artículo 10 señala que podrán firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad aquellas personas físicas que sin ser socios, sean designados por ella y estén habilitados para ejercer la auditoría.

La LAC introduce, siguiendo lo establecido en la VIII Directiva, el concepto de “red”

a la que pertenece el auditor o sociedad de auditoría.

El concepto red, basado en la unidad de decisión, y en la existencia de relaciones de control y de influencia significativa, se incluye en el artículo 8ter “Extensiones subjetivas de las causas de incompatibilidad”. Tal y como se define en este artículo, se entiende por red la estructura que:

- a. Tenga por objeto la cooperación y a la que pertenece un auditor o una sociedad de auditoría.
- b. Tenga claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparta propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia empresarial común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

Otro de los aspectos a destacar, por su importancia, son los cambios en los informes de auditoría de cuentas que afectan a algunos tipos de opinión y a la no emisión del informe. El artículo 2 ajusta el contenido mínimo del informe de auditoría al modelo de informe que adopte la UE. Se suprimen las menciones expresas en la opinión al cumplimiento del principio de uniformidad y a las circunstancias que afectan al principio de empresa en funcionamiento, que deberán incluirse solamente en determinadas situaciones y de acuerdo con la norma de informe que se adopte.

Conviene resaltar que en el artículo 2.2 se definen los motivos que justifican la no emisión del informe por parte del auditor o la renuncia a seguir con el contrato de auditoría. Dichos motivos, no contemplados anteriormente, son:

- a. Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia del auditor.
- b. Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a estos.

Se establece la vigencia de las Normas Técnicas de Auditoría en tanto que no se adopten las Normas Internacionales de Auditoría, e incluso, cuando sean adoptadas, en

aquellos aspectos o materias no reguladas expresamente por ellas.

Por último, pero no por ello menos importante, la nueva LAC hace referencia al auditor de las cuentas anuales consolidadas y a la responsabilidad que éste asume del informe de auditoría. Es de destacar lo contemplado en el artículo 4 en el que se señala la responsabilidad plena que tiene el auditor en relación con las cuentas anuales consolidadas. Es decir, el auditor que audite las cuentas anuales consolidadas asume la plena responsabilidad del informe de auditoría emitido, aunque las auditorías de las cuentas individuales las haya realizado otro auditor. Es decir, la responsabilidad no podrá delimitarse únicamente a las cuentas anuales auditadas.

Esta nueva responsabilidad supone que en el auditor deberá recabar la información necesaria incluso cuando las auditorías hayan sido llevadas a cabo por auditores de países de la UE o terceros. Este punto tiene una fuerte implicación para la profesión auditora ya que, desde nuestro punto de vista, favorece una mayor concentración del mercado de auditoría en manos de las cuatro grandes.

Europa ha estado preocupada por favorecer una mayor competencia en el mercado de servicios de la auditoría, sin embargo, soluciones como la propuesta hacen que previsiblemente el mercado de grupo de empresas se encuentre totalmente impenetrable para las firmas o auditores nacionales.

**CAPÍTULO 2: CONVERGENCIA INTERNACIONAL DE LAS
NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA**

1 PRESENTACIÓN DEL CAPÍTULO

La armonización de la auditoría en Europa camina hacia la implantación de las Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC en los Estados miembros. En este capítulo vamos a centrarnos en exponer el contenido de dichas normas subrayando la idea de que las mismas constituyen lo que podríamos denominar un *corpus normativo* ya que no pueden entenderse de manera individualizada sino como un todo.

El capítulo se centra, por tanto, en analizar las Normas Internacionales de Auditoría clarificadas, es decir aquellas normas resultantes del trabajo y las disposiciones recogidas en el *Clarity Project*. Concretamente se trata de 36 normas, 16 de las cuales han sufrido cambios respecto a las normas vigentes con anterioridad y sus requerimientos han sido revisados, mientras que 20 de ellas solamente han sido redactadas de nuevo de acuerdo con la nueva estructura propuesta para dichas normas.

Para que la exposición de las NIA sea clara hemos agrupado las 36 normas en seis grupos con la idea de recoger en cada uno de ellos conceptos y características comunes del proceso de auditoría de cuentas. A dichas normas debemos añadir la ISQC1 sobre el Control de Calidad, de manera que a lo largo de estas páginas podamos relacionarlas todas ellas con su vinculación al propio proceso de auditoría.

Quizás una de las cuestiones más importantes después de haber definido con precisión el contenido y la estructura de las NIA sea analizar la forma en la que van a ser introducidas en Europa. En este sentido, analizaremos las tendencias europeas hacia la adopción o adaptación de dichas normas a la vista de lo expuesto en el artículo 26 de la VIII Directiva, en el que se sugiere que sean los Estados miembros los que definan la forma en la que debe realizarse la incorporación de estas normas en cada Estado miembro.

No obstante, no podemos pasar por alto que las expectativas que con la publicación de la Directiva en 2006 se crearon no están siendo alcanzadas ya que, una vez finalizado el proceso de traducción, todo hacía suponer que sería el año 2011 el año en el que se aplicarían dichas normas en la auditoría de cuentas de empresas europeas. Sin embargo, los hechos y la publicación del Libro Verde de la Unión Europea, sobre las consecuencias de la

crisis financiera y sus conclusiones respecto al rol de la auditoría en Europa, por parte de la Comisión Europea, han ralentizado todo el proceso y aún está pendiente que se produzca la adaptación de dichas normas dentro del marco europeo.

A lo largo de este capítulo, y a la vista del proceso paralelo que está existiendo con la incorporación de las NIC/NIIF en Europa también añadiremos un epígrafe sobre la necesaria convergencia que debe existir entre las normas de la IFAC y las normas de auditoría estadounidenses. Dicha convergencia permitirá avanzar *de facto* en la deseada armonización internacional de la auditoría.

Acabaremos el capítulo planteando la situación en España. Las Normas Técnicas de Auditoría son nuestro referente en cuanto a normas de procedimiento y por lo tanto constituyen nuestro equivalente actual a las NIA. Desde la aprobación de la nueva LAC y con las últimas modificaciones que ha habido en materia de Normas Técnicas de Auditoría, se esperaba que la Unión Europea estableciese, de forma definitiva, la forma de aplicación de las NIA clarificadas en Europa, de forma parecida a como se hizo con las Normas Internacionales de Contabilidad. Sin embargo, dado que esto no se ha producido, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha procedido a iniciar un camino de modificación de las NTA para aproximarlas a las NIA.

Todo ello nos ha llevado a estructurar el capítulo en ocho epígrafes. Tras esta introducción, el segundo epígrafe plantea la estructura y clasificación de la NIA. En el tercer epígrafe se realiza un estudio del contenido de las NIA clarificadas. El cuarto presentará el proceso de auditoría y las referencias de las NIA en cada parte de éste. El quinto y sexto se destinará al estudio del proceso de convergencia internacional de las NIA. El séptimo se centrará en el análisis del contenido de las NTA. Para finalizar, en el último epígrafe se realizara una comparativa entre las NIA y las NTA.

2 LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

2.1 Estructura de las Normas Internacionales de Auditoría

La Normas Internacionales de Auditoría, emitidas por el IAASB y aprobadas por el *Public Interest Oversight Board* (PIOB), finalizaron su proceso de revisión y de modificación en noviembre de 2008. El conjunto normativo recogió treinta y seis Normas Internacionales de Auditoría y una Norma de Control de Calidad.

La finalización del *Clarity Project* ofreció una estructura similar a todas las normas internacionales. Dicha estructura, tal y como puede verse en el cuadro 2.1, está compuesta por cinco partes: Introducción, Objetivos, Definiciones, Requerimientos y Material de aplicación y otro material explicativo.

Cuadro 2.1 Estructura de las NIA y contenido

ESTRUCTURA DE LAS NIA: PARTES	CONTENIDO
Introducción	Alcance de la norma.
Objetivos	Objetivos que debe conseguir el auditor con la aplicación de los términos establecidos en la norma.
Definiciones	Significado de los términos o expresiones más relevantes utilizados en el contenido de la norma.
Requerimientos	Responsabilidades del auditor en relación al tema tratado en la NIA.
Material de aplicación y otro material explicativo	Explicación detallada del contenido de los requerimientos

Las partes en las que están estructuradas las normas clarificadas se caracterizan por estar interrelacionadas. Cada una de dichas partes contribuye a la consecución de los objetivos generales de cada NIA, formando un conglomerado inseparable de términos y procedimientos a seguir en cada norma que permitirá realizar una auditoría de cuentas conforme a la normativa internacional. Es importante resaltar, por tanto, que es necesario conocer todas y cada una de las partes de cada Norma Internacional de Auditoría. De hecho, la NIA 200 señala que “el auditor tendrá un entendimiento del texto completo de las NIA, incluyendo sus guías de aplicación y otros materiales explicativos, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente”.

Entrando en la estructura de las normas, la primera parte de cada Norma Internacional de Auditoría se denominada *Introducción* y está destinada a explicar el

alcance de la norma, es decir, proporciona el contexto relevante para la correcta comprensión de la NIA.

Tras la presentación de la norma, la segunda parte, denominada *Objetivos*, explica que objetivos debe perseguir el auditor con la aplicación de cada norma, es decir, los objetivos que se debe conseguir el auditor con la aplicación de los términos establecidos en la norma. En relación a esta segunda parte existe un aspecto importante a considerar, que está relacionado con la posibilidad de la no consecución de los objetivos establecidos en la norma. Así pues, si el auditor no pudiera conseguir, debido a cualquier circunstancia, los objetivos establecidos en una NIA, deberá comprobar si dicha circunstancia también afectan a la consecución de los objetivos de la NIA 200. Si los objetivos de ésta NIA se ven afectados, el auditor deberá expresar, en el informe de auditoría, una opinión modificada. Conviene resaltar que de todas las normas de auditoría, la NIA 200 *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing* (Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría), es la norma básica en la que se identifican los objetivos globales del auditor.

La tercera parte, se presenta bajo el nombre de *Definiciones*. En ella se explica el significado de los términos o expresiones más relevantes utilizadas en el resto de contenido de la norma y que son necesarios aclarar para su correcta comprensión.

Los *Requerimientos* constituyen la cuarta parte de la estructura de las NIA. En ella se establecen las responsabilidades del auditor en relación al tema tratado en la NIA. Así pues, los requerimientos deberán contribuir a la consecución de los objetivos establecidos en la segunda parte de la norma. La NIA 200 exige, con carácter general, el cumplimiento, por parte del auditor, de todos los requerimientos establecidos en las NIA, salvo que se produzcan dos de las siguientes situaciones en el desarrollo de la auditoría: a) que no sea posible la aplicación de los requerimientos, por no concurrir las condiciones a las que se condicione, o bien, b) que no puedan aplicarse la totalidad de las NIA. Adicionalmente, la NIA 200 también contempla la posibilidad de que el auditor se encuentre ante una situación en la cual los procedimientos exigidos en la norma no sean suficientes o adecuados para alcanzar los objetivos establecidos en la norma. En aquellos casos en los que los

procedimientos no sean suficientes, el auditor podrá aplicar algún procedimiento de auditoría adicional, si previamente determina la necesidad de aplicar dichos procedimientos. Respecto las situaciones en las que los procedimientos no sean adecuados, el auditor, de manera excepcional, podrá dejar de aplicar alguno de los procedimientos establecidos en la NIA y aplicar procedimientos de auditoría alternativos.

La quinta y última parte, *Material de aplicación y otro material explicativo*, proporciona una explicación detallada del contenido de los requerimientos, pudiendo considerarse la guía para la correcta aplicación práctica de la norma. En relación a esta parte la NIA 200 establece la necesidad, por parte del auditor, de conocer el texto completo de la NIA, incluyendo esta parte. La finalidad es poder conocer los objetivos de la NIA y de esa manera poder aplicar adecuadamente los requerimientos.

Como hemos podido comprobar de las cinco partes en las que se estructuran las NIA clarificadas, la segunda, cuarta y quinta parte; los objetivos, los requerimientos y el material de aplicación y otro material explicativo, pueden considerarse los pilares que sustentan la realización de una auditoría de conformidad con la normativa internacional de auditoría.

2.2 Clasificación de las Normas Internacionales de Auditoría clarificadas

El conjunto de las NIA clarificadas y la norma de control de calidad abordan distintos aspectos de la auditoría. En términos generales, dichas normas internacionales pueden agruparse en seis grupos, atendiendo al área a la que su contenido hace referencia, tal y como se muestra en el cuadro 2.2.

Cuadro 2.2 Áreas en las que se agrupan las NIA

Grupos de NIA
Principios Generales y Responsabilidades
Evaluación del Riesgo en Auditoría
Evidencia en Auditoría
Utilización del Trabajos de otros
Informes de Auditoría
Áreas Especializadas y Control de Calidad

Tal y como puede observarse en el cuadro 2.2, el primer grupo comprende normas relacionadas con “Principios Generales y Responsabilidades” y está formado por ocho NIA, tal y como puede observarse en el cuadro 2.3. Concretamente se recogen las NIA 200, 210, 220, 230, 240, 250, 260 y 265. Tras el proceso de clarificación dos de las normas de este grupo han sido revisadas y re-redactadas¹¹, cinco de ellas solamente han sido re-redactadas y se incluye una nueva norma.

Cuadro 2.3 NIA relacionadas con Principios Generales y Responsabilidades

<p><i>ISA 200, Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing</i></p> <p><i>ISA 210, Agreeing the Terms of Audit Engagements</i></p> <p><i>ISA 220, Quality Control for an Audit of Financial Statements</i></p> <p><i>ISA 230, Audit Documentation</i></p> <p><i>ISA 240, The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements</i></p> <p><i>ISA 250, Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements</i></p> <p><i>ISA 260, Communication with Those Charged with Governance</i></p> <p><i>ISA 265, Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management</i></p>
--

El segundo grupo de las NIA recogidas en el cuadro 2.2 se refieren a la “Evaluación del Riesgo en Auditoría” y está formado por seis normas, de las cuales, tras el *Clarity Project*, tres han sido revisadas y re-redactadas y el resto ha sido re-redactadas. Las NIA correspondientes, mostradas en el cuadro 2.4, son 300, 315, 320, 330, 402 y 450.

Cuadro 2.4 NIA de Evaluación del Riesgo en Auditoría

<p><i>ISA 300, Planning an Audit of Financial Statements</i></p> <p><i>ISA 315, Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment</i></p> <p><i>ISA 320, Materiality in Planning and Performing an Audit</i></p> <p><i>ISA 330, The Auditor's Responses to Assessed Risks</i></p> <p><i>ISA 402, Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization</i></p> <p><i>ISA 450, Evaluation of Misstatements Identified during the Audit</i></p>

En relación al tercer grupo de Normas Internacionales de Auditoría vinculadas a la “Evidencia en Auditoría”, se incluyen once normas. Tras el Proyecto Claridad, cuatro han sido revisadas y redactadas de nuevo y el resto sólo han sido sometidas a nuevas redacciones. Dichas normas son las normas 500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580, recogidas en el cuadro 2.5.

¹¹ Hemos traducido “*redrafted*”, término empleado por la IFAC, por re-redactadas, queriendo expresar con ello que se ha variado la redacción de la NIA para adaptarla al nuevo formato de estructura del *Clarity Project*, pero sin llevar aparejado una revisión de sus contenidos.

Cuadro 2.5 NIA de Evidencia en Auditoría

ISA 500, Audit Evidence
ISA 501, Audit Evidence-Specific Considerations for Selected Items
ISA 505, External Confirmations
ISA 510, Initial Audit Engagements-Opening Balances
ISA 520, Analytical Procedures
ISA 530, Audit Sampling
ISA 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures
ISA 550, Related Parties
ISA 560, Subsequent Events
ISA 570, Going Concern
ISA 580, Written Representations

El cuarto grupo de normas está vinculado a la “Utilización del Trabajo Realizado por Otros” y está formado por tres normas, la NIA 600, 610 y 620. Tras el proyecto de clarificación, dos de ellas revisadas y redactadas y una solamente redactada. Sirva el cuadro 2.6 para mostrar la denominación en cada una de estas NIA.

Cuadro 2.6 NIA de Utilización del Trabajo de otros

ISA 600, Special Considerations-Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)
ISA 610, Using the Work of Internal Auditors
ISA 620, Using the Work of an Auditor's Expert

El quinto grupo de normas internacionales recogidas en el cuadro 2.2 se refiere a normas vinculadas con los “Informes de Auditoría” y contiene cinco normas. De ellas, tres han sido redactadas de nuevo en el *Clarity Project* y dos normas han sido revisadas y redactadas. El detalle de las normas, expuesto en el cuadro 2.7, corresponde a las NIA 700, 705, 706, 710 y 720.

Cuadro 2.7 NIA de Informes de Auditoría

ISA 700, Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements
ISA 705, Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report
ISA 706, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report
ISA 710, Comparative Information-Corresponding Figures and Comparative Financial Statements
ISA 720, The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements

El último grupo de normas se refieren a “Áreas Especializadas” y está formado por tres normas, todas ellas revisadas y redactadas, en el *Clarity Project*. Dichas NIA son la 800, 805 y 810, tal y como se muestra en el cuadro 2.8.

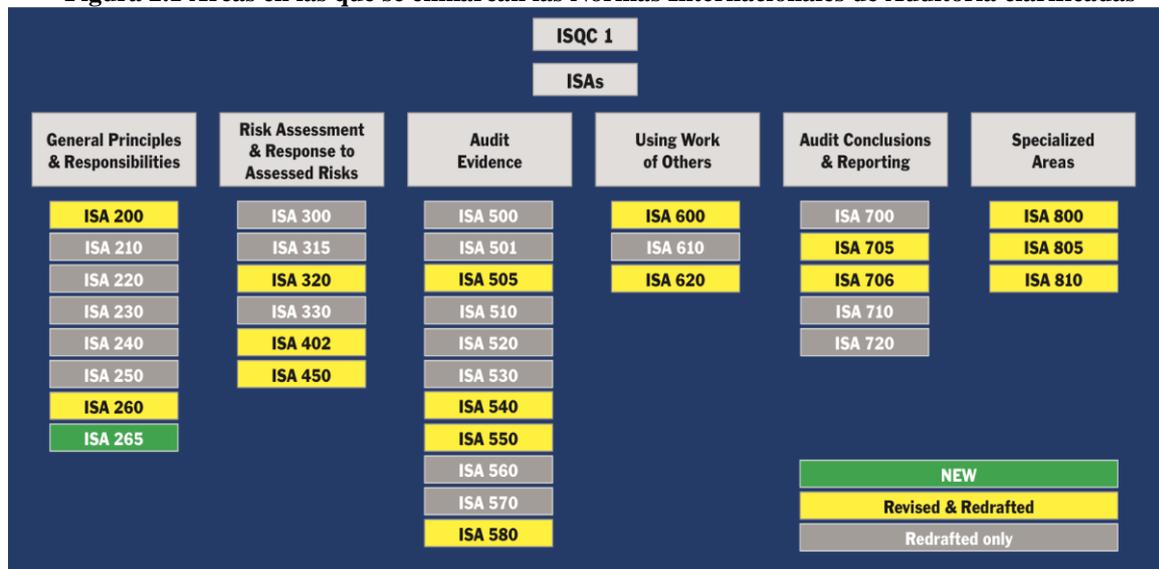
Cuadro 2.8 NIA de Áreas especiales

ISA 800, <i>Special Considerations-Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks</i>
ISA 805, <i>Special Considerations-Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement</i>
ISA 810, <i>Engagements to Report on Summary Financial Statements</i>

Respecto a la ISQC1 *Quality Controls for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements*, la norma de control de calidad, no se incluye en ninguno de los seis grupos en los que se dividen las distintas áreas de temática que tratan las NIA. El motivo por el que no se incluye esta norma en ninguno de los grupos es el propio tema que regula dicha norma, que es el control de calidad para las empresas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, y la garantía de otros compromisos y servicios.

La figura 2.1 detalla con mayor detalle visual lo contenido en los cuadros del 2.3 al 2.8, resaltando aquellas NIA revisadas y/o re-redactadas tras el *Clarity Project*.

Figura 2.1 Áreas en las que se enmarcan las Normas Internacionales de Auditoría clarificadas



Fuente: IAASB, Implementation of the clarified International Standards on Auditing (ISAs)

3 ESTUDIO DEL CONTENIDO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

Basándonos en la agrupación por áreas temáticas realizadas en el epígrafe anterior hemos dividido este epígrafe en los seis apartados expuestos en el cuadro 2.2. Respecto a la norma ISQC1 se ha incluido en el último grupo denominado “Áreas Especializadas”, debido a que esta norma carece de grupo específico por la temática que desarrolla, tal y como hemos comentado.

3.1 Normas Internacionales de Auditoría vinculadas a principios generales y responsabilidades

Este grupo está compuesto por ocho NIA, tal y como aparece en el cuadro 2.2. Todas ellas se ocupan de los principios y responsabilidades globales del auditor en relación a la auditoría de estados financieros.

La primera norma es la NIA 200 “Objetivos globales del auditor y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría”. Esta norma puede considerarse como norma marco, pues se ocupa de las responsabilidades generales del auditor independiente al realizar una auditoría de los estados financieros de acuerdo con las NIA. Establece los objetivos del auditor independiente y explica la naturaleza y el alcance de una auditoría diseñada con el objetivo de permitir que el auditor alcance esos objetivos (Párr. A1, NIA 200).

En relación al objetivo de la auditoría de los estados financieros, esta norma establece que el objetivo de la auditoría es permitir al auditor expresar una opinión respecto de si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con un marco normativo de información financiera. Así pues, el fin último de la auditoría es la emisión de un informe, por parte del auditor, que permitirá mejorar la confianza en la información suministrada en los estados financieros a los usuarios de éstos (Párr. A3, NIA 200).

Los estados financieros sujetos a la auditoría son los de la entidad auditada. La administración es responsable de su elaboración y los encargados de gobierno de la supervisión. Así, la realización de una auditoría no releva de sus responsabilidades a los responsables de la elaboración y supervisión de los estados financieros. El auditor emitirá una opinión sobre los estados financieros en su conjunto. Esta opinión estará basada en una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de errores significativos, ya sean por fraude o error. Esta seguridad razonable la obtendrá el auditor a partir de una evidencia suficiente y adecuada que permita reducir el riesgo de auditoría. Sin embargo, debido a la existencia de limitaciones en la realización de una auditoría, la opinión del auditor será persuasiva y no concluyente (Párr. A4-A11, NIA 200).

Una de las cuestiones contempladas en esta norma y de gran repercusión en el trabajo del auditor es la detección de errores que no sean relevantes para los estados financieros en su conjunto. El concepto de materialidad será aplicado por el auditor tanto en la planificación como en la realización de la auditoría. Los errores y omisiones de información revelada en los estados financieros se consideraran importantes si éstas pueden influir en las decisiones económicas de los usuarios (Párr. A5-A8, NIA 200).

Así pues, los objetivos globales del auditor quedan establecidos en esta norma y son los siguientes:

- a) La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, debido a fraude o a error, basándose en el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.
- b) La obtención de evidencia de auditoría adecuada y suficiente sobre si existen incorrecciones materiales, mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados.
- c) La formación de una opinión sobre los estados financieros basada en las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida (Párr. 11, NIA 200).

La NIA 210 “Acuerdos de los términos de encargo de auditoría” es la segunda norma del área. Esta norma se ocupa de aquellos aspectos de la aceptación del trabajo de auditoría que están bajo el control del auditor. Así, es responsabilidad del auditor acordar

los términos del contrato de auditoría con el cliente, tanto para la primera auditoría como cuando se produzca una renovación del contrato. El objetivo del auditor es aceptar o continuar con el trabajo de auditoría sólo si la base sobre la cual va a realizarse dicho trabajo ha sido acordado a través del establecimiento de condiciones previas para una auditoría; y la confirmación de que existe un entendimiento común entre el auditor y el cliente de los términos del contrato de auditoría (Párr. A1-A3, NIA 210).

El control de calidad para las auditorías de los estados financieros viene regulada por la NIA 220 “Control de calidad para las auditorías de estados financieros” y la norma ISQC1 “Norma Internacional de Control de Calidad”. Ambas normas están relacionadas, pues la NIA 220 establece la responsabilidad del auditor de implementar las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría y la ISQC1 establece las políticas y los procedimientos de control de calidad que ha de establecer la firma de auditoría. La diferencia entre ambas normas es que la ISQC1 se centra en los procedimientos del sistema de control de calidad de las firmas de auditoría y la NIA 220 en la concreción de estos procedimientos en la realización de la auditoría (Párr. A1-A2, NIA 220).

La responsabilidad del auditor, según se establece en la NIA 220, es implantar las políticas y procedimientos de control de calidad de las firmas de auditoría con el fin de proporcionar una seguridad razonable de que la auditoría cumple con las normas de auditoría y otros requerimientos normativos y que los informes emitidos sean adecuados. Así, el auditor es responsable de verificar el cumplimiento de los requisitos de ética aplicables a todos los miembros del equipo y valorará todas las cuestiones relacionadas con el encargo de auditoría, aceptación, continuidad, asignación del equipo de encargo, y realización del trabajo de auditoría. El objetivo del auditor es poner en práctica los procedimientos de control de calidad que proporcionen una seguridad razonable de que la auditoría cumple con las normas profesionales y legales aplicables y los requisitos reglamentarios; y del mismo modo, se pretende que el informe de auditoría emitido sea el apropiado en dichas circunstancias (Párr. A3-A6, NIA 220).

La NIA 230 “Documentación de la auditoría” establece que es responsabilidad del auditor el preparar la documentación sobre la que se sustentará el trabajo y el informe de

auditoría. Esta documentación servirá al equipo de trabajo y a todos sus miembros a planificar y realizar la auditoría, a dirigir y supervisar el trabajo realizado y cumplir con las responsabilidades de acuerdo con la NIA 220, a rendir cuentas de su trabajo, mantener un registro de aquellos temas importantes para futuras auditorías, y realizar el control de calidad e inspección de acuerdo con la norma ISQC1. Para ello, el auditor deberá preparar la documentación con la finalidad de disponer de un registro suficiente y adecuado sobre el que sustentará su informe y la evidencia de que la auditoría ha sido planificada y realizada de conformidad con las NIA y la normativa legal (Párr. A3-A5, NIA 230).

Una de las NIA más relevante dentro del área de principios y responsabilidades globales es la NIA 240 “Responsabilidades del auditor con respecto al fraude, en la auditoría de estados financieros”. Esta norma destaca dentro de esta área por el tema que regula, las responsabilidades del auditor respecto al fraude, y por los anexos que contiene. Éstos pueden considerarse como una guía extensa y muy útil realizada desde la práctica auditora. En ella se detalla, de manera exhaustiva, ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude, factores de riesgo de fraude y procedimientos de auditoría de respuesta al riesgo de fraude identificado (Párr. A1-A-8).

Descendiendo al detalle, esta NIA establece que los objetivos de la auditoría en relación con el fraude son: identificar y evaluar los riesgos de errores significativos en los estados financieros como resultado de fraude, obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoría respecto a la evaluación de errores y riesgos debido al fraude y responder de manera adecuada a los posibles fraudes detectados durante la realización de la auditoría (Párr. A10, NIA 240).

El fraude queda definido en esta norma como un acto intencionado realizado por una o más personas de la entidad o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal. Las características de fraude son la consecuencia de acciones que resultan de tergiversar de manera intencionada los estados financieros, causando errores relevantes en la información financiera y convirtiendo ésta en fraudulenta, con el fin de malversar activos. Los requerimientos de esta NIA han sido diseñados para ayudar al auditor en la identificación y evaluación de los riesgos de error debidos al fraude y en el diseño de procedimientos para detectar tales errores (Párr. A11,

NIA 240). Además esta norma se complementa con la NIA 315 “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno” y la NIA 330 “Respuesta del auditor a los riesgos valorados”.

La NIA 250 “Consideración de la normativa en la auditoría de estados financieros” se ocupa de la responsabilidad del auditor de considerar las leyes y reglamentos a los que está sujeta una entidad, por constituir el marco legal y regulatorio, y que tiene efectos directos sobre los estados financieros. Así, el objetivo de la auditoría es obtener evidencia suficiente y adecuada sobre el cumplimiento de las disposiciones generales de las leyes y reglamentos que tienen un efecto directo sobre los estados financieros, llevar a cabo los procedimientos de auditoría adecuados para identificar los incumplimientos de estas disposiciones generales; y poder dar respuesta a los incumplimientos detectados durante la auditoría (Párr. A1-A10, NIA, 250).

En relación a las responsabilidades del auditor de comunicarse con la entidad auditada con el fin de informarle sobre asuntos específicos sobre el desarrollo de la auditoría de estados financieros o de la existencia de deficiencias significativas en el control interno, nos encontramos con dos normas que se ocupan de este tema: la NIA 260 “Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad” y la NIA 265 “Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables de gobierno y a la dirección de la entidad”.

La NIA 260 proporciona el marco general de las responsabilidades del auditor de comunicarse con la administración o los encargados de gobierno corporativo. La norma establece como objetivos de la auditoría el comunicar a los responsables de la entidad auditada de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros, una descripción general del alcance y el calendario previsto de la auditoría; obtener información relevante, para la auditoría, de los encargados de la gestión de la entidad; proporcionar información de las observaciones oportunas derivadas de la auditoría que sean significativas y relevantes para sus responsabilidades de supervisión en el proceso

de elaboración de la información financiera; y promover una comunicación efectiva entre el auditor y los encargados de gobierno¹² (Párr. A1-A9, NIA 260).

La NIA 265 se ocupa de la responsabilidad del auditor de comunicar adecuadamente a los encargados de gobierno, de las deficiencias de control interno que ha detectado en el desarrollo de la auditoría de los estados financieros, y que según su juicio profesional son suficientemente importantes para merecer su atención (Párr. A1-A5, NIA 265).

3.2 Normas Internacionales de Auditoría relacionadas con la evaluación del riesgo

La segunda área en la que se agrupan las NIA clarificadas y que hemos expuesto en el cuadro 2.4 está compuesta por seis normas. Todas ellas establecen requerimientos relacionados con la planificación de la auditoría de estados financieros, los riesgos de incorrecciones materiales y respuestas a los riesgos valorados.

En relación a la planificación de la auditoría, son dos normas las que establecen responsabilidades del auditor en la planificación de la auditoría de estado financieros, la NIA 300 “Planificación de la auditoría de estados financieros” y la NIA 320 “Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría”.

Aunque ambas normas establecen responsabilidades del auditor en el proceso de planificación de una auditoría de estados financieros, la diferencia radica en que la NIA 300 establece como objetivo que es responsabilidad del auditor planificar la auditoría de manera que ésta se realice de forma eficaz (Párr. A4, NIA 300); mientras que la NIA 320 establece como objetivo que el auditor debe aplicar el concepto materialidad adecuada en la planificación y realización de la auditoría (Párr. A8, NIA 320).

La NIA 300 se ocupa de la responsabilidad del auditor de planificar una auditoría de estados financieros en el contexto de auditorías recurrentes. Así, la planificación de la auditoría implica el establecimiento de una estrategia global de auditoría, por parte del

¹² Encargados del gobierno son la persona(s) u organización(es) responsables de supervisar la dirección estratégica de la entidad y las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas y las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad (Párr. A10, NIA 260).

auditor, en la que influye el plan de auditoría. Además, una planificación adecuada beneficiará al auditor en el desarrollo de la auditoría en relación a aspectos como: dedicar la debida atención a las áreas más importantes de la auditoría; identificar y resolver posibles problemas; organizar y gestionar adecuadamente la auditoría; seleccionar a los miembros del equipo de trabajo considerando la capacidad y competencia de cada uno de ellos para solucionar los riesgos previstos; asignar de manera adecuada el trabajo a cada uno de los miembros del equipo; facilita la dirección y supervisión de los miembros del equipo; y coordinar los trabajos realizados por el equipo y personal externo (Párr. A1-A3, NIA 330).

La NIA 320 relaciona la materialidad o importancia relativa con la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros. Establece que la determinación de la cifra de importancia relativa es una cuestión de juicio del auditor que se ve afectada por la percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros. El auditor, tomando como premisa esta circunstancia, debe determinar los parámetros y referencias adecuados a cada trabajo de auditoría para determinar la cifra de importancia relativa (Párr. A2-A6, NIA 320).

En relación a los riesgos de errores materiales en los estados financieros, son varias normas las que tratan este tema. En primer lugar, la NIA 315 “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno”¹³. Esta norma establece que es responsabilidad del auditor identificar y evaluar los riesgos de errores materiales en los estados financieros, a través del entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de dicha entidad (Párr. A1, NIA 315). El objetivo del auditor será identificar y evaluar los riesgos de errores materiales, ya sean por fraude o error, consolidando de esta manera las bases para el diseño e implementación de respuestas a los riesgos evaluados frente a representaciones erróneas (Párr. A3, NIA 315).

Otra de las normas que hace referencia al riesgo es la NIA 330 “Respuestas del auditor a los riesgos valorados”. Esta norma se ocupa de la responsabilidad del auditor de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de errores materiales identificados y evaluados por éste. Así el objetivo del auditor es obtener evidencia suficiente y adecuada

¹³ La NIA 315 se complementa con la NIA 240.

respecto a los riesgos evaluados sobre errores materiales en los estados financieros, con el fin de diseñar e implementar respuestas apropiadas a estos riesgos (Párr. A1-A3, NIA 330).

La NIA 402 “Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios”, también hace referencia a los riesgos, pero en este caso a los riesgos de errores materiales en la información financiera que hayan sido producidos por servicios externos contratados por la sociedad auditada para la realización de una tarea específica o por la sustitución de unidades enteras de una entidad de gestión. Así el auditor deberá identificar si dichos servicios externos son relevantes para la auditoría, por formar parte, o ser relevantes, del sistema de información financiera de la entidad auditada. Una vez identificados los servicios externos e identificada su relevancia debe estimar si éstos han podido ocasionar errores materiales en la información financiera y evaluar el posible riesgo asociado a tales errores. Tras la identificación y evaluación, y sólo en el caso de que los servicios externos sean relevantes para la auditoría, debe diseñar e implementar procedimientos de auditoría que den respuesta a dichos riesgos (Párr. A1-A7, NIA 402).

La última norma comprendida en este epígrafe es la NIA 450 “Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de una auditoría”. Esta norma se ocupa de cómo deben tratarse las incorrecciones detectadas durante la auditoría. Cuando se detecta una incorrección que previamente no se había contemplado en el programa de auditoría y en el plan global, el auditor debe evaluar si dicha incorrección al añadirse a las previamente detectadas se convierte en material y con las ya existentes se aproxima a la cifra de importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320, en cuyo caso se debe revisar el plan global y el programa de auditoría. No obstante, siempre que se identifique una incorrección durante la realización de una auditoría, con independencia de su grado de materialidad, debe procederse a la revisión del programa de auditoría y del plan global (Párr. A1, NIA 450). Así, el objetivo del auditor es evaluar el efecto de los errores identificados en la auditoría, y, en su caso, el efecto de errores no corregidos, sobre los estados financieros (Párr. A3, NIA 450).

3.3 Normas Internacionales de Auditoría relacionadas con la evidencia en auditoría

La tercera área en las que se agrupan las NIA está formada por once normas, todas ellas relacionadas con la evidencia de auditoría y que se encuentran recogidas en el cuadro 2.5.

La primera de ellas es la NIA 500 “Evidencia de auditoría”, que explica lo que constituye la evidencia en una auditoría de estados financieros y establece como responsabilidad del auditor diseñar e implementar procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada con la finalidad de obtener conclusiones razonables sobre las que sustentar su opinión (Párr. A1-A4, NIA 500).

Por su parte, la NIA 501 “Evidencia de auditoría consideraciones específicas para determinadas áreas” establece como objetivo del auditor obtener evidencia suficiente y adecuada en relación a las áreas de existencias e inventarios, litigios y reclamaciones que involucren a la entidad auditada, y presentación y revelación de información segmentada de acuerdo con el marco de referencia de información financiera (Párr. A3, NIA 501).

En relación a la utilización de procedimientos externos para obtener evidencia adecuada y suficiente, la NIA 505 “Confirmaciones externas” establece que dependiendo de las circunstancias de la auditoría, la evidencia obtenida por confirmaciones externas puede ser más fiable que la generada internamente por la entidad auditada. Así, el objetivo del auditor al utilizar procedimientos de confirmaciones externas, es diseñar y llevar a cabo dichos procedimientos para obtener evidencia de auditoría relevante y pruebas fiables (Párr. A2-A5, NIA 505).

Otra de las NIA del área de evidencia es la NIA 510 “Encargos iniciales de auditoría. Saldos de apertura”. Esta norma se ocupa de las responsabilidades del auditor en relación a los saldos de apertura de un trabajo inicial de auditoría. El objetivo del auditor respecto a los saldos de apertura es obtener evidencia suficiente y adecuada en relación a si los saldos iniciales contienen errores materiales que afecten a los estados financieros del periodo a auditar, y si los posibles cambios realizados en política contable son aceptados según el marco de información financiera aplicable y están debidamente registrados e informados de conformidad con dicho marco (Párr. A1-A3, NIA 510).

Las pruebas sustantivas son tratadas en la NIA 520 “Procedimientos analíticos”. Esta norma reconoce que es responsabilidad del auditor la utilización de los procedimientos analíticos necesarios para que se forme una opinión sobre los estados financieros. Establece como objetivo de la auditoría el obtener evidencia relevante y fiable cuando se utilizan dichos procedimientos, y diseñar y aplicar dichos procedimientos, que serán el fundamento del auditor en su conclusión global sobre los estados financieros (Párr. A1-A3, NIA 520).

La NIA 530 “Muestreo de auditoría” debe aplicarse en aquellos casos en los que el auditor haya decidido utilizar un muestreo, bien estadístico o no estadístico, en la realización de las pruebas de control y de detalle, y la evaluación de los resultados de la muestra (Párr. A1, NIA 530). Cuando se utiliza el muestreo de auditoría, el objetivo del auditor es proporcionar una base razonable para poder extraer conclusiones sobre la población de la que se ha seleccionado la muestra (Párr. A4, NIA 530).

Una de las NIA revisadas en profundidad es la 540 “Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar”. Esta norma se ocupa de la responsabilidad del auditor en relación a las estimaciones contables, incluyendo las de valor razonable, así como la información incluida en la memoria de la naturaleza de las estimaciones contables. Así pues, es responsabilidad del auditor la obtención de evidencia suficiente y adecuada con respecto las estimaciones contables, incluyendo las de valor razonable, así como si se han incluido todos los desgloses e información en la memoria, de acuerdo con el marco normativo aplicable a la entidad (Párr. A6, ISA 540).

La NIA 550 “Partes vinculadas” se ocupa de la responsabilidad del auditor en relación a la información que figura en los estados financieros de las transacciones entre partes vinculadas. Así se establece como objetivo de la auditoría, con independencia de el marco normativo de la información financiera, establecer los requisitos con las partes vinculadas para obtener una comprensión suficiente de las relaciones y transacciones con el fin de ser capaz de reconocer los factores de riesgo de fraude, si existieran, procedentes de las transacciones entre las partes vinculadas y evaluar los riesgos de errores importantes debido al fraude; y obtener evidencia adecuada, de los estados financieros, para lograr una presentación razonable o no inducir a error. Además, obtener evidencia suficiente y

adecuada sobre si las transacciones entre las partes vinculadas han sido debidamente identificadas y contabilizadas en los estados financieros de acuerdo con el marco regulador (Párr. A9, NIA 550).

La NIA relacionada con la responsabilidad del auditor en relación con los acontecimientos posteriores en una auditoría de estados financieros es la 560 “Hechos posteriores”. Éstos pueden ser de dos tipos: los que proporcionan evidencia de las condiciones que existían en la fecha de los estados financieros; o bien, los que ofrecen evidencia de condiciones surgidas después de la fecha de los estados financieros (Párr. A2, NIA 560). En esta norma se establece que los objetivos de la auditoría son obtener evidencia suficiente y adecuada sobre los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha de emisión del informe de auditoría y si requieren de ajustes o están debidamente reflejados en los estados financieros de acuerdo con el marco normativo de la información financiera. Además dicha evidencia deberá responder de manera adecuada a los hechos que después de la fecha de emisión del informe del auditor, han sido conocidos por éste y pueden haber causado que el auditor modifique el informe de auditoría (Párr. A4, NIA 560).

La NIA 570 “Empresa en funcionamiento” se refiere a las responsabilidades del auditor en relación a la gestión continuada, de la entidad auditada, en la preparación de los estados financieros auditados. Así pues, se establece como objetivo que es responsabilidad del auditor evaluar la capacidad de gestión de la entidad para continuar en funcionamiento (Párr. A12, NIA 570).

Las “Manifestaciones escritas” vienen reguladas en la NIA 580. Esta norma hace referencia a la responsabilidad del auditor para obtener representaciones escritas de la administración, que serán la evidencia a utilizar por el auditor en la auditoría de estados financieros y en la que estará basada su opinión. Dichas representaciones son la información que requiere el auditor en relación a los estados financieros de la entidad a auditar (Párr. A3, NIA 580). Éstas proporcionarán evidencia necesaria, pero el hecho de que la administración haya proporcionado representaciones escritas fiable no afecta a la naturaleza o extensión de otro tipo de evidencia de auditoría (Párr. A4, NIA 580). Los objetivos de la auditoría son obtener representaciones escritas de la administración que

corrobores que han cumplido con su responsabilidad en la preparación de los estados financieros proporcionados al auditor, y apoyarse en otras evidencias de auditoría si son requeridas en otras NIA o el auditor considera necesarias (Párr. A6, NIA 580).

3.4 Normas Internacionales de Auditoría relacionadas con la utilización del trabajo realizado por otros

En este grupo de normas se regula la utilización de trabajos realizados por otras personas o entidades, bien sea por especialistas de estados financieros de grupo, auditores internos o expertos en una determinada área de la entidad a auditar.

Las NIA que integran esta área aparecen recogidas en el cuadro 2.6 y lo integran tres normas. La NIA 600 hace referencia a las “Consideraciones especiales de auditorías de estados financieros del grupo (incluido el trabajo de auditores de un componente)”. Esta norma es aplicable a las auditorías de grupo, incluyendo el trabajo de auditores de un componente. Este puede ser requerido por ley, reglamento u otra razón, para expresar una opinión sobre los estados financieros de un componente (Párr. A3, NIA 600). Los objetivos de la auditoría son determinar si se debe actuar como auditor de los estados financieros del grupo. En el caso de actuar como tales, deberán comunicarse con los auditores de los componentes sobre el alcance, el calendario de trabajo, así como de los resultados. Además deberá obtener evidencia suficiente y adecuada respecto de la información financiera de los componentes y el proceso de consolidación para expresar una opinión sobre si los estados financieros del grupo están preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con las normas de información financiera aplicable (Párr. A8, NIA 600).

La segunda norma incluida en este grupo es la NIA 610 “Uso del trabajo de auditores internos”. Esta norma se refiere a la responsabilidad del auditor externo sobre la labor de los auditores internos cuando el auditor externo ha determinado, de acuerdo con NIA 315, que la función de auditoría interna es probable que sea relevante para la auditoría (Párr. A1, NIA 610). En estos casos los objetivos del auditor externo son determinar si ha de usar los trabajos específicos de los auditores internos, y en que medida. También se aborda si se utiliza el trabajo específico de los auditores internos, tiene que determinar si dicho trabajo es adecuado para los fines de la auditoría externa (Párr. A6, NIA 610).

La tercera y última norma que se integra en este grupo es la NIA 620 “Utilización del trabajo de un experto del auditor”. Esta norma se refiere a las responsabilidades del auditor en relación con el trabajo realizado por una persona u organización en un campo de experiencia que no sea contabilidad o auditoría, y siempre que este trabajo se utilice para ayudar al auditor a obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Los objetivos del auditor serán determinar si se debe utilizar el trabajo de un experto auditor, y en caso de utilizarlo determinar si dicho trabajo es adecuado para los propósitos del auditor.

3.5 Normas Internacionales de Auditoría relacionadas con conclusiones e informes de auditoría

Las NIA que forman este grupo están relacionadas con las conclusiones y el informe de auditoría. Dicho grupo, recogido en el cuadro 2.7, está integrado por cuatro normas.

La NIA 700 “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”, hace referencia a la responsabilidad del auditor al emitir un dictamen sobre la opinión de los estados financieros. También se ocupa de la forma y contenido del informe emitido por el auditor como resultado de una auditoría de estados financieros (Párr. A1, NIA 700). Los objetivos de la auditoría son formar una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia obtenida, y expresar con claridad dicha opinión por escrito (Párr. A6, NIA 700).

La NIA 705 “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente” es la segunda de las normas en este grupo. En ella se establece que es responsabilidad del auditor emitir el informe de auditoría de conformidad con la NIA 700. Pero en aquellos casos en los que sea necesario, el auditor podrá emitir una opinión modificada y ésta podrá ser de tres tipos: opinión con salvedades, desfavorable o abstenerse de emitir una opinión (Párr. A1-A2, NIA 705). El objetivo del auditor es expresar una opinión modificada sobre los estados financieros en los siguientes casos: (a) El auditor concluye, basado en la evidencia obtenida, que los estados financieros en su conjunto no están libres de errores significativos, o (b) El auditor no puede obtener evidencia suficiente y adecuada de auditoría para la conclusión de que los estados financieros en su conjunto están libres de errores significativos (Párr. A4, NIA 705).

La tercera norma de este grupo es la NIA 706 “Párrafos de énfasis y párrafos de otros asuntos en el informe del auditor independiente”. Esta norma trata acerca de la comunicación adicional en el informe del auditor, cuando éste considere necesario informar a los usuarios de un tema que figura en los estados financieros, y cuya importancia es fundamental para que los usuarios puedan entender los estados financieros; o bien, un tema adicional que figura en los estados financieros, que sea importante para que los usuarios puedan entender la auditoría, las responsabilidades del auditor o el dictamen del auditor (Párr. A1, NIA 706). Así pues, el objetivo del auditor, que se ha formado una opinión sobre los estados financieros, es llamar la atención de los usuarios, cuando a su juicio sea necesario hacerlo, a través de una clara comunicación adicional en el dictamen del auditor, hacia:

- a) Un asunto que, aunque esté presentado o revelado de manera apropiada en los estados financieros, tiene tal importancia que es fundamental para que los usuarios entiendan los estados financieros; o
- b) Según proceda, cualquier otro asunto que sea importante para que los usuarios puedan entender la auditoría, las responsabilidades del auditor o el dictamen del auditor (Párr. A4, NIA 706).

Otra de las normas que forman parte de este grupo es la NIA 710 “Información comparativa - Cifras correspondientes y estados financieros comparativos”. Esta norma trata acerca de las responsabilidades del auditor respecto a la información comparativa en una auditoría de estados financieros. Cuando los estados financieros del periodo precedente han sido auditados por otro auditor o no fueron auditados, los requisitos y lineamientos de la NIA 510 referentes a los balances iniciales también son aplicables (Párr. A1, NIA 710). Los objetivos del auditor son obtener evidencia suficiente y adecuada sobre si la información comparativa incluida en los estados financieros ha sido presentada, respecto a todo lo importante, de acuerdo con los requisitos para información comparativa en el marco de referencia de información financiera aplicable, y dictaminar de acuerdo con las responsabilidades del informe del auditor (Párr. A5, NIA 710).

La NIA 720 “Responsabilidades del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados” es la última norma de este grupo. En ella se establece que en ausencia de cualquier requisito aparte en las

circunstancias particulares del trabajo, la opinión del auditor no cubre otra información y el auditor no tiene responsabilidad específica de determinar que otra información está presentada en forma apropiada. Sin embargo, el auditor considera la otra información, ya que la credibilidad de los estados financieros auditados puede debilitarse por inconsistencias de importancia relativa que puedan existir entre los estados financieros auditados y otra información (Párr. A1, NIA 720). Por ello, el objetivo del auditor es responder apropiadamente cuando los documentos que contienen los estados financieros auditados y el dictamen correspondiente del auditor incluyen otra información que puede dañar la credibilidad de esos estados financieros y del dictamen del auditor (Párr. A4, NIA 720).

3.6 Normas Internacionales de Auditoría relacionadas con áreas especiales y el control de calidad

El último grupo de normas, no por ello menos importante es el que trata las áreas especiales y la calidad. Este grupo está formado por cuatro normas, tal y como aparece recogido en el cuadro 2.8.

La primera es la NIA 800 “Consideraciones especiales de auditoría de estados financieros preparados de acuerdo con los marcos especiales”. Esta norma se refiere a las consideraciones especiales en la aplicación de las NIA, de la serie 100 a 700, en una auditoría de estados financieros preparados de acuerdo a un marco especial (Párr. A1, NIA 800). Se establece que en estos casos el objetivo del auditor es aplicar las NIA para responder debidamente a las consideraciones especiales que son importantes para la aceptación de la participación, la planificación y ejecución de ese compromiso, y la formación de una opinión e informar sobre los estados financieros (Párr. A5, NIA 800).

La NIA 805 “Consideraciones especiales auditorías de los estados financieros individuales y elementos específicos, cuentas o partidas específicas de un estado financieros”. Esta NIA se refiere a las consideraciones especiales en la aplicación de las NIA a una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de cuenta o partida de un estado financiero. El único estado financiero o elemento específico de cuenta o partida de un estado financiero puede ser preparado de acuerdo con un marco de uso

general o especial. Si se prepara de acuerdo con un marco de propósito especial, la NIA 800 también se aplica a la auditoría. Esta NIA no se aplica al informe de un auditor de componentes y no reemplaza los requisitos de otras NIA (Párr. A1-A3, NIA 805). El objetivo del auditor, al aplicar las NIA en una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de cuenta o partida de un estado financiero, es responder debidamente a las consideraciones especiales que son importantes para la aceptación del contrato, la planificación y el rendimiento de ese compromiso, y la formación de una opinión y presentación de informes sobre el estado financiero individual o en el elemento específico de cuenta o partida de un estado financiero (Párr. A5, NIA 805).

Otra de las NIA que trata sobre aspectos específicos es la NIA 810 “Compromiso de informar sobre los estados financieros resumidos”. Esta norma se refiere a las responsabilidades del auditor en relación con el compromiso de informar sobre los estados financieros resumidos derivados de los estados financieros auditados, de acuerdo con las NIA, por ese mismo auditor (Párr. A1, NIA 810). Así pues, los objetivos de la auditoría son determinar si es apropiado aceptar el compromiso de informar sobre los estados financieros resumidos; y si se dedica a informar sobre éstos, para formarse una opinión sobre los estados financieros resumidos sobre la base de una evaluación de las conclusiones extraídas de las pruebas obtenidas, y para expresar con claridad que la opinión a través de un informe por escrito que también describe la base de esa opinión (Párr. A3, NIA 810).

La última norma de las incluidas en este grupo es la ISQC 1 “Control de calidad para las empresas que realizan auditorías y revisiones de los estados financieros y de garantía de otros compromisos y servicios relacionados”. Esta norma de control de calidad establece como objetivo de la empresa auditora el establecer y mantener un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que la empresa y su personal cumplen con las normas profesionales y los requisitos legales y reglamentarios; y que los informes emitidos por los socios de las firmas o el compromiso son apropiados (Párr. A11, ISQC1). También define el sistema de control de calidad como el conjunto de políticas destinadas a alcanzar el objetivo establecido en esta norma y los procedimientos necesarios para aplicar y vigilar el cumplimiento de dichas políticas (Párr. A3, ISQC1).

4 LA IMPORTANCIA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA DENTRO DEL PROCESO DE AUDITORÍA

En el epígrafe anterior hemos expuesto el contenido de las NIA clarificadas y el grupo en el que cada una de ellas puede circunscribirse. En este apartado vamos a asignar las NIA atendiendo al concepto de auditoría como proceso, ya que en las distintas etapas de dicho proceso pueden intervenir varias Normas Internacionales de Auditoría.

El cuadro 2.9 sirve para mostrar la relación entre las NIA y el propio proceso de auditoría.

Cuadro 2.9 Partes del proceso de auditoría y referencia de las NIA

PARTE	Referencia principal de la NIA
1. Conceptos básicos de auditoría	
¿Qué es auditoría basada-en-riesgos?	200
Naturaleza del control interno	315
Aserciones de los estados financieros	500
2. Evaluación del riesgo	
Entendimiento de la entidad	315
¿Cuáles son los procedimientos de valoración del riesgo?	315
Aceptación y continuidad del cliente	ISQC 1, 200, 210, 220, 300
Estrategia general de auditoría	220, 300
Materialidad	320
Discusiones del equipo de auditoría	240, 315
Entendimiento del riesgo de negocio	315
Entendimiento del riesgo de fraude	240, 315
Riesgos significativos	315, 330
Entendimiento del control interno	315
Valoración del diseño y la implementación del control interno	315
Valoración de los riesgos de declaración equivocada material	315
3. Respuesta al riesgo	
Plan de auditoría detallado	300
Pruebas de cumplimiento	315, 330
Pruebas sustantivas	330, 520
Resumen de las NIA que no son tratados en otro lugar	250, 402, 501, 505, 510, 545, 550, 560, 570, 600, 620
Extensión de las pruebas	330, 530
Documentación del trabajo realizado	230, 315
Representaciones de la administración	580
4. Presentación de informes	
Evaluación de la evidencia de auditoría	220, 330, 520, 540
Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno	260
El informe del auditor	700, 710
Modificaciones al informe del auditor	701

Tal y como puede observarse en el cuadro 2.9 hemos dividido el proceso de auditoría en cuatro grandes áreas: conceptos básicos de auditoría, evaluación del riesgo, respuesta al riesgo y presentación de informes.

Dentro de la primera de dichas áreas, las NIA que le afectan son la 200, 315 y 500. El área de evaluación del riesgo está regulada por lo establecido en las NIA 200, 210, 220, 240, 250, 300, 315, 320, 330, 402, 501, 505, 510, 520, 545, 550, 560, 570, 580, 600 y 620. Sin embargo, el área de respuesta al riesgo se ve afectada por las NIA 230, 250, 300, 560, 600, entre otras. La última área, presentación de informes, viene regulada por las NIA 220, 260, 330, 700, 701, 710, entre otras.

Como podemos observar una misma NIA puede regular varias de las áreas del proceso de auditoría, con independencia del área temática a la que pertenezca esta NIA.

5 PROCESO DE CONVERGENCIA INTERNACIONAL DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

5.1 ¿Adopción o adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría?

La misión de la IFAC es servir al interés público, fortalecer la profesión contable en todo el mundo y contribuir al desarrollo de economías internacionales sólidas. Todo ello estableciendo y promoviendo la adhesión a normas profesionales de alta calidad, impulsando la convergencia internacional de dichas normas y tratar sobre temas de interés público donde la experiencia de la profesión sea más relevante (IFAC, octubre 2011 ¹⁴).

El IAASB, evidentemente, también determinó como prioridad la incorporación del interés público en su proceso de emisión de normas, estableciendo Normas Internacionales de Auditoría de alta calidad, es decir, comprensibles, claras y susceptibles de aplicación constante. Así inició el Proyecto Claridad de las NIA, con el fin de mejorar la calidad y uniformidad de la práctica de auditoría en todo el mundo y con el compromiso de facilitar

¹⁴ Página 2. Plan for a Post-Implementation Review of the Clarified International Standards on Auditing, october de 2011.

la traducción y convergencia mundial (Párr. A14-A19, TB/D/C.II/ISAR/49)¹⁵. Para llevar a cabo todo ello era necesario la adopción internacional de las NIA.

Pero ¿qué se entiende por convergencia mundial? ¿Cuál es el significado de convergencia? ¿Cuál es la problemática que puede llegar a surgir en torno a dicha convergencia? ¿Qué posibles soluciones se plantean ante esta situación?

El proceso de convergencia mundial de las NIA plantea un debate en torno a la cuestión de si estas normas deben ser adoptadas o adaptadas.

La *adopción* de las NIA puede plantearse desde dos perspectivas, similares pero algo distintas. La primera consiste en incorporar las normas internacionales a las normas nacionales. El segundo planteamiento radicaría en la nacionalización de las normas internacionales a través de un proceso nacional que puede incluir adiciones que no estén en conflicto con las normas. Pero la adopción puede exigir cambios en las normas nacionales, bien por conflicto con la ley, o por alguna otra circunstancia jurisdiccional. En ese caso, el emisor nacional de normas debe garantizar que dichas cuestiones sean tratadas de manera adecuada pero en el ámbito local.

Sin embargo, la *adaptación* significa reescribir las normas internacionales adaptándolas a la normativa nacional, es decir modificar de manera substancial las normas internacionales a través de una nueva redacción.

La IFAC considera que la adaptación de las NIA no beneficia la convergencia, debido a que no se puede garantizar que los cambios realizados en la NIA no menoscaben su contenido. Las posibles modificaciones en las normas internacionales deben realizarse por razones puntuales o circunstancias legales de una jurisdicción, y deben ser una excepción y no la regla (Párr. A23, TD/B/C.II/ISAR/49).

La IFAC promueve la adopción frente a la adaptación. Así pues, la adopción de las normas internacionales en su totalidad con las posteriores excepciones necesarias resulta

¹⁵ Documento preparado por la secretaría de la UNCTAD con la aprobaciones sustantivas de la IAASB y la IFAC, 21 de agosto de 2008.

más eficiente y permite mantener la aplicación de la normativa internacional en mayor medida y facilita la conciliación de las normas nacionales e internacionales. Por ello, y con el fin de minimizar los posibles conflictos entre ambos grupos de normas, nacionales e internacionales, el IAASB ha tratado de publicar un grupo de normas clarificadas que sean lo más jurisdiccionalmente neutras con el fin de paliar dichos conflictos. Aún así, el IAASB es consciente y acepta los posibles cambios que en cada país pueda realizarse, en el proceso de adopción, en relación a la terminología utilizada en las NIA ¹⁶ (Párr. A24, TD/B/C.II/ISAR/49).

Aún así, y con el fin de garantizar que los posibles cambios no menoscabaran el contenido de las NIA, en junio de 2006, el IAASB publicó una guía¹⁷ que establecía la política que debían seguir las organismos reguladores nacionales de emisión de normas que adoptasen las NIA en su normativa nacional. La política de adopción que debían seguir debía contener poca o ninguna modificación, con el fin de que las normas nacionales incluyeran todos los requisitos y directrices de la normativa internacional, manteniendo el significado y contenido de la normativa internacional.

Sin embargo, en aquellos casos en los que se precisara añadir, modificar o eliminar algún requisito establecido en las normas internacionales, deberían limitarse y estar regulados. En cuanto a las adiciones en las normas internacionales quedaban limitadas a requisitos legales y reglamentos de carácter nacional y a cualquier requisito u orientación nacional que no fuera incompatible con los requisitos de la normativa internacional. Las modificaciones y eliminaciones a realizar en la normativa internacional quedaban relegadas a eliminar alternativas previstas en dicha normativa, requisitos que no permitan la aplicación de la ley o el reglamento y requisitos que puedan variar en su aplicación según las distintas jurisdicciones.

¹⁶ Un ejemplo de un posible cambio en la terminología es el término “ los encargados de la gobernanza”, usado en las NIA. Si una jurisdicción sólo tiene una categoría de estos individuos, dicho término podría ser sustituido por “los directivos”; indicando en una nota explicativa en un lugar visible los motivos de dicho cambio terminológico.

¹⁷ Modifications to IAASB: A guide for national standard-setters that adopt IAASB’s international standards but find it necessary to make limited modifications.

5.2 Principales retos en la adopción y aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría

La comunidad internacional en el proceso de convergencia mundial de las NIA se enfrenta a varios retos. El primero, como ya hemos apuntado en el epígrafe anterior, hace referencia a las posibles modificaciones que las distintas jurisdicciones precisan realizar en algunos términos utilizados en las NIA. Es decir, los cambios terminológicos que realizarán los distintos países en el proceso de adopción de las NIA.

Otro de los retos a los que se enfrenta la comunidad internacional en la adopción y aplicación de las NIA, que está relacionado con el anterior, es la problemática surgida en torno a la traducción de las NIA, como ya apuntaba Wong (septiembre de 2004) en su informe¹⁸; y que calificaba como uno de los principales desafíos. Además achacaba que la posible demora en la adopción de las NIA en la comunidad internacional se debería principalmente a la traducción de éstas.

Las NIA se redactan en inglés y los traductores a menudo les resulta difícil transmitir el significado real de los textos en las normas traducidas cuando se realiza la traducción a otros idiomas. Entre las dificultades de traducción cabe mencionar el uso de la misma terminología para describir conceptos diferentes o el uso de terminología que no puede traducirse correctamente. Así por ejemplo, en inglés se suele utilizar palabras como *deberá*, *debería* o el tiempo presente para identificar diferentes niveles de obligación, mientras que muchos idiomas no son capaces de reutilizar los mismos tiempos verbales para indicar distintas situaciones.

Pero a los problemas propios de la traducción hay que añadir el impacto de la financiación de dicha traducción. La financiación de las traducciones normalmente cubre proyectos específicos y las organizaciones nacionales no siempre disponen de recursos para las traducciones de las revisiones de las normas internacionales o de las nuevas normas emitidas. Si consideramos los posibles cambios y modificaciones que pueden sufrir las normas internacionales, las normas traducidas inicialmente pronto se convierten en obsoletas.

¹⁸ Challenges and successes in implementing International standard: achieving convergent to IFRs and IASs.

Adicionalmente debemos considerar que las NIA se enfrentan a un reto adicional al que no se enfrentaron las NIIF en su adopción y aplicación. Nos referimos al interés que suscitan las Normas Internacionales de Auditoría en distintos usuarios de los estados financieros. Como señalaban uno de los participantes del informe Wong, concretamente la industria, *“Las Normas Internacionales de Contabilidad tienen un efecto directo en muchas más gente de la comunidad internacional que las Normas Internacionales de Auditoría. La complejidad de las NIA podría influir a través de los honorarios de auditoría que paga la entidad, pero la entidad no ha de leer, interpretar y aplicar las normas”* (Pág. 6, Informe Wong).

5.3 Soluciones a los posibles problemas de traducción de las Normas Internacionales de Auditoría

Tras el planteamiento de los posibles retos a los que se enfrenta la comunidad internacional en la adopción y aplicación de las NIA hay que buscar posibles soluciones a dichos problemas. Estas soluciones o factores de éxito dependen de las buenas relaciones y cooperación que se establezca entre las partes interesadas para poder alcanzar la convergencia internacional. Los actores que integran el escenario de la convergencia internacional son los usuarios de los estados financieros, es decir, los profesionales, legisladores, reguladores, educadores, estudiantes y otros grupos interesados procedentes de las distintas jurisdicciones internacionales, tanto de habla inglesa como de otro tipo de lengua.

Como hemos señalado anteriormente, la demora en la adopción y aplicación de la normativa internacional se debe principalmente a la traducción de las normas. Además, disponer de traducciones de calidad es fundamental para la adopción de las normas así como para una eficaz y coherente implementación.

Para garantizar la coherencia en las traducciones, maximizar los recursos y lograr una traducción única de calidad de las normas los países que hablan el mismo idioma deberían aunar esfuerzos. Esta unión de esfuerzo llevaría a la eliminación de múltiples traducciones de las normas internacionales en el mismo idioma. Por ejemplo, Francia,

Canadá, Bélgica y Luxemburgo podrían formar el grupo de habla francesa. Los países latinoamericanos junto con España podrían formar el grupo de países de habla castellana.

En relación a los profesionales y organizaciones reguladoras, deberían tomar un papel activo en las traducciones con el fin de ayudar a prevenir la duplicación de esfuerzo y contribuir a la liberalización de las traducciones de alta calidad. Además se aseguraría una adecuada financiación en el proceso de traducción. Por ello, la IFAC recomienda que los organismos traductores colaboren con otras partes interesadas que podrían beneficiarse del uso de las normas traducidas.

La IFAC reconoce que una traducción única de sus normas no sólo reduciría la confusión acerca de la fuente y la disponibilidad de las normas aplicables, sino que también eliminaría las diferencias de terminologías que podrían existir en múltiples traducciones. Además, una única traducción resulta más rentable y eficaz (IFAC, diciembre 2008).

Los objetivos que persigue la IFAC con el establecimiento de la declaración de la política de traducción y reproducción de normas es promover una traducción única de calidad de las normas en cada idioma; lograr una traducción fiel sin adiciones, correcciones ni eliminaciones o modificaciones del sentido original de las normas de la IFAC; conseguir que la traducción inicial este disponible en un plazo razonable; y garantizar que las traducciones de las normas se actualicen con regularidad (IFAC, diciembre 2008).

Una vez presentadas las posibles soluciones para conseguir una traducción de calidad de las normas emitidas por la IFAC, el siguiente epígrafe lo destinamos a estudiar como están llevando a cabo el proceso de convergencia de las NIA en la UE.

5.4 La instauración de las Normas Internacionales de Auditoría en la Unión Europea

El grupo de normas clarificadas son consideradas, en la VIII Directiva de 2006, un elemento necesario para garantizar una calidad elevada y homogénea de la auditoría de cuentas exigidas por el Derecho comunitario. Para ello, todas las auditorías legales deben

realizarse sobre la base de las NIA ¹⁹, convirtiéndose así en el fundamento de la auditoría en todos los Estados miembros.

Pero la Directiva no especifica si los distintos Estados miembros deben seguir un proceso de adopción o adaptación las NIA. ¿Qué están haciendo los distintos países integrantes de la UE?, ¿siguen un proceso de convergencia internacional de las NIA con la adopción de estas normas como resultado final?, o por el contrario, ¿cada Estado miembro ha elegido un proceso de aplicación de las NIA? Este epígrafe tratará de estudiar el proceso de convergencia de las NIA en la UE. Para ello analizaremos la situación de cada uno de los Estados miembros en el proceso de aplicación de las NIA.

Los distintos Estados miembros están siguiendo un proceso de aplicación de las NIA de manera independiente. Así podemos dividir a los 27 países que conforman la UE actualmente en cuatro grupos en función de la alternativa seguida respecto a la aplicación de las NIA (véase cuadro 2.10).

El primer grupo, formado por ocho países, requiere el uso de las NIA emitidas por el IAASB para la realización de la auditoría de los estados financieros, mediante el requerimiento por Ley o Reglamento. El segundo grupo, compuesta por cinco países, ha optado por la adopción de las NIA. Los distintos organismos nacionales de normalización han adoptado las NIA como las normas de auditoría que se utilizan en el país y no existen normas nacionales de auditoría. El tercer grupo, el más numeroso, está formado por nueve países. En éstos las normas nacionales son las NIA. Así, las NIA han sido adoptadas como las normas nacionales, aunque pueden haber modificaciones nacionales para cada país. Sin embargo los cambios que se han realizado cumplen con los requisitos de la política de modificaciones del IAASB.

El último grupo compuesto por cinco Estados miembros entre los que se encuentra España, han seguido diferentes opciones. En algunas circunstancias la información disponible no es suficiente para evaluar el nivel en el proceso de adopción local, incluida la

¹⁹ Adaptación del párrafo 13 de las consideraciones iniciales de las Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría de las cuentas anuales y las cuentas consolidadas

traducción de las NIA. En otros casos la jurisdicción del país establece que las normas nacionales generalmente aceptadas "se basa en" o "similar" a las NIA. Pero no está claro si las modificaciones u otras diferencias con las NIA cumplen con los requisitos de la Política de modificaciones del IAASB. Por último, hay algunos países que han declarado la convergencia con las NIA como un objetivo, pero todavía tienen mucho camino por recorrer para alcanzar este objetivo.

Cuadro 2.10 Proceso de convergencia de los países de la UE

	REQUERIMIENTO POR LA LEY O EL REGLAMENTO	ADOPTAN NIA	NORMAS NACIONALES SON LAS NIA	OTROS
P	Bulgaria	Republica Checa	Dinamarca	Austria
A	Chipre	Hungría	Finlandia	Bélgica
Í	Estonia	Irlanda	Francia	Grecia
S	Letonia	Luxemburgo	Alemania	Lituania
	Malta	Reino Unido	Italia	España
	Rumanía		Países Bajos	
	Eslovaquia		Polonia	
	Eslovenia		Portugal	
			Suecia	

Fuente: IFAC²⁰

Tras la identificación de los distintos grupos en los que podemos dividir la actuación de los 27 Estados miembros que conforman actualmente la UE, procedemos a estudiar cada uno de los grupos, identificando el organismo nacional regulador de la normativa de auditoría y las acciones realizadas en relación a las NIA.

5.4.1 Países con requerimiento legislativo de las Normas Internacionales de Auditoría

En el primer grupo de países mostrados en el cuadro 2.10 se encuentran Bulgaria, Chipre, Estonia, Letonia, Malta, Rumania, Eslovaquia y Eslovenia. En dichos países se ha instaurado el uso de las NIA a través de textos legislativos.

En Bulgaria, el *Institute of Certified Public Accountants* (ICPAB) es el organismo responsable de la traducción y la promulgación de las NIA que se adoptan directamente por la Ley de Auditoría en este país. El ICPAB ha establecido un proceso de traducción de conformidad con la política de traducción de la IFAC.

²⁰ <http://www.ifac.org/about-ifac/membership/compliance-program/basis-isa-adoption>

El segundo país que encontramos en este grupo es Chipre. En este país, las auditorías de las sociedades cotizadas están obligadas a emplear las NIA. Para el resto de entidades no cotizadas el Consejo del organismo miembro de la IFAC requiere el uso de las NIA. La ley y el reglamento de auditoría de este país se refieren a las declaraciones del IAASB como las normas de auditoría, pero sin introducir el texto completo o parte del mismo.

Estonia es el tercer país que conforma este grupo. El *Management Board of the Estonian Auditor Board* (EAB) produce las directrices de auditoría que son en esencia las NIA. La ley y el reglamento contienen los principios básicos y procedimientos esenciales de las declaraciones del IAASB.

El cuarto país que integra este grupo es Letonia. La *Latvian Association of Certified Auditors* (LACA) tiene un papel importante en lo que respecta a la adopción y el proceso de implementación de las NIA. También es responsable de la traducción al letón de las NIA y de su posterior publicación. La ley requiere la aplicación de las NIA para la realización de una auditoría.

Malta es otro de los países de este grupo. La ley de Sociedades Anónimas se refiere simplemente a los pronunciamientos del IAASB como las normas que se utilizan en la auditoría de estados financieros de las entidades cotizadas y no cotizadas. El *Malta Institute of Accountants* (MIA) apoya la aplicación de las NIA a través de la formación continua del desarrollo profesional.

El sexto país que forma parte de este grupo es Rumania. La ley y el reglamento se refieren simplemente a los pronunciamientos del IAASB como las normas de auditoría, sin introducir el texto completo o parcial de los distintos pronunciamientos del IAASB. Hay un proceso de traducción en curso por la *Chamber of Financial Auditors of Romania* (CFAR).

Eslovaquia y Eslovenia son los dos últimos países integrantes del grupo. En ambos la ley y el reglamento se refieren simplemente a los pronunciamientos del IAASB como las normas de auditoría, sin introducir el texto completo o parcial de los distintos pronunciamientos del IAASB. Existe un proceso de traducción en curso.

5.4.2 Países que adoptan las Normas Internacionales de Auditoría

El segundo grupo de países mostrados en el cuadro 2.10 está formado por cinco países: República Checa, Hungría, Irlanda, Luxemburgo y Reino Unido. Todos los países aquí incluidos se caracterizan por haber llevado a cabo un proceso de adopción de las NIA.

En la República Checa la *Chambre of Auditors of the Czech Republic* (CACR) se encarga de establecer las normas de auditoría. Este organismo, desde 2004, ofrece a todos sus miembros en versión electrónica la traducción al checo de los manuales publicados por el IAASB. Además, el conjunto de normas nacionales están basadas en las NIA hasta el año 2004, en el que decidió adoptar las NIA sin ningún tipo de modificaciones o cambios en pos de la adopción de dichas normas por parte de la UE.

Otro de los países que forman parte de este grupo es Hungría. En este país la *Chambre of Hungarian Auditors* (CHA) tiene la responsabilidad de establecer las normas de auditoría para las entidades cotizadas y no cotizadas en Hungría. La CHA ha adoptado las normas de auditoría nacionales que contienen el texto completo de las declaraciones del IAASB. La traducción de las NIA en este país se realiza de conformidad con la política de traducción de la IFAC.

Reino Unido e Irlanda también forman parte de este grupo. En ambos países las normas de auditoría son responsabilidad del *Financial Reporting Council*, a través de su *Auditing Practices Board* (APB). Dicha comisión ha trabajado activamente en el Proyecto Clarificador de las NIA. En diciembre de 2004, la APB emitió una propuesta de NIA para Reino Unido e Irlanda. Estas nuevas NIA son idénticas a las emitidas por el IAASB, mantienen el mismo título, pero contienen algunos requisitos adicionales y orientaciones. Por ejemplo, la parte de material complementario se propondrá cuando se considere necesario por requisitos legales y reglamentarios; cuando sean orientativos en otros asuntos legales, regulados por la ley y relevantes para una auditoría; y para evitar cambios en la práctica de auditoría que deterioren la calidad de la auditoría.

Luxemburgo es otro de los países que se integra en este segundo grupo. En este país el *Institut des Réviseurs d'Entreprises* (IRE) ha promulgado las NIA en sus normas

nacionales, sin modificación alguna. Las NIA se complementan con orientaciones adicionales con el fin de ayudar en la aplicación de éstas.

5.4.3 Países cuyas normas nacionales son las Normas Internacionales de Auditoría

Entre los países que integran este tercer grupo encontramos a Dinamarca, Finlandia, Francia, Alemania, Italia, Países Bajos, Polonia, Portugal y Suecia, tal y como se muestra en el cuadro 2.10. La característica que une a todos estos países es su instauración de las NIA como normas nacionales.

En Dinamarca, el organismo responsable del establecimiento de las normas de auditoría en este país es *Foreningen af Statsautoriserede Revisorer* (FSR). Los pronunciamientos del IAASB son adoptados como normas nacionales. Sin embargo se han emitido las enmiendas necesarias para hacer frente a las diferencias debidas a conflictos con los requisitos legales y reglamentarios.

Finlandia por su parte también ha adoptado como normas nacionales los pronunciamientos del IAASB y ha emitido, al igual que Dinamarca, las enmiendas necesarias para hacer frente a las diferencias debidas a conflictos con los requisitos establecidos en los textos legislativos.

Los Países Bajos también siguen el mismo proceso que Finlandia y Dinamarca. La elaboración de las normas de auditoría es una responsabilidad que se comparte entre el *Koninklijk Nederland Instituut van Registeraccountant* (NIVRA) y el cuerpo de profesionales, el *Nederland Orde van Accountants Administratieconsulenten* (NOvAA).

El cuarto país que forma parte de este grupo es Alemania. El *Institut der Wirtschaftsprüfer* (IDW) es el responsable de promulgar las normas específicas de auditoría. Los pronunciamientos del IAASB son adoptados como normas nacionales. Al igual que Dinamarca y Finlandia se han emitido enmiendas de las NIA.

Italia es otro de los países que han adoptado las NIA. En éste se han traducido y adoptado las NIA como las normas de auditoría nacionales. Estas normas se basan estrictamente en las NIA y sólo incluyen alguna adaptación poco relevante cuando los requisitos nacionales lo exigen. La *Commissione Nazionale per la Società e la Borsa* (CONSOB), regulador bursátil italiano, exige a las sociedades de auditoría que presten servicios a las empresas que utilicen estas normas.

Otro de los países de este grupo es Polonia. En éste país la ley requiere que los auditores deben seguir las normas profesionales desarrolladas por la *Nacional Chamber of Statutory Auditors* (NCSA) que están basadas en las NIA. Para aquellas cuestiones no reguladas por las NIA, se deberán seguir las normas nacionales. Las NIA han sido traducidas al polaco desde 1996, y las NIA clarificadas ya han sido publicadas en este idioma.

En Portugal es el *Ordem dos Revisores Oficiais de Contas* (OROC) el organismo responsable de comparar las NIA con las normas nacionales para eliminar las posibles diferencias.

El último país de este grupo es Suecia. El organismo emisor de las normas se llama *Föreningen Auktoriserade Revisorer* (FAR). Es el instituto de la profesión contable en Suecia. La ley de auditoría designa a una oficina del gobierno llamada *Revisorsnämnden* como el organismo de auditoría y las normas de auditoría suecas denominadas *Revisionsstandard i Sverige* (RS) se basan en las NIA con las adiciones requeridas por la legislación sueca. Al final de cada RS hay un breve comentario sobre las diferencias, si las hubiera, entre las RS y las NIA originales.

5.4.4 Otros países

El último grupo de países, contemplado en el cuadro 2.10, lo integran Austria, Bélgica, Grecia, Lituania y España. Estos países no siguen una regla común y uniforme.

En Austria, el *Austrian Financial Reporting and Auditing Committee* (AFRAC) tiene las responsabilidades de la elaboración de las normas de contabilidad y auditoría. En

general las auditorías son llevadas a cabo utilizando las normas de auditoría nacionales. Sin embargo, cuando exista conflicto entre las NIA y las normas nacionales, prevalecen éstas últimas. En relación a las materias no reguladas por las normas nacionales se aplican las NIA.

Bélgica es el segundo país que integra este grupo. El *Institut des Reviseurs d'Entreprises* (IRE) es el responsable de traducir y comparar las NIA con las normas nacionales con el fin de eliminar diferencias y presentar los proyectos de norma, para la aprobación posterior, al Ministerio de Economía. Las normas nacionales incorporan el contenido de las NIA que se emitieron con anterioridad al Proyecto Claridad. Pero la NIA 220 no fue incluida entre las normas. Existe un proceso de traducción en curso.

El tercer país de este grupo es Grecia. La *Greek Accounting and Auditing Oversight Boar* (ELTE) tiene la responsabilidad de establecer las normas de auditoría que se utilicen en las auditorías de las entidades cotizadas y no cotizadas. El ELTE ha establecido como objetivo la convergencia con los pronunciamientos del IAASB. Además el *Institute of Certified public Accounting of Greece* (SOEL) junto con ELTE son los responsables de la traducción de las NIA clarificadas al griego para su posible adopción en la legislación griega o la ley de la UE, según el caso.

El cuarto país que integra este cuarto grupo es Lituania. La *Lithuanian Chambre of Auditors* (LCA) es responsable de la preparación de las normas nacionales de auditoría. El Comité de Auditoría de la LCA prepara y evalúa las normas nacionales de auditoría lituanas (NSA). Este comité también es responsable de coordinar la traducción de las NSA. Los principios y directrices de estas normas se basan en las NIA.

En este grupo se encuentra España. En nuestro país las normas de auditoría son las normas nacionales, las Normas Técnicas de Auditoría (NTA), según se establece en la Ley y el Reglamento de auditoría. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) es el responsable de la emisión de normas. Sin embargo, el Instituto de Censores Jurados de

Cuentas de España (ICJCE) está colaborando con el ICAC en la revisión e incorporación de las NIA en las NTA. El ICAC ha aprobado algunas NIA y las ha incorporado a las NTA²¹.

6 EL CAMINO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA VA MÁS ALLÁ DE LA UNIÓN EUROPEA

6.1 Las normas de auditoría estadounidenses y las Normas Internacionales de Auditoría

La apertura internacional de los mercados de capitales ha permitido que muchas entidades pertenecientes a la Unión Europea operen en mercados internacionales, más concretamente en Estados Unidos. Además se da también la situación de que muchas empresas norteamericanas operan en mercados de la UE. Frente a esta situación de libre circulación internacional de capitales la Comisión Europea se planteó realizar un estudio sobre la evaluación de las diferencias entre las NIA clarificadas y las normas de auditoría de la PCAOB de los Estados Unidos.

El estudio fue realizado por un equipo de investigación del *Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Research Center* (MARC, 2009). Este estudio tenía una doble finalidad. Por una parte identificar las principales diferencias técnicas entre los dos grupos de normas, las NIA clarificadas y las normas de auditoría del PCAOB. El segundo objetivo del estudio era evaluar el impacto que las diferencias entre los dos grupos de normas representarían sobre la práctica de la auditoría y cuál era la percepción que tenían los usuarios de los estados financieros si los dos grupos de normas se aplicaban en la realización de una auditoría.

El equipo de investigación trabajó conjuntamente con un grupo de expertos, técnicos de las *Big Four* de auditoría y un grupo de usuarios con experiencia en los estados financieros.

²¹ Véase por ejemplo la NT Control de Calidad traducción de la ISQC1.

La conclusiones que se extraen del estudio en relación a las diferencias técnicas a identificar entre los dos grupos de normas es que existe poca diferencia entre las NIA clarificadas y las normas de la PCAOB pero que estas diferencias son de fondo.

Así pues, sólo existen cinco áreas en las que se aprecian diferencias sustanciales entre los dos grupos de normas (véase cuadro 2.11). Además existe una pequeña diferencia en cuanto a cantidad de contenido, es decir extensión. El tema relacionado con las partes vinculadas es más extenso en las NIA, mientras que las normas de la PCAOB son más extensas en el tema de investigación y evaluación de litigios.

Cuadro 2.11 NIA vs. Normas de PCAOB

ÁREA	NIA CLARIFICADAS	NORMAS DE LA PCAOB
Evaluar e informar sobre el Control Interno	Es responsabilidad de la dirección de la entidad el desarrollo e implementación del control interno	El auditor tiene la obligación de expresar una opinión sobre la calidad del control interno
Trabajos de otros auditores	No se permite a los auditores hacer referencia a los trabajos realizados anteriormente por otros auditores	Si permite a los auditores hacer referencia a los trabajos realizados anteriormente por otros auditores
Documentación	Se basan más en el juicio personal	Se basan en la ley y en la normativa
Evaluación de riesgos y respuesta a los riesgos evaluados	El auditor debe obtener una comprensión amplia de la entidad y su entorno a través de procedimientos específicos de evaluación de riesgos	La norma de evaluación de riesgos no contempla ningún requisito comparable con la NIA
Empresa en funcionamiento	Mínimo 12 meses, pero no existe límite	Limita a 12 meses el futuro previsible

Respecto a la evaluación del impacto que provocarían las diferencias entre los dos grupos de normas en las distintas áreas de auditoría, el estudio concluye que debido a las escasas y puntuales diferencias entre ambas normativas, entre las principales áreas que se verían afectadas por dichas diferencias se encuentran las relacionadas con los principios generales y responsabilidades; el control de calidad de las empresas que realizan auditorías de los estados financieros, la planificación de la auditoría ante la evaluación de riesgos y respuestas a dichos riesgos; la importancia relativa; el papel del auditor interno en una auditoría externa; los documentos de auditoría; y la comunicación entre auditores predecesores y sucesores.

Adicionalmente, el estudio destaca percepciones que los expertos, los técnicos de las firmas de auditoría y los usuarios tienen en relación a los dos grupos de normas

analizados. Los expertos perciben que las NIA clarificadas presentan un enfoque basado en principios y en el riesgo de auditoría. Los expertos y los usuarios coinciden en que una combinación de ambos grupos de normas ofrecen un nivel de seguridad en la información financiera ligeramente más elevado, pues consideran que ambas son de alta calidad. Sin embargo, están a favor de la aplicación de un único conjunto de normas de auditoría a seguir en todo el mundo. Las firmas de auditoría opinan que las auditorías realizadas basándose en las normas de la PCAOB sólo diferirán de las realizadas tomando con base las NIA clarificadas en el informe de control interno exigido por las normas de EE.UU. Así pues, los dos grupos de normas presentan diferencias en estructura, organización y contenido, y estas diferencias son significativas.

7 LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA EN ESPAÑA

La Ley 12/2010, de Auditoría de Cuentas²² (LAC) establece en su artículo 5.2 que *“Las normas de auditoría son las contenidas en esta Ley, en su Reglamento de desarrollo, en las Normas Internacionales de Auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las Normas Técnicas de Auditoría, en aquellos aspectos no regulados por las Normas Internacionales de Auditoría citadas”*.

Por su parte el Reglamento²³ establece en su artículo 17.1 que las normas de auditoría constituyen los principios y requisitos que deben observar los auditores de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de cuentas y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión responsable e independiente.

En relación a las Normas Técnicas de Auditoría (NTA), el Reglamento dice que el objetivo de éstas es regular los aspectos no contemplados en las NIA adoptadas por la UE. Sin embargo, mientras no se adopten las NIA, serán las NTA la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas (art.17.2).

²² Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria.

²³ Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se 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.

Debido a que en España la adopción de la normativa internacional se encuentra en proceso, las NTA son la normativa vigente a aplicar en nuestro país. Por ello, este epígrafe lo destinaremos a estudiar el contenido de estas normas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Así pues, este epígrafe se estructura en cuatro partes. La primera se destinará al estudio de las NTA que regulen aspectos generales relacionados con el auditor y su comportamiento en la ejecución del trabajo de auditoría de cuentas. La segunda parte está reservada al estudio de las NTA relacionadas con el proceso de auditoría. En la tercera parte se procederá al estudio de las NTA relacionadas con los informes de auditoría. La última parte de este epígrafe estará destinada al estudio de la norma de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. El motivo por el cual dedicamos un apartado específico a esta norma se debe a que ésta es la primera norma de auditoría adaptada íntegramente a la normativa internacional.

7.1 Normas Técnicas de Auditoría relacionadas con aspectos generales

Las NTA relacionadas con aspectos generales regulan el comportamiento del auditor de cuentas durante la ejecución de su trabajo. Este grupo de normas está compuesto por un total de nueve normas técnicas que fueron emitidas en distintas resoluciones del ICAC y publicadas en diferentes fechas, y por ello, en distintos Boletines Oficiales del ICAC (BOICAC). Las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general regulan las condiciones que debe reunir el auditor de cuentas y su comportamiento en el desarrollo de la actividad de auditoría de cuentas (apartado 1.1, Resolución de 19 de enero de 1991²⁴, anexo BOICAC 83). Este grupo de normas está compuesto por un total de 12 normas.

El cuadro 2.12 sintetiza las Normas Técnicas de Auditoría que integran este grupo.

²⁴ Texto refundido por el ICAC, no oficial, en el que se incluyen las modificaciones introducidas por la Resolución de 1 de diciembre de 1994, en su apartado 1.4.3 (BOICAC 19), por la Resolución de 2 de marzo de 2000, que suprime el contenido del apartado 1.7.3, y por la Resolución de 21 de diciembre de 2010, que modifica la sección 3 en su totalidad (anexo al BOICAC-83)

Cuadro 2.12 NTA relacionadas con aspectos generales, Resolución y BOICAC

NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA	RESOLUCIÓN	BOICAC
Normas Técnicas de Carácter General (7 normas)	19 de enero de 1991	Anexo BOICAC 83
La aplicación del principio de empresa en funcionamiento	31 de mayo de 1993	BOICAC 13
Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas	20 de diciembre de 1996	BOICAC 28
Errores e irregularidades	15 de junio de 2000	BOICAC 42
Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada	26 de julio de 2001	BOICAC 47
Consideraciones del trabajo realizado por auditoría interna	26 de septiembre de 2002	BOICAC 51

Las siete primeras normas fueron publicadas conjuntamente en la Resolución de 19 de enero de 1991 (BOICAC 4). Posteriormente se publicaron en el texto refundido por el ICAC en el que se incluían las modificaciones introducidas por la Resolución de 1 de diciembre de 1994, en su apartado 1.4.3 (BOICAC 19), por la Resolución de 2 de marzo de 2010, que suprime el contenido del apartado 1.7.3, y por la Resolución del 21 de diciembre de 2010, que modifica la sección 3 en su totalidad (anexo BOICAC 83); y se denominan Normas Técnicas de Auditoría de Carácter General. La octava norma fue publicada en la Resolución del 20 de diciembre de 1996 (BOICAC 28). Respecto a la novena norma se publicó el 15 de junio de 2000 (BOICAC 42). La décima norma fue publicada en la Resolución del 26 de julio de 2001 (BOICAC 47). La última norma de este grupo se publicó en la Resolución del 26 de septiembre de 2002 (BOICAC 51).

La primera norma “Formación técnica y capacidad profesional” establece que la persona que realice una auditoría de cuentas deberá tener formación técnica, capacidad profesional como auditor de cuentas y estar autorizada según exija la ley. La formación técnica se obtendrá mediante una adecuada formación y experiencia en el ámbito de la auditoría, y ser un experto en el área de la contabilidad. La capacidad profesional será adquirida mediante la formación teórica y la experiencia profesional. Con el fin de mantener dicha capacidad profesional deberá realizar cursos de formación continua (apartado 1.2, Resolución de 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83).

La segunda norma “Independencia, integridad y objetividad” regula la actitud del auditor durante la realización de su actividad profesional. Ésta se caracteriza por una absoluta independencia, integridad y objetividad. Así, el auditor deberá ser y parecer

independiente, es decir deberá actuar libremente respecto a su juicio profesional. En relación a la integridad puede entenderse como la rectitud intachable en el ejercicio profesional. Finalmente, la objetividad implica el mantenimiento de una actitud imparcial en las funciones del auditor (apartado 1.3, Resolución de 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83).

“Diligencia profesional” es la tercera norma y establece que el auditor de cuentas deberá actuar con la debida diligencia profesional en la ejecución de su trabajo y posterior emisión del informe. Para ello se impone a cada persona del equipo de trabajo de auditoría la responsabilidad del cumplimiento de las Normas en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe. La diligencia profesional se demostrará en el contenido de los papeles de trabajo, que serán el soporte de la opinión del auditor. Cuando lo considere necesario, el auditor podrá obtener asesoramiento de otros profesionales en materias especializadas, pero previamente deberá ser autorizado por la entidad auditada. Además el auditor de cuentas sólo aceptará los trabajos que pueda realizar con la debida diligencia profesional y realizará los controles de calidad necesarios para mantener la calidad de su trabajo y asegurarse de forma razonable que los servicios profesionales que proporciona a sus clientes cumplen las NTA. Los objetivos del control de calidad son: independencia, integridad y objetividad; Formación y capacidad profesional; Aceptación y continuidad de clientes; Consultas; Supervisión y control de trabajos; e Inspección (apartado 1.4, Resolución de 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83).

La cuarta norma bajo el nombre de “Responsabilidad” regula la responsabilidad el auditor en el cumplimiento de las normas de auditoría establecidas y del cumplimiento de dichas normas por parte de los profesionales de su equipo de auditoría. El auditor debe prestar servicios de calidad a sus clientes sin anteponer éstos a las obligaciones frente a terceros. Por ello, se requiere del auditor un alto grado de responsabilidad y conducta ética. El auditor sólo es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las NTA vigentes. Entre las funciones del auditor no se encuentra el detectar irregularidades ni el predecir sucesos futuros (apartado 1.5, Resolución de 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83).

El “Secreto profesional” es la quinta norma de este grupo. En ella se establece que el auditor debe mantener la confidencialidad de la información obtenida durante su trabajo. Además deberá garantizar el secreto profesional en las actuaciones de sus ayudantes y colaboradores. La información obtenida durante el desarrollo de una auditoría debe conservarse y custodiarse durante cinco años a contar desde la emisión del informe (apartado 1.6, Resolución de 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83).

La sexta norma regula los “Honorarios y comisiones”. Éstos debe ser un justo precio del trabajo realizado y estarán basados en tarifas horarias. No se permitirá el pago de comisiones a terceros por obtener trabajos profesionales (apartado 1.7, Resolución de 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83).

La “Publicidad” es la séptima norma. En ella se establece la prohibición por parte del auditor de realizar publicidad con la finalidad de captar clientes a través de anuncios en la prensa o cualquier otro medio de comunicación. No obstante, si se le permite incluir su nombre en conferencias, documentos y otros medios que no perjudiquen la imagen y la reputación de la profesión (apartado 1.8, Resolución de 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83).

La octava norma es “Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas”. En ésta se regulan los procedimientos que debe llevar a cabo el auditor en relación al informe de un experto independiente, es decir, persona o entidad que posee conocimientos especiales en campos específicos ajenos a la contabilidad y la auditoría de cuentas. Además, determina las situaciones en las que el auditor pueda precisar de informes, opiniones, valoraciones o pronunciamientos de un experto; y delimita la responsabilidad del auditor frente al resultado del informe de un experto (Resolución de 20 de diciembre de 1996, BOICAC 28).

Pero no debemos olvidar que no sólo el trabajo de expertos independientes puede ser útil para el auditor de cuentas. En determinadas ocasiones algunos de los trabajos de auditoría interna también pueden resultar útiles para el auditor externo. Por este motivo se publicó una NTA sobre “Consideraciones del trabajo realizado por auditoría interna”. El propósito de esta norma es establecer reglas y suministrar criterios aplicables por los

auditores externos en los casos que tomen en consideración el trabajo realizado por auditoría interna, siempre que estos sean relevantes para la auditoría de cuentas (Párr.2 y 3, Resolución 26 de septiembre de 2002, BOICAC 51).

La décima norma es sobre “Errores e Irregularidades”. Éstos son actos u omisiones cometidos por uno o más individuos y alteran la información contenida en las cuentas anuales. No obstante, se diferencian en su intencionalidad, pues los errores no son intencionados mientras que las irregularidades sí se cometen de manera intencionada. Debido a la dificultad de determinar, en ocasiones, la intencionalidad de este tipo de actos u omisiones, cualquier auditoría de cuentas está sujeta a un riesgo inevitable de que algunos errores e irregularidades significativos no sean detectados. Por ello, el auditor realizará su trabajo con una actitud de escepticismo profesional. Para ello, en esta norma se establecen los procedimientos que ha de aplicar el auditor en la detección de dichos errores e irregularidades. Además se delimita su responsabilidad en la detección de errores e irregularidades que afecten de manera significativa la imagen fiel de las cuentas anuales (Resolución de 15 de junio de 2000, BOICAC 42).

Una situación que puede suponer un error o irregularidad, entre otras, es la aplicación incorrecta o indebida e intencionada de principios y normas contables (Párr. 2 y 3, Resolución de 15 de junio de 2000, BOICAC 42). La normativa aplicable a la entidad auditada es el conjunto de disposiciones a las que está sujeta dicha entidad. Esta normativa determina la forma y contenido de las cuentas anuales, los principios y normas contables generalmente aceptados, los importes que deben registrarse y la información que debe contener. Así, un incumplimiento de dicha normativa se considera un acto intencionado o no, es decir, error o irregularidad, llevado a cabo por la entidad auditada. Debido a ello, y con el fin de limitar la responsabilidad del auditor en relación a estos errores o incumplimientos sobre la normativa se publicó una NTA sobre “Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada” con el objetivo de establecer procedimientos a cumplir por el auditor y delimitar su responsabilidad en relación a la detección de dichos incumplimientos y que afecten a la imagen fiel de las cuentas anuales, así como determinar su efecto sobre el informe de auditoría (Párr. 3 a 8, Resolución de 26 de julio de 2001, BOICAC 47).

La última norma que puede integrarse en el grupo de normas de carácter general es la NTA sobre “La aplicación del principio de empresa en funcionamiento”. Esta norma establece los procedimientos de verificación y evaluación que el auditor deberá aplicar en el caso de que una empresa no se encuentre en proceso de liquidación o disolución, pero existían dudas razonables sobre su capacidad de continuar con su actividad. Para ello se enumeran los posibles factores causantes y mitigantes de la duda, la evaluación de los factores; y el efecto en el informe de auditoría (Párr. 1.3 a 6.1, Resolución 31 de mayo de 1993, BOICAC 13).

7.2 Normas Técnicas de Auditoría relacionadas con la realización de una auditoría

La auditoría se configura como un proceso. Este proceso se articula mediante el seguimiento de unas fases y culmina con la emisión de un informe. Las fases en las que se puede dividir el proceso de realización de una auditoría de cuentas son tres. La primera fase es la contratación o carta de encargo. Posteriormente debe planificarse el trabajo de auditoría, segunda fase. La tercera fase consiste en la ejecución del trabajo, en la que el auditor debe obtener evidencia, la cual le permitirá basar su opinión y que plasmará finalmente en el informe de auditoría.

El cuadro 2.13 sintetiza las Normas Técnicas de Auditoría contempladas en nuestro país y que están relacionadas con la realización de una auditoría de cuentas.

Cuadro 2.13 NTA relacionadas con la realización de una auditoría, Resolución y BOICAC

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA	RESOLUCIÓN	BOICAC
Normas Técnicas sobre ejecución del trabajo (3 normas)	19 de enero de 1991	Anexo BOICAC 83
Contrato de Auditoría o Carta de encargo	16 de junio de 1999	BOICAC 38
Obligación de comunicar debilidades significativas del control interno	1 de septiembre de 1994	BOICAC 18
Concepto de importancia relativa	14 de junio de 1999	BOICAC 38
Carta de Manifestaciones de la Dirección	15 de junio de 1999	BOICAC 38
Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas	19 de septiembre de 2003	BOICAC 55
Estimaciones Contables	24 de julio de 2001	BOICAC 47
Procedimientos Analíticos	25 de julio de 2001	BOICAC 47
Confirmaciones de terceros	24 de junio de 2003	BOICAC 54
Consideraciones relativas a la auditoría de entidades que externalizan procesos de administración	26 de marzo de 2004	BOICAC 57
Utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva	21 de diciembre de 2004	BOICAC 60
Valor razonable	7 de octubre de 2010	BOICAC 83

7.2.1 Normas vinculadas a la contratación del auditor

En la fase de contratación el auditor deberá acordar por escrito con su cliente, el objetivo, el alcance de la auditoría y los honorarios. También se incluirán el cómputo de horas estimadas para realizar el trabajo. Todos estos términos del trabajo de auditoría quedarán establecidos previamente a la realización del mismo y para todo el periodo de nombramiento. (Párr. 2.2, NTA ET, Resolución 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83). Este acuerdo por escrito está regulado por la NTA sobre “Contrato de Auditoría o Carta de encargo”. El objetivo de esta norma es establecer el contenido de la carta de encargo, relacionar aquellos aspectos que se consideran convenientes en dicha carta y proporcionar un modelo para su redacción (apartado II, Resolución 16 de junio de 1999, BOICAC 38).

7.2.2 Normas vinculadas a la planificación del trabajo de auditoría

La segunda fase a considerar en la realización de una auditoría es la que corresponde a la planificación del trabajo de auditoría. Esta fase viene regulada por las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo y otras NTA que se publicaron con posterioridad con el fin de complementar dichas normas. Este conjunto de normas tiene

como objetivo determinar los medios y actuaciones que el auditor independiente ha de utilizar y aplicar en la realización de la auditoría de cuentas anuales (apartado 2.1, Resolución de 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83).

En relación a la planificación de la auditoría, la primera norma es “El trabajo se planificará apropiadamente”. Esta norma establece que es la planificación de la auditoría y las cuestiones que deberá considerar el auditor al planificar su trabajo, y todo ello con la finalidad de preparar un programa de auditoría estricto. La planificación de la auditoría servirá para facilitar el control y seguimiento del trabajo realizado por todo el equipo de auditoría de manera más eficaz. En la planificación se deberá considerar el tipo de negocio de la entidad auditada, y el sector en el que opera dicha entidad, los procedimientos y principios contables que sigue, así como el grado de fiabilidad y eficacia del sistema de control interno. Al finalizar el proceso de planificación el auditor deberá elaborar un Plan global de auditoría que se formalizará en el denominado Memorandum de planificación. Éste debe servir al auditor para elaborar el Programa de auditoría, donde se concretarán los distintos procedimientos que han sido diseñados para cada una de las áreas, previamente identificadas, con objeto de alcanzar los objetivos perseguidos en las mismas. El Programa de auditoría servirá para coordinar el trabajo, documentar el trabajo realizado y facilitar la programación temporal de futuras auditorías (apartado 2.3, Resolución 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83).

Una vez programada la auditoría, el auditor deberá estudiar y evaluar el sistema de control interno, que está regulado en la segunda norma sobre ejecución del trabajo. En ésta se establece que “deberá efectuarse un estudio y evaluación adecuada del control interno como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría” (Párr. 2.4.1, Resolución 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83).

En esta norma se define el control interno y se establece la división de éste en controles contables, aquellos en los que debe centrarse el auditor; y controles administrativos, que sólo serán revisados y evaluados por el auditor si éste considera que pueden tener importancia respecto a las cuentas anuales. También se incluyen las fases de estudio y evaluación del sistema de control interno; en que consiste el proceso de revisión

del sistema; la finalidad de las pruebas de cumplimiento; el periodo en que se desarrollan las pruebas y su extensión; las funciones del control interno desde el punto de vista del auditor independiente; la interrelación con otros procedimientos de auditoría y la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno (Párr. 2.4.3 a 2.4.27, Resolución 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83).

En relación a la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno, existe una NTA al respecto en la cual se establece las normas sobre tal obligación. Ésta deberá cumplirse mediante una comunicación formal por escrito, sin que por ello no se considere conveniente la realización, previamente a la comunicación escrita, de comentarios verbales. Sin embargo, no se establecen normas de actuación y de comunicación en aquellos casos en los que haya sido contratado un auditor con la finalidad de realizar una revisión y evaluación del sistema de control interno (Párr.1 a 3, Resolución 1 de septiembre de 1994, BOICAC 18).

Adicionalmente a todos los aspectos relacionados con la planificación de la auditoría y tratados hasta ahora, podemos añadir una nueva consideración. Ésta hace referencia a que la entidad auditada puede utilizar una empresa de servicios para que ejecute, registre o procese transacciones. En estos casos el auditor deberá evaluar si el uso de una empresa de servicios afecta a los sistemas contables y de control interno. Así, se publicó una NTA sobre “Consideraciones relativas a la auditoría de entidades que externalizan procesos de administración”. El objetivo de esta norma es establecer los criterios de actuación que debe seguir el auditor en aquellas entidades que externalizan procesos de administración. En esta norma también se contempla la colaboración que pueda solicitarse, por parte del auditor de la entidad, al auditor de la empresa que presta el servicio (Párr. 1 a 3, Resolución 26 de marzo de 2004, BOICAC 57).

7.2.3 Normas vinculadas a la obtención de la evidencia de auditoría

Tras estudiar y evaluar el sistema de control interno, el siguiente paso a realizar por el auditor en la ejecución del trabajo es la de obtener evidencia. Así, la tercera norma sobre ejecución del trabajo hace referencia a la “Evidencia de auditoría” y dice: “Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de

auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas” (Párr. 2.5.1, Resolución 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83).

Esta norma regula la evidencia en auditoría y define lo que se entiende por evidencia del auditor; la naturaleza de ésta; y como el auditor determina los procedimientos y aplica las pruebas necesarias para obtener evidencia suficiente (cuantitativa) y adecuada (cualitativa) (Párr. 2.5.2 a 2.5.14, Resolución 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83).

En relación con el concepto de evidencia suficiente, debe tenerse presente que el auditor no pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su trabajo. Para ello realizará pruebas de auditoría, mediante muestreos, pruebas analíticas o combinación de ambas, para poder llegar a la conclusión sobre un saldo, transacción o control (Párr. 2.5.6, Resolución 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83). El auditor al diseñar los procedimientos de auditoría deberá determinar los métodos adecuados para seleccionar los elementos a comprobar. Éstos deberán ser los apropiados en función de los objetivos de las pruebas y deberán aportarle la suficiente evidencia adecuada para alcanzar los objetivos de la prueba. Los métodos son: selección de todos los elementos, selección de elementos específicos y muestreo. Con el fin de establecer pautas sobre la utilización de métodos para obtener evidencia de auditoría se publicó la NTA sobre “Utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva” (Párr. 7 a 21, Resolución de 21 de diciembre de 2004, BOICAC 60).

Con el fin de complementar la obtención de evidencia adecuada de auditoría se publicó una NTA sobre “Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas”. En ésta se regulan aspectos como la presencia en el recuento físico de existencia; indagación sobre litigios y reclamaciones; y valoración y desglose de inmovilizaciones financieras (Párr. 3, Resolución 19 de septiembre de 2003, BOICAC 55).

La evidencia quedará establecida en función de la importancia relativa y el riesgo probable. Estos dos criterios están interrelacionados y deben servir para la formación del

juicio profesional que debe poseer el auditor en la realización de su trabajo. La importancia relativa se define como la magnitud o naturaleza de un error en la información financiera, que hace probable la influencia de éste en el juicio profesional del auditor. El riesgo probable supone la posibilidad de que el auditor no detecte un error significativo que pueda existir en la información financiera a auditar, por falta de evidencia o por obtención de evidencia deficiente o incompleta respecto a una determinada partida (Párr. 2.5.16 a 17, Resolución 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83).

Debido a la significatividad del concepto de importancia relativa a lo largo del trabajo a realizar por el auditor, tanto en la planificación, como en la ejecución y emisión del informe, se publicó una NTA sobre el concepto de “Importancia relativa”. El objetivo de esta norma es establecer unas bases que ayuden al auditor a planificar y evaluar el efecto que sobre su informe pueden tener las incidencias del concepto de importancia relativa. Esta norma no pretende sustituir el juicio profesional del auditor, más bien, pretende establecer unos parámetros que puedan servir, como guía y a título orientativo, al auditor en el establecimiento de la cuantía de la importancia relativa (Párr. 1.7 a 2.4, Resolución de 14 de junio de 1999, BOICAC 38).

El auditor durante la ejecución de su trabajo deberá obtener evidencia de los procedimientos de control interno, mediante la realización de pruebas de cumplimiento; y evidencia de auditoría relacionada con la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada, mediante la realización de pruebas sustantivas. Para ello deberá utilizar métodos como: inspección, observación, preguntas, confirmaciones, cálculos y técnicas de examen analítico (Párr. 2.5.19 a 24, Resolución 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83).

Así pues, uno de los métodos para obtener evidencia son las confirmaciones. Éstas consisten en obtener corroboración, normalmente por escrito y a terceros, de la información contenida en los registros contables, así como la carta con las manifestaciones de la Dirección del cliente (Párr. 2.5.28, Resolución 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83). Las confirmaciones de terceros se solicitan normalmente en relación a saldos contables o partidas que los integran, así como a otros compromisos y obligaciones fuera de balance, aunque no se limita únicamente a este tipo de información. Por ello, y con el fin de definir las actuaciones que debe seguir el auditor en relación con la obtención de evidencia

mediante la confirmación con terceros y servir de guía para llevar a cabo estos procedimientos se publicó la NTA sobre “Confirmaciones de terceros” (Párr. 2 y 3, Resolución 24 de junio de 2003, BOICAC 54).

Respecto a las confirmaciones que se derivan de la carta con las manifestaciones de la Dirección del cliente, hay que tener presente que éstas no son sustitutivas de los procedimientos que normalmente aplican los auditores para obtener evidencia suficiente y necesaria. Pero sí proporcionan al auditor documentación escrita respecto a explicaciones verbales significativas y relacionadas con las cuentas anuales y con el sistema de control interno; información que le permite confirmar el adecuado alcance de su examen; y una medida adicional de la confianza que le merece tanto la Dirección de la entidad como sus empleados. Además, en determinadas NTA referidas a Informes Especiales, se contempla como procedimiento de auditoría la solicitud de la carta de manifestaciones a la dirección de la entidad auditada. Dada la importancia de dicha carta se publicó una NTA sobre la “Carta de Manifestaciones de la Dirección”. El objetivo de esta norma es establecer criterios a seguir por el auditor en relación a la solicitud de dicha carta u otras manifestaciones que se consideren oportunas; determinar el contenido de ésta, orientar la forma en que debe documentarse, y proporcionar un modelo que pueda servir de guía (Párr. 8 a 10, Resolución 15 de junio de 1999, BOICAC 38).

Otro de los métodos para obtener evidencia son los cálculos. Éstos consisten en comprobar la exactitud aritmética de los registros contables y de los cálculos y análisis realizados por la entidad o en la realización de cálculos independientes, es decir, de las estimaciones contables (Párr. 2.5.29, Resolución 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83). Debido a que las estimaciones contables son la determinación del importe de una partida en ausencia de normas o criterios precisos para calcularlas, y dado que el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada en relación a estos importes estimados, se publicó una NTA sobre “Estimaciones Contables”. El objetivo de esta norma es establecer reglas y suministrar criterios sobre la auditoría de las estimaciones contables contenidas en las cuentas anuales (Párr. 2 y 3, Resolución 24 de julio de 2001, BOICAC 47).

La aplicación del criterio de valoración del valor razonable a un determinado elemento por parte de la entidad es una estimación contable. Sin embargo, se consideró

necesario el desarrollo de una NTA sobre “El valor razonable”. El objetivo de esta norma es definir la responsabilidad del auditor en relación con la verificación de la adecuada aplicación de dicho criterio de valoración; establecer los procedimientos que debe seguir el auditor en relación a la obtención de evidencia relativa a la determinación del valor razonable; y determinar el efecto que tendría en el informe de auditoría de las distintas situaciones derivadas de la evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados (Párr. 2.1, Resolución 7 de octubre de 2010, BOICAC 83).

Las técnicas de examen analítico es otro de los métodos para obtener de evidencia. Éstas consisten en la comprobación de los importes registrados en las distintas partidas de la información financiera a auditar, teniendo en cuenta las expectativas desarrolladas por el auditor al evaluar la interrelación entre dichas partidas. Entre estas técnicas se encuentran los estudios de los índices y tendencias más significativas y cálculos globales de razonabilidad de saldos respecto a ejercicios anteriores, entre otros (Párr. 2.5.30, Resolución de 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83). El análisis de ratios y tendencias significativas, incluyendo la correspondiente investigación de partidas y fluctuaciones que no sean coherentes con otra información relevante, o bien, se desvíen sustancialmente de los importes previstos o estimados, es lo que se entiende por procedimientos analíticos. Éstos pueden utilizarse para analizar cualquier componente de la información financiera. En este contexto, su finalidad es ayudar al auditor en la planificación y ejecución del trabajo de auditoría y convertirse en una técnica de revisión global en la etapa de supervisión del trabajo de auditoría. Debido a ello, se publicó una NTA sobre “Procedimientos analíticos” con el objetivo de establecer reglas y suministrar criterios sobre la aplicación de dichos procedimientos (Párr. 3 a 10, Resolución de 25 de julio de 2011, BOICAC 47).

Adicionalmente en las NTA sobre ejecución del trabajo en el apartado 2.5 destinado a la evidencia, también se establece, y con ello se regula, los métodos para obtener evidencia de auditoría y la documentación donde se recoge la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo, los denominados papeles de trabajo.

Por último en esta norma se hace referencia a la supervisión. Ésta implica dirigir los esfuerzos de equipo de auditoría para lograr los objetivos del examen y comprobar que estos objetivos se están alcanzando.

7.3 Normas Técnicas de Auditoría relacionadas con informes de auditoría

El tercer bloque de Normas Técnicas de Auditoría al que vamos a referirnos es el referido a las Normas Técnicas sobre Informes. Éstas fueron modificadas en su totalidad por la Resolución de 21 de diciembre de 2010, anexo BOICAC 83. Dichas modificaciones incorporaron aspectos previstos en la vigente Ley de Auditoría de Cuentas 12/2010. Además, y al amparo de lo previsto en la Directiva 2006/43/CE, también se modificaron con el fin de adaptarse a las NIA 700, 705 y 706 publicadas por la IFAC.

El cuadro 2.14 sintetiza las Normas Técnicas de Auditoría recogidas en este grupo.

Cuadro 2.14 NTA relacionadas con informes de auditoría, Resolución y BOICAC

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA	RESOLUCIÓN	BOICAC
Hechos posteriores	26 de febrero de 2003	BOICAC 53
Otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales	22 de diciembre de 2004	BOICAC 60
Los saldos de apertura en una primer auditoría	25 de diciembre de 2004	BOICAC 57
Relación entre auditores	27 de junio de 2011	BOICAC 86
Normas Técnicas sobre informes (3 normas)	21 de diciembre de 2010	Anexo BOICAC 83
Cifras comparativas: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas	21 de diciembre de 2010	Anexo BOICAC 83

En la primera parte de la Resolución, denominada Introducción, se define el informe de auditoría de las cuentas anuales o de otros estados financieros o documentos contables como un documento en el que se describe el alcance del trabajo realizado por el auditor y en el que expresa su opinión profesional sobre los documentos contables objeto de estudio, de acuerdo con la legislación vigente (apartado 3.1.1, Resolución de 21 de diciembre de 2010, anexo BOICAC 83).

Además se enumeran las normas que ha de tener presente el auditor y debe cumplir en la preparación del informe. La primera norma establece que el auditor deberá manifestar

si las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y, en su caso, de los flujos de efectivo de la entidad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad auditada (apartado 3.1.2, Resolución de 21 de diciembre de 2010, anexo BOICAC 83).

La segunda norma establece que el auditor expresará en el informe su opinión técnica en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto, o una afirmación de que no puede expresar una opinión y las causas que se lo impidan (apartado 3.1.2, Resolución de 21 de diciembre de 2010, anexo BOICAC 83).

La tercera norma hace referencia a las indicaciones que deberá realizar el auditor en su informe, cuando las cuentas anuales estén acompañadas por un informe de gestión, si la información contable que figura en éste concuerda con la de las cuentas anuales auditadas (apartado 3.1.2, Resolución de 21 de diciembre de 2010, anexo BOICAC 83).

En relación a los elementos básicos que deberá contener un informe de auditoría de cuentas anuales vienen detallados en el segundo apartado de la Resolución. Los tipos de opinión que puede presentar un informe y las características de cada una de ellas se detallan en el tercer apartado. El cuarto apartado enumera y explica las circunstancias que pueden provocar posibles efectos en el informe de auditoría, como son limitaciones al alcance, incumplimientos de los principios y criterios contables. Los otros elementos del informe de auditoría, como el párrafo de énfasis, sobre otras cuestiones, sobre el informe de gestión, información y cifras comparativas, se explica su contenido en la quinta parte de la Resolución. El sexto apartado hace referencia a la publicidad del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas. El último de los apartados presenta ejemplos de modelos de informes de auditoría (apartado 3.2 a 3.8, Resolución de 21 de diciembre de 2010, anexo BOICAC 83).

Adicionalmente existen 5 normas técnicas que pueden incluirse en el grupo de normas técnicas relacionadas con los informes. La primera es la NTA sobre “Hechos posteriores”, que dentro de las NTA sobre informes se hace referencia a ella en el apartado 3.2.9. Esta norma tiene como objetivo establecer los procedimientos que el auditor debe

realizar en relación a los hechos significativos que hayan producido posteriormente a la fecha de cierre de las cuentas anuales; determinar el efecto en el informe de auditoría que tendrá la negativa de reflejar los hechos posteriores en las cuentas anuales; y delimitar la responsabilidad del auditor en relación con dichos hechos al cierre de las cuentas anuales (apartado 5, Resolución de 26 de febrero de 2003, BOICAC 53 /marzo 2003).

La segunda norma que puede incluirse dentro del grupo de normas sobre informes es la NTA sobre “Información Comparativa”. La referencia a esta norma se encuentra en el apartado 3.5.10 de las NTA sobre informes. La NTA sobre Información Comparativa regula los criterios de actuación del auditor en relación con las cifras, información o cuentas anuales comparativas que se incluyen como parte integrante de las cuentas anuales del ejercicio a auditar. La información comparativa corresponderá a uno o más periodos anteriores, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. El nivel de detalle de las cifras y de la información que se presente dependerá de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual. Así, cuando se presente información comparada, la opinión del auditor se referirá exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio actual. Sin embargo, en esta norma se recogen circunstancias excepcionales en las que la opinión del auditor puede estar influenciada por la información comparativa presentada. Entre dichas situaciones cabe mencionar el caso de las cuentas anuales del periodo anterior que fueron auditadas por otro auditor, o bien, que no fueron auditadas. Cuando concurren estas circunstancias, los requerimientos de la NTA sobre los saldos de apertura en una primera auditoría también deberán ser aplicados (Párr. 2 a 17, Resolución de 21 de diciembre de 2010, anexo BOICAC 83).

Así pues, la tercera norma de auditoría que puede englobarse en el grupo de NTA sobre Informes es la norma técnica sobre “Los saldos de apertura en una primera auditoría”. En ella se regulan los procedimientos y criterios de actuación que deberá seguir un auditor en relación con los saldos de apertura en su primera auditoría. Sin embargo, el auditor ante esta situación deberá obtener evidencia suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no tienen incorrecciones que puedan afectar significativamente a las cuentas anuales del ejercicio actual; los saldos de cierre del ejercicio anterior han sido correctamente traspasados como saldo del ejercicio actual; y que los criterios contables han sido aplicados

uniformemente y la memoria presenta la información oportuna (Párr. 2 a 8, Resolución de 25 de diciembre de 2004, BOICAC 57).

La cuarta norma relacionada con los informes es la NTA sobre “Otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales”. Algunas entidades publican, conjuntamente con las cuentas anuales, el informe de gestión y el informe de auditoría, otra información que contiene datos financieros y no financieros. Algunos de estos documentos son: el Informe Anual, la Carta del Presidente, el Informe de Dirección, resúmenes de objetivos financieros alcanzados, entre otros. Debido a que el auditor no tiene obligación de informar sobre estos documentos en el informe de auditoría, el objetivo de esta norma es establecer los criterios de actuación del auditor en relación con la otra información (Párr. 2 a 6, Resolución 22 de diciembre de 2004, BOICAC 60).

Finalmente la NTA sobre “Relación entre auditores” es otra de las normas técnicas relacionadas con el informe de auditoría. En esta se establecen los criterios de actuación del auditor en circunstancias tales como que otros auditores habilitados por la legislación del país donde desarrolla sus actividad realicen trabajos de auditoría sobre las cuentas anuales de entidades participadas por la entidad auditada; que se produzca un cambio de auditor; que se realice conjuntamente el trabajo por más de un auditor independiente y se debe emitir un informe conjuntamente firmado por todos; o bien, que requiera la colaboración de otro auditor para que le preste temporalmente su ayuda para la realización de algún procedimiento (Párr. 1 a 5, Resolución 27 de junio de 2011, BOICAC 86).

7.4 Norma de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría

La tercera norma técnica de carácter general hace referencia a la diligencia profesional con la que deberá actuar el auditor de cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión del informe de auditoría. Para ello, deberá establecer controles de calidad con el fin de asegurarse que los servicios prestados cumplen con las NTA. Dichos controles deberán abarcar, con independencia de su tamaño y estructura, todos los aspectos relacionados con su estructura organizativa y sus procedimientos de trabajo. Este sistema de control de calidad estará sometido al control de la Corporación de profesionales, con el fin

de asegurarse de forma razonable que los servicios profesionales de auditoría de cuentas cumplen con la normativa vigente (Párr. 1.4.1 a 1.4.9, Resolución 19 de enero de 1991, anexo BOICAC 83).

Para la consecución de los objetivos que debe cumplir el sistema de control de calidad interno de todo auditor de cuentas, el ICAC publicó la Norma Técnica de Control de Calidad en la Resolución de 16 de marzo de 1993 (BOICAC 12).

Pero desde su publicación, se han venido sucediendo determinadas iniciativas que han supuesto un gran avance en la normativa relacionada con el control de calidad de la actividad de la auditoría de cuentas. Así, en el ámbito de la Unión Europea se publicó la Recomendación de la Comisión sobre Control de Calidad, de 15 de noviembre de 2000, y la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006. En relación a la normativa internacional, en febrero de 2009 se publicó junto con las 36 NIA clarificadas la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC) 1.

Con el fin de conseguir que nuestra práctica de auditoría converja con la normativa internacional, considerando la normativa en materia de auditoría y las normas de carácter mercantil actualmente en vigor, se procedió a la publicación de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. Esta norma es una traducción de la ISQC1, con un pequeño matiz, es decir, se ha procedido a la adopción de la norma internacional a través del planteamiento de la nacionalización de la normativa internacional. Para ello se han suprimido las referencias a las organizaciones de auditoría del sector público, de otros servicios distintos de auditoría y la fecha de entrada en vigor de la norma.

Cuadro 2.15 Contenido de las NTA

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA	ALCANCE
Normas Técnicas de Carácter General (7 normas)	Regulan las condiciones que debe reunir el auditor de cuentas y su comportamiento en el desarrollo de la actividad de auditoría de cuentas. Estas condiciones son: formación técnica y capacidad profesional; independencia, integridad y objetividad; diligencia profesional; responsabilidad; secreto profesional; honorarios y comisiones; y publicidad.
La aplicación del principio de empresa en funcionamiento	Establecer los procedimientos de verificación y evaluación que el auditor deberá aplicar en el caso intermedio de que no encontrándose la entidad en un proceso de liquidación o disolución, existan no obstante dudas sobre su capacidad para continuar como empresa en funcionamiento.
Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas	Especifica los procedimientos que deben establecerse en el caso de que el auditor precise del trabajo de un experto.
Errores e irregularidades	Establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor y delimitar su responsabilidad en la detección de errores e irregularidades que afecten significativamente a la imagen fiel de las cuentas anuales, y en consecuencia su efecto en el informe de auditoría, así como la comunicación a la Dirección y en su caso a los Organismos Reguladores.
Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada	Establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor y delimitar sus responsabilidades en relación con la detección de incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad auditada.
Consideraciones del trabajo realizado por auditoría interna	Establecer reglas y suministrar criterios aplicables por los auditores externos cuando tomen en consideración el trabajo realizado por auditoría interna.
Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo (3 normas)	Determinar los medios y actuaciones que han de ser utilizados y aplicados por los auditores en la realización de su trabajo de auditoría de cuentas anuales. Las normas están relacionadas con la planificación; estudio y evaluación del sistema de control interno; y evidencia.
Contrato de Auditoría o Carta de encargo	Establecer el contenido de la carta de encargo o contrato de auditoría.
Obligación de comunicar debilidades significativas del control interno	Establece normas sobre la obligación del auditor de comunicar a su cliente las debilidades significativas en el sistema de control interno identificadas durante la realización de su trabajo.
Concepto de importancia relativa	Establecer, en relación con el concepto de importancia relativa, unas bases que ayuden al auditor a planificar y evaluar el efecto que sobre su informe pueden tener las incidencias que resulten de sus comprobaciones.
Carta de Manifestaciones de la Dirección	Establecer criterios a seguir por el auditor en la solicitud de la Carta de Manifestaciones de la Dirección, determinar su contenido y precisar su evaluación como evidencia de auditoría.
Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas	Complementar las normas y criterios contenidos en las NTA para la obtención de evidencia adecuada de auditoría en presencia en el recuento físico de existencias, indagación de litigios y reclamaciones y valoración y desglose de inmovilizaciones financieras.
Estimaciones Contables	Establecer reglas y suministrar criterios sobre la auditoría de las estimaciones contables.
Procedimientos Analíticos	Establecer reglas y suministrar criterios sobre la aplicación de procedimientos analíticos en la realización del trabajo de auditoría de cuentas.

Confirmaciones de terceros	Definir las actuaciones que debe seguir el auditor en relación a la obtención de evidencia mediante la confirmación con terceros y servir de guía para el desarrollo de este procedimiento.
Consideraciones relativas a la auditoría de entidades que externalizan procesos de administración	Establecer criterios de actuación para el auditor de una entidad que exterioriza procesos de administración.
Utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva	Establecer pautas sobre la utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de selección en el proceso de obtención de evidencia.
Valor razonable	Establecer criterio de actuación del auditor para la revisión de la aplicación del criterio de valor razonable, dentro del marco de la auditoría de cuentas.
Normas Técnicas sobre Informes (3 normas)	Establece las normas que ha de tener presente el auditor y debe cumplir en la preparación del informe de auditoría. Éstas son: el auditor deberá manifestar si las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados; la opinión técnica del auditor será sobre las cuentas anuales en su conjunto; y las indicaciones que debe realizar el auditor en su informe sobre el informe de gestión.
Hechos posteriores	Establecer los procedimientos que ha de realizar el auditor en relación con los hechos significativos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha de cierre de las cuentas anuales, determinar el efecto que tendría en el informe y delimitar la responsabilidad del auditor en relación con estos hechos.
Cifras comparativas: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas	Establecer los criterios de actuación del auditor en relación con la información comparativa. Si las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por otro auditor o no fueron auditadas, los requerimientos de la Norma de Auditoría sobre los “saldos de apertura en una primera auditoría” también son de aplicación.
Los saldos de apertura en una primera auditoría	Establecer procedimientos y criterios de actuación, por parte del auditor, en su primera auditoría.
Otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales	Establecer los criterios de actuación del auditor en relación con la “otra información” publicada conjuntamente con las cuentas anuales, el informe de gestión y el informe de auditoría sobre la que el auditor no tiene obligación de informar.
Relación entre auditores	Establecer criterios de actuación del auditor en circunstancias como: trabajo conjunto con otros auditores, cambio de auditor y requerimiento de colaboración de otro auditor.
Norma de Control de Calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría	Trata sobre las responsabilidades que tiene la firma de auditoría en relación con su sistema de control de calidad de auditorías de cuentas.

Los motivos de las citadas eliminaciones se deben a que estas referencias no están dentro del ámbito de aplicación del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC de 1 de julio de 2011). En relación a la fecha de entrada en vigor de la norma, se ha sustituido por la fecha establecida en la Resolución. En ésta se dispone que “La Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, quienes deberán haber implementado sistemas de control de calidad internos en cumplimiento de lo dispuesto en esta Norma antes del 1 de enero de 2013” (Resolución de 26 de octubre de 2011, BOICAC 87).

Esta norma, al tratarse de una traducción de la ISQC1, presenta una estructura idéntica a la que presentan las NIA clarificadas. Pero se le han añadido aclaraciones en relación a aplicaciones prácticas en algunos párrafos e interpretaciones de definiciones, todas ellas considerando el contenido del TRLAC de 1 de julio de 2011.

Cabe destacar que en el apartado de objetivo se establece que “El objetivo de la firma de auditoría es el establecimiento y el mantenimiento de un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:

- (a) La firma de auditoría y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables; y
- (b) Los informes emitidos, por la firma de auditoría o por los socios, de los encargos son adecuados a las circunstancias” (Párr. 11, Resolución 26 de octubre de 2011, BOICAC 87).

8 EQUIVALENCIA ENTRE LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA Y LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

8.1 Relación entre las Normas Técnicas de Auditoría y las Normas Internacionales de Auditoría

La Comisión Europea solicitó a los Estados miembros, la traducción de las NIA con el objetivo de cumplir con lo establecido en la Directiva 2006/43/CE. En ésta se exigía la realización de las auditorías de cuentas de acuerdo a las NIA adoptadas por la Comisión. La traducción de las NIA a todas las lenguas oficiales de la UE está concluida. En España se constituyó un Grupo de Trabajo para la traducción de las Normas Internacionales de Auditoría por la Resolución de 31 de octubre de 2008, del ICAC, sin embargo, la continuidad del proceso está pendiente de la decisión final que tome la Comisión respecto a la adopción de las NIA.

La Comisión tiene la capacidad de decidir el modo de aplicación de las NIA en la UE. Si bien la experiencia, en el proceso de adopción de las NIC, apunta a que las NIA serán adoptadas en su totalidad y al unísono. Pero, será la Comisión la que decida el alcance de la adopción de estas normas, es decir, si se adoptan todas o parte de ellas, y en su caso cuales deberán adoptarse. También es decisión de la citada comisión el instrumento jurídico apropiado para su publicación. Así será la Comisión la que decida si la publicación de las normas se realizará en forma de Directiva o Reglamento.

El proceso de traducción se esperaba que finalizase el primer trimestre de 2010. A partir de ese momento, la Comisión debía hacer su propuesta legislativa y enviarla al Parlamento Europeo para su aprobación definitiva. La aplicación de las NIA en la UE se esperaba que fuese definitiva para 2011.

En octubre de 2010 se publicó el Libro Verde de Auditoría. En el párrafo destinado a las NIA se decía: “Las NIA clarificadas ya se han adoptado o están en proceso de adopción en la mayoría de Estados miembros, y también se están aplicando en las principales redes de sociedades de auditoría. Del mismo modo, muchos terceros países también las han introducido, aunque no ha sido el caso de algunos de nuestros principales socios internacionales, como los Estados Unidos. La Comisión está sopesando cuándo y

cómo introducir las NIA en la UE. La introducción podría hacerse mediante instrumentos legales de la UE vinculantes o no vinculantes” (apartado 2.2 Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de crisis).

Pero todo este proceso se ha visto aletargado, pues en este mismo documento se proponía una consulta pública que quedaba abierta hasta finales de mismo año. En ésta se planteaban cuestiones como:

- * ¿Qué opina usted de la introducción de las NIA en la UE?
- * ¿Deberían ser las NIA legalmente vinculantes en todo el territorio de la UE? En caso afirmativo, ¿debería elegirse un enfoque de aprobación similar al que existe con respecto a la aprobación de las Normas Internacionales de Información Financiera? Alternativamente, y habida cuenta del uso generalizado de las NIA que se observa actualmente en la UE, ¿debería promoverse todavía más el uso de las NIA mediante instrumentos legales no vinculantes (recomendaciones, código de conducta, etc.?)
- * ¿Deberían adaptarse las NIA para ajustarse a las necesidades de las PYMES y las pequeñas y medianas sociedades de auditoría?

Así pues, en el ámbito de la UE todavía no parece clara la política a seguir en relación a la adopción de las NIA. Debido a ello, y mientras no se produzca la tan esperada decisión por parte de la Comisión respecto a la adopción de las NIA en la UE, en España se mantienen vigentes las NTA publicadas hasta la fecha.

Ante esta tesitura, creemos oportuno hacer un estudio de equivalencia entre las NIA y las NTA publicadas por el ICAC. En relación a la normativa internacional sólo se tomarán en consideración, para el estudio de equivalencia, 33 de las 36 normas clarificadas. El motivo de ello es que posiblemente las NIA que no corresponden con auditoría de cuentas anuales se encuentran fuera del alcance de la Directiva, y por ello, no se adopten.

Estas son las NIA 800 “Auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos”, la NIA 805 “Auditoría de un solo estado financieros o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero” y

la NIA 810 "Encargos para informar sobre estados financieros resumidos". Respecto a las NTA publicadas por el ICAC, 24 actualmente en vigor y que se han estudiadas en el epígrafe anterior, serán consideradas en su totalidad para el estudio de la equivalencia con la normativa internacional.

El primer aspecto que diferencia ambas normativas es el número de normas que contienen. Pero no sólo la cantidad de normas es uno de los aspectos diferenciadores entre los dos grupos de normativas. Un segundo aspecto diferenciador es la extensión de las normas, las NIA son más extensas que las NTA.

Otros aspecto a considerar, que diferencia los dos grupos de normas, es la agrupación que podemos establecer en función del alcance y los objetivos de las normas, es decir de los temas que regulan. Así en la normativa nacional podemos establecer tres grupos de normas técnicas: relacionadas con Aspectos Generales, relacionadas con la Realización de una auditoría y relacionadas con Informes de Auditoría. Sin embargo, las NIA se agrupan en cinco grupos: Principios y responsabilidades globales; Planificación, riesgo y respuestas; Evidencia de auditoría; Utilización del trabajo realizado por otros; y Conclusiones e informe de auditoría.

La estructura que presentan las distintas normativas también es un aspecto diferenciador entre ellas. Las NIA tras el *Clarity Project* presentan todas ellas idéntica estructura. Ésta está formada por cinco partes: Introducción, Objetivos, Definiciones, Requerimientos y Material de aplicación y otro material explicativo²⁵. Las NTA presentan unos puntos en común para todas ellas: Introducción o Consideraciones generales y Objetos de la norma. Sin embargo, el resto de la norma se desarrolla en función del tema que se pretende regular con cada una de ellas.

El último aspecto diferenciador entre las dos normativas hace referencia al contenido, es decir, el tratamiento que cada grupo de normas hace de los aspectos concretos de la auditoría.

²⁵ Tema estudiado en el epígrafe 2.1 de este capítulo

Cuadro 2.16 Diferencias entre NIA y NTA

CARACTERÍSTICA	NIA	NTA
Número de normas	33	24
Extensión	Más extensas que las NTA	Menos extensas que las NIA
Agrupación según alcance y objetivos	5 grupos: 1.- Principios y responsabilidades globales 2.- Planificación, riesgo y respuestas 3.- Evidencia de auditoría 4.- Utilización del trabajo realizado por otros 5.- Conclusiones e informe de auditoría	3 grupos: 1.- Aspectos generales 2.- Realización de una auditoría 3.- Informes de auditoría
Estructura	5 partes: Introducción, Objetivos, Definiciones, Requerimientos y material de aplicación y otro material explicativo	Según la norma y el tema que regula
Contenido	Distinto tratamiento de aspectos concretos de auditoría	

Como se puede apreciar en el cuadro 2.16 varias son las diferencias entre los dos grupos de normas. Pero la diferencia más significativa y que puede interesar tanto a los profesionales de la auditoría como al público en general es la equivalencia entre ambas normativas respecto al contenido de cada norma. Por ello hemos establecido en la tabla 2.17 una equivalencia en función del contenido entre las NIA y las NTA.

Como puede apreciarse, del total de las NIA seis de ellas (NIA 200, 260, 550, 800, 805 y 810) no tiene una NTA equivalente. Los motivos por los cuales encontramos esa laguna normativa en nuestras NTA son diversos. En primer lugar la NIA 200 puede considerarse como marco, en ella se establecen los objetivos globales del auditor. La NIA 260 es una norma general de comunicación por parte del auditor a la entidad auditada. La NIA 550 regula la actuación del auditor respecto a las partes vinculadas. Las NIA 800, 805 y 810 regulan la actuación del auditor en estados financieros con características especiales. Estas tres últimas NIA no corresponden con auditorías de cuentas anuales, por lo tanto, y como hemos señalado anteriormente, están fuera del alcance de la Directiva.

Cuadro 2.17 Equivalencia NIA y NTA

NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA	NORMAS TÉCNICA DE AUDITORÍA
200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría	<u>No tiene su equivalente en las NTA</u>
210 Acuerdo de los Términos del Encargo de auditoría	Contrato de Auditoría o Carta de encargo
220 Control de calidad de la auditoría de estados financieros	Normas Técnicas de carácter general
230 Documentación de la auditoría	Normas Técnicas de carácter general
240 Responsabilidades del auditor con respecto al fraude, en la auditoría de estados financieros	Errores e irregularidades
250 Consideraciones de la normativa en la auditoría de estados financieros	Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada
260 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	<u>No tiene su equivalente en las NTA</u>
265 Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad	Obligación de comunicar debilidades significativas del control interno
300 Planificación de la auditoría de estados financieros	Normas Técnicas sobre ejecución del trabajo
315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno	Normas Técnicas sobre ejecución del trabajo
320 Importancia relativa en la planificación y ejecución de la auditoría	Concepto de importancia relativa
330 Respuesta del auditor a los riesgos valorados	Normas Técnicas sobre ejecución del trabajo
402 Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios	Consideraciones relativas a la auditoría de entidades que externalizan procesos de administración
450 Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría	Normas Técnicas sobre ejecución del trabajo
500 Evidencia de auditoría	
501 Evidencia de auditoría, consideraciones específicas para determinadas áreas	Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas
505 Confirmaciones externas	Confirmaciones de terceros
510 encargo inicial de auditoría, saldos de apertura	Los saldos de apertura en una primer auditoría
520 Procedimientos analíticos	Procedimientos Analíticos
530 Muestreo de auditoría	Utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva
540 Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable	Estimaciones Contables Valor razonable
550 Partes vinculadas	<u>No tiene su equivalente en las NTA</u>
560 Hechos posteriores	Hechos posteriores
570 Empresa en funcionamiento	La aplicación del principio de empresa en funcionamiento

NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA	NORMAS TÉCNICA DE AUDITORÍA
580 Manifestaciones escritas	Carta de Manifestaciones de la Dirección
600 Consideraciones especiales, Auditoría de estado financieros del grupo (incluido el trabajo del auditor de un componente)	Relación entre auditores
610 Utilización del trabajo de los auditores internos	Consideraciones del trabajo realizado por auditoría interna
620 Utilización del trabajo de un experto del auditor	Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas
710 Información comparativa. Cifras comparativas y estados financieros comparativos	Cifras comparativas: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas
720 Responsabilidad el auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros	Otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales
700 Formación de la opinión y emisión del informe de auditora sobre los estados financieros 705 Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente 706 Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente	Normas Técnicas sobre informes
800 Auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos 805 Auditoría de un solo estado financieros o de un elemento 810 Encargos para informar sobre estados financieros resumidos	<u>No tiene su equivalente en las NTA</u>
ISQC1	Norma de Control de Calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría

El resto de NIA presentan un equivalente en las NTA. Aunque podemos encontrar diferencias en el contenido, relacionado con el enfoque o tratamiento que hace cada grupo de normas de los distintos aspectos a considerar en la auditoría de cuentas.

8.2 Normas Técnicas de Auditoría adaptadas a la normativa internacional

El TRLAC de 1 de julio de 2011 establece, en el artículo 2.1 el contenido mínimo del informe de auditoría. Dicho contenido puede ajustarse y adaptarse al modelo de informe de auditoría que contenga la norma común que a tal efecto pueda adoptar la Unión Europea, de acuerdo con lo previsto en la Directiva 2006/43/CE. El objetivo de esta nueva configuración respecto a la Ley de Auditoría de Cuentas 19/1988 de 12 de julio, es favorecer la comparabilidad en el entorno económico financiero internacional.

Ante esta situación de convergencia internacional hacia las normas emitidas por la IFAC y hasta que no se adopte, por parte de la UE, una norma sobre el modelo de informes de auditoría de cuentas anuales, el ICAC consideró oportuno la modificación de la sección 3 “Normas técnicas sobre informes” de las Normas Técnicas de Auditorías, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991. Las modificaciones afectan al contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas anuales previsto por la nueva Ley de auditoría 12/2010.

Así pues, se han tomado como referente las NIA clarificadas relacionadas con conclusiones e informe de auditoría, es decir la NIA 700 “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”, 705 “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente” y 706 “Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente”.

Los cambios incorporados son significativos respecto al contenido anterior en la sección 3 de las NT sobre informes. Éstos afectan al modelo de informe de auditoría, el tratamiento del principio de uniformidad, el de empresa en funcionamiento y las circunstancias de incertidumbre que afectan al tipo de opinión.

Respecto a la estructura y formato del informe de auditoría, la norma distingue dos clases de elementos que puede contener el informe. Por una parte están los elementos

básicos del informe, aquellos que siempre deberán aparecer en el informe de auditoría. A éstos se le añadirá, siempre que las circunstancias del trabajo lo precisen, otros elementos del informe del auditoría.

Entre los elementos básicos del informe se han incorporado, concretamente, en el párrafo de alcance de la auditoría, la identificación del marco normativo de información financiera aplicable en la preparación de la cuentas anuales objeto de la auditoría, la referencia a que las cuentas anuales formuladas son responsabilidad del órgano de administración de dicha entidad y que la responsabilidad del auditor es emitir una opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto (Párr. 3.2.4, Resolución 21 de diciembre de 2010, anexo BOICAC 83).

Hasta ahora, en el párrafo de opinión, se enumeraban todos los documentos o estados contables que integraba las cuentas anuales. A partir de ahora, el contenido de este párrafo se simplifica y no aparecerá la enumeración de dichos documentos, pues éstos forman parte de las cuentas anuales, de manera implícita, de acuerdo con el marco normativo de la información financiera.

En relación con los otros elementos del informe de auditoría, la novedad reside en el párrafo de énfasis. Éste deberá situarse después del párrafo de opinión. Además, tendrá carácter obligatorio en aquellas circunstancias en las que existan incertidumbres significativas y la información correspondiente a dichas incertidumbres no se refleje en las cuentas anuales. Entre ellas se incluyen las relativas a problemas de empresa en funcionamiento (Párr. 3.5.1 a 3.5.3, Resolución de 21 de diciembre de 2010, anexo BOICAC 83).

Otra de las novedades incluidas en otros elementos del informe de auditoría es el párrafo sobre otras cuestiones. Éste deberá situarse después del párrafo de opinión y, si lo hubiera, después del de énfasis. En éste el auditor podrá poner de manifiesto asuntos diferentes a los que estén reflejados en las cuentas anuales y que a su juicio sean relevantes para el entendimiento de la auditoría. No obstante, este párrafo puede ser requerido por las normas de auditoría (Párr. 3.5.5, Resolución 21 de diciembre de 2010, anexo BOICAC 83).

El segundo cambio significativo en las NT sobre informes está relacionado con el tratamiento del principio de uniformidad. En la normativa anterior el auditor tenía obligación de comunicar en el párrafo de opinión del informe de auditoría, el cumplimiento del principio de uniformidad, así como la existencia de incertidumbre que pudiera afectar de manera significativa a las cuentas anuales auditadas. Tras la modificación de la normativa esta referencia sólo deberá comunicarse en determinadas situaciones y de acuerdo con lo establecido en las normas de auditoría. Todo ello, en virtud de lo establecido en el artículo 2.1 de la LAC y de lo previsto en las NIA a este respecto.

El tercer cambio significativo en la normativa sobre informes hace referencia a las circunstancias de incertidumbre que afectan al tipo de opinión. Así la existencia de incertidumbre no afectará a la opinión si dicha incertidumbre está debidamente informada en la memoria. Si por el contrario, no se informa debidamente en la memoria, podrá considerarse un incumplimiento de los principios y normas contables y por ello se puede ver afectada la opinión del auditor.

Cuadro 2.18 Principales novedades de la NTA sobre informes adaptada a la NIA

Estructura y formato del informe	<ol style="list-style-type: none"> 1.- Distinción entre “Elementos básicos del informe” y “Otros elementos del informe de auditoría” 2.- Contenido del párrafo de alcance 3.- Contenido del párrafo de opinión 4.- Ubicación y obligatoriedad, en determinadas circunstancias, del párrafo de énfasis 5.- Nueva incorporación del párrafo sobre otras cuestiones
Tratamiento del principio de uniformidad y empresa en funcionamiento	Sólo se informará en el párrafo de opinión en determinadas situaciones y cuando afecte de manera significativa a las cuentas anuales.
Circunstancias de incertidumbre que afectan al tipo de opinión	Sólo determinadas circunstancias que pueden producir incertidumbre harán que la opinión del auditor no sea favorable.

**CAPITULO 3: ANÁLISIS DE LA “*CLARIDAD*” EN LA NORMATIVA
REGULADORA DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS**

1 PRESENTACIÓN DEL CAPÍTULO

Este capítulo parte de la necesidad de incidir en el significado de la palabra *claridad*, concepto básico y fundamental en el Proyecto de Revisión de las Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC. El concepto de claridad se asocia, en la lengua castellana, con un calificativo que ayuda a la lectura de un texto, es decir se trata de un atributo que, de acuerdo con la Real Academia Española (RAE), permite dotar de *claridad a un argumento o a un texto*.

A lo largo de las páginas de este capítulo asociaremos el concepto de claridad a legibilidad, comprensibilidad y análisis de contenido. Cada uno de ellos encierra una serie de cuestiones muy interesantes a los efectos de esta investigación y que expondremos a continuación, basándonos en la literatura internacional. Para ello presentaremos las distintas metodologías que pueden ser utilizadas para analizar narraciones escritas, centrándonos de manera especial en la legibilidad, al responder mejor al contenido del término claridad, tal y como aparece expuesto por la propia IFAC al publicar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) clarificadas “*El objetivo del proyecto es mejorar la claridad de las normas del IAASB, a fin de hacerlas más legibles...*” IAASB (2007b).

La forma en la que aparece estructurado este capítulo es la siguiente. Tras esta breve presentación destinaremos la segunda parte a explicar el concepto de claridad como característica de *calidad* de las normas de auditoría, de acuerdo con el proceso de armonización contenido de la Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas. El tercer epígrafe presenta las técnicas de análisis lingüístico utilizadas en la literatura internacional y que tienen como objetivo fundamental estudiar la calidad de los documentos; para ello, se especificará, para las distintas técnicas de análisis, la finalidad de su uso en los textos narrativos. En el cuarto y quinto epígrafe se estudiarán con más detalle las técnicas expuestas; para cada una de ellas será explicada la metodología a utilizar y sus modalidades de análisis, presentando una revisión de la literatura, e incidiendo especialmente en estudios empíricos realizados sobre temas relacionados con la disciplina contable.

2 LA CLARIDAD COMO CARACTERÍSTICA DE CALIDAD EN LA NORMATIVA REGULADORA

2.1 Las normas contables y la información financiera

La información contable se alza como uno de los elementos fundamentales de la toma de decisiones económicas de un conjunto de usuarios. Aunque la finalidad de las distintas decisiones que pueden tomarse, pueden no coincidir entre sí, la información contable, financiera o no financiera, constituye la base para una toma de decisiones racional. Ahora bien, si se pretende que los usuarios de esta información sigan depositando su confianza en ella, ésta deberá ser transparente, creíble y de calidad. Estos objetivos podrán ser alcanzados si para su elaboración se utilizan normas de contabilidad y normas de auditoría de calidad, que hayan sido aceptadas en un contexto internacional (Zorio *et al.* 2004, 336).

La calidad es un concepto de gran relevancia en nuestra investigación ya que nuestro objetivo último es estudiar la calidad de la normas internacionales de auditoría que van a ser aplicadas en todos los Estados miembros de la Unión Europea, tras su adopción por la Comisión Europea (véase art. 26 VIII Directiva, 2006). Por ello, consideramos interesante comenzar este epígrafe abordando la necesidad de que la normativa reguladora se presente de manera que la información contable satisfaga las necesidades de los usuarios; usuarios de la información contable que utilizan, directa o indirectamente, la información financiera/no financiera en la toma de decisiones económicas.

La utilidad de la información contable para la toma de decisiones se enmarca dentro del paradigma de la conducta (Beaver, 1974, 563). La consideración de bien público de la información contable la ha hecho especialmente vulnerable a las presiones de los agentes económicos interesados en ella que tratan de maximizar su propia utilidad (véase Pina, 1991, 122) y hacen uso de los márgenes de la normativa en su propio beneficio.

La filosofía subyacente en los Marcos Conceptuales bajo los que se elabora la información financiera es el paradigma de utilidad (Bonsón *et al.*, 2001, 9), que considera como fin último de la contabilidad proporcionar a los usuarios la información necesaria

para la toma de decisiones. De acuerdo con Tua (2006) el paradigma de la utilidad supone la potenciación del carácter predictivo del sistema contable.

Las investigaciones realizadas sobre las necesidades de los usuarios han sido considerables desde los primeros años de la década de los setenta. Apellániz (1997) los clasifica, desde una doble distinción, entre:

- Trabajos de corte conductista en los que se utilizan experimentos de laboratorio.

Entre las investigaciones de corte conductista destaca la realizada por Lee y Tweedie (1977), con el objetivo de analizar el comportamiento de los usuarios no familiarizados con nuestra disciplina cuando se enfrentan a la información financiera. Lee (1984) amplió el estudio y los resultados evidencian el efecto de reforzamiento que el proceso de aprendizaje causa en los usuarios que ya poseían inicialmente ciertos conocimientos de contabilidad.

No obstante, estos trabajos presentan una serie de limitaciones como su falta de credibilidad dentro de la profesión contable (Véase Lee y Tweedie, 1981; Lee, 1984). De los resultados obtenidos en estas investigaciones se desprende que sólo los usuarios experimentados tienen capacidad para comprender y utilizar, de forma adecuada, la información contable.

En nuestro país, García Díez (1992) realizó un trabajo, casi pionero, cuyo principal objetivo era analizar en qué medida la información financiera satisfacía las necesidades informativas de los usuarios externos.

- Encuestas de opinión que recogen la postura de diferentes grupos de usuarios en relación con la información contable.

Algunos autores han dedicado sus investigaciones a perfeccionar la eficacia de la comunicación implícita en el proceso de transmisión de la información financiera (véase Adelberg, 1979b, 1982, 1983). Las conclusiones que revelan estos trabajos inciden en el hecho de que recomiendan que, antes de proporcionar a los usuarios mayor información, se debe hacer menos compleja la información actualmente suministrada. Las técnicas de

diagnóstico y mejora de la información empresarial pueden ser: técnicas cuyo objetivo es el estudio de la vertiente cuantitativa de los estados contables (véase Moriarity, 1979), y técnicas cuyo objetivo es el estudio de la vertiente narrativa (véase Adelberg, 1979).

Dentro de este grupo de trabajos podrían situarse las investigaciones basadas en la teoría de la información en las que se trata de medir la legibilidad de los informes anuales (véase, Zeghal *et al.*, 2007 y Góez, 2003, citado en Ferrer García *et al.*, 2009).

2.2 Calidad de la información contable

En materia contable las Normas Internacionales de Contabilidad/Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF) constituyen el conjunto de normas aceptadas internacionalmente. En el ámbito de la auditoría, las NIA se presentan como la normativa reguladora en el proceso de armonización de la auditoría en el ámbito comunitario. Ambos conjuntos de normas tienen como fin último la armonización internacional en materia de contabilidad y auditoría, respectivamente.

Una vez alcanzada la primera premisa, encontrar un conjunto de normas de contabilidad y auditoría aceptadas internacionalmente, cabe preguntarse si estas normas son de calidad. Pero previamente debemos conocer, ¿qué se entiende por calidad en la normativa reguladora? Parece difícil encontrar, en la literatura, una definición del término calidad cuando se hace referencia a la normativa reguladora. Sin embargo, podemos encontrar algunas de las características que deberían poseer estas normas para considerarse de calidad.

Centrándonos en la normativa contable, la literatura muestra numerosos estudios en los que se ha puesto de manifiesto la importancia de que la información publicada por las empresas sea de calidad (Parker, 1982, 280). En este sentido, encontramos algunos requisitos que deberían considerarse en la calidad de este grupo de normas. Entre otros, cabe destacar la relevancia (véase, entre otros, Linsmeier *et al.*, 1998; Knutson y

Napolitano, 1998; Kaplan y Fender, 1998) y la claridad en su redacción (puede consultarse Kaplan y Fender, 1998; Wulff y Koski-Gafer, 1998).

El estudio de la calidad de la información financiera para los usuarios de la misma se enmarca en el enfoque del inversor individual, cuyo objetivo genérico es analizar los datos contables y el impacto que los mismos originan en sus usuarios individualmente considerados (Túa, 1983). Este enfoque tiene dos vertientes: la teoría del comportamiento y la teoría de la información.

La teoría del comportamiento tiene como objetivo detectar las actitudes, preferencias y motivaciones de los usuarios, mientras que la teoría de la información, pretende evaluar la manera en que se emiten los estados financieros, analizando la actitud que provoca la información contable en el receptor de la misma (Túa, 1991, 98).

En los últimos años, y a raíz de la promulgación de la ley *Sarbanes-Oxley* (2000) en Estados Unidos los estudios sobre la calidad de la información contable han realizado un giro hacia el análisis de ésta en relación al Gobierno Corporativo (véase, por ejemplo Klein, 2002; Anderson *et al.* 2003; Park y Shin, 2004; y Peasnell, *et al.*, 2005). En España con la publicación de la Ley Financiera²⁶, esta vertiente de estudio de la calidad de la información financiera también tiene sus seguidores (véase García Osma y Gill de Albornoz, 2007; Monterrey y Sánchez-Segura, 2008; entre otros).

Ahora bien, el concepto de calidad no es un concepto homogéneo, pudiendo considerarse, de acuerdo con Imhoff y Thomas (1989) tres posibles acepciones del término calidad: calidad de valoración, calidad de las prácticas contables, calidad del nivel de revelación.

Biddle *et al.* (2009, 113) define la calidad de la información financiera como “la precisión con que ésta transmite información sobre las transacciones de la empresa...” Los autores afirman que esa definición es coherente con la declaración del *Financial*

²⁶ Ley 44/2002, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, de 22 de noviembre de 2002 (Ley Financiera); la Ley 26/2003, de 17 de julio (Ley de Transparencia) y la Orden Ministerial 3722/2003, de 26 de diciembre, que desarrolla el contenido del informe público anual de Gobierno Corporativo.

Accounting Standards Board (FASB) en el *Statement of Financial Accounting Concepts* N°. 1 (1978). En este documento se establece que uno de los objetivos de la información financiera es informar a los inversores actuales y potenciales en la toma de decisiones racionales.

En sentido general, Imhoff (1992, 101) define la calidad contable como “la valoración subjetiva total de la relevancia, fiabilidad y comparabilidad de los datos contables proporcionados por la entidad que informa. En esencia, es la utilidad relativa de los datos y de los análisis basados en los datos”. Como señala Hawkins (1986, 207), “la información de baja calidad es aquella que viene acompañada de páginas de notas que sólo un doctor en Contabilidad puede comprender”. En consecuencia, cuanto más claridad haya en la información contable y cuanto más fácil sea su comprensión, mayor será la calidad de dicha información.

Por ello, una de las cualidades que debe tener la información es la de ser legible y comprensible para los usuarios de la misma (Ferrer García *et al.* 2009). Es decir, la información contable de calidad debe poder ser leída y comprendida por los usuarios a los que va dirigida, lo cual evidentemente también afecta a los métodos y prácticas contables que se han aplicado en su elaboración.

Sin embargo, cuando realizamos una exhaustiva revisión de la literatura en busca de los requisitos necesarios que nos permitan considerar la normativa reguladora en materia de auditoría como un conjunto de normas de calidad, los resultados obtenidos son bastante menos abundantes. Los motivos se deben a los escasos o prácticamente nulos estudios de investigación dedicados a las normas de auditoría y más concretamente a la normativa internacional de auditoría. Parece lógico pensar, que este conjunto de normas no han sido estudiadas en profundidad debido a que éstas están en proceso de adopción en muchos países, o bien han sido adoptadas muy recientemente (véase Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de la crisis, 11). Pero dada la importancia del término calidad en la normativa reguladora, y más concretamente en las NIA, por su reciente adopción internacional, debemos intentar buscar alguna característica que pueda vislumbrar dicho término.

De todos es admitido que el acercamiento a las NIA, surgido de la adaptación a la Directiva, eliminará los costes de una dualidad normativa y permitirá una mayor comparabilidad en la realización de la auditoría entre filiales y matrices ubicadas en distintos países. Este proceso de armonización permitirá operar en un entorno cada vez más globalizado en el que operan todas las empresas, permitiéndoles competir por el mercado global de recursos en condiciones de igualdad.

El *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) reconoce que las NIA tienen que ser comprensibles, claras, coherentes y capaces de su aplicación consistente en todo el mundo. Esto implica que deben estar “basadas en principios” (Dennis, 2008).

El hecho de que las normas de auditoría estén basadas en principios y no en reglas va mucho más allá de lo que puede suponer alterar algunos de los criterios habituales en la actividad de la auditoría ya que supone un importante cambio en la filosofía contable de fondo que debe ser analizado en toda su extensión. Nos referimos a que el objetivo último de la contabilidad y de la auditoría es proporcionar información útil para la toma de decisiones por parte de un nutrido grupo de usuarios de diferente tipo, entre los que adquieren un especial protagonismo inversores y accionistas.

Así pues, la apuesta por el fondo sobre la forma tiene grandes implicaciones en la contabilidad y en la auditoría. Sirva el cuadro 3.1, tomado de Túa (2006), para mostrar algunas implicaciones de las preferencias del fondo sobre la forma, centrándose principalmente en reglas de valoración.

Cuadro 3.1 Implicaciones del fondo sobre la forma

Definición de activos	Basada en el control y no en la propiedad
Arrendamiento financiero y venta con arrendamiento posterior	Los bienes arrendados pueden ser un activo si cumplen la definición de estos elementos
Permutas de activos	A valor razonable si son comerciales
Cesión temporal de activos	Puede ser una operación financiera
Intereses implícitos	Separar el componente financiero
Intereses por debajo del mercado	Reconocer la diferencia como subvención
Instrumentos financieros	Clasificación según la intención subjetiva de la empresa
Instrumentos financieros compuestos	Separar patrimonio y pasivo
Obligación de consolidar	Basada en el control

Fuente: Túa 2006

Concretamente, el objetivo de los estados financieros, tal y como aparece definido por el IASB en su Marco Conceptual, se centra en facilitar información relativa a la situación financiera, rendimiento y cambios en la posición financiera de las empresas, pretendiendo que la información sea útil para la toma de decisiones de un amplio grupo de usuarios de dicha información²⁷.

En el Marco Conceptual del IASB de 1989 se exponen tanto las características cualitativas como los atributos que hacen útil la información facilitada en los estados financieros para los usuarios. Dichas características aparecen concretadas en las siguientes: comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad, cuya definición recogemos en el cuadro 3.2.

Cuadro 3.2 Características cualitativas de la información financiera en el Marco Conceptual del IASB

Característica Cualitativa	Definición
Comprensibilidad	Los datos proporcionados pueden ser entendidos por los usuarios y están expresadas en términos que se adaptan a su grado de comprensión.
Relevancia	Una información será relevante cuando posea capacidad de ejercer influencia sobre las decisiones económicas de los usuarios, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros. La relevancia de la información está afectada tanto por su naturaleza en sí como por la importancia relativa que tenga en el contexto económico del que se está informando.
Fiabilidad	Una información será fiable cuando esté libre de error material o sesgo, y los usuarios puedan confiar en que es la imagen fiel de la realidad que pretende representar o que se espera que represente. Estrechamente ligadas con la fiabilidad están, la prioridad del fondo sobre la forma, la neutralidad, la prudencia, la integridad de la información.
Comparabilidad	Una información es comparable cuando sus semejanzas y diferencias con otra surgen como consecuencia de semejanzas y diferencias básicas entre las empresas y sus transacciones y no simplemente como consecuencia de diferentes tratamientos contables. Supone consistencia en la aplicación de criterios valorativos a lo largo del tiempo o en diferentes entidades, en un mismo periodo de tiempo.

Fuente: IASB

²⁷ Expresamente se enumeran una lista de usuarios y sus necesidades informativas, como inversores, trabajadores, proveedores de capital, proveedores y acreedores comerciales, clientes y deudores o administraciones públicas.

El PGC español (Marco Conceptual, Primera parte, apartado 2) señala que los requisitos de la información contable son la relevancia y la fiabilidad. La información es relevante cuando es útil para la toma de decisiones económicas, es decir, cuando ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente. La información es fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral. Una cualidad derivada de la fiabilidad es la integridad (la información contiene todos los datos que pueden influir en la toma de decisiones). Adicionalmente, la información debe cumplir con las cualidades de comparabilidad (tratamiento similar a las transacciones) y claridad.

Según el Plan General de Contabilidad la claridad “implica que, sobre la base de un razonable conocimiento de la contabilidad y de las finanzas empresariales, los usuarios de las cuentas anuales, mediante un examen diligente de la información suministrada, puedan formarse juicios que les faciliten la toma de decisiones”. Es decir, el PGC plantea la necesidad de que la información facilitada por los estados financieros resulte inteligible para los usuarios.

Como puede observarse los conceptos de claridad del PGC y de comprensibilidad en el IASB²⁸ resultan similares aunque, como veremos a lo largo de este capítulo, ambos conceptos presentan matizaciones y diferencias muy significativas.

De hecho el concepto claridad ha sido el utilizado por el IAASB para mejorar sus normas, a través del proceso de revisión de sus normas internacionales iniciado en 2003. El objetivo de dicha revisión era identificar formas que mejoraran la claridad, y permitieran una aplicación consistente. Todo ello se materializó en un proyecto denominado *Clarity Project*²⁹. Uno de los aspectos a considerar en el proceso de clarificación de las normas, entre otros, hacía referencia a mejorar la legibilidad y comprensibilidad de las NIA, a través de mejoras estructurales y de redacción.

²⁸ Nótese que el IASB se ha embarcado en un proyecto conjunto con el estadounidense FASB, todavía en marcha, para hacer converger sus marcos conceptuales y se han aprobado ya cambios a algunas fases del proyecto, por ejemplo sobre las características cualitativas.

²⁹ Estudiado en el capítulo 1.

Así pues, clarificar la normativa es uno de los objetivos que persigue el IAASB con la revisión de la redacción de sus normas. Dicha característica, también se encuentra entre los requisitos a considerar sobre la calidad de la NIC/NIIF. Por ello, podemos concluir diciendo que una característica común que identifica la calidad de la normativa reguladora de contabilidad y auditoría, es la claridad.

La claridad en el lenguaje escrito no es una característica deseable exclusivamente en la normativa internacional de contabilidad y auditoría. Los países anglosajones son los pioneros en la búsqueda de un lenguaje claro en los escritos legales. En los últimos años, a las agencias federales de los EE.UU, se les exige la utilización de un inglés sencillo en la redacción de noticias y reglamentos (Leche, 2002). La SEC (1998), por su parte y debido al escándalo financiero provocado por el caso Enron, exige en la publicación de folletos e informes periódicos de las empresas que se utilice un inglés llano (*Plain English*). La prensa popular también ha criticado a las empresas por la complejidad del lenguaje utilizado en estos escritos y el efecto de esta complejidad en los inversores (Schroeder, 2002).

En este contexto, creemos necesario realizar, a continuación una revisión de la literatura en este campo concreto. El objetivo a conseguir es conocer las técnicas de investigación utilizada en la disciplina contable, para saber si disponemos de una evidencia empírica sólida sobre la que pueda sustentarse el estudio del contexto regulador en materia de auditoría. Previamente, debemos estudiar las distintas técnicas de análisis lingüístico, conocer sus objetivos y metodología. Por último, ofreceremos observaciones críticas sobre las posibilidades y limitaciones de estas técnicas aplicadas al ámbito de la normativa reguladora de la auditoría, que es la que nos ocupa; y elegiremos la más adecuada a nuestro estudio.

3 TÉCNICAS DE ANÁLISIS LINGÜÍSTICO EN CIENCIAS SOCIALES

Hace más de un siglo de la existencia de estudios en ciencias sociales relacionados con el análisis lingüístico de documentos (véase, por ejemplo, Speed, 1893; Street, 1909; Matthews, 1910 (citados en Krippendorff, 1990, 17)). Las distintas técnicas conocidas y validadas empíricamente son fundamentalmente tres: análisis de contenido, comprensibilidad y legibilidad. Todas ellas han sido utilizadas en numerosas ocasiones y en disciplinas tan variadas como medicina, publicidad, periodismo y educación (véase, por ejemplo, Blanco y Gutiérrez, 2002; Bardin, 1975 (citado en Bardin, 1986); Szigriszt Pazos, 1993; Difabio, 2008).

En las últimas décadas el uso de estas técnicas está proliferando en otras disciplinas que hasta ahora utilizaban otras metodologías de investigación para la realización de estudios empíricos. Nos referimos, concretamente, a la disciplina contable, en la que se han realizado algunas investigaciones, utilizando el análisis lingüístico, relacionadas con la carta del presidente y con las notas de los estados financieros (véase, por ejemplo, Pashalian y Crissy, 1952, Smith y Smith, 1971; Adelberg 1979; Adelberg y Lewis 1980; Bettman y Weitz, 1983; Frazier *et al.*, 1984; McConnell *et al.*, 1986; Curtis, 1986 y 1987; Swales, 1988; Tennyson *et al.*, 1990; Swales y Yoon, 1992; Kohut y Segars, 1992; Abrahamson y Amir, 1996; Smith y Taffler, 2000; Clatworthy y Jones, 2001; Nobles *et al.*, 2002; Fialho *et al.*, 2002; Li, 2008; Schleicher y Walker, 2010). Si bien es cierto que estas técnicas son muy recientes en estudios empíricos de contabilidad, podemos decir que en temas relacionados con la auditoría son escasos e incluso nulos.

Los epígrafes siguientes de este capítulo están destinados al estudio detallado de estas técnicas. En primer lugar analizaremos la metodología que utilizan; el siguiente paso será realizar una revisión de la literatura, dentro de la disciplina contable, de los estudios que han utilizado estas técnicas; y para finalizar, realizaremos un análisis crítico de las ventajas e inconvenientes de estos métodos.

No obstante, como paso previo es necesario que se definan y acoten los conceptos que enmarcan estas técnicas. Por ello, en este epígrafe vamos a definir brevemente los principales conceptos terminológicos. Los tres métodos presentan un punto en común, su

finalidad, que consiste en el análisis de documentos escritos. Sin embargo, la diferencia existente entre ellos es la metodología utilizada y las conclusiones a las que se pueden llegar tras el análisis.

Por ello, los métodos que a continuación presentamos, estudian el lenguaje escrito desde dos puntos de vista. Por una parte estudian la semántica del documento, es decir estudian el contenido y significado intrínseco de una palabra, sintagma, oración o un texto, según la extensión a la que haga referencia el estudio. Por otra parte, estudian la pragmática, que se centra en el sentido que una determinada unidad lingüística tiene en un contexto determinado, la función de la palabra y la estructura de la oración en relación con las demás palabras.

3.1 Análisis de Contenido

El análisis de contenido es un método científico aplicado a pruebas documentales (Holstin, 1969, 5; citado en Beck *et al.*, 2010, 207) mediante el cual se pretende descubrir el significado de un texto y revelar el contenido de un mensaje. El análisis de contenido es, pues, una técnica de interpretación de textos que ofrece la posibilidad de estudiar la naturaleza de un discurso, que permite analizar y cuantificar la información narrativa o el contenido de cualquier comunicación escrita.

Concretamente y siguiendo a Berelson (1952, 18; citado en Krippendorff, 1990, 29) el análisis de contenido *es una técnica de investigación para la descripción objetiva, sistemática y cuantitativa del contenido manifiesto de la comunicación.*

Como puede observarse de la definición dada por Berelson en esta técnica destacan tres atributos: ser objetiva, sistemática y cuantitativa. El análisis de contenido es objetivo porque emplea procedimientos de análisis que pueden ser reproducidos por otras investigaciones de modo que los resultados obtenidos son susceptibles de verificación por otros estudios distintos. Puede clasificarse como una técnica sistemática ya que su análisis está sujeto a pautas objetivas determinadas. Finalmente el análisis de contenido es cuantitativo, porque permite medir la frecuencia de aparición de ciertas características de contenido y obtiene datos descriptivos, utilizando un método estadístico.

Para adentrarnos en el significado del análisis de contenido, observamos que las comunicaciones se caracterizan por presentar un doble contenido. Por una parte existe un contenido manifiesto, que podemos definir como aquello que el comunicador dice de manera directa. Por otra parte, aparece el contenido latente, lo que el comunicador pretende transmitir y que cobra sentido dentro de un contexto o marco de referencia. Este doble contenido del mensaje obliga al receptor a formular inferencias específicas a partir de los datos recibidos y el contexto de los mismos.

Así pues, Stone *et al.* (1966, 5; citado en Krippendorff (1990, 32) definen el análisis de contenido dando un paso más del ofrecido años antes por Berelson como “*Una técnica de investigación para formular inferencias identificando de manera sistemática y objetiva ciertas características específicas dentro de un texto*”. Stone centra su definición en que permite formular inferencias, convirtiendo las inferencias en la principal preocupación de esta técnica; aspecto éste no resaltado por Berelson. Sin embargo, parece que pierde fuerza el que el análisis de contenido tenga el atributo de cuantitativo, lo que da a entender que el mismo puede expresarse de manera cuantitativa o no cuantitativa.

Siguiendo este enfoque Krippendorff (1990, 28) define el análisis de contenido como “*la técnica de investigación a formular, a partir de ciertos datos, inferencias reproducibles y válidas que pueden aplicarse a su contexto*”, añadiendo a la definición la importancia del contexto como marco de referencia donde subyace el significado latente del mensaje.

No obstante Bardin (1986, 32) define el término análisis de contenido como: “*Un conjunto de técnicas de análisis de comunicaciones tendente a obtener indicadores (cuantitativos o no) por procedimientos sistemáticos y objetivos de descripción del contenido de los mensajes, permitiendo la inferencia de conocimientos relativos a las condiciones de producción/recepción (variables inferidas de estos mensajes)*”. Esta definición se muestra como una síntesis de las ofrecidas anteriormente, especificando que los indicadores pueden ser cuantitativos o no, tal y como podíamos deducir de la definición de Stone *et al.* (1966).

Sirva el cuadro 3.3 como síntesis de las principales definiciones dadas en la literatura internacional.

Cuadro 3.3 Principales definiciones sobre análisis de contenido

Autor	Definición propuesta
Berelson, 1952	El análisis de contenido es una técnica de investigación para la descripción objetiva, sistemática y cuantitativa del contenido manifiesto de la comunicación.
Stone <i>et al.</i> , 1966	El análisis de contenido es una técnica de investigación para formular inferencias identificando de manera sistemática y objetiva ciertas características específicas dentro de un texto.
Bardin, 1986	El análisis de contenido es un conjunto de técnicas de análisis de comunicaciones tendente a obtener indicadores (cuantitativos o no) por procedimientos sistemáticos y objetivos de descripción del contenido de los mensajes, permitiendo la inferencia de conocimientos relativos a las condiciones de producción/recepción (variables inferidas de estos mensajes).
Krippendorff, 1990	El análisis de contenido es la técnica de investigación a formular, a partir de ciertos datos, inferencias reproducibles y válidas que pueden aplicarse a su contexto.

3.2 Comprensión Lectora

La comprensión de un documento comienza con su lectura. Leer un texto consiste en descodificar palabras y encadenar su significado, es un proceso de interacción entre el pensamiento y el lenguaje. Sin embargo cuando se lee un texto no siempre se logra comprender el mensaje transcrito en éste. Comprender un texto implica captar el significado de aquello que otros han escrito. La comprensión lectora es un proceso más complejo que identificar palabras y significados, ésta es la diferencia entre lectura y comprensión.

La comprensión se produce cuando entre el lector y el texto se da una interacción activa (Royer y Cunningham, 1981). Es un proceso a través del cual el lector elabora un significado en su interacción con el texto. Para que esta interacción se produzca el lector debe poseer conocimientos o experiencias previas para inferir el significado de las palabras transcritas por el autor. Por ello, la comprensión puede concebirse como un proceso en el cual se utilizan las claves proporcionadas por el autor en función del propio conocimiento o experiencia previa del lector para inferir el significado pretendido por el autor (Royer y Cunningham, 1981).

La capacidad para discernir el significado apropiado de un texto depende de la complejidad del mismo y de la educación y experiencia del lector. La experiencia está directamente relacionada con los esquemas, que son la estructura representativa de los conceptos genéricos almacenados en la memoria de cada individuo (Rumelhart, 1985, citado en Barrio Cantalejo, 2007). La comprensión es un proceso interactivo basado al mismo tiempo en esquemas personales y en la información del texto, a medida que los lectores comprenden un texto, los esquemas proporcionan la estructura para asociar el significado con el texto (Anderson y Pearson, 1984).

La comprensión lectora, comprensión de textos escritos, o comprensibilidad es definida por Martínez de Sousa (2001) como “la facilidad de comprensión e interpretación de un texto relacionada con el estilo y el argumento (es decir, con el fondo del mensaje). Afecta pues, a factores personales de índole espiritual (nivel cultural, personalidad, actitud, etc.) y está en función de las características estructurales y de contenido del texto: interés humano, dificultad, diversidad, densidad, longitud de las frases, elección de las palabras, etc.”

Para evaluar la comprensión lectora se utilizan técnicas de análisis de la comprensibilidad, proceso que se define como “*un acto de comunicación en el que la información es transferida desde un emisor hasta un receptor*” (Smith, 1971, 12). Dichas técnicas serán estudiadas en epígrafes posteriores.

Sirva el cuadro 3.4 como síntesis de las principales definiciones dadas en la literatura internacional.

Cuadro 3.4 Principales definiciones sobre comprensibilidad

Autor	Definición propuesta
Royer y Cunningham, 1981	La comprensión puede concebirse como un proceso en el cual se utilizan las claves proporcionadas por el autor en función del propio conocimiento o experiencia previa del lector para inferir el significado pretendido por el autor.
Anderson y Pearson, 1984	La comprensión es un proceso interactivo basado al mismo tiempo en esquemas personales y en la información del texto, a medida que los lectores comprenden un texto, los esquemas proporcionan la estructura para asociar el significado con el texto
Martínez de Sousa, 2001	La comprensión lectora es la facilidad de comprensión e interpretación de un texto relacionada con el estilo y el argumento (es decir, con el fondo del mensaje). Afecta pues, a factores personales de índole espiritual y está en función de las características estructurales y el contenido del texto.

3.3 La Legibilidad

La legibilidad es la cualidad de los textos que permite transmitir la información de forma rápida y fácil (Schroeder y Gibson, 1990, 78), es decir, es una característica que posee un texto y hace que éste pueda ser leído con mayor o menor facilidad. El estudio de la legibilidad se basa en el análisis de las características de un texto (Schroeder y Gibson, 1990). La legibilidad, tal y como señalan Gilliland y Barnett y Loeffler, tiene que ver con la forma en que un texto puede ser leído (Gilliland, 1972, Barnett y Loeffler, 1979).

Lesikar y Lyon, (1986, 21) definen la legibilidad como *“esa cualidad en la escritura que se traduce en una comunicación rápida y fácil. Legible es la cualidad de comunicar por escrito con precisión y con una única lectura”*. La legibilidad es entendida como la cualidad formal que posee el texto para que se pueda percibir con claridad lo escrito.

Podemos decir que la legibilidad puede denominarse como la facilidad de lectura y se entiende en el sentido de *“que la calidad de la escritura genera una comunicación rápida y fácil [...] la lectura mecánica es satisfactoria en una sola lectura”*(Lesikar y Lyon, 1986, 21). El estudio de la legibilidad se basa por lo tanto, en el análisis de las características de un texto (Schroeder y Gibson, 1990; Taffler y Smith, 1992). Dicho de otro modo, la facilidad de lectura depende de la forma en que un texto puede ser leído (Gilliland, 1972; Barnett y Loeffler, 1979).

En la misma línea encontramos la definición realizada por Alliende (1994, citado en Barrio y Cantalejo, 2007), en la que define la legibilidad como *“el conjunto de características de los textos que favorecen o dificultan una comunicación más o menos eficaz entre ellos y los lectores, de acuerdo a la competencia de éstos y a las condiciones en las que realizan la lectura”* (citado en Barrio y Cantalejo, 2007).

Barrio Cantalejo (2007) define la legibilidad como *“el conjunto de características tipográficas y lingüísticas del texto escrito que permiten leerlo con facilidad”*. Como apunta la autora, dicha definición es una versión resumida de la realizada por Ferrando Belart (2004), en la que dice: *“La legibilidad es la facilidad con que se puede leer, y por*

ello, comprender un texto. En un sentido más amplio es la aptitud de un texto para ser leído fácil y cómodamente, y esta aptitud hace referencia a elementos tipográficos, de presentación del escrito en la página, y también al estilo, a la claridad de la exposición, a la manera de escribir, al lenguaje”.

Como muy bien puede apreciarse en estas últimas definiciones sobre legibilidad, “*puede decirse que la legibilidad es algo propio de los textos, mientras la comprensión es algo propio del lector*” (Alliende, 1994). Motivo por el cual, ambos conceptos pueden llegar a tratarse como sinónimos y por ello destinamos el siguiente epígrafe a acotar dichos conceptos.

Sirva el cuadro 3.5 como síntesis de las principales definiciones dadas en la literatura internacional.

Cuadro 3.5 Principales definiciones sobre legibilidad

Autor	Definición propuesta
Lesikar y Lyon, 1986	La legibilidad es esa cualidad en la escritura que se traduce en una comunicación rápida y fácil. Legible es la cualidad de comunicar por escrito con precisión y con una única lectura
Schroeder y Gibson, 1990	La legibilidad es la cualidad de los textos que permite transmitir la información de forma rápida y fácil, es decir es una característica que posee un texto y hace que éste pueda ser leído con mayor o menor facilidad
Alliende, 1994	La legibilidad es el conjunto de características de los textos que favorecen o dificultan una comunicación más o menos eficaz entre ellos y los lectores, de acuerdo a la competencia de éstos y a las condiciones en las que realizan la lectura
Ferrando Belart, 2004	La legibilidad es la facilidad con que se puede leer un texto. En un sentido más amplio es la aptitud de un texto para ser leído fácil y cómodamente, y esta aptitud hace referencia a elementos tipográficos, de presentación del escrito en la página, y también al estilo, a la claridad de la exposición, a la manera de escribir, al lenguaje
Barrio Cantalejo, 2007	La legibilidad es el conjunto de características tipográficas y lingüísticas del texto escrito que permiten leerlo con facilidad

3.4 Acotación de los conceptos de legibilidad y comprensibilidad

Existe un importante debate en la literatura sobre la legibilidad y la comprensibilidad de los textos (Jones, 1997). Smith y Taffler (1992) y Jones (1997), criticaron que, el concepto de legibilidad era considerado frecuentemente como sinónimo de comprensibilidad, en algunos estudios. Sin embargo, y en la línea de este trabajo de

investigación, según estos autores ambos conceptos son diferentes. Mientras que la capacidad de comprender el material depende de las características personales del lector (antecedentes personales, grado de conocimiento, interés y capacidad de lectura general); la legibilidad de por sí es constante para todos los lectores. Por lo tanto, la legibilidad proporciona una medición imparcial, no se centra en el interés y no requiere de características concretas de los lectores. Sólo se centra en el contenido, en la dificultad sintáctica del texto (Jones, 1996, 86-87).

Los dos conceptos son diferentes, aunque estén muy relacionados, pues como indica Jones (1997), *“los textos que son difíciles de leer, generalmente son difíciles de comprender”*. La legibilidad está fundamentalmente ligada a la comprensión, ya que ésta es su aspecto más importante, pero no se confunde con ella. *“Todo texto legible es, por eso mismo, comprensible. Pero no todo texto comprensible es de por sí, legible”* (Alliende, 1994). Por ello, algunos estudios realizados sobre legibilidad y comprensibilidad, equiparan dichos conceptos.

En concreto, un estudio sobre legibilidad realizado por Smith y Smith (1971, 554) manifiestan que *“las fórmulas de legibilidad están diseñadas primeramente para evaluar la facilidad de comprensión de lo que ha sido escrito (...). La adecuada fórmula de legibilidad puede entonces ser usada para determinar si el nivel de comprensión es apropiado para la audiencia seleccionada”*.

Siguiendo con un estudio realizado sobre comprensibilidad se reseña que *“No hay discusión de que la legibilidad puede ser emprendida sin referencia a la comprensión...”* (Hittleman, 1973; Taylor, 1956).

Entre las críticas dirigidas a los investigadores que consideran ambos conceptos como sinónimos, podemos mencionar a Smith y Taffler (1992), que además establecen la diferencia entre ambos conceptos; y manifiestan que *“la dificultad de la información financiera depende, por un lado, de la complejidad de su expresión, es decir, de la legibilidad y, por otro, de la capacidad de los usuarios para discernir el significado apropiado, es decir, de su comprensibilidad”*. Otro de los autores que nos aclara la diferencia entre estos dos conceptos es Jones (1997) al considerar que la legibilidad se basa

en las características del texto y la comprensibilidad en las del lector, aunque ambas deben ser consideradas conjuntamente para analizar la dificultad de un determinado texto.

Aclarada la diferencia entre legibilidad y comprensibilidad y delimitado cada uno de estos conceptos, en los siguientes epígrafes nos centraremos en las distintas técnicas que pueden ser utilizadas en sus análisis respectivos.

4 ANÁLISIS DE LA LEGIBILIDAD

4.1 Técnicas de medida de la Legibilidad

La legibilidad nos informa sobre la facilidad de lectura de un texto escrito. Pero ¿cómo podemos cuantificar la rapidez y facilidad de una comunicación escrita? ¿Cómo se puede expresar en términos cuantitativos las características de un texto, la forma en que éste puede ser leído? En definitiva, ¿cuál es la técnica a aplicar en el estudio de la legibilidad?

La metodología utilizada en el análisis de la legibilidad está basada en diversas fórmulas. Adelberg (1979), Curtis (1986 y 1998), Stevens *et al.* (1992) y Jone y Shoemaker (1994), coinciden en afirmar que las fórmulas de legibilidad captan realmente la dificultad/facilidad de lectura de la información narrativa. Davison y Kantor (1982) afirman que la legibilidad es una combinación de factores medidos por las fórmulas, esto es, longitud de las palabras y de las frases, y de otros factores indefinidos a los que denomina “Black Box”. Dichas fórmulas, aceptadas por la literatura, son un método rápido, objetivo y fiable para estudiar la legibilidad.

Sydserrff y Weetman (1999) estudiaron las fórmulas de facilidad de lectura, demostrando que los factores que hacen que un texto sea difícil de entender son complejos y multidimensionales: sintáctico (por la combinación de palabras en frases más largas), semántica (el significado de las palabras), y léxico (en referencia a las diferencias específicas de diccionarios de significados para las palabras utilizadas) (Hayes *et al.* 1996).

Según Lilley *et al.* (2005), “*en esencia, las fórmulas de legibilidad miden la dificultad de las frases contando el número de palabras por frase y la dificultad de las palabras contando el número de sílabas o letras por palabra*”.

Estos modelos matemáticos están validados empíricamente. Así lo demuestra la gran cantidad de trabajos empíricos encontrados en la literatura contable. Pero no sólo en esta disciplina son utilizadas las fórmulas de legibilidad como técnica de análisis. Otras disciplinas, como la educación, medicina, medios de comunicación dirigidos a masas, periódicos, escritos gubernamentales y legales, también utilizan dicha técnica (Smith y Smith, 1971).

Los modelos matemáticos que podemos encontrar en la literatura son variados. De entre los más utilizados se encuentran la fórmula de Flesch, Fog, Dalle-Chall, Smog y Lix, y el gráfico de Fry. Además, también podemos encontrar una serie de fórmulas derivadas de las anteriores y que han sido utilizadas y validadas empíricamente en la literatura contable.

Aunque en los capítulos 4 y 5 describiremos con detalle la técnica de algunas de estas expresiones matemáticas, pues son las que utilizaremos en nuestros estudios empíricos, en los siguientes epígrafes describiremos las fórmulas más utilizadas y sus derivadas. Éstas serán presentadas en los subepígrafes siguientes según un estricto criterio cronológico de creación.

4.1.1 Fórmula de Flesch

El precursor en la creación de una fórmula para evaluar la legibilidad de un determinado texto fue Rudolph Flesch en 1948.

La fórmula que propuso, *Reading Ease* (RE), comúnmente conocida como fórmula de Flesch, presenta la siguiente expresión:

$\text{Reading Ease (RE)} \Rightarrow 206,835 - (0,846 * \text{n}^\circ \text{ de sílabas por cada cien palabras}) - (1,015 * \text{tamaño promedio de las frases})$
--

Como puede observarse por la expresión matemática, esta fórmula está fundamentada en el número de sílabas que forman las palabras y en la longitud de las frases, es decir en la cantidad de palabra que componen las frases. Cuando se sustituyen estos valores en la expresión matemática, se obtiene un índice que varía entre cero y cien. Este valor será la medida de dificultad en la lectura del fragmento analizado. La relación entre el índice y el nivel de dificultad es inversamente proporcional. Así pues, a menor índice mayor dificultad en la lectura, y viceversa cuanto menor sea el índice más facilidad de lectura presentara el texto analizado.

La interpretación de los resultados obtenidos tras la aplicación de la fórmula de Flesch se recoge en el cuadro 3.6. El índice de legibilidad está relacionado con el grado de dificultad de lectura del texto, el tipo de publicación, el número de sílabas por cada cien palabras y el tamaño de las frases que corresponde a cada nivel de legibilidad.

Cuadro 3.6 Interpretación de los resultados de legibilidad de la fórmula de Flesch (*Reading Ease*)

Resultado Reading Ease	Estilo	Tipo de publicación	Sílabas por 100 palabras	Tamaño de las frases
0 – 30	Muy difícil	Científica	192 o más	29 o más
30 - 50	Difícil	Académica	167	25
50 - 60	Dificult. media	Manual enseñanza	155	21
60 - 70	Normal	Informativa	147	17
70 - 80	Facilidad media	Aventuras	139	14
80 - 90	Fácil	Revistas	131	11
90 - 100	Muy fácil	Cómics	123 o menos	8 o menos

Fuente: Flesch (1948, 230)

Como hemos comentado, el resultado de este índice oscila entre 0 (poca o nula legibilidad) y 100 (máxima legibilidad). Un valor del índice inferior a 50 implica que el texto analizado contiene 155 o más sílabas por cada 100 palabras y el tamaño de las frases es igual o superior a 21. Estas características son propias de textos científicos, académicos y manuales de enseñanza.

Así pues, podemos decir que cuanto mayor sea el tamaño de las frases y el número de sílabas comprendidas en cada 100 palabras, menor será la legibilidad o comprensión del texto.

Por ello, los textos con mayor facilidad de lectura presentarán palabras y frases más cortas que aquellos que presenten una extensión de las frases y un número de sílabas por palabras superior.

A pesar de los buenos resultados que ofrecía esta fórmula, Flesch detectó deficiencias en la misma. En su opinión, la fórmula “*Reading Ease*” no recogía el interés del lector frente al texto. Cuantas más referencias humanas, es decir a personas en un sentido singular o concreto, más interés muestra el lector y más fácil resulta de leer. Con el fin de subsanar estas carencias, su creador, creó una nueva fórmula que recoge el factor de número de nombres y palabras personales y a la que denominó “Human Interest”. Ésta se basa, al igual que la fórmula tradicional, en porcentajes. Concretamente en el porcentaje del número de palabras y frase personales incluidas en el texto. Las palabras personales son todas las referidas a personas, como nombres propios, nombres de parentesco o de profesiones de ambiente familiar, incluidos los pronombres personales (excepto los de género neutro). Las frases personales son las textuales, las interrogativas, mandatos y peticiones, así como las dirigidas directamente al lector y toda frase incompleta que induzca a éste a implicarse en el contenido del texto.

La expresión del nuevo índice de Flesch es:

$$Human\ Interest\ (HI) \Rightarrow (3,635 * \text{porcentaje de palabras personales}) + (0,314 * \text{porcentaje de frases personales})$$

La propuesta realizada por Flesch para la interpretación de los resultados obtenidos con la aplicación de su nueva fórmula se recoge en el cuadro 3.7.

Cuadro 3.7 Interpretación de los resultados de legibilidad de la fórmula Flesch (*Human Interests*)

Resultado <i>Human Interest</i>	Estilo	Tipo de publicación	% de palabras personales	% de frases personales
0 a 10	Monótono, pesado	Científica	2 o más	0
10 a 20	Ligeramente interesante	De negocios	4	5
20 a 40	Interesante	Informativa	7	15
40 a 60	Muy interesante	Prensa	11	32
60 a 100	Emocionante	Ficción	17 o más	58 o más

Fuente: Flesch (1948, 230)

Al igual que en índice RE, los resultados del nuevo índice HI están comprendidos entre 0 (sin ningún interés) y 100 (con total interés). Los textos científicos presentan una legibilidad reducida, un bajo o nulo porcentaje de palabras o frases personales y un estilo monótono. Frente a este tipo de publicación, se encuentran las publicaciones de ficción con un resultado superior a 60, un porcentaje de palabras y frases personales elevado y un estilo emocionante.

Una vez definidas y concretadas las palabras y frases que podían considerarse como personales, Flesch realizó un estudio empírico aplicando los dos índices, RE y HI. Los resultados obtenidos no fueron los esperados. Con el índice HI se esperaba que mejorasen considerablemente los resultados respecto a los obtenidos con el índice RE. Flesch verificó que la aportación realizada con la fórmula “Human Interest” no era significativa.

Curiosamente, más de 20 años después de que Flesch propusiera su fórmula inicial, Soper y Dolphin (1964) validaron las fórmulas de Flesch en un estudio realizado sobre la evolución de la legibilidad de los informes anuales. Pero tras la aplicación de ambas formulas, *Reading Ease* y *Human Interest*, concluyeron que los resultados obtenidos con la fórmula HI eran discutibles, mientras que los obtenidos con el índice RE eran más razonables. Estas conclusiones han sido aceptadas por la literatura, de manera que el índice HI quedó relegado a un segundo plano y se ha continuado aplicando la primera expresión de Flesch, la fórmula RE.

4.1.2 Fórmulas derivadas del índice Flesch original

El índice original de Flesch ha sido utilizado, desde su creación, en multitud de estudios sobre legibilidad. Aunque han sido muchas, y variadas, las críticas recibidas y que serán analizadas con detalle en un epígrafe posterior, el problema que plantea el recuento del número de sílabas contenidas en determinadas palabras como las cifras o las siglas, motivaron a algunos investigadores a enunciar una nueva fórmula de legibilidad basándose en la originaria de Flesch.

Una de las fórmulas derivadas de la fórmula de Flesch fue creada por Farr-Jenkins-Paterson en 1951. Esta nueva fórmula se diferencia de la originaria en la variable número

de sílabas en cien palabras. Los autores cambiaron esta variable por la de número de palabras monosílabas en cien palabras.

Su expresión es la siguiente:

$$\text{Farr-Jenkins-Paterson} \Rightarrow (1,599 * \text{n}^\circ \text{ de monosílabas en cien palabras}) - 1,015 * (\text{tamaño promedio de frases}) - 31,517$$

Esta nueva fórmula es más sencilla de aplicar que la de Flesch por dos motivos. En primer lugar por la facilidad de contar palabras monosílabas. En segundo lugar porque los errores producidos en el recuento de sílabas es menor, los investigadores no precisan repasar la gramática para dividir adecuadamente las sílabas de las palabras (Klaren, 1974/1975).

Otra de las fórmulas derivadas de la fórmula de Flesch se denomina Flesch-Kincaid y su expresión es la siguiente:

$$\text{Flesch-Kincaid} \Rightarrow (0,39 * (\text{n}^\circ \text{ total de palabras} / \text{n}^\circ \text{ total de frases})) + (11,8 * \text{n}^\circ \text{ de sílabas en cien palabras}) - 15,59$$

Como puede apreciarse esta fórmula contiene las mismas variables que el índice RE. La diferencia con éste radica en los coeficientes designados a cada variable. Los valores obtenidos aplicando esta fórmula oscilan en una escala numérica adaptada al campo educativo de Estados Unidos.

Así pues, un resultado de este índice equivalente a 8,0 indica que el lector debe tener al menos el octavo grado de estudios para que el texto le resulte de fácil lectura. Los resultados entre 7,0 y 8,0 son los deseados para la mayoría de documentos (Blanco y Gutiérrez, 2002, 323).

Pero las fórmulas vistas hasta ahora, la de Flesch y sus derivadas, están pensadas para el cálculo de la legibilidad en textos redactados en el lenguaje de los países anglosajones. Cuando estas fórmulas son aplicadas a textos escritos en castellano, los resultados obtenidos se encuentran fuera de la escala de índices propuestos por sus creadores. Los motivos son principalmente dos, las palabras en inglés contienen menor

número de sílabas que su traducción a lengua castellana³⁰. Las palabras anglosajonas son más cortas que su equivalentes en español, y por ello se consideran más fáciles de leer (Jones, 1994). El segundo motivo está relacionado con la longitud de las frases. En español para construir una frase se emplean mayor número de palabras que para construir la misma frase en inglés³¹ (Fialho *et al.*, 2002).

El problema que se presenta al aplicar las fórmulas de Flesch o sus derivadas llevo a los investigadores españoles a plantear la adaptación de dicha fórmula al castellano. Tres has sido las formulas de Flesch adaptadas al castellano, sus respectivas expresiones se recogen en el cuadro 3.8.

Cuadro 3.8 Fórmulas de Flesch adaptadas al castellano

Flesch adaptada por Fernández Huertas (1958) $\Rightarrow 206,835 - (0,60 * \text{n}^\circ \text{ de sílabas en cien palabras}) - (1,2 * (\text{n}^\circ \text{ total de palabras} / \text{n}^\circ \text{ total de frases}))$
Flesh adaptada por Szigriszt Pazos (1993) $\Rightarrow 207 - (0,625 * \text{n}^\circ \text{ de sílabas en cien palabras}) - (\text{n}^\circ \text{ total de palabras} / \text{n}^\circ \text{ total de frases})$
Flesh adaptada por Fialho <i>et al.</i> (2002) $\Rightarrow 206,835 - 0,665 * (\text{n}^\circ \text{ de sílabas en cien palabras}) - 0,765 * (\text{n}^\circ \text{ total de palabras} / \text{n}^\circ \text{ total de frases})$

Las tres adaptaciones han sido utilizadas en diversos estudios de legibilidad en lengua castellana. Respecto a la primera, la adaptación de Fernández Huerta, han sido aplicadas en estudios relacionados con la disciplina contable en varias ocasiones: Fialho *et al.* (2002) y Casasola (2007).

En relación a la segunda, la adaptación de Szigriszt Pazos, ha sido utilizada en un estudio de legibilidad relacionado con la disciplina sanitaria, Barrio Cantalejo *et al.* (2008).

Finalmente, la tercera adaptación de la formula de Flesch al castellano, por Fialho, ha sido utilizada en dos ocasiones para estudios relacionados con la disciplina contable Casasola (2007) y Ferrer García *et al.* (2009).

³⁰ Por ejemplo: cost está formada por una sílaba, coste está compuesta por dos sílabas; report formada por dos sílabas, informe compuesta por tres sílabas.

³¹ Por ejemplo: el informe anual de la compañía (seis palabras), the company’s anual report (cuatro palabras); Informe de auditoría con salvedades (cinco palabras), auditor’s qualifacation (dos palabras) o qualified audit report (tres palabras).

Las tres adaptaciones presentan las mismas variables pero con diferentes coeficientes. Las dos primeras tienen en común que para su aplicación no se precisa realizar ningún cálculo de los coeficientes. Sin embargo cuando se pretende utilizar la tercera, previamente se deben calcular los coeficientes, siendo un paso previo a su aplicación el cálculo de dichos coeficientes. Estos cálculos serán explicados con detalle en el capítulo siguiente.

Otra de las diferencias que podemos encontrar en estas adaptaciones es la escala de índices de legibilidad. Mientras la adaptación de Fernández Huerta y Fialho *et al.* siguen utilizando la escala propuesta por Flesch, Szigriszt Pazos propone una nueva escala de interpretación de los resultados, ésta será expuesta y comentada en el capítulo siguiente.

Sirva el cuadro 3.9 para recoger las nuevas fórmulas propuestas como variaciones del índice *Reading Ease* de Flesch.

Cuadro 3.9 Fórmulas derivadas de la fórmula RE de Flesch

Nueva Fórmula	Expresión matemática	Observaciones
Farr-Jenkins-Paterson	$(1,599 * n^{\circ} \text{ de monosílabas en cien palabras}) - 1,015 * (\text{tamaño promedio de frases}) - 31,517$	Derivada de Reading Ease
Flesch-Kincaid	$(0,39 * (n^{\circ} \text{ total de palabras} / n^{\circ} \text{ total de frases})) + (11,8 * n^{\circ} \text{ de sílabas en cien palabras}) - 15,59$	Derivada de Reading Ease
Flesch adaptada por Fernández Huertas	$206,835 - (0,60 * n^{\circ} \text{ de sílabas en cien palabras}) - (1,2 * (n^{\circ} \text{ total de palabras} / n^{\circ} \text{ total de frases}))$	Adaptada al idioma castellano
Flesch adaptada por Szigriszt Pazos	$207 - (0,625 * n^{\circ} \text{ de sílabas en cien palabras}) - (n^{\circ} \text{ total de palabras} / n^{\circ} \text{ total de frases})$	Adaptada al idioma castellano
Flesch adaptada por Fialho <i>et al.</i>	$206,835 - 0,665 * (n^{\circ} \text{ de sílabas en cien palabras}) - 0,765 * (n^{\circ} \text{ total de palabras} / n^{\circ} \text{ total de frases})$	Adaptada al idioma castellano

4.1.3 Fórmula de Dalle-Chall

La fórmula de Dalle-Chall enunciada por Dalle y Chall (1948) a diferencia de las fórmula de Flesch, no se basa en la longitud de las palabras, es decir en el número de sílabas por palabra. Sus creadores establecen la dificultad de la lectura en el conocimiento de las palabras por parte del lector. Así, la dificultad de la lectura de un texto no depende del número de sílabas que componen las palabras de dicho texto, sino de la frecuencia de

uso de dichas palabras en la sociedad. Por ello, para evaluar la dificultad de lectura, los autores consideraron una lista de tres mil palabras corrientes que pueden encontrarse en cualquier diccionario.

Este listado de palabras deberá ser conocido por cualquier persona que tenga una formación mínima de cuarto nivel en Estados Unidos, nivel de educación equivalente a un chico de ocho años en dicho país (Lewis *et al.*, 1986).

En la expresión matemática de Dalle-Chall se considera la proporción del número de palabras desconocidas por cada cien utilizadas y el tamaño promedio de las palabras por frase. La expresión es la siguiente:

$$\text{Dalle-Chall} \Rightarrow 3,6365 + (0,1579 * \text{n}^\circ \text{ de palabras desconocidas en 100 palabras}) + (0,0496 * (\text{n}^\circ \text{ total de palabras} / \text{n}^\circ \text{ total de frases}))$$

Los resultados obtenidos con esta expresión variarán en un intervalo abierto entre 10,0 y 4,9. Para valores superiores o iguales a 10,0 la dificultad del texto es elevada, y para valores inferiores o iguales a 4,9 el texto será fácil o muy fácil de leer. Sirva el cuadro 3.10 para recoger el significado de los valores.

Cuadro 3.10 Interpretación resultados índice Dale-Chall

Escala de índice	Dificultad del texto	Nivela de estudios	
		Estados Unidos	España
10.0- más	Muy difícil	XVI (Collage Graduate)	Posgrado
9.0 – 9.9	Difícil	XIII- XV grado	Licenciatura
8.0 – 8.9	Dificultad estándar	X-XII grado	Diplomatura
7.0 – 7.9	Normal	VIII-IX grado	Bachillerato
6.0 – 6.9	Facilidad estándar	VII grado	E.S.O.
5.0 – 5.9	Fácil	VI grado	5º Educación primaria
Menor – 4.9	Muy fácil	V grado	1º Educación primaria

Fuente: Adaptado de Dale-Chall (1948,18)

4.1.4 Fórmula de Fog

La propuesta de un nuevo índice para evaluar la legibilidad se debe a Gunning en 1952. Dicho índice, denominado Fog Index, fue aplicado y validado empíricamente por su propio autor en 1968.

La expresión de la fórmula Fog es la siguiente:

$$\text{Fog Index (FI)} \Rightarrow 0,4 * (\text{tamaño promedio de las frases} + \text{porcentaje de “palabras duras”})$$

Este índice es similar al de Flesch. La diferencia radica en que la fórmula Fog utiliza el porcentaje de palabras con tres o más sílabas, a las que denomina “palabras duras”, en lugar del número de sílabas por cada cien palabras, utilizada por Flesch.

Otra de las diferencias, respecto a la fórmula de Flesch es la interpretación de los índices obtenidos tras la aplicación de la fórmula. Los índices obtenidos con Fog Index se encuentran tabulados en un intervalo entre 19,5 dificultad máxima de lectura, y 8,6 máxima facilidad de lectura.

Así pues, a mayor valor del índice de Fog, menor es la legibilidad del texto analizado; y cuanto menor sea este índice mayor será la legibilidad del mismo. Como puede apreciarse en la cuadro 3.11, los resultados de este índice presentan una interpretación totalmente opuesta a los posibles resultados obtenidos con la fórmula de Flesch.

Cuadro 3.11 Interpretación de los resultados de legibilidad de la fórmula de Fog

Índice de Fog	Tipo de publicación
19,5	Libros técnicos
17,0	Literatura científica
13,7	Periódicos
12,6	Manuales de enseñanza
9,7	Revistas no especializadas
8,6	Revistas para jóvenes

Fuente: Adaptado de Courtis, (1995, 7)

Los textos con un valor superior a 14 serán ignorados por el lector, salvo que éste tenga un interés o motivación especial, o bien posea un cierto nivel de formación. Para

valores inferiores a 10, la dificultad en la lectura de los textos es escasa y no precisa de un cierto nivel de formación por parte del lector.

4.1.5 Fórmulas derivadas del índice Fog

La fórmula de Fog, al igual que el índice Reading Ease de Flesh, también presenta derivadas. El primer índice formulado a partir del original de Fog se debe a Kwolek (1973).

La expresión es la siguiente:

$$\text{Kwolek} \Rightarrow 0,593 * ((\text{tamaño promedio de las frases} / 2) + \text{porcentaje de “palabras duras”})$$

Este índice mantiene las mismas variables explicativas de Fog, tamaño promedio de las frases y porcentaje de palabras duras. Sin embargo, existen dos diferencias respecto a la fórmula de Fog. La primera diferencia radica en la definición de las variables. El tamaño promedio de las frases se calcula igual que en la fórmula de Fog o de Flesh, lo que varía es el número de palabras que debe contener cada muestra³². En relación a la definición de palabras duras Kwolek amplía este concepto e incluye, además de las palabras de tres o más sílabas, las abreviaturas y símbolos a excepción de los símbolos matemáticos, algunas formas verbales y combinados de palabras.

La segunda diferencia y más significativa en relación al índice de Fog son los coeficientes que acompañan a las variables. En la fórmula de Fog el coeficiente es único y afecta por igual a las dos variables explicativas. Por el contrario, en la fórmula de Kwolek no se pondera por igual las dos variables. Se considera que éstas no tienen el mismo peso en la determinación del nivel de legibilidad de un texto. De esta manera, se incrementa la sensibilidad de dicho índice a los distintos textos analizados.

Este índice fue validado por Kwolek en un estudio empírico que realizó aplicando el índice de Fog y el índice por él propuesto. El objetivo de este estudio era demostrar empíricamente la importancia de ponderar individualmente las variables explicativas en la fórmula de legibilidad, evidenciando como factor explicativo del nivel de legibilidad el

³² Según Kwolek la muestra debe contener 150 ó 200 palabras, a diferencia de la muestra de aproximadamente 100 palabras que incluyen Flesh o Fog.

porcentaje de palabras duras en relación al tamaño promedio de las frases. Para ello, seleccionó aleatoriamente ocho textos diferentes de entre las dieciocho categorías en las que subdivide los distintos tipos de publicaciones (véase cuadro 3.12). En cada texto seleccionado analizó la importancia de cada variable en la fórmula de legibilidad. Los resultados obtenidos en su estudio ratificaron su hipótesis, pues tras la aplicación de sendas fórmulas los resultados fueron similares.

Este nuevo índice debe interpretarse de igual manera que el de Fog. Así pues, cuanto mayor sea el resultado obtenido, menor será el nivel de legibilidad del texto. Un índice de 20,7 corresponde a un tipo de publicación de libro técnico, los periódicos un índice de 13,0 y las novelas, revistas de cine o televisión un índice de 7,9.

Sirva el cuadro 3.12 para mostrar la interpretación de los resultados de la legibilidad de acuerdo con la fórmula de Kwolek.

Cuadro 3.12 Interpretación de los resultados de legibilidad de la fórmula Kwolek

Tipo de publicación	Índice Kwolek
Libros técnicos	20,7
Grandes libros	19,3
Revistas de química	19,2
Revistas de biología	19,0
Revistas de noticias científicas	18,2
Revistas de ingeniería	17,6
Revistas de negocios	16,6
Libros de texto (enseñanza secundaria)	14,9
Libros anuales de agricultura	13,2
Manuales de enseñanza	13,1
Periódicos	13,0
Publicaciones usuales	11,4
Publicaciones usuales (agricultura)	11,3
Revistas para mujer	11,0
Revistas para hombres	10,5
Best sellers	9,4
Revistas para jóvenes	8,1
Novelas, revistas de cine o TV	7,9

Fuente: Kwolek, 1973, p.260

Otra adaptación del índice de Fog es la propuesta por Fialho *et al.* (2002). Las investigadoras aplicaron el índice de Fog en su estudio del nivel de legibilidad en la carta del presidente de empresas españolas. Los resultados obtenidos se encontraban fuera de rango de la tabla de interpretación de resultados propuesta por Gunning. Como los textos analizados estaban escritos en castellano, las investigadoras concluyeron que esta fórmula,

al igual que la de Flesch, solo podía aplicarse a textos escritos en inglés. Cuando el texto a analizar estaba escrito en un idioma diferente al anglosajón la fórmula debía de adaptarse. La adaptación de este índice precisaba un sencillo proceso de cálculo del coeficiente adaptado al idioma castellano y que será explicado en el próximo capítulo junto con la adaptación del índice de Flesch por las mismas autoras.

Así pues, la fórmula de Fog adaptada al castellano propuesta por estas investigadoras es la siguiente:

$$\text{Fog adaptado por Fialho } et al. \Rightarrow 0,31 * (\text{porcentaje de palabras duras} + \text{tamaño promedio de las frases})$$

Como puede observarse este nuevo índice adaptado es idéntico al de Fog, tiene las mismas variables explicativas y ambas tienen la misma ponderación en la fórmula. La única diferencia radica en el valor del coeficiente, que en este caso es menor que el de la fórmula original, pasa de 0,4 a 0,31.

4.1.6 Fórmula de Lix

La fórmula Lix fue desarrollada por Björnsson a principios de la década de 1960, su expresión es la siguiente:

$$\text{Lix} \Rightarrow (\text{porcentaje de palabras con más de seis letras} + \text{tamaño promedio de las frases})$$

Como puede apreciarse, este índice se basa en el porcentaje de palabras y tamaño de las frases, al igual que el índice Fog. Aunque en este caso para el cálculo del porcentaje de palabras, considera las palabras formadas por más de seis letras.

Otra de las características de este índice es la ponderación de sus variables. Ambas variables tienen la misma ponderación, hecho que permite identificar la importancia relativa de cada una de las variables en la dificultad de lectura (Anderson, 1981,10).

Este índice es el único que ha sido empleada para analizar la legibilidad de 250 periódicos en 11 lenguas diferentes³³. Este estudio fue realizado por el propio creador en 1983. Los resultados obtenidos en el estudio muestran diferencias entre los distintos idiomas, aunque la desviación estándar para éstos varía alrededor de 0,6. El autor atribuye esta diferencia a las características de los distintos idiomas, aunque también tienen una gran importancia en esta diferencia los escritores y la tradición periodística de cada país (Björnsson, 1983, 480).

Respecto a la interpretación de los resultados, al igual que ocurría con el índice Fog entre otros índices, cuanto mayor sea el índice obtenido, menor será la legibilidad de texto analizado, contrariamente a lo que ocurría con el índice de Flesch.

Como puede observarse en el cuadro 3.13, los posibles índices obtenidos con la aplicación de esta fórmula variarán entre 60, correspondiente a un nivel de dificultad de lectura elevado y un tipo de publicación de libros técnicos; y 20, un nivel de dificultad bajo, fácil o muy fácil de leer al que corresponde un tipo de publicación de literatura infantil (véase cuadro 3.13).

Cuadro 3.13 Interpretación de los resultados de legibilidad de la fórmula Lix.

Grado de dificultad	Rdo. Lix	Rdo. medio	Tipo de publicación
Muy fácil	20	25	Literatura infantil
Fácil	30	35	Ciencia ficción
Dificultad media	40	45	Literatura narrativa
Difícil	50	55	Libros técnicos
Muy difícil	60		

Fuente: Björnsson (1983, 484).

4.1.7 Fórmula derivada de la fórmula Lix

La fórmula derivada del índice de legibilidad propuesto por Björnsson fue enunciada por Anderson en 1983, se denomina fórmula Rix y su expresión es la siguiente:

Rix \Rightarrow (número total de palabras con más de seis letras / número total de frases)
--

³³ Sueco, noruego, danés, inglés, francés, alemán, italiano, español, portugués, finlandés y ruso.

Este índice tiene dos factores, el número de palabras con más de seis letra y el número de frases. Además, las dos variables tienen idéntica ponderación, al igual que la fórmula Lix. La diferencia con ésta radica en las variables explicativas. En primer lugar no se considera el porcentaje de palabras con más de seis letras, sino el número de palabras con estas características. En segundo lugar no considera la longitud de las frases en función del total de palabras, toma directamente el número total de frases.

Esta índice es más fácil de aplicar que la fórmula Lix y además existe una correlación casi perfecta entre ambas formulas (Courtis, 1987).

4.1.8 Gráfico de Fry

El gráfico de Fry debe su nombre al autor, Edward Fry (1968). Está basado en dos variables. La primera considera el número medio de palabras en muestras de cien palabras. La segunda mide el número medio de frases por cada 100 palabras (Lewis *et al.*, 1986 y Courtis, 1987).

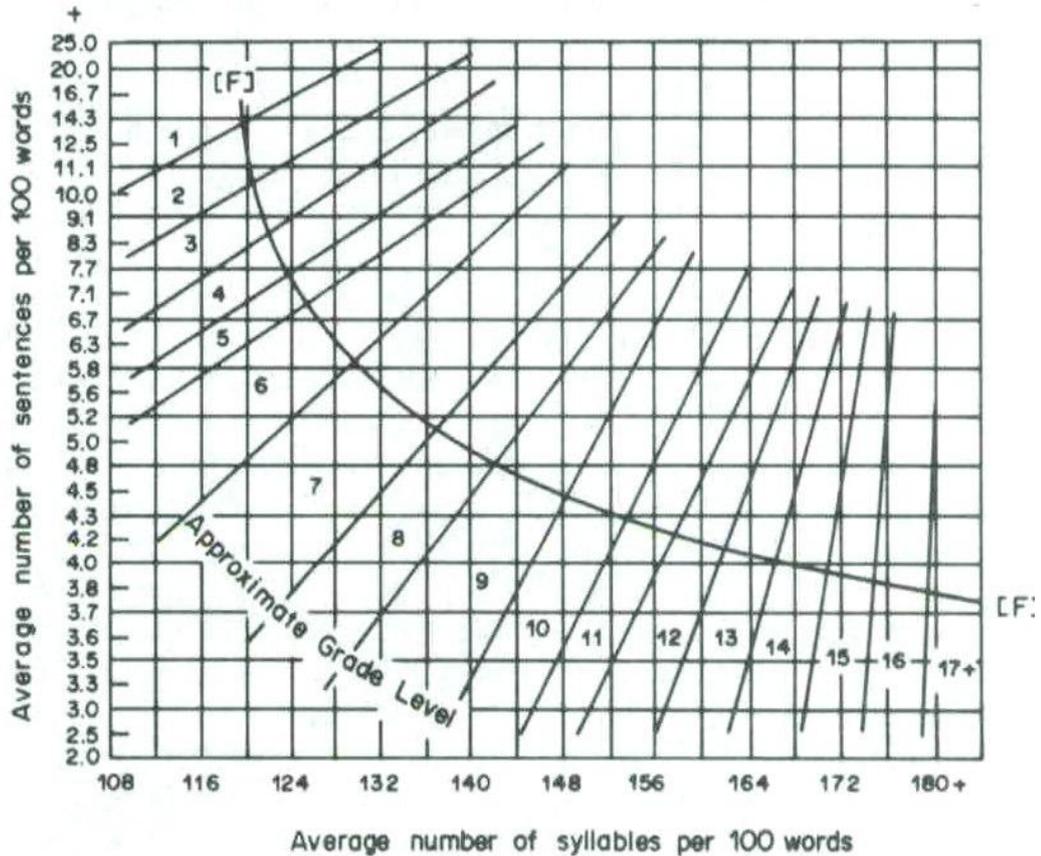
Para su aplicación y posterior interpretación se deberá seleccionar, en el texto que se pretende analizar, tres muestras de cien palabras. Cada una de ellas corresponderá a una parte del texto, concretamente al principio, mitad y final del texto. Con los resultados obtenidos se realizará la media de las dos variables y se dibuja un punto en el gráfico (véase grafico 3.1).

El grafico se encuentra dividido en zonas que representan diferentes grados de nivel de estudios. Cada zona representa un nivel académico requerido por el lector para tener una lectura fácil del texto. Tras representar la legibilidad en el gráfico puede conocerse el nivel de estudios necesario para que la lectura sea fácil. El nivel de lectura más difícil se encuentra a la derecha del eje de abcisas (Courtis, 1987).

Para representar el nivel de legibilidad de un texto se seleccionan varias muestras de 100 palabras del mismo. En cada una de ellas se cuentan el número de frases y el número de sílabas. Se calcula la media de los valores obtenidos. Se busca en el eje de abcisas el valor correspondiente a la media de las frases y en el eje de ordenadas el valor

correspondiente a la media de las frases. El punto donde se cruzan ambos valores representará el grado de dificultad de lectura.

Figura 3.1. Gráfico de Fry



Fuente: Lewis *et al.* (1986, 201)

4.1.9 Fórmula de Smog

La fórmula de Smog fue desarrollada por McLaughlin (1969). Esta fórmula presenta la siguiente expresión:

$$\text{Smog} \Rightarrow 3 + (\text{n}^\circ \text{ palabras polisílabas} * 30 \text{ frases})^{1/2}$$

Esta fórmula se basa en el número de palabras polisílabas que se encuentren en el texto a analizar. Para poder calcular el índice de legibilidad de un texto, se divide éste en tres partes, principio, mitad y final. Se escogen diez frases consecutivas de cada parte y se cuentan las palabras polisílabas que contienen los fragmentos. El número total de

polisílabas se multiplica por treinta, que es el número de frases consideradas. El resultado debe ajustarse al cuadrado perfecto que más próximo se encuentre del mismo. Así, si el resultado es 106 se ajustará al 10, por encontrarse más próximo que a 11. Al cuadrado considerado se le sumará 3 y el resultado final será el índice de Smog obtenido.

El valor del índice obtenido variará entre valores superiores a 19, dificultad elevada del texto; y valores inferiores a 12, menor dificultad del texto. Cuanto menor sea el resultado mayor facilidad de lectura y a mayor índice menor facilidad, es decir, mayor dificultad de lectura presentara el texto, tal y como puede observarse en el cuadro 3.14.

Cuadro 3.14 Resultados Smog

Escala índice	Dificultad del texto	Nivel de estudios
19 –más	Difícil	Postgraduado
17 – 18		Licenciado
13 -16	Fácil	Diplomado
12 - menos		Bachillerato

Fuente: Adaptado de McLaughlin (1969,645)

Como síntesis presentamos el cuadro 3.15 para mostrar las distintas fórmulas de legibilidad utilizadas en la literatura y que han sido mostradas en las páginas anteriores.

Cuadro 3.15 Fórmulas de legibilidad

Autor	Nombre	Expresión matemática	Observaciones
Rudolph Flesch (1948)	Reading Ease (RE)	$206,835 - (0,846 * \text{n}^\circ \text{ de sílabas por cada cien palabras}) - (1,015 * \text{tamaño promedio de las frases})$	Fórmula original
Rudolph Flesch (1948)	Human Interest (HI)	$(3,635 * \text{porcentaje de palabras personales}) + (0,314 * \text{porcentaje de frases personales})$	Formula original
Dall y Chall (1948)	Fórmula de Dalle-Chall	$3,6365 + (0,1579 * \text{n}^\circ \text{ de palabras desconocidas en 100 palabras}) + (0,0496 * (\text{n}^\circ \text{ total de palabras} / \text{n}^\circ \text{ total de frases}))$	Fórmula original
Farr-Jenkins-Paterson (1951)		$(1,599 * \text{n}^\circ \text{ de monosílabas en cien palabras}) - 1,015 * (\text{tamaño promedio de frases}) - 31,517$	Derivada de la fórmula RE de Flesch
Gunning (1952)	Fog Index (FI)	$0,4 * (\text{tamaño promedio de las frases} + \text{porcentaje de "palabras duras"})$	Fórmula original
Fernández Huertas (1958)	Flesch adaptada por Fernández Huertas	$206,835 - (0,60 * \text{n}^\circ \text{ de sílabas en cien palabras}) - (1,2 * (\text{n}^\circ \text{ total de palabras} / \text{n}^\circ \text{ total de frases}))$	Adaptación al castellano de la fórmula RE de Flesch
Björnsson a principios de la década de los 60	Fórmula de Lix	porcentaje de palabras con más de seis letras + tamaño promedio de las frases	Fórmula original
Edward Fry (1968).	Gráfico de Fry		Gráfico
McLaughlin (1969).	Fórmula de Smog	$3 + (\text{n}^\circ \text{ palabras polisílabas} * 30 \text{ frases})^{1/2}$	Fórmula original
J. P. Kincaid (1970)	Flesch-Kincaid Reading Level	$(0,39 * (\text{n}^\circ \text{ total de palabras} / \text{n}^\circ \text{ total de frases})) + (11,8 * \text{n}^\circ \text{ de sílabas en cien palabras}) - 15,59$	Derivada de la fórmula RE de Flesch
Kwolek (1973)	Fórmula de Kwolek	$\text{Kwolek} = 0,593 * ((\text{tamaño promedio de las frases} / 2) + \text{porcentaje de "palabras duras"})$	Derivada del índice Fog
Anderson (1983)	Fórmula de Rix	número total de palabras con más de seis letras / número total de frases	Derivada de la fórmula de Lix
Szigriszt Pazos (1993)	Flesh adaptada por Szigriszt Pazos	$207 - (0,625 * \text{n}^\circ \text{ de sílabas en cien palabras}) - (\text{n}^\circ \text{ total de palabras} / \text{n}^\circ \text{ total de frases})$	Adaptación al castellano de la fórmula RE de Flesch
Fialho et al (2002)	Flesh adaptada por Fialho et al	$= 206,835 - 0,665 * (\text{n}^\circ \text{ de sílabas en cien palabras}) - 0,765 * (\text{n}^\circ \text{ total de palabras} / \text{n}^\circ \text{ total de frases})$	Adaptación al castellano de la fórmula RE de Flesch
Fialho et al. (2002)	Fórmula de Fog adaptado por Fialho et al	$0,31 * (\text{porcentaje de palabras duras} + \text{tamaño promedio de las frases})$	Adaptación al castellano del Fog Index

4.2 Estudios Previos sobre Legibilidad

Los trabajos sobre legibilidad vienen apareciendo en la literatura desde hace muchos años al basarse en el análisis de textos narrativos (véase, por ejemplo, Soper y Doldhin, 1964; Smith y Smith, 1971; Healy, 1977; Parker, 1982; entre otros). Muchas disciplinas han sucumbido al análisis de la legibilidad en sus documentos narrativos. Entre las que mayoritariamente han utilizado y en la actualidad siguen utilizando esta técnica en sus estudios empíricos son la medicina y la educación.

Pero la disciplina contable no está exenta de estudios de este tipo. Cuando analizamos la literatura en busca de trabajos sobre la legibilidad en textos relacionados con la contabilidad y las finanzas, son muchos los trabajos que se pueden encontrar. El primer estudio, Pashalian y Crissy (1952), es de hace más de cincuenta años y todavía hoy se siguen publicando estudios sobre legibilidad en la literatura contable (véase por ejemplo, Clatworthy y Jones, 2001; Fialho *et al.*, 2002; Curtis, 2004; Linsley y Lawrence, 2007; Li, 2008; Biddle, 2009; Lehavy, 2011 y Loughran y McDonald, 2011).

Debido a la gran variedad de estudios encontrados, vamos a clasificarlos atendiendo a la finalidad de los mismos. Así pues, vamos a agruparlos en dos conjuntos. El primero estará compuesto por aquellos estudios realizados sobre textos contables cuyo objetivo se concreta en medir el nivel de dificultad de lectura de documentos; con independencia de las características de la muestra y del índice utilizado en el análisis, (los distintos índices serán explicados con detalle en el apartado siguiente). Este grupo, a su vez puede dividirse en dos subgrupos. Por una parte nos encontramos con estudios transversales, es decir, los que toman como muestra los informes anuales o parte de los mismos en un año determinado, para un conjunto de empresas; y los que estudian la evolución de la legibilidad de los informes anuales o partes de éstos, en un periodo compuesto por varios años.

Estableceremos un segundo grupo, donde estarán integrados los estudios que intentan encontrar una relación directa entre el nivel de legibilidad de un texto y alguna variable relacionada con la empresa que elabora el documento. Entre las variables, que se han intentado relacionar con el nivel de legibilidad, podemos mencionar el tamaño de la empresa y el nivel de ingresos, entre otros.

Dentro del primer grupo y concretamente entre los estudios de corte transversal, enmarcamos el estudio pionero sobre legibilidad. Éste fue realizado por Pashalian y Crissy (1952) y analizaron la legibilidad de la información contenida en las notas de los estados financieros elaboradas por empresas estadounidenses. Para el análisis utilizaron la fórmula de Flesch y los resultados obtenidos indicaron que la información analizada era difícil o muy difícil de leer.

El segundo trabajo, dentro de este subgrupo, es el realizado por Smith y Smith (1971). Estudiaron la legibilidad de las notas de los estados financieros incluidas en los informes anuales de empresas estadounidense correspondientes al año 1969. Utilizaron la formulas de Flesch y Dale-Chall. Los resultados obtenidos en ambas fórmulas fueron similares, aunque con la de Flesch el nivel de legibilidad era mayor. La interpretación de los resultados llevo a la conclusión que la redacción de las notas era difícil o muy difícil de leer.

Un año más tarde, Still (1972) evaluó la legibilidad de la carta del presidente incluida en los informes anuales, correspondientes a 1971, de empresas ubicadas en Reino Unido. El índice utilizado en este estudio fue el de Flesch. Los resultados obtenidos fueron que las cartas eran complicadas de leer, el índice medio de legibilidad fue de 42,51.

Un nuevo estudio sobre el nivel de legibilidad fue el realizado por Healy (1977). La muestra que utilizó estaba formada por informes anuales, de 1976, de empresas de Nueva Zelanda, seleccionó las notas de los estados financieros y empleó la fórmula de Flesch. Los resultados medios obtenidos fueron de 30,19. La conclusión a la que llegó fue que la información que contenían las notas eran difícil de leer.

Otro estudio transversal sobre legibilidad se debe a Worthington (1978). Analizó las notas de los estados financieros, del año 1974, de empresas estadounidenses. La fórmula de Dale-Chall fue la empleada en el estudio. De las notas seleccionadas para el estudio, el autor concluyo que el ochenta y tres por cien de las notas eran difíciles o muy difíciles de leer. Además señaló que esta dificultad de lectura se debía a la utilización de frases largas y vocabulario técnico.

El nivel de legibilidad de más de una sección de los informes anuales, fue realizado por primera vez por Parker (1982). El investigador estudió los estados financieros y la revisión de las operaciones, incluidas en los informes anuales de empresas australianas en 1980. Utilizó la fórmula de Fog y los resultados fueron que ambas secciones son muy difíciles de leer. Comparando los resultados por secciones con la media total, las notas eran más difíciles de leer que la revisión de los resultados.

Un nuevo estudio sobre la legibilidad de la carta del presidente fue el realizado por Curtis (1987). Éste eligió una muestra formada por informes anuales de empresas canadienses en 1984. Los índices utilizados en el estudio fueron: Fry, Song, Lix y Rix. Respecto a los resultados obtenidos, mediante las distintas fórmulas, eran similares y conducían a la misma conclusión. La legibilidad de las cartas del presidente era difícil o muy difícil de leer.

Otro estudio que también analizó la carta de presidente, pero esta vez conjuntamente con las notas de los estados financieros y el informe de gestión, fue el de Schroeder y Gibson (1990). La información analizada era del año 1986 y utilizaron la fórmula de Flesch para el estudio. Los autores concluyeron que la carta del presidente era más legible que las notas, que resultaron de mayor dificultad lectora, aunque ninguna de las tres secciones llegaban a superar un nivel de legibilidad de treinta.

El primer trabajo realizado por investigadores españoles es el de Fialho *et al.* (2002). El estudio se realiza sobre las cartas del presidente de empresas españolas y portuguesas en 1977. Se escogieron veinte empresas españolas y veinte portuguesas cotizadas en la Bolsa de Valores de Madrid y Lisboa respectivamente. Para el análisis se escogieron dos fórmulas: Flesch y Fog.

Los resultados obtenidos no se encontraban en la escala de valoración de los índices, propuestas por los autores de las fórmulas. Por ello, se tuvieron que adaptar las fórmulas a cada idioma, para poder obtener resultados congruentes. Tras la adaptación de los índices, los nuevos resultados ofrecieron un nivel de legibilidad difícil o muy difícil de leer. Además, el nivel de legibilidad entre las cartas de ambos países, no presentaban diferencias significativas.

Otro estudio que podemos incluir en este grupo es el de Linsley y Lawrence (2007) que ofrecen un estudio sobre legibilidad y análisis de contenido. Los autores utilizan una muestra formada por las veinticinco mayores empresa no financieras que figuran en FT-SE 100 de Reino Unido, analizando el último informe anual a 1 de enero de 2001.

El objetivo del estudio es medir la legibilidad de la divulgación del riesgo en los informes anuales. Para ello, extrae las noticias buenas y malas relacionadas con el riesgo y analiza por separado la legibilidad de ambas utilizando la fórmula de Felch. Los resultados obtenidos ofrecen valores, para los veinticinco informes estudiados, dentro del rango 21,72 y 36,53, es decir difícil o muy difícil de leer. Las noticias buenas presentan una media de 35,23 y las malas noticias de 35,68.

Los resultados obtenidos demuestran que el nivel de legibilidad en las revelaciones de riesgo es difícil o muy difícil de leer y que no existen diferencias significativas entre la legibilidad de las buenas o malas noticias.

Tras la revisión de los trabajos cuya finalidad es medir el nivel de legibilidad de una determinada muestra, nos encontramos con un conjunto de estudios que analizan la evolución de la legibilidad de documentos contables en un determinado periodo.

Así, Soper y Dolphin (1964) fueron los pioneros en la realización de un estudio cuyo objetivo era valorar la evolución de la legibilidad. Para ello, tomaron los informes anuales, de las mismas empresas que el estudio realizado por Pashalian y Crissy (1952). Los investigadores en este caso escogieron los informes anuales del periodo comprendido entre 1948 a 1961. El análisis lo realizaron utilizando dos fórmulas, la de Flesch y la de Fog. Los resultados obtenidos fueron que el nivel de legibilidad se reducía a lo largo del periodo de análisis, los informes anuales eran más técnicos y más difíciles de leer a medida que se incrementaban los años de vida de la empresa.

Un estudio que puede considerarse como continuación del anterior se debe a Means (1981). La muestra en esta ocasión abarca el periodo entre los años 1977 y 1978. El índice utilizado en el estudio fue la fórmula de Dalle-Chall. Los resultados obtenidos demuestran

que la legibilidad había mejorado a lo largo del periodo, es decir, que los informes anuales de 1978 eran más fáciles de leer que los del año anterior.

El único trabajo que analiza la legibilidad del informe financiero destinado a los empleados de la empresa es el de Lewis et al (1986). La muestra estaba formada por los informes financieros suministrados a los empleados de empresas australianas en el periodo comprendido entre 1977 a 1980. Se analizó la evolución de la legibilidad de dos secciones de estos informes, concretamente, la carta del presidente y la revisión de las operaciones. Las fórmulas empleadas en este estudio fueron la de Flesch, Dalle-Chall, Fog, Kwolek, Lix y el grafico de Fry. Los investigadores no encontraron una diferencia significativa en la evolución de la legibilidad a lo largo del periodo analizado, en ninguna de las dos secciones de los informes analizados, ambas se encontraban entre los niveles difícil y muy difícil de leer.

Otro de los estudios encontrados se debe a Curtis (1995). En éste se analizaron fragmentos de la carta del presidente y las notas de los estados financieros de informes anuales de un grupo de empresas de Hong Kong. Dichos informes correspondían a los años 1986 y 1991 y estaban escritos en lengua inglesa. El análisis fue realizado mediante las fórmulas de Flesch, Fog y Lix. Los resultados obtenidos fueron similares para las tres fórmulas. Los valores correspondían a niveles de dificultad de lectura elevados, aunque la carta del presidente resultaba más difícil de leer que las notas de los estados financieros. Respecto a la evolución de la legibilidad, los índices medios de los informes de 1986 no fueron significativamente diferentes de los obtenidos para los informes de 1991.

Los estudios comentados hasta ahora, tenían una finalidad en común. Ésta era estudiar el nivel de legibilidad de textos narrativos emitidos por distintas empresas en un periodo determinado, o bien, en un mismo año; es decir, se centraban en el estudio de la evolución de la legibilidad y del nivel de legibilidad, respectivamente. Pero en la literatura contable encontramos estudios cuya finalidad es encontrar una relación entre el nivel legibilidad y alguna variable característica de la empresa que emite los textos narrativos sobre información financiera.

Así pues el primer trabajo que intenta relacionar el nivel de legibilidad con el riesgo y nivel de ingresos es el estudio realizado por Courtis (1986). La muestra que escogió el investigador estaba compuesta por informes de empresas canadienses que databan de 1982 y 1983. Analizó la carta del presidente y las notas de los estados financieros. Para ello utilizó dos fórmulas, la de Flech y la de Fog y con ambas obtuvo idénticos resultados. La carta del presidente era más difícil de leer que las notas de los estados financieros. Ambas se encontraban en el rango de difícil y muy difícil de leer, aunque los índices, para 1983, empeoraban respecto a los obtenidos para 1982.

Para poder relacionar el índice de legibilidad con el riesgo y nivel de ingresos, midió dichas variables mediante ratios. Para medir el riesgo tomo tres ratios: apalancamiento, variabilidad en los ingresos y el ratio del circulante. El nivel de ingresos fue medido con la variable rentabilidad. Ésta consideraba el beneficio neto, después de impuestos, teniendo en cuenta los resultados extraordinarios, respecto al total de activo.

Al comparar el nivel de legibilidad y el riesgo, el investigador observó que no existía ninguna relación. Al igual ocurría al intentar relacionar la legibilidad y la rentabilidad. Por ello, el investigador concluyó que el nivel de legibilidad de la carta del presidente y de las notas de los estados financieros, no se incrementaba cuando el riesgo aumentaba, o la rentabilidad disminuía.

El trabajo realizado por Jones (1988) es un estudio longitudinal de la legibilidad de la carta del presidente e intenta relacionarla con factores internos de la empresa. La muestra está compuesta por la carta del presidente a los accionistas en un periodo comprendido entre 1952 y 1985, de una misma compañía. Para el análisis utilizó la fórmula de Flesch. La legibilidad fue relacionada, entre otras variables, con: el crecimiento en el tamaño de la empresa, medido por los ingresos por ventas; los diferentes presidentes que tuvo la compañía; y la entrada de la empresa, en 1970, a cotizar en bolsa.

Los resultados obtenidos fueron que la legibilidad empeoraba a lo largo del periodo analizado. La relación existente entre ésta y el tamaño de la empresa era inversamente proporcional, es decir, a medida que aumentaba la cifra de negocios, el nivel de legibilidad

disminuía, era más difícil de leer. El investigador, también destacó que la legibilidad empeoró cuando la empresa comenzó a cotizar en bolsa.

Otro estudio es el de Subramanian *et al.* (1993). En éste se pretende encontrar una relación entre el índice de legibilidad del informe anual y el resultados de empresas que cotizan en la Bolsa de Nueva York. Se escogieron informes de dos años consecutivos, 1987 y 1988, de dos grupos de empresas. El primer grupo estaba compuesto por compañías cuyo resultado había disminuido. El segundo grupo lo formaban compañías que habían aumentado su beneficio neto. El estudio fue realizado mediante un programa informático y se utilizó la fórmula de Flesh-Kincaid.

Los investigadores concluyeron que los informes del primer grupo de empresas eran redactados con frases largas y utilizando la voz pasiva. Por el contrario, el segundo grupo de empresas utilizaba frases cortas y simples. Las compañías utilizaban un estilo lingüístico diferente en función de los resultados obtenidos.

Estas conclusiones no corroboraban las obtenidas por los estudios anteriores de Courtis (1986) y Jones (1988). Los investigadores de este estudio argumentaron que los ratios utilizados por sus predecesores no fueron los adecuados para establecer la relación entre la legibilidad y las variables que intentaban estudiar.

El estudio de Courtis (1998) pretendía demostrar que el índice de legibilidad de la carta del presidente variaba en función de la información que contenía ésta. La muestra escogida la componían empresas que cotizaban en la Bolsa de Hong-Kong y seleccionó los informes de los años 1994 y 1995.

La carta del presidente fue dividida en tres secciones y se analizó la legibilidad de cada una de éstas mediante la fórmula de Flesch. Los resultados obtenidos evidenciaron que el índice obtenido era diferente para cada sección de la carta. Así, la primera parte era más fácil de leer que la última, y ésta más fácil que la intermedia. La sección intermedia era la utilizada por las compañías para exponer las malas noticias. Pero el autor no pudo encontrar una relación significativa entre la variabilidad de la legibilidad y las características de las empresas.

Este estudio fue tomado por Clatworthy y Jones (2001) para analizar la variabilidad de la carta del presidente, pero tomando como muestra una lista de compañías de Reino Unido. En esta lista se podían encontrar dos grupos de empresas, cuya característica era el resultado obtenido antes de impuestos. Por una parte estaban las empresas con buenos resultados y por otra las que habían obtenido malos resultados.

El estudio consistía en obtener el índice de legibilidad de la carta del presidente y adicionalmente realizar un análisis de contenido del mismo. Para el estudio de la legibilidad se empleó la fórmula de Flesch y fue utilizada la misma técnica empleada por Courtis (1998).

Los resultados obtenidos fueron que la primera parte de la carta era más fácil de leer que las otras dos y la más difícil de leer era el fragmento intermedio. Estos resultados eran similares a los obtenidos por Courtis (1998). El índice de legibilidad de la primera sección de la carta tenía una relación directa con la cifra de beneficios antes de impuestos, pues a mayor beneficio mayor legibilidad de esta sección.

Entre los estudios más recientes se encuentra el realizado por Courtis (2004). En esta ocasión el autor analiza las causas de ofuscación de la información contenida en el informe anual e intenta relacionarlas con la rentabilidad o edad de las compañías, entre otras variables. El investigador definía ofuscación como el estilo de escritura que pretende ocultar el mensaje mediante el uso simultáneo de texto escrito con legibilidad variable.

Para el estudio examinó la carta del presidente de sesenta compañías listadas en el Mercado de valores de Hong Kong. Seleccionó tres muestras de cada carta, una al principio, otra en la mitad, y la tercera al final de la carta. Las muestras fueron testadas mediante la fórmula de Flesch.

Los resultados obtenidos por el investigador demuestran que el treinta y seis por cien de las empresas no utiliza la técnica de la ofuscación. Por el contrario, un treinta por ciento del total de la muestra aplica dicha técnica en las tres secciones de la carta. Respecto al resto de la muestra, la ofuscación era empleada en alguna de las secciones testadas. Sin

embargo, no pudo encontrar evidencia suficiente para relacionar la ofuscación con alguna de las variables propuestas.

Otro estudio revisado se debe a Feng Li (2008). El autor pretende demostrar la relación existente entre las características lingüísticas de los textos y los resultados empresariales. Para ello analiza dos secciones del informe anual: carta del presidente y notas de los estados financieros. La muestra está formada por más de 50.000 informes de empresas estadounidenses entre los años 1994 a 2004. Además de medir el nivel de lectura de dos secciones del informe anual, también compara las variaciones en el índice de legibilidad respecto las variaciones, aumentos o disminuciones, de los ingresos en años consecutivos, es decir, compara la variación del índice de legibilidad con las variaciones en el nivel de ingresos.

El índice de lectura utilizado en el estudio es el de Fog y los resultados obtenidos muestran la relación directa entre el nivel de ingresos y el índice de legibilidad. Las empresas con un nivel de ingresos bajo presentan un índice de legibilidad bajo, mayor dificultad en la lectura. Sin embargo cuanto mayor es el nivel de ingresos mayor es el índice de lectura.

Respecto a las variaciones de los ingresos y la legibilidad, los resultados obtenidos demuestran una relación directa entre las variaciones en el nivel de ingresos y las variaciones de la legibilidad. Así pues, ante incrementos (disminuciones) en la cuantía de ingresos, el nivel de legibilidad también experimenta variaciones positivas (negativas).

Un estudio más reciente es el de Biddle *et al.* (2009). Los autores parten de la premisa de que la calidad de la información financiera mejora la eficiencia de las inversiones de capital en las empresas. Partiendo de esa premisa, pretenden aportar evidencia sobre sí los informes financieros de calidad condicionan el nivel de inversión, es decir, favorece la reducción o el exceso de inversión. La muestra utilizada está formada por más de 34.000 informes extraídos de distintas bases de datos.

Para medir la calidad de la información financiera se utilizan dos técnicas: los ajustes por devengo y el índice Fog. Estos se contrastan estadísticamente con ratios de endeudamiento y el Valor Actual Neto (VAN) de proyectos de inversión.

Los resultados obtenidos demuestran que un bajo nivel de legibilidad está relacionado directamente con una mayor calidad de la información. Ésta se asocia a un menor exceso en inversiones, es decir, sólo se realizarán proyectos con VAN positivo; y por ello las empresas presentan un menor endeudamiento.

Adicionalmente los investigadores concluyeron que la correlación entre los ajustes por devengo y el índice de Fog es baja, probablemente a que ambas técnicas analizan la información desde distintas perspectivas.

Lehavy et al (2011) realizaron un estudio sobre el efecto de la legibilidad de los informes anuales de las empresas que cotizan en la SEC en los informes, que posteriormente, emiten los analistas financieros acerca de dicha información. Además también intentan relacionar el nivel de legibilidad de los informes con la demanda, por parte de estas empresas, de los servicios de analistas financieros.

Las empresas elegidas para el estudio pertenecían a distintos sectores industriales. La muestra estaba formada por más de 33.000 observaciones, todas ellas tomadas entre 1995 y 2006. Se utilizó el índice de Fog para testar la muestra.

Los resultados globales obtenidos presentan un índice de Fog elevado (media 19,52) y en consecuencia demuestran que la información financiera está escrita con un lenguaje complicado. En relación al nivel de facilidad de lectura de la información financiera y el contenido del informe de los analistas, los investigadores concluyen que la información financiera con menor facilidad de lectura presenta un contenido de los informes de los analistas financieros caracterizado por ser más disperso, menos preciso y presentar mayor incertidumbre sobre las previsiones relacionadas con la capacidad de generar ingresos de las entidades. Además, los investigadores aportan evidencia acerca de una mayor demanda de los servicios de analistas financieros en empresas con información menos legible.

El último estudio revisado se debe a Loughran y McDonald (2011). Los autores pretenden demostrar la relación existente entre el nivel de legibilidad de los informes anuales de las empresas que cotizan en la SEC con la dispersión en la previsiones sobre las futuras ganancias que los analistas financieros presenta en sus informes. La muestra está formada por más de 100.000 informes que corresponden al periodo entre 1994 a 2009.

Este estudio es muy similar al de Lehavy et al (2011). Pero los autores en este estudio añaden una nueva técnica para medir la dificultad de lectura, cuentan las palabras por documento. La correlación entre ambas técnicas es positiva y de 0,985.

El nivel de legibilidad es medido con el índice Fog y los resultados obtenidos demuestran que los informes de los analistas que presentan mayor dispersión en sus estimaciones sobre futuras ganancias, corresponden con informes anuales con bajos niveles de legibilidad.

Sirva el cuadro 3.16 para recoger los estudios sobre legibilidad recogidos en la literatura contable.

Cuadro 3.16 Estudios sobre legibilidad en la literatura contable internacional

Autor y fecha	Índices utilizados	Alcance	Objetivo	Resultados
Pashalian y Crissy, 1952	Flesch	Informes anuales ejercicio 1948	Medir legibilidad notas de estados financieros	La información era difícil o muy difícil de leer
Soper y Dolphin, 1964	Flesch y Fog	Informes anuales ejercicios 1948 a 1961	Valorar la evolución de la legibilidad	Nivel de legibilidad se reducía a lo largo del periodo de estudio
Smith y Smith, 1971	Flesch y Dale-Chall	Informes anuales ejercicio 1961	Medir legibilidad notas de estados financieros	Las información era difícil o muy difícil de leer
Still, 1972	Flesch	Informes anuales ejercicio 1971	Medir legibilidad carta del presidente	La carta del presidente es muy difícil de leer
Healy, 1977	Flesch	Informes anuales ejercicio 1976	Medir legibilidad notas estados financieros	La información era muy difícil de leer
Worthington, 1978	Dale-Chall	Informes anuales ejercicio 1974	Medir legibilidad de notas estados financieros	La información era difícil o muy difícil de leer
Means, 1981	Dale-Chall	Informes anuales ejercicios 1977 y 1978	Medir evolución legibilidad entre dos años consecutivos	La legibilidad de los informes anuales de 1978 eran más fáciles de leer que los de 1977
Parker, 1982	Fog	Informes anuales ejercicio 1980	Medir la legibilidad de la carta del presidente y notas estados financieros	Ambas secciones eran muy difíciles de leer
Courtis, 1986	Flesch y Fog	Informes anuales ejercicios 1982 y 1983	Relacionar el nivel de legibilidad de la carta del presidente y las notas de los estados financieros con el riesgo y nivel de ingreso	De las dos secciones la carta del presidente era más difícil de leer. El nivel de legibilidad empeoraba y no existe ninguna relación entre el nivel de legibilidad y las variables analizadas
Lewis et al, 1986	Flesch, Fog, Kwolek, Dalle-Chall, Lix y Fry	Informes anuales ejercicios 1977 a 1980	Análisis de la evolución de la legibilidad de la carta del presidente y notas de estados financieros	Ambas secciones eran difíciles o muy difíciles de leer
Courtis, 1987	Fry, Somg, Lix y Rix	Informes anuales ejercicio 1984	Medir legibilidad de la carta del presidente	La información era muy difícil de leer
Jones 1988	Flesch	Informes anuales ejercicio entre 1952 y 1985	Análisis de la evolución del nivel de legibilidad de la carta del presidente y relacionarlo con variables internas	La legibilidad empeora a lo largo del periodo. El nivel de legibilidad y las variables internas eran inversamente proporcionales
Schroeder y Gibson, 1990	Flesch	Informes anuales ejercicio 1986	Medir legibilidad de la carta del presidente, notas estados financieros e informe de gestión	La carta del presidente las más fáciles de leer y las notas las más difíciles de leer

PARTE I - Capítulo 3: Análisis de la “claridad” en la normativa reguladora de la auditoría de cuentas

Subramanian, 1993	Flesch-Kincaid	Informes anuales entre 1987 y 1988	Relación entre el nivel de legibilidad de la carta del presidente y el resultado de las empresas cotizadas	La información de las empresas con buena performance son más fáciles de leer
Courtis, 1995	Flesch, Fog y Lix	Informes anuales ejercicios 1986 y 1991	Análisis de la evolución nivel legibilidad de carta del presidente y notas estados financieros	La carta del presidente era más difícil de leer y no se apreciaban diferencias significativas en los resultados obtenidos en ambos años
Courtis, 1998	Flesch	Informes anuales de 1994 y 1995	La legibilidad de la carta del presidente varía en función de su contenido	El nivel de legibilidad varía en función del fragmento analizado
Clatworthy y Jones, 2001	Flesch	Informe anual de empresas de Reino Unido	Analizar la legibilidad de la carta del presidente y relacionarlo con el resultado de la empresa antes de impuestos	El fragmento intermedio es el más difícil de leer. A mayor beneficio mayor legibilidad del primer fragmento
Fialho et al, 2002	Flesch y Fog	Informes anuales ejercicio 1977	Carta del presidente	Necesidad de adaptar las fórmulas al español y portugués. La información es difícil o muy difícil de leer
Courtis, 2004	Flesch	Informes anuales de empresas que cotizan en Hong Kong	Relacionar el nivel de legibilidad con la rentabilidad o edad de las empresas	No existe relación entre el nivel de legibilidad y las variables analizadas
Linsley y Lawrence, 2007	Flesch	Informes anuales ejercicio 1999	Medir la legibilidad de la divulgación del riesgo	La información era difícil o muy difícil de leer
Li, 2008	Fog	Informes anuales ejercicios entre 1994 y 2004	Analizar la legibilidad de la carta del presidente y notas de los estados financieros y relacionarla con las características lingüísticas y el resultado de la empresa	Los niveles de legibilidad son bajos en general. Pero las empresas con peores resultados eran más difíciles de leer
Biddle <i>et al.</i> , (2009)	Fog	Informes financieros ejercicios 1993 a 2005	Relacionar la calidad de la información con el nivel de inversión y endeudamiento	Los niveles de legibilidad elevados corresponden con mayor calidad de la información y ésta con un menor exceso de inversiones y menor endeudamiento
Lehavy <i>et al.</i> , 2011	Fog	Informes anuales de empresas que cotizan en la SEC, 1995 a 2006	Relacionar el nivel de legibilidad de los informes anuales con el contenido del informe de los analistas financieros	Los niveles de legibilidad elevados se asocian con informes de analista menos precisos, más dispersos y con mayor incertidumbre
Loughran y McDonald, 2011	Fog	Informes anuales de empresas que cotizan en la SEC, periodo 1994 a 2009	Relacionar la legibilidad de los informes anuales con las previsiones de los analistas financieros	Niveles elevados de legibilidad corresponden con previsiones más dispersas

4.3 Las fórmulas de Legibilidad: ventajas e inconvenientes

La aplicación de las fórmulas de legibilidad en estudios empíricos es una metodología cada vez más utilizada. No es un hecho exclusivo de la literatura contable. En disciplinas como la medicina y la educación son comúnmente utilizados estos modelos matemáticos para el análisis de textos narrativos.

No obstante, el hecho de ser una metodología muy utilizada no debe ser óbice para hacernos olvidar que no está exenta de críticas. Por ello en este punto vamos a comentar el uso que actualmente se está haciendo de ella, comentando las ventajas y limitaciones que presenta esta técnica.

Como hemos señalado en apartados anteriores, la legibilidad es el grado de dificultad sintáctica de un texto. Las fórmulas de legibilidad cuantifican la dificultad de lectura de un texto basándose en la longitud de las palabras y frases. Así a mayor número de palabras por frase y a mayor cantidad de letras y/o sílabas por palabra, representará una mayor dificultad en la lectura. Por ello, parece lícita la utilización de frases cortas y palabras que contengan pocas sílabas o letras para aumentar considerablemente la legibilidad de un texto.

Cuando se reduce la longitud de las frases repercute de manera significativa en un aumento de la legibilidad. Esta reducción implicará disminuir el número de palabras por frase y eliminar todo tipo de complemento subordinado. Respecto a la longitud de las frases, las fórmulas de legibilidad no consideran la complejidad de las frases (Rankin, 1959, citado en Artola, 1991), y una frase corta, independientemente del estilo utilizado, es fácil de leer según las fórmulas de legibilidad.

En relación a incluir en un frase complementos o frases subordinadas, éstos disminuyen el nivel de legibilidad debido a su extensión, son más complejas de leer (Smith y Taffler, 1992). Sin embargo, añaden cohesión y lógica en la expresión de ideas (Stevens *et al.*, 1992).

La longitud de las palabras es otra variable a considerar en el cálculo de la legibilidad, y al igual que ocurre con las frases, las palabras cortas hacen que el nivel de legibilidad aumente. Así, una palabra corta es más fácil de leer que una larga, pero no tiene necesariamente que ser más fácil de entender, es decir, las palabras cortas no tienen por qué ser más sencillas (McConnell, 1983).

Así pues, la legibilidad solamente tiene en cuenta las características sintácticas del texto a analizar, sin considerar la complejidad subyacente del texto, ni las características del lector. Estas deficiencias pueden tratar de ser subsanadas con el análisis de la comprensibilidad, pues en su estudio interactúan dos factores, las características del lector y las características del texto (Smith y Taffler, 1992).

En este epígrafe hemos delimitado el concepto de legibilidad, estudiado la metodología utilizada en su análisis, revisado los estudios previos realizados en diferentes áreas, fundamentalmente en materia de contabilidad, y finalmente expuesto las ventajas e inconvenientes de su aplicación. En el epígrafe siguiente estudiaremos las otras dos técnicas de análisis lingüístico señaladas en el epígrafe 3, comprensibilidad y análisis de contenido.

5 OTRAS TÉCNICAS DE ANÁLISIS LINGÜÍSTICO

Una vez definidas y detalladas las características de la metodología para medir la comprensibilidad y el análisis de contenido, en el epígrafe 3 de este capítulo, procedemos a estudiar en qué consisten estas técnicas y cuál es su metodología; revisaremos los estudios empíricos relacionados con la disciplina contable que hayan utilizado dichas técnicas; y finalizaremos con un análisis de las limitaciones o puntos débiles de cada técnica.

5.1 El Método del Análisis de Contenido

5.1.1 Metodología del Análisis de Contenido

El análisis de contenido como método de análisis debe realizarse siguiendo unas pautas sistemáticas. Bardin (1986, 71) las organiza en tres etapas: el preanálisis, que consiste en preparar la información objeto de estudio; el aprovechamiento del material,

donde se procesa la información seleccionada; y el tratamiento e interpretación de los resultados obtenidos. Estas tres etapas se organizan cronológicamente.

El *preanálisis* es la etapa en la que se preparará la información y consta a la vez de tres fases. Éstas no se encuentran obligatoriamente en sucesión cronológica, pero están muy relacionadas entre sí y existe una dependencia mutua entre ellas (Bardin, 1986, 71). Las fases de esta primera etapa son: establecimiento de objetivos, determinación de la población objeto de estudio y selección de la muestra.

En el establecimiento de los objetivos del análisis, el investigador deberá establecer las cuestiones de investigación o hipótesis a contrastar a través de su estudio (Bigné, 1999).

La población objeto de estudio estará formada por el universo de documentos sobre los que se puede realizar el estudio. En ocasiones este universo es muy extenso y se procederá a seleccionar una parte del mismo. Ésta se realizará teniendo en cuenta que los documentos elegidos sean homogéneos; y la cantidad de documentos que forme la población, representativa, pertinente y exhaustiva. Es decir, la selección deberá realizarse de forma correcta, acotando la población según necesidades de estudio.

Respecto a la selección de la muestra, deberá ser representativa de la población. La muestra adecuada, en muchas ocasiones, vendrá determinada por factores como: la fuente de análisis, la elección de textos a analizar y/o los años seleccionados para realizar el estudio.

La segunda etapa del análisis, *aprovechamiento del material donde se procesa la información seleccionada*, consta de tres fases: la descomposición del texto en unidades, la construcción de un sistema de categorías y la elección de las reglas de recuento y las normas de codificación.

La primera de dichas fases consiste en la descomposición del texto en unidades y éstas, de acuerdo con Krippendorff (1990, 82), pueden dividirse en unidades de muestreo, unidades de registro y unidades de contexto.

Las unidades de muestreo son las unidades materiales que, en su conjunto, conforman la realidad a investigar y que deben, en algún momento, ser recogidas y conservadas para permitir el estudio. Cada unidad de muestreo es independiente de las demás, es decir que su inclusión o no como conjunto de datos en el estudio no tiene consecuencia lógica ni empírica para la selección de otras unidades de muestreo (Krippendorff, 1990, 82).

Las unidades de registro son las partes analizables en que se divide la unidad de muestreo; son segmentos de contenido que pueden ser categorizados, medidos o descritos de la misma manera, sin destruir sus posibles relaciones con otras unidades de registro de una misma unidad de muestreo.

Las unidades de contexto son unidades más amplias que las unidades de muestreo: delimitan la información contextual que se requiere o admite en la descripción de las unidades de muestreo o de registro, para poder interpretar correctamente una o varias unidades.

La siguiente fase es la construcción de un sistema de categorías. De acuerdo con Bardin (1986, 90): “la categorización es una operación de clasificación de elementos constitutivos de un conjunto por diferenciación, tras la agrupación por género (analogía), a partir de criterios previamente definidos”.

El conjunto de categorías que se utilicen en el análisis deben tener las siguientes cualidades: exclusión mutua, homogeneidad, pertinencia, objetividad y fidelidad y productividad (Bardin, 1986, 92).

La última fase de esta etapa consiste en la elección de las reglas de recuento y las normas de codificación. Las reglas de recuento representan la forma en la que se va a proceder a cuantificar las unidades de registro.

En la etapa final del análisis se tratan e interpretan los *resultados* obtenidos. Esta etapa consta de dos fases. Por una parte deberá comprobarse la fiabilidad del análisis realizado. La fiabilidad es un factor trascendental en este método. Nos ofrece la seguridad

de que los datos han sido obtenidos con independencia, ya sea del suceso o de la persona que los mide. Los resultados deben ser tratados para que resulten significativos, para ello, los resultados se someten a técnicas estadísticas.

Adicionalmente a las técnicas estadísticas, se realizan test de validez a los resultados obtenidos. Krippendorff (1990) propone tres formas de verificar la fiabilidad del análisis: Test-test, test-retest y test-norma. La finalidad de éstos es comprobar la coincidencia de los resultados.

El test-test consiste en que dos o más jueces codifiquen de forma independiente los mismos documentos. El test-retest, consiste en que el codificador realice el análisis de contenido de los documentos varias veces en distintos momentos de tiempo. El test-norma consiste en comparar los resultados obtenidos por un codificador con datos considerados como correctos.

Pero el uso de estas técnicas, para comprobar la fiabilidad, en ocasiones es sustituida por herramientas estadísticas como el índice de correlación y la media obtenida de cada codificador.

Cuando se dispone de resultados significativos y fiables el analista debe realizar inferencias, es decir, el analista saca partido de los mensajes que manipula para inferir (deducir de manea lógica, sacar una consecuencia) conocimientos sobre el emisor del mensaje o su entorno (Bardin, 1986, 29).

Para finalizar el análisis, se deben interpretar los resultados obtenidos tanto en su vertiente cuantitativa como cuantitativa. La interpretación de éstos deberá relacionarse con los objetivos propuestos en la primera fase del proceso y obtener conclusiones, o bien, si no se puede llegar a ellas, servir de orientación para nuevos análisis.

Sirva el cuadro 3.17 para sintetizar las etapas y fases del análisis de contenido.

Cuadro 3.17 Etapas y fases del análisis de contenido

Análisis de contenido			
Etapas	1.- Preanálisis	2.- Exploración del material	3.- Tratamiento e interpretación de los resultados
Fases	1.a.-Definir objetivo de análisis	2.a.- Descomposición del texto en unidades	3.a.- Comprobar el grado de fiabilidad del análisis
	1.b.-Determinar población objeto de estudio	2.b.- Construir sistema de categorías	3.b.- Interpretar los resultados
	1.c.- seleccionar muestras de la población	2.c.- Elegir reglas de recuento y normas de codificación	

5.1.2 Análisis Crítico de la Metodología del Análisis de Contenido

La técnica del análisis de contenido presenta algunas debilidades en su metodología. Éstas pueden encontrarse en las distintas etapas en las que se organiza esta técnica de estudio. Por ello vamos a revisar cada una de las etapas y detectar las posibles debilidades que existan.

Iniciaremos la revisión del proceso metodológico del análisis de contenido examinando la primera etapa denominada preanálisis. En ninguna de las tres fases en las que se divide ésta se detectan debilidades en su ejecución.

En la segunda etapa, exploración del material, se detectan las primeras debilidades de esta técnica. La primera fase de esta etapa, descomposición del texto en unidades, se encuentra libre de posibles debilidades.

Sin embargo, la segunda fase, construir un sistema de categorías, presenta la primera debilidad. Las categorías pueden distinguirse entre buenas y malas categorías. Un conjunto de buenas categorías debe presentar entre sus cualidades la exclusión mutua y la objetividad y fidelidad (Bardin 1986, 92). La objetividad y fiabilidad de las categorías hace referencia a que éstas no deben producir variaciones en los juicios de los codificadores. Pero cuando se habla de exclusión mutua, se hace referencia a que las categorías deberán estar correctamente delimitadas para que un mismo elemento no pueda ser susceptible de

clasificarse en dos o más categorías. Por ello, si la elección de las categorías no es la correcta, si las categorías no son lo suficientemente excluyentes y objetivas, la técnica disminuirá de manera significativa.

La última fase de exploración del material, consiste en elegir las reglas de recuento y las normas de codificación. En ésta surge otro punto débil del proceso y es la elección del codificador. Si sólo se dispone de un codificador se pueden llegar a observar diferencias en la codificación de una misma muestra realizada en diferentes momentos de tiempo. Si estas diferencias son significativas, el codificador no es fiable. Si por el contrario, estas diferencias son pequeñas, el codificador podrá considerarse individualmente fiable, pero disminuirá la validez de la técnica.

Además, el codificador debe poseer un perfil determinado. Deberá estar familiarizado con la naturaleza del material a codificar y ser capaz de manejar la terminología utilizada en el texto analizado. En ocasiones la dificultad para encontrar codificadores capacitados hace que se recurra a individuos con cierta formación en ciencias sociales. (Krippendorff, 1990, 104).

La última etapa de desarrollo del análisis de contenido consiste en el tratamiento e interpretación de los resultados. Ésta se divide en dos fases y aunque aparentemente en esta etapa no debíamos encontrar ninguna debilidad, podemos hallar alguna deficiencia en el método. La primera fase consiste en comprobar el grado de fiabilidad del análisis y para ello los resultados obtenidos se someten a pruebas estadísticas y test de validez, con el fin de dotar a éstos de mayor rigor científico (Bardin, 1986, 76). Pero las inferencias nunca ofrecen certidumbres absolutas y el analista deberá evaluar, lo mejor que pueda, las probabilidades con que los datos disponibles puedan conducirle a las inferencias que pretende extraer. (Krippendorff, 1990, 148). Por ello, la aplicación de inferencias puede producir una pérdida de objetividad en los resultados, pudiendo llegar a la interpretación de resultados subjetivos.

Adicionalmente a la posible interpretación subjetiva de los resultados, surge otra deficiencia en la interpretación, esto es, cabe otorgar una mayor importancia a los resultados cuantitativos que a los cualitativos.

Así pues, como hemos podido comprobar la metodología aplicada en el análisis de contenido presenta debilidades en dos de sus tres etapas. La primera etapa o etapa de preanálisis se encuentra con menores debilidades en su aplicación objetiva. Las fases de exploración del material y tratamiento e interpretación de los resultados presentan deficiencias en todas o algunas de sus fases.

5.1.3 El Análisis de Contenido en la Literatura Contable

El presente subepígrafe se destinará a realizar una revisión de la literatura en busca de trabajos relacionados con la disciplina contable y que utilizan como técnica de investigación el análisis de contenido. Se pretende analizar los distintos trabajos desde la perspectiva de los objetivos perseguidos con el estudio, la población objeto de estudio y la muestra utilizada en el análisis.

Los motivos que nos llevan a restringir la revisión de los estudios a las fases de la primera etapa está justificada por las posibles deficiencias que pueden presentar el resto de etapas entre las que cabe mencionar la subjetividad y la falta de fiabilidad.

Como hemos comentado previamente, el análisis de contenido es una técnica de investigación utilizada desde hace más de un siglo en disciplinas muy diversas como la psicología, la sociología, las ciencias políticas, la antropología, la historia y la lingüística. Sin embargo, en la disciplina contable no es empleada como técnica de análisis hasta los años 80 del siglo pasado (véase por ejemplo, Bettman y Weitz, 1983; Satw *et al.*, 1983; Frazier *et al.*, 1984; Salancik y Meindl, 1984). La mayor parte de los estudios revisados en los párrafos siguientes están datados en la última década, inicio del siglo XXI, por lo que nos permitimos afirmar que es una técnica de investigación nueva, pero cada vez más utilizada en la disciplina contable.

Como técnica de interpretación de textos por excelencia, precisa de narraciones escritas para su aplicación. En la disciplina contable se concentra este tipo de narraciones en el análisis del informe anual (véase por ejemplo, McConnel *et al.*, 1986; Swales y Yoon, 1992; Campbell *et al.*, 2005 y 2006; Zeghal *et al.*, 2007; Campbell y Ridhuan, 2010; Hooghiemstra, 2010). Este informe está compuesto por distintas secciones que incluyen

información financiera y no financiera. Los estudios publicados en la literatura contable tienen un denominador común, la información analizada se extrae del informe anual, pero cada investigador, en función del objetivo del estudio, analiza una sección del informe.

En este sentido, y de acuerdo con Abbott y Monsen (1979) mediante el análisis de contenido, se pueden conseguir datos provenientes de la codificación de la información cualitativa es escalas cuantitativas.

Una de las secciones que ha sido analizada en más ocasiones es la carta del presidente (véase por ejemplo, Swales, 1988; Kohut y Segars, 1992; Abrahamson y Amir, 1996; Smith y Taffer, 2000; Nobles *et al.*, 2002; Schleicher y Walker, 2010). Aunque los estudios se centran en esta sección podemos encontrar una amplia variedad de objetivos que pretenden discriminar empresas con situaciones diametralmente opuestas. Los criterios de evaluación para diferenciar las distintas situaciones de empresas están basados en variables internas y externas. Entre las internas se encuentran ratios de análisis financiero, aumentos o disminuciones de la cifra de ventas y el incremento o disminución del porcentaje de beneficios antes de impuestos. Las variables externas utilizadas como criterio discriminante se encuentran la cotización de las acciones en el mercado bursátil, ratios de análisis financiero y medidas de la evolución de la economía nacional.

Así pues, si durante las dos primeras décadas, 1980 y 1990, muchos de los trabajos publicados en la literatura se centraron en el análisis de la carta del presidente (véase por ejemplo, Satw *et al.*, 1983; McConnel *et al.*, 1986; Swales, 1988; D’Aveni y Macmillan, 1990). En la última década, el campo de estudio del análisis de contenido aplicado a la disciplina contable se amplía. Se realizan estudios donde el análisis de contenido es aplicado a otras secciones del informe anual, nos referimos a las distintas estrategias corporativas con respecto a cuestiones medioambientales, sociales y de I+D. En este sentido, esta técnica ha sido muy utilizada en la investigación de la información social y medioambiental (véase por ejemplo, Gray *et al.*, 1995b, Milne y Adler, 1999, Larrinaga *et al.*, 2002). Pero los estudios no sólo son aplicados al informe anual, en esta nueva etapa de estudios el análisis de contenido ha llegado incluso a estudiar la convergencia de la normativa contable internacional en economías emergentes (véase por ejemplo, Hooghiemstra, 2010; Peng y Bewley, 2010).

Vamos a proceder a recopilar los estudios revisados en dos grupos. Por una parte agruparemos los estudios realizados en las décadas de los 80 y 90, y que se centran exclusivamente en el análisis de contenido de la carta del presidente. El segundo grupo estará compuesto por los estudios más recientes, publicados en la primera década del siglo XXI. Este último grupo se caracteriza por ser más rico en número de estudios, variedad de las fuentes de análisis y de los campos de aplicación dentro de la disciplina contable:

a) Estudios realizados en las décadas de los 80 y los 90.

El estudio pionero se debe a Bettman y Weitz (1983). Los investigadores establecieron como objetivo el análisis de las diferencias en la información de un grupo de empresas entre un año bueno frente a un mal año, contrastando los resultados con índices de la economía nacional como el PIB.

Ese mismo año Satw *et al.* (1983), realizaron un estudio cuyo objetivo, en este caso era discriminar empresas según el desempeño, donde el criterio de discriminación es evaluado por el incremento o disminución de las ganancias por acción en los últimos diez años.

Frazier *et al.* (1984) realizaron un estudio cuyo objetivo se establece en la discriminación de empresas según el desempeño. Los investigadores establecieron como criterio del desempeño una variable interna, la variación obtenida de dos años consecutivos en un periodo de tres años del resultado ordinario. Sin embargo, Salancik y Meindl (1984), presentaron un estudio cuyo objetivo era analizar la evolución de empresas con resultados estables e inestables y lo relacionaron con el PIB y el IPC, medidas de la economía nacional.

McConnel *et al.* (1986) establecieron como objetivo de su estudio la discriminación de empresas entre alto y bajo desempeño, donde el criterio utilizado para la discriminación fue la cotización de las acciones. Swales (1988) también eligió como criterio de discriminación la cotización de las acciones, pero añadió una nueva variable los dividendos por acción para relacionarla con la rentabilidad de la industria a la que pertenecían las empresas analizadas.

El primer estudio de la década de los noventa es el de Tennyson *et al.* (1990). Los investigadores enfocaron su estudio en la discriminación de empresas que terminaron en bancarrota de las que sobrevivieron y lo relacionaron con ratios de análisis financiero.

Del mismo año encontramos el trabajo de D’Aveni y Macmillan (1990), su objetivo también estaba centrado en la discriminación de empresas con situación favorable frente a las que presentaron bancarrota, pero en esta ocasión el estudio se realizó por parejas. Se tomaron como muestra objeto de estudio la información presentada en un periodo de cinco años previos a la caída en bancarrota de una de las empresas que formaban cada pareja.

Swales y Yoon (1992) tomando la misma población empleada por Swales (1988), estudiaron la discriminación de empresas según el valor de cotización futuro de sus acciones. Kohut y Segars (1992), presentaron su análisis en el que se establecía como objetivo la discriminación de empresas con alta y baja rentabilidad financiera.

El último estudio de esta década que vamos a presentar es el realizado por Abrahamson y Amir (1996). El objetivo de los investigadores era discriminar empresas de alto y bajo rendimiento futuro. El criterio de evaluación del desempeño estaba fundamentado en variables internas: incremento o disminuciones de la cifra de ventas, rentabilidad financiera y variaciones de los dividendos por acción; pero también hicieron uso de ratios con variables internas y externas: dividendo por acción por el precio de las acciones durante el periodo.

Todos los estudios revisados en estas dos décadas tienen características en común. Una de ellas es centrar el análisis en la carta del presidente. La segunda hace referencia a la selección de la muestra, pues todos ellos utilizan como fuente de análisis empresas estadounidenses. Respecto a la elección de los años de estudio todos los trabajos seleccionan el contenido de una muestra transversal, analizando el texto de la carta del presidente en un año concreto. Solo encontramos tres estudios que utilizan una muestra con datos longitudinales: Salancik y Meindl (1984), D’Aveni y Macmillan (1990) y Claphan y Schwenk (1991).

b) Estudios realizados en la primera década del siglo XXI

El primer estudio que encontramos publicado en esta década se debe a Smith y Taffer (2000). El objetivo del estudio era discriminar empresas con situación financiera favorable y en quiebra durante un año.

Otro estudio que utilizó una muestra de empresas inglesas es el presentado por Clatworthy y Jones (2001). Este estudio fue pionero en la utilización de dos técnicas de análisis lingüístico, el análisis de contenido y la legibilidad. Los autores utilizaron el análisis de contenido para discriminar empresas con alto y bajo desempeño y relacionaron el contenido de la carta del presidente con la legibilidad de la mismas. El criterio de evaluación del desempeño era el incremento o disminución porcentual de los beneficios antes de impuestos.

Nobles *et al.* (2002) analizaron el desempeño de las empresas en un mismo sector. El criterio de evaluación del desempeño fueron variables internas financieras, rentabilidad económica y ventas. Los datos fueron obtenidos de empresas estadounidenses durante un periodo de doce años consecutivos.

El estudio pionero, que realiza un análisis comparativo entre empresas de distintos países, se debe a Campbell *et al.* (2005). El estudio se centró en la información voluntaria ambiental presentada en los informes anuales de treinta empresas británicas y alemanas durante el año 2002. Su objetivo era analizar si existían diferencias en el contenido de los informes en función del país al que se destinaba dicho informe, es decir, si existían diferencias de calidad de la información en las traducciones al inglés de los informes cuyo texto original estaba redactado en alemán, lengua vernácula. Los resultados obtenidos por los investigadores fueron que las empresas no discriminaban el contenido del informe en función de la jurisdicción del mismo, pero debido a diferencias semánticas entre los dos idiomas, las estadísticas de la frecuencia de contenido eran significativamente diferentes.

Un año más tarde, Campbell *et al.* (2006) publicaron un estudio donde analizaban el volumen de divulgación de información voluntaria contenida en los informes anuales de empresas de Reino Unido durante un periodo de cinco años. Las empresas pertenecían a

cien sectores diferentes y las muestras fueron extraídas entre 1974 y 2000. El criterio utilizado para medir el grado de perfil público fue la proximidad al usuario final. El resultado obtenido por los investigadores fue que el volumen de información voluntaria divulgada en los informes anuales era proporcional al nivel del perfil público de la empresa.

Lindley y Shrivés (2006) tienen por objetivo del estudio discriminar empresas de alto y bajo riesgo. La muestra estaba formada por setenta y nueve informes anuales de empresas de Reino Unido. Para medir el nivel de riesgo, consideraron el tamaño de la empresa y la divulgación del riesgo. El riesgo fue evaluado mediante ratios financieros como el ratio de apalancamiento, índice de cobertura de activos y el valor de mercado de las acciones. Los resultados obtenidos fueron que las empresas no ofrecían información sobre la política general de gestión de riesgo, y debido a ello, las partes interesadas no eran capaces de evaluar de manera adecuada el nivel de riesgo de las empresas.

Adbolmohammadi *et al.* (2006) analizaron las recomendaciones de sesenta y cuatro analistas financieros que se recogen en informes trimestrales de empresas de cuatro sectores diferentes. Los resultados obtenidos indican que el contenido de los informes varía en función del sector al que pertenece la empresa. Además también existen diferencias entre la cantidad de información financiera y no financiera que figura en dichos informes; y encontraron que un alto porcentaje de la información no financiera no estaba prevista en los modelos que actualmente propone la SEC.

El segundo trabajo encontrado en la literatura que estudia conjuntamente la legibilidad, mediante la fórmula de Flesch y el análisis de contenido es el presentado por Lindley y Lawrence (2007). El objetivo de su estudio era analizar la divulgación de riesgo, mediante el análisis de la legibilidad y evaluar si los directivos están ocultando de manera deliberada las malas noticias relacionadas con el riesgo, mediante análisis de contenido. La muestra está formada por empresas del Reino Unido y se analizan varias secciones del informe anual. El resultado obtenido muestra la falta de evidencia para relacionar el nivel de riesgo con ocultación de malas noticias mediante el estilo de escritura.

Casasola (2007) realizó un trabajo con las mismas técnicas de análisis que Lindley y Lawrence. Este trabajo puede considerarse pionero por haberse realizado con texto

narrativos escritos en lengua castellana. La autora utilizó la información divulgada en la carta del presidente de dos compañías petroleras (Cepsa y Respol-YPF). El objetivo de dicho estudio era analizar la evolución en el contenido y el nivel de legibilidad de la carta del presidente y relacionar las posibles variaciones con factores internos y externos. Los resultados obtenidos fueron que no existía relación entre el nivel de legibilidad y los factores internos ni externos dentro de la misma empresa, pero si entre ellas. En relación al contenido de la carta del presidente, los resultados revelaban la existencia de diferencias significativas en el contenido tanto por factores externos como internos sólo en una de las compañías.

Zeghal *et al.* (2007) analizaron una sección de informe anual de ciento cincuenta empresas que cotizan en la bolsa de Toronto (TSX). La información analizada está relacionada con la divulgación voluntaria respecto a I + D. El análisis pretende discriminar empresas en función de sus características y relacionar dichas características con variables como la políticas contable de I + D, acuerdos de asociación; y los atributos del gobierno corporativo. Los resultados revelan que tan solo algunas variables son significativas respecto al nivel de divulgación voluntaria de I + D.

Entre los pioneros en realizar estudios de informes de empresas pertenecientes a países en desarrollo, concretamente Bangladesh, encontramos el de Islam y Deegan (2008). El objetivo del estudio era explicar mediante entrevistas y análisis de contenido las prácticas sociales y ambientales presentadas en los informes de empresas exportadoras pertenecientes al sector textil. Los resultados muestran que la divulgación de información social y ambiental está impulsada por poderosos grupos de interés internacional, pero que dicha práctica carece de valor dentro del país.

Hussainey y Walker (2009) presentan un estudio cuyo objetivo era discriminar empresas de alto y bajo rendimiento y relacionarlo con el pago de dividendos anticipados. El análisis es realizado sobre la información voluntaria presentada por las empresas. Los resultados obtenidos muestran que los efectos de pagar dividendos anticipados y presentar información voluntaria no está relacionado directamente con altos niveles de rendimiento de las organizaciones.

Un trabajo novedoso entre los revisados se debe a Kothari *et al.* (2009). El estudio analiza el contenido de cien mil declaraciones de directivos, analistas y periodistas e información obtenida de la prensa económica. El objetivo del estudio es analizar la relación existente entre la divulgación de información favorable y desfavorable con las medidas del nivel de riesgos. Los resultados obtenidos muestran que cuando la información es favorable las medidas de nivel de riesgo disminuyen considerablemente.

Entre los estudios más recientes está el de Campbell y Ridhuan (2010). En éste los autores utilizan el análisis de contenido para examinar el informe anual, pero en una de las secciones destinadas a las estrategias corporativas. El trabajo examina el contenido de la información referente al capital intelectual contenida en el informe anual de la empresa Marks & Spencer durante el periodo de 1978 a 2008. El objetivo del estudio es estudiar la evaluación en el contenido del informe en pos de temas relacionados con el capital intelectual y como los cambios externos han impulsado dichos cambios en el contenido. Los resultados obtenidos por los investigadores muestran la cantidad de categorías relacionadas con el tema de estudio han pasado de representar el 45 al 75% del contenido total en el informe.

Schleicher y Walker (2010) ofrecen otro estudio del contenido en la carta del presidente. El objetivo es discriminar empresas con alto y bajo rendimiento. El criterio de discriminación es la frecuencia de narraciones con carácter positivo y negativo, y estudiar la relación existente entre éstas con las variaciones en las ventas de dos años consecutivos y el riesgo asociado a cada empresa. Los resultados muestran una relación directa entre grandes rendimiento de las empresas, menor frecuencia de las narraciones positivas, los incremento de las ventas interanuales y la disminución del riesgo.

Un estudio reciente que analiza la carta del presidente es el de Hooghiemstra (2010). Este estudio tiene un doble objetivo, por una parte pretende analizar el desempeño de las empresas de dos países considerados como dos de los mayores mercados de capitales, Estados Unidos y Japón. El segundo objetivo del estudio se centra en determinar si las NIC/NIIIF emitidas por el IASB han influido en el tipo de información presentada en los informes de las empresas estudiadas. Los resultados obtenidos apuntan a dos diferencias sustanciales entre las cartas a los accionistas de Estados Unidos y Japón. Estas diferencias

son: en Estados Unidos se hace un mayor hincapié en las buenas noticias, mientras que en Japón existe una mayor tendencia en comunicar las malas noticias.

Beck *et al.* (2010) analizaron la información ambiental voluntaria presentada en los informes anuales de 14 pares de empresas de Reino Unido y Alemania. Las empresas pertenecían a industrias similares y el periodo de análisis comprendía un periodo de cinco años consecutivos, de 2000 a 2004 inclusive. El objetivo del estudio era evaluar si el contenido de la información ambiental de los informes anuales de las empresas británicas y alemanas cambiaba en el tiempo. Los resultados obtenidos por los investigadores fueron que la información divulgada por las empresas alemanas era menor en calidad y contenidos ambientales que la ofrecida por las empresas británicas, cuya información resultaba más transparente.

Uno de los últimos estudios revisados se debe a Peng y Bewley (2010). Éste puede clasificarse como de novedoso dentro de la disciplina contable por varios motivos. El primero es el objetivo del estudio, analizar el grado de convergencia de la contabilidad a *fair value* entre la normativa contable del IASB y las nuevas normas contables de China. Los investigadores analizan los requisitos contenido en las NIIF y en las nuevas normas chinas. Otra de las novedades que presenta este estudio es la población objeto de estudio, pues se analiza la evidencia empírica de los informes oficiales, los medios de comunicación y la investigación académica. Los resultados obtenidos muestran un alto grado de adaptación de las NIIF en las normas de China para instrumentos financieros, pero muchas diferencias en activos no financieros.

Sirva el cuadro 3.18 para recoger algunos de los principales estudios sobre análisis de contenido.

Cuadro 3.18 Algunos estudios relevantes sobre análisis de contenido

Algunos estudios relevantes sobre análisis de contenido	Objetivos y principales conclusiones
Bettman y Weitz, 1983	Estudio de las diferencias en la información de las empresas en un año bueno y otro malo. Los resultados negativos se debían a causas externas
Satw et al, 1983	Discriminar empresas según la cotización. Los resultados estaban correlacionados con la variable externa.
Frazier et al, 1984	Discriminar empresas según desempeño y control de las mismas. Los resultados son significativos con respecto al desempeño, pero no respecto a la dirección.
Salancik y Meindl, 1984	Análisis de la evolución de empresas con resultados estables e inestables, relacionarlos con medidas de la economía nacional. Los resultados revelan la no existencia de diferencias significativas entre las distintas empresas.
McConnell <i>et al.</i> , 1986	Discriminar empresas según valor de las acciones. La variable externa es significativa.
Swales, 1988	Discriminar empresas según la cotización y la rentabilidad. La carta del presidente puede utilizarse para predecir tendencias en las cotizaciones.
Tennyson <i>et al.</i> , 1990	Discriminar empresas con distinta evolución financiera. La carta del presidente es útil anticipar futuros resultados.
D’Aveni y MacMillan, 1990	Discriminar empresas que quebraron y empresas que no quebraron. Las diferencias de las cartas del presidente entre los distintos grupos de empresas eran muy pequeñas antes de la bancarrota de alguna de ellas.
Swales y Yoon, 1992	Discriminar empresas según cotización. La carta del presidente es útil para predecir tendencias.
Kohut y Segars, 1992	Discriminar empresas con distinta rentabilidad financiera. Las empresas tiende a enfatizar el pasado, son más fiables las predicciones de resultados negativos que positivos
Abrahamson y Amir, 1996	Discriminar empresas de alto y bajo rendimiento futuro. La resultados muestran que la carta del presidente es útil para es útil para valorar rentabilidades futuras. La carta del presidente es útil para valorar situaciones futuras.
Smith y Taffler, 2000	Discriminar empresas con situación financiera favorable y quiebra. La carta del presidente es útil para predecir quiebras
Clatworthy y Jones, 2001	Estudia la variación en la legibilidad de la carta del presidente con el contenido. Dicha variación, concluye, se debe a la estructura de los contenidos de la carta.
Noble <i>et al.</i> , 2002	Estudio de la evaluación estratégica comunicada. Sus resultados muestran que algunos temas guardaban relación con el desempeño de la empresa.
Campbell <i>et al.</i> , 2005	Analizar la posible existencia de diferencias en el contenido de la información voluntaria ambiental en las traducciones de la lengua vernácula a ingles. Los resultados muestran misma calidad en la información.
Campbell <i>et al.</i> , 2006	Analizar la información voluntaria publicada. Los resultados muestran la relación existente entre el volumen de esta información y el nivel del perfil público de las empresas.
Lindley y Shrives, 2006	Discriminar entre empresas de alto y bajo riesgo. Los resultados muestran la falta de información del nivel de riesgo.
Adbolmohammadi <i>et al.</i> , 2006	Analizar las recomendaciones de los analistas financieros en empresas de distintos sectores. El contenido y la cantidad de información varía en función del sector.
Lindley y Lawrence, 2007	Analizar si las malas noticias sobre riesgo se omiten deliberadamente. Utilizaron conjuntamente análisis de la legibilidad y del

	contenido. Los resultados obtenidos no fueron concluyentes.
Casasola, M.A., 2007	Estudiar la evolución de la legibilidad y análisis de contenido de la carta del presidente y relacionar las posibles variaciones con factores internos y externos. Los resultados obtenidos demuestran que dichos factores no afectan al nivel de legibilidad. Sin embargo, si pueden afectar al contenido.
Zeghal <i>et al.</i> , 2007	Discriminar empresas en función de la información voluntaria respecto a I+D divulgada. Los resultados revelan que algunas variables no son significativas con el nivel de divulgación.
Islam y Deegan, 2008	Estudiar las prácticas sociales y ambientales de empresas textiles. Los resultados revelan la influencia de grupos de interés internacionales.
Hussainey y Walker, 2009	Discriminar empresas de alto y bajo rendimiento en función del pago de dividendos anticipado. Los resultados muestran la no influencia de variables en el rendimiento de las empresas.
Kothari <i>et al.</i> , 2009	Analizar si la información de la prensa económica está relacionada con el nivel de riesgo. Los resultados una relación directa entre información favorable y la disminución del nivel de riesgo.
Campbell y Ridhuan, 2010	Estudiar la evaluación en el contenido del informe en pos de temas relacionados con el capital intelectual y como los cambios externos han impulsado dichos cambios en el contenido.
Schleicher y Walker, 2010	Discriminar empresas con alto y bajo rendimientos. Los resultados muestran una relación directa entre grandes rendimientos de las empresas, menor frecuencia de las narraciones positivas, los incremento de las ventas interanuales y la disminución del riesgo
Hooghiemstra, R., 2010	Analizar el desempeño de las empresas de dos países (Estados Unidos y Japón). Los resultados obtenidos apuntan a diferencias entre las cartas a los accionistas de Estados Unidos y Japón.
Beck et al, 2010	Analizar si el contenido de la información ambiental voluntaria presentada en los informes anuales de empresas alemanas y británicas ha cambiado con el tiempo. Los resultados obtenidos muestran que la calidad de la información en las empresas británicas es mayor que en las alemanas.
Peng y Bewley, 2010	Analizar el grado de convergencia de la contabilidad a <i>fair value</i> entre las normativas contables del IASB y las nuevas normas contables de China. Los resultados obtenidos muestran un alto grado de adaptación de las NIIF en las normas de China para instrumentos financieros, pero muchas diferencias en activos no financieros.

5.2 Análisis de la Comprensión Lectora

5.2.1 Procedimientos de Medida de la “Comprensibilidad”: el Procedimiento Cloze

La metodología más utilizada, y por tanto validada empíricamente, para medir la comprensibilidad de un documento o texto, es el Procedimiento Cloze o Técnica del Complemento. Este procedimiento debe su nombre, “Cloze”, al “principio de cierre” de la psicología Gestalt, y se refiere a la tendencia de los sujetos *a completar un patrón familiar no lo bastante acabado, a ver un círculo roto como uno entero cerrando mentalmente el hueco* (Taylor, 1953, 415).

El Procedimiento Cloze podría definirse como un método consistente en omitir o suprimir sistemáticamente palabras de un texto en prosa y, posteriormente, evaluar el éxito que tiene el lector en adivinar o reemplazar las palabras suprimida (McKenna y Robinson, 1980).

Esta técnica fue introducida por primera vez en 1953 por Taylor en el campo de la educación con la finalidad de medir la comprensibilidad de un documento.

El método consiste en elegir un fragmento de texto de unas 250 palabras aproximadamente. La primera oración suele dejarse intacta con el fin de proporcionar al lector un contexto acerca del contenido del mismo, pues el lector, previamente no debe haberlo leído. Posteriormente se omite una palabra de cada cinco.

El nuevo texto (podríamos decir, mutilado) se entrega a los participantes del ensayo y éstos deben predecir la palabra omitida de los espacios en blanco. Para ello se basan en el contexto; en la sintaxis y semántica del fragmento que permanece escrito; y en los estudios, conocimiento y experiencia. De esta manera, los colaboradores reconstruyen el texto original (Adelberg, 1979; Adelberg y Razek, 1984).

Una vez completado el texto, se cuentan los reemplazos correctos. Puede considerarse como correcto los reemplazos idénticos a los omitidos, o bien, sinónimos de éstos, siempre que sean aceptables sintáctica y semánticamente con el texto (Arlota, 1991,72).

El índice de la comprensión lectora se obtiene calculando el porcentaje de aciertos sobre el total de palabras omitidas en el texto. Así pues, a mayor número de aciertos corresponde mayor índice Cloze y por tanto, mayor comprensibilidad tiene el lector. La interpretación del índice se basa en tres niveles: frustración, instruccional e independiente (véase cuadro 3.19).

Cuadro 3.19 Escala Procedimiento Cloze

Nivel comprensibilidad	Índice Cloze
Frustración	0 – 40
Instruccional/Comprensible	40 – 60
Independiente/Fluidez	60 – 100

Fuente: Johnson *et al* (2002,43)

La interpretación de los niveles de comprensión es la siguiente: un lector que comete muchos errores, nivel frustración, no entiende la información del texto; el nivel instruccional corresponde a un lector que para llegar a comprender el texto precisa de una guía, por eso comete errores; el nivel independiente, pocos fallos, es el de un lector que entiende la información del texto.

5.2.2 Algunas variaciones del Procedimiento Cloze

A partir del método original se han desarrollado muchas variaciones del procedimiento Cloze (sirva el cuadro 3.20 de resumen). Entre las más conocida se encuentra el “procedimiento Maze” introducido por Guthrie (1973). Este procedimiento consiste en ofrecer al lector no los espacios en blancos, sino tres palabras alternativas en la que sólo una de ellas es la correcta.

Otra de las variaciones se debe a Neville y Pugh (1974), y se conoce como “cloze restringido” y consiste en no aportar al sujeto el contexto total de la frase. Aulls y Mclean (1980, citado en Artola, 1991) utilizan, por su parte, el procedimiento “cloze progresivo” en el que sólo se omiten palabras del cuarto final de la sección inicial, media y final de un texto de unas mil palabras. Hoffman (1979, citado en Arlota, 1991) utiliza el “cloze acumulativo”, para medir el uso del contexto que consiste en sustituir las palabras siempre por la misma palabra sin sentido. Bissell (1982, citado en Artola, 1991) usa el “cloze de elección forzada”, éste consiste en omitir una palabra de cada siete, el espacio en blanco

deberá ser rellenado con una de las tres opciones propuestas. Marandos (1982, citado en Artol, 1991) utiliza un “cloze de múltiples palabras” en el que omite varias palabras por espacio. Shearer (1982, citado en Artola, 1991) utiliza un “cloze fonético”, en este se ofrece al lector el primer fonema de la palabra omitida. Page (1977) sugirió el uso del “post oral reading cloze”, o “test cloze” que se realiza una vez finalizada la lectura del texto. Tuinman (1971) introdujo el uso del “*Removal Information Porcesure (RIP)*”, este procedimiento es el opuesto al Cloze, y consiste en que el lector es el que debe identificar aquellas palabras que si se omiten, serían más difíciles de reemplazar.

Sirva el cuadro 3.20 para recoger los autores de procedimientos de comprensibilidad, propuestos como variaciones del método Cloze.

Cuadro 3.20 Algunas variaciones del Procedimiento Cloze

<i>Autor</i>	<i>Variación</i>
Tuinman (1971)	Removal Information Porcesure
Guthrie (1973)	Pocedimiento Maze
Neville y Pugh (1974)	Cloze restringido
Page (1977)	Post Rading Cloze
Hoffman (1979)	Cloze acumulativo
Aulls y McLean (1980)	Cloze progresivo
Bissell (1982)	Cloze de elección forzada
Marandos (1982)	Cloze de múltiples palabras
Shearer(1982)	Cloze fonético

5.2.3 Revisión de la literatura sobre Comprensibilidad

La comprensibilidad es una característica que pone de manifiesto si el mensaje de un documento o texto ha sido perfectamente interpretado por el lector. La comprensibilidad depende del nivel de conocimientos del que dispone cada lector.

Una revisión de la literatura internacional nos permite señalar que la comprensión lectora ha sido estudiada en varios campos, aunque es pionero en este tipo de estudios el campo de la educación, en el que se han realizado análisis de textos de varias disciplinas y diferentes niveles educativos (véase, por ejemplo, Artola, 1990; González, 1998; Carranza *et al.*, 2004; Torres y Roig, 2005; Difabio, H., 2008). Otra característica que subyace, en la revisión de la literatura sobre comprensibilidad, es la escasez de estudios empíricos relacionados con la disciplina contable y realizados en lengua castellana. Casi en su

totalidad, los estudios empíricos encontrados han sido realizados en el mundo de habla inglesa (véase por ejemplo, Soper y Dolphin 1964; Stead 1977; Adelberg, 1979 y 1982; Adelberg y Lewis 1980; Means 1981; Raabe *et al.* 1984; Stevens *et al.* 1983 y 1985; Adelberg y Razek 1984; Smith y Taffler 1992; Patel y Day 1996; Manli, 2007).

Vistas las características de los estudios hallados en la literatura, nos centraremos en los estudios empíricos relacionados en la disciplina contable. La presentación y comentario de éstos se realizará en orden cronológico, independientemente del alcance de los mismos.

El primer estudio realizado sobre comprensibilidad en textos relacionados con la disciplina contable es el de Soper y Dolphin (1964). Los autores comprobaron los términos legibilidad y comprensibilidad en informes anuales de 1961. Para el estudio de la legibilidad utilizaron la fórmula de Flesch. En relación al análisis de la comprensibilidad escogieron dos fragmentos de un informe, uno clasificado como muy difícil y otro como difícil de leer, según los resultados obtenidos con la fórmula de Flesch. Se elaboró un cuestionario tipo test, para cada fragmento, compuesto por diez preguntas con dos posibles respuestas: verdadero y falso.

Los fragmentos de los informes, junto con los cuestionarios, se pasaron a un grupo de colaboradores en el experimento. El público objetivo estaba compuesto por cuarenta y dos participantes que fueron divididos en cuatro grupos. Esta clasificación fue realizada en función de la relación con las empresas, accionistas y no accionistas; y la formación en finanzas de los participantes, los que tenían formación y los que carecían de ella. El primer grupo estaba compuesto por doce accionistas, de las empresas motivo de estudio, que tenían formación en finanzas. El segundo grupo estaba formado por diez accionistas que carecían de formación en finanzas. El tercer y cuarto grupo estaba formado por participantes no accionistas, diez con formación en finanzas y otros diez sin formación.

La conclusión a la que llegaron los autores respecto a la comprensibilidad de los informes era que sólo el primer grupo había comprendido el fragmento de ambos informes y diferenciado correctamente el fragmento correspondiente al informe difícil de leer del informe muy difícil de leer.

El segundo trabajo empírico en el que se analizó conjuntamente la legibilidad y la comprensibilidad se debe a Stead (1977). La muestra objeto de estudio fue las opciones del Consejo de Principios Contables (Accounting Principales Board, APB). Para el estudio de la legibilidad utilizó la fórmula de Farr-Jenkins-Paterson y para el análisis de la comprensibilidad se utilizó el método Cloze. La muestra escogida por la investigadora fue la opción más legible y la menos legible, según los resultados obtenidos previamente del estudio de la legibilidad.

El estudio se realizó con cuarenta y nueve estudiantes universitarios, de los cuales eran especializados en contabilidad veintiuno, el resto no estaban especializados en esta materia.

Los resultados obtenidos, tras la aplicación del procedimiento Cloze, fueron mejores para el primer grupo que para el segundo. Sin embargo, la investigadora no encontró que los resultados obtenidos de legibilidad y comprensibilidad estuvieran correlacionados con respecto a los estudiantes especializados en contabilidad.

Adelberg (1979) realizó el primer estudio sobre informes anuales en el cual se analizaba solamente la comprensibilidad. Los informes anuales correspondían a dieciséis empresas de Estados Unidos. La muestra estaba formada por secciones narrativas de notas de los estados financieros, MD&A e informes de auditoría. Los participantes del estudio eran usuarios de la información contable y se dividían en tres grupos: Contadores Públicos Certificados (Certified Public Accountants, CPAs), analistas financieros y aprendices de agentes de crédito bancario comercial. Los dos primeros grupos se consideraba que tenían un nivel de especialización en contabilidad superior.

El resultado obtenido en la investigación fue que los grupos de colaboradores no comprendieron los contenidos de las notas de los estados financieros. De hecho, este grupo no entendió, de manera generalizada, la información motivo de estudio.

Un año más tarde, Adelberg y Lewis (1980) retomaron el estudio anterior. Pero en esta ocasión, sólo escogieron informes de cuatro empresas. El objetivo de este estudio era demostrar que se incrementaba la comprensibilidad si las muestra narrativas eran re-

escritas. Los colaboradores, esta vez, eran un grupo formado por veinte auditores sénior. El resultado obtenido fue que los participantes no comprendían las muestras seleccionadas. Posteriormente, estas muestras fueron re-escritas y se volvió a realizar el estudio con las nuevas muestras. El resultado que se obtuvo fue que las nuevas muestras eran mejor entendidas que las originales.

Un nuevo estudio en el que se analizaba de manera conjunta los conceptos de legibilidad y comprensibilidad, fue el de Means (1981) en el que se estudiaba el informe a los accionistas. La legibilidad se analizó mediante la fórmula de Dale-Chall. Respecto al estudio de la comprensibilidad, se elaboraron cuestionarios que fueron enviados por correo a los accionistas de las empresas. Los cuestionarios se componían de dos partes, una primera con preguntas generales sobre los participantes, como el nivel de estudios y la zona geográfica de residencia; y otra parte con preguntas cuya finalidad era determinar las reacciones de los accionistas ante los informes anuales de sus respectivas empresas. Este segundo grupo de preguntas se valoraban de 1 a 6. El 1 se atribuiría a la característica de aburrido, confuso, entre otros; y el 6 representaba interesante, claro, entre otros conceptos.

En relación a la primera parte del cuestionario, el resultado obtenido fue que el setenta y tres por ciento de los accionistas encuestados poseían un nivel de educación de al menos trece años. Esto los situaba por encima de la media nacional y, además, conocían la terminología contable. Los resultados obtenidos de la segunda parte de la encuesta llevó al autor a la conclusión de que los índices de legibilidad no predecían las reacciones de los accionistas sobre el informe anual.

El estudio de la comprensibilidad en pronunciamientos de las autoridades fue efectuado por primera vez en 1982 por Adelberg. Su trabajo seleccionó quince pronunciamientos de cinco autoridades diferentes, entre públicas y privadas, publicadas en 1978 y 1979. Se eligió de manera aleatoria un fragmento de cada pronunciamiento y todos ellos fueron testados por varios participantes. Los colaboradores del estudio eran especialistas en materia contable, concretamente eran Contables Públicos Certificados (CPAs), profesionales contables privados y profesores de contabilidad. Los resultados fueron que trece de los quince fragmentos eran comprendidos por los colaboradores.

El segundo trabajo empírico relacionado sobre pronunciamientos de las autoridades se debe a Stevens *et al.* (1983). Los autores evaluaron la comprensibilidad del documento número 33 del FASB, “Información financiera y Cambios de precios”. En dicho estudio, el público objeto estaba compuesto por estudiantes graduados y profesionales contables. Ambos eran usuarios potenciales del documento a analizar y contaban con cursos de nivel intermedio y/o avanzado de contabilidad (Jones, 1997). Los investigadores utilizaron el procedimiento Cloze y destacaron la fiabilidad de método empleado.

El resultado obtenido fue que la mayoría de los participantes en la investigación no comprendían el texto y propusieron minimizar la jerga técnica empleada en la elaboración del documento para mejorar la comprensibilidad del mismo (Smith y Taffler, 1992).

Adelberg y Razek (1984) fueron los pioneros en el análisis de la comprensibilidad en los libros de texto contables. Los investigadores seleccionaron fragmentos de cuatro libros de contabilidad de nivel intermedio. El experimento se realizó a principios de semestre con alumnos matriculados en contabilidad intermedia de dos universidades. Se utilizó la técnica del complemento, donde los alumnos rellenaron los espacios en blanco de los fragmentos.

Los investigadores concluyeron que uno de los libros analizados era más comprensible que el resto, que existían diferentes niveles de comprensibilidad entre fragmentos del mismo libro y entre los alumnos de las dos universidades.

Otro estudio realizado en libros de texto, pero en esta ocasión en materia de impuestos, fue el realizado por Raabe *et al.* (1984). El público objeto del estudio estaba formado por estudiantes universitarios y licenciados de dos universidades. Emplearon el procedimiento Cloze y los autores concluyeron que los libros de texto no eran comprensibles para los participantes (Jones, 1997).

Stevens *et al.* (1985) realizaron una extensión del estudio que dos años antes los mismos investigadores habían realizado sobre comprensibilidad del documento número 33 del FASB. En esta ocasión los participantes eran estudiantes universitarios con formación

intermedia y avanzada en contabilidad. Sin embargo los resultados obtenidos fueron los mismos que en el primer estudio (Jones, 1997).

Smith y Taffler (1992), volvieron a retomar la técnica del estudio conjunto de la legibilidad y la comprensibilidad analizando la carta del presidente, desde 1978 hasta 1985, incluida en los informes anuales de sesenta y seis empresas industriales. La finalidad del estudio era analizar la diferencia entre los conceptos de legibilidad y comprensibilidad. Para el análisis de la legibilidad utilizaron dos índices, Flesch y Lix; y el procedimiento Cloze para la comprensibilidad. El experimento se realizó con 18 doctores en contabilidad y 146 estudiantes de post-grado en contabilidad. Los resultados del experimento realizado con los doctores fue notablemente superior a los de los estudiantes.

Patel y Day (1996) analizaron la comprensibilidad de uno de los pronunciamientos contable australiano, concretamente el *Statement of Accounting Concept* nº 4 “Definición y reconocimiento de los elementos de los estados financieros”. Este pronunciamiento fue seleccionado por su importancia para el proyecto del marco conceptual en Australia. El objetivo de este trabajo era por una parte medir la comprensibilidad del pronunciamiento, y por otra demostrar que los textos contables son más comprensibles para aquellas personas con conocimientos del vocabulario contable. El experimento se realizó con 191 estudiantes universitarios que habían completado tres de los seis semestres de su licenciatura. Los resultados obtenidos fueron que la información analizada era incomprensible para al menos el 40% de la población incluida en el estudio y que aquellos participantes con experiencia de trabajo en firmas contables obtenían un nivel de comprensibilidad mayor que aquellos sin experiencia laboral en el área.

Otro estudio que analiza legibilidad y comprensibilidad conjuntamente es el realizado por Johnson *et al.* (2002). El objetivo del estudio son los folletos de los fondos de inversión. Para realizar el análisis de la comprensibilidad, mediante el procedimiento Cloze, participaron cien estudiantes de dos universidades.

Los resultados indican que los prospectos son incomprensibles para los participantes y que el nivel de comprensibilidad varía entre ellos en función de su nota media y de la

formación en materia de finanzas que han cursado. Los resultados de la legibilidad, utilizando la fórmula de Flesch, indicaron también que los folletos eran difíciles de leer.

Manli realizó en 2007 un estudio sobre la comprensibilidad de los informes anuales de empresas chinas que cotizan en bolsa. La muestra estaba formada por 60 informes de empresas, de los cuales, la mitad presentaban resultados positivos y la otra mitad resultados negativos. El estudio se realizó con dos grupos de estudiantes universitarios, los de primer curso y los de cuarto curso. El autor partía de la premisa de que los estudiantes de primer curso poseían una menor capacidad de comprensión del lenguaje contable. Sin embargo, los estudiantes de cuarto curso poseían un mayor conocimiento de la jerga contable.

El objetivo del estudio era evaluar la comprensibilidad de los informes anuales y corroborar que los informes anuales precisan de una capacidad de comprensión que puede equipararse a semiprofesionales, todo ello debido a la jerga utilizada en su redacción. Los resultados obtenidos fueron que la información suministrada en los informes era incomprensible para los accionistas no profesionales. Además, el autor propuso mejorar la comprensibilidad, en la redacción de los informes, mediante el diseño y adaptación de dichos informes para inversores profesionales y no profesionales. Entre las propuestas cabe mencionar la emisión de informes completos y resúmenes de informes; y proveer los informes con anotaciones para algunos términos.

El primer estudio realizado sobre informes anuales escritos en español se debe a Ferrer García *et al.* (2009). En éste los autores analizan la legibilidad y la comprensibilidad de las cuentas individuales y consolidadas del ejercicio 2007, publicadas en la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV). La población objeto de estudio eran empresas cotizadas españolas de distintos sectores. La muestra estaba formada por las cuentas consolidadas, elaboradas según las NIIF, y las cuentas individuales, elaboradas según la normativa local (PGC 1990). El objetivo del estudio era evaluar si la calidad de la información financiera consolidada era mayor que la información financiera individual.

La legibilidad fue estudiada mediante las fórmula de Flesch, Fog, Kwolek y Lix. Los resultados obtenidos muestran que las cuentas anuales son muy difíciles de leer. Aunque la información elaborada según las NIIF es más fácil de leer que la elaborada

siguiendo la normativa española. Respecto a los resultados de la comprensibilidad, obtenidos mediante el método Cloze, fueron que los dos grupos de cuentas son fácilmente comprensibles. Pero las individuales son más comprensibles que las consolidadas.

Una vez finalizada la revisión de la literatura sobre los principales estudios empíricos sobre comprensibilidad en materia contable, vamos a elaborar el cuadro 3.21 donde se recopilen la metodología y alcance de todos los estudios. Este cuadro resumen quedará dividido en varias secciones. Éstas agruparán los trabajos en función de la materia analizada, clasificación establecida por Jones (1997, 109). Pero debido a la existencia de trabajos en los cuales se realiza un análisis conjunto de la legibilidad y la comprensibilidad, añadiremos una nueva sección con estos estudios. Así pues, la primera sección recogerá las investigaciones realizadas sobre pronunciamientos de autoridades contables; la segunda los trabajos empíricos realizados sobre informes anuales; la tercera las investigaciones sobre libros de texto; y la última los estudios conjuntos de legibilidad y comprensibilidad.

Como puede apreciarse el último estudio empírico sobre comprensibilidad de la información contable data de 2009. Pero, en otras disciplinas, principalmente en medicina y educación, son numerosos los trabajos realizados recientemente (véase por ejemplo, Torres y Roig, 2005; Barrio Cantalejo *et al.*, 2008, Difabio, H., 2008). Respecto a los estudios realizados en medicina, el objetivo perseguido en éstos es analizar la comprensibilidad de los informes de consentimiento que deben firmar los pacientes, como usuarios de este tipo de información médica. En relación a la disciplina educativa, el objetivo de los estudios es analizar la comprensibilidad de los libros de texto utilizados en colegios y universidades por los estudiantes, que al igual que los pacientes en medicina, son los usuarios de estos textos.

Aunque ha quedado constatado anteriormente, queremos insistir en que los estudios realizados sobre normativa reguladora son más bien escasos. Existen algunos trabajos realizados sobre normativa contable, sin embargo, no existe ningún estudio realizado sobre normativa reguladora en materia de auditoría.

Cuadro 3.21 Estudios empíricos sobre comprensibilidad

Sección I: Pronunciamientos de autoridades contables		
<i>Autor y fecha</i>	<i>Metodología</i>	<i>Alcance</i>
Adelberg, 1982	Método Cloze	Pronunciamiento de autoridades contables públicas y privadas
Stevens <i>et al.</i> , 1983	Método Cloze	Comunicado número 33 del FASB: “ <i>Información financiera y Cambio de precios</i> ”
Stevens <i>et al.</i> , 1985	Método Cloze	Extensión del estudio de Stevens <i>et al.</i> 1983
Patel y Day, 1996	Método Cloze	Pronunciamiento contable australiano n° 4 “ <i>Definición y reconocimiento de los elementos de los estados financieros</i> ”
Sección II: Informes anuales		
<i>Autor y fecha</i>	<i>Metodología</i>	<i>Alcance</i>
Adelberg, 1979	Método Cloze	Notas de los estados financieros, MD&A e informes de auditoría
Adelberg y Lewis 1980	Método Cloze	Extensión del estudio de Adelberg 1979
Manli, 2007	Método Cloze	Informes anuales de empresas chinas cotizadas
Sección III: Libro de texto contables		
<i>Autor y fecha</i>	<i>Metodología</i>	<i>Alcance</i>
Adelberg y Razek 1984	Método Cloze	Libros de texto contables
Raabe <i>et al.</i> , 1984	Método Cloze	Libros de texto y versiones sobre impuestos y regulaciones
Sección IV: Legibilidad y Comprensibilidad conjuntas		
<i>Autor y fecha</i>	<i>Metodología</i>	<i>Alcance</i>
Soper y Dolphin ,1964	Fórmula de Flesch y Cuestionario tipo test	Informe anual
Stead ,1977	Fórmula de Farr-Jenkins-Paterson y Método Cloze	Opciones del Consejo de Principios Contable (APB)
Means, 1981	Fórmula de Dale-Chall y Cuestionario	Informe anual
Smith y Taffler, 1992	Fórmula de Flesch y Lix; y Método Cloze	Carta del presidente
Johnson <i>et al.</i> , 2002	Fórmula de Flesch y Método Cloze	Folletos de los fondos de inversión
Ferrer García <i>et al.</i> , 2009	Fórmula de Flesch, Fog, Kwolew y Lix; y Método Cloze	Informe anual

Los motivos que provocan que el análisis de la comprensibilidad sea una técnica poco desarrollada se deben a las limitaciones propias del procedimiento Cloze, punto que será tratado en el subepígrafe siguiente.

5.2.4 Limitaciones en la aplicación del procedimiento Cloze

La aplicación del procedimiento Cloze se ha extendido, en los últimos años, a distintas disciplinas y ha sido validado empíricamente como método para evaluar la

comprensión lectora de un documento. Pero esta técnica no está exenta de críticas. Si nos centramos en la disciplina contable varias son las limitaciones que han encontrado los investigadores en su aplicación práctica.

Los principales inconvenientes de esta metodología, que se recogen en la literatura contable, se pueden concentrar en cuatro grupos. Éstos afectan a distintos factores como son: la naturaleza técnica de los textos contable, el público objetivo, el criterio de puntuación y la falta de consenso en la interpretación de los índices.

Respecto a la naturaleza técnica de los textos contables, según Jones (1997) el procedimiento Cloze resulta cuestionable para analizar textos técnicos. Esta técnica fue creada para evaluar material pedagógico y aunque validada empíricamente, cuando se aplica a textos contables presenta ciertos problemas, como la aparición de cifras y símbolos que frecuentemente son utilizados en la terminología contable. Debido a ello, los textos deben ser preparados previamente, sufriendo ciertas modificaciones respecto del texto original.

Los participantes elegidos para la investigación, el público objetivo, es otro de los inconvenientes que se pueden encontrar en la aplicación de esta técnica. En ocasiones se han elegido participantes inapropiados, o bien, no se ha tenido en cuenta la aptitud personal del lector como factor determinante. Según Jones (1997) los conocimientos necesarios para deducir las palabras a sustituir en los espacios en blanco del texto mutilado, es decir, la competencia lingüística del lector, son distintos de los necesarios para la comprensión del texto.

Otro de los inconvenientes hace referencia a los criterios de corrección de la prueba. Algunos investigadores admiten como aciertos aquellas respuestas que sean sinónimos. Sin embargo otro sólo admiten como aciertos las sustituciones idénticas a la original. La polémica surgida con los sinónimos hace que los resultados sean mejores en este último grupo de investigadores (Adelberg, 1979; Artola, 1991).

Para finalizar, la falta de consenso en la interpretación de los resultados es otra limitación que presenta esta técnica. Entre los investigadores no existe un consenso en

relación a la escala de interpretación de los índices obtenidos (Adelberg, 1979). La existencia de varias escalas de interpretación, entre ellas la de Bormuth (1968) o la de Johnson *et al.* (2002), hacen que los resultados puedan interpretarse de varias formas según la escala utilizada.

**PARTE II: ANÁLISIS EMPÍRICO DE LA LEGIBILIDAD EN
LA NORMATIVA DE LA AUDITORÍA**

**CAPÍTULO 4: ANÁLISIS DE LA LEGIBILIDAD EN LOS TEXTOS
NORMATIVOS DE AUDITORÍA**

1 PRESENTACIÓN DEL CAPÍTULO

Tal como hemos analizado en el capítulo 3, existen diferentes técnicas de análisis lingüístico aplicado a narraciones escritas utilizadas en la investigación en ciencias sociales. Estas técnicas han sido ya examinadas individualmente. Concretamente, hemos presentado para cada una de ellas la metodología empleada en su utilización, así como las limitaciones y/o debilidades que presentan. Todo ello lo hemos completado con una revisión de los estudios relacionados con las disciplinas contable y de auditoría que han utilizado alguna de las técnicas descritas.

Así, en el análisis de los estudios revisados se hace patente la existencia de una laguna en la literatura de estudios relacionados con la auditoría. Si añadimos a este hecho la preocupación e inquietud, que desde hace tiempo se ha puesto de manifiesto en los países anglosajones, por la búsqueda de un lenguaje claro en los escritos jurídicos (Leche, 2002), nos encontramos ante la posibilidad de realizar un estudio pionero en materia de auditoría que utilizando técnicas de análisis lingüístico, que proporcione una evidencia útil en el contexto actual.

De hecho, en paralelo a este movimiento que reclama el uso de un lenguaje claro en los escritos jurídicos encontramos algunas iniciativas legales en Estados Unidos que reclaman mayor legibilidad en determinada información que presentan las empresas. Concretamente, nos referimos al manual de técnicas de “*Plain English*”, publicado en 1998 por la SEC. La publicación de este manual se realizó, entre otros motivos, para que los inversores, con independencia de su nivel académico, pudieran entender los documentos publicados por las empresas cotizadas. Eliminar la jerga legal para dar paso a palabras de uso cotidiano que comuniquen la información compleja de manera clara. Obviamente, estos documentos deben ser comprensibles y, por tanto, deberían presentar un índice de legibilidad aceptable calculado a través de fórmulas (Cox, 2008; Raiborn *et al.*, 2008).

Vamos pues en este capítulo a plantear una serie de preguntas de investigación sobre la legibilidad de los documentos que regulan la auditoría de cuentas, utilizando para ello algunas de las técnicas de análisis lingüístico ya estudiadas que pueden aplicarse a narraciones escritas. Los motivos que nos han llevado a realizar el estudio en esta área de la

auditoría se debe al entorno cambiante en el que se ha visto inmersa, en los últimos años. Estos cambios como ya se ha estudiado en la primera parte de esta tesis doctoral tienen su origen tanto en el ámbito regulador de la Unión Europea (UE), con la publicación de una nueva VIII Directiva en 2006; como en el ámbito normativo internacional, por parte del *International Federation of Accountants* (IFAC), con el Proyecto de Clarificación (*Clarity Project*), finalizado en 2009, de las normas del *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB).

Respecto al marco regulador europeo, desde la publicación de la Directiva 84/253/CEE, en 1984, transcurrieron más de dos décadas en las que fueron publicadas distintas recomendaciones y comunicaciones en las que se planteaba la necesidad de reforma de la Directiva actual. Frente a este contexto y ante la necesidad de armonizar la auditoría legal en la UE, se publicó una nueva VIII Directiva, la Directiva 2006/43/CE.

Con esta nueva Directiva se pretendía alcanzar dos objetivos. Por una parte, mejorar el contenido regulador en terminología y cantidad de contenido, respecto a su predecesora. El segundo objetivo era dar comienzo al proceso de armonización de la auditoría que la UE pretendía instaurar, y así quedo patente en su artículo 26 en el que se establecía:

*“Los Estados miembros exigirán que los auditores legales y las sociedades de auditoría efectúen las auditorías legales de acuerdo con **las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión...** Los Estados miembros podrán aplicar una norma nacional de auditoría mientras la Comisión no haya adoptado una norma internacional de auditoría que contemple el mismo aspecto.”*

La normativa internacional a la que hace referencia en el artículo 26 de la Directiva 2006/43/CE son las normas del IAASB, denominadas Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Como ya se ha visto, este conjunto de normas componen el marco normativo internacional. Éste organismo ha llevado a cabo un ambicioso Proyecto de Clarificación (*Clarity Project*). La finalidad de este proyecto ha sido homogeneizar la estructura y clarificar las NIA, citándose expresamente entre sus objetivos el hecho de emitir normas “legibles” (IAASB, 2007a). El Proyecto de Clarificación del IAASB culminó en 2009 con la publicación de las NIA clarificadas.

Así pues, nos encontramos frente a un nuevo marco regulador en el ámbito de la UE y un nuevo marco normativo internacional en el terreno de la auditoría de cuentas y que han sido el producto de una evolución de los que anteriormente existían.

En la elaboración de estos nuevos marcos se han tomado como referencia los antiguos marcos reguladores y normativos. En ocasiones simplemente se han modificando los ya existentes, como ocurre con un grupo de NIA que se han redactado de nuevo con la finalidad de que presenten la nueva estructura a aplicar a todas las NIA. En otros casos, se han ampliado y revisado sus contenidos, como ha ocurrido con la Directiva 2006/43/CE y el resto de NIA.

Nuestro estudio pretende analizar si esta evolución ha alcanzado mejores cotas de legibilidad. Para ello hemos estructurado el presente capítulo en cuatro partes. Tras esta breve introducción, en el siguiente epígrafe definiremos los objetivos perseguidos con este estudio, las hipótesis que subyacen de los objetivos planteados y la población objeto de estudio.

El tercer y cuarto epígrafe están centrados en el análisis de legibilidad de los textos legislativos comunitarios y en las Normas Internacionales de Auditoría, respectivamente. En cada uno de ellos explicaremos las fórmulas utilizadas, la metodología empleada para la obtención de los datos, presentaremos los resultados obtenidos y finalmente tras un análisis estadístico interpretaremos dichos resultados.

2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

2.1 Objetivos e hipótesis de investigación

El objetivo de este estudio consiste en medir la evolución del grado de legibilidad del marco regulador europeo y del marco normativo internacional. Estos dos marcos deberán convivir en concordancia si se pretende alcanzar la armonización en materia de auditoría y que la UE está llevando a cabo con la Directiva 2006/43/CE.

Así pues, nuestro estudio se bifurca debido a la existencia de dos ámbitos reguladores, el europeo y el internacional.

En relación al marco regulador europeo, un primer objetivo de investigación es medir la evolución del nivel de legibilidad de los textos comunitarios. Las hipótesis subyacentes de este objetivo serán dos. La primera, y debido a la utilización de distintos índices para medir el nivel de facilidad de lectura (epígrafe 2.3), será contrastar que los resultados obtenidos no varían significativamente según el índice utilizado en el cálculo de éstos. La segunda hipótesis que plantearemos se centrará en el estudio de la evolución del nivel de legibilidad de los textos comunitarios.

Los objetivos que hemos establecido en relación al marco normativo internacional son dos. Un primer objetivo consiste en evaluar si el Proyecto de Clarificación (*Clarity Project*), al que han sido sometidas las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y que finalizó en 2009, ha conseguido su objetivo de clarificar las NIA (epígrafe 3.4.2). La hipótesis subyacente relacionada con este objetivo será contrastar si los niveles de legibilidad de las normas antes y después del este proyecto han mejorado su nivel de legibilidad.

Un segundo objetivo consiste en encontrar posibles tendencias dentro de cada NIA de los niveles de legibilidad. Para ello dividiremos las NIA por partes, tomando como referencia los distintos epígrafes que se muestran en el índice de éstas. Como la estructura de las NIA antes y después del *Clarity Project* no son coincidentes, estudiaremos las tendencias por separado en los dos grupos de normas estudiadas, esto es, antes y después del proyecto de clarificación (epígrafes 3.4.3).

Una vez enunciados los objetivos que pretendemos acometer con nuestro estudio, debemos plantear las hipótesis subyacentes de dichos objetivos. Estas hipótesis no pueden generalizarse para los dos marcos tratados en el estudio, pues los objetivos planteados en ambos marcos difieren en cantidad y contenido dadas las características de las muestras utilizadas. A continuación, mostraremos en el cuadro 1 el resumen de los objetivos establecidos para cada marco y presentaremos las hipótesis subyacentes para cada uno de los objetivos planteados.

Cuadro 4.1 Objetivos e hipótesis subyacentes para el marco regulador europeo y el marco normativo internacional

Objetivos	Hipótesis
Marco regulador europeo	
Cuantificar la evolución del nivel de legibilidad de los textos comunitarios.	H1: Los valores de los índices de facilidad de lectura no varían significativamente con independencia del índice utilizado H2: No existen diferencias significativas en los valores de los índices de legibilidad de los textos comunitarios en el periodo 1984 a 2006
Marco normativo internacional	
Cuantificar la evolución del nivel de legibilidad de los Normas Internacionales de Auditoría.	H3: Las normas antes del Proyecto Clarificador son menos legibles que las normas clarificadas
Evaluar las posibles tendencias en el nivel de legibilidad de las NIA antes y después del <i>Clarity Project</i> .	H4: No existen tendencias entre las distintas partes en las que se dividen las NIA antes del <i>Clarity Project</i> H5: No existen tendencias entre las distintas partes en las que se dividen las NIA después del <i>Clarity Project</i>

2.2 Población y selección de la muestra

Una vez definidos los objetivos del estudio que pretendemos acometer y enunciado las hipótesis subyacentes de los mismos, procederemos a presentar la población objeto de interés del estudio y en su caso, la muestra seleccionada de la población. Como se ha podido apreciar, en el planteamiento de los objetivos, este estudio precisa de dos poblaciones claramente diferenciadas. Por una parte, el marco regulador europeo, compuesto por textos comunitarios que han sido publicados en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas (DOCE). El marco normativo internacional es la segunda población objeto de interés. Éste está formado por el grupo de Normas Internacionales de Auditoría (NIA), que han sido publicadas en la página oficial del *International Federation of Accountants* (IFAC).

Estas poblaciones tiene una característica en común, son narraciones escritas que versan sobre la auditoría de cuentas. No obstante, presentan características significativas que las diferencian en función de su origen. Una primera característica diferenciadora es el organismo responsable de su emisión: los textos comunitarios son emitidos por la Comunidad Europea y las NIA por el *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de la IFAC. Estos organismos siguen procedimientos de emisión de normas (*due process*) diferentes, y el peso político de los países como tales se aprecia en

mayor medida en la Unión Europea, en tanto que la IFAC es una asociación internacional de asociaciones contables. Ligada a esta cualidad, observamos otra de las características que diferencia estas poblaciones. Nos referimos al ámbito de aplicación de las mismas. Así, mientras que los textos comunitarios han de aplicarse en los países de la Unión Europea, las NIA presentan un ámbito de aplicación más extenso, son normas de carácter internacional.

Para finalizar con el bloque de características de la población y antes de adentrarnos en la presentación de cada una de ellas, queremos comentar otra característica diferenciadora que hemos añadido a las ya existentes. Es una cualidad especialmente importante en el ámbito de la legibilidad pues hace referencia al idioma en el que están redactados los textos. Las NIA, de momento, se encuentran redactadas en inglés, aunque la UE, en colaboración con la propia IFAC, está inmersa en un proceso de traducción de estas normas a todos los idiomas oficiales de los Estados miembros. Los textos comunitarios inicialmente se redactan en inglés, aunque posteriormente son traducidos a los idiomas oficiales de los Estados miembros.

Las narraciones escritas de las NIA serán analizadas en el idioma en que son redactadas, es decir, en inglés. Respecto a los textos comunitarios, ante la posibilidad de elegir los documentos redactados en varios idiomas oficiales, decidimos seleccionar el idioma castellano. La finalidad de esta elección era poder aplicar nuestro estudio a distintos idiomas, pues como ya indicamos pretendemos acometer un estudio pionero en la disciplina auditora. De esta manera podríamos estudiar la legibilidad de documentos escritos y relacionados con la auditoría de cuentas en más de un idioma. Concretamente analizaremos la evolución de la legibilidad en el marco regulador europeo de la auditoría, escrito en castellano; y del marco normativo internacional de la auditoría, escrito en inglés.

Tras la presentación de las poblaciones objeto de estudio, pasamos a presentar la muestra seleccionada de cada una de ellas sobre la que hemos realizado la recogida de datos y posterior análisis e interpretación de los resultados.

En el caso de los textos comunitarios no hemos seleccionado una muestra del total de la población, es decir, la población y la muestra coinciden. Los textos están datados en un horizonte temporal que abarca más de dos décadas, concretamente desde 1984 a 2006.

En este periodo encontramos un total de siete textos publicados en distintas fechas. Estos textos podemos clasificarlos en dos grupos en función del carácter de los mismos. Un primer grupo está formado por textos reguladores y el segundo grupo es el formado por los textos no vinculantes.

Los textos con función reguladora son dos y se trata de Directivas. El primero es la VIII Directiva 84/253/CEE del consejo, de 10 de abril de 1984, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado de CEE, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables. Esta primera Directiva la denominaremos, a partir de ahora, como “Directiva de 1984”. El segundo texto es la Directiva 2006/43/CE del Parlamento europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican la Directiva 78/660/CEE y la 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del consejo. Esta nueva Directiva la renombramos bajo el nombre de “Directiva de 2006”.

Los textos no vinculantes pueden clasificarse en dos grupos en función de su finalidad: recomendación o comunicación. El primer texto no regulador fue una recomendación publicada en 1996 bajo el título El Libro Verde: función, posición y responsabilidad civil del auditoría legal en la Unión Europea. A partir de ahora nos referiremos a él como “El Libro Verde”. El segundo texto fue la comunicación de la Comisión relativa a la auditoría legal en la Unión Europea: el camino a seguir, publicado en 1998 y al que nos referiremos con el nombre “El camino a seguir”. El siguiente texto es la recomendación de la Comisión, de 15 de noviembre de 2000, sobre el control de calidad legal en la Unión Europea: requisitos mínimos, texto que nos referiremos a él como “Control de calidad”. El cuarto texto es la recomendación de la comisión, de 16 de mayo de 2002, Independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales, y que denominaremos como “Independencia de los auditores”. El último texto es la comunicación de la comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, refuerzo de la auditoría legal en la UE, publicado en el 2003 y al que llamaremos “Refuerzo de la auditoría”.

Así pues, nuestra muestra está compuesta por siete textos comunitarios. Dos de ellos son reguladores, hay tres recomendaciones y dos comunicaciones. Todos ellos han sido

publicados entre 1984, año en el que se publicó y entró en vigor la Directiva de 1984, la primera VIII Directiva; y el 2006, fecha en la que fue derogada ésta con la publicación de la Directiva de 2006.

Cuadro 4.2 Muestra del marco regulador comunitario

Texto	Año de publicación	Función
Directiva de 1984	1984	Regulador
El Libro Verde	1996	Recomendación
El camino a seguir	1998	Comunicación
Control de la calidad	2000	Recomendación
Independencia de los auditores	2002	Recomendación
Refuerzo de la auditoría	2003	Comunicación
Directiva de 2006	2006	Regulador

Por otro lado, para analizar la evolución de la legibilidad en el marco normativo internacional partimos de una población compuesta por dos grupos de normas, esto es, las publicadas por la IFAC antes y después del Proyecto Clarificador. Las NIA antes del *Clarity Project* se recogen en el documento denominado *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncement* editado por la IFAC en enero de 2006. El segundo grupo es el formado por las NIA publicadas por la IFAC en el seno del *Clarity Project* en 2009. El primer grupo, al que a partir de ahora lo denominaremos como “antiguas NIA”, está compuesto por un total de treinta y cuatro normas. El segundo grupo, al que pasaremos a llamar “NIA clarificadas” está formado treinta y seis normas.

Dado el elevado número de textos normativos, del total de la población hemos elegido una muestra representativa. Hemos de señalar asimismo que no hay una coincidencia total en el número de las antiguas NIA y las NIA clarificadas. De hecho, a raíz del *Clarity Project*, cuatro antiguas NIA han sido retiradas y cinco NIA clarificadas incorporadas (véase cuadro 4.3).

Cuadro 4.3 NIA retiradas e incorporadas a raíz del *Clarity Project*

Antiguas NIA retiradas	NIA clarificadas incorporadas
NIA 230 R Audit Documentation NIA 545 Auditing Fair value Measurements and Disclosures NIA 700 R The Independent Auditor’s Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements NIA 701 Modifications to the Auditor’s Report	NIA 265 Communicating Deficiencies in Internal control to Those Charged with Governance and Management NIA 450 Evaluation of Misstatements Identified during the Audit NIA 705 Modifications to the opinion in the Independent Auditor’s Report NIA 706 Emphasis of Matter paragraphs and Other Matter Paragraphs in the independent Auditor’s Report NIA 805 Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts of Items of a Financial Statement NIA 810 Engagements to Report on Summary Financial Statements

Esta falta de coincidencia en número de NIA dificultaría el poder obtener conclusiones fiables al trabajar con toda la población, pues no podríamos comparar todas y cada una de las normas antes y después del Proyecto Clarificador al que han sido sometidas. Por ello, hemos elegido una muestra representativa de cinco normas (véase cuadro 4.4). El criterio de selección ha sido aleatorio, pero cubre distintos aspectos de la auditoría, desde procedimientos internos (NIA 620) hasta el resultado externo de la misma, esto es, el informe (NIA 700).

Cuadro 4.4 Muestra del marco normativo internacional

NIA	Título antigua NIA	Título NIA clarificadas
402	Audit considerations relating to entities using service organizations	Audit considerations relating to entities using a service organization
505	External confirmations	External confirmations
540	Audit of accounting estimates	Auditing accounting estimates, including fair value accounting estimates, and related disclosures
620	Using the work of an expert	Using the work an auditor’s expert
700	The auditor’s report on financial statements	Forming an opinion and reporting on financial statements

Una vez presentadas las poblaciones y las muestras que utilizaremos en el estudio de la evolución de la legibilidad, destinaremos el siguiente apartado a exponer la metodología utilizada en el análisis de la legibilidad.

2.3 Metodología

El presente apartado tiene como finalidad explicar el proceso metodológico seguido en el análisis de la evolución de la legibilidad del marco regulador europeo y del marco normativo internacional. Para ello dividimos este apartado en dos secciones. En la primera parte se expondrán y justificarán las fórmulas empleadas en el análisis. La segunda parte se destinará a explicar el procedimiento seguido para la obtención de datos y que posteriormente serán incorporados a las índices de legibilidad.

2.3.1 Fórmulas utilizadas

Los índices de legibilidad que han sido utilizadas en la literatura contable para el estudio de la legibilidad fueron presentadas en el capítulo 3. Del conjunto de todas ellas³⁴, las más utilizadas y validadas empíricamente en análisis de la evolución de la legibilidad son las fórmulas de Flesch, Fog, Kwolek y Lix para textos escritos en inglés (véase Soper y Dolphin, 1964; Lewis *et al.*, 1986; Jones 1988; Curtis, 1995, 1998; Feng Li, 2008; Loughran y McDonald, 2011; entre otros) y las fórmulas de Flesch y Fog para textos escritos en castellano (véase Fialho *et al.*, 2002; Casasola, 2007, entre otros).

Nuestro estudio sobre la evolución de la legibilidad se realiza sobre una muestra de textos comunitarios escritos en castellano y otra muestra de normas internacionales escrita en inglés. Ello nos lleva a aplicar distintas metodologías.

Así, para la primera muestra aplicaremos las fórmulas de Flesch y Fog y ampliaremos el estudio aplicando la fórmula de Lix. Los motivos por los que hemos decidido aplicar este tercer índice en el estudio de textos escritos en castellano se debe a que es el único que ha sido utilizado para analizar la legibilidad de documentos escritos en 11 lenguas diferentes, entre ellas el español (Björnsson,1983).

La segunda muestra de este estudio está redactada en inglés. Dado que los índices de Flesch y Fog son los que se consideran más fiables (Fialho *et al.*, 2002) y han sido de

³⁴ Fórmulas de Flesch y sus derivadas, fórmula Dale-Chall, fórmula de Fog y sus derivadas, fórmula de Lix y sus derivadas, gráfico Fry y fórmula de Smog

facto los más utilizados en la literatura contable internacional, en el estudio de la evolución de la legibilidad en un periodo, descartamos el resto de índices en nuestro trabajo. Courtis (1986) verificó que los resultados obtenidos con la fórmula de Fog confirmaban los resultados obtenidos con Flesch. Por ello, realizaremos el estudio de la segunda muestra únicamente con el índice de Flesch.

Así pues, tras justificar la selección de las fórmulas a utilizar en nuestro análisis sobre la evolución de la legibilidad, resumimos las fórmulas utilizadas para cada muestra analizada en el cuadro 4.5.

Cuadro 4.5 Resumen de las fórmulas utilizadas para el análisis de la evolución de la legibilidad

Muestras	Fórmulas utilizadas
Textos comunitarios	Flesch, Fog y Lix
Normas Internacionales de Auditoría	Flesch

2.3.2. Proceso Metodológico

Después de enumerar las diferentes índices a utilizar en este análisis de legibilidad, recordaremos la expresión de cada una de ellas y la interpretación de los resultados. Además explicaremos los pasos a seguir, según las recomendaciones de sus creadores, para aplicar estos índices en nuestro estudio.

a) Fórmula de Flesch

La fórmula Reading Ease, comúnmente conocida como fórmula de Flesch fue creada en 1948 y presenta la siguiente expresión:

$$RE \text{ (Reading Ease)} = 206,835 - 0,846 * wl - 1,015 * sl$$

donde:

wl = número de sílabas por cada cien palabras

sl = tamaño promedio de las frases

Los resultados obtenidos tras la aplicación de este índice serán interpretados siguiendo el cuadro 4.6.

Cuadro 4.6 Interpretación de los resultados de legibilidad de la fórmula de Flesch (Reading Ease)

Resultado Reading Ease	Estilo	Nivel de formación		Tipo de publicación	Sílabas por 100 palabras	Tamaño de las frases
		Estado Unidos	España			
0 - 30	Muy difícil	Posgraduado	Postgrado	Científica	192 o más	29 o más
30 - 50	Difícil	XIII-XVI grado	Licenciatura	Académica	167	25
50 - 60	Dificultad media	X-XII grado	Diplomatura	Manual enseñanza	155	21
60 - 70	Normal	VIII-IX grado	Bachillerato	Informativa	147	17
70 - 80	Facilidad media	VII grado	E.S.O	Aventuras	139	14
80 - 90	Fácil	VI grado	5º Educ. Primaria	Revistas	131	11
90 - 100	Muy fácil	V grado	1º Educ. primaria	Cómics	123 o menos	8 o menos

Fuente: Adaptado de Flesch (1948, 230), Fialho *et al.* (2002,57) y Courtis (2004,302).

Los pasos recomendados por su creador, para la aplicación de este índice son los siguientes:

Paso i:

- Para no trabajar con el texto completo se pueden tomar muestras. El número de muestras variará en función del texto a analizar, entre 3 y 5 muestras para artículos y entre 25 y 30 para libros.
- Hay que intentar no tomar muestras buenas o típicas.
- Conviene seguir un esquema numérico, por ejemplo, tomar el tercer párrafo de cada página.
- Cada muestra debe empezar al principio de párrafo.

Paso ii:

- Contar las palabras del texto o, si se han tomado muestras, contar las palabras de cada muestra hasta llegar a cien.
- Las contracciones y las palabras unidas por un guión se cuentan como una sola palabra.
- Los números o letras separados por un espacio se cuentan como palabras.

Paso iii:

- Contar las sílabas en cada muestra de cien palabras o, si se ha tomado todo el texto, contar el número de sílabas por cien palabras.
- Para contar el número de sílabas de los símbolos y números se debe tener en cuenta cómo se leen. Por ejemplo: \$ tiene dos sílabas (do-lar) y 1980 tiene 8 sílabas (mil-no-ve-cien-tos-o-chen-ta).
- Si el texto tiene varios números, la estimación es más exacta si no se incluyen dichos números en el recuento de las sílabas. En este caso, para contar las sílabas deberá sumarse el número correspondiente de palabras a cada muestra.

- Una forma de ahorrar tiempo es contar todas las sílabas excepto la primera, en todas las palabras de más de una sílaba, y sumar después el número de palabras.

Paso iv:

- Contar la longitud media de las frases, en palabras, para todo el texto o, si se han utilizado muestras, para dichas muestras.
- En cada muestra se debe buscar la frase que acabe más cerca de las cien palabras (podría ser en la palabra 94 ó en la 109).
- Se cuentan las frases hasta ese punto y se dividen el número de palabras incluidas en cada frase entre el número de frases.
- Para contar frases se debe tener en cuenta que, aunque normalmente están separadas por puntos, a veces pueden estar separadas por guiones. No pueden separarse frases que estén unidas por conjunciones como “y” o “pero”.

Paso v:

- Se sustituyen en la fórmula “*Resding Ease*” el número de sílabas por cien palabras (wl) y el tamaño medio de las frases (sl).

b) Fórmula de Fog

El índice propuesto por Gunning en 1952 denominado Fog Index, presenta la siguiente expresión:

$$\text{Fog Index (FI)} = 0,4 * (A + T)$$

donde:

A = tamaño promedio de las frases

T = porcentaje de “palabras duras”, palabras con tres o más sílabas

Este índice es similar al de Flesch. La diferencia radica en que la fórmula Fog utiliza el porcentaje de palabras con tres o más sílabas, a las que denomina “palabras duras”, en lugar del número de sílabas por cada cien palabras, utilizada por Flesch.

La tabla de interpretación de los resultados obtenidos con la aplicación de este índice es la siguiente:

Cuadro 4.7 Interpretación de los resultados de legibilidad de la fórmula de Fog

Índice de Fog	Dificultad	Tipo de publicación
19,5	Difícil	Libros técnicos
17,0		Literatura científica
13,7		Periódicos
12,6		Manuales de enseñanza
9,7		Revistas no especializadas
8,6	Fácil	Revistas para jóvenes

Fuente: Adaptado de Curtis, (1995, 7) y Fialho *et al.* (2002,57)

La metodología que vamos a utilizar en la aplicación de esta fórmula es similar a la que hemos definido anteriormente en la formula Flesch. Los pasos i, ii y iv serán idénticos a los ya explicados. El resto de pasos variarán sustancialmente. En el tercer paso no contaremos el número de sílabas por cada cien palabras, en su lugar, contaremos el porcentaje de palabras con tres o más sílabas. Respecto al paso v, sustituiremos en la fórmula Fog, los valores obtenidos para la variable A (tamaño promedio de las frases) y T (número de palabras duras).

c) Fórmula de Lix

La fórmula Lix fue desarrollada por Björnsson en 1968. Es la única que ha sido aplicada a textos escritos en diferentes idiomas, entre ellos el español. Su expresión es la siguiente:

$$\text{Lix} = W + S$$

donde:

W = porcentaje de palabras con más de seis letras

S = tamaño promedio de las frases

Como puede apreciarse, este índice también se basa en el porcentaje de palabras y tamaño de las frases, al igual que el índice Fog. Aunque en este caso para el cálculo del porcentaje de palabras, considera las palabras compuestas a partir de seis letras.

Los resultados obtenidos deben ser interpretados según el cuadro 3.13 que figura en el capítulo 3.

La metodología aplicada en esta fórmula, es la misma a la descrita para los otros dos índices. Los pasos i, ii y iv son idénticos a los aplicados en las fórmulas de Flesch y Fog. Debido a que una de las variables en la fórmula de Lix es el porcentaje de palabras con más de seis letras, en el paso iii calcularemos este porcentaje. El paso v consistirá en sustituir en la fórmula los valores obtenidos para las variables W (porcentaje de palabras con más de seis letras) y S (tamaño promedio de las frases).

Tras la exposición del diseño de investigación seguido para la obtención de los índices de legibilidad en la población objeto de estudio, en los siguientes apartados del capítulo nos centraremos en la obtención de datos y análisis de los valores obtenidos en los textos comunitarios y en las NIA antes y después del *Clarity Project*.

3 ANÁLISIS DE LA LEGIBILIDAD DE LOS TEXTOS LEGISLATIVOS COMUNITARIOS.

3.1 Metodología para la obtención de datos

Los pasos a seguir para la obtención de los datos que posteriormente deben ser sustituidos en los distintos índices de legibilidad (Flesch, Fog y Lix) y que nos reportarán valores del grado de dificultad de lectura, han sido expuestas en el apartado anterior (véase apartado 2.3.2.). Estos pasos los aplicaremos a los documentos que conforman nuestra muestra, los textos comunitarios, para obtener los niveles de legibilidad de estos documentos.

Previamente debemos exponer una serie de hipótesis básicas *ad hoc*. Éstas complementarán las recomendaciones hechas por Flesch para la obtención de los datos a sustituir en las fórmulas RE. Además, también servirán para complementar los pasos a seguir para la obtención de datos a sustituir en la fórmula de Fog y Lix.

Estas recomendaciones adicionales son necesarias si pretendemos realizar un estudio con los datos extraídos de la manera más exacta posible. Las consideraciones que hemos estimado van a ser aplicadas para las muestras, palabras, frases, números y siglas,

formato de página y notas a pie de página. Todas ellas serán de gran utilidad tanto para la obtención de datos a sustituir posteriormente en las fórmulas como para el estudio empírico que realizaremos sobre las posibles variables explicativas del nivel de legibilidad.

En el primer paso se habla del número de muestras a tomar en un texto, de la conveniencia de seguir un esquema numérico y dónde debe comenzar una muestra. En el segundo paso se explica cómo realizar el recuento de palabras en una muestra. El siguiente paso propone la forma de contar las sílabas y la conveniencia o no de incluir las siglas y números en el recuento de palabras y sílabas. El cuarto paso se centra en explicar la forma de contar la longitud media de las frases.

Los textos comunitarios no son documentos que sigan una estructura y formato uniforme. Respecto a la estructura nos encontramos con dos grupos de documentos según su estructura. Por una parte los documentos reguladores, las Directivas, que se estructuran en capítulos y estos a su vez se dividen en artículos. Por otra, las comunicaciones y recomendaciones estructuradas en apartados que se subdividen en subapartados en función del tema a tratar. Esta característica puede influir en el recuento de párrafos, que utilizaremos como posible variable explicativa en el capítulo siguiente, de los niveles de dificultad de lectura y en la elección del número de muestras.

En relación al formato de los textos, también se presentan dos grupos en función del diseño del documento. Un grupo formado por la Directiva de 1984 y las recomendaciones del Libro Verde y Control de Calidad, presentan un diseño de página a normal. El resto de documentos, que conforman el segundo grupo, presentan un diseño de página a doble columna. Como el número de página es una característica del documento que utilizaremos en el capítulo siguiente como posible variable explicativa de los niveles de legibilidad obtenidos, hemos considerado que cuando el formato de página sea a doble columna se considerará cada columna como una página.

Adicionalmente, también debemos detallar si incluimos o no las siglas y números en el recuento de palabras y sílabas. Si pretendemos obtener una estimación más exacta debemos excluirlos del recuento (Flesch, 1948). Las notas a pie de página no se incluirán en

el recuento porque son poco extensas y normalmente contienen referencias de documentos publicados en el DOUE.

Cuadro 4.8 Hipótesis básicas e hipótesis *ad hoc*

Hipótesis básicas	Hipótesis <i>ad hoc</i>
Muestras	<ul style="list-style-type: none"> • El número de muestras recogidas en cada texto variará en función de la extensión del mismo. • Una página puede contener más de una muestra. • Una muestra puede contener más de un párrafo. • El esquema numérico seguido es tomar los párrafos pares con independencia de la página a la que pertenezcan. • Si con el párrafo par y siguiente no llegamos al recuento de 100 palabras, seguiremos con el recuento en el párrafo siguiente, que será par. En estos casos, la muestra siguiente será tomada en el párrafo par posterior al que hayamos finalizado el recuento. • Normalizamos solamente cuando sea necesario
Párrafo	<ul style="list-style-type: none"> • Los párrafos son continuistas salvo si cambian de capítulo. Así pues, consideraremos que los párrafos están separados por: punto y aparte, dos puntos y punto y coma. • Las letras que subdividen los distintos apartados, dentro de un mismo artículo, se considerarán párrafos, con independencia del signo de puntuación por el que estén separados.
Frase	<ul style="list-style-type: none"> - Consideraremos una frase después de punto y seguido, punto y aparte, dos puntos y punto y coma. • Se considerará una frase determinada por dos puntos o punto y coma si la siguiente palabra comienza por mayúscula o se encuentra al menos un verbo.
Palabras	<ul style="list-style-type: none"> • Los títulos de cada capítulo y la numeración de los artículos no se incluirán como palabras en el recuento porque nos refuerzan el contenido.
Números y siglas	<ul style="list-style-type: none"> • Los números que aparecen en la muestra no se incluyen en el recuento. • Las siglas no serán consideradas como una palabra.
Formato de página	<ul style="list-style-type: none"> • Cuando el formato de página es a doble columna, consideraremos cada columna como una página.
Notas a pie de página	<ul style="list-style-type: none"> • No son consideradas como parte de la muestra.

En la tabla siguiente se recogen las principales hipótesis básicas y *ad hoc* a considerar en los textos comunitarios y que complementan las recomendaciones en los pasos a seguir propuestos por Flesch (1948) para la obtención de los datos.

Tras haber definido los pasos a seguir y haber establecido las hipótesis básicas y *ad hoc* necesarias en nuestro estudio, en el siguiente epígrafe mostraremos los resultados obtenidos. Estos resultados los denominamos primarios pues son los obtenidos directamente de las fórmulas originales.

3.3 La legibilidad de los textos comunitarios

3.3.1 Resultados primarios

Los resultados obtenidos del nivel de dificultad de lectura con la aplicación de las formulas originales de Flesch, Fog se presentan en la tabla 4.1. Estos resultados corroboran la necesidad de adaptar sendos índices al idioma castellano, como ya se ha demostrado en estudios previos, tanto de la disciplina médica (Barrio Cantalejo, 2007 entre otros), como de la disciplina contable (Fialho *et al.*, 2002; Casasola, 2007). Los motivos de la adaptación se deben a las peculiaridades de nuestro idioma.

Tabla 4.1 Resultados de la fórmula originales de Flesch, Fog y Lix en los textos comunitarios

TEXTO	FLESCH	FOG
Directiva de 1984	-25,49	32,23
El Libro Verde	-6,45	27,54
El camino a seguir	-15,77	26,92
Control de calidad	-13,86	27,06
Independencia de los auditores	-12,91	27,40
Refuerzo de la auditoría	-12,62	26,11
Directiva de 2006	-18,07	28,51

Los valores obtenidos con el índice de Flesch se encuentran en un rango entre 6 y 26, con signo negativo. La escala de interpretación propuesta por el autor contempla valores entre 0 y 100 pero sólo con signo positivo. Como nuestros resultados presentan signo negativo se encuentran fuera de la escala de interpretación propuesta por el autor.

Los resultados al aplicar el índice de Fog son superiores a 20 y en la tabla de interpretación propuesta por Gunning el valor máximo se encuentra en 19,5, luego también se encuentran fuera de la escala de interpretación.

Como podremos comprobar los dos índices originales, fórmula de Flesch y Fog, presentan valores fuera de rango de la tabla de interpretación propuesta por los autores. Estos resultados corroboran los obtenidos en estudios anteriores (Fialho *et al.*, 2002; Casasola, 2007; entre otros) al aplicar las fórmulas originales en textos escritos en castellano.

Ante la imposibilidad de interpretar los resultados obtenidos con las fórmulas de Flesch y Fog y la necesidad de continuar con nuestro análisis, tendremos que ajustar ambas fórmulas a la lengua castellana. Estas fórmulas fueron creadas para mensajes escritos en lengua anglosajona y cuando son aplicadas a textos escritos en castellano es necesaria su adaptación a dicho idioma. Los motivos se deben a la longitud de las frases, en español por término medio la longitud de las frases es mayor que en inglés (Fialho *et al.*, 2002); y a las palabras, una palabra en inglés está compuesta por menos sílabas que su traducción al español (Jones, 1994).

Así pues, de los tres índices utilizados en nuestro estudio precisamos ajustar al castellano las fórmulas de Flesch y Fog. La fórmula de Lix no precisa de ajuste ya que fue validado empíricamente por su autor en 11 idiomas, entre ellos el español (Björnsson, 1983), convirtiéndose en el único índice que puede aplicarse a cualquier narración escrita con independencia del idioma utilizado. Los resultados obtenidos con este índice serán interpretados junto con los resultados adaptados de la fórmula de Flesch y Fog en su epígrafe correspondiente.

3.3.2. Adaptación de las fórmulas de legibilidad al castellano

En el epígrafe anterior hemos presentado los valores obtenidos tras la aplicación de los índices de legibilidad propuestos por Flesch, Fog y Lix. Los resultados obtenidos en dos de los tres índices, en concreto Flesch y Fog, ofrecen valores que se encontraban fuera de la

escala de interpretación propuesta para cada índice. Debido a ello, proponemos analizar la legibilidad empleando las fórmulas adaptadas al idioma español, con el fin de poder proseguir con nuestro estudio.

Así pues, continuaremos con el análisis de legibilidad de los textos comunitarios aplicando tres fórmulas de Flesch adaptadas al castellano y una adaptación de la fórmula de Fog al castellano. Las fórmulas de Flesch adaptadas que vamos a utilizar son las propuestas por Fernández Huerta (1959), Szigriszt Pazos (1992) y Fialho *et al.* (2002). Respecto a las fórmulas de Fog nos basaremos en la adaptación propuesta por Fialho *et al.* (2002).

3.3.2.1 Fórmula de Flesch adaptada al castellano por Fernández Huerta

Comenzaremos por la adaptación de la fórmula de Flesch. El primer ajuste de la fórmula de Flesch al castellano se debe a Fernández Huerta en 1959 (véase cuadro 4.11). La diferencia con la fórmula original radica en los coeficientes que acompaña a las variables tamaño promedio de las frases (sl) y número de sílabas por palabra (wl).

Esta fórmula adaptada ha sido validada empíricamente por trabajos realizados en documentos escritos en castellano vinculados a la disciplina sanitaria (Blanco y Gutiérrez, 2002; Rubiera *et al.*, 2004; Vila *et al.* 2006), y a la disciplina contable (Casasola, 2007). Los resultados obtenidos mediante este índice adaptado se interpretarán en la escala propuesta por Flesch (1948).

3.3.2.2. Adaptación de Flesch por Szigriszt Pazos para su aplicación a la lengua castellana

La segunda adaptación de la fórmula de Flesch al castellano se debe a Szigriszt Pazos en 1992 (véase cuadro 4.10). La finalidad de su tesis doctoral era encontrar una metodología sencilla que indicara el grado de claridad interpretativa o a que nivel cultural o educativo se encontraba el mensaje impreso (Szigriszt Pazos,1992,v). Para ello, analizó 14 textos de 7 niveles de dificultad en lengua inglesa y sus correspondientes versiones en francés y español. Adaptó la fórmula RE de Flesch para sendas lenguas. Las fórmulas obtenidas fueron validadas empíricamente por el coeficiente de correlación lineal. Para la

fórmula de Flesch (1948) y la fórmula adaptada al español por Szigriszt Pazos (1992) dicho coeficiente era de 0,92.

Adicionalmente el autor adaptó y amplió la tabla de interpretación de los resultados de legibilidad propuesta por Flesch, pues la original estaba pensada para textos escritos en inglés y los textos escritos en castellano presentan un tamaño promedio de las frases y un número de sílabas por palabra mayor que los documentos redactados en inglés (Szigriszt Pazos, 1992, 268). Así pues, por ejemplo, la nueva escala de interpretación establece que un resultado entre 51 a 65 corresponde a un estilo medio, donde el número de sílabas por cien palabras será entre 199 a 216, y el tamaño promedio de las frases será entre 18 y 22 palabras por frase; mientras que Flesch establecía para un resultado entre 60 a 70, un estilo normal (o medio), con un número de sílabas por cien palabras de 147; y un tamaño promedio de las frases de 17 (véase cuadro 4.6 y 4.9)

La ampliación que realizó el autor en la tabla de interpretación de los resultados hace referencia a una nueva característica del texto, el tipo de mensaje. Estableció siete categorías en función del estilo, que van desde un mensaje profundo-aburrido, para un estilo muy difícil; a un mensaje superficial coloquial, que corresponde con un estilo muy fácil. La tabla actualizada y ampliada es la siguiente:

Cuadro 4.9 Interpretación de los resultados de legibilidad de la fórmula de Flesch adaptada al castellano por Szigriszt Pazos

Resultado de Flesch adaptado	Estilo	Nivel de formación	Tipo de publicación	Sílabas por 100 palabras	Tamaño de las frases	Tipo de mensaje
0 a 15	Muy difícil	Universitarios	Científica	261 a 279	29 o más	Profundo - oscuro
16 a 35	Difícil	Secund. o uni. incompletos	Especializada	239 a 260	23 a 29	Aburrido - complicado
36 a 50	Bastante difícil	Secundario incompleto	Literatura	216 a 238	22 a 23	Importante - sugestivo
51 a 65	Medio	7º u 8º grado	Divulgación	199 a 216	18 a 22	Actual - claro
66 a 75	Bastante fácil	6º grado	Ficción (papel ilustrado)	189 a 198	14 a 18	Interesante - entretenido
76 a 85	Fácil	5º grado	Ficción (obra)	178 a 188	11 a 14	Simple
86 a 100	Muy fácil	4º grado	Historietas, Cómicos	160 a 178	menos de 11	Superficial - coloquial

Fuente: Szigriszt Pazos (1992, 268 y 410)

La adaptación de la fórmula de Flesch por Szigriszt Pazos ha sido aplicada a estudios relacionados con la disciplina sanitaria (Barrio-Cantalejo *et al.*, 2008). Debido a la

importancia de disponer para futuras investigaciones, de una herramienta de análisis de legibilidad adaptada al lenguaje castellano, creemos interesante y oportuno su utilización y validación empírica.

3.3.1.3. Fórmula de Flesch ajustada al castellano por Fialho *et al.*

La última adaptación de la fórmula de Flesch al castellano que utilizaremos en nuestro estudio es la de Fialho *et al.* (véase cuadro 4.10). Esta nueva adaptación, ha sido utilizada en estudios relacionados con la disciplina contable (Fialho *et al.*, 2002 y Casasola, 2007).

Para obtener la expresión de la fórmula adaptada, estas autoras se basaron en un estudio estadounidense de Schroeder y Gibson (1990). Tomaron como referencia este estudio por la similitud que presentaba con el que estaban realizando, ya que la población objeto de estudio en sendos trabajos era la carta del presidente, se aplicaban los mismos índices de legibilidad y el tamaño de las muestras era muy similar (Fialho *et al.*, 2002, 58). Los coeficientes corregidos se calcularon a partir de los resultados medios de las sílabas por cien palabras y el tamaño medio de las frases obtenidos en el estudio de referencia y los obtenidos en su estudio. El resultado obtenido fue una expresión de la fórmula de Flesch con los coeficientes, de las variables del índice, corregidos.

La fórmula adaptada al castellano por Fialho *et al.* (2002) no ofrece una expresión que aplicable directamente a documentos escritos en castellano, sino una manera de corregir los coeficientes en los estudios de legibilidad en lengua castellana. Es decir, las autoras no ofrecen una expresión adaptada al castellano, como es el caso de la adaptación de Fernández Huerta o Szigriszt Pazos. Lo que proponen las autoras es una metodología para corregir los coeficientes de la fórmula de Flesch.

Ésta metodología está basada en una serie de cálculos sencillos que permiten corregir los coeficientes de las variables de este índice. Estos cálculos deberán efectuarse para cada estudio realizado sobre legibilidad en textos escritos en castellano. Esto se debe a que los ajustes se realizan tomando como referencia los valores medios de las variables de

la fórmula de Flesch, tanto del estudio de referencia como del estudio al cual se pretende aplicar dicho ajuste.

Así pues y siguiendo los pasos descritos por las autoras (véase Fialho *et al.* 2002, 58), tomamos como referencia los resultados medios de las variables del estudio de Schroeder y Gibson (1990) que son los siguientes:

- (wl) sílabas por cien palabras = 179,6
- (sl) tamaño medio de las frases = 22,008

Con estos valores y los valores medios obtenidos en nuestro estudio empírico (véase tabla 4.2), realizamos los ajustes de los índices para los textos comunitarios y calculamos los coeficientes corregidos de las variables.

Tabla 4.2 Valores medios obtenidos en el estudio empírico para las variables de las fórmulas de Felsch y Fog

Texto	wl	sl =A	T
Directiva de 1984	223,56	42,55	38,02
Libro Verde	214,71	31,17	37,68
El camino a seguir	229,13	28,34	38,97
Control de Calidad	227,56	27,76	39,90
Independencia de los auditores	221,54	31,85	36,64
Refuerzo de la auditoría	227,48	26,60	38,68
Directiva de 2006	229,20	30,54	40,75
Valores medios	224,74	31,26	38,66

Para proceder al cálculo de los nuevos coeficientes planteamos una igualdad de la cual obtendremos el nuevo coeficiente corregido. Así pues, igualamos el producto del coeficiente que afecta a la variable “wl” en la fórmula de Flesch (0,846) por el valor medio de sílabas por cada cien palabras del estudio tomado como referencia (179,6), con el producto de la media de sílabas por cada cien palabras de nuestra muestra (224,74) por el coeficiente ajustado (X) que queremos obtener. La ecuación es la siguiente:

$$0,846 * 179,6 = X * 224,74$$

Despejando la incógnita obtenemos el valor del coeficiente ajustado que aplicaremos a la variable número de sílabas por cien palabras. El valor del coeficiente corregido es $X = 0,676$.

De la misma manera, procederemos a calcular el nuevo valor para el coeficiente que afecta a la variable tamaño medio de palabras por frase (sl). Planteamos la ecuación que iguala el producto del valor del coeficiente que acompaña a la variable sl en la fórmula de Flesch (1,015) por el valor que toma dicha variable en el estudio de referencia (22,008), con el producto entre el valor medio que hemos obtenido de dicha variable en nuestro estudio (30,26) por el coeficiente ajustado (Y). La ecuación es la siguiente:

$$1,015 * 22,008 = Y * 31,26$$

El resultado obtenido para el nuevo coeficiente ajustado que afecta a la variable tamaño medio de palabras por frases es $Y = 0,715$.

Una vez calculados los nuevos coeficientes, los transcribimos a la fórmula de Flesch, y obtenemos la nueva expresión ajustada de dicho índice (véase cuadro 4.11).

3.3.2.4 Fórmula de Fog ajustada al castellano por Fialho *et al.*

Una vez presentadas las tres fórmulas de Flesch adaptadas al castellano, procedemos a realizar los ajustes pertinentes para adaptar el índice de Fog. Para su adaptación utilizaremos la misma metodología que hemos empleado en la adaptación de la fórmula de Flesch por Fialho *et al.*, es decir, tomaremos como referencia el estudio de Schroeder y Gibson (1990) y procederemos a calcular el nuevo valor del coeficiente que acompañan a las variables en este índice.

Para ajustar la fórmula de Fog tomaremos los valores medios obtenidos en nuestro estudio referentes al porcentaje de palabras duras (T) y el tamaño promedio de frases (A) (véase tabla 4.2).

Como el estudio de referencia no ofrece valores para el porcentaje de palabras duras (T), calcularemos este valor con una simple regla de tres. Para ello, tomaremos el número

de sílabas por cada cien palabras (wl) del estudio de referencia y de nuestro estudio, y el porcentaje de palabras duras de ambos estudios. Con esos valores planteamos la siguiente ecuación:

$$T * 224,74 = 38,66 * 179,6$$

Despejando de la expresión anterior obtenemos el porcentaje de palabras duras (T) del estudio de referencia. Su valor es $T = 38,66$. Con este nuevo valor y el del tamaño promedio de frases (A) del estudio de referencia, junto con los valores medios para estas variables obtenidos en nuestro estudio, planteamos un ajuste análogo al realizado anteriormente para la fórmula de Flesch.

Así pues, planteamos una igualdad del índice de Fog con las variables A y T del estudio de referencia y los valores medios de éstas de nuestro estudio (véase tabla 4.2). La ecuación que obtenemos en este caso es la siguiente:

$$0,4 * (22,008 + 30,92) = Z * (31,26 + 38,66)$$

La incógnita Z que presenta esta igualdad corresponde al coeficiente corregido para el índice de Fog. Al despejar de la ecuación dicha incógnita, el valor obtenido es 0,30 que será sustituido en la fórmula original y obtendremos la fórmula de Fog ajustada al castellano (véase cuadro 4.10).

Cuadro 4.10 Fórmulas de Flesch y Fog adaptadas al castellano

Denominación	Fórmula
Flesch adaptada por Fernández Huertas (1959)	$206,84 - (0,6 * wl) - (1,02 * sl)$
Flesch adaptada por Szigriszt Pazos (1992)	$207 - (0,6235 * wl) - (sl)$
Flesch ajustada por Fialho et al (2002)	$206,835 - (0,676 * wl) - 0,715 * sl$
Fog ajustada por Fialho et al (2002)	$0,30 * (A + T)$

Las expresiones de los índices de legibilidad adaptadas al castellano son utilizadas para obtener los nuevos resultados del nivel de legibilidad que serán presentados en el epígrafe siguiente.

3.4 Análisis de los resultados generales: resultados depurados

3.4.1 Análisis e interpretación de los resultados primarios y adaptados

Procedemos ahora a comparar los diferentes resultados obtenidos en epígrafes anteriores. Para ello, los resultados obtenidos con la fórmula de Lix y las fórmulas adaptadas de Flesch y Fog deben ser analizados e interpretados con el objeto de valorar si debe proseguir el estudio de la legibilidad utilizando la totalidad de los índices y los valores de los niveles de legibilidad o, por el contrario, si conviene descartar alguno de ellos y sus resultados.

Comenzaremos con el análisis de los resultados de la fórmula de Flesch adaptado al castellano, proseguiremos con los del índice de Fog ajustada al castellano y finalizaremos con los valores obtenidos mediante la fórmula de Lix.

La triple adaptación del índice de Flesch al castellano; Fernández Huerta, Szigriszt Pazos y Fialho *et al.*, nos ha permitido obtener nuevos valores de los niveles de legibilidad para los textos comunitarios. La tabla 4.3 presenta los resultados obtenidos para este índice en sus tres adaptaciones.

Tabla 4.3 Índices de Flesch adaptados de los textos comunitarios

Texto comunitarios	Flesch adaptado por Fernández Huerta	Flesch adaptado por Szigriszt Pazos	Flesch adaptado por Fialho <i>et al.</i>
VIII Directiva de 1984	28,46	25,17	25,28
Libro Verde	45,38	42,07	39,40
El camino a seguir	39,62	35,92	31,68
Control de Calidad	41,15	37,47	33,16
Independencia de los auditores	40,59	37,14	34,31
Refuerzo de la auditoría	42,38	38,68	34,04
VIII Directiva de 2006	37,33	33,67	30,06

Como podemos observar, todos los valores obtenidos del índice de legibilidad en las tres adaptaciones de la fórmula de Flesch a textos escritos en castellano presentan valores que se encuentran dentro de la escala de interpretación. Los valores son todos positivos, superiores a 0 e inferiores a 100 (veasé tabla 4.3). Los resultados de la adaptación de Fernández Huerta presentan valores superiores a 30 a excepción del correspondiente a la

VIII Directiva de 1984 cuyo valor es inferior (28,46). Este texto se clasifica como de estilo muy difícil y tipo de publicación científica. El resto de textos comunitarios se agrupan en un estilo de publicación académica y un estilo difícil.

La adaptación de Szigriszt Pazos presenta dos valores, entre 16 y 35 y corresponden a la VIII Directiva (25,17) y El camino a seguir (35,92) que corresponde a un estilo difícil, un tipo de publicación especializada y un mensaje clasificado como aburrido-complicado. El resto de valores se encuentran entre 36 y 50, y corresponde a un estilo bastante difícil, un tipo de publicación literaria y un mensaje clasificado como interesante-sugestivo.

Los resultados obtenidos con la fórmula de Flesch ajustada por Fialho et al. presentan valores superiores a 30 para todos los textos a excepción del obtenido para la VIII Directiva de 1984 (25,28). Todos los textos son difíciles de leer y corresponde a un tipo de publicación académica, a excepción de la VIII Directiva de 1984 que presenta un valor que corresponde a un estilo muy difícil y un tipo de publicación científica. La interpretación es idéntica a la realizada para los resultados adaptados de Fernández Huerta, pero con un pequeño matiz los resultados obtenidos con la fórmula ajustada por Fialho *et al.* son ligeramente inferiores a los obtenidos con la fórmula adaptada por Fernández Huerta.

Los resultados obtenidos para los textos comunitarios con el índice de Fog ajustado al castellano por Fialho *et al.* (2002) se muestran en la tabla 4.3. Como puede observarse en la tabla los valores del nivel de legibilidad son todos superiores a 19,5 y se encuentran fuera del rango de valores establecido por Gunning (1952). Los resultados obtenidos no pueden interpretarse por encontrarse fuera del intervalo de variación establecido entre 8,6 (dificultad mínima) y 19,5 (máxima dificultad).

El único texto comunitario que presenta un valor más próximo a uno de los extremos de intervalo de interpretación es el corresponde al texto Refuerzo de la auditoría con valor de 19,58. Aunque este valor se sitúe próximo a un extremo del rango de interpretación sigue estando fuera de la banda de valoración. El resto de valores se sitúan fuera de rango y encontramos el máximo valor para la VIII Directiva de 1984 en 24,17. Por lo tanto, como los índices de legibilidad de los textos comunitarios superan el valor máximo de la escala de interpretación (19,5) pueden considerarse que son más difíciles de

leer que los libro técnicos y que su dificultad de lectura es superior a la establecida como máxima o muy difícil de leer.

Tabla 4.4 Índices de Fog adaptados de los textos comunitarios

Texto comunitarios	Fog adaptado por Fialho <i>et al.</i>
VIII Directiva de 1984	24,17
Libro Verde	20,65
El camino a seguir	20,19
Control de Calidad	20,30
Independencia de los auditores	20,55
Refuerzo de la auditoría	19,58
VIII Directiva de 2006	21,39

Los resultados obtenidos con el índice de Lix (véase tabla 4.5) presentan valores superiores a 60. La escala de interpretación propuesta por Björnsson para los resultados obtenidos mediante el índice de Lix establece un nivel de dificultad de lectura “muy difícil” y un tipo de publicación de libro técnico para valores superiores a 60. Como todos los resultados obtenidos en nuestro estudio son superiores a este valor máximo, podemos considerar que todos los textos comunitarios presentan un grado de dificultad de lectura superior, si cabe, al establecido como muy difícil y que son más complicados de leer que los libros técnicos.

Tabla 4.5 Índice de Lix para los textos comunitarios

TEXTO	LIX
Directiva de 1984	82,72
El Libro Verde	67,43
El camino a seguir	65,28
Control de calidad	69,95
Independencia de los auditores	71,07
Refuerzo de la auditoría	63,56
Directiva de 2006	71,26

Adicionalmente, como se puede observar en la tabla 4.5, el índice de Fog adaptado al castellano por Fialho *et al.* (2002) presenta el 100% de los resultados fuera de la banda de interpretación propuesta por el autor. El valor mínimo obtenido para los textos

comunitarios (19,58) es superior al máximo (19,5) establecido por el autor en su banda de interpretación.

La fórmula de Lix (1974) no ofrece resultados que puedan ser interpretados en una escala de valores de manera adecuada. La media de los valores obtenidos con este índice es 70,1814 y el resultado medio establecido por el autor para un tipo de publicación de libro técnico está establecida en 55.

Debido a la imposibilidad de interpretar de manera adecuada los resultados obtenidos con ambos índices, continuaremos nuestro análisis con las fórmulas de Flesch adaptadas al castellano por Fernández Huerta, Szigriszt Pazos y Fialho *et al.* Con estos tres índices de Flesch adaptados al castellano los valores máximos, al igual que los valores mínimos, (véase tabla 4.6) se encuentran dentro de la banda de interpretación (0 y 100) propuesta por el autor de la fórmula originaria. Estos resultados serán a partir de ahora los que utilizaremos en nuestro análisis y en ellos sustentaremos nuestras conclusiones respecto a los objetivos de estudio.

Tabla 4.6 Estadísticos descriptivos de la legibilidad de los textos comunitarios

Índice	N	Mínimo	Máximo	Media	Desv.tip.
Flesch Fernández Huerta	7	28,46	45,38	39,2729	5,37003
Flesch Szigriszt Pazos	7	25,17	42,07	35,7314	5,31832
Flesch Fialho <i>et al.</i>	7	25,28	39,40	32,5614	4,32861
Fog Fialho <i>et al.</i>	7	19,58	24,17	20,9757	1,51021
Lix	7	63,56	82,72	70,1814	6,25380
Nº válido (según lista)	7				

Para finalizar representaremos los valores obtenidos de los índices de legibilidad aplicados a los textos comunitarios mediante un diagrama de cajas y bigotes conjunto. La caja nos ofrecerá información sobre la simetría y variabilidad de los valores representados, pues está delimitada por la mediana y los cuartiles 1º y 3º (la distancia entre ellos es el rango intercuartil). Los bigotes nos proporcionarán información de la posición de los valores atípicos³⁵ y/o extremos³⁶ de los datos de las variables, ya que estos, en caso de que

³⁵ Valor atípico: valor anómalo por encontrarse más allá de 1,5 veces la longitud de la caja.

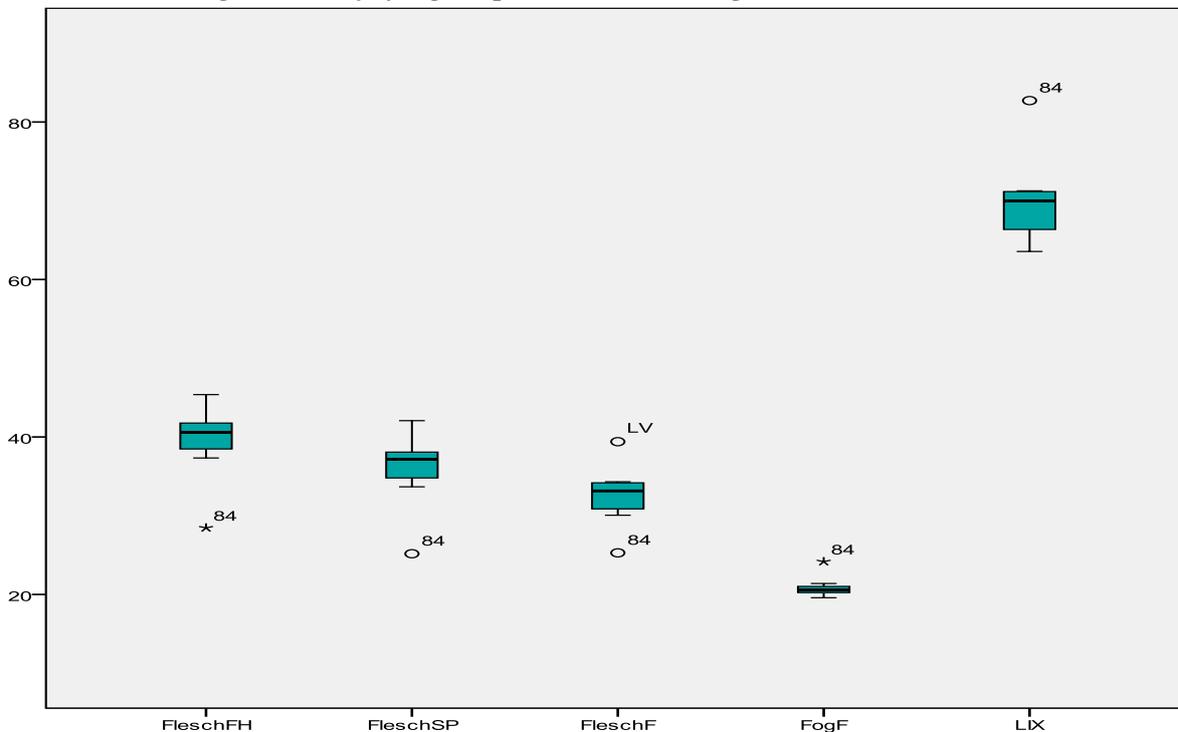
³⁶ Valor extremo: valor anómalo por encontrarse más allá de 3 veces la longitud de la caja

existan, se extenderán en ambos extremos de la caja, representando los valores anómalos de la variable que se encuentran más allá de 1,5 veces el rango intercuartil.

Como puede observarse en el gráfico 4.1, en relación a la simetría, todas las distribuciones son asimétricas negativa. Sin embargo, la mayor dispersión se localiza en la caja que representa el índice de Lix; el índice de Fog ajustado por Fialho es el que presenta menor dispersión; y los tres índices de Flesch ajustados tienen una dispersión similar.

Si nos centramos ahora en los bigotes de las cajas, podemos observar que los índices de Flesch adaptados por Fernández Huerta, Flesch adaptados por Szigriszt Pazos y el índice de Lix son los que presentan más valores anómalos en relación al resto de valores obtenidos con estos índices. En concreto en los índices de Flesch adaptado por Szigriszt Pazos, el ajustado por Fialho y el índice de Lix (cuyas medianas son respectivamente 35,73; 32,56; y 70,18) presenta un valor atípico ($1,5*RIC$) para la VIII Directiva de 1984 (cuyo valor es para cada índice 25,17; 25,27; y 82,72).

Gráfico 4.1 Diagrama de caja y bigotes para los índices de legibilidad en los textos comunitarios



En relación a los valores extremos ($3*RIC$) sólo se encuentran en el índice de Flesch adaptado por Fernández Huerta y el índice de Fog adaptado por Fialho (cuyas medias son

39,27 y 20,97 respectivamente). Este valor extremo corresponde a la VIII Directiva de 1984 (cuyo valor es 28,46 y 24,33 respectivamente en cada índice).

Tan sólo encontramos representación de un valor atípico que corresponde al Libro verde en el índice de Flesch adaptado por Fernández Huerta.

3.5 Evolución de la legibilidad de los textos comunitarios

3.5.1 El nivel de legibilidad de los textos comentarios y los distintos índices

El primer objetivo del estudio a realizar sobre los textos comunitarios era cuantificar la evolución de la legibilidad de los textos. Sobre este objetivo planteamos dos hipótesis de estudio, la primera hacía referencia a la homogeneidad de los resultados obtenidos, con las distintas fórmulas de legibilidad en el estudio de los textos comunitarios H1: Los valores de los índices de facilidad de lectura no varían significativamente con independencia del índice utilizado.

Como consecuencia de los resultados obtenidos con los índices de Fog adaptados al castellano por Fialho *et al.* y Lix, que se encuentran fuera de la escala de interpretación originarias propuesta por los autores de sendos índices, consideramos oportuno desestimar estos índices para el análisis de nuestro estudio.

Así pues, para contrastar la primera hipótesis utilizaremos las tres adaptaciones del índice de Flesch al castellano. La existencia de similitudes en la escala de interpretación de los resultados obtenidos con los tres índices adaptados podría permitirnos afirmar o rechazar la primera hipótesis.

Todos los textos son difíciles de leer a excepción de la VIII Directiva de 1984 que es muy difícil de leer (véase tabla 4.7), si bien hemos de destacar los diferentes valores del nivel de legibilidad para un mismo texto, en función del índice adaptado que haya sido utilizado. Por ejemplo, Refuerzo de Auditoría presenta un valor del índice de Flesch adaptado por Fernández Huerta de 42,38, cuatro puntos superior al obtenido por Flesch adaptado por Szigritzs Pazos (38,68) y éste es cuatro puntos superior al adaptado por Fialho *et al.* (34,04); mientras que El Libro Verde presenta una diferencia entre los dos

primeros de dos puntos y entre los otros dos de tres puntos. A esta falta de homogeneidad en las diferencias de los valores de los índices, hay que añadir la falta de tendencia entre índices. La VIII Directiva de 1984 presenta el máximo valor para el índice de Flesch adaptado por Fernández Huerta y el mínimo para Flesch adaptado por Szigriszt Pazos. Sin embargo, la VIII Directiva de 2006 presenta su valor máximo en el índice adaptado por Fernández Huerta, pero su mínimo lo encontramos en la adaptación de Fialho et al (véase tabla 4.7). Resulta pues necesario contrastar la hipótesis estadísticamente.

Tabla 4.7 Interpretación de los resultados de la fórmula Flesch adaptadas en los textos comunitarios

Texto comunitarios	Flesch adapta por Fernández Huerta		Flesch adaptada por Szigriszt Pazos		Flesch adaptada por Fialho <i>et al.</i>	
	Índice	Nivel de dificultad	Índice	Nivel de dificultad	Índice	Nivel de dificultad
VIII Directiva de 1984	28,46	Muy difícil	25,17	Muy difícil	25,28	Muy difícil
Libro Verde	45,38	Difícil	42,07	Difícil	39,40	Difícil
El camino a seguir	39,62	Difícil	35,92	Difícil	31,68	Difícil
Control de Calidad	41,15	Difícil	37,47	Difícil	33,16	Difícil
Independencia de los auditores	40,59	Difícil	37,14	Difícil	34,31	Difícil
Refuerzo de la auditoría	42,38	Difícil	38,68	Difícil	34,04	Difícil
VIII Directiva de 2006	37,33	Difícil	33,67	Difícil	30,06	Difícil

Para contrastar estadísticamente la homogeneidad de los resultados obtenidos con los índices de Flesch adaptados aplicaremos la prueba de rangos con signos de Wilcoxon (Murgui y Escuder, 2011). Esta prueba no paramétrica contrasta la homogeneidad de los resultados obtenidos con dos variables diferentes para muestras relacionadas o dependientes. Como señalan Flory *et al.* (1992,153) las fórmulas de legibilidad al estar basadas en la longitud media de las palabras y de las frases, los resultados obtenidos con dichas fórmulas son rankings ordinales y por ello, no se pueden aplicar pruebas paramétricas, ya que éstas precisan de variables continuas.

La prueba de Wilcoxon al ser aplicable a muestras relacionadas o dependientes, es decir, a las formadas por los mismos casos con la única diferencia de que en cada muestra la variable a analizar se ha medido de distinta manera, compara los resultados de dos variables aplicadas a una misma muestra. Por ello, aplicaremos dicha prueba a todas las posibles combinaciones del los índices de Flesch adaptados al castellano. Es decir,

realizaremos tres contrastes sobre los textos legales según la metodología descrita previamente: Flesch adaptados por Fernández Huerta - Flesch adaptado por Szigriszt Pazos, Flesch adaptado por Fernández Huerta-Flesch adaptado por Fialho *et al.* y Flesch adaptado por Szigriszt Pazos - Flesch adaptado por Fialho *et al.*

La tabla 4.8 muestra los resultados del test de Wilcoxon realizados para contrastar la homogeneidad de los índices de la tabla 4.5. El test de Wilcoxon indica que los tres índices, aun siendo adaptaciones del mismo índice, el de Flesch, no son homogéneos entre sí. Para obtener el nivel de legibilidad de un texto comunitario no resulta indiferente el índice adaptado que se aplique.

Tabla 4.8 Homogeneidad de los índices de Flesch adaptados al castellano para el análisis de la legibilidad en los textos comunitarios

RANGOS				
		N	Rango promedio	Suma de rangos
Índice de Flesch adaptado por Szigriszt Pazos - Índice de Flesch adaptado por Fernández Huerta	Rango negativo	7 ^a	4,00	28,00
	Rango positivo	0 ^b	,00	,00
	Empates	0 ^c		
	Total	7		
Índice de Flesch adaptado por Fialho <i>et al.</i> - Índice de Flesch adaptado por Szigriszt Pazos	Rango negativo	6 ^d	4,50	27,00
	Rango positivo	1 ^e	1,00	1,00
	Empates	0 ^f		
	Total	7		
Índice de Flesch adaptado por Fernández Huerta - Índice de Flesch adaptado por Fialho <i>et al.</i>	Rango negativo	0 ^g	,00	,00
	Rango positivo	7 ^h	4,00	28,00
	Empates	0 ⁱ		
	Total	7		
a. Índice de Flesch adaptado por Szigriszt Pazos < Índice de Flesch adaptado por Fernández Huerta b. Índice de Flesch adaptado por Szigriszt Pazos > Índice de Flesch adaptado por Fernández Huerta c. Índice de Flesch adaptado por Szigriszt Pazos = Índice de Flesch adaptado por Fernández Huerta d. Índice de Flesch adaptado por Fialho <i>et al.</i> < Índice de Flesch adaptado por Szigriszt Pazos e. Índice de Flesch adaptado por Fialho <i>et al.</i> > Índice de Flesch adaptado por Szigriszt Pazos f. Índice de Flesch adaptado por Fialho <i>et al.</i> = Índice de Flesch adaptado por Szigriszt Pazos g. Índice de Flesch adaptado por Fernández Huerta < Índice de Flesch adaptado por Fialho <i>et al.</i> h. Índice de Flesch adaptado por Fernández Huerta > Índice de Flesch adaptado por Fialho <i>et al.</i> i. Índice de Flesch adaptado por Fernández Huerta = Índice de Flesch adaptado por Fialho <i>et al.</i>				
Estadísticos de contraste ^c				
		Z	Sig. asintót. (bilateral)	
Índice de Flesch adaptado por Szigriszt Pazos - Índice de Flesch adaptado por Fernández Huerta		-2,371 ^a	,018	
Índice de Flesch adaptado por Fialho <i>et al.</i> - Índice de Flesch adaptado por Szigriszt Pazos		-2,197 ^a	,028	
Índice de Flesch adaptado por Fernández Huerta - Índice de Flesch adaptado por Fialho <i>et al.</i>		-2,368 ^b	,018	
a. Basado en los rangos positivos. b. Basado en los rangos negativos. c. Prueba de los rangos con signo de Wilcoxon				

Esta falta de homogeneidad entre los índices adaptados se debe a las diferencias existentes entre los coeficientes que acompañan a las variables. Flesch considera que la longitud de las frases tiene mayor peso específico que la longitud de las palabras. Estas adaptaciones mantienen esta consideración, pero varían el peso específico de cada variable. Para Fernández Huerta la relación entre los coeficientes de las variables es 0,6 y 1,02; para Szigriszt Pazos es de 0,6235 y 1; y para Fialho et al los coeficientes son 0,676 y 0,715.

Así pues, según el test de Wilcoxon rechazamos la hipótesis nula H1: Los valores de los índices de facilidad de lectura no varían significativamente con independencia del índice utilizado, pues sí existen diferencias entre los valores de los índices de facilidad de lectura. Sin embargo, nótese que en cualquier caso, las conclusiones sobre el nivel de legibilidad son siempre las mismas. Esto es, que los textos con independencia del índice de legibilidad utilizado son muy difíciles de leer. Ello nos llevará a no descartar ninguno de los índices para los análisis siguientes debido a su falta de homogeneidad.

3.5.2 Evolución del nivel de legibilidad de los textos comunitarios en el periodo de análisis

El primer objetivo del estudio era analizar la evolución de la legibilidad de los textos comunitarios. Pero previamente debíamos realizar un análisis de la homogeneidad de los índices utilizados (epígrafe anterior). Tras descartar la existencia de homogeneidad entre los índices aplicados, en este epígrafe analizaremos la evolución del nivel de legibilidad de los textos comunitarios en el periodo de análisis. Para ello, planteamos la segunda hipótesis nula del modo siguiente:

H2: No existen diferencias significativas en los valores de los índices de legibilidad de los textos comunitarios en el periodo 1984 a 2006.

Para contrastar la segunda hipótesis nula realizaremos el análisis de pruebas no paramétricas para una muestra de Kolmogorov-Smirnov a los índices de Flesch adaptados al castellano (tabla 4.3). Este estadístico se construye a partir de las máximas diferencia, en valor absoluto, entre los valores de las variables. Los resultados obtenidos se presentan en la tabla 4.9. Como puede comprobarse para un nivel de significatividad del 5% los resultados ponen de manifiesto la ausencia de cambios significativos entre los valores de

legibilidad obtenidos para cada uno de los textos comunitarios. Así pues, no podemos rechazar la hipótesis nula H2.

En cualquier caso, hemos de subrayar que los resultados ofrecen un nivel de legibilidad, para todos los textos, de tipo muy difícil o difícil. Sin embargo, la tendencia de la legibilidad, a lo largo del periodo, sufre fluctuaciones. Para las tres adaptaciones de Flesch se puede apreciar una mejora de la legibilidad entre la Directiva de 1984 y la de 2006. La menos significativa en valor absoluto es la que presenta la adaptación de Fialho *et al.* (4,78), frente a las diferencias de las otras dos adaptaciones que aproximadamente duplican a ésta (Fernández Huerta (8,87) y Szigriszt Pazos (8,5)).

Debido a la ausencia de trabajos empíricos sobre el análisis de la evolución de la legibilidad, y ante la necesidad de comparar los resultados de nuestro estudio, tomaremos como referencia estudios empíricos sobre documentos relacionados con la disciplina contable (carta del presidente y normas de valoración). Estos estudios han sido realizados, tanto para textos en lengua castellana (Fialho *et al.*, 2002; Casasola, 2007), como en lengua inglesa (Koper y Dolphin, 1964; Jones, 1988; entre otros). En estos trabajos, la legibilidad de los documentos contables, presentaban un nivel de legibilidad difícil de leer. Los factores determinantes de este nivel de legibilidad fueron atribuidos al uso de tecnicismos propios de los sectores a los que pertenecían las muestras (Casasola, 2007). En nuestro caso, podemos atribuir el nivel de legibilidad, difícil o muy difícil, a los tecnicismos propios del lenguaje contable.

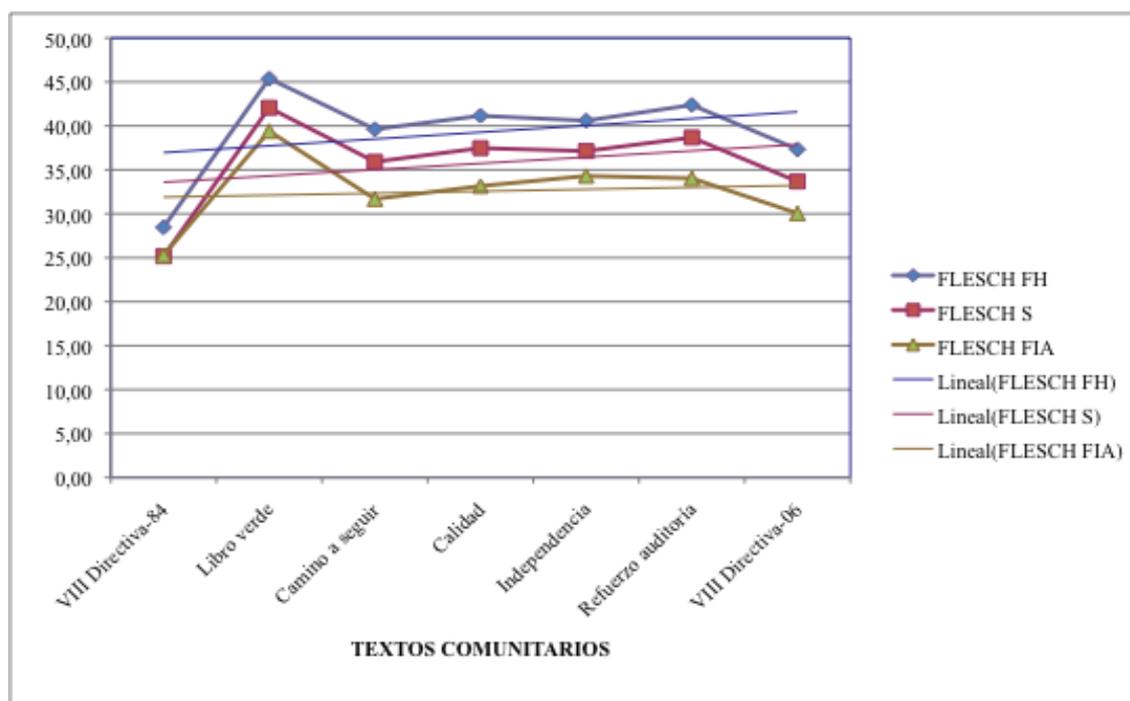
Tabla 4.9 Prueba Kolmogorov-Smirnov para los textos comunitarios

Texto comunitario	N	Diferencias más extremas			Z de Kolmogorov-Smirnov	Sig. asintót. (bilateral)
		Abso-luta	Posi-tiva	Nega-tiva		
VIII Directiva de 1984	3	,375	,375	-,272	,649	,794
Libro Verde	3	,195	,195	-,183	,338	1,000
Camino a seguir	3	,185	,180	-,185	,320	1,000
Calidad	3	,188	,181	-,188	,325	1,000
Independencia	3	,193	,193	-,182	,334	1,000
Refuerzo auditoría	3	,197	,183	-,197	,340	1,000
VIII Directiva de 2006	3	,175	,174	-,175	,304	1,000

Si representamos gráficamente los resultados de nuestro estudio (véase gráfico 4.2) podemos apreciar todos los textos no reguladores, comunicaciones y recomendaciones, presentan un nivel de legibilidad que se sitúa por encima de la línea de tendencia en los índices de Fernández Huerta y Szigiszt Pazos. El índice de Fialho *et al.* presenta un texto no regulador, el Camino a Seguir, que se sitúa por debajo de la línea de tendencia.

Los textos reguladores, VIII Directiva de 1984 y 2006, en los tres índices se sitúan por debajo de la línea de tendencia. Por el contrario, el Libro Verde queda siempre muy por encima de la tendencia en los tres índices. En general, se aprecia para los tres índices una mejora de la legibilidad a lo largo del periodo analizado, 1984 a 2006. En un principio las líneas de tendencia muestran una ligera mejora, pero ésta finaliza con un empeoramiento de la tendencia, aunque respecto a la tendencia general se aprecia una mejora.

Gráfico 4.2 Tendencia de la legibilidad en los textos comunitarios (1984-2006)



4 LEGIBILIDAD DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

4.1 Metodología para la obtención de datos

La muestra seleccionada, a partir de la cual obtendremos los datos para el estudio de la legibilidad de las normas internacionales de auditoría, fue expuesta y detallada en el epígrafe 2.2. Pero al igual que hicimos con los textos comunitarios, previamente a la obtención de los datos, estimamos oportuno exponer una serie de hipótesis básicas y *ad hoc* con el fin de completar las recomendaciones hechas por Flesch para la obtención de datos a sustituir en la fórmula RE y garantizar que van a ser utilizados los mismos criterios en todos los documentos analizados.

Los documentos que conforman este estudio presentan unas características que hacen necesario el planteamiento de citadas hipótesis básicas y *ad hoc*. La primera característica está relacionada con la estructura de las normas. Las NIA antes del *Clarity Project* carecen de una estructura estándar. Las partes en las que hemos segmentado estas normas están en función de las partes que aparecen en cada contenido de la NIA; por ejemplo la NIA 402 contiene 3 partes (véase tabla 4.11) y la NIA 505 está compuesta por 10 partes (véase tabla 4.12). Por el contrario, las NIA clarificadas presentan un formato idéntico, éste aparece en el contenido y está compuesto por 5 partes. Pero debido a que dos de estas secciones, objetivo y definiciones, contienen menos de cien palabras cada una de ellas necesarias para la muestra del índice de Flesch, se ha decidido unir ambas partes en una misma sección (véase tabla 4.16).

Otra de las características a destacar de las NIA es la forma en la que está dividido el índice de contenidos. Éste se divide en párrafos en lugar de páginas, a diferencia de cómo sucede normalmente con los índices de contenidos. Por lo tanto, respetaremos todas las prenumeraciones establecidas en las NIA y tomaremos como muestra los párrafos impares para el recuento de palabras. Sin embargo, en aquellos párrafos que contengan menos de cien palabras, seguiremos el recuento hasta completar el total de cien palabras el párrafo siguiente, siempre que sea posible y dentro de la misma sección.

Otro criterio seguido con los párrafos muy extensos y que a su vez se subdividen en apartados, es aumentar el número de muestras. Así podemos encontrar que dentro de un

mismo párrafo hay más de una muestra, pero siempre respetando la numeración pre-establecida de impar.

El recuento de palabras no incluye ni los números ni las abreviaturas. En un estudio inicial se incluyeron para el recuento de palabras los números y las abreviaturas. Los resultados obtenidos del índice de Flesch dieron niveles de legibilidad que se situaban fuera de la escala de interpretación propuesta por el autor. Debido a ello y dado el carácter normativo de los documentos que componen la muestra estudiada, el incluir los números y abreviaturas podría distorsionar los resultados y hemos decidido, pues, obviarlos en el recuento de palabras.

Las notas a pie de página tampoco han sido incluidas en el recuento de palabras, pues éstas normalmente hacen referencia a párrafos de esa NIA o a números y títulos de otras NIA.

El resumen de las hipótesis básicas y *ad hoc* son las que figuran en el cuadro 4.11 y hacen referencia a la muestra, frase, palabras números y siglas y notas a pie de página.

Teniendo en cuenta estas estimaciones y los pasos propuestos por Flesch los valores obtenidos, y que han sido sustituidos en la expresión de la fórmula RE (Flesch 1948), se presentan en el epígrafe siguiente. Dichos valores no precisan de tratamientos posteriores pues el índice utilizado fue creado originariamente para documentos escritos en inglés.

Cuadro 4.11 Hipótesis básicas y *ad hoc* a considerar en las NIA

Hipótesis básicas	Hipótesis <i>ad hoc</i>
Muestras	<ul style="list-style-type: none"> • El número de muestras recogidas en cada NIA variará en función de la extensión de la misma. • Un párrafo puede contener más de una muestra. • Una muestra puede contener más de un párrafo. • El esquema numérico seguido es tomar los párrafos impares con independencia del párrafo al que pertenezcan. • Si con el párrafo impar y siguiente no llegamos al recuento de 100 palabras, seguiremos con el recuento en el párrafo siguiente, que será impar. En estos casos, la muestra siguiente será tomada en el párrafo impar posterior al que hayamos finalizado el recuento. • Normalizamos solamente cuando sea necesario
Párrafo	<ul style="list-style-type: none"> • Los párrafos están numerados pero son continuistas salvo si cambian de sección. Así pues, consideraremos que los párrafos están separados por: punto y aparte, dos puntos y punto y coma.
Frase	<ul style="list-style-type: none"> - Consideraremos una frase después de punto y seguido, punto y aparte, dos puntos y punto y coma. • Se considerará una frase determinada por dos puntos o punto y coma si la siguiente palabra comienza por mayúscula o se encuentra al menos un verbo.
Palabras	<ul style="list-style-type: none"> • Los títulos de cada epígrafe no se incluirán como palabras en el recuento porque nos refuerzan el contenido.
Números y siglas	<ul style="list-style-type: none"> • Los números que aparecen en la muestra no se incluyen en el recuento. • Las siglas no serán consideradas como una palabra.
Notas a pie de página	<ul style="list-style-type: none"> • No son consideradas como parte de la muestra.

4.2 Análisis e interpretación de los resultados

El índice de Flesch (1948) fue originariamente creado para medir la legibilidad en documentos escritos en lengua anglosajona. El inglés es el idioma oficial de trabajo de la IFAC y de sus consejos emisores de normas. Las Normas de la IFAC se redactan en inglés, con puntuación, estilo y gramática de los Estados Unidos (Política de traducción y reproducción de normas publicadas por la IFAC, diciembre de 2008). Por ello, los valores obtenidos en este estudio no precisan de adaptaciones para poder analizar e interpretar los resultados obtenidos. Así pues, los valores globales de los niveles de legibilidad obtenidos para la muestra seleccionada de las NIA antes y después del *Clarity Project* se presentan en la tabla 4.10.

Tabla 4.10 Resultados globales de las NIA antes y después del *Clarity Project*

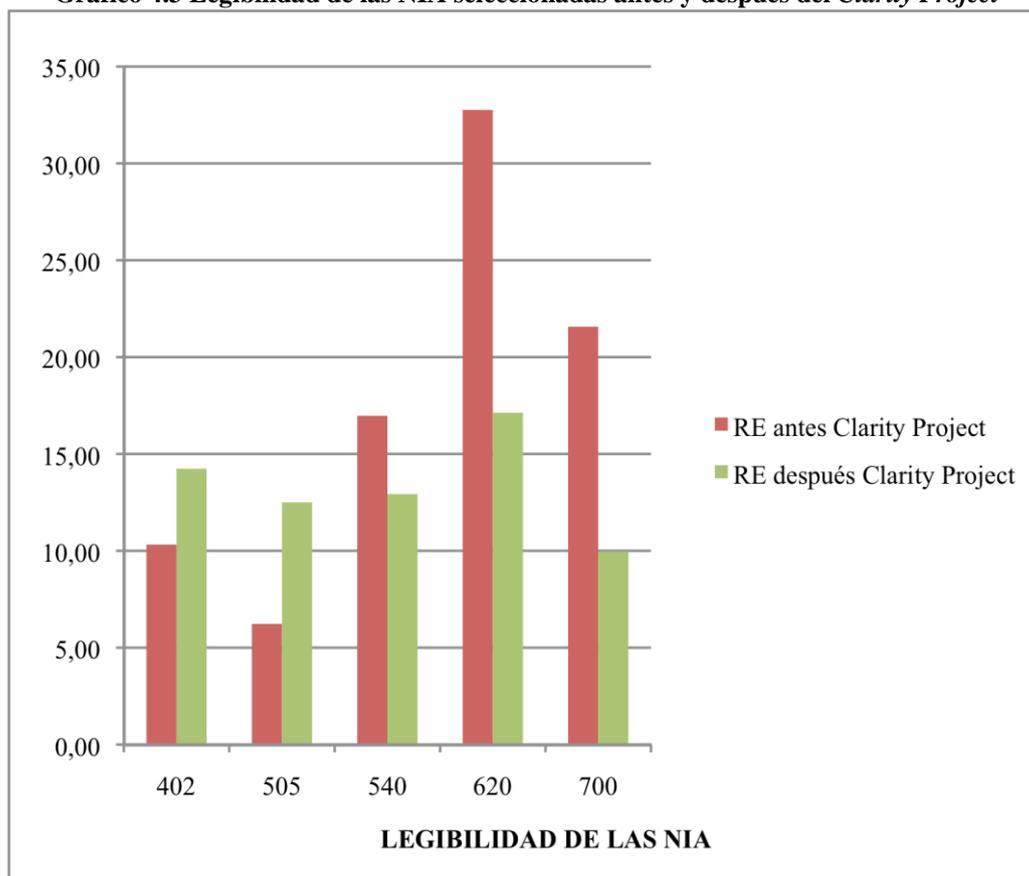
NIA	RE antes del <i>Clarity Project</i> (1)	RE después del <i>Clarity Project</i> (2)	Evolución del RE (3)	% evolución del RE (3) / (1)
402	10,32	14,24	3,92	37,95%
505	6,23	12,50	6,27	100,62%
540	16,97	12,93	-4,04	-23,82%
620	32,76	17,13	-15,63	-47,71%
700	21,57	9,96	-11,61	-53,82%

La tabla 4.10 muestra que la legibilidad de todas las NIA es muy baja. Las NIA antiguas son muy difíciles de leer (documentos científicos), excepto la NIA antigua 620 "*Utilización del trabajo de un experto del auditor*", cuyas dificultades son comparables a las publicaciones de tipo académico. Pero existen dos normas que han mejorado su legibilidad con el *Clarity Project*, se trata de la NIA 505 "*Confirmaciones externas*" y la NIA 402 "*Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*". Así pues, para estas dos normas la revisión del *Clarity Project* muestra una evolución positiva en cuanto a la legibilidad. Para el resto de normas analizadas la evolución del nivel de legibilidad es negativa, pues su legibilidad empeora con el *Clarity Project* (véase gráfico 4.3).

La NIA 505 es la más difícil de leer (6,23) y mejora su legibilidad con el *Clarity Project*, pues duplica el valor del índice que se establece en 12,50, lo que representa una mejora del 100,62%. La NIA 402 presenta un nivel de legibilidad de 10,32, siendo la segunda norma más difícil de leer, y pasa a un nivel de 14,24, por lo que representa una evolución en su nivel de legibilidad del 37,95%.

Sin embargo, es interesante destacar que tras el *Clarity Project*, la legibilidad de las NIA presenta valores que muestran lo difícil que resultan de leer todas ellas, como publicaciones de tipo científico. En general, el empeoramiento del índice de RE en las NIA varía entre el 23,82% en NIA 540 "*Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar*" y 53,82% para NIA 700 "*Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*".

Gráfico 4.3 Legibilidad de las NIA seleccionadas antes y después del *Clarity Project*



En vista de los resultados obtenidos respecto a las cinco NIA analizadas, podemos decir que el *Clarity Project*, no ha logrado una mejora de la legibilidad de las NIA, a pesar de ser éste un objetivo expreso del proyecto. Por ello, rechazamos la hipótesis nula H3: Las normas antes del Proyecto Clarificador son menos legibles que las normas clarificadas.

4.3 Análisis e interpretación de los resultados segmentados

El epígrafe anterior muestra los resultados globales del índice de legibilidad de las NIA antes y después del *Clarity Project*. En este epígrafe analizaremos los resultados segmentados de las normas, pero los presentaremos en dos bloques y en subepígrafes separados. Por una parte, el subepígrafe 4.3.1 contendrá la segmentación de las NIA antes del proyecto clarificador. El subepígrafe siguiente (4.3.2) se destinara a las NIA clarificadas. Los motivos que nos han llevado a dividir las normas en dos grupos es la falta de homogeneidad en sus índices de contenido. Las NIA clarificadas presentan todas ellas

un contenido idéntico y las normas antes del proyecto clarificador presentan un índice de contenidos diferente para cada NIA.

La no existencia de una estructura estándar en las normas antes y después de *Clarity Project* no permite poder estudiar las tendencias de los niveles de legibilidad de las NIA individualmente y compararlos. Así pues, estudiaremos la tendencia de la legibilidad, dentro de los que nos sea posible, en las normas antiguas y en las normas clarificadas.

4.3.1 Tendencias del nivel de legibilidad de las NIA antes del *Clarity Project*

Los resultados obtenidos del cálculo segmentado del nivel de legibilidad de las NIA antes del *Clarity Project* no pueden presentarse en conjunto para todas las normas, pues cada una de ellas presenta un índice de contenidos diferente. Por ello, los resultados se presentarán y serán analizados e interpretados individualmente para cada norma.

La ISA 402 “Audit considerations relating to entities using service organisations” presenta tres secciones, según su índice de contenidos. Los resultados del nivel de legibilidad para estas secciones se presentan en la tabla 4.11.

Tabla 4.11 NIA 402 antes del *Clarity Project*

<i>ISA 402 Audit considerations relating to entities using service organizations</i>	RE
<i>Introduction</i>	7.69
<i>Consideration of the Auditor</i>	-3.18
<i>Service Organization Auditor’s Report</i>	25.90

Como puede observarse la sección “*Consideration of the Auditors*” presenta un valor negativo y no puede interpretarse por estar fuera de la escala de interpretación propuesta por Flesch. Las otras dos secciones presentan un nivel de dificultad muy difícil y que corresponde a libros técnicos. La sección “*Introduction*” con un valor de 7,69 es la menos legible de las dos, es decir es más difícil de leer que la sección “*Service Organization Auditor’s Report*”. En un principio era de esperar que la parte más fácil de leer fuera la primera por ser la de presentación de la norma. Pero a la vista de los resultados

no podemos decir que existe una tendencia de aumento en los niveles de legibilidad en aquellas secciones que trate temas más concretos.

La tabla 4.12 muestra los resultados obtenidos para la ISA 505 “*External confirmations*”. Esta norma se ha segmentado en diez partes, siguiendo la estructura establecida en el índice de contenidos de la norma. De todas las partes, dos de ellas “*Introduction*” y “*Evaluating the Results of the Confirmation Process*” presentan un nivel de legibilidad negativo y por tanto fuera de la escala de interpretación de resultados. El resto de secciones muestra un nivel de legibilidad que se encuentra en el rango de 0 a 30 y que corresponde un nivel de dificultad de lectura considerado como muy difícil. El valor menor corresponde al apartado de “*Misstatement Assertions Addressed by External Confirmations*” y el valor máximo a “*The External Confirmation Process*”.

Tabla 4.12 NIA 505 antes del Clarity Project

ISA 505 External confirmations	RE
<i>Introduction.</i>	-8.15
<i>Relationship of External Confirmation Procedures to the Auditor’s Assessments of the Risk of</i>	6.45
<i>Material Misstatement Assertions Addressed by External Confirmations</i>	1.30
<i>Design of the External Confirmation Request</i>	11.42
<i>Use of Positive and Negative Confirmations</i>	8.03
<i>Management Requests</i>	5.18
<i>Characteristics of Respondents</i>	8.71
<i>The External Confirmation Process</i>	11.83
<i>Evaluating the Results of the Confirmation Process</i>	-1.28
<i>External Confirmations Prior to the Year-end. Effective Date</i>	15.98

A la vista de estos resultados, no podemos apreciar una tendencia en los niveles de legibilidad de esta norma a medida que las secciones analizadas tratan temas más concretos o complejos, como era de esperar.

Los resultados obtenidos para la ISA 540 “*Audit of accounting estimates*” son los que se presentan en la tabla 4.13. Siguiendo la estructura establecida en el índice de contenidos de la norma, hemos segmentado esta norma en 7 partes. Todos los resultados obtenidos son menores de 30, luego podemos clasificar todas las secciones como muy difíciles de leer y que corresponden con textos de tipo científico. La sección que presenta un menos valor es “*The Nature of Accounting Estimates*” (7,95) y la de mayor nivel de legibilidad luego más legible que el resto, con un valor de 20,64, es “*Reviewing and Testing the Process used by Management*”.

Al igual que en las anteriores NIA, no parece que presente una tendencia en los niveles de legibilidad a medida que las secciones se concretan en temas más complejos.

Tabla 4.13 NIA 540 antes del Clarity Project

ISA 540 Audit of accounting estimates	RE
<i>Introduction.</i>	16.26
<i>The Nature of Accounting Estimates</i>	7.95
<i>Audit Procedures Responsive to the Risk of Material Misstatement of the Entity's Accounting Estimates</i>	10.36
<i>Reviewing and Testing the Process Used by Management</i>	20.64
<i>Use of an Independent Estimate</i>	15.64
<i>Review of Subsequent Events</i>	13.11
<i>Evaluation of Results of Audit Procedures .</i>	10.74

La tabla 4.14 muestra los resultados obtenidos para la ISA 620 “*Using the work of an Expert*”. Las secciones en las que hemos dividido esta norma son 6. Los resultados de las secciones en esta norma se diferencian del las ya analizadas porque por primera vez encontramos niveles de legibilidad superiores a 30, que corresponde con un nivel de lectura difícil y que corresponde a libros científicos. Las secciones que presentan un nivel mayor de legibilidad, luego menos dificultad de lectura son “*Evaluating the work of the expert*” (44,24) y el de menor nivel de legibilidad “*Reference to an Expert in the Auditor’s Report*” (18,35).

Tabla 4.14 NIA 620 antes del Clarity Project

ISA 620 Using the work o fan Expert	RE
<i>Introduction</i>	33.00
<i>Determining the Need to Use the Work of an Expert</i>	28.77
<i>Competence and Objectivity of the Expert</i>	33.00
<i>Scope of the Expert’s Work.</i>	44.24
<i>Evaluating the Work of the Expert</i>	34.27
<i>Reference to an Expert in the Auditor’s Report</i>	18.35

En esta norma, NIA 620 antes del *Clarity Poryect*, tampoco se aprecian tendencias para los niveles de legibilidad.

Los resultados segmentados para la ISA 700 “*The auditor’s report on financial statements*” son los que se muestran en la tabla 4.15. En este caso al igual que con los resultados segmentados de las tres primeras normas, ninguna de las seis secciones en la que hemos dividido la norma, presenta un nivel de legibilidad superior a 30. Esto indica que todas las secciones son difíciles de leer. A diferencia del resto de normas la sección con un índice de legibilidad superior es “*Introduction*” (25,63). Parece que en esta norma se

presenta un tendencia decreciente en los niveles de legibilidad, pues el resto de secciones presentan unos valores inferiores, es decir son más difíciles de leer. No obstante, la falta de una clara tendencia en los índices de legibilidad de las otras NIA estudiadas no permite afirmar la existencia de una posible tendencia en las secciones.

Tabla 4.15 NIA 700 antes del *Clarity Project*

ISA 700 The auditor's report on financial statement	RE
<i>Introduction</i>	25.63
<i>Basic Elements of the Auditor's Report</i>	24.95
<i>The Auditor's Report</i>	14.49
<i>Modified Reports</i>	14.87
<i>Circumstances that may Result in Other than an Unqualified</i>	24.17
<i>Opinion</i>	18.68
<i>Effective Date</i>	

Ante la falta de tendencias en las secciones de las NIA antes del *Clarity Project* debemos aceptar la hipótesis nula H4: No existen tendencias entre las distintas partes en las que se dividen las NIA antes del *Clarity Project*.

4.3.2 Tendencias del nivel de legibilidad de las NIA clarificadas

A continuación vamos a estudiar la legibilidad de las NIA, únicamente, tras el “*Clarity Project*”. Como ya hemos comentado, una de las cuestiones de las que se preocupa este proyecto es de homogeneizar los aspectos formales. Así pues, todas las NIA nuevas presentan una misma estructura por lo que puede resultar de ayuda conocer qué partes son las que ofrecen más problemas de legibilidad y cuáles no. Sirva la tabla 4.16 para mostrar los resultados obtenidos.

Tabla 4.16 Nivel de legibilidad segmentado por partes en las NIA clarificadas

NIA clarificadas	ISA 402	ISA 505	ISA 540	ISA 620	ISA 700
Introducción	11,55	12,10	9,73	4,10	25,45
Objetivo+ Definiciones	24,37	8,75	17,10	34,10	12,5
Requerimientos	9,64	7,35	6,00	7,73	13,64
Material de aplicación y otro material explicativo	14,60	15,47	13,71	17,85	7,34
RE GLOBAL	14,24	12,50	12,93	17,13	9,96

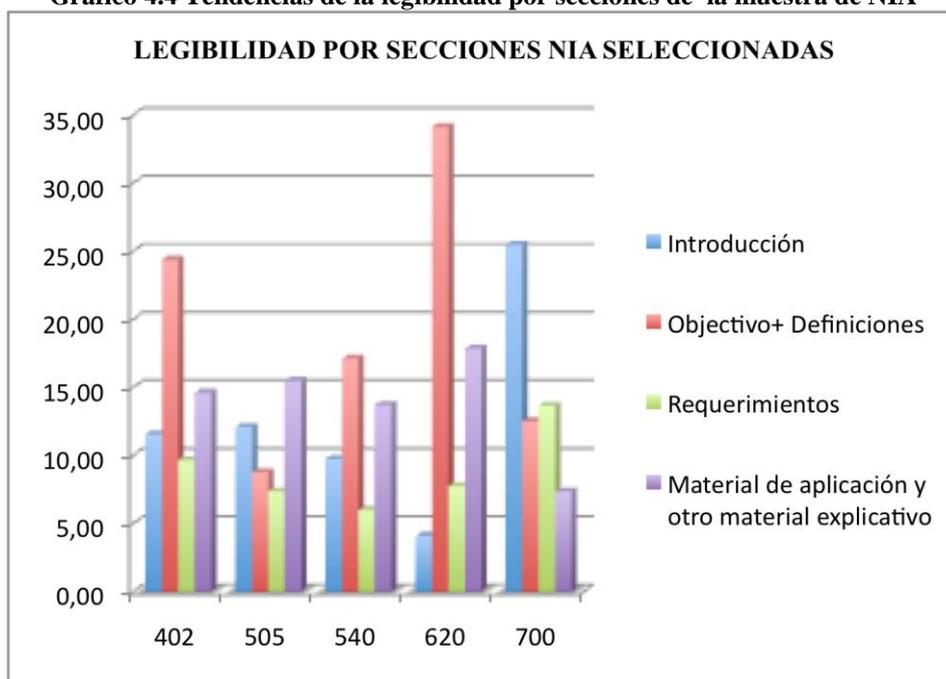
Todas la NIA nuevas tienen el mismo formato. Se encuentran divididas en cuatro partes idénticas: “*Introducción, Objetivo, Definiciones, Requerimientos y Material de*

aplicación y otro material explicativo”. La nueva estructura homogénea que presentan las normas nos permitirá calcular el índice de legibilidad de cada parte y comparar la legibilidad por partes. De esta manera podremos observar la posible tendencia, si existe, en cada parte o fragmento en la que se subdividen las normas.

Como puede observarse en el cuadro anterior, los resultados globales obtenidos se encuentran en un rango de 0 a 30, que representa un estilo muy difícil y un tipo de publicación científica. Pero si observamos individualmente cada una de las partes, nos encontramos con resultados diferentes al índice global, con apartados que presentan una legibilidad superior o inferior a la global, sin marcar tendencias claras entre ellas.

Resulta interesante destacar que no existe homogeneidad en las NIA dentro de los apartados (véase gráfico 4.4). Podríamos esperar a priori que las nuevas NIA hubieran insistido en la búsqueda de la claridad especialmente en los apartados de los objetivos y definiciones, por lo que hipotéticamente esperaríamos encontrar índices de legibilidad similares en estos apartados. Sin embargo, no es así. Los valores de RE resultantes en los distintos apartados de cada NIA no guardan aparentemente ninguna similitud. Por ejemplo, en la parte de objetivos y definición se observan valores que van desde 8,75 a 34,10, siendo la norma 620 “*Utilización del trabajo de un experto del auditor*” la que presenta mejores valores de legibilidad. Aspectos similares muestran el resto de partes de las NIA. Si tomamos como ejemplo la NIA 700, ésta presenta para “*Material de aplicación y otro material explicativo*” un índice de legibilidad inferior al global; mientras que las otras tres partes de la norma, el índice RE es superior al global. Con la NIA 505 ocurre algo similar, pero al revés, las tres primeras partes presentan una legibilidad inferior a la global y la última parte presenta una legibilidad superior a la global.

Gráfico 4.4 Tendencias de la legibilidad por secciones de la muestra de NIA



Si comparamos la legibilidad por segmentos nos encontramos con una pequeña curiosidad. El índice obtenido no sigue una tendencia clara en ninguna de las partes. Así pues, podemos encontrar un índice de legibilidad para la primera parte, “Introducción”, que varía de 4,10 a 25,45. Lo mismo ocurre para el resto de los fragmentos, “Objetivo y Definiciones” varía entre 8,75 y 34,10. Respecto a “Requerimientos” toma valores entre 9,05 y 28,05. Finalmente, en “Material de aplicación y otro material explicativo” ofrece valores entre 6,00 y 13,64. Todos los valores de legibilidad se encuentran en el rango de 0 a 30 a excepción de la NIA 620, que tiene un valor de legibilidad en “Objetivo y Definiciones” de 34,10, valor comprendido en el rango de 30 a 50, estilo difícil y tipo de publicación académica. El resto de valores corresponden al rango entre 0 a 30.

La NIA que ofrece valores más bajos en su índice global es la NIA 700. La que mejores resultados ofrece tanto en su índice global es la 620. La NIA 505 y la 540 presentan una similitud en su índice global. La NIA 700 ofrece unos índices individuales superiores al global en todas sus partes a excepción de la última “Material de aplicación y otro material explicativo”, que es inferior al global, motivo por el cual el índice global se reduce, pues esta parte es la más extensa. Con la NIA 505, ocurre algo similar pero al contrario, la legibilidad de todos sus segmentos es inferior al valor global a excepción de

“Material de aplicación y otro material explicativo”, cuyo valor de legibilidad es superior al global, produciendo un aumento del índice global.

Así pues, podemos aceptar la hipótesis nula H5: No existen tendencias entre las distintas partes en las que se dividen las NIA después del *Clarity Project*.

**CAPÍTULO 5. ANÁLISIS EXPLORATORIO DE LOS FACTORES
EXPLICATIVOS DE LA LEGIBILIDAD**

1 PRESENTACIÓN DEL CAPÍTULO

En el capítulo 4 contrastamos empíricamente la evolución en los niveles de legibilidad de los textos legales europeos en materia de auditoría, así como si se había alcanzado el objetivo de mejora en la legibilidad definido por el propio IAASB en el contexto del *Clarity Project*. En ambos casos, y en la mayoría de muestras analizadas, concluimos que no era posible detectar diferencias significativas en la mejora de la legibilidad a lo largo del tiempo, ni para los textos comunitarios ni para las NIA.

En este capítulo, vamos a presentar un estudio exploratorio sobre si existen o no factores que podrían explicar el grado de legibilidad de los textos analizados. Si se lograra obtener evidencia a este respecto, las conclusiones de nuestro trabajo podrían resultar especialmente interesantes para el regulador, puesto que podrían ayudar a mejorar la legibilidad de los textos normativos. Todo ello, sin olvidarnos de las ventajas irrefutables que de ello se derivarían para los usuarios de las normas y los usuarios últimos de la información financiera.

Los textos que pretendemos someter a estudio pertenecen a dos marcos diferentes. Recordemos que por una parte están las NIA, pertenecen a un marco normativo internacional; y por otra parte, se encuentran los textos comunitarios, que pertenecen a un marco regulador europeo. Debido a ello, el estudio que pretendemos acometer se divide en dos partes, los documentos internacionales y los textos comunitarios.

En primer lugar vamos a retomar la legibilidad de las normas internacionales. Recordemos que en el capítulo 4 contrastamos empíricamente la evolución en los niveles de legibilidad de una muestra de cinco NIA antes y después del *Clarity Project*. Los resultados obtenidos mostraron una evolución positiva de dichos niveles en dos de las NIA analizadas. Además, los niveles de legibilidad de la muestra seleccionada correspondían a un estilo de lectura muy difícil de leer, equiparándose a un tipo de publicación científica.

Por otra parte, y como ya se comentó en el capítulo 2, las NIA tras haber sido revisadas dentro del *Clarity Project* de la IFAC, se encuentran inmersas en un proceso de traducción a varios idiomas. Este grupo de normas han de ser aplicadas en la UE, con lo

cual en breve dispondremos de dichas normas traducidas en todas las lenguas oficiales de los países miembros, no sólo en inglés, lengua oficial de la IFAC.

Ante los resultados obtenidos en nuestro anterior estudio y la inminente traducción de las NIA a numerosos idiomas, pensamos que sería oportuno e interesante analizar la legibilidad de todas las normas en su idioma oficial, con el objetivo de conocer el nivel de facilidad de lectura de los documentos sobre los que se está trabajando y que son la base sobre la que se fundamentan las futuras traducciones a distintas lenguas.

Así pues, la primera parte de este capítulo se destinará al estudio y análisis de la legibilidad de las NIA clarificadas. Para ello se utilizarán tres fórmulas de facilidad de lectura: Flesch, Fog y Smog³⁷. Estos índices están respaldados por numerosos estudios previos que demuestran su validez para analizar si la información contable ofrecida a los usuarios se presenta de una manera legible (véase Soper y Dolphin, 1964; Parker, 1982; Curtis, 1986, 1987, 1995; Linsley y Lawrence, 2007; Li, 2008; Biddle, 2009; Leavy, 2011; Lourghran y McDonald, 2011; entre otros).

La segunda parte del estudio que presentamos en este capítulo se centra en los textos comunitarios. En el capítulo 4 se estudió la evolución de la legibilidad en estos documentos y los resultados obtenidos demostraron que no existía una evolución en los niveles de legibilidad en el período analizado. Ahora pretendemos analizar la existencia de posibles factores explicativos en la legibilidad de los textos comunitarios.

Además se comprobó que los índices de Flesch adaptados al castellano eran los más adecuados para el estudio de textos en lengua castellana, por ofrecer valores de dificultad de lectura que se encontraban dentro de la escala de interpretación propuesta por el autor. Por ello, utilizaremos dichas adaptaciones en este capítulo.

La estructura que presenta este capítulo es la siguiente, tras esta breve presentación, destinaremos el segundo epígrafe a diseñar la investigación que pretendemos acometer.

³⁷ Estos índices fueron explicados brevemente en el capítulo 3, y con mayor detalle en el capítulo 4 los índices de Flesch y Fog.

Presentaremos los objetivos perseguidos con el estudio y las hipótesis subyacentes que contrastaremos empíricamente en los sucesivos epígrafes.

El tercer epígrafe se destinará a explicar la metodología de la investigación. Expondremos las fórmulas que vamos a utilizar en el estudio y justificaremos la elección de las mismas. Además, explicaremos cuál ha sido el procedimiento para la obtención y posterior tratamiento de los datos.

El cuarto y quinto epígrafe recogerán los resultados obtenidos, para las NIA clarificadas, con los tres índices de facilidad/dificultad de lectura y serán analizados estadísticamente, observando la legibilidad global de las normas y de cada una de sus secciones.

El sexto y séptimo epígrafe se destinará a analizar los posibles factores que afectan a la legibilidad de las normas clarificadas. Estos factores los hemos dividido en dos grupos. Un primer grupo de factores denominados intrínsecos, como la extensión de las normas y el área de cobertura; y un segundo grupo, que hace referencia a la controversia generada en torno al proceso de revisión de cada una de las normas, que denominaremos factores extrínsecos.

Para finalizar, en el octavo epígrafe se estudiará la posible existencia de factores explicativos del nivel de legibilidad en los textos comunitarios. Entre los posibles factores se analizará la función, extensión, contenido o temática de los textos comunitarios.

2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

Este epígrafe está destinado a presentar el diseño de la investigación que pretendemos llevar a cabo en nuestro estudio de la actual normativa internacional de auditoría, las NIA clarificadas, y de los textos comunitarios en materia de auditoría. En primer lugar, expondremos los objetivos perseguidos en el estudio y las hipótesis que contrastaremos empíricamente. A continuación presentaremos las poblaciones objeto de estudio.

2.1 Objetivos e hipótesis de la investigación

El objetivo principal de este estudio es el análisis de posibles factores explicativos de la legibilidad de los documentos que integran la normativa internacional de auditoría y de los textos europeos reguladores de auditoría. Debido a que los textos a analizar presentan diferencias en cuanto a su ámbito de aplicación y su carácter, normativo o regulador; los factores explicativos de la legibilidad son distintos para cada uno de ellos.

Así pues, el objetivo principal será planteado para cada uno de los marcos. En función de las posibles variables explicativas que se puedan aplicar a cada grupo de documentos, se plantearán unos objetivos adicionales, que no por ello serán menos importantes.

El primer objetivo relacionado con el marco normativo internacional es analizar si el *Clarity Project* llevado a cabo por el *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) ha logrado uno de sus objetivos, esto es, contribuir a hacer legibles las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) (IAASB, 2007b). Para ello contrastaremos empíricamente la legibilidad de las NIA clarificadas e intentaremos buscar posibles tendencias en los niveles de facilidad/dificultad de lectura calculados para cada una de las secciones en las que se estructuran las nuevas normas, es decir, buscaremos tendencias en las secciones de las NIA clarificadas.

Las hipótesis subyacentes de este primer objetivo son dos. En primer lugar, pretendemos demostrar empíricamente tal como anticipaban los resultados de las cinco normas analizadas en el capítulo anterior que los resultados obtenidos para todas las NIA son bajos. Además, veremos que los niveles de legibilidad son similares con independencia del índice de legibilidad utilizado.

La segunda hipótesis a contrastar es encontrar posibles tendencias en los niveles de legibilidad entre las distintas secciones en las que se estructuran las NIA clarificadas.

Un segundo objetivo que pretendemos alcanzar con este estudio es poder encontrar posibles factores denominados *Black Box*, que según Davison y Kantor (1982) combinados

con los factores medidos por las fórmulas, donde se considera especialmente la longitud de la frase y las palabras, son la combinación de factores determinantes de los niveles de legibilidad obtenidos en la información narrativa. Así pues, analizaremos si estos factores, que serán detallados en epígrafes siguientes, han podido influir en los valores del nivel de legibilidad en cada una de las normas.

Los factores *Black Box* los clasificamos en dos grupos en función de su origen y temporalidad en intrínsecos y extrínsecos. Los primeros serán permanentes y su origen se encuentra en la propia norma, nos referimos a factores de relacionados con el contenido. Los extrínsecos tienen su origen en el riguroso proceso seguido por el IAASB en su actividad normativa y su carácter es temporal, pues sólo afecta a la controversia generada a lo largo del procedimiento seguido en el proceso de clarificación de cada NIA.

Para este segundo objetivo las hipótesis a contrastar son tres. Las dos primeras hacen referencia a los factores intrínsecos, como son la extensión de la norma y el área de cobertura de la misma. La tercera hipótesis relaciona los niveles de legibilidad con los factores extrínsecos a la norma, es decir con la controversia creada en torno a cada NIA clarificada.

Por otra parte, vamos a estudiar también como ya hemos anticipado, los textos comunitarios en materia de auditoría. El primer objetivo de esta sección será establecer factores que permitan explicar el nivel de legibilidad de los distintos textos. Para ello estableceremos tres variables de estudios que identifiquen los documentos; la función, la extensión y el contenido de los textos. Los textos pueden agruparse según la función de su publicación en tres categorías; Directivas, Recomendaciones y Comunicaciones. La extensión puede medirse por el número de páginas y párrafos que conforma cada documento. Respecto a la temática desarrollada en los textos, éstos presentan diferencias en cuanto a la cuantía de temas comentados en cada documento y que hemos agrupado en diez áreas temáticas diferentes. Las hipótesis subyacentes de este segundo objetivo serán tres y plantean la posible relación entre los niveles de legibilidad y las variables establecidas.

El segundo objetivo de investigación relacionada con los textos comunitarios es estudiar la legibilidad de los documentos pero por áreas temáticas con la finalidad de

encontrar alguna tendencia dentro de las mismas. Los documentos versan sobre distintos temas relacionados con la auditoría (formación, ética e independencia, calidad, responsabilidad, entre otros) y pretendemos analizar si el nivel de legibilidad por temas muestra alguna tendencia. Así pues la hipótesis subyacente que se pueden plantear sobre este objetivo es la existencia de tendencias en el nivel de legibilidad entre áreas temáticas.

El cuadro 5.1 recoge los objetivos de investigación y las correspondientes hipótesis subyacentes que pretendemos contrastar con este estudio.

Cuadro 5.1 Objetivos e hipótesis subyacentes para el marco normativo intencional y el marco regulador europeo

Objetivos	Hipótesis
Marco normativo internacional	
Estudiar la existencia de tendencias en los niveles de legibilidad de las NIA clarificadas.	H1: No existen diferencias en el nivel de legibilidad con independencia del índice utilizado, los resultados obtenidos son similares y muestran niveles bajos de legibilidad. H2: No existen tendencias en los resultados de legibilidad obtenidos para las secciones en las que se estructuran las NIA.
Estudiar la posible influencia de factores intrínsecos y extrínsecos, a las normas, que pueden haber influido en el nivel de legibilidad obtenidos en las NIA clarificadas	H3: No existe relación entre el nivel de legibilidad y el área de cobertura de la norma. H4: No existe relación entre el nivel de legibilidad y la extensión de la norma. H5: No existe relación entre el nivel de legibilidad y la controversia generada por la norma.
Marco regulador europeo	
Factores que pueden influir en el nivel de legibilidad en los distintos textos comunitarios: función, extensión y temática	H6: No existe relación entre la función del texto analizado y su nivel de legibilidad. . H7: No existe relación entre el nivel de legibilidad de los textos comunitarios y su extensión. H8 : No existe relación entre el nivel de legibilidad de los textos comunitarios y la cuantía de temas tratados en dichos textos.
Evaluar la posibles tendencias en el nivel de legibilidad entre los distintos grupos temáticos	H9: Los niveles de legibilidad no presentan tendencias entre las distintas área temática que tratan los textos comunitarios.

Una vez expuestos los objetivos de nuestro estudio y planteadas las hipótesis subyacentes de dichos objetivos, en el epígrafe siguiente presentaremos las poblaciones objeto de estudio.

2.2 Poblaciones analizadas

En este estudio, al igual que en el realizado en el capítulo 4, utilizamos dos poblaciones, las NIA y los textos comunitarios. Éstas, como ya señalamos en el epígrafe 2.2 de ese capítulo, aun siendo narraciones escritas que versan sobre la auditoría de cuentas, presentan características que las diferencian de manera significativa.

La primera población seleccionada para el análisis exploratorio es el conjunto de normas emitidas por la IFAC a raíz del *Clarity Project*³⁸. Las normas clarificadas, treinta y siete en total, abarcan distintos aspectos de la auditoría³⁹. Algunas de las NIA se han revisado, otras han sido revisadas y redactadas de nuevo; pero todas ellas tienen una característica en común, presentan una idéntica estructura, es decir, un idéntico índice de contenido. Éste está formado por cinco partes: Introducción, Objetivos, Definición, Requerimientos y Material de aplicación y otro material explicativo.

Cada norma posee un título que resume brevemente los aspectos desarrollados en la misma. También se le asigna, a cada una de ellas, un código numérico de tres dígitos, que será utilizado a partir de ahora para referirnos a cada NIA. Así por ejemplo, cuando hablemos de la NIA 230, estaremos hablando de la norma cuyo título es “*Audit Documentation*”.

Debido a que nuestro objetivo principal es analizar la legibilidad de las NIA clarificadas, no seleccionaremos una muestra de la población para llevar a cabo nuestro estudio, sino que examinaremos el total de la población, que asciende a 37 normas clarificadas, de las cuales 16 normas contienen requisitos nuevos y revisados, 20 normas han sido redactadas de nuevo y una norma es completamente nueva, la ISQC 1. Asimismo, hemos de señalar el interés de conocer el nivel de dificultad de lectura de todas y cada una de las nuevas normas pues se encuentran en proceso de traducción a distintos idiomas. Adicionalmente este estudio serviría en un futuro y para próximas investigaciones como referencia para analizar y comparar la legibilidad de las NIA traducidas a distintos idiomas, entre ellos todas las lenguas oficiales de los países miembros.

³⁸ Las nuevas NIA fueron descargadas de <http://web.ifac.org/clarity-center/the-clarified-standards>.

³⁹ Tema que se estudio con detalle en el capítulo 2.

Por último, hemos de subrayar que en relación a la segunda población utilizada en el análisis exploratorio, los textos comunitarios, fueron expuestos en el epígrafe 2.4 del capítulo 4. En este caso, al igual que en el anterior capítulo, trabajaremos con toda la población, es decir, examinaremos los siete documentos comunitarios.

3 METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

Tras la exposición de objetivos e hipótesis subyacentes a contrastar en este estudio y presentada la población a la partir de la cual obtendremos los datos, este epígrafe queda reservado a la metodología de la investigación. En primer lugar expondremos las fórmulas utilizadas justificando su elección entre los distintos índices que aparecen en la literatura y que fueron expuestos en el capítulo 3. El segundo subepígrafe queda reservado para exponer el procedimiento seguido en la obtención de los datos que posteriormente serán contrastados estadísticamente.

3.1 Fórmulas utilizadas y justificación

Los índices de legibilidad se centran en la longitud de las palabras y de las frases (Smith y Taffler, 1992; Lilley *et al.*, 2005) son modelos matemáticos que asignan una puntuación a un pasaje seleccionado. Entre los distintos modelos que han sido propuestos a lo largo de la literatura internacional⁴⁰ para medir la legibilidad hemos elegido tres. El primero es el propuesto por Flesch (1948), es el pionero en la creación de una fórmula para evaluar la legibilidad de lectura (*Reading Ease*, RE); el segundo es el índice de Fog, creado por Gunning (1952); y índice de Smog es el tercer índice, propuesto por McLaughliny (1969).

Estos tres índices serán utilizados para medir la legibilidad de las NIA. Los motivos que nos han llevado a la elección de estos tres fórmulas para el estudio de las NIA son diversos. En primer lugar, la fórmula de Flesch ha sido elegida por ser la opción dominante en los trabajos de investigación sobre legibilidad (Courtis, 1998). Respecto al índice de

⁴⁰ En el capítulo 3 se ofreció una detallada presentación de todas las formulas originales y sus correspondientes derivadas.

Fog, es el modelo que han utilizado los estudios más recientes para medir el nivel de dificultad/facilidad de lectura de documentos escritos en inglés, lengua oficial de las NIA (Li, 2008; Biddle *et al.*, 2009; Lehavey *et al.*, 2011; Loughran y McDonald, 2011). Por último, utilizamos el índice de Smog por permitirnos relacionar el nivel de legibilidad con el nivel educativo que precisa el lector para entender el texto analizado (McLaughlin, 1967).

Un último motivo que ha hecho declinarlos por estos índices son las características generales que presentan los mismos. Cada una de estas fórmulas presenta unas características generales con distintos matices. Estos abarcan desde el número promedio de sílabas por palabra y el número promedio de palabras por frase, en el índice de Flesch; pasando por el número total de palabras con tres o más sílabas y el número de oraciones por párrafo, según el índice de Fog; hasta el número de palabras que contienen tres o más sílabas, como en el índice de Smog.

La expresión matemática de cada uno de los índices a utilizar en este estudio se presenta en el cuadro 5.2. El índice de Flesch presenta dos variables: wl que corresponde al número de sílabas por 100 palabras y sl que es la longitud promedio de las frases en palabras. La fórmula de Fog también presenta dos variables: A que es el tamaño promedio de las frases y T que es el porcentaje de palabras con tres o más sílabas, a las que el autor denomina palabras duras. En el caso de la fórmula de Smog presenta una variable que es calculada a partir del número de palabras con más de una sílaba y el número de oraciones que contienen estas polisílabas.

Cuadro 5.2 Índices de legibilidad utilizados en este estudio

Índices propuestos	Características generales de los índices de legibilidad	Expresión matemática del modelo
Flesch RE	Considera el número promedio de sílabas por palabra y el número promedio de palabras por frase.	$RE = 206.835 - 0.846 * WL - 1,015 * SL$
Fog	Se basa en el número total de palabras, palabras con tres o más sílabas y el número de oraciones en un párrafo.	$FOG = 0,3 * (A + T)$
Smog	Considera el número de palabras que contienen tres o más sílabas.	$SMOG = 1,043 (30 * (n^{\circ} \text{ de polisílabas}/n^{\circ} \text{ de frases}))^{1/2} + 3,1291$

Los tres índices fueron expuestos junto con sus correspondientes tablas de interpretación en el capítulo 3.

Respecto al índice utilizado para medir la legibilidad de los documentos comunitarios, utilizaremos los tres índices de Flesch adaptados al castellano. Pues como se ha podido comprobar en el estudio realizado en el capítulo 4 es el único índice que tras su adaptación al castellano presenta valores que se encuentran dentro de la escala de interpretación propuesta por su autor.

3.2 Procedimiento para la obtención de los datos

El procedimiento seguido para la obtención de los datos a sustituir en las expresiones matemáticas de cada uno de los tres índices a utilizar en este estudio están fundamentados en las pautas establecidas por sus creadores. Flesch por su parte estableció unas pautas a seguir para la medición de la legibilidad de una narración escrita. Éstas fueron detalladas en el capítulo 4 y también pueden consultarse en Flesch 1948, 228. En relación al índice de Fog, las normas a seguir para la obtención de datos a sustituir en su expresión matemática son las mismas que se utilizan en el índice de Flesch y que también fueron comentadas detalladamente en el capítulo 4.

Respecto al índice de Smog y debido a que no hemos utilizado este índice en el anterior estudio, debemos exponer los pasos propuestos por McLaughlin (1969) necesarios en la obtención de datos. Los pasos propuestos por el creador del índice Smog fueron concebidos para cuando se utilizara la expresión originaria y son los siguientes:

Paso 1: Tome todo el texto que deben evaluarse.

Paso 2: Cuento 10 frases cerca del comienzo, 10 en el centro, y 10 al final del documento, en total 30 frases.

Paso 3: Contar todas las palabras con tres o más sílabas en cada grupo de frases, incluso si la misma palabra aparece más de una vez.

Paso 4: Calcular la raíz cuadrada del número de soluciones del paso 3 y aproxime el resultado al número entero más próximo (p.e. 123 palabras polisílabas, la raíz cuadrada es 11,0905; esta cifra se aproxima a 11. Para 254 palabras

polisílabas la raíz cuadrada es 15,9373; este valor se aproxima a 16).

Paso 5: Sumar 3 a la cifra obtenida en el paso 4 para conocer el grado de Smog, es decir, el grado de lectura que una persona debe haber alcanzado si se trata de comprender plenamente el texto evaluado.

Adicionalmente, McLaughlin sugirió unas recomendaciones para obtener una cifra más adecuada y que no distorsionara los valores obtenidos. La recomendaciones son las siguientes:

1. La frase se define como una cadena de palabras marcada con un punto, un signo de exclamación o un signo de interrogación.
2. Considere la posibilidad de dividir las frases largas en dos frases cuando exista un punto y coma o dos puntos.
3. Las palabras con un guión se consideran como una sola palabra.
4. Los nombres propios, si son palabras polisílabas se deben contar.
5. Los números que figuran en las frases se deben tener en cuenta en el recuento de palabras polisílabas tal y como se pronuncian.
6. Las abreviaturas deben ser leídas como si no se abreviaran para determinar si son polisílabas. Sin embargo, las abreviaturas deben evitarse a menos sean conocidas.
7. Si el texto a analizar contiene un número inferior a 30 frases, siga los siguientes pasos:
 - i. Contar todas las palabras polisílabas en el texto
 - ii. Cuente el número de frases en el texto.
 - iii. Divida las cifras obtenidas en un i. por la cifra obtenida en ii. para llegar a la media de palabras polisílabas por frase.
 - iv. Multiplique la cifra obtenida en iii. por el número medio de frases cortas.
 - v. Añadir la cifra obtenida en iv. al número total de palabras polisílabas.
 - vi. Comparar el número de palabras polisílabas en la Tabla de Conversión de Smog (véase tabla 5.1).

Tabla 5.1 Conversión de Smog

Número total de palabras polisílabas	Aproximado del nivel de grado (1,5 grados)
1 a 6	5
7 a 12	6
13 a 20	7
21 a 30	8
31 a 42	9
43 a 56	10
57 a 72	11
73 a 90	12
91 a 110	13
111 a 132	14
133 a 156	15
157 a 182	16
183 a 210	17
211 a 240	18

Como se ha podido observar en las indicaciones de los pasos a seguir propuestos por el creador del índice Smog, los números deben considerarse en el recuento de palabras polisílabas y las abreviaturas si son conocidas también. Sin embargo, si recordamos las recomendaciones propuestas por Flesch para la obtención de datos, que son las mismas que se siguen en el índice de Fog, los números y abreviaturas no se debían tener en cuenta, ya que distorsionaban los resultados. Ante la no coincidencia en los criterios en sendas recomendaciones hemos decidido aplicar las recomendaciones propuestas por Flesch. Es decir, no incluir ni los números ni las abreviaturas en el recuento de datos. Esta decisión está fundamentada en la uniformidad que deben tener los textos a analizar si pretendemos contrastar los resultados obtenidos con la aplicación de diversos índices de legibilidad.

Así pues, mantendremos las hipótesis básicas y *ad hoc* que planteamos en el capítulo 4 para evaluar la legibilidad de las NIA antes y después del *Clarity Project*. Con los resultados obtenidos del nivel de legibilidad mediante los tres índices (Flesch, Fog y Smog) realizaremos un análisis de las NIA en cuatro vertientes. Este múltiple análisis pretende obtener resultados concluyentes para la aceptación o rechazo de las hipótesis anteriormente planteadas. En primer lugar analizaremos los resultados globales con el fin de poder determinar si existen diferencias significativas en los niveles de legibilidad con independencia del índice utilizado (H1). Continuaremos con el estudio de las posibles tendencias de los niveles de legibilidad en las distintas secciones en las que se estructuran las actuales NIA (H2). Para finalizar, presentaremos el análisis de posibles factores

determinantes del nivel de legibilidad, tanto factores intrínsecos como extrínsecos (H3, H4 y H5). Este será el cometido de los próximos epígrafes.

Por su parte, el último epígrafe lo destinaremos a analizar los factores explicativos de la legibilidad de los textos comunitarios. Debido a que los textos a analizar han sido utilizados en el estudio realizado en el capítulo 4, utilizaremos los resultados obtenidos y los aplicaremos en este estudio.

Así, comenzaremos por analizar los posibles factores que pueden influir en el nivel de legibilidad de los distintos textos comunitarios (H6, H7 y H8). Finalizaremos con la evaluación de las posibles tendencias en los niveles de legibilidad según el área temática dentro de un mismo documento y entre los distintos documentos (H9).

4 ANÁLISIS DE LA LEGIBILIDAD GLOBAL DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

En este apartado hemos aplicado los tres modelos matemáticos de los índices de legibilidad a la totalidad de las NIA clarificadas. Los resultados globales obtenidos de cada una de ellas se muestran en el subepígrafe siguiente. El estudio estadístico e interpretación de los resultados procesados se presentarán en el segundo subepígrafe.

La hipótesis a contrastar plantea la no existencia de diferencias significativas en los niveles de legibilidad con independencia del índice utilizado (H1). Esta hipótesis es la que inicialmente enunciamos con la finalidad de descartar posibles variaciones de los niveles de legibilidad en función del índice utilizado, para de este modo poder proseguir con nuestro estudio y contraste de hipótesis sin la incertidumbre de que los resultados obtenidos se vean afectados por el índice utilizado en el cálculo del nivel de facilidad de lectura. En otro caso, esta incertidumbre podría afectar al estudio y poner en entredicho las conclusiones alcanzadas.

4.1 Resultados globales

Los resultados globales obtenidos con el índice de Flesch, Fog y Smog para el total de NIA clarificadas se muestran en la tabla siguiente:

Tabla 5.2 Resultados globales del índice de Flesch, Fog y Somg para las NIA clarificadas

NIA	Índice de Flesch	Índice Fog	Índice Smog
200	16,08	23,08	16,57
210	13,91	24,03	17,18
220	11,86	22,82	16,45
230	14,66	22,36	16,23
240	12,72	23,62	16,78
250	10,82	25,98	18,42
260	15,69	22,80	16,23
265	10,11	23,34	16,57
300	22,13	21,13	14,95
315	13,04	22,87	16,18
320	5,36	24,51	17,33
330	16,91	22,58	16,13
402	14,24	24,20	17,00
450	3,17	25,32	17,69
500	16,55	22,38	15,98
501	7,32	25,28	17,81
505	12,50	23,01	16,40
510	7,54	25,14	18,37
520	5,00	23,94	16,98
530	20,05	21,90	15,64
540	12,93	23,79	16,81
550	7,13	25,61	17,98
560	15,38	25,74	18,22
570	9,58	25,83	18,53
580	15,98	21,98	15,83
600	12,35	24,53	17,41
610	24,16	20,92	14,69
620	17,13	23,62	16,68
700	9,96	24,44	18,00
705	11,78	24,20	17,74
706	6,96	25,42	19,09
710	6,22	26,31	19,24
720	6,35	26,24	18,49
800	18,19	22,60	16,41
805	11,65	25,55	18,59
810	13,43	23,92	17,35
ISQCI	15,97	21,31	15,28

Los resultados globales obtenidos para todas las NIA presentan valores del nivel de legibilidad muy bajos para los tres índices utilizados. Los resultados para el índice de Flesch son todos inferiores a 30, corresponden a un nivel de legibilidad muy difícil. El índice de Fog presenta valores superiores a 19,5 que es el valor del nivel de legibilidad, atendiendo al tipo de publicación, de libro técnico. Los valores del índice Smog son valores que confirman la necesidad de un nivel educativo por parte del lector más elevado que el grado de instituto para poder considerar los documentos con un nivel de fácil lectura.

4.2 Análisis e interpretación de los resultados globales

Para poder contrastar empíricamente la primera hipótesis presentamos en la siguiente tabla los estadísticos descriptivos (tabla 5.3).

Tabla 5.3 Estadísticos descriptivos niveles de legibilidad globales

	Mínimo	Máximo	Media	Desv. Estand.
Flech	3,17	24,16	12,56	4,857
Fog	20,92	26,31	23,85	1,507
Smog	14,69	19,24	17,06	1,139

Como podemos apreciar en los resultados de los estadísticos descriptivos correspondientes al índice de Flesch, el nivel de legibilidad para el conjunto de las NIA es bajo. Éstas son “muy difíciles de leer” correspondiéndose con publicaciones científicas. La media para esta índice se sitúa en 12,56, ninguna NIA presenta valores superiores a 25, la NIA 610 con un valor de 24,16 es la más fácil de leer. El valor mínimo se establece en 3,17, que corresponde a la NIA 450, siendo la más difícil de leer.

Si observamos los valores obtenidos para el índice de Fog la media queda fuera de la escala de interpretación propuesta por Gunning, por ello podemos decir que la totalidad de las NIA presentan valores que corresponde a publicaciones con un nivel de dificultad superior a los libros técnicos. El mínimo se establece en 20,92 y corresponde a la NIA 610. El máximo queda establecido en 26,31 corresponde a la NIA 710.

Respecto al índice de Smog, éste presenta valores que corresponde a niveles de legibilidad elevados y pertenecen a niveles educativos superiores por parte del lector para

poder entender el contenido de las NIA. El máximo en este índice se establece en 19,24 y corresponde a la NIA 710. El mínimo, por su parte, es de 14,69 y corresponde a la NIA 610.

Los índices de Fog y Somg coinciden en la NIA que presenta el máximo nivel de legibilidad (NIA 710) y en la que presenta el mínimo nivel de legibilidad (NIA 610). Sin embargo, el índice de Flesch establece el nivel máximo de legibilidad en la NIA que los otros dos índices han establecido como mínimo, esto es, la NIA 610.

Para poder aceptar o rechazar la primera hipótesis nula sobre la existencia de diferentes valores de legibilidad según los índices vamos a calcular el coeficiente de correlación entre los tres índices. El coeficiente elegido es la Rho de Spearman's. Éste estadístico se interpreta de igual manera que el coeficiente de correlación de Pearson, oscila entre -1 y 1, pero puede llegar a ser significativo para valores de 0,7. Es recomendable su uso para muestras pequeñas, en nuestro caso disponemos de 37 NIA.

La tabla 5.4 ofrece los coeficientes de correlación Rho de Spearman's entre los tres índices:

Tabla 5.4 Correlación entre los índices

	Rho de Spearman's	Sig.
Flesch – Fog	-0,779 **	0,000
Flesch – Smog	-0,762 **	0,000
Fog - Smog	0,970 **	0,000

De acuerdo con la matriz de correlación no paramétrica, los tres índices presentan una correlación significativa, con los signos esperados. El signo entre los índices de Flesch con Fog y Smog es negativo y entre los índices Fog y Smog es positivo. Como cabía esperar, a mayor índice de Flesch menor será el valor obtenido en los índices Fog y Smog. La correlación entre estos dos últimos índices además es superior a la obtenida con el índice Flesch y los índices Fog y Smog respectivamente. La menor correlación la presenta el índice de Flesch con el índice Smog. Pero considerando un nivel de significatividad de 1%, la correlación entre los tres índices es significativa.

Por lo tanto, y teniendo en cuenta los valores de los índices obtenidos, aceptamos la hipótesis H1: no existen diferencias significativas en los niveles de legibilidad obtenidos con independencia del índice utilizado. Es decir, los resultados obtenidos son similares y podemos añadir, a la vista de los valores obtenidos por los índices, que todas las NIA presentan niveles bajos de legibilidad.

5 POSIBLES TENDENCIAS DE LA LEGIBILIDAD EN LAS SECCIONES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

Como se ha podido comprobar en el epígrafe anterior el nivel de legibilidad global de conjunto de NIA analizadas es bajo. Los índices utilizados en el cálculo presentan correlaciones significativas. Pero nuestro estudio pretende profundizar en el análisis de la legibilidad de las NIA. Para ello hemos segregado las NIA en las mismas secciones que figuran en el índice de contenidos. Todas ellas presentan cinco secciones: Introducción, Objetivo, Definiciones, Requerimientos y Material de aplicación y otro material explicativo.

Las cinco secciones han sido estudiadas por separado a excepción de las secciones Objetivos y Definiciones. Éstas dos secciones se han agrupado en una quedando como resultado cuatro secciones. Los motivos por los cuales hemos decidido agrupar dichas secciones es su corta extensión. En el recuento de palabras en cada sección individualmente no ofrecen una muestra que permita sustituir los datos en las fórmulas de los índices de legibilidad utilizados, por lo que debemos normalizar previamente. No obstante, como los fragmentos estarían mayoritariamente formados por un número inferior a la mitad de las palabras necesaria para la obtención de datos (cien palabras), los resultados obtenidos con la normalización distorsionan considerablemente los resultados. Por ello, estas dos secciones las englobamos en una sola a la que denominamos Objetivos y Definiciones.

5.1 Resultados de las Normas Internacionales de Auditoría por secciones

Los resultados obtenidos de cada una de las secciones en las que hemos dividido las NIA se presentan en la tabla 5.5.

Como podemos observar no todos los resultados obtenidos se encuentran dentro de la escala de interpretación propuesta por los autores de los índices utilizados. Así pues, si nos centramos en los resultados del índice de Flesch encontramos valores negativos. Éstos quedan fuera de la escala de interpretación propuesta por el autor, recordemos que la escala de interpretación acotaba los resultados entre 0 (muy difícil de leer) y 100 (máxima facilidad de lectura). En la sección Introducción el 8,1% de los resultados son negativos (NIA 450, 501 y 570). Para la segunda sección Objetivos y Requerimientos el porcentaje es menor (5,4%), en este caso son las NIA 315 y 720. La sección requerimientos es la que presenta mayor porcentaje de valores negativos, 10,8% (NIA 320, 510, 706 y 710). La sección con menor número de valores fuera de rango es la cuarta, Material de aplicación y otro material explicativo, con un 2,7% (NIA 450).

Si observamos los valores obtenidos para el índice de Fog encontramos algunos valores que se sitúan por encima de la escala de interpretación propuesta por Gunning, es decir los valores son superiores al valor máximo establecido por el autor. Recordemos que el intervalo de valores se situaba entre 8,6 que correspondía a publicaciones de revistas para jóvenes; y 19,5 para publicaciones de revistas técnicas. La sección Introducción es la que presenta mayor porcentaje de resultados que no se sitúan fuera de la escala con un 10,8% (NIA 210, 220, 560 y ISQC 1). La sección Objetivos y Definiciones presenta el mismo porcentaje de valores dentro del rango que la anterior sección, pero en este caso son las NIA 210, 300, 610 y 805. La sección requerimientos sólo presenta dos valores dentro de la escala (NIA 300 y 500), un 5,4% de los valores. Para la sección material de aplicación y otro material explicativo todos los valores se encuentran dentro de la escala de interpretación, pues no hay ninguno superior a 19,5, ni inferior a 8,6.

Tabla 5.5 Resultados de los índices de legibilidad por secciones

INTRODUCCIÓN				OBJETIVOS Y DEFINICIONES			REQUERIMIENTOS			MATERIAL DE APLICACIÓN Y OTRO MATERIAL EXPLICATIVO		
ISA	Índice Flesch	Índice Fog	Índice Somg	Índice Flesch	Índice Fog	Índice Somg	Índice Flesch	Índice Fog	Índice Somg	Índice Flesch	Índice Fog	Índice Somg
200	18,43	22,10	15,78	10,88	24,63	17,84	9,20	26,55	18,88	17,73	22,46	16,11
210	23,30	18,50	14,10	37,40	16,80	12,75	16,51	23,56	16,74	10,80	25,00	17,81
220	25,60	19,20	14,50	1,75	19,73	16,95	8,55	23,98	17,08	11,84	22,43	16,36
230	1,60	24,50	18,50	5,50	25,35	18,45	14,90	22,53	16,07	17,02	21,70	15,75
240	20,05	22,70	16,33	24,65	20,45	13,80	9,18	26,01	18,49	12,72	23,07	16,39
250	13,88	24,43	17,50	20,00	22,85	16,20	8,55	27,67	19,33	9,13	26,22	18,68
260	7,27	23,73	16,60	24,65	20,65	14,60	22,00	23,10	16,10	14,68	22,80	16,35
265	17,20	22,30	16,00	10,20	25,40	18,15	17,85	20,85	14,80	8,59	23,46	16,63
300	17,90	21,40	15,00	63,90	14,00	10,10	28,80	18,45	13,10	17,51	22,25	15,73
315	0,40	24,40	18,60	-7,80	31,60	22,77	15,73	22,98	16,15	13,65	22,46	15,87
320	13,10	20,63	14,57	6,70	22,95	16,20	-6,50	28,70	19,57	6,98	24,87	17,97
330	10,10	22,70	17,70	6,60	23,35	15,85	14,63	23,36	16,78	18,58	22,27	15,89
402	11,55	27,45	19,60	24,37	20,07	14,40	9,64	25,87	18,04	14,60	23,91	16,77
450	-0,10	24,10	17,70	22,30	20,45	13,80	9,52	22,48	15,82	-1,59	27,12	18,91
500	6,20	25,50	18,70	14,83	25,10	17,83	29,70	18,90	13,55	16,14	22,22	15,85
501	-1,10	26,60	20,30	6,80	23,20	13,20	5,22	26,06	18,28	9,26	24,96	17,78
505	12,10	23,25	16,65	8,75	25,00	17,85	7,35	23,85	16,78	15,47	22,18	15,86
510	4,40	22,10	15,40	13,40	22,35	15,55	-3,17	28,03	20,07	9,50	25,13	18,66
520	12,10	21,10	15,60	4,25	24,00	17,00	4,30	25,00	17,70	4,39	24,15	17,05
530	24,30	20,10	15,00	15,13	23,43	16,55	26,90	20,40	14,67	19,78	21,91	15,63
540	9,73	24,70	17,67	17,10	22,45	15,15	6,00	26,31	18,57	13,71	23,52	16,63
550	7,93	25,80	18,47	21,65	20,40	13,75	8,61	24,11	16,94	5,38	26,46	18,58
560	37,80	17,40	12,50	26,55	24,05	17,20	12,58	27,62	19,40	13,81	29,03	20,58
570	-1,50	28,60	20,43	19,40	20,50	14,10	11,01	26,44	18,81	10,70	25,23	18,25
580	13,50	20,40	14,10	8,75	26,20	19,40	16,84	21,88	15,68	16,72	21,60	15,55
600	17,93	24,50	17,40	16,53	22,50	15,37	12,50	25,29	17,93	11,61	24,37	17,34
610	18,20	24,50	17,50	28,85	18,80	12,85	27,70	20,50	14,37	19,47	21,57	15,30
620	4,10	31,50	21,10	34,10	20,90	14,75	7,73	29,50	20,00	17,85	22,50	16,08
700	25,45	19,85	14,40	12,50	23,03	17,20	13,64	22,85	16,48	7,34	25,46	18,89
705	18,60	21,50	15,20	25,40	21,40	15,00	6,81	27,46	19,75	12,52	23,21	17,24
706	14,40	22,60	16,90	15,05	24,50	17,55	-0,95	29,65	21,40	6,25	25,07	19,15
710	14,10	22,40	15,20	6,35	24,80	17,10	-0,03	29,67	20,90	7,76	25,62	19,15
720	7,70	25,80	18,50	-5,00	28,85	20,75	9,20	25,90	18,03	8,83	25,38	17,83
800	32,70	19,60	14,40	22,45	20,05	13,30	18,80	22,00	15,55	16,85	23,15	17,02
805	31,00	21,50	15,60	19,50	19,35	14,65	5,16	30,10	21,52	11,53	25,26	18,41
810	5,40	23,20	17,70	26,20	21,00	14,90	9,32	24,50	17,24	15,22	23,88	17,65
ISQ1	28,73	17,67	13,70	15,68	21,60	15,94	14,65	22,12	15,57	15,59	21,13	15,15

En relación al índice Smog, el autor estableció para la escala de interpretación unos valores mínimos que van de 0 a 11 para aquellos documentos que exigían un nivel educativo bajo o medio a sus lectores; a partir de 12 el nivel educativo exigido a los lectores para que pudieran leer el texto escrito con facilidad era un nivel superior de estudios. Si observamos los valores obtenidos para el índice Smog, la sección con mayor porcentaje de valores superiores a 19 (nivel de estudios de grado o postgrado universitario) es Requerimientos con un 24,3% (NIA 250, 320, 510, 560, 620, 705, 706, 710 y 805). La secciones Objetivos y Definiciones y Material de aplicación y otro material explicativos presentan un 8,1% de valores superiores a 19, (NIA 315, 580 y 720; y 560, 706 y 710 respectivamente). La sección Introducción presenta un 10,8% de resultados superiores a 19 (NIA 402, 501, 570 y 620).

Los valores obtenidos de los niveles de legibilidad para las distintas secciones de las NIA serán contrastados estadísticamente. Los resultados obtenidos serán analizados e interpretados en el epígrafe siguiente con el objetivo de analizar la posible existencia de tendencias en los niveles de legibilidad de las secciones de las NIA clarificadas.

5.2 Análisis de los resultados obtenidos para las secciones de las Normas Internacionales de Auditoría

Los estadísticos descriptivos de los resultados obtenidos mediante los tres índices de legibilidad para las secciones en las que hemos segmentado las NIA se muestran en la tabla 5.6. Como puede apreciarse, la media del nivel de legibilidad según Flesch para las cuatro secciones se encuentra en el intervalo de 0 a 30, que corresponde a un estilo de lectura “muy difícil”. La sección con un índice de legibilidad superior es Objetivos-Requerimientos (16,90); la más difícil de leer es Requerimientos (11,58).

Nos centramos ahora en los resultados obtenidos para el índice de Fog y Smog, que se interpretan de manera inversa al de Flesch. Podemos observar que en ambos índices la sección con mayor facilidad de lectura es Objetivos-Definiciones, con un valor de 22,48 y 15,91 respectivamente para el índice de Fog y Smog. Respecto a la sección que presenta el nivel de legibilidad de mayor dificultad es Requerimientos, con un valor de 24,71 y 17,46 respectivamente para Fog y Smog. Así pues, todas las secciones de las NIA presentan un

valor medio del nivel de dificultad de lectura que corresponde a un estilo de lectura “muy difícil”.

Tabla 5.6 Estadísticos descriptivos del nivel de legibilidad para las cuatro secciones de las NIA

Sección-Índice	Mínimo	Máximo	Media	Desv. Standar
Introducción				
Fesch	-1,50	38	14,16	9,882
Fog	17	32	22,93	2,999
Smog	13	21	16,62	2,064
Objetivos-Definiciones				
Fesch	-8	64	16,90	12,793
Fog	-14	32	22,48	3,173
Smog	10	23	15,91	2,412
Requerimientos				
Fesch	-7	30	11,58	8,399
Fog	18	30	24,71	3,065
Smog	13	23	17,46	2,121
Material de aplicación y otro material explicativo				
Fesch	-1,59	20	12,38	4,803
Fog	21	29	23,87	1,796
Smog	15	21	17,15	1,340

Todas las secciones de las NIA (Introducción, Objetivo y Definiciones, Requerimientos y Material de aplicación y otro material explicativo), para los tres índices, presentan desviaciones más elevadas que las obtenidas para los resultados globales. Las desviaciones más elevadas, en los tres índices, corresponden a la sección Objetivos-Definiciones, que coincide con los valores de mayor dificultad de lectura. En relación a las desviaciones menos elevadas, para el conjunto de los tres índices corresponde a la sección material de aplicación y otro material explicativo, que no corresponde con los máximos de los niveles de legibilidad obtenidos para las secciones.

Así pues, tras analizar los estadísticos descriptivos de las secciones de las NIA y no haber obtenido ningún dato significativo que nos muestre la posible tendencia que presentan las secciones de las NIA; realizamos el contraste de significatividad entre las secciones para los tres índices utilizados. Los resultados de este contraste se muestran en la tabla 5.7.

La tendencia que presentan los niveles de legibilidad de las secciones de las NIA calculados con el índice de Flesch no es homogénea, sólo una (NIA 230) muestran una mejora de la legibilidad a lo largo del texto, otras dos presentan un patrón inverso (NIA 600

y 800) y en las otras 33 normas analizadas no se identifica una tendencia clara. Así lo corrobora la prueba de signos realizada para los resultados obtenidos con el índice de Flesch. Encontramos, sin embargo, una excepción en las secciones “Objetivo y Definiciones” respecto a “Requerimientos” donde la legibilidad empeora significativamente al nivel del 5% (véase tabla 5.7).

Tabla 5.7 Contraste de significatividad entre las secciones de las NIA para los índices de Flesch, Fog y Smog

	Objetivos-Definiciones - Introducción	Requerimientos - Objetivos-Definiciones	Material de aplicación y otros material explicativo - Requerimientos
Flesch			
Z	,000	-2,302**	-,658
Sig. asinto. (bilateral)	1,000	,021	,511
Fog			
Z	,000	-2,959**	-2,302
Sig. asinto. (bilateral)	1,000	,003	,021
Smog			
Z	-,658	-2,630**	-1,644
Sig. asinto. (bilateral)	,511	,009	,100

Los valores obtenidos mediante el índice Fog, tampoco muestran una tendencia uniforme en las NIA. Sólo la NIA 560 y 800 presentan una disminución en los niveles de legibilidad a lo largo de sus secciones. Sin embargo no existe ninguna NIA que presente una mejora de la legibilidad. Los resultados de la prueba de signos realizada para los valores obtenidos con este índice así lo corroboran. Pero al igual que ocurría con los resultados para el índice de Flesch, la sección “Requerimientos” presenta un menor nivel de legibilidad respecto a la sección que la precede, “Objetivo y Definición”. Todo ello para un nivel de significatividad de 5% (véase tabla 5.7).

Para finalizar nos centraremos los valores calculados mediante el índice Smog. Como se puede apreciar (véase tabla 5.7), en este caso tampoco se detecta tendencia alguna en la legibilidad de las NIA. Pero al igual que con los valores obtenidos con el índice de Flesch y Fog podemos encontrar algunas excepciones. En este caso la NIA que muestra una mejora en el nivel de legibilidad es la NIA 560, por el contrario la NIA 230 empeora su legibilidad a lo largo de las secciones. Si nos fijamos en los resultados de la prueba de signos realizada para los valores del índice Smog, estos son idénticos que los obtenidos para los otros dos índices. Los niveles de legibilidad de las secciones de las NIA no

presentan ninguna tendencia, tan sólo se aprecia una disminución de la legibilidad entre la sección “Objetivo y Definición” y “Requerimientos”.

Adicionalmente, hemos observado que de manera excepcional la NIA 230 mejora para dos índices Flesch y Smog. La NIA 800 mejora su nivel de legibilidad tanto para el índice Flesch como para Fog. En relación a la NIA 560 podemos apreciar que tanto con el índice Fog , como con Smog, presenta una mejora en su nivel de legibilidad por secciones (véase tabla 5.7).

Así pues, aceptamos la segunda hipótesis nula H2: No existen tendencias en los resultados de legibilidad obtenidos para las secciones en las que se estructuran las NIA. A ello habría que añadir un pequeño matiz, esto es, no existen tendencias en los niveles de legibilidad para las secciones de las NIA, aunque la sección Requerimientos empeora respecto a la sección anterior, Objetivos y Definiciones.

6 LA LEGIBILIDAD DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA Y LOS FACTORES EXPLICATIVOS INTRÍNSECOS A LA NORMA

En el epígrafe anterior hemos analizado si existen tendencias en el nivel de legibilidad en las secciones de las NIA. Nuestro objetivo ahora es analizar si los resultados obtenidos para la facilidad/dificultad de lectura presentan influencias de factores intrínsecos a las normas. Estos factores concretamente son el área de cobertura y la extensión de las normas. Para el primer factor hemos creado una variable para identificar el área de cobertura de los distintos aspectos de la auditoría, según se muestra en el documento publicado por el IAASB *Implementation of the Clarified International Standards on Auditing* (pág. 7). Creemos que este factor puede llegar a influir en los niveles de legibilidad pues dentro de la disciplina contable, donde se encuentra ubicada la auditoría, el vocabulario utilizado en las narraciones es específico de ésta disciplina. Además de entre las áreas de cobertura de la auditoría existen algunas basadas en conceptos complejos como puede ser la calidad, responsabilidad y evidencia en auditoría.

El conjunto total de las NIA clarificadas quedan agrupadas por áreas de la siguiente manera (véase cuadro 5.3):

Cuadro 5.3 NIA clarificadas por áreas

Grupo	Área	Normas incluidas
1	Principios generales y responsabilidad	NIA 200, 210, 220, 230, 240, 250, 260, 265
2	Evaluación de riesgo y respuesta a los riesgos evaluados	NIA 300, 315, 320, 330, 402, 450
3	Evidencia de auditoría	NIA 500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580
4	Utilización del trabajo de otros	NIA 600, 610, 620
5	Conclusiones de auditoría y presentación de informes	NIA 700, 705, 706, 710, 720
6	Areas específica y control de calidad	NIA 800, 805, 810, ISQC1

El primer grupo de normas está compuesto por aquellas cuyo primer dígito es 2, el área de cobertura corresponde a principios generales y responsabilidad y esta formado por un total de 8 normas; a este grupo se le asignará la variable grupo con valor 1.

Las normas que componen el segundo grupo, al que hemos asignado la variable grupo con valor 2, está formado por las NIA cuyo primer dígito numérico es 3 y 4. El total de normas que forman parte de este grupo son 6 y el área de cobertura trata aspectos relacionados con la evaluación del riesgo en el trabajo de auditoría.

El tercer grupo, bajo la variable grupo con valor 3, está formado por un total de 11 normas, es el más extenso en cuanto a cantidad de normas. El dígito de estas NIA comienza por 5 y el área de cobertura es la evidencia en auditoría.

El área de cobertura “Utilización de trabajos de otros” la denotaremos con la variable grupo con valor 4 para identificar el grupo de pertenencia y está compuesta por 3 normas, todas ellas con el dígito 6 como inicial.

El quinto grupo ha sido designado con la variable grupo con valor 5. Está compuesto por cinco NIA, todas ellas con el número 7 como primer dígito de su numeración y su área de cobertura es la relacionada con las conclusiones de auditoría y la presentación de informes.

Por último, el grupo con valor 6 está formado por cuatro NIA, las que tienen como primer dígito el 8 y la ISQCI. El área de cobertura se denomina Áreas especializadas y control de calidad.

Como podemos comprobar ningún grupo contine un porcentaje de NIA superior al 30% de total de normas. Los grupos son bastante homogéneos en cuanto a la cantidad de NIA que los componen, con una media de normas por grupo de seis.

El segundo factor a considerar como variable intrínseca es la longitud de norma. Los textos largos permiten una narración más fácil de leer que los textos cortos (Really y Richey, 2009). Es decir, cabría pensar que las NIA más extensas pudiesen presentar un nivel de facilidad de lectura más elevado que las menos extensas. Por ello, hemos considerado como posible factor que nos permita predecir el nivel de legibilidad de la norma la extensión de la misma. Esta extensión será medida por el número de páginas y el número de párrafos que contenga cada una de las NIA.

En cuanto a la extensión de las NIA, podemos destacar que algunas NIA son poco extensas. En relación a las páginas la NIA 720 tiene sólo 6 páginas y la que contiene menor número de párrafos, es la NIA 610 con 19 párrafos solamente. Pero la tendencia general en la extensión de las NIA es elevada. La media en cuanto a páginas se encuentra en 20, 84 y 60 es la media para párrafos. La norma más extensa en páginas y párrafos es la NIA 315, contiene 51 páginas y 166 párrafos.

De este modo, pretendemos analizar la posible influencia de estas variable intrínsecas en los niveles de legibilidad obtenidos tanto para los resultados globales como para las secciones en las que hemos segmentado las normas, y que han sido presentadas en el epígrafe anterior. El objetivo de estudio de este apartado se concreta en contrastar empíricamente los resultados mediante pruebas ANOVA, para la variable área de cobertura; y matrices de correlación, para la variable extensión de la norma. Estos contrastes nos permitirán rechazar o aceptar las hipótesis planteadas en torno a este segundo objetivo de estudio y que se presentaron en el cuadro 5.1.

6.1 El área de cobertura de la norma y su nivel de legibilidad

El grupo de pertenencia en función del área de cobertura de la norma ha sido procesado estadísticamente mediante la prueba ANOVA. Los resultados obtenidos son los que se muestran en la tabla 5.8 y 5.9, que serán utilizados para contrastar la tercera hipótesis H3: No existe relación entre el nivel de legibilidad y el área de cobertura de la norma.

En la tabla 5.8 aparecen los resultados obtenidos para los índices de legibilidad globales y el área de cobertura de la norma. La tabla 5.9 nos muestra los resultados de las secciones de las NIA y el área de cobertura. En ambos casos el factor es el área de cobertura de la norma y las variables dependientes los índices de legibilidad calculados con las tres fórmulas que estamos utilizando en este estudio (Flesch, Fog y Smog).

Como se puede apreciar en la tabla 5.8 el único índice que presenta diferencias significativas es el de Smog. Los otros dos índices no ofrecen resultados significativos en lo que respecta al nivel de legibilidad y el área de cobertura de la norma.

Tabla 5.8 ANOVA: el factor es el área de cobertura de norma y la variable dependiente el índice de legibilidad global de las NIA

NIA completas	F	Sig.
Flesh	2,006	,105
Fog	1,551	,203
Smog	2,855**	,031

Los resultados obtenidos de la prueba ANOVA para las distintas secciones de las NIA (véase tabla 5.9) no presentan diferencias significativas en ninguna sección para los tres índices analizados.

Ante los resultados obtenidos, tanto para el índice de legibilidad global como para las secciones de las NIA, aceptamos la hipótesis nula H3: No existe relación entre el nivel de legibilidad y el área de cobertura de la norma. Por tanto podemos decir que no existe relación entre el nivel de legibilidad global, ni por secciones, obtenido con los índices de Flesch, Fog y Smog, y el área de cobertura de la norma. Es decir, la variable área de cobertura no es un factor intrínseco que afecte al nivel de legibilidad de las NIA, es tan sólo

una característica de cada norma, como puede ser el número asignado a cada NIA o el nombre que reciben.

Tabla 5.9 ANOVA: el factor es el área de cobertura de la norma y la variable dependiente el nivel de legibilidad de las secciones de las NIA

NIA secciones		F	Sig.
Introducción	Flesch	1,604	,188
	Fog	1,961	,113
	Somg	1,191	,336
Objetivos y Definiciones	Flesch	,753	,590
	Fog	1,147	,357
	Somg	,963	,455
Requerimientos	Flesch	,694	,632
	Fog	,795	,562
	Somg	1,009	,429
Material de aplicación y otro material explicativo	Flesch	1,351	,270
	Fog	,808	,553
	Somg	1,544	,205

6.2 La legibilidad de las Normas Internacionales de Auditoría y su extensión

En este subepígrafe vamos a analizar si la extensión de las NIA, en lo referente a páginas y párrafos que contienen, es un posible factor que influye en el nivel de legibilidad calculado mediante los índices de Flesch, Fog y Smog. Para ello calcularemos estadísticamente la matriz de correlación no paramétrica entre los tres índices utilizados en los cálculos de legibilidad y la extensión de las normas, tomando como medida de dicha extensión el número de páginas y el número de párrafos que contiene cada una de las NIA clarificadas.

La siguiente tabla muestra los coeficientes de correlación Rho de Spearman's obtenidos para las variables calculadas, los niveles de facilidad/dificultad de lectura globales y las variables relacionadas con la extensión de la norma. Con los resultados obtenidos se pretende contrastar H4: No existe relación entre el nivel de legibilidad y la extensión de la norma.

Tabla 5.10 Correlación entre los índices de legibilidad y la extensión de la norma (páginas y párrafos)

		Rho de Spearman's	Sig.
Páginas_NIA	Flesch	0,260	0,120
	Fog	-0,120	0,480
	Smog	-0,101	0,553
Párrafos_NIA	Flesch	0,097	0,567
	Fog	-0,098	0,563
	Smog	-0,136	0,421

Como se puede apreciar en la tabla 5.10, la correlación entre la legibilidad de las NIA y sus extensión no es significativa, para un nivel de significatividad del 5%. Como cabía esperar el signo que presenta el índice de Flesch, tanto en la variable página como en la variable párrafo, es positivo. Es decir, a mayor extensión de la norma mayor es el valor de la legibilidad medido con el índice de Flesch. Así a mayor valor de legibilidad, mayor facilidad, o menor dificultad, de lectura de las NIA

Algo similar ocurre con los otros dos índices, Fog y Smog. En este caso, el signo de correlación entre los valores de legibilidad y la extensión de la norma es negativo, como era de esperar. Esto significa que a mayor extensión del documento menor valor de legibilidad se obtendrá (recuérdese que su escala de interpretación aumentaba con la dificultad de lectura, al contrario que el índice de Flesch que decrecía) y viceversa, es decir, a menor extensión del documento mayor valor de la legibilidad y por tanto mayor dificultad de lectura presentará el texto analizado. Al igual que para el índice de Flesch, los resultados no son significativos al 5%. Por ello, rechazamos H4 y confirmamos la no existencia de relación entre los niveles de facilidad/dificultad de lectura calculados mediante los tres índices utilizados en nuestro estudio y la extensión de las normas.

Así pues, al igual que con la variable área de cobertura de la norma, la extensión de las normas no es una variable intrínseca que podamos considerar que afecte al nivel de legibilidad. El hecho de que estas variables no sean explicativas de la legibilidad vendría a respaldar el diseño de las fórmulas que no contienen ninguna variable que cuantifique la extensión del documento, incluso cuando se trata de textos normativos relacionados que han sido sometidos a un riguroso procedimiento de clarificación. Recordemos que las características de la fórmula de Flesch eran el número promedio de sílabas por palabra y el

número promedio de palabras por frase y que sólo consideraba los párrafos en los pasos a seguir en la obtención de la muestra que posteriormente debían analizarse.

La fórmula de Fog, por su parte, presentaba unas características basadas en el número total de palabras con tres o más sílabas y el número total de frase en un párrafo. En este caso, los párrafos sólo eran mero instrumento de medida a la hora de establecer las muestras a elegir y que posteriormente serían analizadas, al igual que con la fórmula de Flesch.

El índice Smog en su expresión matemática considera como variables el número de palabras polisílabas y el número de frases seleccionadas para el recuento de dichas palabras, si bien en ningún caso considera la cuantía de párrafos que contiene el documento a estudiar.

Una vez analizadas las variables intrínsecas que posiblemente afectarán a los índices de legibilidad y tras descartar toda posibilidad e influencia de éstas en los resultados obtenidos del nivel de legibilidad de las NIA clarificadas, en el siguiente epígrafe pretendemos analizar la posible influencia de las variables extrínsecas a la normativa. Como ya se comentó en epígrafes anteriores, estas variables extrínsecas están relacionadas con la controversia creada en torno al proceso de emisión de la normativa internacional.

7 LA LEGIBILIDAD DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA Y SU CONTROVERSIA COMO FACTORES EXPLICATIVOS EXTRÍNSECOS A LA NORMA

El epígrafe que ahora presentamos se centra en el estudio de la controversia creada en torno al proceso de clarificación de las NIA y está estructurado en dos apartados. En el primer subepígrafe se explicará brevemente el riguroso proceso seguido por el IAASB en su actividad normativa. Como consecuencia de éste nos planteamos la posibilidad de obtener variables relacionadas con la controversia generada en la emisión de las NIA clarificadas. Dichas variables también serán presentadas y debidamente explicadas en el primer subepígrafe.

El segundo subepígrafe se destinará a presentar los resultados obtenidos con el estudio estadístico mediante matrices de correlación y pruebas ANOVA junto con las correspondientes interpretaciones de dichos resultados. Así realizaremos el estudio estadístico de los niveles de legibilidad global de cada NIA. Sin embargo, no aplicaremos el estudio a cada una de las secciones de las NIA. Hemos considerado conveniente desestimar esta parte del estudio debido a que las variables explicativas relacionadas con la controversia afectan por igual a la totalidad de la norma. Las distintas secciones de la norma conforman un todo entorno al cual las variables creadas relacionadas con la controversia afecta de igual manera a cada una de las secciones de las NIA.

Así pues, el objetivo que perseguimos con esta parte del estudio que presentamos seguidamente, se concretará en contrastar empíricamente la quinta hipótesis nula (H5). Es decir, la no existencia de relación entre la legibilidad de las NIA clarificadas y la controversia generada por las normas. Por ello, analizaremos la posible influencia de la controversia en los niveles de legibilidad global con el fin de poder descartar cualquier tendencia en los niveles de facilidad/dificultad de lectura calculados y las variables creadas relacionadas con la controversia.

7.1 La controversia generada en torno a las Normas Internacionales de Auditoría clarificadas y sus variables

El IAASB en su actividad normativa sigue un riguroso proceso en el que permite la participación de un público muy heterogéneo. Entre los posibles participantes podemos encontrar a los reguladores nacionales de normas de auditoría, el *Consultative Advisory Group* (CAG) del IAASB, organismo miembros de la IFAC y el público en general.

El proceso seguido en la actividad normativa comienza con la publicación, por parte del IAASB, en la página web oficial de la IFAC, de las propuestas de sus pronunciamientos. Tras hacer públicas dichas propuestas deja un periodo abierto, que siempre es de varios meses, para recibir comentarios del público. Trascurrido el periodo de recepción de comentarios, elabora los borradores de las normas. Éstos se publican junto con la exposición de motivos, objetivos y principales propuestas de los pronunciamientos nuevamente en la página web y se deja un periodo para la recepción de comentarios sobre

los borradores. Dicho periodo queda establecido por varios meses, tras los cuales El IAASB analiza los principales temas abordados en los comentarios recibidos y los aspectos concretos que precisan de retroalimentación. En ocasiones, el IAASB también emite documentos de consulta, con el propósito de recibir comentarios sobre posibles aspectos a considerar. Una vez finalizado el periodo de comentarios de un documento consultado o de un borrador de norma, el IAASB consulta los comentarios recibidos y desarrolla el pronunciamiento final. La consulta de documentos, borradores y cartas de comentarios permanecen en la web hasta que el pronunciamiento final es emitido y publicado en Internet. Junto con éstos también se publican los fundamentos de las conclusiones de cada proyecto. El periodo desde la publicación del borrados de una norma hasta la aprobación definitiva de la misma, suele casi siempre exceder a un año.

Como consecuencia del proceso abierto al público en la actividad normativa del IAASB, los participantes suelen exponer sus propios intereses y el comportamiento de algunos sectores, en ocasiones, deriva en grupos de presión en el proceso de elaboración de normativas. Esta práctica grupal queda corroborada por la amplia literatura sobre el conflicto de intereses y el comportamiento de grupos de presión en el proceso de elaboración de normas en el área de la contabilidad (véase, p.e. Brown y Tarca, 2001; Buckmaster y Hall, 1990, Deaking, 1989; Durocher et al, 2007; Georgiou, 2002, 2004 y 2005; Jupe, 2000; Kenny y Larson, 1993 y 1995; Larson y Brown, 2001; Saeman, 1999, Sutton, 1984) y de la auditoría (Masocha y Weetman, 2007; Jeppesen, 2010).

A tenor de la evidencia del conflicto de intereses creado en torno al proceso de la actividad normativa en auditoría, creemos oportuno establecer como uno de los objetivos de este estudio, si la controversia generada en torno al Proyecto Clarificador de las NIA ha podido influir en los niveles de legibilidad obtenidos para el conjunto de normas clarificadas. Para ello, hemos establecido un grupo de seis variables relacionadas con la controversia (vése cuadro 5.4) y que explicaremos seguidamente. Todas estas variables se consideran extrínsecas a la normas, pues son datos ajenos al resultado del debate regulador.

La primera variable, que hemos creado para el estudio de la posible influencia de la controversia en los niveles de legibilidad, es una variable binaria y hace referencia a si la norma ha sido “re-redactada” o “revisada y redactada de nuevo”. Ésta tomará el valor 0 en

el caso de que la norma sólo haya sido redactada y 1 cuando la norma haya sido revisada y redactada de nuevo.

Cuadro 5.4 Variables creadas en torno a la controversia de las NIA clarificadas

	Tipo de variable	Descripción y alcance
Variable 1	Binaria	Norma “redactada” o “revisada y redactada de nuevo”
Variable 2	Cuantitativa	Meses desde la publicación del borrador y la norma definitiva
Variable 3	Cuantitativa	Meses periodo abierto a la recepción de cartas de comentarios a los borradores de la norma
Variable 4	Cuantitativa	Cartas de comentarios recibidas
Variable 5	Cuantitativa	Extensión, medida en párrafos, de los fundamentos de las conclusiones
Variable 6	Cuantitativa	Extensión, medida en páginas, de los fundamentos de las conclusiones

El resto de variables, de la segunda a la sexta, son variables cuantitativas discretas. La segunda variable cuantifica los meses desde la publicación del borrados de cada NIA y la publicación de la NIA definitiva. Su alcance queda establecido en el periodo donde la organización tras la recepción de los comentarios a los borradores de las normas, analiza los comentarios recibidos, procede a la retroalimentación de las propuestas, y finalmente publica el pronunciamiento de la norma final.

Respecto a la tercera variable también cuantifica un periodo, pero en este caso son los meses del periodo abierto para la recepción de las cartas de comentarios a los borradores de las normas. El alcance de esta variable queda establecido en el primer periodo de recepción de comentarios, esto es, comentarios a los borradores de la norma.

La cuarta variable cuantifica el número de cartas de comentarios recibidos por el IAASB. Esta variable, al igual que la anterior, corresponde al periodo previo a la publicación del pronunciamiento final de la norma.

La quinta y sexta variable están relacionadas con la extensión, medida en número de páginas y párrafos respectivamente, de los documentos denominados fundamentos de las conclusiones para cada norma. Este documento acompaña a la NIA final aprobada y rinde cuentas del proceso normativo, publicando entre otros los detalles de los borradores previos y las cartas de los comentarios recibidas.

La tabla 5.11 contiene los estadísticos descriptivos de las variables definidas en relación a la controversia generada en torno a las NIA. Como podemos apreciar los meses de vigencia del borrador, es decir desde la publicación del borrador de la NIA hasta la aprobación de la NIA definitiva están formados por un periodo que supera el año para todas las NIA. El periodo más corto han sido 13 meses (NIA 230) y el más largo es de 32 meses (NIA 550).

En cuanto al periodo abierto para presentar cartas de comentarios, como requiere la organización en su actividad normativa, existe una elevada variabilidad que va de 3 meses (NIA 230), hasta 19 meses (NIA 550). Así pues, nos encontramos con periodos trimestrales o bien, periodos superiores al año y medio.

Ante estos resultados podemos apreciar una cierta tendencia en relación a las variables que cuantifican periodos. La NIA cuyo periodo de vigencia del borrador es el más largo, también presenta el periodo más largo abierto a la recepción de cartas de comentarios (NIA 550). La misma tendencia podemos encontrar para los periodos de vigencia de borrador y presentación cartas de comentarios más cortos, la NIA 230 es la que menor número de meses presenta en sendos periodos.

La variable número de cartas de comentarios recibidas presenta una media superior a 45, estableciéndose el mínimo de cartas recibidas en 35 (NIA 520) y el máximo en 54 (NIA 580).

En relación a la extensión de los documentos denominados fundamentos de las conclusiones hemos definido dos variables, páginas y párrafos, ambas presentan una desviación estándar bastante elevada. Para las páginas el mínimo queda establecido en 4 (NIA 260) y el máximo en 23 (NIA 550). Respecto a los párrafos, el mínimo corresponde a la NIA 520, que presenta 17 párrafos frente a la NIA 240 que presenta 113 párrafos, valor máximo.

Los valores obtenidos para las variables número de cartas de comentarios recibidas y número de páginas y párrafos de los fundamentos de las conclusiones, no presentan

ninguna tendencia clara entre los documentos, pues cada variable establece su valor máximo y mínimo en una norma distinta.

Tabla 5.11 Estadísticos descriptivos de las variable relacionadas con la controversia

Variable controversia	Mínimo	Máximo	Media	Desv. Standar
Meses vigencia del borrador	13	32	17,51	4,107
Meses recepción comentarios al borrador	3	19	4,98	2,647
Número de cartas de comentarios recibidas	35	54	45,31	4,308
Número de páginas de los fundamentos de las conclusiones	4	23	10,57	5,575
Número de párrafos de los fundamentos de las conclusiones	17	113	46,57	28,564

Las variables definadas junto con los niveles de legibilidad globales y por secciones obtenidos mediante los tres índices de legibilidad, han sido procesados estadísticamente con el fin de poder contrastar la quinta hipótesis nula, H5: No existe relación entre la legibilidad y la controversia generada por las normas. Para ello utilizaremos la prueba ANOVA en las variables binarias, y contrastes de significatividad en el resto de variables. La presentación e interpretación de los resultados obtenidos que nos ayudarán a contrastar la quinta y última hipótesis relacionada con el marco normativo internacional se ofrece en el siguiente subepígrafe.

7.2 Análisis e interpretación de los resultados

Los resultados obtenidos en el contraste estadístico de las seis variables asociadas a la controversia y los niveles de legibilidad globales y por secciones calculados para las NIA clarificadas están organizados en dos grupos. El criterio que ha sido utilizado para agrupar el estudio de las variables está basado en las características de éstas. Todas ellas son cuantitativas discretas a excepción de la primera que es una variable binaria. Así pues, el primer grupo de resultados son los obtenidos de esta variable y se ha utilizado la prueba ANOVA para el estudio estadístico. Respecto al resto de variables, todas ellas cuantitativas discretas, conforman el segundo grupo de resultados, que han sido obtenidos mediante contrastes de significatividad.

La tabla 5.12 muestra los resultados obtenidos de la prueba ANOVA realizado para la primer variable. El factor es la norma “redactada” o “revisada y redactada” y la variable dependiente el índice de legibilidad global de las NIA clarificadas.

Tabla 5.12 ANOVA: el factor es norma “redactada” o “revisada y redactada” y la variable dependiente el índice de legibilidad global de las NIA

NIA completas	F	Sig.
Flesh	,189	,667
Fog	,323	,573
Smog	,384	,540

Como podemos observar (véase tabla 5.12) ninguno de los índices utilizados para el calculo de la facilidad/dificultad de lectura son significativos, a un nivel de significatividad del 5%. En consecuencia, podemos decir que la primera variable estudiada no influye en el nivel de legibilidad global de las normas clarificadas.

La siguiente tabla muestra los resultados obtenidos de la prueba ANOVA considerando el mismo factor, norma redactada o revisada y redactada. Pero ahora, la variable dependiente es el indice de legibilidad de cada una de las secciones de las NIA calculado con los diferentes índices de legibilidad utilizados en este estudio.

Tabla 5.13 ANOVA: el factor es norma “redactada” o “revisada y redactada” y las variables dependientes los índices de legibilidad de las secciones de las NIA

Secciones de las NIA	F	Sig.	
Introducción	Flesch	,089	,768
	Fog	1,163	,288
	Somg	,317	,577
Objetivos y Definiciones	Flesch	,772	,386
	Fog	,555	,461
	Somg	,700	,409
Requerimientos	Flesch	3,087	,088
	Fog	3,186	,083
	Somg	2,754	,106
Material de aplicación y otro material explicativo	Flesch	,029	,865
	Fog	,009	,925
	Somg	,070	,792

Como muestran los resultados de la tabla 5.13, el factor no es significativo en ninguna de las secciones de las normas. El nivel de significatividad sigue siendo superior al 5%, para cada sección y en cada índice de legibilidad utilizado en los cálculos. Pero encontramos un pequeño matiz, la sección Requerimientos es la que presenta niveles de significatividad menores respecto al resto de las secciones (de hecho, serían significativas al 10% según los índices de Flesch y Fog). Así pues, podemos afirmar que la variable redactada o revisada y redactada, en general, no influyen en los niveles de legibilidad obtenidos para las distintas secciones de las NIA clarificadas.

Tras haber analizado la posible influencia de la primera variable en los niveles de facilidad de lectura de las normas, procedemos a presentar los resultados obtenidos para el resto de variables relacionadas con la controversia (véase tabla 5.14).

Tabla 5.14 Correlación entre el índice de legibilidad y la controversia

Variables controversia	Índice Flesch		Índice Fog		Índice Smog	
	Rho Spearman's	Sig.	Rho Spearman's	Sig.	Rho Spearman's	Sig.
Meses vigencia del borrador	0,084	0,621	-0,024	0,890	-0,020	0,904
Meses recepción comentarios	0,109	0,551	-0,220	0,227	-0,183	0,315
Número de cartas recibidas	0,191	0,264	-0,188	0,272	-0,246	0,149
Número de páginas de BC	0,230	0,170	-0,209	0,215	-0,220	0,190
Número de párrafos de BC	0,290	0,090	-0,258	0,123	-0,272	0,103

Como podemos apreciar ninguna variable es significativa para ninguno de los índices de legibilidad a un nivel de significatividad del 5%.

En relación al índice de Flesch la correlación entre éste y las variables de la controversia es positiva, pero todas ellas inferiores a 0,7, valor que se podría considerar como significativo. Tan sólo la variable número de párrafos del documento fundamentos de las conclusiones sería significativa al 10%.

Los índices de Fog y Smog presentan una correlación negativa con todas las variables del grupo, pero ninguna de ellas, al igual que ocurre con el índice de Flesch ofrece una significatividad relevante a los niveles de contraste habituales. El signo negativo aparece en estos índices por la correlación negativa que presentan estos dos índices con el

índice de Flesch, recordemos que la interpretación de los resultados obtenidos con los índices de Fog y Smog es inversa a la interpretación de los resultados del índice de Flesch (cuanto menor es el índice de Flesch, mayor facilidad de lectura del documento, y viceversa). Tan sólo la variable meses de vigencia del borrador es significativa al 10% de acuerdo con ambos índices de Fog y Smog si bien el coeficiente es el más bajo al igual que ocurría con el índice de Flesch.

Así pues, a la luz de la evidencia empírica obtenida, podemos concluir que no existe correlación entre los índices de legibilidad y las variables relacionadas con la controversia. Por ello, aceptamos la hipótesis nula H5: No existe relación entre el nivel de legibilidad y la controversia generada por la norma.

8 POSIBLES FACTORES EXPLICATIVOS DEL NIVEL DE LEGIBILIDAD EN LOS TEXTOS COMUNITARIOS

En este epígrafe pretendemos contrastar la posible existencia de factores explicativos del nivel de facilidad/dificultad de lectura de los textos comunitarios. Estos documentos presentan diferencias significativas respecto a las NIA. La primera hace referencia al carácter del marco en el que se sitúan estos textos. Estos textos pertenecen a un marco regulador, mientras que las NIA a un marco normativo.

Otra de las diferencias a destacar es el proceso de publicación de estos documentos. A diferencia de las NIA, que están sometidas a un proceso abierto al público, previamente a su publicación definitiva; los textos comunitarios no están sometidos a un proceso similar que permita opinar al público respecto al contenido de éstos.

Adicionalmente, estos textos presentan otra diferencia respecto a las NIA. Éstas tienen una función normativa y de carácter internacional. Los textos comunitarios no presentan idéntica función. Podemos encontrar Directivas, Recomendaciones y Comunicaciones; y su ámbito de aplicación es europeo.

Así pues, entre las variables que pretendemos contrastar sólo coincide la extensión como variable común. El resto de variables a contrastar son específicas de estos documentos.

8.1 La legibilidad y las variables intrínsecas

Una vez analizados los resultados obtenidos del grado de dificultad de lectura en los textos comunitarios en el capítulo anterior y cuantificado la evolución del nivel de legibilidad de los mismos, en el periodo de 1984 a 2006, mediante la aplicación de distintas fórmulas de legibilidad adaptadas al castellano, nos planteamos analizar los posibles factores que pueden influir en los niveles de legibilidad observados.

Para ello agrupamos los posibles factores en tres grupos. El primer grupo hace referencia a la función de los textos estudiados. Como indicábamos en el apartado 2.1 los documentos analizados se clasifican atendiendo a su función en tres grupos; Directivas, Comunicaciones y Recomendaciones. Estas variables se caracterizan por ser categóricas cualitativas, pues no aportan ninguna información de magnitud ni de orden, tan sólo diferencian a los textos en distintas categorías de pertenencia. Para poder estudiar la posible influencia de estas variables sobre el nivel de legibilidad debemos establecer una codificación (véase tabla 5.15).

Tabla 5.15 Codificación de los textos comunitarios atendiendo a su función

Texto	Código
Directiva	0
Comunicación	1
Recomendación	2

Un segundo grupo de variables que posiblemente pueden influir en el nivel de legibilidad observado en los distintos textos comunitarios es la extensión del documento. La extensión de éstos será medida por el número de páginas y párrafos que conforman cada uno de los documentos. Esta variable se caracteriza por ser cuantitativa discreta, pues nos ofrecen una unidad de medida para la cantidad de extensión de cada texto (véase tabla

5.16). Para su cálculo nos hemos basado en las hipótesis *ad hoc* expuestas en el cuadro 4.9 que hacen referencia a las páginas y párrafos.

Tabla 5.16 Extensión de los textos comunitarios

Texto	Número de páginas	Número de párrafos
Directiva de 1984	12	63
El Libro Verde	36	134
El camino a seguir	10	37
Control de la calidad	7	60
Independencia de los auditores	48	259
Refuerzo de la auditoría	22	84
Directiva de 2006.	42	197

El contenido de los textos comunitarios es el tercer grupo de variables con posibilidad de influir en el nivel de legibilidad observado para cada documento. El contenido de los documentos no es homogéneo entre ellos, ni entre los grupos de documentos que hemos establecido atendiendo a su función. Cada texto se caracteriza por desarrollar una cuantía diferente de temas tratados. Para ello hemos agrupado los distintos temas en diez áreas temáticas, considerando esta variable como categórica cualitativa (véase cuadro 5.5).

Una vez presentadas las variables que pueden influir en los niveles de legibilidad obtenidos para los textos comunitarios, pasaremos a analizar la posible relación existente entre dichas variables y la legibilidad de los documentos. Dos de estas variables son categóricas, función de los textos y grupos temáticos tratados en los documentos; y la tercera es cuantitativas discretas, extensión de los textos. La variables categóricas serán estudias estadísticamente mediante la prueba de ANOVA. La variable cualitativa discreta se estudiará mediante la realizar el análisis estadístico de correlación de Rho de Spearman, pues es independiente de la escala de medida de las variables a contrastar.

Cuadro 5.5 Grupos temáticos de los textos comunitarios

Grupo	Temática	Texto	Directiva de 1984	El Libro Verde	El camino a seguir	Control de calidad	Independencia de los auditores	Refuerzo de la auditoría	Directiva de 2006.
2	Objetivo y definiciones	X	X				X	X	X
3	Autorización, Formación, Registro y Aspectos Internacionales	X	X	X				X	X
4	Ética e Independencia	X	X				X	X	X
5	Normas de auditoría e Informes		X	X				X	X
6	Calidad		X	X	X	X	X	X	X
7	Responsabilidad (Investigación y Sanciones)		X	X				X	X
8	Designación y Cese		X						X
9	Entidades de interés público y PYMES		X	X			X		X
10	Disposiciones finales y transitorias	X	X	X					X
Total de temas			5	10	7	2	5	7	10

La tabla 5.17 presenta los resultados de las correlaciones entre las variables: función del texto y los índices de legibilidad de Flesch adaptados.

Tabla 5.17 ANOVA: el factor es la función del texto y la variable dependiente el nivel de legibilidad de los textos

	F	Sig.
Fernández Huerta	4,085	,108
Szigriszt Pazos	4,157	,106
Fialho <i>et al.</i>	4,200	,104

Los resultados obtenidos, con un nivel de significatividad del 5%, entre la variable grupo y los índices de Flesch adaptados nos permite poder afirmar que no existe relación entre la función del texto y los niveles de legibilidad calculados. Por lo tanto aceptamos la hipótesis nula H6: No existe relación entre la función del texto analizado y su nivel de legibilidad.

La tabla 5.18 presenta los resultados obtenidos para las variables relacionadas con la extensión de los documentos, número de páginas y número de párrafos, y los índices de Flesch adaptados. Como podemos comprobar tampoco existe correlación entre éstas dos

variables y los niveles de legibilidad obtenidos con los tres índices adaptados. La falta de correlación nos permite aceptar la hipótesis nula H7: No existe relación entre la extensión de los textos y el nivel de legibilidad.

Tabla 5.18 Correlación entre los índices de legibilidad y la extensión de los textos (páginas y párrafos)

	Rho de Spearman's	Sig.
Páginas_Texto		
Fernández Huerta	,036	,939
Szigriszt Pazos	,036	,939
Fialho <i>et al.</i>	,357	,432
Párrafos_Texto		
Fernández Huerta	,107	,819
Szigriszt Pazos	,107	,819
Fialho <i>et al.</i>	,393	,383

La última variable a analizar es la de los grupos temáticos que tratan los textos comunitarios. Los resultados obtenidos se presentan en la tabla 5.19. Como puede comprobarse para un nivel de significatividad del 5%, podemos decir que exista correlación entre la variable temas tratados y el nivel de legibilidad. Así, a falta de correlación nos permite aceptar la hipótesis nula H8: No existe relación entre el nivel de legibilidad de los textos comunitarios y la cuantía de temas tratados en dichos textos.

Tabla 5.19 ANOVA: el factor es el número de temas tratados en los textos y la variable dependiente el nivel de legibilidad de las textos

	F	Sig.
Fernández Huerta	,576	,669
Szigriszt Pazos	,533	,691
Fialho <i>et al.</i>	,290	,832

8.2 Tendencias del nivel de legibilidad por grupos temáticos

El epígrafe anterior nos ha servido para descartar la posible existencia de factores determinantes en el nivel de legibilidad de los textos comunitarios. Tras descartar la existencia de posibles factores explicativos, en este epígrafe analizaremos la legibilidad de los distintos grupos temáticos que tratan los textos comentarios. Para ello nos basaremos en la clasificación del cuadro 5.6. Los resultados obtenidos se presentan en la tabla siguiente.

Tabla 5.20 Nivel de legibilidad de los textos comentarios por áreas temáticas

Grupo temático	Texto comunitario	Índice Fernández Huerta	Índice Szigriszt Pazos	Índice Fialho <i>et al.</i>
1. Consideraciones	VIII Directiva de 1984	29,20	24,81	23,29
	Libro Verde	40,10	36,12	35,47
	El camino a seguir	38,19	33,50	28,68
	Control de Calidad	43,00	38,75	36,02
	Independencia de los auditores	38,64	34,13	30,38
	Refuerzo de la auditoría	50,15	46,29	44,92
	VIII Directiva de 2006	33,75	29,41	27,51
2. Objetivo y Definiciones	VIII Directiva de 1984	55,04	51,65	52,45
	Libro Verde	44,43	40,32	38,25
	El camino a seguir	-	-	-
	Control de Calidad	-	-	-
	Independencia de los auditores	42,56	37,98	33,16
	Refuerzo de la auditoría	35,44	30,56	24,96
	VIII Directiva de 2006	39,20	34,99	33,04
3. Autorización, formación, Registro y aspectos internacionales	VIII Directiva de 1984	23,04	18,93	20,17
	Libro Verde	28,25	23,40	19,13
	El camino a seguir	23,62	18,21	11,13
	Control de Calidad	-	-	-
	Independencia de los auditores	-	-	-
	Refuerzo de la auditoría	50,03	45,66	41,04
	VIII Directiva de 2006	40,49	35,95	31,67
4. Ética e independencia	VIII Directiva de 1984	39,67	35,94	36,98
	Libro Verde	68,72	65,29	63,78
	El camino a seguir	-	-	-
	Control de Calidad	-	-	-
	Independencia de los auditores	40,07	35,82	33,52
	Refuerzo de la auditoría	50,52	46,05	40,70
	VIII Directiva de 2006	41,30	36,97	33,95
5. Normas de Auditoría e Informes	VIII Directiva de 1984	-	-	-
	Libro Verde	45,21	40,62	35,35
	El camino a seguir	26,95	22,09	17,90
	Control de Calidad	-	-	-
	Independencia de los auditores	-	-	-
	Refuerzo de la auditoría	28,51	23,32	16,89
	VIII Directiva de 2006	36,56	32,23	29,95
6. Calidad	VIII Directiva de 1984	-	-	-
	Libro Verde	69,38	65,93	64,12
	El camino a seguir	52,93	48,65	44,15
	Control de Calidad	41,45	36,84	32,06
	Independencia de los auditores	50,99	46,66	42,20
	Refuerzo de la auditoría	41,73	37,15	32,52
	VIII Directiva de 2006	27,22	22,23	17,19
7. Investigación y sanciones	VIII Directiva de 1984	-	-	-
	Libro Verde	46,22	41,45	37,86
	El camino a seguir	220,4	18,07	20,33
	Control de Calidad	-	-	-
	Independencia de los auditores	-	-	-
	Refuerzo de la auditoría	34,53	29,75	24,91
	VIII Directiva de 2006	34,09	29,00	22,30
8. Designación y cese	VIII Directiva de 1984	-	-	-
	Libro Verde	50,92	47,00	45,11
	El camino a seguir	-	-	-
	Control de Calidad	-	-	-
	Independencia de los auditores	-	-	-
	Refuerzo de la auditoría	-	-	-
	VIII Directiva de 2006	45,37	41,09	37,75
9. Entidades de interés público y PYMES	VIII Directiva de 1984	-	-	-
	Libro Verde	47,05	43,00	40,89
	El camino a seguir	23,59	18,36	12,38
	Control de Calidad	-	-	-
	Independencia de los auditores	50,92	46,66	42,60
	Refuerzo de la auditoría	-	-	-
	VIII Directiva de 2006	38,67	34,25	31,05
10. Disposiciones finales y transitorias	VIII Directiva de 1984	36,11	31,14	24,90
	Libro Verde	36,46	32,08	29,49
	El camino a seguir	44,47	41,98	50,16
	Control de Calidad	-	-	-
	Independencia de los auditores	-	-	-

	Refuerzo de la auditoría VIII Directiva de 2006	52,33	48,02	18,58
--	--	-------	-------	-------

Los datos de la tabla 5.20 han sido tratados estadísticamente y los estadísticos descriptivos para cada uno de los grupos temáticos se presentan en la tabla 5.21.

Tabla 5.21 Estadísticos descriptivos de los grupos temáticos de los textos comunitarios

Grupo temático	N	Mínimo	Máximo	Media	Desv. típ.	
Consideraciones	7	Índice Fernández Huerta	29,20	50,15	39,0043	6,65733
		Índice Szigriszt Pazos	24,81	46,29	34,7157	6,83504
		Índice Fialho <i>et al.</i>	23,29	44,92	32,3243	7,11878
Objetivo y Definiciones	5	Índice Fernández Huerta	35,44	55,04	43,3340	7,38641
		Índice Szigriszt Pazos	30,56	51,65	39,1000	7,90679
		Índice Fialho <i>et al.</i>	24,96	52,45	36,3720	10,16959
Autorización, formación, registro y aspectos internacionales	5	Índice Fernández Huerta	23,04	50,03	33,0860	11,78805
		Índice Szigriszt Pazos	18,21	45,66	28,4300	11,97312
		Índice Fialho <i>et al.</i>	11,13	41,04	24,6280	11,73926
Ética e independencia	5	Índice Fernández Huerta	39,67	68,72	48,0560	12,37757
		Índice Szigriszt Pazos	35,82	65,29	44,0140	12,63688
		Índice Fialho <i>et al.</i>	33,52	63,78	41,7860	12,62678
Normas de Auditoría e Informes	4	Índice Fernández Huerta	26,95	45,21	34,3075	8,40004
		Índice Szigriszt Pazos	22,09	40,62	29,5650	8,64467
		Índice Fialho <i>et al.</i>	16,89	35,35	25,0200	9,08674
Calidad	6	Índice Fernández Huerta	27,22	69,38	47,2833	14,15127
		Índice Szigriszt Pazos	22,23	65,93	42,9100	14,66026
		Índice Fialho <i>et al.</i>	17,19	64,12	38,7067	15,70408
Investigación y sanciones	4	Índice Fernández Huerta	22,04	46,22	34,2200	9,87362
		Índice Szigriszt Pazos	18,07	41,85	29,6675	9,71884
		Índice Fialho <i>et al.</i>	20,33	37,86	26,3500	7,89930
Designación y cese	2	Índice Fernández Huerta	45,37	50,92	48,1450	3,92444
		Índice Szigriszt Pazos	41,09	47,00	44,0450	4,17900
		Índice Fialho <i>et al.</i>	37,75	45,11	41,4300	5,20431
Entidades de interés público y PYMES	4	Índice Fernández Huerta	38,19	50,92	43,7075	6,29846
		Índice Szigriszt Pazos	33,50	46,66	39,3525	6,50618
		Índice Fialho <i>et al.</i>	28,68	42,60	35,8050	6,96192
Disposiciones finales y transitorias	4	Índice Fernández Huerta	36,11	52,33	40,7725	7,75847
		Índice Szigriszt Pazos	31,14	48,02	36,1850	7,94941
		Índice Fialho <i>et al.</i>	24,90	43,44	31,6275	8,12509

Como podemos observar, los 10 grupos en los que hemos dividido el contenido abordado en los textos comunitarios presentan desviaciones muy elevadas en los tres índices de Flesch adaptados al castellano. El grupo que presenta mayores desviaciones corresponde al grupo 6, Calidad. Los valores medios se encuentran entre 30 y 50, correspondiendo a textos difíciles de leer.

El grupo de Ética e independencia, grupo 4, también presenta desviaciones elevadas, y al igual que el grupo 6, la media se encuentra entre 30 y 50, valores que corresponden con textos difíciles de leer.

El grupo 8, Designación y cese, es el que presenta un menor valor de las desviaciones. Sin embargo, este grupo presenta los valores más elevados respecto de la media de entre todos los grupos. Además podemos observar que es el grupo que menor cantidad de datos presenta (véase tabla 5.21).

Tras haber analizado los estadísticos descriptivos correspondientes a los valores de los grupos temáticos de los textos comunitarios, procedemos a realizar las pruebas estadísticas necesarias para analizar la posible tendencia dentro de los 10 grupos en los que hemos dividido los temas abordados en los textos comunitarios. Para ello, utilizaremos el U-tet de Mann-Whitney. Este test nos permitirá saber si existen o no diferencias entre las distintas muestras, y con ello podremos analizar la existencia de tendencias entre los grupos temáticos.

Así pues, contrastaremos la hipótesis nula H₉: Los niveles de legibilidad no presentan tendencias entre las distintas áreas temáticas que tratan los textos comunitarios.

Los resultados obtenidos para el índice de Flesch adaptado por Fernández Huerta se presentan en la tabla 5.22. Como podemos observar el *p*-valor asociado (Sig. exacta [2*(Sig. unilateral)]) es en todos los casos superior a 0,05, luego para un nivel de significatividad del 5%, no se puede rechazar la hipótesis nula.

Tabla 5.22 Estadístico de contraste Mann-Whitney para el estudio de tendencias entre los grupos temáticos de los textos comunitarios para el índices de Flesch adaptados por Fernández Huertas

Para Fernández Huerta	U de Mann-Whitney	W de Wilcoxon	Z	Sig. asintót. (bilateral)	Sig. exacta [2*(Sig. unilateral)]
Grupos temáticos					
1-2	11,000	39,000	-1,056	,291	,343
2-3	6,000	21,000	-1,358	,175	,222
3-4	5,000	20,000	-1,567	,117	,151
4-5	3,000	13,000	-1,715	,086	,111
5-6	5,000	15,000	-1,492	,136	,171
6-7	5,000	15,000	-1,492	,136	,171
7-8	1,000	11,000	-1,389	,165	,267
8-9	2,000	12,000	-,926	,355	,533
9-10	8,000	18,000	,000	1,000	1,000

La tabla 5.23 presenta los resultados para el índice de Flesch adaptado por Szigriszt Pazos. Al igual que ocurrida con los datos anteriores, para un nivel de significatividad del 5%, no podemos rechazar la hipótesis nula. Además, como puede observarse, los valores obtenidos para esta índice son idénticos a los obtenidos para el índice adaptado por Fernández Huerta. Esto se debe a que aunque los valores del nivel de legibilidad obtenido en ambos índices difieren sustancialmente, las desviaciones de los valores obtenidos son muy similares. Así pues, en ambos casos los valores están distribuidos respecto de la media de manera similar y las diferencias entre grupos es la misma.

Tabla 5.23 Estadístico de contraste Mann-Whitney para el estudio de tendencias entre los grupos temáticos de los textos comunitarios para el índices de Flesch adaptados por Szigriszt Pazos

Para Szigriszt Pazos	U de Mann-Whitney	W de Wilcoxon	Z	Sig. asintót. (bilateral)	Sig. exacta [2*(Sig. unilateral)]
Grupos temáticos					
1-2	11,000	39,000	-1,056	,291	,343
2-3	6,000	21,000	-1,358	,175	,222
3-4	5,000	20,000	-1,567	,117	,151
4-5	3,000	13,000	-1,715	,086	,111
5-6	5,000	15,000	-1,492	,136	,171
6-7	5,000	15,000	-1,492	,136	,171
7-8	1,000	11,000	-1,389	,165	,267
8-9	2,000	12,000	-,926	,355	,533
9-10	8,000	18,000	,000	1,000	1,000

Los resultados para el índice de Flesch adaptado por Fialho *et al.* se presentan en la tabla 5.24. Como observamos para un *p*-valor asociados (Sig. exacta [2*(Sig. unilateral)]) en todos los casos superior a 0,05, luego como es superior al nivel de significatividad establecido (5%), no podemos rechazar la hipótesis nula.

Tabla 5.24 Estadístico de contraste Mann-Whitney para el estudio de tendencias entre los grupos temáticos de los textos comunitarios para el índices de Flesch adaptados por Fialho *et al.*

Para Fialho <i>et al.</i>	U de Mann-Whitney	W de Wilcoxon	Z	Sig. asintót. (bilateral)	Sig. exacta [2*(Sig. unilateral)]
Grupos temáticos					
1-2	13,000	41,000	-,731	,465	,530
2-3	5,000	20,000	-1,567	,117	,151
3-4	4,000	19,000	-1,776	,076	,095
4-5	2,000	12,000	-1,960	,050	,063
5-6	5,000	15,000	-1,492	,136	,171
6-7	6,000	16,000	-1,279	,201	,257
7-8	1,000	11,000	-1,389	,165	,267
8-9	2,000	12,000	-,926	,355	,533
9-10	7,000	17,000	-,289	,773	,886

Así pues, ante los resultados obtenidos para los tres índices de Flesch adaptados al castellano debemos aceptar la hipótesis nula H9, y concluimos que los textos comunitarios no presentan tendencia entre los grupos temáticos en los que han sido agrupados los temas distintos temas tratados en los textos comunitarios.

Los resultados obtenidos en todo el estudio demuestran que no existe ninguna relación entre las variables estudiadas y el nivel de legibilidad. Debido a que nuestro estudio es pionero en materia de auditoría, no podemos comparar nuestros resultados con los obtenidos por otros investigadores.

Así pues, debemos retomar estudios realizados sobre el nivel de legibilidad en textos contables (carta del presidente, notas estados financieros, entre otros) y observamos que no existen estudios que hayan podido tampoco relacionar el nivel de legibilidad con las variables analizadas (p.e. riegos, nivel de ingresos, edad de la empresa) (véase p.e. Courtis, 1986, 2004). En relación a la posible tendencia del nivel de legibilidad a lo largo de un periodo, los estudios realizados muestran un empeoramiento del nivel de legibilidad y la no existencia de tendencias (véase p.e. Jones 1988; Courtis, 1995; y Casasola, 2007).

CONCLUSIONES

PRIMERA. El proceso de armonización de la auditoría de cuentas en Europa ha llevado una trayectoria similar al realizado en la armonización de la contabilidad, renunciándose a un modelo normativo público para adaptarse a las normas emitidas por un organismo internacional privado.

En 2001 se aprobó el Reglamento europeo 1606/2002. En éste se establecía la fecha de 2005 como la fecha a partir de la cual, las cuentas anuales de los grupos cotizados se deberían elaborar tomando como referencia las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC/NIIF) emitidas por el IASB. Europa renunciaba, con la emisión de este Reglamento, a un modelo normativo público para adaptarse a las normas emitidas por un organismo privado, el IASB.

A partir de ese momento varias han sido las modificaciones realizadas en las Directivas contables con el fin de eliminar discrepancias con las Normas Internacionales de Información Financiera. La Comisión, con el fin de asegurar la aceptación de dichas normas por parte de todos los Estados miembros, ha creado órganos supervisores de carácter político (Comité de Regulación Contable, ARC), de carácter técnico (Grupo Consultivo Europeo en Materia de Información Financiera, EFRAG) y de asesoramiento (Grupo de Estudio de Asesoramiento técnico sobre las Normas Contables, SARG), que han permitido que se haya ido produciendo la incorporación de las normas e interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera de conformidad con las imposiciones de la Comisión Europea

El proceso de armonización de la auditoría en Europa comenzó, en 1984, con la publicación de la VIII Directiva europea del derecho de sociedades. Desde entonces se han emitido distintas comunicaciones y recomendaciones que han intentado ir ofreciendo perspectivas más modernas de la función de la auditoría de cuentas, como respuesta a los cambios que la sociedad ha ido demandando.

De hecho, el inicio del siglo XXI marcó un nuevo sendero en el proceso normativo comunitario. Las necesidades de los mercados financieros, los escándalos financieros y la elevada concentración del mercado de servicios de auditoría crearon la necesidad de armonizar la auditoría legal en la UE. La publicación de una nueva VIII Directiva de 2006

fue la respuesta a dichas necesidades. En ella se consideraron todos los objetivos y recomendaciones que se establecieron en los distintos pronunciamientos comunitarios y se realizó la propuesta armonizadora de los criterios que iban a guiar la actividad de la auditoría en Europa.

Con posterioridad a la publicación de la VIII Directiva de 2006, se han publicado pronunciamientos comunitarios en pro de la armonización de la auditoría de cuentas, en un escenario en el que la crisis económica internacional ha adquirido un importante protagonismo y ha llevado a que la Comisión Europea haya publicado textos que constituyen lecciones en un entorno de grave crisis económica y financiera.

En noviembre de 2011 la Comisión Europea presentó una propuesta de Reglamento sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público. La elección del Reglamento como instrumento legal seleccionado para avanzar en términos de armonización de la auditoría recuerda al proceso europeo seguido para la armonización de la contabilidad.

Además, el propio contenido del Reglamento 1606/2002 y de la Directiva 2006/43/CE pone de manifiesto que los criterios básicos seguidos en la armonización contable europea siguen siendo válidos para lograr una verdadera armonización de la auditoría ya que ambos textos comunitarios abogan por la utilización de las Normas Internacionales de Información Financiera del IASB y las Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC, renunciando a un modelo europeo propio. Es decir, se observa un paralelismo en el diseño de los procesos de armonización contable de la contabilidad y de la auditoría de cuentas, que centra fundamentalmente su atención en las entidades cotizadas y de interés público.

SEGUNDA. La publicación de la Directiva 2006/43/CE señala un cambio en el rumbo de la estrategia europea del modelo armonizador de la auditoría en la Unión Europea. En ella se regula la exigencia de establecer acuerdos entre los distintos Estados miembros y de realizar las auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría emitidas por la IFAC.

El proceso de armonización de la auditoría en Europa comienza con la publicación de la VIII Directiva de Derecho de Sociedades (84/253/CEE). El contenido del texto comunitario se centraba en establecer los requisitos de formación y experiencia que debían reunir las personas encargadas de llevar a cabo la auditoría legal. Así pues, con la entrada en vigor de esta Directiva se pretendía armonizar las cualificaciones de las personas autorizadas para efectuar el control legal de los documentos contables.

Tras la entrada en vigor de la Directiva se publicaron varias comunicaciones y recomendaciones que buscaban la mejora de la calidad de la auditoría legal. Pero no fue hasta el 2006 cuando se modernizó la Directiva 84/253/CE con la publicación de una nueva VIII Directiva (2006/42/CE). En ella se consideraron todos los objetivos y recomendaciones que hasta entonces se habían publicado en los distintos pronunciamientos comunitarios.

Así pues, la Directiva 2006/42/CE ampliaba el contenido de las secciones desarrolladas en la antigua Directiva y se regulaban nuevos términos, ampliando los capítulos y artículos. Este documento comunitario tiene como uno de sus grandes objetivos establecer un sistema de supervisión de la actividad de la auditoría en Europa que permita mejorar la confianza en los mercados financieros.

Entre las cuestiones más sobresalientes que se abordan, y que son de gran relevancia, podemos mencionar la responsabilidad de los auditores, la regulación de la independencia, el control de calidad, la supervisión pública y las peculiaridades de las entidades de interés público.

Todos estos acuerdos reguladores entre los distintos Estados miembros adquieren una relevancia especial debido a la exigencia establecida en el artículo 26 sobre la

aplicación de las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión, en la realización de las auditorías legales a todos los Estados miembros.

TERCERA. La IFAC se sitúa en una posición líder en la emisión de normas de auditoría en Europa. La VIII Directiva establece que las normas de auditoría nacionales sólo deberán cumplirse en la medida que la Comisión no haya adoptado una NIA sobre esa materia. Las NIA aceptadas por la UE se publicarán en el DOUE en las lenguas oficiales.

La VIII Directiva 2006/42/CEE establece en su artículo 26 que los Estados miembros exigirán el cumplimiento de las NIA cuando éstas sean aceptadas por la Comisión de conformidad con el procedimiento de reglamentación contemplado en el artículo 48 (2bis) (en su versión modificada por la UE, 2008). Para ello la Comisión debería considerar si éstas se han desarrollado con un adecuado proceso y una supervisión pública y transparencia, y son generalmente aceptadas internacionalmente.

La Comisión Europea, en virtud de esta Directiva, adoptará medidas para su aceptación utilizando la metodología de “comitología”. Para ello contará con la ayuda de AuRC integrado por representantes de los Estados miembros.

La Comisión Europea creó, en 2005, el EGAOB. Éste organismo proporciona apoyo técnico para la preparación de medidas de la VIII Directiva, entre las que se encuentran la aceptación de las NIA. El EGAOB, con el acuerdo del AuRC, ha creado un subgrupo sobre las NIA. El principal objetivo de este subgrupo es realizar una labor proactiva en el proceso de elaboración de las normas del IAASB. Por ello, ha asistido a la Comisión de la UE en la elaboración de cartas con comentarios sobre la mayoría de las NIA clarificadas en el marco del *Clarity Project*. También ha supervisado el programa de trabajo del IAASB y ha presentado asesoramiento a la Comisión sobre el plan estratégico de 2009-2011 del IAASB.

Con todo, la instauración de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por el *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB),

organismo de la *International Federation of Accountants* (IFAC), no es un hecho a fecha de hoy ya que todavía no se ha producido la necesaria adopción de las normas por parte de la Comisión Europea. Sin embargo, el hecho de que se haya abogado por la instauración de dichas normas supone que, a partir del momento de su adopción, las empresas europeas sometidas a auditoría de cuentas aplicarán procedimientos similares, lo que beneficiará la comparabilidad de los resultados de la auditoría

CUARTA. Una nueva propuesta de Reglamento sobre la auditoría de las entidades de interés público y una propuesta de nueva Directiva, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CEE, supondrán una importante reforma legislativa en diversos ámbitos del sector financiero y favorecerán la competencia del mercado de auditoría.

Como consecuencia de las propuestas contenidas en el Libro Verde, publicado en 2010, se ha elaborado una propuesta por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE. Esta propuesta de la Comisión coexiste con la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo (Comisión Europea, 2011) sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.

El objetivo de la propuesta de Directiva es doble. En primer lugar, se pretende establecer los procedimientos relativos a las auditorías de empresas y la relación entre el consejo de administración y el comité de auditoría. Por otra parte se pretende forzar cambios en el mercado de la auditoría que favorezcan la competencia entre auditores y firmas de auditoría. Una de las cuestiones más relevante planteada en la Propuesta de Directiva, a los efectos de esta tesis doctoral, se encuentra la instauración del *pasaporte europeo* para auditores legales y las sociedades de auditoría. Dicho pasaporte adquiere especial relevancia tras la instauración plena de las normas internacionales de auditoría.

En este sentido, el texto comunitario aborda también la autorización de los auditores legales para prestar servicios transfronterizos. Para ello, el Estado miembro de acogida podrá ofrecer la posibilidad de elegir entre un período de prácticas y una prueba de aptitud.

Bajo estas circunstancias, la supervisión de los auditores legales corresponde al Estado miembro de acogida. Así pues, se permite que las sociedades de auditoría realicen auditorías legales en otros Estados miembros distintos al que les haya concedido la autorización, siempre que el socio auditor principal disponga de autorización en el Estado miembro correspondiente.

El Parlamento Europeo consultó con el Comité Económico y Social Europeo (CESE) las propuestas de la Propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/43/CEE y el CESE respalda tanto la Propuesta de Directiva como la de Reglamento, pues es consciente de la necesidad de alcanzar un equilibrio entre la independencia y el escepticismo; y los costes y la calidad de las auditorías legales.

La Comisión, por su parte, propone introducir cambios en el mercado de auditoría mediante la rotación obligatoria de los auditores legales y exige a las sociedades de auditoría más grandes que se desprendan de sus servicios de consultoría. Todo ello con la finalidad de favorecer la competencia del mercado de auditoría, dada la elevada cuota de mercado de las 4 Grandes firmas de auditoría (que supera el 90%, según el análisis de la estructura del mercado de auditoría realizado en el Libro Verde) en la mayoría de los Estados miembros. Urge que las medidas en este sentido sean efectivas porque cada vez está más consolidada la posición oligopolística del mercado de servicios de auditoría.

QUINTA. El proceso de clarificación de las NIA, llevado a cabo por el IAASB, no está concebido como una revisión individual de las normas, sino como una revisión de lo que podríamos denominar un *corpus normativo*, ya que no pueden entenderse de manera individualizada sino como un todo.

Debido a la apuesta que la Comisión Europea realizó en la Directiva 2006/43/CE por las normas internacionales de auditoría, el IAASB comenzó en 2003 el proyecto *Clarity Project*. El objetivo del proyecto era mejorar la claridad de las normas, de manera que una mayor claridad favoreciese una mayor uniformidad y calidad de los servicios de auditoría.

El conjunto final de las normas clarificadas incluye 36 NIA (16 normas contienen requisitos nuevos y revisados y 20 normas han sido simplemente redactadas de nuevo) y una norma completamente nueva la IQSC1.

Todas las normas internacionales de auditoría presentan idéntica estructura, compuesta por cinco partes que son: Introducción, Objetivos, Definiciones, Requerimientos y Material de aplicación y otro material explicativo. Cada una de estas partes contribuye a la consecución de los objetivos generales de cada NIA, formando un conglomerado de términos y procedimientos inseparable en cada norma y que permitirá realizar una auditoría de cuentas conforme a la normativa internacional.

El conjunto de normas clarificadas abordan distintos aspectos de la auditoría. En términos generales pueden agruparse en seis grupos atendiendo al área a que su contenido hace referencia. Dichos grupos son: principios generales y responsabilidad, evaluación del riesgo en auditoría, evidencia en auditoría, utilización del trabajo de otros, informes de auditoría y áreas especializadas y control de calidad. No obstante, cada uno de dichos grupos no puede entenderse como un conjunto independiente ya que las NIA están concebidas para que sean leídas como un *corpus* normativo.

Así pues, y como se señala en la NIA 200, considerada norma marco básica, el auditor tendrá un entendimiento del texto completo de las NIA, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. En relación con la NIA 700, se establece que el auditor deberá cumplir con todas las NIA pertinentes para la auditoría. Por ello, el incumplimiento de una NIA implicará no poder reconocer en el informe de auditoría el cumplimiento de las NIA. Por su parte, la NIA 240 que regula la responsabilidad del auditor respecto al fraude, se complementa con la NIA 315 y 330. En relación a la NIA 260 y la 265, destacar que ambas normas se ocupan de un tema muy importante como es con la responsabilidad del auditor.

Por ello, las NIA nunca podrán considerarse individualmente, sino que deben considerarse como un conjunto normativo, lo que supone que el conocimiento de una NIA requiere que también se conozca el contenido y lo regulado en el resto de las normas.

SEXTA. La decisión de la Comisión Europea respecto a la adopción de las NIA, la determinación del alcance de ésta y el instrumento jurídico apropiado para ello, está pendiente de publicación.

El grupo de normas clarificadas son consideradas, en la VIII Directiva 2006/43/CE, un elemento necesario para garantizar una calidad elevada y homogénea de la auditoría de cuentas, pero la Directiva señala que debe producirse la adopción para poder llevar a cabo su implantación. Dado que dicho proceso no se ha producido todavía, los distintos Estados miembros están siguiendo un proceso de aplicación de las NIA de manera independiente y atendiendo a los criterios establecidos en cada estado.

Así podemos encontrar diferencias en las posiciones de los Estados comunitarios en los momentos actuales, en los que no se ha producido el proceso de adopción por la Comisión. Algunos países comunitarios han establecido el uso de las NIA mediante su requerimiento por Ley o Reglamento, tal y como ocurre en Bulgaria, Chipre, Estonia, Malta o Rumania. Hay otro grupo de países que ha optado por la adopción de las NIA como normas de auditoría del país, como por ejemplo Luxemburgo, Reino Unido e Irlanda. Por su parte, países como Dinamarca, Francia, Alemania o Suecia han instaurado las NIA como normas nacionales; mientras que en otros países, entre los que se encuentra a España, no se sigue una opción definida, ni concreta.

Ahora bien, un análisis de la posición que las corporaciones profesionales y el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas están siguiendo en estos últimos tiempos, nos permite señalar que en España las normas de auditoría son las normas nacionales, es decir las Normas Técnicas de Auditoría (NTA), según se establece en la Ley (RD legislativo 1/2011) y el Reglamento (RD 1517/2011) de auditoría. Sin embargo, se está llevando a cabo un proceso de revisión que las aproxima más a las NIA. En este sentido por ejemplo las NTA relacionadas con los informes de auditoría fueron modificadas, en 2010, con el fin de adaptarse a las NIA 700, 705 y 706.

Así pues, parece claro el proceso de convergencia que va a seguir España respecto a las NIA. Se realizará una adaptación de éstas a la normativa nacional. Pero con la publicación de la NT de Control de Calidad interno de los auditores de cuentas y

sociedades de auditoría, en octubre de 2011, el proceso de convergencia ha sido algo distinto pues esta norma es una traducción de la ISQC1, presentando una estructura idéntica a la de las NIA clarificadas, pero a la que se le han añadido aclaraciones en relación a aplicaciones prácticas en algunos párrafos e interpretaciones de definiciones. Además, se han suprimido las referencias a las organizaciones de auditoría del sector público, de otros servicios distintos de auditoría y la fecha de entrada en vigor.

SÉPTIMA. La finalidad del *Clarity Project* es lograr normas de auditoría de alta calidad. Dicha calidad se asocia a la legibilidad.

El hecho de que la legibilidad sea un objetivo de las NIA y constituya una apuesta para medir la propia calidad de las normas internacionales de auditoría abre un importante debate respecto a la propia legibilidad alcanzada tras el *Clarity Project*.

Pero ¿qué es la legibilidad? ¿cómo se relacionan legibilidad y normativa de auditoría? La legibilidad es una característica que posee un texto y que hace que éste pueda ser leído con mayor o menor facilidad. Por tanto, el concepto de legibilidad se asocia con un calificativo que ayuda a la lectura de un texto y permite dotarlo de claridad.

Aunque en la literatura internacional no encontramos importantes aplicaciones de la metodología de la legibilidad a la contabilidad y la auditoría, pensamos que resulta de gran interés su aplicación a textos normativos. No obstante, resulta de gran interés subrayar que la SEC exige en la publicación de folletos e informes periódicos de las empresas cotizadas que utilicen un inglés llano (*plain English*), con el fin de que los inversores puedan entender los documentos publicados. Esta iniciativa de la SEC está en línea con poner de relieve la importancia de que los textos sean legibles.

Si nos situamos en las normas internacionales de auditoría, observamos que el concepto de claridad ha sido utilizado por el IAASB para mejorar sus normas a través de un proceso de revisión de éstas. El objetivo de dicha revisión era mejorar la claridad de las normas y permitir una aplicación consistente. Uno de los aspectos a considerar en el

proceso de clarificación de las normas hace referencia expresamente a “mejorar la legibilidad de las NIA”.

Así pues, clarificar la normativa es uno de los objetivos que persigue el propio IAASB con la revisión de la redacción de sus normas. Nótese, asimismo, que la noción de claridad también se encuentra entre las características cualitativas del Marco Conceptual del IASB de 1989 (hoy en proceso de revisión).

Con todo, es importante partir de la premisa que un documento se podrá entender sólo si se puede leer de manera adecuada. En este sentido, es importante destacar que la técnica que permite medir la facilidad/dificultad de lectura de un texto escrito es la legibilidad.

OCTAVA. España define su actuación en la emisión de normas de auditoría sin renunciar a mantener sus peculiaridades. No obstante, el regulador español se posiciona a favor de la futura aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría y realiza ya la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría en línea con las NIA.

La Comisión Europea solicitó a los Estados miembros la traducción de las NIA con el objetivo de cumplir con la establecido en la Directiva 2006/43/CE. La traducción de las NIA a todas las lenguas oficiales está concluida pero no ha sido todavía publicada. Por ello, la continuidad del proceso está pendiente de la decisión final que tome la Comisión respecto a la adopción de las NIA.

Debido a ello, y hasta que no se produzca tan esperada decisión por parte de la Comisión, en España se mantienen vigentes las Normas Técnicas de Auditoría publicadas hasta la fecha.

Ante esta tesitura cabe preguntarse qué diferencias existen entre las NIA y las NTA. Tras realizar el estudio de equivalencia entre ambas normativas encontramos cinco

diferencias fundamentales. La primera hace referencia al número de normas que conforman ambas normativas. La normativa internacional está compuesta por 36 NIA. No obstante, solamente pueden considerarse para el estudio de equivalencia 33 NIA debido a que 3 de ellas (NIA 800, 805 y 810) no corresponden con la auditoría de cuentas anuales. Por ello no se adoptarán, al encontrarse fuera del alcance de la Directiva. En relación a la normativa española, actualmente están en vigor 24 NTA.

Un segundo aspecto diferenciador es la extensión de las normas, las NIA son más extensas que NTA. Otro de los aspectos a considerar es la agrupación en función al alcance y objetivos. Con la normativa internacional pueden establecerse 5 grupos. Sin embargo, las NTA se clasifican en 3 grupos.

La estructura que presentan las distintas normativas también es diferente. Las NIA clarificadas presentan todas idéntica estructura, 5 partes. Las NTA presentan 3 puntos en común, y respecto al resto de la norma se desarrolla en función del tema que regula cada una de ellas.

El último aspecto diferenciador y el más importante es el contenido, es decir, el tratamiento que cada grupo de normas hace de los aspectos concretos de la auditoría.

NOVENA. La clarificación de las Normas Internacionales de Auditoría no ha supuesto un cambio simplemente estético sino que se ha definido situando a la NIA 200 “Objetivos Globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría” como norma marco.

Todas las NIA, tras el *Clarity Project*, están estructuradas en 5 partes: Introducción, Objetivos, Definiciones, Requerimientos y Material de aplicación y otro material explicativo.

En la segunda parte, denominada Objetivos, se explica qué objetivos debe conseguir el auditor con la aplicación de cada norma. Si el auditor no pudiera conseguir los objetivos establecidos en una NIA, deberá comprobar si dichas circunstancias también afectan a la NIA 200. Esta norma es la norma básica en la que se identifican los objetivos globales del auditor.

Los Requerimientos, constituyen la cuarta parte de la estructura de las NIA. En ésta se establece la responsabilidad del auditor en relación al tema tratado en cada NIA. Los requerimientos deberán contribuir a la consecución de los objetivos establecidos en la segunda parte. La NIA 200 exige, con carácter general, el cumplimiento, por parte del auditor, de todos los requerimientos establecidos en las NIA, salvo que no puedan aplicarse la totalidad de las NIA, o bien, no sea posible la aplicación de los requerimientos. Adicionalmente, la NIA 200 también contempla la posibilidad de aplicar, por parte del auditor, algún procedimiento adicional de auditoría.

En relación a la quinta parte de las NIA, Material de aplicación y otro material explicativo, la NIA 200 establece la necesidad, por parte del auditor, de conocer el texto completo de las NIA, incluida la quinta parte.

Como podemos comprobar, las NIA 200 está presente en tres de las cinco partes en las que se estructuran las NIA clarificadas. Por ello, podemos considerar esta NIA como norma Marco.

DÉCIMA. La comprensibilidad de las Normas Internacionales de Auditoría es un aspecto que el IAASB está considerando en el plan de revisión post- implementación de las NIA clarificadas.

El IAASB completó, en marzo de 2009, su proyecto clarificador de las NIA con la publicación de éstas. En este proyecto se revisaron aproximadamente la mitad de las NIA. Una de las iniciativas que el IAASB se comprometía realizar en su estrategia y programa de trabajo, durante los años 2009 a 2011, era desarrollar un proceso para evaluar la eficacia de

la aplicación de la nueva normativa. La primera fase se llevo a cabo en 2009 y 2010. Ésta consistía en obtener información sobre las experiencias y problemática surgida en una serie de países y empresas de auditoría, tras la introducción de las NIA clarificadas en las normas nacionales de auditoría ya existentes en cada país.

La segunda fase consistirá en una revisión posterior a la aplicación de las NIA clarificadas, con el fin de determinar si existe la necesidad de modificar alguna o parte de estas normas. El objetivo de esta segunda fase es recopilar información sobre el uso de las nuevas normas, con el fin de que el IAASB disponga de información para determinar la efectividad de las normas.

El IAASB ha elaborado una lista de áreas de especial interés en la revisión propuesta por el plan. Estas áreas se centran en la consistencia, eficacia y eficiencia de las NIA.

En relación a la consistencia, los requisitos de las NIA son que estas deben ser claras y comprensibles. Así pues tras haber clarificado las NIA ahora es el momento de hacerlas comprensibles.

DECIMOPRIMERA: La legibilidad es una técnica de análisis lingüístico que mide la facilidad/dificultad de lectura de los textos narrativos. Esta técnica está basada en expresiones matemáticas que han sido diseñadas para narraciones escritas en lengua anglosajona. Cuando se aplica esta técnica a textos escritos en castellano es necesario adaptar dichas fórmulas. Entre los índices adaptados a otros idiomas, el único que ofrece resultados satisfactorios es el de Flesch.

Las mediciones de la legibilidad de un texto se realizan aplicando técnicas de análisis lingüístico. Su metodología está basada en diversas fórmulas que captan la dificultad/facilidad de lectura de la información narrativa. Estos modelos matemáticos son un método rápido, objetivo y fiable para estudiar la legibilidad. Están validados

empíricamente y entre los más utilizados, concretamente en el ámbito del consentimiento médico o de las pólizas de seguros, se encuentran las fórmulas de Flesch, Fog, Smog y Lix.

Estas fórmulas fueron creadas para narraciones escritas en lengua anglosajona y cuando son aplicadas a textos escritos en castellano es necesaria una adaptación a dicho idioma. Los motivos se deben fundamentalmente a que las variables de estos índices son la longitud de las frases y las palabras y en español la longitud de las frases y las palabras varía sustancialmente respecto del inglés.

Una parte de nuestro trabajo empírico consiste en el análisis de los textos comunitarios, escritos en español y relacionados con la auditoría, que han sido publicados desde la fecha de publicación de la VIII Directiva de 1984 y la nueva VIII Directiva de 2006.

Los índices utilizados para medir la legibilidad de los textos comunitarios son el índice de Flesch, Fog y Lix. Como era de esperar, los resultados obtenidos se encuentran fuera de la escala de interpretación propuesta por sus autores. Por ello, procedemos a realizar los ajustes pertinentes en dichos índices para volver a recalcular los valores de los niveles de legibilidad.

De los tres índices, el de Lix no procede ajustarlo, pues su creador validó empíricamente dicho índice para 11 idiomas, incluido el español. Sin embargo, los resultados obtenidos con este índice se encuentran fuera de la escala de interpretación propuesta por su autor, en ella se establecían valores entre 20 y 60. Los resultados obtenidos son todos superiores a 60, por ello desestimamos este índice para nuestro estudio.

Respecto a los índices de Flesch y Fog, procedemos a continuar con el análisis de la legibilidad de los textos comunitarios aplicando las fórmulas adaptadas al castellano y que encontramos validadas empíricamente en la literatura. Para el índice de Flesch utilizaremos las propuestas por Fernández Huerta (1959), Szigriszt Pazos (1992) y Fialho *et al.* (2002). Para el índice de Fog la adaptación propuesta por Fialho *et al.* (2002).

Los resultados obtenidos con el índice de Fog adaptado por Fialho *et al.* ofrece valores superiores a 19,5 y se encuentran fuera de rango de valores establecidos por el autor, que se situaban entre 8,6 y 19,5. Así este índice queda excluido de nuestro estudio por ofrecer valores que no pueden interpretarse.

Sin embargo, las tres adaptaciones del índice de Flesch que hemos utilizado presentan valores que se encuentran dentro de la escala de interpretación, son todos positivos, superiores a 0 e inferiores a 100.

DECIMOSEGUNDA: Las adaptaciones del índice de Flesch al castellano por Fernández Huerta, Szigriszt Pazos y Fialho *et al.* aplicados a los textos comunitarios presentan diferencias significativas en los valores de facilidad de lectura. Sin embargo, las conclusiones sobre el nivel de legibilidad son idénticas, mostrando que los textos comunitarios son muy difíciles de leer.

Los niveles de legibilidad para los textos comunitarios obtenidos con las tres adaptaciones del índice de Flesch ofrecen valores que corresponden a un nivel de legibilidad difícil, todos son superiores a 30, a excepción de la VIII Directiva de 1984 que es muy difícil de leer, con valores inferiores a 30.

Pero podemos observar que los valores del nivel de legibilidad para un mismo texto difieren en función del índice adaptado que se haya utilizado. Por ello contrastamos estadísticamente la homogeneidad entre los resultados obtenidos con los índices de Flesch adaptados. El resultado obtenido indica la falta de homogeneidad entre los tres índices.

Esta falta de homogeneidad entre los índices adaptados se debe a las diferencias existentes entre los coeficientes que acompañan las variables. El índice de Flesch no pondera por igual la longitud de la frase que la longitud de la palabra. Estas adaptaciones mantienen esta consideración, pero varían el peso específico de cada variable. Para Fernández Huerta la relación entre los coeficientes de las variables es 0,6 y 1,02; para Szigriszt Pazos es de 0,6235 y 1; y para Fialho *et al.* los coeficientes son 0,675 y 0,715.

DECIMOTERCERA: En el estudio realizado sobre los textos comunitarios, nuestros resultados no evidencian tendencias claras respecto a los niveles de legibilidad a lo largo del periodo 1984 a 2006. Asimismo, se ha realizado un análisis de posibles factores, como la extensión, función y temática tratada con el fin de poder encontrar alguna variable explicativa del nivel de legibilidad, si bien ninguno de dichos factores ha resultado significativo.

Los textos comunitarios presentan un nivel de legibilidad que corresponde a narraciones muy difíciles o difíciles de leer. Con el fin de poder encontrar alguna explicación sobre el nivel de legibilidad se ha procedido a realizar un estudio de la evolución del nivel de legibilidad en el periodo de análisis, 1984 a 2006.

Los textos comunitarios aun siendo todos ellos muy difíciles o difíciles de leer presentan a lo largo del periodo fluctuaciones en los niveles de legibilidad. Para las tres adaptaciones de Flesch se puede apreciar una mejora en la legibilidad entre la VIII Directiva de 1984 y la VIII Directiva de 2006. El Libro Verde queda siempre por encima de la línea de tendencia, es decir su nivel de legibilidad es el más elevado y por tanto es el más fácil de leer. Sin embargo los textos con carácter regulador, las Directivas, se sitúan siempre por debajo de la línea de tendencias.

En relación a los factores que posiblemente pueden influir el nivel de legibilidad, se han analizado la extensión del texto en páginas y párrafos; la función del texto, Directiva, Comunicaciones y Recomendaciones; y la cuantía de temas abordados en cada texto comunitario. Los resultados obtenidos para todos los factores analizados ofrecen resultados idénticos. Es decir, no se ha encontrado relación entre estos factores y el nivel de legibilidad de los textos.

DECIMOCUARTA: La evidencia empírica obtenida en nuestro estudio de las Normas Internacionales de Auditoría antes y después del *Clarity Project* señala que no se ha producido una mejora significativa en los niveles de legibilidad en las normas tras ser clarificadas, a pesar de ser éste uno de los objetivos expresos de dicho proyecto. Los niveles de legibilidad son bajos y las NIA antes y después del *Clarity Project* son difíciles o muy difíciles de leer.

El estudio de una muestra de NIA seleccionadas, antes y después del *Clarity Project* presenta resultados que evidencia la gran dificultad de lectura de las normas. En relación a los niveles de legibilidad de las NIA antes del *Clarity Project* hay que señalar que todas ellas son muy difíciles de leer. Todas ellas presentan valores del nivel de legibilidad inferior a 30, a excepción de la NIA 620 “Utilización del trabajo de un experto del auditor”, con un valor de 32,76 y corresponde a textos difíciles de leer. La que peor nivel de legibilidad presenta (6,23) es la NIA 505 “Confirmaciones externa”.

Por su parte, las NIA después del *Clarity Project* también presentan niveles de legibilidad bajos, y por ello, son muy difíciles de leer. La norma clarificada que peor nivel de legibilidad ha obtenido es la NIA 700 “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros” (9,96). La NIA 402 “Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios” es la que presenta un nivel de legibilidad más elevado (14,24), pero sigue siendo muy difícil de leer.

Sin embargo, aunque las NIA son muy difíciles de leer, existen dos normas que ha mejorado su legibilidad con el *Clarity Project*, se trata de la NIA 505 “Confirmaciones externas” y la NIA 402 “Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios”. En el resto de normas analizadas la evolución es negativa, pues su nivel de legibilidad ha empeorado tras el *Clarity Project*.

DECIMOQUINTA: La legibilidad del conjunto de las Normas Internacionales de Auditoría clarificadas corresponde a textos muy difíciles o difíciles de leer. A la vista de los resultados obtenidos hemos realizado un análisis sobre la tendencia dentro de las normas del nivel de legibilidad. Adicionalmente, se ha estudiado la existencia de factores explicativos intrínsecos y extrínsecos a la norma y que puedan llegar a influir en los niveles de legibilidad.

El conjunto de NIA clarificadas ha sido estudiado con los índices de Flesch, Fog y Smog. Los resultados globales obtenidos para todas las NIA presentan valores del nivel de legibilidad muy bajos para los tres índices, correspondiéndose a textos muy difíciles de leer, como las publicaciones científicas, y se confirma la necesidad de un nivel educativo elevado por parte del lector.

Así por ejemplo, para el índice de Flesch los valores obtenidos no son superiores a 25 en ninguna norma. La NIA 610 con un valor de 24,16 es la más fácil de leer. El valor mínimo corresponde a la NIA 450 con un nivel de legibilidad de 3,17.

Los resultados para el índice de Fog y Somg son similares y señalan que las normas son muy difíciles de leer. Estos dos índices coinciden en la NIA que presenta el máximo nivel de legibilidad (NIA 700) y en la que presenta el mínimo nivel de legibilidad (NIA 610).

En relación a la existencia de una posible tendencia en la legibilidad de las secciones de las NIA para los tres índices, nuestros resultados no son concluyentes. Sin embargo, sí se evidencia que existe excepción en las secciones Objetivos y Definición respecto a Requerimientos, donde la legibilidad empeora significativamente.

Debido a que las NIA no presentan una tendencia homogénea entre las secciones, hemos procedido a analizar la posible influencia de factores intrínsecos a la norma, como la extensión o grupo; y factores extrínsecos, como la controversia generada en torno a la emisión de las normas. En ambos casos no hemos encontrado evidencia empírica de que los factores intrínsecos ni extrínsecos a la norma puedan afectar al nivel de legibilidad en ninguno de los tres índices utilizados en el estudio.

BIBLIOGRAFÍA

- Abbott, W.F. y Mosen, R.J. (1979): "On the measurement of corporate social responsibility: self-reported disclosures as a method of measuring corporate social involvement". *Academy of Management Journal*, Vol. XXII, No 3, pp. 501-515
- Abd-El Salam, O y Weetman, P. (2003): "Introducing International accounting standards to an emerging capital market: Relative familiarity and language effect in Egypt". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation Research*, Vol. 12, pp 63-84.
- Abdolmohammadi, M., Simnett, R., Thibodeau, J.C., Wright, A.M. (2006): "Sell-Side Analysts' Reports and the Current External Reporting Model". *Accounting Horizons*, Vol. 20, No 4 (December), pp. 375-389.
- Abrahamson, E. y Amir, E. (1996): "The information content of president's letter to shareholders". *Journal of Business Finance and Accounting*; Vol. 23, No 8 (December), pp. 1157-1180.
- Adelberg, A.H. (1979): "A methodology for measuring the understandability of financial report messages". *Journal of Accounting Research*; Vol. 17, No 2 (Autumn), pp. 565-592.
- Adelberg, A.H. (1982): "An empirical evaluation of authoritative pronouncements in accounting". *Accounting and Finance*; Vol. November, pp. 73-94.
- Adelberg, A.H. (1983): "The accounting syntactic complexity formula: A new instrument for predicting the readability of selected accounting communications". *Accounting and Business Research*; Vol. 13, No 51 (Summer), pp. 163-175.
- Adelberg, A.H. y Lewis, R.A. (1980): "Professional notes. Financial reports can be made more understandable". *Journal of Accountancy*; Vol. June, pp. 44-50.
- Adelberg, A.H. y Razek, J.R. (1984): "The cloze procedure: a methodology for determining the understandability of accounting textbooks". *The Accounting Review*; Vol. 59 (January), pp. 109-122.
- Adhikari, A. y Tondkar, R.H. (1992): "Environmental factors influencing accounting disclosure requirements of global stock exchanges". *Journal of International Financial Management and Accounting*; Vol. 4, No 2, pp. 75-105.
- Alleyne, P. y Howard, M. (2005): "An exploratory study of auditors' responsibility for fraud detection in Barbados". *Managerial Auditing Journal*; Vol. 20, No 3, pp. 284-303.
- Anderson, J. (1981): "Lix and Rix: Variations on a little-known readability index". *Journal of Reading*; Vol. 26, No 6 (March), pp. 490-496.
- Anderson, J. (1983): "Research note: Readability in the classroom revisited; amendments and additions to the STAR readability program". *Journal of Research in Reading*; Vol. 6, No 1 (February), pp. 57-62.

- Anderson, R.C. y Pearson (1984): "A schema-theoric view of basic processes in reading comprehension". En P. D. Pearson (ed.), *Handbook of reading research*, pp. 255-291. Nueva York: Longman.
- Anderson, R.C., Mansi, S.A. y Reeb, D.M. (2003): "Founding family ownership and the agency cost of debt". *Journal of Financial Economics*; Vol. 68, pp. 263-285.
- Apellániz, P. (1997): "La Información elaborada con criterio de devengo: reflexiones sobre su justificación utilitarista". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXVI, nº 92, pp. 657-695.
- Artola González, T. (1989): "La comprensión del lenguaje escrito: consideraciones desde una perspectiva cognitiva". *Revista de Psicología General y Aplicada*; Vol. 42, No 2, pp. 165-171.
- Artola González, T. (1990): "El análisis de la producción como medida de la comprensión del lenguaje escrito". *Revista Complutense de Educación*; Vol. 1 No 2, pp. 269-279. Editado por la Universidad Complutense de Madrid.
- Artola González, T. (1991): "El procedimiento Cloze: una revisión general". *Revista Complutense de Educación*; Vol. 2, No 1, pp. 69-81. Editado por la Universidad Complutense de Madrid.
- Bardin, L. (1986): *El análisis de contenido*. Ediciones Akal S.A., Madrid.
- Barnett, A. y Loeffler, K. (1979): "Readability of accounting and auditing messages". *The Journal of Business Communications*; Vol. 16, No 3, pp. 49-59.
- Barrio Cantalejo, I.M. (2007): "Los métodos de medición de la legibilidad y su aplicación al diseño de folletos educativos sobre salud". Tesis Doctoral Universidad Autónoma de Madrid.
- Barrio Cantalejo, I.M., Simón Lorda, P., Melguizo, M., Escalona, I., Marijuán, M.I. y Hernando, P. (2008): "Validez de la escala INFLESZ para evaluar la legibilidad de los textos dirigidos a pacientes". *Anales del Sistema Sanitario de Navarra*; Vol. 31, No 2, pp. 135-152.
- Beaver, W.H. (1974): "Implications of Security Price Research for Accounting". *Accounting Review*, pp. 563-571.
- Beck, A.C., Campbell, D. y Shrives, P.J. (2010): "Content analysis in environmental reporting research: Enrichment and rehearsal of the method in a British-German context". *The British Accounting Review*; Vol. 42, No 3, pp. 207-222.
- Benson, H. (1978): "Danger! A corporate report from the UN". *Accountancy*; May, pp. 130-131.
- Bettman, J.R. y Weitz, B. A. (1983): "Attributions in the board room: Causal reasoning in corporate annual report". *Administrative Science Quarterly*; Vol. 28 (June), pp. 165-

183.

- Biddle, G.C., Hilary, G. y Verdi, R.S. (2009): "How does financial reporting quality relate to investment efficiency?" *Journal of Accounting and Economics*; Vol. 48, pp. 112-131.
- Bigné, E. (1999): "*El análisis de contenido. Metodología para la investigación en marketing y dirección de empresas*". Sarabia, F. Ediciones Pirámide. Colección Economía y Empresa; pp. 255-270.
- Björnsson, C.H. (1983): "Reading of newspapers in 11 languages". *Reading Research Quarterly*; Vol.18, No 4 (March), pp. 480-497.
- Blanco, A. y Gutiérrez, U. (2002): "Legibilidad de las páginas web sobre salud dirigidas a pacientes y lectores de la población general". *Revista Española Pública*; Vol. 76, No 4, pp. 321-331.
- Bonsón, E., Escobar, T. y Gago, S. (2001): "*Los sistemas Reporting Digital. Hacia un nuevo enfoque de la contabilidad financiera*". Publicación electrónica premio Valverde IV Edición ICAC.
- Bormuth, J. R. (1968): "Cloze Test Readability Criterion Reference Scores". *Journal of Educational Measurement*; Vol. 5- 3, pp. 189-96.
- Brown, P. y Tarca, A. (2001): "Politics, processes and the future of Australian accounting Standards". *ABACUS*; Vol. 37, No 3, pp. 267-295.
- Buckmaster, D. y Hall, D. (1990): 'Lobbying with the FASB: The Case of Accounting for Pension Terminations and Curtailments'. *Journal of Applied Business Research*; Vol. 6, No 2, pp. 23-31.
- Campbell, D. y Ridhuan Abdul, M. (2010): "A longitudinal examination of intellectual capital reporting in Marks & Spencer annual report, 1978-2008". *The British Accounting Review*; Vol. 42, No 1, pp. 56-70.
- Campbell, D., Cornelia Beck, A. C. y Shrives, P. (2005): "A note on comparative language interrogation for content analysis: The example of English vs. German". *The British Accounting Review*; Vol. 37, pp. 339-350.
- Campbell, D., Moore, G. y Shrives, P. (2006): "Cross-sectional effects in community disclosure". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*; Vol. 19, No 1, pp. 96-114.
- Carranza, M., Celaya, G., Herrera, J. y Carezzano, F. (2004): "Una forma de procesar la información en los textos científicos y su influencia en la comprensión". *Revista Electrónica de Investigación Educativa*; Vol. 6, No 1. <http://redie.uabc.mx/vol6no1/contenido-carranza.html>
- Casasola Balsells, M. A. (2007b): "*Quién puede leer la carta del presidente?*". XIV Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

AECA.

Casasola Balsells, M. A., (2007a): “La carta del presidente como medio de legitimación: análisis longitudinal de legibilidad y contenido de CEPSA (1930-2004) y REPSOL-YPF (1987-2004)”. Tesis Doctoral Europea.

Catellano Rufo, E. (210): “La auditoría: más pronto que tarde, con normas internacionales”. *Revista Española de Control Externo, IGAE*; (Junio) Vol. XII No. (34), pp. 21-32. <http://www.igae.pap.minhap.gob.es/.../igae/.../INTERIOR%20IGAE%20Nº%2024.pdf>

Chand, P. y Cummings, L. (2009): “The Political and Unstable Nature of the IASB's Stable Platform: Post-Convergence Australian Experience”. *Australian Accounting Review*; Vol. 18, No 3, pp. 175-184.

Clapham, S. E. y Schwenk C. R. (1991): “Sel-serving attributions, managerial cognition, and company performance”. *Strategic Management Journal*; Vol. 12, No 3 (March), pp. 219-229.

Clatworthy, M. y Jones, J.M. (2001): “The effect of thematic structure on the variability of annual report readability”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*; Vol. 14, No 3, pp. 311-326.

Courtis, J. y Courtis, J.K. (2004): “Corporate report obfuscation: artefact or phenomenon?” *The British Accounting Review*; Vol. 36, pp. 291-312.

Courtis, J.K. (1986): “An investigation into annual report readability and corporate risk return relationships”. *Accounting and Business Research*; Vol.16, No 64 (Autumn), pp. 285-94.

Courtis, J.K. (1987): “Fry, Smog, Lix y Rix: Insinuations about corporate business communications”. *The Journal of Business Communication*; Vol. 24, No 2 (Spring), pp. 19- 27.

Courtis, J.K. (1995): “Readability of annual reports: Western versus Asia evidence”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*; Vol. 8, No 2, pp. 4-17.

Courtis, J.K. (1998): “Annual report readability variability: Tests of the obfuscation hypothesis”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*; Vol. 11, No 4, pp. 459-471.

Cox, C. (2008): *Plain Language – The Benefits to Small Business* Testimony of U.S. Securities & Exchange Commission Chairman before the Subcommittee On Contracting and Technology Committee on Small Business. February. Consultado 01/05/2009 en <http://www.house.gov/smbiz/hearings/hearing-02-26-08-plainlang-sub/testimony-02-26-08-cox.pdf>

D’Aveni, R.A. y MacMillan, I.C. (1990): “Crisis and the content of managerial communications: a study of the Focus of attention of top managers in surviving and

- failing firms”. *Administrative Science Quarterly*; Vol. 35, No 4 (Diciembre), pp. 634-657.
- Dalle, E. y Chall, J.S. (1948): “A formula for predicting readability”. *Educational Research Bulletin*; Vol. 17, No 1, pp. 11-28. Original disponible en: DuBay WH. *The Classic Readability Studies*. (Libro electrónico). <http://www.ecy.wa.gov/quality/plaintalk/resources/classics.pdf>.
- Davison, A. y Kantor, R. (1982): “On the failure of readability formulas to define readable texts”. *Reading Research Quarterly*; Vol. 17, pp. 187-209.
- Deakin, E. (1989): “Rational Economic Behavior and Lobbying on Accounting Issues: Evidence from the Oil and Gas Industry”. *The Accounting Review*; Vol. 11, No 1 , pp. 137-151.
- Dellaportas, S., Yapa, P.W.S., Sivanantham, S. (2008): “Internationalising auditing standards: stakeholder views on Australia's strategic directions”. *Managerial Auditing Journal*; Vol. 23, No 7, pp. 663-684.
- Dennis, I. (2008): “A conceptual enquiry into the concept of a ‘principles-based’ accounting standard”. *The British Accounting Review*; Vol. 40, No 3 , pp. 260-271.
- Difabio De Anglat, H. (2008): “El test cloze en la evaluación de la comprensión del texto informativo de nivel universitario”. *Revista de Lingüística Teórica y Aplicada*; Vol. 46, No 1, pp. 121-137.
- Durocher, S., Fortin, A. y Cote, L. (2007): “Users Participation in the Accounting Standard-Setting Process: A Theory-Building Study”. *Accounting, Organisations and Society*; Vol. 32, No 1-2, pp. 29-59.
- EGAOB (2008): *Report of the European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB) 2006-2008*. http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reasons/10122008_egaob_report_en.pdf
- Eilifsen, A., Messier, W.F., Glover, S., Prawitt, D.F. (2010): *Auditing and Assurance Services International Edition*. Mc Graw Hill.
- Emenyonu, P. T. (1993): “Adaptation and production materials for new literates”. *Literacy and Reading in Nigeria*; Vol. 6, pp. 397-408.
- Escuder Vallés, R. y Murgui Izquierdo, J.A. (2011): “*Estadística aplicada Economía y Ciencias Sociales*”. Ed. Tirant lo Blanch.
- Farr, J.N., Jenkins, J.J. y Paterson, D.G. (1951): “Simplification of Flesch Reading Ease Formula”. *Journal of Applied Psychology*; Vol. 35, (October), pp. 333-337.
- FASB and IASB (2002). *Memorandum of understanding: The Norwalk Agreement*. October 29, 2002.

- Fernández Huerta, J. (1958): “Medida sencillas de lecturabilidad”. *Consigna*; Vol. 214, pp. 29- 32.
- Ferrando Belart (2004): “La legibilidad: un factor fundamental para comprender un texto”. *Atención Primaria*; Vol. 34, No 3 , pp. 143-146.
- Ferrer García, C. (2010): “Una nueva Ley de Auditoría que nos acerca a Europa”. *Revista AECA*; Junio, pp. 11-14.
- Ferrer García, C., Pascual Gaspar, E., Laínez Gadea, J.A. (2009): “*Legibilidad y comprensibilidad de la información individual y consolidada en las empresas cotizadas españolas*” XV Congreso AECA.
- Fialho, S. y Pascual, E. (2002): “La carta del presidente a sus accionistas”, *Partida Doble*; Vol. 131, Marzo, pp. 52-63.
- Flesch, R. (1948): “A new readability yardstick”. *Journal of Applied Psychology*; Vol. 32, pp. 221-233.
- Frazier, K.B., Ingram, R.W. y Tennyson, B.M. (1984): “A methodology for the analysis of narrative accounting disclosures”. *Journal of Accounting Research*; Vol. 22 No 1, pp. 318-331.
- Frost, C.A. y Ramin, K.P. (2003): “*Corporate Financial Disclosure: A Global Assessment*,” in Choi, F.D.S., ed., *International Finance and Accounting Handbook*, 4th ed. New York: Wiley.
- Fry, E. (1968): “A readability formula that saves time.” *Journal of Reading*; April, 513- 516.
- García Delgado, S.M. e Ipiñazar Petralanda, I. (2008): “Preocupaciones del auditor español: ¿Para cuándo una nueva Ley y Reglamento de auditoría?” *Técnica Contable*; Vol. 706, Marzo, pp. 16-32.
- García Díez, J. (1992): “La utilidad de la información financiera para analistas de inversiones (estudio empírico)”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*; XXII, Vol. 70, enero-marzo, pp. 29-55
- García Osma, B. y Gill de Albornoz, B. (2007): “The effect of the board composition and its monitoring committees on earnings management: Evidence from Spain”. *Corporate Governance: An International Review*; Vol. 15, pp. 1413-1428.
- García-Benau, M.A y Vico Martínez, A. (2003): “Los escándalos financieros y la auditoría: pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis”. *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*; Vol. 7, pp. 25-48.
- García-Benau, M.A. (1995): “*Armonización de la información financiera en Europa*”. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Premio Carlos Cubillo Valverde, ed.1994. Madrid.

- García-Benau, M.A. y Maestro Chillida, C. (2012): “*Hacia una norma de auditoría sobre responsabilidad del auditor ante el fraude*”. *Partida Doble*; Vol. 240, Febrero, pp. 44-55.
- García-Benau, M.A. y Zorio Grima, A. (2004): “Audit reports on financial statements prepared according to IASB standards: empirical evidence from the European Union”. *International Journal of Auditing*; Vol. 8, No 3 , pp. 237-252.
- García-Benau, M.A. y Zorio Grima, A. (2012): *El modelo normativo del IASB y sus principales diferencias con el modelo español*. Instituto Censores Jurados de Cuentas, Madrid.
- García-Benau, M.A., Humphrey, C., Moizer, P., Turley, S. (1993): “Auditing Expectations and Performance in Spain and Britain: A Comparative Analysis”. *The International Journal of Accounting*; Vol. 28, pp. 281-307.
- García-Benau, M.A., Ruiz Barbadillo, E., Vico Martínez, A. (1998): *Análisis de la estructura del mercado de servicios de auditoría en España*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Permiso José María Fernández Pirla. Ed. 1997. Madrid.
- GASB, 1999. *Statement no. 34 of the governmental accounting standards board: Basic financial statements and management's discussion and analysis for state and local governments*. Norwalk, CT: GASB.
- Georgiou, G. (2002): “Corporate Non-Participation in the ASB Standard Setting Process”. *The European Accounting Review*; Vol. 11, No 4, pp. 699-722.
- Georgiou, G. (2004): “Corporate Lobbying on Accounting Standards: Methods, Timing and Perceived Effectiveness”. *Abacus*; Vol. 40, No 2, pp. 219-237.
- Georgiou, G. (2005): “Investigating Corporate Management Lobbying in the U.K. Accounting Standard-Setting Process: A Multi-Issue/Multi-Period Approach”. *Abacus*; Vol. 41, No 3, pp. 323-347.
- Gilliland, J. (1972): *Readability*. London, University of London Press.
- Glover, S.M., Prawitt, D.F. y Taylor, M. (2009): “Audit Standard Setting and Inspection for U.S. Public Companies: A Critical Assessment and Recommendations for Fundamental Change”. *Accounting Horizons*; Vol. 23, No 2 , pp. 221-237.
- González Moreyra, R. (1998): “Comprensión lectora en estudiantes universitarios iniciales”. *Persona*; Vol.1, pp. 43-65.
- Gray, R.H.; Kouhy, R. y Lavers, S. (1995): “Constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies: a methodological note”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. VIII, No 2, pp. 78-101.

- Gray, S.J. (1984): “*International Accounting standards: some observations on developments in private and public regulation*” in M.J.R. Gaffikin (ed) Contemporary Accounting Thought Sydney, Prentice Hall.
- Guthrie, J.T. (1973): “Reading comprehension and syntactic responses in good and poor readers”. *Journal of Educational Psychology*, Vol. 65, No 3, pp. 294-299.
- Hawkings, D.F. (1986): *Corporate financial reporting and analysis*, Richard Irwin. 3ª edición, Homewood, Illinois.
- Hayes, D., Wolfer, L. y Wolfe, M. (1996): “Schoolbook Simplification and Its Relation to the Decline in SAT-Verbal Scores”. *American Educational Research Journal*; Vol. 33, No 2, pp. 489-508.
- Healy, P. (1977): “Can you understand the footnotes to financial statements?” *Accountants Journal*. July, pp. 219-222.
- Hittleman, D. (1973): “Seeking a psycholinguistic definition of readability”. *The Reading Teacher*; pp. 783-789.
- Hooghiemstra, R. (2010): “ Letters to the shareholders: A content analysis comparison of letters written by CEOs in the United States and Japan”. *The International Journal of Accounting*; Vol. 45, No 3, pp. 275.
- Howe, J.S. y Madura, J. (1990): “The Impact of International Listings on Risk. Implications for Capital Market Integration”. *Journal of Banking and Finance*; Vol. 14, pp. 1133-1142.
- Humphrey, C., García-Benau, M.A. y Ruiz Barbadillo, E. (2003): “El debate de la responsabilidad civil de la auditoría en España: La construcción del discurso sobre la limitación de responsabilidades por las corporaciones profesionales”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*; Vol. 32, No 119, pp. 1091-1136.
- Hussainey, H. y Walker, M. (2009): “The effects of voluntary disclosure and dividend propensity on prices leading earnings”. *Accounting and Business Research*; Vol. 39, No 1, pp. 37-55.
- Imhoff, E.A. Jr. (1992): “Asset securitization: Economic effects and accounting issues”. *Accounting Horizons*; March, pp. 5-16.
- Imhoff, E.A. y Thomas, J.K. (1989): Accounting Quality. *Working paper*. University of Michigan.
- Ineum consulting (2008): *Evaluation of the Application of IFRS in the 2006 Financial Statements of EU Companies*. Report to the EU Commission. December 2008.
- Informe Wong (2004): *Challenges and successes in implementing International standards: achieving convergent to IFRSs and ISAS*. September 2004

- Institute of Chartered Accountants in England and Wales, ICAEW (2006): *Audit Quality: Fundamentals Principles-based auditing standards*. www.icaew.com
http://www.icaew.com/index.cfm/route/140216/icaew_ga/pdf
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *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*. (BOICAC N° 4/Enero 1991).
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 31 de mayo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento*. (BOICAC N° 13/Mayo 1993).
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 1 de septiembre de 1994 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno*. (BOICAC N° 18/Septiembre 1994).
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 20 de diciembre de 1996, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas*. (BOICAC N° 28/Diciembre 1996).
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 14 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de "importancia relativa"*. (BOICAC N° 38/Junio 1999).
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 15 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se hace pública la Norma Técnica de Auditoría sobre la "Carta de Manifestaciones de la Dirección"*. (BOICAC N° 38/Junio 1999).
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 16 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se hace pública la Norma Técnica de Auditoría sobre "Contrato de Auditoría o Carta de encargo"*. (BOICAC N° 38/Junio 1999).
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 15 de junio de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "Errores e Irregularidades"*. (BOICAC N° 42/Junio 2000).
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 24 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "Estimaciones Contables"*. (BOICAC N° 47/Septiembre 2001).

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 25 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "Procedimientos Analíticos"*. (BOICAC N 47/Septiembre 2001).

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 26 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada"*. (BOICAC N° 47/Septiembre 2001).

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 26 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "consideración del trabajo realizado por auditoría interna"*. (BOICAC N° 51/Septiembre 2002).

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 26 de febrero de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "hechos posteriores"*. (BOICAC N° 53/Marzo 2003).

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 24 de junio de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "Confirmaciones de terceros"*. (BOICAC N° 54/Junio 2003).

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 19 de septiembre de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas"*. (BOICAC N° 55/Septiembre 2003).

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 25 de marzo de 2004, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "los saldos de apertura en una primera auditoría"*. (BOICAC N° 57/Marzo 2004).

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 26 de marzo de 2004, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración"*. (BOICAC N° 57/Marzo 2004).

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 21 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva"*. (BOICAC N° 60/ Diciembre 2004).

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 22 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la*

Norma Técnica de Auditoría sobre “otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas”. (BOICAC N° 60/ Diciembre 2004).

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 7 de octubre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el “valor razonable”*. (BOICAC N° 83/Septiembre 2010).

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas*. (Anexo BOICAC N° 83).

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes*. (Anexo BOICAC N° 83).

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 27 de junio de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores”*. (BOICAC N° 86/Junio 2011).

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC: *Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría*. (BOICAC N° 87/Octubre 2011).

International Accounting Education Standards Board, IAESB (2009): *ED, Explanatory Memorandum on IAESB Drafting Conventions*.

International Accounting Standards Board (IASB). (2001). *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. London: IASB.

International Accounting Standards Board (IASB). (2006). *Discussion Paper: Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting-The Objective of Financial Reporting and Qualitative*

International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB (2006a): *A Guide for National Standard Setters that Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modification*. IFAC, New York, www.ifac.org

International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB (2006b): *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*. IFAC, New York. www.ifac.org.

International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB, (2006c): *Handbook of Basis for Conclusions: Clarity Amended Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*. IFAC, New York.

www.ifac.org.

International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB, (2007a): *International Auditing and Assurance Standards board: a brief history of its development and progress*. IFAC, New York, web.ifac.org/download/IAASB_Brief_History.pdf

International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB, (2007b): *Annual report. International Auditing and Assurance Standards Board, 2007*. IFAC, New York, www.Ifac.org

International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB (2008a): *Basis for Conclusions: International Standard on Auditing (Revised and Redrafted) and (Redrafted)*. IFAC, New York, www.ifac.org

International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB (2008b): *Implementation of the clarified International Standards on Auditing (ISAs)*. IFAC, New York, www.ifac.org

International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB (2008c): *Strategy and Work Program, 2009-2011*. IFAC, New York, www.ifac.org

International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB (2009a): *Basis for Conclusions: International Standard on Auditing (Revised and Redrafted) and (Redrafted)*. IFAC, New York, www.ifac.org

International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB (2009b): *Handbook International Standards on Auditing*. IFAC, New York, www.ifac.org

International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB (2011): *Plan for a Post-Implementation Review of the Clarified International Standards on Auditing*. IFAC, New York, www.ifac.org

International Federation of Accountants, IFAC, (2003): *Reform Proposals*. IFAC, New York 10 de septiembre de 2003. web.ifac.org/download/IFAC_Reform_Proposals.pdf

International Federation of Accountants, IFAC (2008): *Política de reproducción o traducción y reproducción de publicaciones de la Federación Internacional de Contadores*. IFAC, New York, Diciembre de 2008

International Federation of Accountants, IFAC (2011a): *Annual Report 2011*. IFAC, New York, www.ifac.org

International Federation of Accountants, IFAC (2011b): *Auditoría financiera de PYMES. Guía para usar los Estándares Internacionales de Auditoría en las PYMES*. IFAC, New York, www.ifac.org

International Federation of Accountants, IFAC (2011c): *Guide to using ISAs in the audits of Small- and Medium-Sized Entities*. IFAC, New York, www.ifac.org

- International Federation of Accountants, IFAC (2011d): *Políticas de Traducción y reproducción de normas publicadas por la Federación Internacional de Contadores*. IFAC, New York, Diciembre de 2008
- Islam, M.A. y Deegan, C. (2008): “Motivations for an organisation within a developing country to report social responsibility information: Evidence from Bangladesh”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*; Vol. 21, No 6, pp. 850-874.
- Jeppesen, K. (2010): “Strategies for dealing with standard-setting resistance” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*; Vol. 23, No 2, pp. 175-200.
- Johnson, D.T.; Ronald, J.B. y Waggle, D. (2002): “Are mutual fund prospectuses written in plain English?” *Managerial Finance*, Vol. 28, No 7, pp. 43-13.
- Jones, J.M. (1994b): “A comment to contextualize “performance and readability: a comparison of annual reports of profitable and unprofitable corporations”. *The Journal of Business Communication*; Vol. 31, No 3, pp. 225-230.
- Jones, J.M. y Shoemaker, P.A. (1994): “Accounting narratives: A review of empirical studies of content and readability”. *Journal of Accounting Literature*; Vol. 13, pp. 142- 185.
- Jones, M.J. (1988): “A longitudinal study of the readability of chairman’s narratives in the corporate reports of a UK company”. *Accounting and Business Research*; Vol. 18, No 72, pp. 297-305.
- Jones, M.J. (1994): “Readability of accounting narratives”. *Management Accounting*; April, pp. 28.
- Jones, M.J. (1996): “Accounting narratives: an emerging trend”. *Management Accounting*; April, pp. 41-42.
- Jones, M.J. (1997): “Methodological themes Critical appraisal of the cloze procedure’s use in the accounting domain”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*; Vol. 10, No 1, pp. 105-128.
- Jupe, R. (2000): “Self-Referential Lobbying of Accounting Standards Board: The Case of Financial Reporting Standard No. 1”. *Critical Perspectives on Accounting*; Vol. 11, No 3, pp. 337-359.
- Kaplan, D. y Fender, E.A. (1998): “The development of comment letters on FASB proposals by the AICPA accounting standards executive comité”. *Accounting Horizons*; June, pp. 184-187.
- Kenny, S. y Larson, R. (1993): “Lobbying Behaviour and the Development of International Accounting Standards: The Case of the IASC’s Joint Venture Project”. *European Accounting Review*; Vol. 2, No 4, pp. 531-554.

- Kenny, S. y Larson, R. (1995): "The Development of International Accounting Standards: An Analysis of Constituent Participation in Standard-Setting". *International Journal of Accounting*; Vol. 30, No 4, pp. 283-301.
- Khalifa, N., Sharma, N., Humphrey, C. y Robson, K. (2007): "Discourse and Audit Change: Transformations in Methodology in the Professional Audit Field". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*; Vol. 120, No 6, pp. 825-854.
- Klare, G.R. (1974): "Assessing readability". *Reading Research Quarterly*; Vol. 10, No 1, pp. 62-102.
- Klein, A. (2002): "Audit committees, board of director characteristics and earnings management". *Journal of Accounting and Economics*; Vol. 33, August, pp. 375-400.
- Knutson, P. H. y Napolitano, G. N. (1998): "Criteria employed by the AIMR Financial Accounting Policy Committee in evaluating financial accounting standards". *Accounting Horizons*; Vol. 12, No 2, pp. 170-176.
- Köhler, A. (2009): *Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISAs) in the EU. Final Report*. EU Contract Ref. n°: Markt/2007/15/F –
- Kohut, G.F. y Segars A.H. (1992): "The president's letter to stockholders: An examination of corporate". *The Journal of Business Communication*; Vol. 29, No 1, pp. 7- 21.
- Krippendorff, K. (1990): *Metodología de análisis de contenido: teoría y práctica*. Ediciones Paidós. Barcelona.
- Kwolek, W.F. (1973): "A readability survey of technical and popular literature". *Journalism Quarterly*; Summer, pp. 255-264.
- Larrinaga, C.; Carrasco, F.; Correa, C.; Llena, F. y Moneva, J.M. (2002): "Accountability and accounting regulation: the case of the Spanish environmental disclosure standard",. *The European Accounting Review*, Vol. XI, No 4, pp. 723-740.
- Larson, R. y Brown, K. (2001): 'Lobbying of the International Accounting Standards Committee: The Case of Construction Contracts'. *Advances in International Accounting*; Vol. 14, pp. 47-73.
- Leche, P. (2002): "Government Regulations and the Plain English Movement". *Policy & Practice of Public Human Services*; Vol.60, No 4, pp. 20-25.
- Lee, T.A. y Tweedie, D.P (1977): "*The private shareholder and corporate report*". London. ICAEW.
- Lee, T.A. y Tweedie, D.P (1981): "*The Institutional Investor and Financial Information*". London. ICAEW.
- Lehavy, R., Li, F. y Merkley, K. (2011): "The Effect of Annual Report Readability on Analyst Following and the Properties of Their Earnings Forecasts". *The Accounting*

Review; Vol. 86, No 3, pp. 1087-111.

Lesikar, R. y Lyons, M.P. (1986): *Report writing for business* (7th ed.). Homewood: Irwin.

Lewis, N.R., Parker, L.D., Pound, G. D. y Sutcliffe, P. (1986): "Accounting report readability: the use of readability techniques". *Accounting and Business Research*; Summer, pp. 199-213.

Ley 19/1988, de 12 de Julio, de Auditoría de Cuentas. BOE de 15 de julio de 1988

Ley 24/1988, de 28 de julio, del mercado de valores y el texto refundido de la ley de sociedades anónimas aprobado por Real Decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria. BOE de 29 de julio de 1988

Ley 44/2002, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, de 22 de noviembre de 2002 (Ley Financiera); la Ley 26/2003, de 17 de julio (Ley de Transparencia) y la Orden Ministerial 3722/2003, de 26 de diciembre, que desarrolla el contenido del informe público anual de Gobierno Corporativo. BOE 23 de noviembre de 2002

Ley Sarbones-Ox-ley Act. (2002): U.S. Congress Sarbanes-Oxley Act of 2002 U.S. InterAmerican Community Affairs

Li, F. (2008): "Annual report readability, current earnings, and earnings persistence". *Journal of Accounting and Economics*; 45, 221-247.

Lilley, T., Montondom, L.G. y Kemp, A.M. (2005): "Readability of management's discussions and analysis for local governments". *Journal of Organizational Culture, Communications and Conflict*; Vol.9, No 1, pp. 115-123.

Lin, J. y Chen, F. (2004): "An Empirical Study of Audit Expectations Gap in the People's Republic of China". *International Journal of Auditing*; Vol. 8, pp. 93-115.

Linsley, P. M. y Lawrence, M. J. (2007): "Risk reporting by the largest UK companies: readability and lack of obfuscation". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*; Vol. 20, No 4, pp. 620-627.

Linsley, P.M. y Shriver, P.J. (2006): "Risk reporting: a study of risk disclosures in the annual reports of UK companies". *The British Accounting Review*; Vol. 38, pp. 387-404.

Linsmeier, T.J. *et al.* (1998): "American Accounting Associations Financial Accounting Standards Committee: Response to IASC Exposure Draft, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets". *Accounting Horizons*; Vol. 2, No 12 (June), pp. 192-200.

Loft, A.; Humphrey, C. y Turley, S. (2006): "In pursuit of global regulation: changing governance and accountability structures at the International Federation of Accountants (IFAC)". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*; Vol. 19 No 3, pp. 428-51.

- Loughran, T. y McDonald, B. (2011): "Measuring Readability in Financial Disclosures". <http://ssrn.com/abstract=1920411>.
- Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Research Center (MARC) (2009): *Evaluation of the differences between International Standards on Auditing (ISA) and the standards of the US Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Final report. EU Project N° MARKT/2007/15/F LOT 2*. [http://: ec. Europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias)
- Manli, S. (2007): "An exploratory study of the understandability of listed companies' annual reports". *Front. Bus. China*; Vol. 1, No , pp. 39-49.
- Martínez de Sousa, J. (2001): "*Diccionario de edición, tipografía y artes gráficas*". Ediciones Trea, Gijón.
- Martínez Laguna, L. y Yubero Hermosa, P. (2007): "La armonización de los requisitos de auditoría legal: La nueva Octava Directiva", *Partida Doble*; Vol. 186, (marzo), pp. 56-69.
- Martínez Laguna, L., Rodríguez Martín, A. y Yubero Hermosa, P. (2006): "La independencia del auditor y los conflictos de interés en auditoría", *Partida Doble*; Vol. 180, pp. 54-67.
- Masocha, W. y Weetman, P. (2007): "Rhetoric in standard setting: the case of the going-concern audit". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*; Vol. 20, No 1, pp. 74-100.
- McConnell, C. (1983): "Readability: blind faith in numbers?" *The Journal of Economic Education*; Winter, pp. 65-71.
- McConnell, D., Haslem, J.A. y Gibson, V.R. (1986): "The president's letter to stockholders: A new look". *Financial Analysts Journal*; Vol. 42, (September- October), pp. 66-70.
- McKenna, M. y Robinson S.D. (1980): "An introduction to the cloze procedure: An annotated bibliography". Newmark, Delaware. *International Reading Association*.
- McLaughlin, G.H. (1969). "Smog grading a new readability formula". *Journal of Reading*; May, pp. 639-646.
- Means, T.L. (1981): "Readability: An evaluative criterion of stockholder reaction to annual reports". *Journal of Business Communication*; Vol. 18, No 1, pp. 25-33.
- Milne, M.J. y Adler, R.W. (1999): "Exploring the reliability of social and environmental disclosures content analysis". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. XII, No 2, pp. 237-256.
- Monterrey, J. y Sánchez-Segura, A. (2008): "Gobierno corporativo y calidad de la información contable: evidencia empírica española". *Revista de Contabilidad*; Vol. 11, No 1, pp. 65-98.

- Moriarity, S. (1979): "Communicating financial information through multidimensional graphics". *Journal of Accounting Research*; Vol. 17, No 1, Spring, pp. 205-224.
- Mueller, G. (1968): "Accounting Principles Generally Accepted in the United States versus Generally Accepted Elsewhere". *The International Journal of Accounting*; Vol. 4, pp. 91-103.
- Naciones Unidas, UN (2008): *Problemas prácticos y cuestiones relacionadas con la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría. Ginebra, 4 a 6 de noviembre de 2008, TD/B/C.II/ISAR/49*. <http://un.org/es>
- Neville, M. H. y Pugh. A. K. (1974): "Context in reading and listening: A comparison of children's errors in cloze test". *British Journal of Educational Psychology*; Part. III, pp. 224-232.
- Nobes, C. y Parker, R. (2004) *Comparative International Accounting*, 8º ed, Prentice Hall.
- Nobles C.H., Rajiv K.S. y Kumar, A. (2002): "Market orientation and alternative strategic orientations: A longitudinal assessment of performance implications". *Journal of Marketing*; Vol. 66, (October), pp. 25-39.
- Page, W.D. (1977): "Comprehension and cloze performance". *Reading World*; Vol. 17, No 1, pp. 17-21.
- Park, Y.W. y Shin. H. (2004): "Board composition and earnings management in Canada". *Journal of Corporate Finance*; Vol. 10, pp. 431-457.
- Parker, L.D. (1982): "Corporate annual reporting: A mass communication perspective". *Accounting and Business Research*; Vol. 12, No 48 (Autumn), pp. 279-286.
- Pashalian, S. y Crissy W.E. (1952a): "Corporate Annual reports are difficult, dull reading, human interest, value low, survey shows". *Journal of Accountancy*; August, pp. 215-219.
- Pashalian, S. y Crissy, W.E. (1952b): "Authors quote poetry to prove they agree". *The Journal of Accountancy*; November, pp. 547-548.
- Patel, C. y Day, R. (1996): "The influence of cognitive style on the understandability of a professional accounting pronouncement by accounting students". *British Accounting Review*; Vol. 28, No 2, pp. 139-154.
- Peasnell, K.V., Pope, P.F., y Young, S. (2005): "Board monitoring and earnings management: do outside directors influence abnormal accruals?" *Journal of Business Finance and Accounting*; Vol. 32, No 7, pp. 1311-1346.
- Peng, S. y Bewley, K. (2010): "Adaptability to fair value accounting in an emerging economy: a case study of China's IFRS convergence". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*; Vol. 23, No 8 , pp. 982-1011.

- Pérez Pretel, A. (2006): "La auditoría en España desde su regulación legal", *Partida Doble*; Vol. 180, Septiembre, pp. 68-77.
- Pina Martínez, V. (1991): "Investigación empírica y normalización contable". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*; Vol. XXI, No 66 (Enero-Marzo), pp. 83-126.
- Quick, R., Turley, S. y Willekens, M. (2008): *Auditing, Trust and Governance. Developing regulation in Europe*. Routledge.
- Raabe, A., Stevens, K.C. y Stevens, W.P. (1984): "Tax textbook readability: an application of the cloze method". *Journal of American Taxation Association*; Vol. 6, No 1 , pp. 66-73.
- Raiborn, C., Payne, D. y Pier, C. (2008): "The need for plain English disclosures". *Journal of Corporate Accounting & Finance*; Vol. 19, No 5, pp. 69-76.
- Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas*. BOE de 25 de diciembre de 1990
- Real Decreto 1156/2005, de 30 de septiembre, por el que se modifica el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre*. BOE de 14 de octubre de 2005
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad*. BOE de 20 de noviembre de 2007
- Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se 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*. BOE de 4 de noviembre de 2011
- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital*. BOE de 3 de julio de 2010
- Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas 12/2010 de 30 de junio de 2010*. BOE de 2 de julio de 2011
- Robson, K., Humphrey, C., Khalifa, R. y Jones, J. (2007): "Transforming audit technologies: business risk audit methodologies and the audit field". *Accounting, Organizations and Society*; Vol. 32, No 4-5, pp. 409-38.
- Royer, J. and Cunningham, D. (1981). On the Theory and Measurement of Reading Comprehension. *Contemporary Educational Psychology*, Vol.6, No 187, pp. 187-214.
- Rubiera, G., Arbizu, R., Alzueta, A., Agundez, J.J. y Riera, J.R. (2004): "La legibilidad de

- los documentos de consentimiento informado en los hospitales de Asturias.” *Gaceta Sanitaria*; Vol. 18, No 2 (Marzo-Abril), pp. 153-158.
- Saemann, G. (1999): “An Examination of Comment Letters Filed in the US Financial Accounting Standard Setting Process by Institutional Interest Groups”. *Abacus*; Vol. 35, No 1, pp. 1-28.
- Salancik, G. R. y Meindl, J.R. (1984): “Corporate attributions as strategic illusions of management control”. *Administrative Science Quarterly*; Vol. 29, June, pp. 238-254.
- Saudagaran, S.M. (1997): “Corporate disclosure and transnational financial reporting in selected countries en F.D. S: Choi (ed) *International Accounting and Financial Handbook*, 2ª ed., John Wiley & Sons Inc.
- Schleicher, T. y Walker, M. (2010): “Bias in the tone of forward-looking narratives”. *Accounting and Business Research*; Vol. 40, No 4, pp. 371-390.
- Schockaert, D. y N. Houyoux, (2008): “*International Standards on Auditing within the European Union*”. Forum Financier/ Revue Bancaire et Financière, pp. 515-529.
- Schroeder, M. (2002): “SEC proposes rules to improve disclosure by public companies”. *Wall Street Journal*; May 1: C5.
- Schroeder, N. y Gibson, C. (1990): “Readability of management’s discussion and analysis”. *Accounting Horizons*; Vol. 4, No 4, pp. 78-87.
- Securities and Exchange Commission, SEC (1998): *A Plain English Handbook How to create clear SEC disclosure documents*. Washington, August 1998. www.sec.gov/plainwriting.shtml
- Securities and Exchange Commission, SEC (2008): *Roadmap for the potential use of financial statements prepared in accordance with international financial reporting standards by U.S. issuers*. Washintong, www.sec.
- Simnett, R. (2007): “A critique of the International Auditing and Assurance Standards Board”. *Australian Accounting Review*; Vol. 17, No 2, pp. 28-36.
- Smith, J.E. y Smith, N.P. (1971): “Readability: A measure of performance of communication function of financial reporting”. *The Accounting Review*; Vol. 46, July, pp. 552-561.
- Smith, M. y Taffler, R.J. (1992): “Readability and understandability: Different measures of the textual complexity of accounting narrative”. *Accounting, Auditing y Accountability Journal*; Vol. 5, No 4, pp. 84-98.
- Smith, M. y Taffler, R.J. (2000): “The chairman’s statement. A content analysis of discretionary narrative disclosures”. *Accounting, Auditing y Accountability Journal*; Vol. 13, No 5, pp. 624-646.

- Soper, F.J. y Dolphin, R.J. (1964): "Readability and corporate annual reports". *The Accounting Review*; April, pp. 358-362.
- Staw, B.M., McKechnie, P.I. y Puffer S.M. (1983): "The justification of organizational performance". *Administrative Science Quarterly*; Vol. 28, December, pp. 582-600.
- Stead, B.A. (1977): "Content analysis and readability formulas as applied to the Accounting Principles Board Opinions". *The Journal of Business Communications*; Vol. 14, No 3, pp. 23-34.
- Stevens, K.T., Stevens, K.C. y Stevens, W.P. (1992): "Measuring the readability of business writing: the cloze procedure versus readability formulas". *Journal of Business Communication*; Vol. 29, pp. 367-382.
- Stevens, W.P., Stevens, K.C. y Raabe, W. (1983): "Communication in Accounting: Readability of FASB Statements". *Review of Business and Economic Research*; Vol. 19, No 1, pp. 110-118.
- Stevens, W.P., Stevens, K.C. y Raabe, W.A. (1985): "FASB statements in the classroom: a study of readability". *Advances in Accounting*; Vol. 2, pp. 89-100.
- Still, M.D. (1972): "The readability of chairmen's statements". *Accounting and Business Research*. Winter, pp. 36-39.
- Subramanian, R., Insley, R.G. y Blackwell, R.D. (1993): "Performance and readability: A comparison of annual reports of profitable and unprofitable corporations". *The Journal of Business Communication*; Vol. 30, No 1 , pp. 49-61.
- Sutton, T. (1984): "Lobbying of Accounting Standard-Setting Bodies in the UK and the USA: a Downsian Analysis". *Accounting Organizations and Society*; Vol. 9, No 1, pp. 81-95.
- Swales, G.S. (1988): "Another look at the president's letter to stockholders". *Financial Analysts Journal*; Vol. 44, No 2 (March-April), pp. 71-73.
- Swales, G.S. y Yoon, Y. (1992): "Applying artificial neural networks to investment analysis". *Financial Analysts Journal*; Vol.48, No 5 (September-October), pp. 78-80.
- Sydserrff, R. y P.Weetman, (1999): "A texture index for evaluating accounting narratives: An alternative to readability formulas". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*; Vol. 12, No 4 , pp. 459-488.
- Szigriszt Pazos, F. (1993): "*Sistemas predictivos d elegibilidad del mensaje escrito: fórmula de perspicuidad*". Tesis Doctoral Universidad Complutense de Madrid
- Taylor, W.L. (1953): "Cloze procedure: A new tool for measuring readability". *Journalism Quarterly*, pp. 415-433.
- Taylor, W.L. (1956): "New Developments in the use of cloze procedure". *Journalism*

Quarterly; Vol. 42, No 48, pp. 99.

Tennyson B.M., Ingram R.W. y Dugan M.T. (1990): "Assessing the information content of narrative disclosures in explaining bankruptcy. *Journal of Business Finance & Accounting*; Vol. 17, No 3 (Summer), pp. 391- 410.

Torres, M. y Roig, M. (2005): "The Cloze Procedure as a test of plagiarism: the influence of text readability". *The Journal of Psychology*; Vol. 139, No 3 (Mayo), pp. 221-231.

Túa Pereda, J. (1983): "*Principios y normas de contabilidad*". Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

Túa Pereda, J. (1991): *Investigación empírica en contabilidad. La hipótesis de eficiencia del mercado*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.

Túa Pereda, J. (2006): "Ante la reforma de nuestro ordenamiento: nuevas normas, nuevos conceptos. Un ensayo". *Revista de Contabilidad*; Vol. 9, No 18, pp. 145-175

Tuinman, J.J. (1971): "The removal of information procedure: A first analysis». *Journal of Reading Behavior*; Vol. 3, pp. 44-50.

Unión Europea, UE (1983): Directiva 83/349/CEE del Consejo relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedades. DO L 193 de 18.7.1983

Unión Europea, UE (1978): Directiva 78/660/CEE del Consejo relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedades. DO L 222 de 14.8.1978

Unión Europea, UE (1984): Directiva 84/253/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1984, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables. DO L 126 de 12.05.1984

Unión Europea, UE (1991): Directiva 91/674/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1991, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de las empresas de seguros. DO L 374/1 de 31.12.1991

Unión Europea, UE (1995): *Armonización contable: Una nueva estrategia de cara a la Armonización Internacional*. (COM 95 (580) ES). Noviembre

Unión Europea, UE (1996): *Libro Verde de la Comisión de 24 de julio de 1996 "Función, posición y responsabilidad del auditor legal en la Unión Europea"*. (COM 96 (338)). DO C 321 de 28.10.1996

Unión Europea, UE (1998): *Comunicación de la Comisión relativa a la auditoría legal en la Unión Europea: el camino a seguir*. (98/C 143/03). DO C 143/12 de 8.5.1998

Unión Europea, UE (1999): Decisión del Consejo de 28 de junio de 1999 por la que se establecen los procedimientos para el ejercicio de las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión (1999/468/CE). DO L184/23 de 17.7.1999

- Unión Europea, UE (2000a): *Directiva 2000/12/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de marzo de 2000 relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a su ejercicio*. DO L 126/1 de 26.5.2000
- Unión Europea, UE (2000b): *La Estrategia de la UE en materia de información financiera: El camino a seguir*. Comunicación de la Comisión COM (2000) 359 final. Bruselas 13.6.2000
- Unión Europea, UE (2000c): Comunicación de la Comisión, de 11 de mayo de 1999, sobre la “Aplicación del marco de acción para los servicios financieros: Plan de acción”. COM (99) 232 final. No publicada en el Diario Oficial
- Unión Europea, UE (2000d): *Recomendación de la Comisión de 15 de noviembre de 2000 sobre el control de calidad de la auditoría legal en la Unión Europea: requisitos mínimos*. (2001/256/CE). DO L 91/91 de 31.3.2001
- Unión Europea, UE (2000e): *Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de contabilidad* Diciembre. Disponible en el BOICAC 45
- Unión Europea, UE (2001): *Directiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 86/635/CEE en lo que se refiere a las normas de valoración aplicables en las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedades, así como de los bancos y otras entidades financieras*. DO L. 283/28 de 27.10.201
- Unión Europea, UE (2002a): *Financial services: Commission services publish analysis of repercussions of Enron collapse, (IP/05/584)*. Bruselas 18.4.2002
- Unión Europea, UE (2002b): *Recomendación de la Comisión de 16 de mayo de 2002 Independencia de los auditores de cuentas en la UE: principios fundamentales*. (2002/590/CE). DO L 191 de 19.7.2002
- Unión Europea, UE (2002c): *Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del consejo de 19 de julio de 2002 relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad*. (COM (2001) 80 Final). DO L 243/1 de 11.9.2002
- Unión Europea, UE (2002d): *Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre el funcionamiento del Reglamento (CE) n° 1606/2002, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad en el Diario Oficial, el 9 de abril de 2008, del Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se modifica el Reglamento (CE) n° 1606/2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad, por lo que se refiere a las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión*
- Unión Europea, UE (2003a): *Directiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 18 de junio de 2003 por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE y 91/674/CEE del Consejo sobre las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedades, bancos y otras entidades*

- financieras y empresas de seguros*. DO L 178/16 de 17.7.2003
- Unión Europea, UE (2003b): *Comunicación de la Comisión al Consejo y el Parlamento Europeo de 2 de noviembre de 2003 Refuerzo de la auditoría legal en la UE*. DO C 236/02 de 2.11.2003
- Unión Europea, UE (2004a): *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento sobre la prevención y la lucha contra las prácticas irregulares empresariales y financieras. (COM(2004) 611 final*. Bruselas, 27.09.2004
- Unión Europea, UE (2004b): *Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, por la que se modifican las Directivas 85/611/CEE y 93/6/CEE del Consejo y la Directiva 2000/12/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se deroga la Directiva 93/22/CEE del Consejo*. DO L 145/1 de 30.4.2004
- Unión Europea, UE (2005): *Directiva 2005/36/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 7 de septiembre de 2005 relativa al reconocimiento de cualificaciones profesionales*. DO L 255/22 de 30.9.2005
- Unión Europea, UE (2006a): *Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo*. DO L 157/87 de 9.06.2006
- Unión Europea, UE (2006b): *Decisión 2006/512/CE del Consejo, de 17 de julio de 2006, que modifica la Decisión 1999/468/CE por la que se establecen los procedimientos para el ejercicio de las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión*. DO L 200/11 de 22.7.2006
- Unión Europea, UE (2008a): *Directiva 2008/30/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de marzo de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por lo que se refiere a las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión*. DO L 81/53 de 20.3.2008
- Unión Europea, UE (2008b): *Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre el funcionamiento del Reglamento (CE) 1606/2002, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad (COM (2008) 215 final*). Bruselas 24.4.2008
- Unión Europea, UE (2008c): *Recomendación de la Comisión de 6 de mayo de 2008 relativa al control de calidad externo de los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de las entidades de interés público*. DO L 120/20 de 7.5.2008
- Unión Europea, UE (2008d): *Recomendación de la Comisión de 5 de junio de 2008 sobre la limitación de la responsabilidad civil de los auditores legales y las sociedades de auditoría*. DO 162/39 de 21.6.2008

- Unión Europea, UE (2008e): *Decisión de la Comisión (2008/627/CE), de 29 de julio de 2008 por la que se establece un período transitorio para las actividades de los auditores y las sociedades de auditoría de algunos países terceros*. C(2008) 3942. DO L 202/70 de 30.7.2008.
- Unión Europea, UE (2009): *Decisión del Parlamento europeo y del Consejo de [...]por la que se instituye un programa comunitario destinado a respaldar determinadas actividades en el ámbito de los servicios financieros, de la información financiera y de la auditoría legal*. SEC(2009) 54, Bruselas, 23.1.2009 COM(2009) 14 final 2009/0001 (COD)
- Unión Europea, UE (2010a): *Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de la crisis*, Bruselas, 13.10.2010 COM(2010) 561 final. DO C 248/16 de 28.5.2011
- Unión Europea, UE (2010b): *Reglamento nº 550/2010 de la Comisión de 23 de junio de 2010, que modifica el Reglamento (CE) nº 1126/2008 por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 1* DO L 157/3 de 24.6.10
- Unión Europea, UE (2011a): *Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre el Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de la crisis* COM(2010) 561 final (2011/C 248/16). DOUE C 248/92 de 25.8.2011
- Unión Europea, UE (2011b): *Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público*. SEC (2011) 1384 final. Bruselas. 30.11.2011
- Unión Europea, UE (2011c): *Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas*. COM(2011) 779 final. Bruselas. 30.11.2011
- Vila, J.J., Jiménez, F.J., Iñarrairaegui, M., Prieto, C., Nantes, O. y Borda, F. (2006): “Estudio del grado de entendimiento y aceptación por nuestros pacientes de los consentimientos informados utilizados para endoscopia.” *Revista Española de Enfermedades Digestivas*; Vol. 98, No 2 , pp. 101-111.
- Worthington, J.S. (1978): “Footnotes: readability or liability”. *CPA Journal*, May, pp. 27-32.
- Wulff, J.K. y Koski-Grafer, S. (1998): “Characteristics of high quality accounting standards: Perspective of the corporate preparer”. *Accounting Horizons*; June, pp. 188-191.
- Zeghal, D., Mouelhi, R. y Louati, H. (2007): “An analysis of the determinants of research & development voluntary disclosure by canadian firms”. *The Irish Accounting Review*; Vol. 14, No 2 (Winter), pp. 61-89.

- Zorio Grima, A., García-Benau, M.A. y Novejarque, J. (2010): “Las Normas Internacionales de Auditoría: Un nuevo reto para la profesión”. *Revista AECA*; Vol. 90, Junio, pp. 15-19.
- Zorio Grima, A., García-Benau, M.A. y Pucheta Martínez, M.C. (2004): “Calidad, un nuevo concepto clave en el desenlace del proceso de armonización contable internacional”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*; Vol. XXXIII, No 121 (Abril-Junio), pp. 313-348
- Zorio, A. (2001): “*Factores determinantes de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad e implicaciones para el proceso armonizador*”. Tesis Doctoral Universitat de València.

