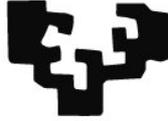


eman ta zabal zazu



Universidad del País Vasco Euskal Herriko Unibertsitatea

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA I
Contabilidad y Administración de Empresas

TESIS DOCTORAL

**RETOS Y OPORTUNIDADES DE PEQUEÑOS Y MEDIANOS
DESPACHOS Y FIRMAS DE AUDITORÍA ANTE CAMBIOS EN LA
REGULACIÓN. MARCO TEÓRICO Y ESTUDIO EMPÍRICO**

ITZIAR AZKUE IRIGOYEN

2012

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA I
Contabilidad y Administración de Empresas

TESIS DOCTORAL

**RETOS Y OPORTUNIDADES DE PEQUEÑOS Y MEDIANOS
DESPACHOS Y FIRMAS DE AUDITORÍA ANTE CAMBIOS EN LA
REGULACIÓN. MARCO TEÓRICO Y ESTUDIO EMPÍRICO**

Realizada por:

ITZIAR AZKUE IRIGOYEN

Dirigida por:

DRA. SONIA M. GARCÍA DELGADO

DRA. M. LOREA ANDICOECHEA ARONDO

Donostia / San Sebastián, 2012

AGRADECIMIENTOS

Paskual, Unai eta Jokin, nere familiari

Dedico estas palabras a todas y cada una de las personas que han estado a mi lado en este periplo de investigación y redacción de la Tesis. Aunque sabía que me enfrentaba a un reto difícil e importante en mi vida profesional, nunca pensé en lo duro que podría llegar a resultar el camino para culminar este trabajo. Reconozco haber dudado. Al final, la estabilidad y el cariño de mi familia, mis padres y mis amigos han hecho posible que llegue este día, en que pongo un punto y seguido a mi trabajo.

Agradezco de corazón todo el apoyo y la ayuda de mis compañeros incondicionales Eduardo, Agustín y Errapel. Sin ellos este trabajo no hubiese visto la luz. Cuando las cosas no han ido todo lo bien que deseaba no han dudado en mostrarme el camino, el sentido de este esfuerzo, haciendo que me levantara para seguir, compartiendo tiempo y dedicación.

Gracias también a los compañeros que me han impulsado. A Ignacio que me animó a realizar la Tesis; a Pilar que me ha dado siempre mucha energía positiva; a Iñaki, que encontró financiación para realizar el trabajo empírico; a Luis que revisó la parte estadística; a mis compañeros del departamento de "Economía Financiera I" que con una mano invisible me han ayudado; a Irati y Robert que durante mi licencia impartieron mis clases; a Mariaje que leyó algunos capítulos para opinar sobre la legibilidad; a Conchi que siempre facilita las cosas; a Marina y Aurora de biblioteca; a Asier, Andoni y Luis, exalumnos que han vivido la auditoría y que inspiraron algunas de mis reflexiones; a Patricia que se ha incorporado en el último momento a mi travesía; así como a los profesores y al PAS de la E.U. de Estudios Empresariales de Donostia / San Sebastián.

Y por supuesto, a mis Directoras Sonia y Lorea, que han hecho lo imposible para encontrar tiempo para ofrecerme la dirección adecuada a este proyecto y revisar las redacciones parciales y finales. Lo mejor de esta Tesis tiene su impronta y alto nivel de exigencia.

“Nunca consideres el estudio como una obligación, sino como una oportunidad para penetrar en el bello y maravilloso mundo del saber”.

Albert Einstein (1879-1955)

ACRÓNIMOS Y SIGLAS _____ *VII*

INTRODUCCIÓN _____ *1*

CAPÍTULO I: CONTEXTUALIZACIÓN. DELIMITACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO: DEPYME Y CLIENTE DE LOS DEPYME _____ *9*

1. PEQUEÑOS Y MEDIANOS DESPACHOS DE AUDITORÍA (DEPYME): CRITERIOS PARA SU CLASIFICACIÓN Y DELIMITACIÓN _____ *13*

1.1. Desarrollo de criterios cuantitativos y cualitativos que permiten delimitar y definir DEPYME _____ *14*

1.1.1. Auditores en función del tamaño (criterio cuantitativo) _____ *14*

1.1.2. Auditores en función del ámbito geográfico _____ *18*

1.1.3. Auditores en función de la representatividad de la marca (red) _____ *20*

1.1.4. Auditores en función del cliente auditado _____ *21*

1.2. Delimitación y definición de DEPYME _____ *25*

2. DELIMITACIÓN DEL CLIENTE DE LOS DEPYME _____ *29*

2.1. Desarrollo de criterios cuantitativos y cualitativos que permiten delimitar y definir PYME _____ *30*

2.1.1. Tamaño de la empresa en función del total de activo, cifra de negocio y número medio de trabajadores _____ *30*

2.1.2. Otras variables para clasificar por tamaño _____ *35*

2.1.3. Características cualitativas de PYME a efectos contables _____ *39*

2.2. Delimitación y definición de PYME como objeto de auditoría de cuentas (cliente de auditoría-entidad auditada) _____ *41*

**INTRODUCCIÓN AL MARCO Y DESARROLLO TEÓRICO -
CAPÍTULOS II, III Y IV** _____ 47

**CAPÍTULO II: FACTORES EXTERNOS A CONSIDERAR
PARA EL DIAGNÓSTICO DE LOS DEPYME EN EL
MERCADO DE AUDITORÍA ESPAÑOL** _____ 53

1. FACTORES POLÍTICOS Y DE LEGISLACIÓN: REGULACIÓN DE LA AUDITORÍA	57
1.1. Regulación en el ámbito de la auditoría a aplicar por los DEPYME: Revisión crítica	58
1.1.1. Regulación de la actividad de auditoría en la Unión Europea, transposición en España y efecto sobre los DEPYME	58
1.1.2. Organismos de apoyo para DEPYMES: IFAC y otros	67
1.2. Regulación del entorno de la auditoría: elaboración y publicación de información financiera de PYME	73
1.3. Normas de auditoría para PYME/DEPYME: globales vs simplificadas	77
1.3.1. Posicionamiento a favor de un conjunto único de normas globales	78
1.3.2. Conjunto único de normas simples: Primero pensar en pequeño	81
1.3.3. Doble juego de normas de auditoría: normal y simplificada	83
1.3.4. Reflexiones en la Unión Europea	84
2. FACTORES ECONÓMICOS. MERCADO DE AUDITORÍA Y OTROS SERVICIOS QUE REQUIEREN DE AUDITOR	86
2.1. Mercado español de auditoría para los DEPYME y propuestas de reparto de cuota de mercado	86
2.1.1. Cuota de mercado de los DEPYME	87
2.1.2. Propuestas de reparto de cuota de mercado	101
2.2. Servicios prestados por el auditor de cuentas y evolución de los trabajos de auditoría	105
3. FACTORES SOCIALES. FUNCIÓN DE LA AUDITORÍA	110
3.1. Papel de la auditoría en las PYME	111
3.1.1. Alcance de la teoría de la agencia y teoría del interés público en las PYME	111
3.1.2. Análisis coste/beneficio de la auditoría de PYME	117
3.2. Función de auditoría. Valor de la Auditoría para PYME	120

CAPÍTULO III: FACTORES INTERNOS A CONSIDERAR PARA EL DIAGNÓSTICO DE LOS DEPYME EN EL MERCADO DE AUDITORÍA ESPAÑOL _____ 131

1. CAPACIDADES Y COMPETENCIAS DEL AUDITOR DE CUENTAS	135
1.1. Resultados de aprendizaje y conocimientos	138
1.2. Habilidades profesionales	140
1.3. Valores, ética y actitud profesional	143
1.4. Requisitos de cualificación y vías de acceso a la actividad de auditoría	145
2. RECURSOS INTERNOS PARA ASEGURAR LA CALIDAD DEL AUDITOR Y PROBLEMÁTICA DEPYME	153
2.1. Liderazgo	154
2.2. Ética e independencia	155
2.3. Aceptación y continuidad de clientes	164
2.4. Recursos humanos	165
2.5. Realización de los encargos	169
2.6. Seguimiento y documentación	172
3. EVALUAR LA NECESIDAD DE AYUDA EXTERNA. PAPEL DE LOS DIFERENTES AGENTES	174
3.1. Alianzas con otras firmas de auditoría	174
3.2. Papel de las corporaciones representativas de auditores	175
3.3. Autoridad institucional. Supervisión pública	179
3.4. Papel de la Universidad en la formación de los auditores	181

CAPÍTULO IV: PROPUESTA DE RETOS Y OPORTUNIDADES PARA LOS DEPYME _____ 187

1. BALANCE DE DEBILIDADES, AMENAZAS, FORTALEZAS Y OPORTUNIDADES	191
1.1. Análisis externo. Amenazas y oportunidades	195
1.1.1. Amenaza por restricciones de mercado: concentración y competitividad	195
1.1.2. Características del cliente asociadas a otras necesidades de seguridad	197
1.1.3. Calidad de auditoría asociada a calidad de las normas	198
1.1.4. Calidad en el resultado: aspectos comunicativos internos y externos	202
1.2. Análisis interno. Debilidades y fortalezas	205

1.2.1.	Dimensión del auditor, localización geográfica y trato personalizado	205
1.2.2.	Prestación de otros servicios. Tipología de servicios ofrecidos por el auditor	206
1.2.3.	Calidad asociada a la implantación de sistemas de control de calidad interno	216
1.2.4.	Otros atributos del auditor	217
2.	LINEAS DE ACCIÓN. CLAVES ESTRATÉGICAS	221
2.1.	Estrategia competitiva. Diferenciación de la calidad del servicio ofrecido por los DEPYME: algunos indicadores	221
2.2.	Estrategias corporativas	228
3.	MARCO FUTURO CONDICIONADO A CAMBIO REGULATORIO Y DESARROLLO PROFESIONAL	237
 INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO EMPÍRICO - CAPÍTULO V		249
 CAPÍTULO V: ESTUDIO DE LA SITUACIÓN DE LOS DESPACHOS DE AUDITORÍA UBICADOS EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO		253
1.	OBJETIVOS, DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN Y POBLACIÓN	257
1.1.	Objetivos, planteamiento del problema y proposiciones de investigación	257
1.2.	Diseño de la investigación	267
1.2.1.	La encuesta postal como herramienta de recogida de datos	267
1.2.2.	La elaboración de las preguntas, la validación y la carta de presentación	268
1.2.3.	Descripción del cuestionario	270
1.2.4.	Tratamiento de datos	277
1.3.	Población, muestra y ficha técnica	278
2.	ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS Y CONCLUSIONES PARCIALES	284
2.1.	Características generales de la muestra y de los DEPYME de la CAPV (Objetivo 1)	284
2.1.1.	Características básicas de la muestra	284
2.1.2.	Tamaño de los auditores de la muestra medido a través de número de personas empleadas y facturación	289
2.1.3.	Distribución de la actividad del auditor: auditoría y no-auditoría	294

2.1.4.	Relación entre tipo de auditor y tipología de cliente _____	297
2.1.5.	Red de auditores _____	299
2.1.6.	Conclusiones sobre la proposición de investigación P1 en base a las características principales de la muestra y su clasificación _____	300
2.2.	Estudio descriptivo de la visión del auditor sobre la delimitación de PYME con fines de auditoría (Objetivo 2) _____	302
2.3.	Opinión de los auditores frente a la posición de la ifac de normas de auditoría globales (Objetivo 3) _____	309
2.4.	Análisis de la actitud, actuación y control del auditor para asegurar la calidad del trabajo (objetivo 4) _____	313
2.4.1.	Estudio descriptivo de la independencia del auditor: circunstancias que afectan a la independencia (Objetivo 4.1) _____	314
2.4.2.	Estudio descriptivo de horas de formación reales de los auditores (Objetivo 4.2) _____	317
2.4.3.	Control de calidad en auditoría (Objetivo 4.3) _____	324
2.5.	Análisis de los elementos de calidad de auditoría y puntos fuertes de los auditores como medidas inmediatas a utilizar por los DEPYME (Objetivo 5) _____	331
2.5.1.	Fortalecimiento de elementos de calidad de auditoría (Objetivo 5.1) _____	331
2.5.2.	Estudio sobre elección del auditor. Estrategias (Objetivo 5.2) _____	337
3.	LIMITACIONES DEL ESTUDIO EMPÍRICO _____	347
	CONCLUSIONES Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN __	349
	BIBLIOGRAFÍA _____	367
	ANEXOS _____	403
	ÍNDICE DE CUADROS Y TABLAS _____	425

ACRÓNIMOS Y SIGLAS

ACCA	Association of Chartered Certified Accountants (internacional) www.accaglobal.com
ADE	Administración y Dirección de Empresas
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Estados Unidos) www.aicpa.org
AMA	Arco Mediterráneo de Auditores (España, Francia e Italia) www.arcama.org
ANOVA	Análisis de la varianza
APB	Auditing Practices Board (del FRC)
ARC	Accounting Regulatory Committee
ASB	Accounting Standards Board (del AICPA; del FRC)
ASEPUC	Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad
AuRC	Audit Regulatory Committee (Unión Europea)
BOE	Boletín Oficial del Estado
CAG	Consultative Advisory Group (de la IFAC)
CAPV	Comunidad Autónoma del País Vasco
CE	Comisión Europea
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants (Canadá) www.cica.ca
CIN / SIC	Comité de Interpretación de Normas, del inglés Standards Interpretations Committee, que posteriormente ha venido en llamarse CNIIF
CNIC	Ver IASB
CNIIF / IFRIC	Comité Internacional de Interpretaciones de Información Financiera, del inglés International Financial Reporting Interpretations Committee
CPA	Certified Public Accountants
DAFO	Debilidades, Amenazas, Fortalezas y Oportunidades
DEPYME	Despachos y firmas de auditoría Pequeño y Mediano. La IFAC ha utilizado el acrónimo en inglés, SMP (Small- and Medium-sized Practices) para hacer referencia a las pequeñas y medianas firmas de auditoría. En 2012, a raíz de la traducción al español de la "Guide to Quality Control for Small- and Medium-sized Practices" (IFAC- SMP Committee, 2011) por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y revisada por el ICJCE, se han decantado por el acrónimo PYMFA (Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría). Nosotros hemos preferido mantener el término DEPYME para referirnos al colectivo objeto de estudio, en sintonía con el comité creado por el ICJCE en 2005 con el mismo nombre.

EAA	European Accounting Association http://www.eaa-online.org
EFAA	Federación Europea de Contables y Auditores para PYME www.efaa.com
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group (Unión Europea)
EGAOB	European Group of Auditors' Oversight Bodies (Unión Europea)
EIP	Entidad de Interés Público
FASB	Financial Accounting Standards Board (Estados Unidos) www.fasb.org
FEE	Federación Europea de Expertos Contables www.fee.be
FICO	Finanzas y Contabilidad
FRC	Financial Reporting Council (Reino Unido e Irlanda) www.frc.org.uk
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards (del CICA)
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board (internacional), en español Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (de la IFAC)
IAESB	International Accounting Education Standards Board (internacional), en español Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (de la IFAC)
IAPSS	International Auditing Practice Statements (Declaraciones internacionales de la práctica de la auditoría)
IASB	International Accounting Standards Board (internacional), en español Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (España) www.icac.meh.es
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales (Inglaterra y Gales) www.icaew.com
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (España) www.icjce.es
IE	Information Papers, en español Documentos Informativos, emitidos por el IAESB de la IFAC para promover la discusión y el debate sobre cuestiones de formación.
IEP	International Education Papers, en español Documentos Internacionales de Formación, emitidos por el IAESB de la IFAC, que se refieren a estudios sobre temas emergentes o descriptivos
IEPS	International Education Practice Statements, en español Declaraciones sobre las Prácticas Internacionales de Formación, emitidas por el IAESB de la IFAC
IES	International Education Standards, en español Normas Internacionales de Formación (NIF). Norma emitida por el IAESB de la IFAC

IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants (internacional), en español Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (de la IFAC)
IFAC	International Federation of Accountants (internacional), en español Federación Internacional de Contadores www.ifac.org
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee (internacional) www.iasb.org/about/ifric.asp
IOSCO	International Organization of Securities Commission www.iosco.org
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board (internacional), en español Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (de la IFAC)
ISA	Ver NIA
ISAE	Ver NIEA
ISAR	Experts on International Standards of Accounting and Reporting, en español Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes
ISO	International Organization for Standardization www.iso.ch
ISQC	Ver NICC
ISRE	Ver NIER
ISRS	Ver NISR
NAICS	North American Industry Classification System
NIA / ISA	Norma Internacional de Auditoría o Estándares Internacionales de auditoría, traducción de International Standard on Auditing (de la IFAC)
NIC / IAS	Normas Internacionales de Contabilidad, del inglés International Accounting Standards, que posteriormente han sido desarrolladas como NIIF
NICC / ISQC	Norma Internacional de Control de Calidad, traducción de International Standards on Quality Control (emitida por IFAC)
NIEA / ISAE	Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (Seguridad), traducción de International Standard on Assurance Engagements (emitida por el IAASB de la IFAC)
NIER / ISRE	Norma Internacional de Encargos de Revisión, traducción de International Standard on Review Engagements (emitida por el IAASB de la IFAC)
NIF / IES	Normas Internacionales de Formación, del inglés International Education Standards
NIIF / IFRS	Normas Internacionales de Información Financiera, traducción de International Financial Reporting Standards (del IASB)
NISR / ISRS	Norma Internacional sobre Servicios Relacionados, traducción de International Standard on Related Services (emitida por el IAASB de la IFAC)

No-EIP	Entidades no de Interés Público
NTA	Normas Técnicas de Auditoría (del ICAC)
Oxera	Europe's foremost independent economics consultancies www.oxera.com
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board (Estados Unidos) http://pcaobus.org/Pages/default.aspx
PGC	Plan General de Contabilidad
PIOB	Public Interest Oversight Board, en español Consejo de Supervisión del Interés Público para la profesión contable que supervisa las actividades del IAASB, del IAESB y del IESBA (de la IFAC)
PYME	Pequeña y Mediana Empresa
PYMFA / SMP	Pequeña y Mediana Firma de Auditoría / Small- and Medium-sized Practices (IFAC)
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Legislativo
REA	Registro de Economistas Auditores (España) www.rea.es
REGA	Registro General de Auditores (España)
SAS	Statement on Auditing Standards (del AICPA)
SEC	US Securities and Exchange Commission (Estados Unidos) www.sec.gov
SMP	Práctica Pequeña y Mediana, traducido de Small- and Medium-sized Practices (IFAC). Una traducción posterior ha sido: Pequeña y Mediana Firma de Auditoría, PYMFA
UE	Unión Europea
UEAPME	The European Association of Crafts, Small and Medium Sized Enterprises www.ueapme.com
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development www.unctad.org
UNCTAD/ISAR	United Nations Conference on Trade and Development Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting www.unctad.org/isar/

INTRODUCCIÓN

La actual estructura del mercado de auditoría está siendo objeto de debate por las proporciones que han alcanzado las grandes sociedades de auditoría que se han consolidado en unas pocas redes globales de gran tamaño, copando el mercado de estos servicios. Según publicaciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC), en España en 2011 han podido prestar servicios 1.357 sociedades de auditoría y 2.852 auditores individuales. Exceptuando el 1% de sociedades que son multinacionales, el resto queda configurado por despachos y firmas nacionales de menos de 50 personas empleadas que junto a los auditores individuales forman el colectivo que denominaremos Despachos y firmas de auditoría Pequeños y Medianos, en adelante DEPYME¹, utilizando como acrónimo el nombre que ha designado el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (en adelante, ICJCE) a su comité de apoyo a las pequeñas y medianas firmas de auditoría.

Atendiendo a estos números sería lógico que los DEPYME tuvieran voz en todas aquellas organizaciones representativas de auditores y órganos reguladores, emisores de normas de auditoría. Pero la dimensión, los recursos, la especialización, el alcance geográfico, la imagen, etc. de las multinacionales que actúan como redes globales hace que estos obtengan unos ingresos de hasta el 70% de la facturación total de auditoría, que deriva en una fuerte concentración del mercado de auditoría, otorgándoles un amplio poder. Es por ello que el planteamiento de un reparto más equitativo, a la vez que competitivo, del mercado de auditoría es un reto importante.

Las multinacionales han tenido un papel importante en el proceso de globalización, también en auditoría, que significa cambios en aspectos económicos, tecnológicos, sociales y culturales. Durante mucho tiempo el enfoque

¹ DEPYME: acrónimo de Despacho y firma de auditoría Pequeño y Mediano. La IFAC utiliza el acrónimo en inglés, SMP (Small- and Medium-sized Practices), para hacer referencia a las pequeñas y medianas firmas de auditoría. En 2012, a raíz de la traducción al español de la "Guide to Quality Control for Small- and Medium-sized Practices" por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y revisada por el ICJCE, se han decantado por el acrónimo PYMFA (Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría). Nosotros hemos preferido mantener el término DEPYME para referirnos al colectivo objeto de estudio, en sintonía con el comité creado por el ICJCE en 2005 con el mismo nombre.

de las grandes empresas ha ejercido una fuerte presión global, pero no es necesariamente cierto que lo que es bueno para las grandes sea bueno para los pequeños (Diomeda, 2008). En muchos países las PYME son el motor de la economía nacional y deben ser atendidos, al igual que los pequeños y medianos despachos y firmas de auditores que ofrecen todo tipo de servicios a este colectivo muy desfavorecido en épocas de crisis. La Federación Internacional de Contadores (en adelante, IFAC) reconoce la importancia de ofrecer apoyo a las PYME y a los DEPYME para el avance de la economía y de la profesión en los próximos años (IFAC, 2011). Es ahora cuando se están visualizando los peligros del oligopolio, y cuando empiezan a proliferar alternativas consistentes en potenciar o favorecer la participación de otros agentes como los DEPYME.

Para conocer la situación actual de los DEPYME en el mercado español vamos a realizar un estudio integrador, analizando las condiciones de acceso al mercado, evaluando el cumplimiento de la normativa, determinando las capacidades profesionales para atender necesidades de sus clientes, etc. Este análisis pormenorizado nos permitirá proponer estrategias para el mantenimiento o mejora de su presencia en el mercado de auditoría, así como posibles actuaciones innovadoras en otros ámbitos.

El análisis de la posición y representatividad de los pequeños y medianos despachos de auditoría y auditores individuales no ha sido objeto de suficiente estudio por parte de la literatura, en contraste con trabajos sobre la posición de las grandes firmas. La amplia mayoría de trabajos han tomado como muestra a las grandes multinacionales de auditoría, dejando al margen el potencial del resto de auditoras. Son escasos los trabajos de investigación que se dedican exclusivamente a los pequeños y medianos auditores; tampoco a nivel de España, con algunas excepciones (Moneva, 1991; Puig de Travi, 2005; Gómez Conesa, 2007; Cano Rodríguez, 2007; Serrano Madrid y otros, 2011). El desarrollo de la actividad de los pequeños despachos y medianas firmas ha contado con cierto apoyo de las corporaciones e instituciones profesionales tanto nacionales como internacionales, –Comisión DEPYME del ICJCE; SME/SMP Working Party de la Federación Europea de Expertos Contables (en adelante, FEE); SMP Comité de la IFAC; Arco Mediterráneo de Auditores (en adelante, AMA); Federación Europea de Contables y Auditores para PYMES (en adelante, EFAA)–, y no tanto con el estudio realizado desde el ámbito académico y científico. A este respecto, consideramos que existe una laguna que pretendemos empezar a cubrir.

Los recientes estudios sobre las implicaciones de las reformas contables y de auditoría, que pretenden fijar el futuro de la información financiera y el papel de la auditoría y de los auditores en la Unión Europea (en adelante, UE), junto al debate abierto por la Comisión Europea (2010) con la propuesta de un enfoque diferenciado y equilibrado que se adapte al tamaño y a las características tanto de la empresa auditada como de los pequeños despachos de auditoría y auditores individuales, ponen de manifiesto la importancia de un diagnóstico de la posición de los DEPYME para determinar sus posibilidades y fortalezas ante las oportunidades de mercado.

Así nos hemos fijado como Objetivo principal el siguiente:

Identificar las características de los DEPYME para conocer su situación y plantear retos y oportunidades en la prestación de servicios de interés público de calidad, en el contexto de cambios en el marco regulador europeo de la auditoría y de las obligaciones contables de las empresas.

Para abordar este objetivo hemos estructurado este trabajo en cinco capítulos que pretenden abarcar un amplio espectro de elementos que afectan a los DEPYME y que permiten identificar posibles retos y estrategias para su mantenimiento en el mercado de servicios de auditoría, tal vez ampliado al mercado de servicios de seguridad o confiabilidad. El capítulo primero sirve para contextualizar el estudio. La definición de los DEPYME, colectivo objeto de nuestro estudio, así como el análisis de las características de las PYME, colectivo de clientes de auditoría generalmente auditadas por los primeros, nos permite identificar al sujeto activo y pasivo de la actividad de auditoría, o posible futura actividad de otro tipo de seguridad. La revisión de la literatura permite conocer múltiples definiciones de las PYME, pero no resulta evidente la caracterización de los auditores como “pequeños practicantes” o de “pequeñas prácticas” (“*small practices*”). Para ello vamos a identificar, analizar y razonar sobre criterios de clasificación para definir y delimitar a los Pequeños y Medianos Despachos de Auditoría (DEPYME). Las cualidades de los mismos sirven para conocer sus oportunidades en el mercado de auditoría.

En este sentido resulta clave identificar y analizar el campo de actuación de los DEPYME. Los trabajos que realizan los DEPYME tienen una relación directa con las características y las necesidades de las PYME, en la medida que estos forman su clientela. Así la auditoría de cuentas de las PYME junto con otros

servicios de no-auditoría engloban la carta de servicios de los DEPYME. Es importante conocer y evaluar las características del cliente, en nuestro caso las PYME, para determinar debidamente el desarrollo del trabajo del auditor (alcance, procedimientos, riesgos asumidos, etc.). Para ello propondremos una definición de PYME a efectos de auditoría que completaremos en el estudio empírico.

En los capítulos segundo, tercero y cuarto hemos desarrollado el marco teórico del estudio. Consideramos que el análisis de los pequeños y medianos auditores se puede realizar desde múltiples perspectivas y líneas de investigación. Es por ello que para la revisión de la literatura hemos considerado interesante organizar el estudio por factores. Así, en el capítulo segundo hemos analizado algunos factores externos que influyen en la posición de los DEPYME en el mercado español de auditoría, y en el tercero desarrollamos factores o recursos internos del auditor.

En el análisis externo, del entorno, primero realizamos una revisión del desarrollo normativo sobre la regulación de auditoría de PYME, partiendo de los planteamientos europeos en este ámbito. Teniendo en cuenta que desde la Unión Europea se está desarrollando una fuerte labor para consolidar el mercado único europeo, la libre circulación de capitales y personas, en relación a nuestro ámbito de estudio, estamos ante un proceso de armonización contable y de auditoría que está ocasionando cambios importantes en la actividad de la profesión contable y en las personas que se dedican activamente a la prestación de servicios de auditoría, como son los DEPYME. Este hecho genera debate sobre si los DEPYME requieren de normativa específica o si la actividad de auditoría de PYME se debe ejecutar sobre normativa simplificada frente al posicionamiento de normas globales.

Analizamos a su vez otros factores económicos y sociales que afectan a la oferta y demanda de los servicios de los DEPYME. En la actualidad existe obligación de auditoría de cuentas fundamentalmente por razón de tamaño (criterios cuantitativos) y por el interés público (criterio cualitativo) de la actividad que desarrolla la empresa. Consideramos que en la fijación de los umbrales de exención de auditoría habrá que valorar además razones de coste/beneficio y utilidad/necesidad de auditoría de las PYME. Este análisis permitiría diferenciar aquellas PYME que tienen verdadero interés en ser auditadas (valoran el servicio), de aquellas otras que ni valoran el servicio (no les resulta útil), ni su información tiene una repercusión social relevante.

En el tercer capítulo analizamos algunos factores internos del auditor DEPYME para conocer sus capacidades (atributos). La cualificación del auditor, junto con su actitud objetiva e independiente son elementos clave para asegurar la prestación de un servicio de calidad. De hecho, la formación continua del auditor es una parte muy importante del sistema de control de calidad de los auditores, que junto a la ética y actitud profesional se consideran garantes del buen hacer de los mismos.

En el capítulo cuarto planteamos un diagnóstico de la situación de los DEPYME para proponer retos y oportunidades de trabajo desde un planteamiento estratégico. Utilizando el modelo para el análisis estratégico DAFO estructuramos la parte teórica del estudio que permite tratar en profundidad los aspectos relacionados con el problema, vinculando de manera lógica y coherente los conceptos y las proposiciones existentes de estudios anteriores, tal y como requiere el marco teórico. Conocer las debilidades y las fortalezas, así como las amenazas y las oportunidades de los mismos permite realizar una reflexión sintética de las estrategias de actuación y organización que pueden mejorar la posición de los DEPYME en el mercado español y europeo.

El quinto y último capítulo está dedicado al estudio empírico que permite contrastar y confrontar las proposiciones y conclusiones extraídas del marco teórico para completar la visión del estudio. Hemos considerado adecuado realizar un estudio exploratorio de los posibles temas que atañen a los DEPYME, completado fundamentalmente con un análisis descriptivo y en algún caso correlacional, incluyendo los objetivos e hipótesis del estudio cuya formulación proviene de las conclusiones más interesantes obtenidas en los capítulos anteriores. Exponemos, a su vez, el diseño de la investigación empírica, el tratamiento de los datos, así como los resultados obtenidos. La investigación se ha realizado a través de una encuesta de opinión dirigida a 275 auditores inscritos en el ROAC como ejercientes en la Comunidad Autónoma del País Vasco durante el 2008 y primer trimestre del 2009, siendo la tasa de respuesta válida del 17,63%. Esto nos permite conocer la percepción de los auditores sobre cuestiones desarrolladas en el marco teórico, fundamentalmente sobre aspectos relacionados con la formación del auditor, sugerencia de simplificación de normativa para auditorías de PYME, prestación de otros servicios e independencia del auditor, estrategias competitivas para la elección de auditor e indicadores de calidad de auditoría (independencia, cualificación, metodología, control de calidad,...),

teniendo en cuenta su dimensión y la tipología de cliente que atienden. Indicamos, a su vez, algunas de las limitaciones del estudio.

La Tesis Doctoral finaliza con las principales conclusiones alcanzadas y la presentación de los futuros trabajos o líneas de investigación, incorporando las referencias bibliográficas citadas y relacionadas con el estudio, así como los anexos que complementan el trabajo realizado.

**CAPÍTULO I: CONTEXTUALIZACIÓN.
DELIMITACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO:
DEPYME Y CLIENTE DE LOS DEPYME**

“Lo pequeño (nano) es diferente”.

Miguel Echenique (Foro de Auditoría, Bilbao, 2011)

A nivel general, y en todos los países dónde la auditoría tiene relevancia, se visualizan dos segmentos de auditores²: por un lado está el limitado grupo de las grandes firmas multinacionales y por otro lado, en términos de exclusión, el conjunto de las firmas que no son grandes. Se les denomina “*Big*” y “*Non-Big*”, que podríamos traducir en Grandes y No-Grandes, (aunque es más habitual utilizar el término inglés).

Las Grandes³ están representadas en la actualidad por cuatro firmas multinacionales, en realidad redes globales de firmas independientes de servicios profesionales, que ofrecen servicios de auditoría, entre otros.

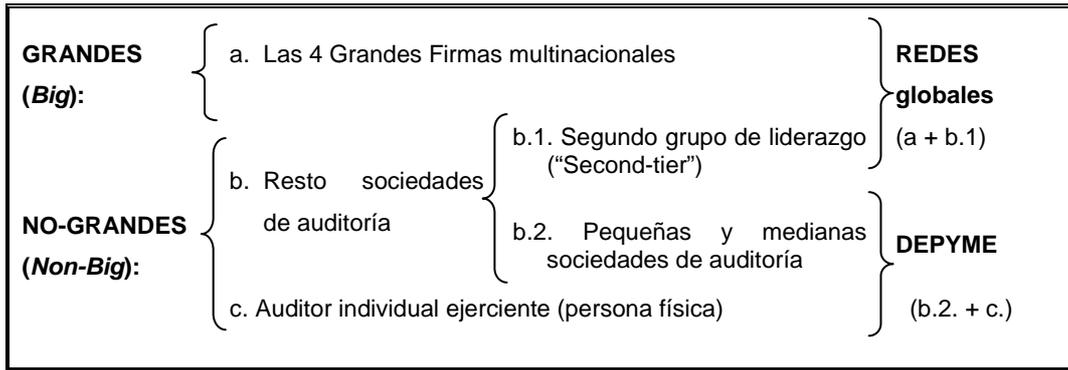
En consecuencia, el resto de auditoras componen el segmento de las No-Grandes. Teniendo en cuenta que el abanico de sociedades auditoras de este segundo grupo es tan amplio, nos parece pertinente volver a segmentarlo, como mínimo de la siguiente manera:

- por un lado, estarían las denominadas “*Second-Tier*”, o auditoras de segundo segmento o grupo de liderazgo. Estas sociedades de auditoría también son grandes firmas, tienen un tamaño realmente considerable, en la medida que están configuradas como redes medias de auditoría;
- por otro lado, podríamos hablar de pequeños y medianos despachos de auditoría, que engloba a la amplia mayoría de sociedades;
- y finalmente, se encuentran los auditores que actúan a nivel individual.

² Con el término “auditores” nos referimos tanto a sociedades de auditoría como a personas físicas autorizadas para realizar auditoría de cuentas.

³ Desde abril de 2002, fecha en que desapareció Arthur Andersen envuelto en el escándalo financiero de Enron, estas grandes firmas que lideran el sector de auditoría en todo el mundo son cuatro (Deloitte, Ernst & Young, KPMG y PwC) y por ello se les denomina Cuatro Grandes (“*Big4*”).

Cuadro 1: Segmentación general de auditores



Fuente: elaboración propia.

Esta segmentación permite identificar a las pequeñas y medianas sociedades de auditoría que junto con los auditores individuales forman el colectivo de los DEPYME, llamados SMP (*Small and Medium Practices*) en el mundo anglosajón y que corresponden a nuestro objeto de interés. Siguiendo a la IFAC, SMP englobaría a los profesionales que operan en firmas de auditoría pequeñas y medianas, aunque concretamente el comité SMP de la IFAC⁴ también representa a otros “profesionales de la contabilidad”⁵ que prestan servicios a pequeñas y medianas empresas (PYME), al igual que la SMP Task Force de la FEE⁶.

En este sentido podemos situar el contexto de nuestro estudio haciendo referencia al sujeto activo, DEPYME, así como al sujeto pasivo, PYME. Nos interesa conocer las características y las cualidades que hacen diferentes a los DEPYME respecto al resto de sociedades de auditoría, así como las características de su ámbito de actuación, siendo nuestro objetivo proponer sendas definiciones.

⁴ Ver <http://es.ifac.org/SMP/>

⁵ Profesional de la contabilidad o “contador profesional” (término más común en América Latina), según la IFAC, es el individuo que siendo miembro de algún organismo de la IFAC, ejerce o presta servicios profesionales de contabilidad, auditoría, fiscal o consultoría. Fuentes: Guía de Control de Calidad para Prácticas Pequeñas y Medianas (IFAC, marzo 2009) y versión traducida del Código de Ética para Profesionales de la contabilidad (IFAC, julio 2009).

⁶ http://www.fee.be/currentissues/default.asp?events=True&library_ref=5&category_ref=138&private=False

1. PEQUEÑOS Y MEDIANOS DESPACHOS DE AUDITORÍA (DEPYME): CRITERIOS PARA SU CLASIFICACIÓN Y DELIMITACIÓN

Resulta prácticamente imposible definir lo que son pequeños y medianos despachos con un único criterio. El concepto de “pequeñez” puede estudiarse desde diferentes dimensiones: físico (pequeño/grande), geográfico (local/global), moral (anónimo/notorio) (Ramirez, 2009).

Partiendo de esta idea primero desarrollaremos aquellos criterios cuantitativos y cualitativos que consideramos pueden permitir una clasificación y delimitación de los DEPYME. Utilizaremos variables que miden el tamaño de la entidad (cuantitativo), además de hacer referencia a otros criterios cualitativos como el ámbito de actuación geográfico, el uso o no de la marca (representatividad) y la tipología del cliente auditado.

Cuadro 2: Criterios para la clasificación de auditores

CLASIFICACIÓN	Tamaño auditor	Ámbito de actuación geográfico	Representatividad de marca	Cliente de auditoría
GRANDES MEDIANAS PEQUEÑAS	a. Personas empleadas b. Facturación	a. Internacional b. Nacional c. Local/regional	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Marca (red) ▪ Anónimo 	a. Entidad de interés público (EIP) b. No de interés público (No-EIP)
				
	Cuantitativo	Cualitativo		

Fuente: elaboración propia.

Una vez que hayamos clasificado a los auditores en función de distintos criterios, podremos integrar sus características en una única definición.

1.1. DESARROLLO DE CRITERIOS CUANTITATIVOS Y CUALITATIVOS QUE PERMITEN DELIMITAR Y DEFINIR DEPYME

Analizamos los cuatro criterios propuestos: tamaño, ámbito geográfico, representatividad de la marca y tipología de cliente.

1.1.1. Auditores en función del tamaño (criterio cuantitativo)

Para poder establecer de manera más objetiva la clasificación de los auditores en función del tamaño (criterio cuantitativo), tomamos como referencia los criterios tradicionales de medida del tamaño empresarial, como son el número de empleados y la facturación, también denominados criterios financieros.

El informe sobre la situación de la auditoría en España que publica anualmente el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) establece una segmentación de auditores tomando como base estas variables.

a) Organización y número de personas empleadas en auditoría.

En el documento del ICAC se presentan datos⁷ por separado de auditores individuales y de las sociedades de auditoría, lo que nos permite, además, obtener evidencia sobre la estructura organizativa de los auditores. La auditoría puede realizarse por personas físicas y por personas jurídicas, es decir, por organizaciones unipersonales o societarias.

Una característica de los auditores que deciden ejercer por cuenta propia (auditores individuales) es que se convierten en empresarios del sector ("*entrepreneurship*") con todas sus consecuencias. Ser empresario implica un modelo de organización que combina la función financiera, la función de administración, la función de producción de servicios y la función de comercialización. Propiedad y gerencia están en las mismas manos y el auditor debe tomar todas las decisiones del negocio. Es bastante habitual que profesionales habilitados para la auditoría, tras superar los exámenes pertinentes, no estén interesados en el ejercicio profesional de la actividad por cuenta propia

⁷ Datos de la situación de la auditoría en España en base a la información que deben remitir los auditores ejercientes y sociedades de auditoría al ICAC en cumplimiento del artículo 34 del 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.

por los riesgos y las dificultades que entraña el ser empresario, además de profesional de la auditoría (Carrera Pena, 2002).

Con relación a las sociedades de auditoría, la ley exige que:

“a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados en cualquier Estado miembro de la Unión Europea les correspondan la mayoría de los derechos de voto, independientemente de la forma societaria adoptada”. Además,

“una mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad (al menos uno si son dos miembros) deben ser socios auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados en cualquier Estado miembro de la Unión Europea” (RDL 1/2011)⁸.

Otra variable pertinente para describir y delimitar cuantitativamente el tamaño del auditor corresponde al número medio de personas que forman el despacho. Este es uno de los criterios más extendidos para medir el tamaño de una entidad, tanto en contabilidad con el objetivo de establecer la presentación de cuentas normales o abreviadas o utilización de normativa específica, como en auditoría para fijar los límites para la exención de auditoría; etc. Es un dato objetivo y por ello nos parece también adecuado para clasificar a los distintos auditores. Además tiene efecto sobre la carga de trabajo que puede asumir el auditor o la sociedad con la debida diligencia, por lo que limita su clientela potencial.

Como número de personas que integran la firma, podemos considerar el número de socios. Teniendo en cuenta el criterio organizativo y tomando como referencia los trabajos del comité SME/SMP de la FEE de los últimos años vamos a considerar que DEPYME son estructuras organizativas que no alcanzan los 10 socios, considerándose pequeñas si no superan los cinco socios (FEE, 2007).

También podemos utilizar el número de personas contratadas o empleadas por la firma, es decir, profesionales a cargo de auditores que incluye a todas las personas físicas inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (en adelante, ROAC) que han prestado servicios por cuenta ajena, así como a las personas que, sin estar inscritas en el ROAC, han realizado esta actividad por cuenta de sociedades o de auditores individuales. Así, el ICAC utiliza en su

⁸ La Ley de auditoría anterior, de 1988, exigía que para la constitución de sociedades de auditoría además de que los socios fueran personas físicas la mayoría de ellos fuesen auditores de cuentas a los que les debía corresponder también la mayoría de capital y derechos de voto. Con la modificación del 2010 los socios pueden ser auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados en la UE y se les requiere sólo la mayoría de los derechos de voto.

informe anual diferentes intervalos para indicar el número de personas contratadas por cada auditor individual o sociedad de auditoría, que permite presentar una segmentación o desagregación de auditores, tanto por cuenta propia como de sociedades.

A efectos de poner el límite para considerar a una sociedad de auditoría pequeña o grande en función del número de profesionales, podríamos partir de la concepción inicial de separar las cuatro Grandes del resto, en cuyo caso “serían PYME de auditoría desde el auditor individual a una empresa de auditoría de menos de 100 profesionales en plantilla” (Gómez Conesa, 2007). En la práctica, algunas de estas firmas sí superan esta cifra de manera corporativa a través de su asociación o red nacional e internacional. Por lo tanto, creemos que una firma con varias oficinas perteneciente a una red y con más de 50 profesionales contratados se debe seguir considerando grande (cuatro grandes y segundo segmento). En un nivel inferior se encuentran las medianas y las pequeñas, aunque la literatura no ha establecido de momento un límite exacto. Nuestra propuesta se resume en la siguiente tabla:

Tamaño en función del número de profesionales empleados

Clasificación	Nº personas empleadas
GRANDES	> 50
MEDIANAS	11-50
PEQUEÑAS	≤ 10

Fuente: elaboración propia.

Todos los auditores individuales son DEPYME pudiendo actuar sin personal, o con una contratación de profesionales que va desde una persona hasta diez, siendo inusual que sobrepase esta cifra.

b) Clasificación en función de la facturación o cuota de mercado en servicios de auditoría.

Otra variable cuantitativa tradicional para medir el tamaño de las entidades es la facturación o cifra de negocio. El ICAC considera que ésta es una buena medida para clasificar a los auditores ya que ofrece datos sobre la facturación anual en euros por trabajos de auditoría, tanto de las sociedades de auditoría como de los auditores individuales.

El ICAC clasifica a los auditores utilizando los siguientes intervalos de facturación en euros.

Para auditores individuales:

Sin facturación	<3.000	3.000-6.000	6.001-12.000	12.001-30.000	Más de 30.000
-----------------	--------	-------------	--------------	---------------	---------------

Para sociedades:

Sin facturación	<60.000	60.000-120.000	120.001-180.000	180.001-300.000	300.001-600.000	600.001-6.000.000	Más de 6.000.000
-----------------	---------	----------------	-----------------	-----------------	-----------------	-------------------	------------------

Siguiendo estudios de estructura de mercado de auditoría, como el de García Benau y otros (1998), sabemos que el mercado español está dominado por grandes firmas multinacionales que en la actualidad corresponde a las siete mayores firmas que facturan por encima de los 6.000.000 de euros: grandes auditoras formadas por las denominadas Big4 y otras tres⁹. En realidad, en España hay alrededor de 80 sociedades de auditoría que actúan como redes internacionales (Grandes y segundo segmento), y que según datos publicados en los BOICAC¹⁰ facturan por encima de los 600.000 euros. Así, podemos utilizar este importe para cifrar el umbral entre grandes y medianas sociedades de auditoría.

Podemos establecer el intervalo entre 300.001-600.000 euros para limitar medianas firmas, situando por debajo las pequeñas.

Tamaño en función de la cifra de facturación en servicios de auditoría

Clasificación	Facturación en auditoría
GRANDES	> 600.000
MEDIANAS	300.001-600.000
PEQUEÑAS	≤ 300.000

Fuente: elaboración propia.

⁹ Las otras tres firmas que lideran el mercado, según cifra de facturación, son BDO, Grant Thornton y Confeauditores, seguido muy de cerca por Auren. Fuente: BOICAC 82 y publicación Expansión.

¹⁰ Ver BOICAC Nº 62, 66, 70, 74, 78 y 82.

Consideramos que no resulta relevante presentar la facturación media de las sociedades de auditoría, al existir gran diferencia dentro de cada uno de los grupos de auditores y resultar un dato distorsionador. Es destacable que casi un 10% de sociedades registradas en el ROAC no factura en servicios de auditoría de cuentas.

Otros criterios para delimitar el tamaño del auditor y medir la cuota de mercado son los que hacen referencia al “volumen de trabajo” realizado al año, que es considerado por la corporación profesional del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España para la obtención de los sellos. Así según el número de sellos utilizados podemos determinar también el tamaño del auditor: más de 100 grandes, entre 30 y 99 medianos y hasta 29 sellos pequeños.

1.1.2. Auditores en función del ámbito geográfico

El alcance geográfico del auditor también puede tener repercusiones en cuanto a la planificación y desarrollo del servicio prestado y la disponibilidad del auditor firmante para atender personalmente cuestiones y dudas del cliente. Muchas pequeñas empresas valoran positivamente el trabajo del auditor por la cercanía del profesional.

Podemos clasificar a los auditores atendiendo a la implantación geográfica de las propias firmas de auditoría: sociedades de auditoría internacionales, sociedades nacionales y auditores locales (Knechel y otros, 2008). En España, los despachos de auditoría que cuentan con menos de 10 trabajadores (pequeños despachos) tienen una implantación exclusivamente local (Gómez Conesa, 2007).

Pero podemos establecer otra clasificación en función del ámbito geográfico de actuación de la sociedad auditada (cliente). Según se deduce del estudio sobre responsabilidad civil de los auditores y sus repercusiones en los mercados de capitales europeos de la Dirección General de Mercado Interior y Servicios (Comisión Europea y Dirección General de Mercado Interior y Servicios, 2007a) en el mercado de auditoría de la Unión Europea se pueden diferenciar, en términos generales, dos segmentos de mercado:

- a) la auditoría de entidades de ámbito nacional, y
- b) la auditoría de entidades de ámbito internacional.

En general los auditores locales y nacionales auditan entidades de ámbito nacional y las firmas internacionales auditan tanto empresas nacionales como de ámbito internacional. Así, los DEPYME son auditores individuales y sociedades de auditoría con implantación local, máximo varias oficinas distribuidas en el territorio nacional, que prestan servicios a empresas de carácter nacional.

Pero, en este contexto no podemos olvidar el colectivo de auditores que se denominan Firmas Globales. Son redes y firmas de todo tamaño, siempre y cuando realicen trabajos de auditoría transnacionales y apoyen la convergencia de las normas de auditoría nacionales con las NIA (ISA). Así, una auditoría global consistirá en una auditoría que tenga como cliente a una multinacional, o cuanto menos una empresa con operaciones en el exterior. Podemos indicar que son redes de firmas locales que se han agrupado internacionalmente. Lo que se pretende es que los auditores actúen con normas de auditoría estrictas, válidas en cualquier parte del mundo, cumpliendo requerimientos de calidad, independencia, etc. (IFAC, FoF; Serrano Moracho y Morillas, 2008). Consecuentemente, los auditores globales deben integrar sus procedimientos de auditoría y establecer procedimientos especiales de control de calidad que permitan el cumplimiento de las diferentes regulaciones nacionales.

En este sentido, apreciamos que la globalización y la internacionalización son factores importantes en el alcance geográfico de las organizaciones. Determinadas empresas nacionales se ven obligadas a crear establecimientos industriales y comerciales internacionales y a realizar inversiones en otros mercados para mantener o crear cuota de mercado. Si el cliente se expande el auditor tendrá que replantearse su posición: “el crecimiento de los clientes obliga a los auditores a seguirles el paso, primero en el propio país de origen y más tarde a nivel internacional” (Marco Granell, 2007). Son decisiones estratégicas del auditor que se ven influenciadas por la dimensión, infraestructura, recursos, etc. de la firma. No es lo mismo que el mercado se expanda a nivel de la Unión Europea, dónde los países miembros cumplen la misma Octava Directiva de auditoría legal, que la sociedad auditada tenga filiales en otros países como China, India, etc., cuestión que está afectando también a determinadas sociedades medianas de auditoría. La globalización y armonización de las normas, tanto contables como de auditoría, repercutirá positivamente en el ejercicio de la actividad.

Resumiendo, podemos establecer esta clasificación:

Clasificación	Ámbito geográfico de actuación
GRANDES	Nacional e internacional
MEDIANAS	Nacional y Transnacional (firmas globales)
PEQUEÑAS	Local/regional

Fuente: elaboración propia.

1.1.3. Auditores en función de la representatividad de la marca (red)

Otra característica que diferencia a las grandes firmas de auditoría y al resto es la utilización de la imagen de marca. En realidad las multinacionales de auditoría invierten en marca o nombre comercial creando redes que aseguran su presencia internacional, frente a muchos otros auditores que se conforman con la denominación genérica de firma de auditoría.

La Octava Directiva reconoce el uso de la marca (nombre comercial común) como elemento para definir una red en el sentido de la estructura más amplia, que normalmente irá asociado al uso de metodología y procedimientos globales, recursos profesionales comunes, etc. Las Cuatro Grandes y las sociedades de segundo segmento utilizan personal nacional para crear sus sociedades de auditoría en los diferentes países que lo que comparten es una imagen corporativa de renombre mundial, cuyo transfondo es la utilización de una herramienta de marketing que asocia la notoriedad de la firma y de los socios al trabajo realizado en cada país. Así, la literatura asocia la imagen de marca con la reputación del auditor y la calidad del servicio (London Economics y Ewert, 2006; Boone y otros, 2010). Es por ello que también tiene una relación directa con los mayores honorarios pagados a las grandes firmas de auditoría.

Los pequeños auditores carecen de la capacidad de generar esta imagen de marca. Son auditores más o menos anónimos, salvo en el entorno más cercano, con todas sus consecuencias: posible percepción de menor calidad del trabajo, dificultad para imponer mayores honorarios, etc. (Ruiz-Barbadillo y Gómez Aguilar, 2008). La mera autorización del ICAC para ejercer la actividad de auditoría les resulta suficiente para prestar servicios, y en algunos casos utilizan el amparo o la representatividad de las corporaciones profesionales (uso del logotipo,...) para transmitir la idea de calidad y profesionalidad.

1.1.4. Auditores en función del cliente auditado

Utilizar un criterio basado únicamente en magnitudes económicas para definir el conjunto de pequeños y medianos auditores resulta una simplificación. Por ello la IFAC opta por clasificar a los auditores en función de la relevancia de los clientes que audita, distinguiendo entre auditores de “empresas de interés público” y de “empresas privadas” (no cotizadas, no de interés público) (IFAC, 2008).

a) Entidades de Interés Público:

El Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (Real Decreto 1517/2011), en transposición de la Octava Directiva (Comisión Europea, 2006), define en el artículo 15 a las Entidades de Interés Público de la siguiente manera: “a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, así como las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones o a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, a que se refiere el artículo 2.5.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas; b) Las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 150 partícipes o accionistas, las sociedades gestoras que administren dichas Instituciones, así como las empresas de servicios de inversión; c) Las sociedades de garantía recíproca, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico; d) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 500 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos; e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios o plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 200.000.000 euros o a 1.000 empleados, respectivamente; f) Los grupos de sociedades en los que se integren las entidades contempladas en los párrafos anteriores”.

La definición de entidades de interés público, (en adelante EIP), ha tenido modificaciones anteriores a la aprobación de la nueva Ley española, aunque finalmente se ha seguido el texto de la Directiva. Nos interesa remarcar estas variaciones porque muestran las tendencias para establecer la dimensión o

tamaño de la entidad auditada en función de criterios cuantitativos que, aunque en la Ley finalmente no se ha especificado, ha tenido un desarrollo reglamentario.

Cuadro 3: Variaciones en la definición de Entidades de Interés Público

	Importancia pública significativa	Naturaleza actividad	Tamaño o nº emplead.	CRITERIO CUANTITATIVO ¹¹		
				Total A	Importe CN	Nº medio empleados
Anteproyecto Ley, /08/2009		✓	✓		> 50.000.000	
Proyecto Ley, 13/11/2009	✓	✓	✓	> 28.500.000	> 57.000.000	> 1000
Proyecto Ley, 23/04/2010	✓	✓				
Proyecto Ley, 31/05/2010	✓	✓	✓			
RDL 1/2011, 01/07/2011	✓	✓	✓			
Proyecto RD, 05/07/2011					> 200 mill.	> 1.000
Propuesta corporaciones ¹²					> 1.000 mill.	> 2.500
RD 1517/2011, 31/10/2011					> 200 mill.	> 1.000

Fuente: elaboración propia utilizando la normativa de referencia.

Podemos apreciar que hay una gran divergencia entre la propuesta de las corporaciones y los límites reglamentarios definitivos, cuestión que los auditores no han recibido con agrado al considerar que supondrá un mayor coste debido al cumplimiento de requisitos más exigentes como informe de transparencia, requerimiento de participación de segunda firma, rotación, etc.

En el planteamiento inicial de la Ley (Proyecto de Ley 13/11/2009) se pretendió el establecimiento de requisitos reglamentarios sobre la estructura organizativa y dimensión de los propios auditores de EIP, entre los que se pretendían incluir los referidos al número de auditores de cuentas, al número de empleados y a la calidad contrastada de sus sistemas de control interno. Esta idea ha desaparecido en el texto definitivo, fundamentalmente por la oposición absoluta presentada por los auditores por considerar que era una disposición discriminatoria que implicaba dos niveles de actuación en auditoría, una de “primera” y otra de “segunda” categoría.

¹¹ El Proyecto de Ley de 2009 hace referencia a 2 de 3 requisitos durante 2 años consecutivos; y el RD de 2011 a uno u otro, indistintamente.

¹² Datos comentados por los presidentes del ICJCE, CGCE y REGA en la Jornada “Foro de Auditoría 2011”, 04/11/2011, Bilbao.

Sin embargo, la Directiva 2006/43/CE si pone de manifiesto la necesidad de que se apliquen a quienes auditan entidades de interés público requisitos más estrictos (elaboración del informe de transparencia, mayor periodicidad de la supervisión del control de calidad, obligación de rotación, etc.) que los exigidos en otras situaciones como consecuencia de la mayor relevancia económica que presentan estas auditorías. Lo cierto es que, a pesar de la eliminación de los requerimientos organizativos, las entidades de interés público difícilmente serán auditadas por DEPYME, por no disponer con la capacidad y recursos necesarios, salvo que se asocien.

b) Empresa no de interés público:

La normativa contable internacional define un marco contable simplificado para las empresas no cotizadas (*“non-publicly accountable entities”*) (IASB, 2009). Se refiere a entidades que no tengan *“public accountability”* (rendición de cuentas) porque son entidades que no disponen de títulos de patrimonio o deuda admitidos a cotización o en proceso de su emisión, o entidades que no mantienen activos de un amplio grupo de terceros bajo una actividad fiduciaria como un banco, compañía de seguros, etc. (Guthrie, 2007; Barroso, 2009). Tanto la IFAC (SMP Committee), como la FEE (SME/SMP Working Party) utilizan esta diferenciación para definir al colectivo de pequeñas y medianas firmas como aquellas que tienen por clientes a *“private firms”*.

Siguiendo a Cano Rodríguez (2007) empresas *“privates”* serán aquellas cuyo capital no cotiza en un mercado bursátil, por contraposición a *“public companies”* que son aquellas empresas cuyas acciones cotizan en un mercado financiero organizado.

Consideramos que el cliente de auditoría de los DEPYME no sólo es una empresa no cotizada, sino que en general es toda entidad que no es de interés público (en adelante, No-EIP). Siguiendo a la Octava Directiva y Ley de Auditoría serán empresas No-EIP aquellas que no cotizan en mercados secundarios oficiales de valores, no son entidades de crédito ni empresas de seguros, y no cumplen las condiciones reglamentarias para considerarse de importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados. En este sentido, nuevamente la variable cuantitativa *“tamaño”* va a ser un criterio a considerar a la hora de establecer si una entidad es de interés público o no.

Consecuentemente podemos generalizar que el ámbito de actuación de los DEPYME en cuanto a clientes de auditoría se circunscribe a empresas no de interés público, básicamente PYME. El conocimiento de las necesidades de estos clientes, así como la actuación del auditor frente a este tipo de sociedades puede tener implicaciones para los DEPYME. De hecho, aunque las denominemos No-EIP, el tejido empresarial del Estado está básicamente configurado por PYME (incluidas microempresas), que ocupan casi el 75% de la población activa, generan más de la mitad de los ingresos totales de la economía del país y suponen más del 99% de los 3,3 millones de empresas que forman el censo, según el Directorio Central de Empresas (DIRCE)¹³. En este sentido las PYME, consideradas globalmente, sí representan un segmento de interés general que hay que atender.

Por último, aunque una característica de los DEPYME sea que sus clientes son entidades No-EIP, en el futuro podrían darse cambios en la clasificación en el siguiente sentido:

La posibilidad de que las PYME No-EIP actuales puedan llegar a cotizar en mercados financieros, tal y como se contempla en el informe sobre “*Small Business Act*” (Demarigny, 2010) que propone una nueva directiva sobre cotización de PYME, puede llevar a que sus auditores siendo DEPYME puedan mantener un cliente reconvertido en EIP. Por lo tanto, no podemos excluir de la clasificación de DEPYME a un auditor que pueda verse en esta posición.

Asimismo, tampoco podemos excluir de la clasificación de DEPYME a un auditor que participe en una auditoría de una entidad de IP a través de una auditoría conjunta, tal y como propone la Comisión Europea (Libro Verde, Política de la Auditoría: lecciones de la crisis, 2010). En la actualidad los reguladores están fomentando la “mayor concentración” entre las sociedades de auditoría más pequeñas para que puedan acceder a clientes más complejos, como las entidades cotizadas (AIA, 2011).

¹³ <http://www.ipyme.org/es-ES/Paginas/Home.aspx>

En función del tipo de cliente podemos establecer esta clasificación:

Clasificación	Tipología de cliente
GRANDES	EIP grande, EIP PYME y No-EIP
MEDIANAS	EIP PYME y No-EIP
PEQUEÑAS	No-EIP, en general PYME

Fuente: elaboración propia.

1.2. DELIMITACIÓN Y DEFINICIÓN DE DEPYME

Una vez realizada la revisión de los criterios, estamos en disposición de establecer los límites y las características que diferencian a los Pequeños y Medianos despachos y firmas de auditoría (DEPYME) del resto de auditores:

- a) Son sociedades unipersonales y sociedades de pequeña dimensión. En su mayoría suelen depender de un solo profesional (auditor individual) o de varios (sociedades de auditoría, independientemente de su forma jurídica) que en las pequeñas firmas puede llegar hasta los 5 socios, no alcanzando la cifra de 10. Además cuentan con menos de 50 trabajadores, aunque en las más pequeñas es frecuente que contraten menos de 10, dedicados exclusivamente a auditoría. Este hecho condiciona su desarrollo, crecimiento y permanencia. Tienen un límite de capacidad anual medida en horas que depende de la disposición de un equipo humano necesario. Y las firmas o despachos pueden tener problemas de continuidad debido a cuestiones de sucesión.
- b) La facturación media anual no supera los 300.000 euros en las pequeñas firmas y podría llegar hasta los 600.000 euros en las medianas. El precio por hora facturado por los DEPYME suele ser inferior a las grandes firmas; los umbrales de rentabilidad son escasos, debido a la imposibilidad de aplicar economías de escala, por problemas de competencia y riesgo, y por el coste de la necesidad de formación y actualización constante del personal. Como consecuencia existe una limitación de inversiones en tecnología, crecimiento, etc. que dificulta la implementación de sistemas de

control de calidad internos y de avances tecnológicos que favorezcan la calidad del servicio y la eficiencia del mismo.

Cuadro 4: Criterios cuantitativos para delimitar DEPYME

	Clasificación	Organización	Personas contratadas	Facturación
	GRANDE	sociedad	> 50	> 600.000
DE PY ME	MEDIANO	sociedad	11-50	300.001-600.000
	PEQUEÑO	sociedad	≤ 10	≤ 300.000
	INDIVIDUAL	unipersonal	Promedio 2 (Máx. 15)	Promedio 35.000

Fuente: elaboración propia.

Otras características cualitativas que suelen presentar los DEPYME son:

c) Segmentación geográfica: se estima que más del 80% de las PYME auditoras cuentan con una implantación exclusivamente local y/o regional. Su entorno de trabajo no supera las fronteras nacionales y por tanto existe un desconocimiento sobre la actividad a nivel transfronterizo. Puede suponer un obstáculo al proceso de armonización y globalización de la actividad de auditoría en la medida que la barrera física puede contribuir al establecimiento de una barrera cultural que entorpezca la asimilación o implicación del desarrollo de la actividad a nivel global.

d) Clientela “tipo” tamaño pequeño-mediano: el tamaño de las sociedades que pueda auditar irá en concordancia con su propia dimensión, por lo tanto será a su vez pequeña-mediana empresa. A nivel más general serán aquellas entidades que no se consideran de interés público y que superan con poca holgura los límites de auditoría obligatoria, siendo en muchos casos auditorías voluntarias o revisiones limitadas.

e) Suelen estar más centrados en satisfacer las necesidades de sus clientes No-EIP y, por tanto, las podemos considerar sociedades multiservicio: Para la EFAA, “las Medianas y Pequeñas Firmas (SMP) son las PYME que ofrecen servicios de asesoramiento contable y auditoría que ayudan a los empresarios a acceder a la financiación, y proporcionan un valor de asesoramiento empresarial que les permite hacer crecer sus

negocios de forma sostenible¹⁴”. Una característica importante es que la mayoría de sus relaciones de negocios se basan en una cooperación personalizada y confianza mutua. Así, sus contables y auditores deben prestar servicios orientados a satisfacer las necesidades individuales de las PYME y de los usuarios de sus estados financieros. Es decir, los DEPYME ofrecen servicios contables, fiscales, legales, de consultoría, etc. que en ocasiones pueden rozar las disposiciones legislativas en materia de incompatibilidad. La independencia de las pequeñas auditoras puede estar en entredicho.

f) Tienen plantilla heterogénea: profesionales de muy variados sectores; de diferentes edades, algunos avanzada en el caso de sociedades auditoras fundadas a comienzos de los años noventa; con dificultades para retener el talento de buenos profesionales debido a exigencias de responsabilidad muy fuertes (Gómez Conesa, 2007) y atraídos por grandes empresas y firmas.

g) Tienen reducida representatividad a nivel institucional y profesional, teniendo en cuenta que más del 95% de auditores y sociedades de auditoría son DEPYME. Las grandes auditoras aprovechan su poder para controlar y anteponer su posición frente a las necesidades de los DEPYME allí donde les interese. Las grandes auditoras tienen una imagen, una marca que les identifica como auditores de calidad. Los DEPYME son anónimos y a veces su imagen se asocia con auditores de menor calidad (Ramírez, 2009).

Cuadro 5: Criterios cualitativos para definir a los DEPYME

Clasificación	Tipo de servicio	Tipo de cliente	Cobertura geográfica
GRANDE	Multidisciplinar	Grande-mediano EIP	Nacional e internacional
MEDIANO	Multiservicio	Todo tipo	Nacional y transnacional
PEQUEÑO	Multiservicio/ Monoservicio	Mediano-pequeño No-EIP	Local/regional

Fuente: Alonso (2005), adaptado a nuestro estudio.

¹⁴ http://www.efaa.com/EFAA.-Overview_30.html, consultado el 14/11/2011.

Tomando en consideración todos estos comentarios, nos parece acertada la definición utilizada por el comité de Prácticas Pequeñas y Medianas de la IFAC (SMP Committee), así como la FEE (SME/SMP Working Party) del colectivo de Pequeñas y Medianas Firmas (DEPYME/SMP), que coincide en gran parte con nuestra propuesta:

Son DEPYME aquellas firmas y auditores individuales que, contando con cinco o menos socios, tienen por clientes a empresas no de interés público (en general “*privates*” o no cotizadas), estén o no obligadas a auditarse.

A esta definición añadimos los límites cuantitativos que resumimos en el cuadro 4, junto con otras dos características cualitativas de los DEPYME: el ámbito de actuación no es internacional y no hacen uso de marca (red).

En el trabajo empírico posterior analizaremos las características generales de los auditores que han participado en nuestro estudio para ver el grado de cumplimiento conjunto de los criterios cuantitativos y cualitativos que hemos utilizado para delimitar a los DEPYME. La proposición o cuestión de investigación¹⁵ será la siguiente:

P1: Los auditores individuales, despachos locales y firmas nacionales son a su vez unidades organizativas de auditoría de reducido tamaño, tienen por clientes a empresas no de interés público, su ámbito de actuación no es internacional y no están organizados en red.

¹⁵ Utilizamos el símbolo P (proposición) en lugar de H (hipótesis), porque el alcance del estudio será fundamentalmente descriptivo y no correlacional, ni explicativo.

2. DELIMITACIÓN DEL CLIENTE DE LOS DEPYME

Podemos establecer que en general el ámbito de actuación de los DEPYME se circunscribe a clientes que podemos considerar PYME. El interés de la revisión e identificación de los criterios que mejor definen pequeña y mediana empresa (PYME) como cliente de auditoría radica en los siguientes aspectos:

- a) Equilibrio entre PYME y DEPYME: aseveramos que los pequeños despachos de auditoría están especializados en la auditoría de las PYME. Si el despacho de auditoría es de tamaño reducido, lo más habitual es que sus clientes de auditoría sean a su vez de tamaño reducido. La propia dimensión del despacho de auditoría conlleva que la prestación del servicio de auditoría deba dirigirse a aquellos clientes a los que puede acceder con la debida diligencia profesional.
- b) Relevancia de los criterios cuantitativos. Para definir PYME al igual que DEPYME debemos tener en consideración que ambos son pequeños y medianos entes organizados. Este hecho nos lleva a considerar relevantes unos criterios similares a la hora de desarrollar su delimitación como pueden ser el número de personas empleadas y la facturación de la empresa.
- c) Disponer de una definición adecuada de PYME facilita la identificación de las necesidades de este tipo de empresas y el desarrollo de normas, procedimientos eficaces para compensar los problemas específicos relacionados con su tamaño y complejidad de su organización y actividad.
- d) Cuestionar la necesidad de una auditoría o una verificación diferenciada. Si las PYME tienen una especial problemática contable, tienen diferente proyección y sistema de rendición de cuentas, si su información financiera está sujeta a una normativa simplificada, etc. podría justificar la necesidad de que se elabore y publique una normativa de auditoría o verificación menos compleja (Salas Ríos, 1998; Comisión Europea, 2010). En este sentido, debemos analizar si desde el punto de vista del ejercicio de la auditoría existen diferencias entre auditar una pequeña empresa o una gran empresa y si puede afectar al alcance del trabajo, a los objetivos del auditor, a los procedimientos a aplicar, etc.

2.1. DESARROLLO DE CRITERIOS CUANTITATIVOS Y CUALITATIVOS QUE PERMITEN DELIMITAR Y DEFINIR PYME

Para desarrollar las características de las pequeñas y medianas empresas vamos a utilizar primero criterios cuantitativos, fundamentalmente contables o relacionados con la información financiera tanto a nivel internacional, como procedentes de la legislación europea y nacional. Posteriormente otros cualitativos asociados a las características de las PYME, para finalmente combinarlos y definir de una manera integral el concepto de PYME como entidad auditada.

CLASIFICACIÓN	Tamaño empresa	Otras variables	Criterios a efectos contables	Criterios a efectos auditoría
GRANDES MEDIANAS PEQUEÑAS	a. Total activo b. Cifra de negocio c. Personas empleadas	a. Autonomía b. Función multicriterio c. Criterio sectorial d. Responsabilidad pública	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Coincidencia entre propiedad y dirección; ▪ Carácter familiar; ▪ Posición en el mercado; ▪ Utilidad cuentas para decisiones de gestión 	Combinación de criterios anteriores
				
	Cuantitativo	Cuantitativo y Cualitativo		

Fuente: elaboración propia.

2.1.1. Tamaño de la empresa en función del total de activo, cifra de negocio y número medio de trabajadores

Desde el punto de vista de requisitos de información pública la delimitación de empresa grande o pequeña, consiste en utilizar los importes de total activo, cifra de negocio y número medio de trabajadores. Se trata de un criterio clásico, objetivo, utilizado para delimitar el tamaño empresarial.

La concreción de los valores cuantitativos se ha utilizado con diferentes fines (políticas comunitarias en la UE, ámbito contable, obligación de auditoría, etc.); además, han tenido que ser adaptados a las características de las empresas de cada país; y finalmente, se han visto modificados en función de su evolución económica.

a) Marco de las políticas comunitarias.

Las definiciones de la Comisión Europea (Recomendación 2003/361/CE) poseen la finalidad de identificar las empresas beneficiarias en los programas y ayudas comunitarias para PYME, aplicadas dentro de la Comunidad y el Espacio Económico Europeo. Aunque el ámbito de aplicación no es el que estudiamos, creemos que el esfuerzo realizado por la Comisión para unificar criterios en la definición de PYME puede aportar un conocimiento válido que podamos aprovechar para elaborar nuestra propuesta de PYME a efectos de auditoría. Dichos criterios se resumen en el cuadro 6 siguiente.

b) Ámbito contable y exención de auditoría de cuentas obligatoria.

En la legislación española, siguiendo la Cuarta Directiva europea (78/660/CE y Propuesta de Directiva 2011/0308), utilizan las mismas variables, pero los importes son inferiores, debido al contexto económico del país (ver cuadro 6). Debemos reflexionar sobre la relatividad de los umbrales o valores límite que cuantitativamente podemos conceder a las variables utilizadas en las definiciones de PYME, porque puede darse el caso de que un pequeño negocio en un país grande puede ser un negocio grande en un pequeño país.

Los límites españoles recogidos en el cuadro 6 se utilizan inicialmente para determinar las empresas que pueden presentar Cuentas Anuales Abreviadas: si se cumplen al menos dos de los tres primeros límites durante dos ejercicios consecutivos para la presentación de Balance, ECPN y memoria abreviada; y, dos de los tres siguientes para la cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada. Por extensión, aquellas empresas que cumplan con las primeras condiciones:

- a) Se consideran a efectos contables pequeña y mediana empresa y pueden acogerse al Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (RD 1514/2007).
- b) Quedan exentas de la obligación de auditoría.

Cuadro 6: Criterios cuantitativos para delimitar PYME

CRITERIO CUANTITATIVO (miles de €)						
A efectos:	Total del Balance		Importe Neto Cifra de Negocio		Nº medio de trabajadores	
	PEQUEÑA	MEDIANA	PEQUEÑA	MEDIANA	PEQUEÑA	MEDIANA
Pol. Comunitaria. Recomendación 2003/361/CE (1)	10.000	43.000	10.000	50.000	50	250
Contable y auditoría UE. Directivas Cuarta 78/660/CEE Octava 2006/46/CE	4.400	17.500	8.800	35.000	50	250
Contable y auditoría UE. Propuesta Directiva 2011/0308 y 2011/0389 (COD)	5.000	20.000	10.000	40.000	50	250
Contable y auditoría España. RD 1514/2007	2.850		5.700		50	
Contable España. P y G Abreviado RD 1514/2007	11.400		22.800		250	

Fuente: elaboración propia, utilizando la normativa de referencia¹⁶.

Nota (1): Los valores contemplan los aumentos de productividad e inflación de los 7 años precedentes, es decir desde que se publicó la primera recomendación de 1996. Estos valores representan límites máximos que no deben ser rebasados. No obstante, la Recomendación introduce cierto grado de flexibilidad al permitir a los estados miembros, al Banco Europeo de Inversiones y al Fondo Europeo de Inversiones, fijar umbrales inferiores a los máximos.

Ante los criterios citados hasta el momento podemos apuntar ciertos matices. El número medio de empleados es un criterio con serias limitaciones, según Maroto (1993), debido a las restricciones a la libertad de contratación y al sector donde se desenvuelve la empresa; pero a su vez es un criterio muy utilizado en la medida que es relativamente fácil obtener dicho dato.

Por su parte, Moneva (1991) y Milanés (2003) resaltan el inconveniente que puede presentar el uso exclusivo o independiente del criterio “volumen de negocios”. Este valor depende en mayor medida del precio del producto vendido que de la cantidad vendida o el margen de las ventas, y por ello proponen su

¹⁶ A estas referencias hay que añadir la noción de **microentidad**. Sociedades que en la fecha de cierre del balance, no superen los límites de dos de los tres criterios siguientes: total del balance 350.000 euros; importe neto del volumen de negocios 700.000 euros, y número medio empleados durante el ejercicio 10 (Directiva 2012/6/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de mayo de 2012). La consecuencia de pertenecer a este grupo tiene que ver con la posibilidad de estar exenta de las obligaciones del Derecho comunitario en materia de contabilidad, auditoría y publicidad, es decir Cuarta Directiva.

sustitución por otras magnitudes más apropiadas como el valor añadido generado por la empresa. Por tanto, puede resultar apropiado combinar estas variables con otras opciones.

En otro orden, la política de la Unión Europea para la simplificación de determinadas obligaciones administrativas para las PYME sigue presente en el Libro Verde: lecciones de la crisis (2010) y, reabre la discusión sobre si las mismas deben auditarse o por el contrario es suficiente con que realicen revisiones limitadas. En España existen fundamentalmente tres situaciones que obligan a una empresa a auditoría de cuentas:

- la naturaleza de la actividad,
- el tamaño de la empresa medido a través de los criterios cuantitativos que de forma generalizada delimitan el tamaño de la empresa (la cifra de negocios, el importe total del activo según balance y el número anual medio de empleados) y fijado reglamentariamente por el Gobierno por Real Decreto, con los límites de la Directiva, y
- la protección de los accionistas minoritarios en las Sociedades Anónimas que no estén obligadas a someter las cuentas anuales a verificación por un auditor.

Sin embargo la situación de la obligación de auditoría no es común en todo el mundo. Así, hay países que consideran que todas las sociedades de responsabilidad limitada, cualquiera que sea su tamaño, tienen la obligación de someterse a auditorías (por ejemplo Argentina, Kenya, Líbano, Malasia, y en un entorno más cercano, Chipre, Noruega, Malta, Suecia). Hay otros países que obligan a auditoría siempre y cuando las empresas superen ciertas magnitudes financieras.

La regulación de la Unión Europea permite que los países miembros puedan establecer la exención de la obligación de auditoría legal en el caso de las pequeñas empresas. Ya el Libro Verde de la Unión Europea (Comisión de la Unión Europea, 1996) recogía que:

“De acuerdo con el artículo 51(2) de la IV Directiva, los Estados Miembros pueden dispensar a las pequeñas empresas, según se definen en el artículo 11, del requisito de auditar sus cuentas anuales por profesionales cualificados. Las razones importantes para conceder esta exención fueron el deseo de no crear cargas adicionales, y también los riesgos intrínsecos en la auditoría de una empresa pequeña, donde el auditor raramente puede confiar en mecanismos de control interno apropiados”.

La exención por razón de tamaño viene ligada a los criterios para delimitar pequeñas empresas (empresas que durante dos años consecutivos no exceden de dos de los tres límites para el activo, cifra de negocio y número medio de trabajadores), que según la Unión Europea (a efectos de políticas comunitarias), la IV Directiva (a efectos contables) y el PGC español (a efectos de aplicar PGC para PYME) son los recogidos en el cuadro 6 anterior (ver pág. 32).

Los criterios de la Directiva no son aplicados automáticamente en todos los países de la Unión Europea para definir la exención de auditoría por razón de tamaño, sino que suponen límites superiores¹⁷ que los países miembros pueden adaptar. Así, algunos estados miembros, como otros países europeos, han acercado posiciones en los últimos años situándose más cerca de los máximos, lo que ha supuesto un aumento de sus umbrales originales, provocando que cada vez menos pequeñas empresas estén obligadas a auditoría y, en consecuencia, a efectos prácticos, menos se auditen reduciendo el mercado, más o menos cautivo, de auditoría.

Según un estudio realizado por la FEE entre enero y abril de 2009 los umbrales de exención de auditoría sobre la base del total del balance y el volumen de la cifra neta de negocios, para las empresas de responsabilidad limitada en la Unión Europea, Noruega y Suiza son los siguientes:

Cuadro 7: Umbrales de exención de auditoría para empresas de responsabilidad limitada en la Unión Europea, Noruega y Suiza

Países	Volumen de negocio	Balance general
Austria, Bélgica, Alemania, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Rumania, Eslovenia, Suiza, Reino Unido	< 8,8 mill €	< 4,4 mill €
Grecia, Polonia y España	Entre 5 y 5,7 mill €	Entre 2,5-3 mill €
República Checa, Francia (a excepción de S.A.), Lituania, Portugal, República Eslovaca, Estonia, Bulgaria, Dinamarca, Finlandia, Hungría y Letonia	Entre 0,2 y 3,1 mill €	Entre 0,1 y 1,8 mill €
Chipre, Francia (para SA), Noruega, Malta, Suecia	Sin exención	Sin exención
TOTAL 29 PAÍSES		

Fuente: FEE, 2009.

¹⁷ Posible cambio: Los umbrales de la Propuesta de Directiva 2011/0308 son “de mínimos”: los estados miembros podrán definir límites que excedan los umbrales previstos de activo y volumen de negocio, con el límite de 6.000.000 € y 12.000.000 €, respectivamente.

En España los umbrales coinciden con la posibilidad de las empresas de presentar balance y memoria abreviados, que son las empresas que podemos considerar PYME. Estas cifras, umbrales de exención, son menores que en la Directiva, puesto que las características de la economía y las empresas españolas así lo recomiendan. En resumidas cuentas, a primera vista parece que España, al igual que la mayoría de los países europeos, considera que la auditoría no es necesaria para el caso de pequeñas empresas, basándose en criterios cuantitativos tales como total activo y volumen de negocio.

2.1.2. Otras variables para clasificar por tamaño

La revisión bibliográfica nos ha servido para observar las siguientes variables cuantitativas:

a) La independencia o autonomía como criterio cuantitativo.

La Recomendación 96/280/CE incluía entre los criterios cuantitativos para clasificar las empresas el concepto de independencia. Nos ha parecido un criterio novedoso o diferente a cualquier criterio anterior y curioso que se considere cuantitativa.

En el ámbito de las políticas comunitarias, se consideran independientes aquellas empresas en las que “el 25% o más de su capital o de sus derechos de voto no pertenezcan a otra sociedad o conjuntamente a varias empresas que no respondan a la definición de PYME”.

El artículo prevé dos casos en los que se permite superar dicho umbral:

1. Cuando la empresa pertenece a sociedades públicas de participación, sociedades de capital riesgo o a inversores institucionales siempre que éstos no ejerzan control alguno sobre ella, y
2. Cuando la distribución del capital es tal que no permite determinar su propiedad (control) y la empresa declara poder presumir legítimamente la posesión del 25% o más de su capital. Se considera que una PYME que forme parte de un grupo cuenta con una cobertura de la que no dispone una PYME independiente.

La modificación de esta recomendación en el 2003 trajo consigo la eliminación del criterio de “independencia” por la dificultad que entraña su evaluación.

b) Función multicriterio: beneficio, fondos propios y cash-flow.

Gómez y Rodríguez (2004) revisan diferentes trabajos en torno al estudio del factor tamaño como condicionante empresarial y recogen entre otros las referencias de los profesores Bueno y Lamothe (1986) que definen el tamaño empresarial a través de una función multicriterio en la que inciden tres variables: plantilla, volumen de ventas y la cuantía de fondos propios. Y Ferruz y González (1994) lo definen como función multicriterio de las variables beneficio neto, fondos propios y *cash-flow*.

c) Otras variables cuantitativas.

Considerando las actuales definiciones de PYME reguladas por la normativa contable europea y española, las definiciones ofrecidas por la Comisión Europea en sus Recomendaciones y las distintas definiciones del tamaño empresarial, Milanés Montero (2007) presenta un amplio listado de variables, cuantitativas y cualitativas, que sirven para integrar las distintas categorías de PYME españolas a efectos contables. Entre las variables cuantitativas, además de las citadas hasta el momento, incluye las siguientes: activo circulante, capital social, consumo de explotación, gastos de personal, margen bruto sobre ventas, rentabilidad económica, rentabilidad financiera, rentabilidad de explotación y resultado neto. Los citados criterios han sido utilizados en diferentes investigaciones empíricas para obtener una medida del tamaño empresarial en España. Sin embargo, casi todos estos trabajos delimitan el tamaño para fines distintos, tales como el contraste de la relación existente entre dimensión y crecimiento, dimensión y rentabilidad, dimensión e innovación o dimensión y presión fiscal. Algunos intentan detectar la posible relación existente entre tamaño y calidad de la información publicada en las cuentas anuales o nivel de divulgación de dicha información (Bueno, Cruz y Durán (1979); Bueno y Lamothe (1986); Ferruz González (1994); Zorio Grima (2001); Barbadillo, Gómez y Guiral (2002); Calvé Pérez (2003); autores citados en Milanés Montero, 2007).

Ahora bien, la delimitación de PYME como objeto de auditoría puede realizarse de una manera más correcta si además de combinar varias variables cuantitativas incluimos otra visión más cualitativa que defina alguna característica de la misma. Los criterios cualitativos permiten concretar diversas características de las pequeñas empresas que tienen una relación directa con el fin o el uso que se les va a dar, bien sea contable, de auditoría, u otro.

Podemos considerar a su vez otros criterios cualitativos que también permiten clasificar a las empresas:

a) Criterios sectoriales para clasificar por tamaño.

Algunos autores presentan un modelo sintético de los criterios cuantitativos sectoriales utilizados por los principales países industrializados para clasificar sus pequeñas y medianas empresas (Sotelo Navalporto, 1987; Salas Ríos, 1998). Tales criterios son:

- cuantitativos: el número de trabajadores y la cifra de negocios,
- y los sectores diferenciados: el artesanado, la industria, el comercio al por mayor, el comercio al por menor y los servicios en general.

En el modelo se advierte una evidente ausencia de homogeneidad entre las cifras alcanzadas por cada criterio en los distintos países industrializados analizados y a su vez entre los distintos sectores de un mismo país, todo lo cual merma la comparabilidad entre sectores y entre países.

Otros autores como Milanés (2003), al igual que Bueno Campos y Cañibano Calvo (1976), consideran enormemente interesante tener en cuenta las circunstancias particulares de los distintos sectores en que las PYME prestan su actividad, a la hora de fijar el tamaño de las mismas. La solución no está en asignar valores distintos a los criterios cuantitativos por cada sector, ni en emplear distintos métodos de cálculo para clases de sector. La solución pasaría por adoptar, igual que en la definición del Informe Bolton (1971), distintos criterios cuantitativos para cada sector, en función de la representatividad como variables diferenciadoras de tamaños de cada uno de ellos en dichos sectores.

b) El principio de responsabilidad pública.

Para el IASB (2004) se debe distinguir entre una PYME y otro tipo de entidades utilizando el principio de responsabilidad pública. Teniendo en cuenta que una responsabilidad de esa naturaleza existe si:

1. Hay un gran número de intereses externos en la entidad como son los inversores no administradores u otros accionistas que dependen, básicamente, de los estados financieros como único medio de obtener información financiera de la misma.

2. Por la naturaleza de sus operaciones, siendo indicadores de presunción de la existencia de responsabilidad pública los siguientes:
- a. La sociedad ha emitido valores negociables en un mercado público sometido a regulación.
 - b. Gestiona activos fiduciarios de un amplio grupo de terceros, entre ellos los bancos, compañías de seguros, empresas de servicios financieros, fondos de pensiones, o bancos de inversión.
 - c. Es una entidad de utilidad pública o que presta un servicio público.
 - d. Es económicamente significativa en su país de origen en base a criterios como total de activos, beneficios, número de empleados, grado de dominio de mercado y naturaleza y cantidad de sus préstamos (cuyos criterios específicos serían establecidos por autoridades nacionales).

Concretamente las PYME estarían exentas de esa responsabilidad pública. A nivel contable, las empresas con responsabilidad pública deben de aplicar íntegramente el conjunto de las Normas Internacionales de Contabilidad/ Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF), siendo la aplicación de ese compendio de normas excesivo para las PYME (Martínez Churiaque, 2005). Para dar respuesta a esta dificultad el IASB en 2007 inició un proyecto que hacía referencia a las entidades que no rinden cuentas públicamente (*“Non-Publicly Accountable Entities”*) que finalmente derivó en la Norma internacional NIIF para las PYME (IASB, 2007; IASB, 2009). Esta norma define pequeñas y medianas entidades de la siguiente manera:

- 1) No tienen obligación pública de rendir cuentas, y
- 2) Publican estados financieros con propósitos de información general para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.

2.1.3. Características cualitativas de PYME a efectos contables

La Comisión Europea reconocía, en la Recomendación del 96 (96/280/CE), que el marco de las medianas empresas se encuentra delimitado por determinadas características cualitativas tales como:

- ✓ la identidad de la propiedad y la dirección;
- ✓ el carácter familiar;
- ✓ la ausencia de una posición predominante en el mercado;
- ✓ la ausencia de una gestión sólida en los aspectos de investigación y de gestión de personal;

Entendemos que la Comisión, a pesar de hacer uso exclusivo de criterios cuantitativos en su definición de PYME, considera muy de cerca los rasgos cualitativos de estas empresas a la hora de fijar los valores de aquellos criterios, lo cual manifiesta la importancia de estas características cualitativas de las empresas de cara a agruparlos por tamaños, a pesar de la dificultad que entraña su elección y su valoración.

El Grupo Consultivo de Expertos en contabilidad de las pequeñas y medianas empresas del Intergovernmental Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR), además de llevar tiempo realizando trabajos con relación a la contabilidad de las PYME, propone la diferenciación de tres niveles o categorías de empresas según el tamaño. Los niveles II y III corresponderían a PYME y presentarían las siguientes características comunes (ISAR y UNCTAD, 2002):

- No emiten valores públicos ni presentan un gran interés público;
- No son bancos ni establecimientos financieros;
- No forman parte de grupos.

Las empresas del Nivel II, medianas, tendrían las siguientes características:

- ✓ Con personal contable propio capacitado para el seguimiento de las transacciones y vigilar la situación crediticia de la empresa.
- ✓ Con más que unos pocos empleados.
- ✓ Pueden tener accionistas que no formen parte de la dirección de la empresa.
- ✓ Con cierta entidad comercial.
- ✓ No emiten informes financieros destinados al público en general.

Y las del Nivel III, Pequeña empresa y de reciente creación (o que han entrado por vez primera en la contabilidad formal), se caracterizan por:

- ✓ Falta de recursos.
- ✓ Sencillez de operaciones.
- ✓ Conocimientos e infraestructura contable limitados, con dificultades para obtener servicios de contabilidad asequibles.
- ✓ Dificultades para obtener créditos bancarios y comerciales.
- ✓ Coincidencia entre propiedad y gestión; y pocos empleados.

Así, partiendo de las recomendaciones realizadas por el Grupo Consultivo Especial del ISAR, Milanés (2008) propone la definición de dos categorías de PYME en función de criterios cuantitativos y cualitativos con el objeto de identificar y determinar las normas internacionales de contabilidad que son apropiadas para cada uno de estos tamaños empresariales.

Cuadro 8: Propuesta de definición de dos categorías de PYME, de Milanés (2008)

MEDIANAS Y PEQUEÑAS EMPRESAS		
<ul style="list-style-type: none"> • Sociedades que cumplen los límites de empresas medianas según la IV directiva • No forman parte de grupos • No cotizan en bolsa • No son bancos ni establecimientos financieros • Independencia en propiedad y dirección • Coincidencia entre propiedad y gestión 	MEDIANAS	<ul style="list-style-type: none"> • Auditada • Utiliza la información contable para la adopción de decisiones de gestión • Activo ≤ 11.000.000-11.600.000 € • Cash-flow ≤ 1.000.000-1.800.000 € • Gastos de personal ≤ 5.000.000-5.600.000 €
	PEQUEÑAS	<ul style="list-style-type: none"> • Gerencia personalizada • Activo ≤ 5.000.000-5.500.000 € • Cash-flow ≤ 300.000-360.000 € • Gastos de personal ≤ 2.000.000-2.500.000 €

En todas ellas la propiedad y la dirección son independientes con respecto de las políticas de otras entidades, tal como defienden Moneva (1993) y Salas Ríos (2003); y, existe una coincidencia entre la propiedad y la dirección de la empresa, al igual que apuntan los anteriores autores, Knight (1916) y Kaplan (1948) (citados en Milanés, 2003), y recogido en el glosario de términos del Manual de Normas Internacionales de auditoría y control de calidad al definir "entidad de pequeña dimensión" (IFAC, 2009). Asimismo, más del 50% de las empresas asegura basar sus decisiones con bastante frecuencia o siempre, en función de la intuición y la experiencia (Milanés, 2008). Las diferencias que explican la pertenencia de una PYME a cada una de las dos categorías de tamaño (Pequeña y Mediana) radican, además de en los importes que corresponden a las

tres variables cuantitativas seleccionadas (activo, cash-flow y gastos de personal), a la existencia de tres indicadores cualitativos:

- uno de tipo organizativo, que manifiesta la complejidad del proceso decisorio de la empresa (gerencia personalizada).
- dos criterios contables complementarios: el sometimiento de las Cuentas Anuales a auditoría obligatoria o voluntaria, y la utilización de dichas Cuentas para la adopción de decisiones de gestión.

2.2. DELIMITACIÓN Y DEFINICIÓN DE PYME COMO OBJETO DE AUDITORÍA DE CUENTAS (CLIENTE DE AUDITORÍA-ENTIDAD AUDITADA)

El propósito de considerar las características de las PYME es para poder determinar una definición de las mismas como entidad a auditar o cliente de auditoría. Se trata de clasificar las empresas a efectos de auditoría o revisión de estados financieros, teniendo en cuenta que el tipo o tamaño del cliente tiene repercusión a la hora de aplicar normativa, evaluar riesgos, niveles de importancia relativa, amplitud de procedimientos de auditoría, uso del informe, etc., e incluso limitar la propia obligatoriedad de la auditoría.

Algunos organismos como el Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) o el Financial Reporting Council (FRC) o la propia International Federation of Accountants (IFAC) consideran oportuno analizar la incidencia que tiene el tamaño de la empresa auditada fundamentalmente a efectos de revisión y aplicación de procedimientos de auditoría. Estos organismos han sido muy relevantes en la definición de PYME a efectos de auditoría. Así, el Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), que lleva muchos años desarrollando normas de auditoría de general aceptación (GAAS, Generally Accepted Auditing Standards), ha elaborado documentos que recogen estudios técnicos dirigidos a la auditoría de pequeños negocios (Audit of Small Business) que han sido publicados en 1988, 1994 y 2006 (Trites y CICA, 1994; Trites y otros, 2006).

En este sentido considera que el tamaño, medido en unidades monetarias, no es lo importante, sino que realmente se debe establecer una clasificación en base, entre otras, a las características que definen la empresa. Entre otros,

pueden considerar las siguientes características que provocan dificultades para el trabajo del auditor (IFAC y Mantilla Blanco, 2008):

- el riesgo de que un propietario-administrador eluda los controles o su capacidad para anular políticas y procedimientos de control interno, y
- personal con conocimiento limitado de informes contables y financieros.

En el caso del Financial Reporting Council/ APB Auditing Practices Board (FRC/APB UK and Ireland), también podemos encontrar documentos que tratan la auditoría de pequeños negocios (FRC- Auditing Practices Board (APB), 1997; FRC- Auditing Practices Board (APB), 2007). Reconocen que desde la perspectiva de auditoría, hay factores que separan las PYME de otras entidades y que estos factores diferenciadores no se deben expresar en términos monetarios. Son factores que se deben considerar fundamentalmente a efectos de planificación y ejecución de una revisión de cuentas. En este sentido, una pequeña entidad es cualquiera que cumpla lo siguiente:

(a) Hay concentración de la propiedad y gestión en un pequeño número de individuos (con frecuencia una sola persona);

(b) Pocas fuentes de ingreso;

(c) Registros sencillos;

(d) Control interno limitado. En el informe COSO para PYMES (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2006), documento que contiene las principales directivas para la implantación, gestión y control de un sistema de Control Interno sobre información financiera, se definen las PYME como entidades que mantienen una o algunas de las siguientes características: procesos y líneas de producción sencillas; un empresario o un pequeño grupo de propietarios domina la gestión del negocio; amplia influencia de los gestores en el control directo; estrategias económicas basadas más en adquisición de servicios con costes variables más que en costes fijos; concentración geográfica definida en producción o ventas; tamaño operativo, medido en ingresos, personal, activos que hace difícil beneficiarse de las economías de escala del control.

Los criterios anteriores han sido incluidos en las Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría (DIPA-IAPS) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), concretamente en la IAPS 1005 "Consideraciones Especiales en la Revisión de Cuentas de Pequeñas Entidades"

(*"The special considerations in the audit of small entities"*) que ha servido de guía para la aplicación de las normas. Con posterioridad las normas clarificadas (NIA-ISAs clarificadas) cuentan con notas para realizar las consideraciones pertinentes, adicionales, por ejemplo para las auditorías de las entidades más pequeñas.

De estas características queremos destacar dos que pueden tener un efecto directo en el alcance del trabajo del auditor: escasa infraestructura contable y control interno limitado.

Puede ser habitual en las PYME que el empresario, gerente o responsable no tenga suficientes conocimientos contables para entender las explicaciones del auditor; puede que la contabilidad sea un servicio externalizado a un asesor que a su vez le ofrezca asesoramiento fiscal, siendo el interés de los propietarios pagar cuanto menos posible a Hacienda. Todas estas características hacen que el trabajo del auditor no se vea valorado ni recompensado.

La poca informatización de la empresa suele ser otro síntoma de la escasa infraestructura contable de determinadas empresas, siendo nulo el interés por los sistemas de control interno más formalizados. Así, es frecuente que en las PYME, debido a su estructura organizativa, no esté debidamente desarrollado el sistema de control interno, ya que en muchos casos no es posible la segregación de funciones, y en un mismo departamento o persona coinciden varios trabajos que deberían estar asignados a otros. Además, la simplicidad de las estructuras y de sistemas de las PYME facilita el conocimiento de la empresa, que junto con la escasa dificultad contable y simplicidad de las operaciones habituales de la empresa puede permitir un fácil control. Como en cualquier auditoría de cuentas, es necesario estudiar y evaluar el sistema de control interno de la empresa, pero en las PYME nos podemos encontrar en una amplia mayoría de casos con ausencia de políticas o procedimientos habituales o formalizados. Aunque, supuestamente las características del control interno son acordes al tamaño de la entidad. En cuyo caso surge la necesidad de reformular el trabajo del auditor adaptado a las características de las empresas con sistemas de control interno que podemos considerar "especiales".

Dado que determinadas características de las PYME tienen un efecto directo en el trabajo de auditoría, proponemos un listado de variables útiles para delimitar a las PYME a efectos de auditoría, teniendo en consideración todos los criterios citados hasta el momento (con especial interés en las características identificadas por el CICA y el FRC).

Consideramos que deben incluir tanto criterios cuantitativos, porque tienen la ventaja de ser objetivos y fáciles de calcular, como cualitativos.

Cuadro 9: Enumeración de criterios cuantitativos para delimitar PYME con fines de auditoría

Cuantitativos	PYME	PYME con fines auditoría
Activo	x	x
Cifra de negocio o facturación	x	x
Nº de empleados	x	x
Activo circulante	x	¿?
Rentabilidad económica	x	¿?
Rentabilidad financiera	x	¿?
Resultado contable	x	¿?
Fondos Propios	x	¿?

Cuadro 10: Enumeración de criterios cualitativos para delimitar el tamaño de PYME con fines de auditoría

Cualitativos	PYME	PYME con fines auditoría
Coincidencia entre propiedad y gerencia	x	x
Localización geográfica	x	¿?
Limitado control interno		x
Emisión o no de informes financieros destinados al público	x	¿?
Grado de dificultad de las operaciones contables	x	x
Escasa infraestructura contable		x
Tipo de cliente (empresa "privada" o EIP)		x
Obligación o no de auditoría	x	¿?
"Gap de expectativas" entre el trabajo deseado y el que legalmente puede realizarse		¿?

Nota: las interrogantes (¿?) en los cuadros 9 y 10 indican criterios pendientes de contrastar, es decir, serán analizadas en el estudio empírico.

Una cuestión importante a la hora de seleccionar las variables consiste en fijar de antemano "para qué" se quiere realizar la clasificación de PYME. Vemos que en función del "objetivo" se pueden o deben aplicar distintos criterios o variables. No es lo mismo la delimitación de PYME con fines de auditoría como la delimitación de PYME para establecer o enmarcar otros usos/otra utilidad.

Es recomendable utilizar más de un criterio (multicriterio), combinando cuantitativos y cualitativos. Para establecer las características de las PYME a efectos de auditoría o identificar clientes del auditor es necesaria la utilización como mínimo de algún criterio cuantitativo por las múltiples ventajas que supone la posibilidad de una sencilla medición para separar o clasificar elementos o grupos. Así, para delimitar a las PYME clientes de auditoría, inicialmente nos decantamos por las variables financieras tradicionales: activo, cifra de negocio y número medio de trabajadores, por ser las más utilizadas y con menor riesgo de manipulación. Respecto de los cualitativos destacamos la coincidencia entre propiedad y gerencia de las PYME, que muchas veces conlleva cierta inexperiencia o deficiencia en la gestión que repercute en una escasa infraestructura contable, además de problemas organizativos que redundan en unos sistemas de control interno débiles.

En base a lo anterior la definición de las PYME quedaría de la siguiente manera:

Los clientes de los DEPYME son empresas de reducida dimensión /tamaño (criterio cuantitativo), cuya actividad no es de interés público (según definición de Octava Directiva en cuanto a su importancia pública por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados) y que en función de determinadas características organizativas (infraestructura contable y sistemas de control interno) pueden requerir trabajos de auditoría particulares o quedar satisfechas sus necesidades de revisión a trabajos de menor alcance y/u otro tipo de seguridad.

En la parte empírica realizamos un estudio de tipo descriptivo para identificar las variables, que según los auditores encuestados, delimitan las características del cliente de auditoría y que no sólo se refieren a criterios cuantitativos sino que también intervienen criterios cualitativos:

P2: *Los auditores clasifican a sus clientes en función de factores multicriterio que combinan elementos cuantitativos y cualitativos, que hacen referencia, entre otros, al tamaño de la entidad y a los sistemas de control interno.*

**INTRODUCCIÓN AL MARCO Y
DESARROLLO TEÓRICO - CAPÍTULOS II, III Y IV**

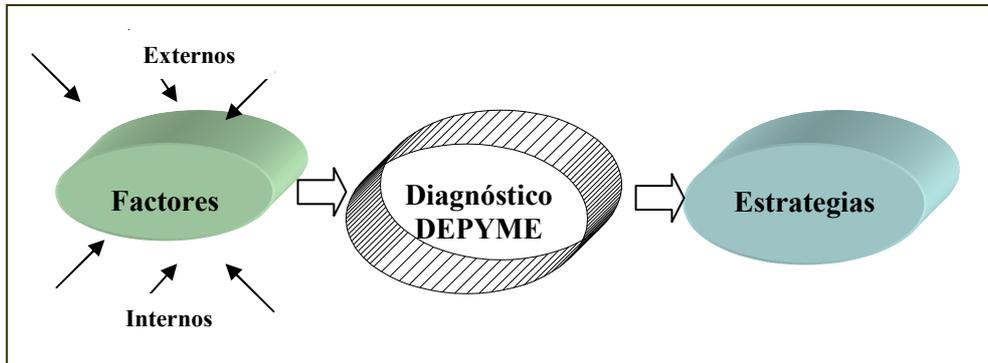
Una vez que hemos identificado a los DEPYME como objeto de estudio, esta Tesis contempla una primera etapa de elaboración del marco teórico y una segunda de planificación y desarrollo del estudio empírico.

Para la elaboración del **marco teórico** iremos esbozando los problemas de investigación mediante la revisión de la literatura científica y el análisis del contexto en el que se desarrolla nuestro estudio. Para ello, realizaremos una búsqueda intensa y sistemática de la bibliografía que nos permita disponer de cuanta información sea pertinente para proponer una serie de proposiciones de carácter descriptivo sobre aspectos relevante en concordancia con los objetivos planteados al inicio de la Tesis.

Así, seguiremos un proceso analítico que nos permita descomponer las partes del diagnóstico de la situación actual de los pequeños y medianos despachos de auditoría en factores externos e internos, con objeto de determinar sus fortalezas y oportunidades en el contexto de servicio de auditoría. A continuación el proceso sintético nos permitirá integrar el análisis y las conclusiones obtenidas para plantear aspectos estratégicos que sirvan de marco de referencia en las posibles actuaciones de los DEPYME. Para ello haremos uso de las herramientas de análisis estratégico de gran aceptación en la práctica empresarial.

Para cumplir con este objetivo vamos a realizar las siguientes fases:

- 1) Análisis del entorno genérico y específico.
- 2) Análisis de los factores internos. Es crucial identificar el conjunto de recursos y capacidades que posee o controla la empresa.
- 3) Finalmente, se habrán identificado aquellos elementos (Debilidades, Amenazas, Fortalezas y Oportunidades) que nos lleven a diseñar estrategias a aplicar por los auditores para hacer frente a la coyuntura económica y social para permanecer en el mercado, así como prever los cambios en el marco regulador.



Fuente: elaboración propia.

Para identificar los factores externos utilizaremos el análisis PESTA que es una herramienta de medición de negocios. Este análisis clasifica en cinco los factores más relevantes del entorno genérico, que le dan una estructura lógica que permite entender, presentar, discutir y tomar decisiones. Dichos factores son: Político-legales (P); Económicos (E); Socioculturales (S); Tecnológicos (T); Medioambientales (A).

Teniendo en cuenta el objetivo de nuestro estudio hemos considerado que podemos reducir a tres los factores externos a desarrollar en el Capítulo II:

- Factores de legislación y regulación de la auditoría,
- Factores económicos para conocer el mercado de auditoría, y
- Factores sociales asociados a la función e interés público de la auditoría.

En lo que respecta al factor tecnológico, aún siendo muy importantes las consideraciones sobre los avances en las Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC) y su efecto en el trabajo de auditoría, no serán objeto de desarrollo específico. Aún así, no debemos obviar que la utilización de TICs por parte de las empresas (transacciones electrónicas, software, ERP, etc.), así como el uso de TICs por el propio auditor (programas informáticos que facilitan la labor, implantación de manuales de procedimientos con base tecnológica, creación y participación en redes que comparten información en tiempo real, etc.) son cuestiones relevantes en la eficacia del trabajo de auditoría.

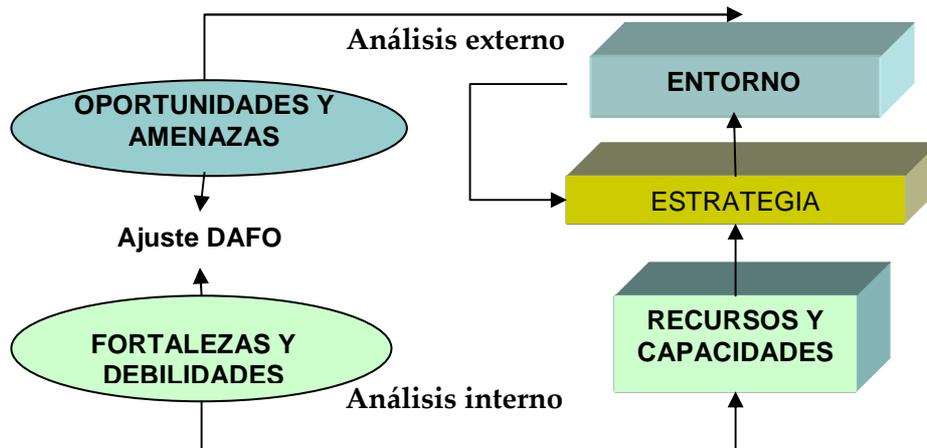
Tampoco abordaremos el factor medioambiental puesto que ha sido incorporado más recientemente y porque no lo consideramos suficientemente relevante para dedicarle un apartado específico en este análisis de los servicios profesionales de auditoría. En algún caso se cita relacionado con otro desarrollo.

Para completar el análisis es necesario considerar los factores internos que favorecen el buen hacer de este colectivo y que serán objeto de estudio en el Capítulo III. Los factores internos tienen que ver con los recursos y capacidades, así como con cuestiones relacionadas con el aprendizaje y la gestión del conocimiento. Los recursos de cada empresa juegan un papel fundamental desde la perspectiva estratégica ya que determina lo que la empresa puede hacer para conseguir lo que quiere hacer. En nuestro caso, vamos a desarrollar los siguientes elementos:

- La obtención de las competencias profesionales del auditor, y
- El mantenimiento de las competencias para garantizar la calidad del servicio.

Por último, en el capítulo IV, el modelo conceptual para el análisis estratégico de la empresa, conocido como modelo DAFO, servirá para proponer retos y oportunidades para los DEPYME. El modelo describe las relaciones de causalidad más relevantes, puesto que tiene en cuenta las características del entorno (análisis externo), los medios financieros de que dispone, y los recursos y capacidades acumulados hasta ese momento (análisis interno). Una parte relevante del modelo supone tener en cuenta los recursos y capacidades de los que se dispone para la realización del ajuste dinámico de la empresa con su entorno, y que deben evolucionar a lo largo del tiempo para mantener el ajuste permanentemente (Ventura, 2008). Habrá que sincronizar los recursos y capacidades con las exigencias del entorno.

Cuadro 11: Modelo conceptual para el análisis estratégico de la empresa: Modelo DAFO



Fuente: Ventura (2008).

Aplicamos esta herramienta para el análisis estratégico con el objetivo de organizar las fases de estudio del diagnóstico de los DEPYME en el mercado de auditoría español.

**CAPÍTULO II: FACTORES EXTERNOS A
CONSIDERAR PARA EL DIAGNÓSTICO DE LOS
DEPYME EN EL MERCADO DE AUDITORÍA
ESPAÑOL**

Para estructurar el desarrollo de este capítulo vamos a considerar los factores identificados por el análisis PES(TA)¹⁸, aplicado a la actividad de la auditoría. Así, resumimos en el siguiente cuadro cada uno de los factores externos que funcionan como marco para analizar una situación, en nuestro caso, la situación de los pequeños y medianos despachos de auditoría en el mercado español.

Cuadro 12: Esquema del análisis PES(TA) para los auditores de España

Situación: Pequeños y medianos despachos en el mercado de auditoría español	
Factores Políticos y de Legislación (P)	<ul style="list-style-type: none"> • cambios en el marco regulador: legislación internacional y nacional • grupos de presión • Normas de auditoría para PYME/DEPYME
Factores Económicos (E)	<ul style="list-style-type: none"> • mercado de auditoría • servicios prestados por el auditor
Factores Sociales (S)	<ul style="list-style-type: none"> • función de la auditoría • análisis coste-beneficio (utilidad) de la auditoría de PYME

Fuente: elaboración propia.

¹⁸ Los factores tecnológicos y ambientales no van a ser considerados en este estudio, tal y como se ha indicado anteriormente.

1. FACTORES POLÍTICOS Y DE LEGISLACIÓN: REGULACIÓN DE LA AUDITORÍA

Para analizar la incidencia de los factores legislativos en la actuación de los DEPYME, debemos tener en cuenta tanto el ordenamiento jurídico de la auditoría, así como el entorno legislativo de la información financiera que elaboran las PYME, que es el objeto de verificación por parte de los auditores.

La actividad de auditoría en España es una actividad regulada y sujeta a supervisión pública. Su adhesión a la UE obliga al cumplimiento de las Directivas; por tanto, la transposición de la legislación europea en materia de auditoría (Directiva 2006/43/CE) ha reformado la Ley de Auditoría, que impone cambios y oportunidades para los auditores y, en particular, los DEPYME.

En cuanto a la regulación de las empresas auditadas, la adopción de medidas desde la Unión Europea para el proyecto de simplificación del entorno empresarial para las empresas pequeñas (*"Simplification Project"*¹⁹, de momento aplicable sólo a las microempresas) podría afectar en un futuro también al mercado de auditoría en dos sentidos: por un lado, las PYME podrían pasar a tener menores obligaciones de publicación de información financiera y mayores posibilidades de quedar exentas de la obligación de auditoría; por otro lado, puede surgir una demanda de otros servicios de seguridad alternativas a la auditoría con respecto a estas empresas.

Este debate es paralelo al Proyecto Claridad de la IFAC y al desarrollo en el seno de su Comité de Firmas Pequeñas y Medianas (SMP Committee) de guías de implantación de normas internacionales de auditoría para DEPYME.

¹⁹ *"Simplification Project"* (2007): Propuesta del Consejo Europeo para establecer regímenes más favorables para las pequeñas empresas, para reducir costes administrativos que permitan mejorar la competitividad de PYMES, por ejemplo reduciendo las obligaciones en materia de publicidad de cuentas anuales o dispensando del control de sus cuentas, proponiendo la introducción de la noción de "microempresa". Finalmente se ha aprobado la Directiva 2012/6/UE, siendo sus características: organización de menos de 10 asalariados, total de balance inferior a 350.000 euros y volumen de negocio inferior a 700.000 euros; operan a nivel local o regional, no desarrollan actividades transfronterizas; y, disponen de recursos limitados.

1.1. REGULACIÓN EN EL ÁMBITO DE LA AUDITORÍA A APLICAR POR LOS DEPYME: REVISIÓN CRÍTICA

En este epígrafe revisamos la regulación a la que están sujetos los DEPYME en España, junto con las referencias internacionales más relevantes que pueden actuar como grupos de presión a favor de este colectivo.

1.1.1. Regulación de la actividad de auditoría en la Unión Europea, transposición en España y efecto sobre los DEPYME

Desde su adhesión a la UE (CEE) en 1986, la regulación española ha ido recogiendo paulatinamente los requisitos y normativa europea, recogida en Recomendaciones y Directivas.

Cuadro 13: Regulación de auditoría

<p>■ Nivel europeo:</p>	<ul style="list-style-type: none"> – VIII Directiva (2006); Propuesta de Directiva 2011/0389 y Propuesta de Reglamento 2011/0359 – Recomendaciones – Adopción de NIAs emitidas por la IFAC
<p>■ Nivel español:</p>	<ul style="list-style-type: none"> – RDL 1/2011 que aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas – Real Decreto 1517/2011 por el que se aprueba el Reglamento – Normas de Auditoría, de ética y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría

Las cuestiones de mayor interés de cara a regular la actividad de auditoría en la Unión Europea consideradas entre 1996 (Informe MARC²⁰, que manifiesta la gran diversidad existente en la regulación de la auditoría en los países miembros de la Unión Europea) a 2006 (aprobación nueva Octava Directiva), transpuestas en la Ley de Auditoría y desarrolladas en el Reglamento (2011), han sido: el reforzamiento de criterios de incompatibilidad e independencia (inspirada por la Recomendación sobre independencia emitida por la Unión Europea), el régimen sancionador, apoyado por los controles sobre el auditor (controles preventivos y correctivos), la elección del cuerpo de estándares emitido por la IFAC como núcleo

²⁰ Informe MARC (Maastricht Accounting and Auditing Research Committee Center, 1996).

básico de normas de auditoría a respetar y la limitación de la responsabilidad del auditor.

Cuadro 14: Cuestiones de interés en la regulación de auditoría

Diagnóstico UE (MARC, 1996)	Octava Directiva (Comisión Europea 2006)	Nueva LAC y Reglamento (España, 2010-2011)
Criterios de independencia	Independencia: Principio general (amenazas y salvaguardas) más enumeración de factores generales. (Recomendación 2002 ²¹)	Independencia: Principio general (amenazas y salvaguardas) más enumeración extensa de circunstancias.
Control de calidad	Control de calidad y supervisión pública. (Recomendación 2000 y 2008 ²²)	Corresponde al ICAC el control de la actividad de auditoría (control de calidad y control técnico). Adopción de normas de control de calidad internos.
Armonización de normas	NIAs adoptadas por la Comisión (Estudio sobre aplicabilidad NIAs en la UE, 2009 ²³ y Consulta 2010 ²⁴).	La homologación internacional de las normas mejorará la calidad del trabajo
Responsabilidad	Estudio y consulta pública (Consulta 2007 y Recomendación 2008 ²⁵).	Responsabilidad limitada.

Fuente: elaboración propia.

A nivel español múltiples trabajos han analizado los efectos de los cambios que se han dado en la Ley de Auditoría, previamente a través de la Ley Financiera (Rodríguez Hernández, 2003; Alonso, 2005; Marco Granell, 2007; García Delgado e Ipiñazar, 2008; Cañibano Calvo y de las Heras Cristobal, 2009), y actualmente

²¹ Recomendación sobre la independencia de los auditores de cuentas en la UE: principios fundamentales (Comisión Europea, 2002).

²² Recomendación de 15 de noviembre de 2000 relativa al control de calidad de la auditoría legal en la UE: requisitos mínimos (Comisión Europea, 2000).

Recomendación 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 (Comisión Europea, 2008a).

²³ Markt/2007/15/F. Estudio realizado por la Universidad of Duisburg-Essen (Comisión Europea, 2009).

²⁴ Consultation on the adoption of the International Standards on Auditing. Summary of Comments, (Comisión Europea, 2010).

²⁵ Recomendación de 5 de junio de 2008 sobre la limitación de la responsabilidad civil de los auditores legales y las sociedades de auditoría (Comisión Europea, 2008b).

por la transposición de la nueva Directiva 2006 (Gonzalo Angulo y Castellanos Rufo, 2010; Novejarque Civera y otros, 2010; López Vázquez, 2010).

Vamos a citar algunos de estos cambios que ha introducido la nueva Ley:

- **Enfoque de principios frente a normas, aplicado a la independencia del auditor:** Sabemos que la independencia es la piedra angular de la auditoría y la novedad en la Ley española es la aceptación del cambio de filosofía en la regulación de la misma, al tener que establecer para cada trabajo las posibles amenazas a la independencia que serán atenuadas con el sistema de salvaguardas pertinente, a documentar en los papeles de trabajo. Este cambio tuvo como antecedente la norma de auditoría sobre independencia emitida en Reino Unido en 1996, y que posteriormente fue adoptado por otros organismos reguladores y emisores de normas, incluyendo la IFAC y la Comisión Europea²⁶. En España, Cañibano y Castrillo (1999) propugnaban, “basado en la propuesta de Wallman (1996), el análisis individualizado de las circunstancias que pueden dañar la independencia del auditor, bien por la actividad a desarrollar, bien por la relación con un cliente concreto, y proponer medidas tendentes a resolver los problemas de dependencia real o de apariencia de dependencia”. “Esta sistemática de control de la independencia funciona de forma efectiva en la mayoría de los países avanzados” (Puig de Travi, 2009).

La elección de la regulación basada en principios favorece la adaptabilidad del cuerpo normativo a las diferentes circunstancias de los auditores y los servicios de auditoría. Así por ejemplo, los conceptos y principios hacen

²⁶ Octava Directiva: Art.22: “Independencia y objetividad: 2. “Los Estados miembros se asegurarán de que un auditor legal o una sociedad de auditoría no realice una auditoría legal si existe alguna relación financiera, comercial, laboral o de otro tipo, ya sea directa o indirecta —incluida la prestación de servicios adicionales no relacionados con la auditoría— entre el auditor legal, la sociedad de auditoría o la red y la entidad auditada, sobre la base de la cual una tercera parte objetiva, razonable e informada pueda llegar a la conclusión de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida. Si la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría se viera comprometida por factores como autorevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza o intimidación, el auditor legal o la sociedad de auditoría aplicarán salvaguardias para atenuarlos. Si la importancia de estos factores en relación con las salvaguardias aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor legal o la sociedad de auditoría se abstendrán de realizar la auditoría legal.

3. Los Estados miembros se asegurarán de que el auditor legal o la sociedad de auditoría documente en los papeles de trabajo de auditoría todas las amenazas significativas a su independencia, así como las salvaguardias aplicadas para atenuarlas.”

posible que el tamaño no sea un factor distorsionador a la hora de aplicar las normas. Todos los auditores, sean grandes o pequeños, pueden aplicar la misma normativa basada en conceptos y principios. Su desarrollo o interpretación debe ser acorde con las necesidades y características del auditor/servicio concreto.

La instauración de principios frente a normas tiene claras ventajas, puesto que como se ha argumentado en innumerables ocasiones, y así lo suscribe Gonzalo Angulo, “las normas de auditoría tomadas en su parte más negativa, son rutinas de comprobación (“*checklist*”) que permiten al auditor errar, equivocarse o incluso defraudar al cliente y a los demás usuarios de la información auditada, sin que por ello se vea resentida su responsabilidad, siempre que demuestre que ha seguido las reglas marcadas paso a paso”. Una normativa reglamentista permite a aquellos auditores “que no quieren, no pueden o no les interesa entrar a fondo en los problemas de la empresa auditada salvar la responsabilidad del profesional”, mediante la elaboración de unos papeles de trabajo que demuestren que ha hecho su trabajo aplicando la norma técnica al pie de la letra (forma) y emitiendo una opinión, aparentemente, consecuente aunque en realidad su juicio profesional debería ser más crítico. El problema en estos casos es la falta de pruebas que impliquen al auditor que “no puede quedar encausado por negligencia, ya que hizo lo posible por obtener los datos necesarios en los que fundamentar su veredicto” (Gonzalo Angulo, 1995). Los principios, en cambio, priman el “fondo” y no la “forma”.

Si los auditores deben justificar por escrito las amenazas en cada caso concreto y proponer y aplicar las salvaguardas pertinentes, con un alto grado de responsabilidad ética, se puede resolver en gran parte el problema.

La Ley, aunque recoge la filosofía de principios frente a la casuística, adjunta la enumeración de diferentes tipos de relaciones que pueden menoscabar o comprometer la independencia del auditor (auto-revisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza o intimidación), aunque añade que estas amenazas pueden ser reducidas o eliminadas a través de salvaguardas.

En este sentido hemos identificado cuestiones que siguen estando vigentes en los debates con motivo de la reforma en la regulación de la auditoría legal, como son:

- Permitir sólo la prestación de otros servicios que no dañen su objetividad y que sean consistentes con la imagen profesional del auditor. En este sentido firmas de auditoría y asesoría se han reestructurado societariamente. Han incorporado funcionalmente a grupos empresariales de prestación de servicios financieros las divisiones diferentes a la auditoría, junto con socios auditores o no, y han apartado la actividad de auditoría a sociedades personalistas independientes, bajo una apariencia de separación que garantizaría nominalmente el mantenimiento de independencia de la misma. En realidad se ha eliminado de entre las incompatibilidades recogidas en la Ley anterior la prestación de otros servicios, por lo que el auditor valorará en cada caso las amenazas existentes y establecerá las salvaguardas, documentando las mismas.
- Rotación obligatoria. Resulta interesante el análisis de Zarza y López (2010) de la investigación académica y de las normas político-legales que pone de manifiesto discrepancias en cuanto a la oportunidad de estimular la rotación del auditor: “La investigación académica ha mostrado que el mantenimiento de una relación de auditoría prolongada no menoscaba la credibilidad de la información financiera. Aún así las empresas españolas cuyos órganos de gobierno corporativo más se adecuan a las recomendaciones de buen gobierno son las más proclives a cambiar de auditor como señal al mercado de que además de ser honradas tratan de parecerlo”. Por el contrario, la inevitable rotación puede llevar al auditor a dedicar una parte cada vez más amplia de su tiempo a la captación de nuevos clientes.
- **Flexibilización de sociedades de auditoría y red de auditores:** la nueva LAC ha modificado los requisitos a cumplir para la constitución de una sociedad de auditoría. Únicamente exige que la mayoría de los derechos de voto (no de capital social) y de los órganos de administración recaigan sobre sociedades de auditoría o personas físicas que cumplan con la autorización para ejercer en cualquier Estado miembro de la Unión Europea. Existen

mayores posibilidades para crear, fusionar y adquirir sociedades de auditoría permitiendo obtener fuentes de financiación externas.

Por otro lado, se establece el concepto de “red” para aquellos auditores que tengan por objeto la cooperación y tengan como objetivo compartir beneficios o costes, propiedad, control o gestión, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia empresarial común, un nombre comercial o una parte significativa de recursos profesionales. Esta configuración puede suponer una oportunidad para las medianas firmas y pequeños despachos, permitiéndoles economías de escala además de poder compartir conocimientos que garanticen los niveles de calidad de los trabajos y la profesionalidad que se les exige.

- **El auditor de cuentas del grupo asume la responsabilidad plena en relación con el informe de auditoría de las cuentas anuales o estados financieros consolidados**, no pudiendo delimitar su responsabilidad sólo para aquellas sociedades del grupo que hubiera auditado directamente. Este cambio puede ocasionar que las grandes multinacionales tengan interés en auditar todas y cada una de las empresas que forman el grupo, puesto que la responsabilidad recae sobre ellas y, con ello, detraigan clientes de los DEPYME. Por el contrario, puede ser que a las multinacionales les siga interesando, en lugares geográficos dónde no estén directamente implantados, que pequeños despachos de auditores de la zona realicen la auditoría de pequeñas filiales. En ese sentido la pérdida potencial de clientela de los DEPYME no es segura, ya que cabe la posibilidad de que puedan seguir con sus trabajos. Si esto es así, lo que si puede cambiar es la metodología o política de trabajo de los DEPYME. Puede darse la situación de que las grandes firmas quieran implantar sus métodos de trabajo para que la información que reciban sea comparable o armonizada a sus documentos, etc. Este hecho puede suponer una oportunidad para recibir metodología innovadora, global, de las grandes firmas que mejore la calidad del trabajo; o al revés, puede implicar una mayor carga de trabajo para el pequeño auditor, acostumbrado a “sus papeles”, que debería modificar programas, procesos, etc. que para el resto de trabajos de auditoría de menor dimensión que realice individualmente no sea útil y requiera un esfuerzo en horas de trabajo que no compense.

Además, a partir de la propuesta del Libro Verde (Comisión Europea, 2010), se está estudiando la utilidad de la “coauditoría” para la reorganización del mercado. La auditoría conjunta o consorcio de auditoría implica que el trabajo de auditoría se realice entre dos sociedades de auditoría diferentes, compartiendo el trabajo y firmando conjuntamente el trabajo. El planteamiento de Bruselas establece que “las compañías con balances superiores a 1.000 millones de euros estarían obligadas a contratar a dos auditoras que efectúen una verificación conjunta de sus cuentas, y una de ellas no podría ser Big4”²⁷, es decir, siendo como mínimo una de ellas una sociedad de auditoría no sistémica²⁸.

- **Requisitos más estrictos para auditores de Entidades de Interés Público (EIP):** se les exigirá la elaboración de un informe anual de transparencia, además del establecimiento de la rotación obligatoria cada 7 años, la especial penalización de infracciones y revisiones cada 3 años. Podemos generalizar al decir que los DEPYME quedan fuera de estas obligaciones, ya que será muy difícil que con su dimensión y características puedan auditar este tipo de empresas.
- **Implementación de mayores controles, tanto internos (control de calidad interno) como externos (supervisión pública):** en la medida que los controles sean efectivos, no mera burocracia, deben ser aceptados por todos los auditores. Un buen control de calidad interno debe ser obligatorio para asegurar el buen hacer del auditor. La cuestión radica en que las normas de control de calidad interno son exigentes, sobre todo para los DEPYME que cuentan con recursos (económicos y de personal) limitados, y lo importante es que se ajusten debidamente a la estructura de los pequeños y medianos despachos. El ICAC es consciente de este hecho y prevé un periodo largo de adaptación (hasta enero 2013). Respecto a los costes de implantación creemos que pueden ser recuperados por la mejora en la percepción que se tenga del trabajo del pequeño auditor y, si cabe, en su reputación.

²⁷ Fuente: Expansión, martes 27 de septiembre 2011.

²⁸ El Libro Verde “Política de auditoría: lecciones de la crisis” (2010) hace referencia a “sociedades sistémicas” y a sociedades que han alcanzado “proporciones sistémicas”, en contraposición a las que no lo son, en el sentido de sociedades “globales” que pertenecen o actúan a nivel general en el sistema, más concretamente el sistema financiero.

- **Obligatoriedad de la formación continua:** es una mejora para la calidad de auditoría. Contribuirá al mantenimiento de la cualificación del auditor, permitiendo también al pequeño estar preparado ante nuevos riesgos y poder reaccionar conveniente y oportunamente a todo tipo de imprevistos, crisis, etc. La formación es inversión y así se debe entender también en tiempos de ajuste de presupuesto y reducción de costes de las empresas. Cuanto mejor preparado esté el auditor y más atento a la realidad económica, mejor responderá en la atención al cliente, que valorará su servicio.
- La nueva Ley pretende **reforzar la imagen del auditor y el interés público**. Los escándalos contables y financieros de la última década (Enron, Worldcom, etc.) han deteriorado la imagen del auditor, debido a la implicación de alguna gran firma en los hechos. La pérdida de confianza en el trabajo del auditor se ha generalizado y, por tanto, resultará interesante evaluar si las modificaciones introducidas en la Ley de Auditoría resuelven de una vez la crisis de credibilidad de la opinión del auditor sobre la contabilidad empresarial. Dicen algunos auditores españoles que tal crisis no existe, puesto que de 50.000 informes de auditoría emitidos al año en España, sólo dos o tres presentan problemas graves, es decir que la fiabilidad de la información es muy alta (Serrano Moracho, 2003).
- **Importe de las sanciones más razonables, aunque con un régimen de infracciones severo.** Estudios previos defienden que los auditores tienen mayores incentivos para mantener una elevada calidad en sus trabajos de auditoría cuando existe un alto riesgo de sanción hacia el auditor (Lee y Mande, 2003), estrictas medidas para garantizar la independencia de los auditores (Maijoo y Vanstraelen, 2006) y una elevada protección al inversor (Francis y Wang, 2008). Cañibano y de las Heras (2009) aportan evidencias empíricas del aumento de la calidad a partir del año 2002, fecha de reforma parcial de la ley de auditoría, medido a través de la disminución del valor absoluto de sus ajustes por devengo discrecionales. En consecuencia, un régimen sancionador severo puede tener un efecto en el aumento de la calidad de la información financiera presentada por las compañías auditadas.

- **Normas de auditoría:** las normas de auditoría incluyen las normas internacionales de auditoría de la IFAC adoptadas por la Unión Europea y las normas técnicas de auditoría para aquellos aspectos no regulados en la NIA. Respecto a las normas de ética incluyen los principios de su función de interés público, competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad. Con relación a las normas de control de calidad interna España ha decidido seguir el diseño e implantación de las normas de control de calidad emitidas por la IFAC (ISQC1). Tan sólo cabe señalar que la Comisión Europea inició en octubre 2010 una consulta que entre otras cuestiones plantea la posibilidad de simplificar dicha normativa para la auditoría de PYME, (Comisión Europea, 2010). Desde el punto de vista de mercado, podemos afirmar que la armonización de la normativa permite la comparabilidad del informe de auditoría, con las ventajas que ello conlleva.

Castrillo Lara y Marcos Naveira (2004) realizaron un estudio muy metódico sobre la armonización de la auditoría de cuentas en la Unión Europea, dónde vaticinaban un fracaso del nuevo intento armonizador emprendido debido a la influencia de los grupos de interés y el marco institucional en la regulación. El análisis cluster realizado diferenciaba dos grupos de países con regulaciones diferentes, en especial en aquellos aspectos relacionados con la independencia y, concretamente, la prestación de otros servicios a un cliente de auditoría. Estos dos grupos estaban formados por: Alemania, Austria, Dinamarca, España, Finlandia, Holanda, Irlanda, Luxemburgo, Reino Unido y Suecia por un lado, y por Bélgica, Francia, Italia, Grecia y Portugal, por otro.

Estos autores consideraron que “en el grupo de países en los que se encuentra Francia o Italia, entre otros, se seguirá impidiendo compaginar el ejercicio profesional de la auditoría de cuentas con otros servicios que no sean de auditoría, por la presión que en la adaptación de dicha recomendación ejercerán los otros profesionales, no auditores, con competencias legales en el ámbito contable”(Castrillo Lara y Marcos Naveira, 2004). Esto puede hacer que puedan perdurar las diferencias de regulación sobre la independencia entre los países con mayor o menor presión privada. Aún así, consideramos que el esfuerzo armonizador merece la pena a favor de un servicio más homogéneo. Y que dicha armonización se realice bajo el paraguas de la IFAC puede ser una buena

oportunidad, puesto que este organismo tiene como objetivo la elaboración de normas globales y de calidad (ver 1.1.3 del capítulo IV, pág. 198).

En general la nueva Ley regula la actividad de auditoría para situarla en el contexto económico actual, y significa una mayor homogeneización europea. Estos cambios generales, deberían afectar a todos los auditores por igual, pero opinamos que en realidad pueden suponer una amenaza para el pequeño auditor en la medida que el coste de adaptación sea mayor que para el resto de auditores; o, por el contrario, puede ser en realidad una oportunidad, un reto, para avanzar en servicios de mayor calidad. Es un reto que los DEPYME deben valorar y afrontar para situarse a la par del resto de sociedades de auditoría.

1.1.2. Organismos de apoyo para DEPYMES: IFAC y otros

Consideramos el interés de presentar la labor que se realiza desde la IFAC, referente que ha escogido la UE para adoptar el núcleo básico de normas de auditoría a respetar en los estados miembros, así como el trabajo de otros organismos que velan por los intereses de los DEPYME. El colectivo de los pequeños y medianos despachos y firmas de auditoría requiere una representación activa y estos organismos pueden actuar como grupos de presión para que se atiendan sus necesidades.

1.1.2.1. *Comité de Firmas Pequeñas y Medianas (SMP Committee) de la IFAC*

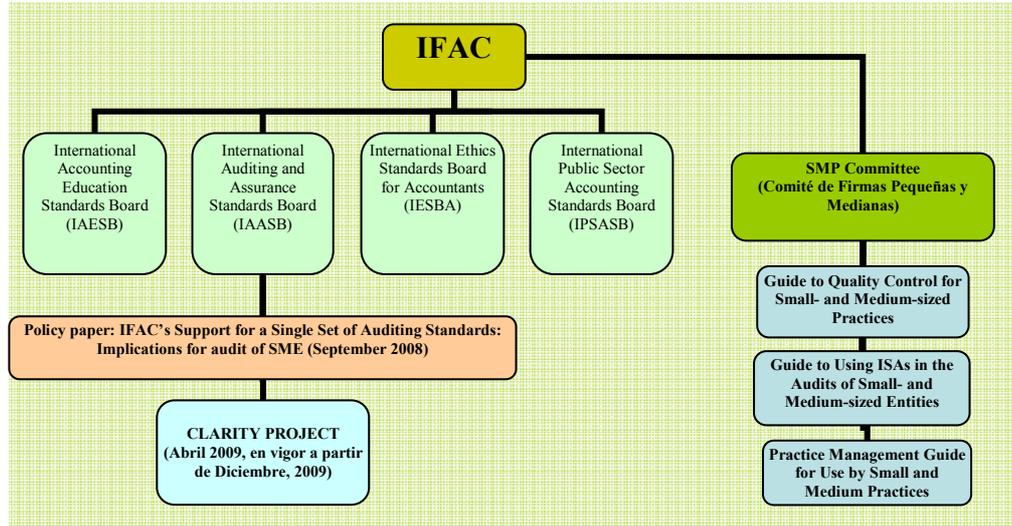
La IFAC es una organización global de la profesión contable que cuenta con 167 miembros y asociados (organizaciones profesionales de contabilidad) en 127 países y jurisdicciones, que representan a aproximadamente 2,5 millones de contadores en los sectores público, educativo, gubernamental, industrial y comercial²⁹. Su estructura organizativa se desarrolla a través de 4 consejos independientes emisores de normas (IAASB³⁰, IAESB³¹, IESBA³², IPSASB³³) y

²⁹ <http://www.ifac.org>, última consulta realizada en octubre, 2012.

³⁰ IAASB: Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board). Sirve al interés público al establecer, de manera independiente y bajo su propia autoridad, normas de elevada calidad sobre auditoría, revisión, otros encargos de

diferentes comités, entre los cuales queremos destacar el Comité de Firmas Pequeñas y Medianas (SMP Committee) debido a la labor realizada para responder a las necesidades de este colectivo.

Cuadro 15: Estructura de la IFAC en la que se hace destacar el Consejo IAASB y el Comité SMP



Fuente: elaboración propia, en base a la información suministrada por la IFAC.

Concretamente, el SMP Committee de la IFAC, con anterioridad “SMP Permanent Task Force”, representa los intereses de los profesionales contables (contadores) que operan en firmas pequeñas y medianas y otros profesionales contables que prestan servicios a pequeñas y medianas empresas. En este sentido, lleva a cabo proyectos propios y también analiza y contribuye al trabajo de los comités emisores de normas de IFAC aportando el punto de vista de los profesionales que prestan sus servicios en firmas de mediana y reducida

aseguramiento, control de calidad y servicios relacionados, y facilitar la convergencia de normas nacionales e internacionales. Emite las normas: ISA (NIA), ISRE, ISAE, ISRS e ISQC.

³¹ IAESB: Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (International Accounting Education Standards Board).

³² IESBA: Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (International Ethics Standards Board for Accountants).

³³ IPSASB: Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (International Public Sector Accounting Standards Board).

dimensión. Al representar las necesidades de su singular comunidad de usuarios, el Comité de SMP pretende alcanzar los siguientes objetivos:

- Trabajar directamente con consejos de IFAC y otras organizaciones emisoras de normas para garantizar que tengan conocimiento de las cuestiones que afectan especialmente a las PYME (SME) y los DEPYME (SMP), y que las consideren debidamente. Por ejemplo, realizar comentarios a las normas internacionales de auditoría y otros documentos publicados por el IAASB, que es el organismo responsable de la emisión de las Normas Internacionales de Auditoría, para asegurar que los puntos de importancia para las PYME sean reflejados en sus normas.
- Facilitar la comunicación y compartir información entre organizaciones miembro, consejos y comités de la IFAC y otros grupos externos. Por ejemplo, comentarios a las normas internacionales de contabilidad publicadas por el IASB (International Accounting Standards Board), en concreto la publicación de las NIIF para PYME.
- Apoyar a las Pequeñas y Medianas Firmas que presten servicios de contabilidad y aseguramiento (contaduría y seguridad) a PYME haciendo uso del trabajo de organizaciones miembro(s) y de otras. Por ejemplo, realizar aportaciones a IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants) sobre la manera en que esta podría asistir a las PYME en la implementación del revisado Código de Ética para Profesionales.
- Identificar otras cuestiones relevantes para quienes prestan servicios de contaduría y seguridad a las PYME, y desarrollar guías sobre esas cuestiones, materiales de ayuda a los profesionales en el ejercicio de sus actividades, publicados como Guías de Actuación.

1.1.2.2. Otros organismos de apoyo a los DEPYME: CICA, EFAA, FEE, FRC, ICAEW, y otros

Existen otros organismos, cuyos pronunciamientos tienen un impacto más o menos significativo, que disponen de consejos y comités que representan a auditores DEPYME. Participan activamente en las fases de consulta de reguladores de auditoría e información financiera con el objetivo de trasladar sus comentarios o propuestas, así como preocupaciones; establecen distintos marcos de apoyo a la actividad que realizan, publicando Guías de actuación y otros documentos que faciliten su trabajo. Entre ellos se encuentran:

a) El Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA): Esta corporación profesional de contables y auditores representa la profesión de auditoría (“*chartered accountant*”) de Canadá a nivel nacional e internacional, además de llevar a cabo investigaciones en cuestiones de negocio y apoyar la elaboración de normas de contabilidad, auditoría y aseguramiento para las empresas, organizaciones sin fines de lucro y el gobierno. Emite orientación sobre el control y la gobernabilidad, publica y desarrolla literatura profesional y programas de educación continua. El CICA ha mostrado su sensibilidad respecto a la dificultad que puede generar la interpretación de muchas normas en el contexto de auditorías de pequeñas entidades, por lo que ya en 1988 publicó su primer estudio técnico para auditorías de pequeñas entidades, que ha ido actualizando (Trites y CICA, 1994; Trites y otros, 2006).

b) La European Federation of Accountants and Auditors for SMEs (EFAA): La Federación Europea de Contables y Auditores para PYME es una organización de profesionales que prestan servicios principalmente para las PYME en la Unión Europea y Europa. Cuenta con 14 miembros que representan alrededor de 250.000 contables y auditores³⁴, entre los que se encuentra el Consejo General de Colegios de Economistas de España (CGCEE). Tiene como objetivo principal garantizar que los intereses tanto de las propias PYMES como de los DEPYME estén efectivamente representados y considerados a nivel europeo. La EFAA pretende supervisar el trabajo de las instituciones de la UE, para influir en la legislación y reglamentación que refleje las preocupaciones de las PYME, y establecer contactos con la Comisión Europea y las instituciones pertinentes, además de cooperar con otras organizaciones europeas representativas, y participar en los trabajos técnicos de los comités de la UE. De este modo, EFAA, considera que es fundamental establecer una política de comunicación fuerte para servir mejor a los objetivos citados.

c) La Federation of European Accountants (FEE): La Federación Europea de Expertos Contables es un organismo internacional que representa a 45 institutos de profesionales contables y de auditoría (entre los que se encuentra el ICJCE) en 33 países europeos, incluidos los 27 de la UE, con el objeto de promover y armonizar la auditoría en Europa³⁵. Dispone de dos grupos interesantes debido a su trabajo en el ámbito de la auditoría (Auditing Working

³⁴ <http://www.efaa.com>, última consulta realizada en octubre, 2012.

³⁵ <http://www.fee.be>, última consulta realizada en octubre, 2012.

Party) y en su preocupación por las PYME y los DEPYME (SME/SMP Working Party). El primero es el grupo responsable de participar en los procesos de consulta de temas relativos a auditoría que se analizan en la FEE procedentes, principalmente, del IAASB de la IFAC, y de otras instituciones, especialmente de la Comisión Europea. Además, a través de este grupo de trabajo se gestiona el posicionamiento de la auditoría en Europa, mediante la emisión de documentos de discusión y otras publicaciones, así como contactos directos con las distintas instituciones. El grupo ha colaborado en la elaboración de diversas “cartas de comentarios” a la Comisión Europea entre las que destacan las relativas a la simplificación y a la regulación de la Sociedad Anónima Europea, además de responder a la consulta de la Comisión relativa a la Ley de entidades de reducida dimensión (*Small Business Act*). Además, ha aportado el punto de vista de las PYME a otras consultas como la referente al control de firmas y sus estructuras. Como proyectos propios que más directamente pueden influir en la auditoría de PYME, podemos citar: el “*Survey on the Provision of Alternative Assurance and Related Services Across Europe*”, en respuesta y análisis del proyecto de IAASB sobre la modificación del ISRE 2400 sobre la revisión de estados financieros; la implementación de las ISAs que abarca tanto el análisis de los resultados de los trabajos que la Comisión Europea, y en concreto el EGAOB³⁶, sobre los costes de implementación de las ISA, y otros propios como las necesidades de formación, las consideraciones en las auditorías de PYME o el material de Guía para dicha implementación.

El SME/SMP Working Party de la FEE trata tanto aspectos contables como de auditoría que afectan a las pequeñas y medianas empresas, y también a los pequeños y medianos despachos y firmas de auditoría. Entre los proyectos de este grupo destaca la organización de un congreso anual dedicado a las PYME y a los DEPYME. Como proyectos propios del grupo podemos citar: un documento de trabajo sobre los límites de auditoría y su aplicación en los estados miembro de la UE; su colaboración en un proyecto sobre servicios alternativos a la auditoría; documento sobre la posición de la FEE con relación a la publicación en julio de 2009 por parte de IASB de las NIIF para PYME; proyectos relativos a

³⁶ EGAOB: European Group of Auditors' Oversight Bodies (Unión Europea). En Europa la Octava Directiva establece que “los Estados miembros deban organizar un sistema efectivo de supervisión pública de los auditores legales y las sociedades de auditoría sobre la base del control en el país de origen”. Así la Comisión Europea ha creado el EGAOB para garantizar la coordinación en la Unión Europea.

Sostenibilidad en el ámbito de las PYME o la aplicación del Código de Ética de IFAC.

d) En el Reino Unido podemos destacar el trabajo de la Junta de Prácticas de Auditoría (APB), que es una parte del Consejo de Información Financiera (FRC), regulador independiente del Reino Unido que se centra en la promoción de altos niveles de calidad de las auditorías y contribuye al debate internacional sobre el futuro del mercado de auditoría. El APB elabora, entre otros, documentos para apoyar la auditoría de PYME (FRC- Auditing Practices Board (APB), 1997; FRC- Auditing Practices Board (APB), 2007; FRC, 2009b), además de normas éticas a aplicar por pequeños negocios (FRC- Auditing Practices Board (APB), 2004).

e) El Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW³⁷) es una comunidad de profesionales de contabilidad, cuyos miembros se designan como ACA (Chartered Accountant), reconocido a nivel mundial. Ofrece recursos de información líder en el mundo, orientación técnica, servicios de asesoramiento y redes locales a sus miembros. Ha realizado un gran esfuerzo para institucionalizar la categoría de “pequeño practicante” (small practitioner), para lo cual creó el Small Practitioner Advisory Committee (SPAC) (Ramirez, 2009).

f) El Arco Mediterráneo de Auditores (AMA) es una organización profesional europea de carácter transfronterizo que aglutina a instituciones regionales representativas de auditores y de otros profesionales de la contabilidad. Fue fundada en 1992 para institucionalizar las relaciones que se habían establecido de manera informal entre algunos de sus actuales miembros. En 2011, el AMA³⁸ cuenta con 25 entidades, todos ellos instituciones profesionales situadas en países de la ribera mediterránea (actualmente, España, Francia, Italia y Mónaco) que representan, en sus respectivos territorios, a más de 40.000 profesionales de los colectivos siguientes: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE); Experts Comptables y Commissaires aux Comptes (Francia y Mónaco); y Raggionieri e Dottori Commercialisti (Italia). Tiene el propósito de actuar como una red de intercambio de opiniones y conocimiento entre profesionales de estos países limítrofes, además de informar sobre la práctica de la contabilidad y la auditoría.

³⁷ <http://www.icaew.com>

³⁸ <http://www.arcama.org>

g) A nivel español podemos citar la labor de base realizado desde el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) con la creación en diciembre de 2004 de una comisión denominada “Comisión DEPYME” para dar soporte a los pequeños y medianos despachos, tanto en aspectos técnicos como funcionales. Así su primer encargo consistió en estudiar la situación de este colectivo para buscar soluciones a sus problemas y ayudarles en la aplicación correspondiente (ICJCE y Comisión DEPYME, 2005).

1.2. REGULACIÓN DEL ENTORNO DE LA AUDITORÍA: ELABORACIÓN Y PUBLICACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA DE PYME

Los temas que afectan a las PYME, con relación a la normativa de preparación y presentación de información financiera, tiene una repercusión directa en los servicios ofrecidos por los profesionales de la auditoría. En este apartado analizamos la regulación de la información financiera de las PYME y la obligación de auditoría.

Los auditores deben opinar sobre la razonabilidad con que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel en todos los aspectos significativos. Es por ello que nos interesa conocer el desarrollo normativo contable porque recoge el marco regulador y conceptual de la información financiera que deben presentar las empresas y que será el objeto de revisión por los auditores.

En este sentido, resulta interesante conocer el grado de homogeneidad de criterios a la hora de preparar la información financiera por parte de las pequeñas empresas, concretamente dentro de la Unión Europea (UE), ya que por un lado refleja la comparabilidad de la propia información financiera y, por otro lado, puede permitir que los auditores trabajen más cómodamente en todos los países de la Unión Europea en los que la contabilidad esté unificada. La UE considera que es necesario que se establezcan en la Comunidad unas condiciones jurídicas mínimas equivalentes, en cuanto a la amplitud de la información financiera. Es por ello que conviene que todas las empresas formulen su información financiera atendiendo a los mismos principios y criterios contables. La Unión Europea consciente de esta situación ha tomado sus decisiones decantándose por la opción de aproximar la normativa contable de los países a la emitida por el International Accounting Standards Board (en adelante, IASB), referente para

alcanzar la comparabilidad de la información contable europea e internacional, y en un futuro posiblemente en todo el mundo. Para ello se han dado diferentes pasos que han culminado en la aprobación de la normativa aplicable en la Unión Europea³⁹. Creemos que la armonización de la normativa contable va en favor de la comparabilidad de la información y el esfuerzo realizado en la elaboración de esta normativa internacional supondrá una mejor calidad de la información financiera que deben verificar los auditores.

Dentro del debate en el IASB y la UE se pronuncian argumentos a favor y en contra de la necesidad de estándares de contabilidad específicos para las pequeñas y medianas entidades (PYME). Se aprecia una clara necesidad de armonización contable, puesto que una misma empresa puede actuar en diferentes países y conviene que todas las empresas formulen su información financiera atendiendo a los mismos principios y criterios contables para favorecer la comparabilidad e interpretación de los estados contables. Para poder establecer si la aplicación de los estándares de contabilidad es o no independiente del tamaño de las entidades debemos tener en consideración el uso de la información financiera. Es importante conocer y valorar la utilidad de la información financiera elaborada por las empresas, es decir considerar cuál sería la información relevante para los usuarios de la información financiera de las PYME con el fin de cumplir el paradigma de utilidad para la toma de decisiones. Los principales usuarios son los acreedores y los directivos que requieren una información más pertinente y comprensible que la que se elabora con la normativa internacional global, aplicable en la contabilidad de la empresa que abarca todo tipo de operaciones (simples y complejas) y todo tipo de entidades (grandes y pequeñas).

En este debate sobre la conveniencia o no de normas específicas más simples, el IASB ha tenido cierta evolución. En 1998, cuando se emprendió el Proyecto sobre contabilidad en las PYME y en las economías emergentes, el organismo antecesor IASC consideraba que debían ser los reguladores de cada país quienes decidieran, a la luz de su circunstancias concretas: si las normas internacionales son apropiadas para las PYME del país; cómo deben definirse las PYME en cada país; y qué normas contables deben ser aplicadas para las PYME en cada estado (*"Discussion Paper: Shaping IASC for the Future"*, 1998). Tras ser reacio durante muchos años a la posibilidad de un conjunto de normas simplificadas, finalmente en julio de 2009 publicó normativa específica dentro del

³⁹ <http://www.icac.meh.es/Normativa/Contabilidad/Internacional/NormComuDoc.aspx>

Proyecto de NIIF (IFRS) para PYME (IASB, 2009), que ha tenido en cuenta las necesidades de los usuarios de la información de los estados financieros de las PYME, interesados sobre todo en la información a corto plazo sobre flujos de tesorería, liquidez, etc. más que en información financiera para realizar predicciones a largo plazo.

Por su parte la IFAC también ha analizado las razones para desarrollar una normativa específica para la información financiera que deben elaborar las PYME, que se resume en considerar los siguientes hechos (Guthrie, 2007):

- a) Las necesidades de los usuarios de dicha información teniendo en cuenta el análisis de coste-beneficio;
- b) Las operaciones habituales de las PYME son más simples que las desarrolladas en muchas de las normas completas;
- c) La necesidad de reducir los costes administrativos para las pequeñas empresas;
- d) Proporcionar a las economías emergentes una base internacionalmente reconocida para la información financiera, ayudando a elevar los estándares significativamente en muchos países al mismo tiempo que ofrece una ruta de actualización clara para el pleno cumplimiento de las NIIF;
- e) Garantizar que los resultados de aplicar las NIIF para las PYME en los estados financieros de propósito general permita a un auditor emitir una opinión sobre la imagen fiel de la posición financiera, rendimiento y flujos de efectivo; y
- f) Finalmente, que sean unos estándares fácilmente aplicables, incluso para las empresas más pequeñas.

A nivel europeo, por ejemplo el European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) es favorable a la elaboración de un conjunto simplificado de normas internacionales, que cumplen con requisitos que son coherentes con la base conceptual de las NIIF, y que no tienen que ser necesariamente NIIF completas. Se trata de aplicar norma más basada en principios que incluso las NIIF completas, tomando como base el marco conceptual.

Así, las normas NIIF para PYME del IASB están compuestas por tres documentos y 35 secciones cada una de las cuales trata un tema específico y simplifica los requerimientos de información en las notas o memoria (pasa de unos 3.000 puntos en las NIIF completas a unos 300 en las NIIF para las PYME).

Esta norma tiene autonomía propia por lo que no se ha de seguir obligatoriamente las NIIF completas cuando algo no esté regulado en esta norma, sino que se ha de aplicar juicio al respecto.

A nivel nacional los legisladores decidieron adaptar la normativa contable y concretamente el Plan General de Contabilidad de 1990 para conseguir una convergencia con la normativa internacional, siguiendo las recomendaciones que formuló la Comisión de expertos que elaboró el Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España. Así, en el 2007 se publicó el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC) y el Real Decreto 1515/2007, de 17 de noviembre, que aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (en adelante, PGC de PYME), con la autorización previa obtenida a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

Con el objetivo de conseguir una mejor sistemática normativa, se ha considerado conveniente que sea otro Real Decreto el que apruebe el PGC de PYME, que tienen la posibilidad de aplicar todas aquellas empresas que puedan formular sus cuentas anuales empleando los modelos abreviados de balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria. Este Plan incorpora una simplificación del modelo contable para adaptarlo a las operaciones que con generalidad realizan estas empresas, aunque se publica en el marco contable general español y mantiene el nivel informativo que se exige a las cuentas anuales.

En España, el camino seguido por el ICAC dista bastante del camino que ha sido seguido por el IASB al elaborar las NIIF para PYME, (publicadas con posterioridad a la aprobación en España del PGC de PYME). Mientras el organismo internacional ha apostado por extender la comparabilidad entre las empresas que no emiten valores negociables ("*private firms*"), el ICAC ha buscado la comparabilidad entre las empresas españolas que emiten valores negociables y las que no lo hacen, siempre que estas últimas alcancen un determinado tamaño (Ruiz Lamas, 2009).

En la medida que las PYME españolas tienen una normativa que ha tenido en consideración las especificidades de estas empresas de reducido tamaño, que

elaborarán una información financiera más simple, consideramos que el trabajo de auditoría realizado por los DEPYME resultará más sencillo.

1.3. NORMAS DE AUDITORÍA PARA PYME/DEPYME: GLOBALES VS SIMPLIFICADAS

Cuando el cliente de los DEPYME requiere un servicio de auditoría de cuentas, ya sea por obligación legal o bien por voluntad propia, debemos tener claro cuál es el objetivo de este servicio y cuáles son las normas a cumplir.

Según la NIA 200 los **objetivos globales de la auditoría y del auditor** (IFAC- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2009c) son:

“El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza en los estados financieros de los posibles usuarios.

El auditor tiene como objetivo general la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error, que le permita expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, además de la emisión de un informe sobre los estados financieros y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA en relación a los hallazgos del auditor”.

Con relación a los requerimientos del auditor: debe cumplir los requerimientos de ética, incluida la independencia, relativos a la auditoría de estados financieros; debe planificar el trabajo con escepticismo profesional y tomar las decisiones de su trabajo aplicando el juicio profesional; el auditor obtendrá evidencia de auditoría adecuada y suficiente para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo; y aplicará las NIA que sean relevantes para cumplir con el objetivo de auditoría.

Respecto de las Normas de Auditoría que deberían ser aplicables para la auditoría de PYMES existen, fundamentalmente, dos opciones: normas globales o normas simplificadas. La discusión sobre la necesidad o no de un doble juego de normas de auditoría en función de la dimensión de la entidad auditada presenta diferentes posicionamientos que comentamos a continuación.

1.3.1. Posicionamiento a favor de un conjunto único de normas globales

Organismos, como el Chartered Accountants of Canada (CICA), propugnan unas normas de auditoría generales (GAAS, General Accepted Auditing Standards). Para el CICA una auditoría debería desarrollarse siguiendo un proceso estructurado, válido para todo tipo de empresas, independientemente del tamaño, aunque surgirán unos elementos que determinarán las diferencias entre trabajos de auditoría de distintos tipos/tamaños de empresa. El objetivo debe ser el mismo y el nivel de seguridad que se obtenga de un trabajo realizado sobre los estados contables en su conjunto debería ser comparable. El esquema general debe servir de igual manera para auditorías de todo tipo de empresas en cumplimiento de un único conjunto de normas. Sobre ese esquema general se podrán identificar elementos que requieren de un desarrollo especial en el caso de las auditorías de PYME (CICA, 2006). Así, el CICA es consciente de que muchas normas pueden tener dificultades para ser interpretadas en el contexto de auditorías de pequeñas entidades y por ello, en 1988 publicó su primer “estudio técnico para auditoría de pequeños negocios”, que ha ido actualizando con publicaciones en 1994 y 2006 (Trites y CICA, 1994; Trites y otros, 2006).

Por su parte, la IFAC, paralelamente al proceso de clarificación de las normas de auditoría, ha mantenido abierto otro debate relacionado con la conveniencia de la emisión de un juego de normas simplificadas para la auditoría de las PYME, que en su mayoría son auditadas por los DEPYME. Sin embargo, la conclusión de la IFAC es que resulta más conveniente para el interés público crear un conjunto único de normas de auditoría, para evitar la confusión que puede provocar sobre el nivel de seguridad que proporciona una auditoría realizada bajo diferentes normas, que podría afectar a su credibilidad. El IAASB opina que sólo hay una revisión de cuentas "de patrón oro". De acuerdo con la visión de IFAC la palabra “auditoría” debería expresar el mensaje a los usuarios de estados financieros, de que el auditor ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores significativos, independientemente del tamaño o tipo de entidad que ha sido auditada. Si el trabajo que va a realizar el auditor de cuentas quiere poseer el nivel de seguridad de una auditoría legal es imprescindible que aplique las normas de auditoría, que en realidad son un compendio de principios básicos y generales que se desarrollarán en la práctica mediante la aplicación de procedimientos específicos decididos por el auditor para cada situación y tipo de empresa en función de las circunstancias.

El IAASB de la IFAC culminó en el 2009 el proceso de “clarificación” o “aclaración” (*Clarity Project*) de las normas de auditoría preexistentes. El objeto de este proyecto ha sido la armonización y clarificación de las normas internacionales de auditoría y de control de calidad. Esta iniciativa pretende fijar los objetivos de las normas de auditoría, facilitar su integración en los derechos nacionales, reducir las ambigüedades de las normas actuales y ayudar a su interpretación global.

Respecto a la utilización de las NIA clarificadas, deben aplicarse de manera proporcional en función del tamaño y complejidad de la entidad y las características específicas de la entidad sujeto de auditoría (Principio de Proporcionalidad) (IFAC- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2009a). Este hecho implica que el auditor debe cumplir con todas las NIAs que sean relevantes en cada auditoría. Es decir, una NIA es “relevante” cuando es efectiva (está en vigor) y las circunstancias que contempla existen en ese trabajo de auditoría.

Quedará a juicio del auditor la decisión de determinar cuándo una norma es aplicable al trabajo concreto en función de las circunstancias particulares que le rodeen. Así en un trabajo de auditoría de una PYME puede que no sean relevantes por ejemplo las siguientes normas:

- NIA 402, Consideraciones de auditoría cuando la entidad utiliza una empresa de servicios (*Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization*);
- NIA 600, Consideraciones Especiales- Auditoría de Grupo (*Special Considerations – Audits of Group Financial Statements ,including the work of component auditors*);
- NIA 610, Utilización del trabajo de Auditoría Interna (*Using the Work of Internal Auditors*);

⁴⁰ <http://www.ifac.org/IAASB/>

Las normas clarificadas, así como las preguntas más frecuentes y otros materiales de apoyo, figuran en una nueva ubicación en el denominado Centro Claridad sobre el IAASB, siendo también relevante la decisión de traducir estas normas para facilitar su aplicabilidad en los diferentes países y la intención de no modificarlos durante los próximos dos años para que se disponga de tiempo suficiente para implantarlos, aunque si será necesario su revisión periódica. Para la traducción al español han trabajado el ICJCE (España) y el FACPCE (Argentina).

- NIA 800, 805 y 810, si la auditoría de la PYME es para opinar sobre los estados financieros normales, sin características especiales.

Incluso puede darse el caso de que siendo una NIA relevante en la auditoría de una PYME, puede que no todos los requerimientos de esa norma sean importantes, por lo tanto habría una parte que estaría exenta.

Lo importante es que el auditor de la PYME pueda demostrar que un trabajo se ha realizado de forma adecuada, en cumplimiento de las normas de auditoría que le competen, a través de la documentación de auditoría, que contiene el soporte de los juicios y las decisiones tomadas a lo largo del proceso de auditoría. Así mismo la IFAC enfatiza sobre la importancia de estos documentos que son la evidencia del trabajo: en toda auditoría deben existir los papeles de trabajo que documenten el trabajo realizado.

La IFAC reconoce que existe una necesidad de proveer asistencia en la implementación para incrementar la capacidad de los auditores, especialmente DEPYME, para cumplir eficientemente con las normas internacionales mientras mantienen su competitividad.

La IFAC a través de su Comité “Small and Medium Practices” (SMP) ha elaborado unas Guías orientativas, no obligatorias, sobre la aplicación de los estándares internacionales de auditoría en las auditorías de PYME. Son un complemento y no un sustituto de las normas internacionales (NIAs). Podemos citar las siguientes:

a) Guía para el uso de las NIAs en la auditoría de entidades pequeñas y medianas: Para respaldar a los DEPYME en la aplicación de las NIAs, la IFAC actualizó en diciembre de 2007 la primera guía de implementación (ISA Guide) y ha publicado en 2010 una segunda edición (teniendo en cuenta el Proyecto Claridad del IAASB) para ayudar en una aplicación coherente y eficiente de las ISAs en las auditorías a PYME, a la vez que promueve la aplicación consistente de estándares internacionales de auditoría (NIA/ISA) (IFAC- SMP Committee, 2010b). Esta guía provee un análisis de las NIAs y sus requerimientos en el contexto de la auditoría de una PYME.

b) Guía de Control de Calidad para Prácticas Pequeñas y Medianas: También ha publicado una guía de control de calidad para prácticas pequeñas y medianas (IFAC- SMP Committee, 2011), en sintonía con la

norma internacional de control de calidad promulgado por el IAASB en su Proyecto Claridad. Esta guía aporta indicaciones voluntarias y persigue ayudar a los DEPYME a entender y aplicar eficientemente la recientemente redactada norma internacional en control de calidad ISQC 1 que requiere que las firmas establezcan sistemas de control de calidad en cumplimiento con la norma.

c) Guía para la gestión de pequeños despachos (*Guide to Practice Management for Use by Small and Medium-sized Practices*): En 2010 se ha hecho un progreso significativo en esta tercera guía que pretende ayudar a los DEPYME a operar de forma competente (profesional) y provechosa (eficiente), así como fortalecer su sensibilidad a las necesidades de sus clientes (IFAC- SMP Committee, 2010a). Esta guía ofrece a los DEPYME el conocimiento de los principios de gestión y normas de buenas prácticas sobre una amplia gama de temas, incluyendo la planificación estratégica, gestión del personal, gestión de relaciones con clientes y planificación de la sucesión.

En consecuencia, las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB consisten en un único conjunto de normas para todo tipo de auditores (grandes y pequeños) que son designados para ser aplicables a la auditoría de las entidades de cualquier dimensión (IFAC, 2008). Si los auditores pretenden emitir un informe de auditoría bajo Normas Internacionales de Auditoría, deben cumplir con todas las normas en la medida que una auditoría es una auditoría (*"an audit is an audit"*).

1.3.2. Conjunto único de normas simples: Primero pensar en pequeño

Parte de la profesión ha criticado el modo en que se desarrollan las normas; argumentan que estas se desarrollan principalmente teniendo en cuenta las necesidades de las auditorías de entidades grandes o de interés público. Por consiguiente, hay una tendencia de las normas a las consideraciones de las entidades de mayor dimensión.

La Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), ha recomendado públicamente que las cuestiones de PYME deben estar contempladas en el proceso de elaboración de los estándares. El proceso de emisión de normas debería partir de un enfoque dirigido a la revisión de cuentas de PYME, para

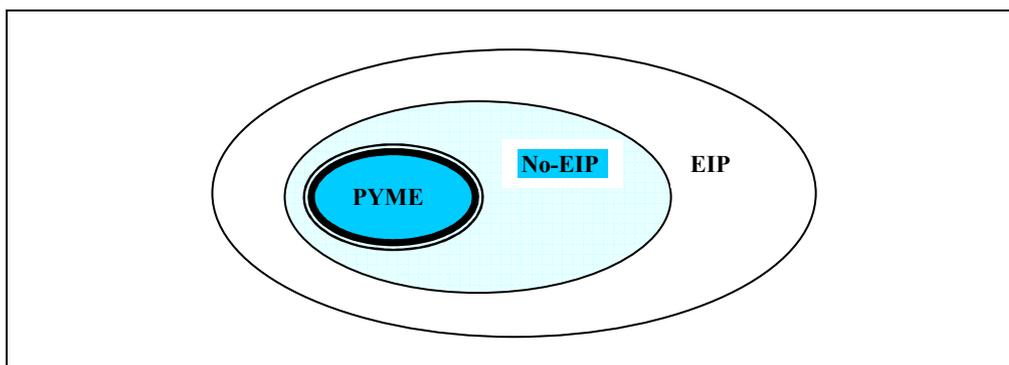
posteriormente desarrollar las consideraciones necesarias para la revisión de cuentas de entidades grandes: “pensar primero en pequeño”.

Esta es la razón por la que la European Federation of Accountants and Auditors for SMEs (EFAA) se esfuerza por corregir el desequilibrio entre grandes y pequeños, y quiere ser “la gran voz para la pequeña empresa”, representando mejor a las PYME y los intereses de DEPYME, y proporcionando a los reguladores un profundo conocimiento y perspectiva de las pequeñas empresas.

La propia IFAC encargó un estudio (conocido como el Informe de Wong) que tenía como objetivo identificar los desafíos en la adopción y la aplicación de Normas de Internacionales de Información Financiera (IFRSs) y Auditoría (ISAs), para poder tener evidencia que le permita defender mejor su posicionamiento (IFAC y Wong, 2004). En base a las respuestas de profesionales de diferentes organizaciones de contabilidad, de los propios comités de la IFAC, de los usuarios de información financiera, de los reguladores y de los diferentes contables profesionales, se identificaron una serie de retos relevantes para PYME y DEPYME. Por una parte las normas internacionales globales (contables y de auditoría) pueden ser demasiado extensas y complejas, siendo importante realizar una valoración del coste de su cumplimiento frente a las ventajas obtenidas. Y por otro lado, existe una carencia de representación de PYME y DEPYME en la elaboración de estándares internacionales que actúe como grupo de presión y que haga prevalecer los intereses de los más pequeños.

Los resultados del informe Wong proponen el reto de redactar las normas pensando simple y directo: “*The challenge for those drafting is to think simple and straightforward*” (Guthrie, 2007).

Nuestra reflexión va en el mismo sentido: nos parece correcto que la definición u objetivo de la auditoría de cuentas sea único, que exista un marco conceptual de la auditoría, y que el conjunto de normas de auditoría sea la parte común para todos los auditores sean grandes o pequeños y para todo tipo de entidades. “Común” significa que son aplicables a todos y para todos. Por lo tanto, la norma común será la norma para las entidades más simples (PYME y/o no-EIP) y la excepcionalidad correspondería a las auditorías de EIP u otras grandes empresas que podrían disponer de una extensión (complemento) a las normas de auditoría comunes que responda a las características específicas de las mismas.



Nota: en azul entidades más simples en las que habría que fijarse para elaborar las normas.

Para lograr que esta iniciativa tuviese éxito, haciendo posible que las consideraciones de los DEPYME primaran, consideramos necesario el apoyo de organismos que actúen como grupos de presión, tal y como vienen realizando, en parte, el CICA, la EFAA, la FEE, el ICAEW, etc., participando en foros e instituciones cercanas a los responsables de la emisión de normas de auditoría.

1.3.3. Doble juego de normas de auditoría: normal y simplificada

Por último, otra posibilidad para servir mejor al interés público de la auditoría podría consistir en disponer de un juego separado de normas de auditoría: normas para la auditoría de entidades grandes y normas para la auditoría de PYMES, como ha ocurrido en contabilidad. Así, Navallas Labat (2009) plantea la siguiente disyuntiva: “si la aplicación de la normativa internacional debe ser exigible a todos los trabajos de auditoría, posición defendida por el IAASB y por la FEE, o si por el contrario debería aplicarse a los trabajos de auditoría realizados para entidades participantes en los mercados de capitales, adaptándose su contenido y su cumplimiento a las pequeñas y medianas empresas”.

De hecho, existe cierta diferencia en el desarrollo normativo internacional en contabilidad y en auditoría, respecto a las PYME. Contablemente, se ha elaborado un conjunto de normas de información financiera expresamente para PYME (NIIF para PYME), cuando, al menos de momento, la normativa de auditoría que deben cumplir los pequeños auditores para auditoría de PYME es exactamente igual que para grandes empresas (NIA).

En el ámbito de la auditoría, la UE inició en 2010 una consulta pública dejando entreabierto la posibilidad de elaborar normativa diferenciada para la auditoría de PYME y/o incluso para ser aplicada por los DEPYME. En España, corresponderá al ICAC decidir el alcance de la adopción de las NIAs. El texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas aprobada en 2011, establece que las normas de auditoría serán “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”, (como por ejemplo, informes especiales).

1.3.4. Reflexiones en la Unión Europea

A priori parece que la opción de simplificación no se ha considerado, de momento. La Comisión Europea a través del Libro Verde “Política de auditoría: lecciones de la crisis” (2010) ha hecho público, entre otras cuestiones, el debate sobre la simplificación de las normas para las pequeñas y medianas empresas (PYME) y las pequeñas y medianas sociedades de auditoría.

La Comisión ha subrayado la necesidad de un enfoque diferenciado y equilibrado, adaptado y ajustado en función del tamaño y a las características tanto de la empresa auditada como de su auditor. La pregunta realizada en el Libro Verde respecto de si las NIA deberían adaptarse para ajustarse a las necesidades de las PYME y las pequeñas y medianas sociedades de auditoría, ha tenido una respuesta bastante homogénea (Comisión Europea, 2011b).

En general, tanto las corporaciones profesionales, como los auditores, los inversores, las autoridades públicas, los académicos y los preparadores junto con las empresas son partidarios de unas normas únicas, que permitan el mantenimiento de un nivel de seguridad razonable. Pero entienden que la aplicación debe ser proporcional en función del tamaño y complejidad de la empresa, tal y como se pronunció en su momento la IFAC (IFAC- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2009a). Además se deben desarrollar guías de actuación para la auditoría de PYME, así como ofrecer servicios de apoyo para la implementación de las NIA y elaborar documentos de trabajo y otros productos que ayuden en la formación de todas las partes interesadas. Parece que experiencias previas de aplicación de NIA en la auditoría de PYME realizadas en Alemania y otros países no europeos como Australia y

Noruega demuestran que es posible. Aún así, La EFAA ha propuesto que la siguiente revisión de las NIA se realice bajo el supuesto de “pensar primero en pequeños” para que realmente la aplicación de las normas sea homogénea.

Las reticencias más importantes provienen de la adopción de unas NIA que han sido elaboradas por un Consejo de la IFAC, concretamente el IAASB, dónde la representatividad de algunos colectivos que se consideran parte interesada (“*stakeholders*”) es limitada o nula, por ejemplo inversores, DEPYME y empresas.

Respecto de la implantación de las NIA debería ser legalmente vinculante en todo el territorio de la UE, pero teniendo en cuenta que tal vez haya que realizar alguna modificación debido a las diferentes legislaciones nacionales. Algunas empresas también han expresado su preocupación por el riesgo de que la aplicación de las NIA promueva una auditoría basada más en “el cumplimiento” en lugar de centrarse en la veracidad (imagen fiel) de los estados financieros. A este respecto nuestra opinión es que las NIA al estar basadas en principios, más que en normas, permiten que el auditor aplique su juicio profesional al servicio del objetivo de la auditoría. Tal vez el problema sea al revés, que muchos países han regulado la auditoría de tal manera que el auditor no esté “acostumbrado” a actuar en uso de su juicio profesional.

En todo caso, habrá que valorar el volumen de todos los costes asociados a la adopción de las NIA.

En el estudio empírico tratamos de contrastar la postura de los auditores, utilizando la siguiente proposición o cuestión de investigación:

P3: *La profesión de auditoría prefiere un marco de normas de auditoría únicas para todo tipo de auditores y aplicables para trabajos de auditoría de entidades de cualquier dimensión.*

2. FACTORES ECONÓMICOS. MERCADO DE AUDITORÍA Y OTROS SERVICIOS QUE REQUIEREN DE AUDITOR

Siguiendo el esquema PES(TA), continuamos con los factores económicos (E) y presentamos un análisis de la estructura del mercado de servicios de auditoría en España. Esbozamos la situación actual de los auditores en base a los informes que anualmente elabora el ICAC, plasmando la distribución del mercado de auditoría entre los diferentes auditores y subrayando el nicho de mercado que cubren los DEPYME.

Paralelamente revisamos la amplia variedad de servicios prestados por los auditores que se complementa con otras alternativas de revisión y seguridad.

2.1. MERCADO ESPAÑOL DE AUDITORÍA PARA LOS DEPYME Y PROPUESTAS DE REPARTO DE CUOTA DE MERCADO

Se puede diferenciar claramente la segmentación existente en el mercado de auditoría español entre las grandes firmas y los DEPYME, al igual que ocurre en otros muchos países. Los estudios sobre mercado de auditoría y concentración de auditores realizados en España así lo muestran, además de representar unas excelentes referencias para analizar la realidad de la actividad en la actualidad (García Benau y otros, 1998; García-Ayuso Covarsí y Sánchez Segura, 1999; Carrera Pena y otros, 2005; García Benau y Novejarque Civera, 2009; Caso Pardo y otros, 2011).

En este estudio comentamos brevemente la evolución de la adscripción de los auditores en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), especificando la situación de personas físicas frente a la oferta de oficinas abiertas por las sociedades, tratando de establecer la cuota de mercado que cubren los DEPYME.

2.1.1. Cuota de mercado de los DEPYME

Para conocer el potencial de personas físicas que pueden ejercer la actividad, (por haber superado las pruebas de aptitud), debemos acudir al ROAC, y tener en consideración a todos los auditores inscritos; es decir, hay que añadir a los datos de ejercientes a título individual el número de socios de sociedades de auditoría, además de aquellos que trabajan prestando servicios por cuenta ajena y los no ejercientes. Esta información la resumimos en la siguiente tabla para el periodo 2005-2009.

Tabla 1: Número de personas físicas inscritas en el ROAC periodo 2005-2009

	2005	%	2006	%	2007	%	2008	%	2009	%
Personas físicas (*)	17.497	100%	18.710	100%	18.934	100%	18.959	100%	19.616	100%
Ejercientes	4.559	26%	4.611	25%	4.661	25%	4.634	24%	4.704	24%
a) A título individual	2.000	44%	1.944	42%	1.946	42%	1.886	41%	1.868	40%
b) Socios sociedades(**)	2.559	56%	2.667	58%	2.715	58%	2.748	59%	2.836	60%
Por cuenta ajena	569	3%	937	5%	887	5%	833	4%	1.054	5%
No ejercientes	12.369	71%	13.162	70%	13.386	71%	13.492	71%	13.858	71%

Variación Personas físicas	V.06/05	V.07/06	V.08/07	V.09/08
Personas físicas inscritas en el ROAC	6,93%	1,20%	0,13%	3,47%

Fuente: ICAC.

(*) **Personas físicas:** Es la suma de auditores individuales, socios de sociedades, auditores prestando servicio por cuenta ajena más auditores no ejercientes. Son datos a fecha 30 de junio del siguiente ejercicio.

(**) En el dato de "socios de sociedades" se incluyen tanto los auditores que son sólo socios, así como los auditores que además de ser socios actúan a veces como auditores por cuenta propia, siendo un porcentaje elevado (alrededor del 36% del importe reflejado).

Resulta interesante apreciar como el número de personas físicas inscritas en el ROAC crece año a año, fundamentalmente tras la celebración de los exámenes de acceso al ROAC (últimas convocatorias en 2005 y 2008, previos a la de 2011). Además, la distribución entre las diferentes situaciones se ha mantenido casi constante durante este periodo: 25% corresponde a auditores ejercientes (individuales y socios), el 5% trabajan por cuenta ajena y el 70% no ejerce la auditoría.

Para analizar la **oferta real de auditores que ejercen la actividad** separamos del número total a aquellos auditores ejercientes a título individual, que junto con las sociedades de auditoría inscritas en la sección correspondiente del ROAC, facturan por servicios de auditoría y forman el mercado de auditoría. Obtenemos la siguiente evolución durante los últimos 5 años.

Tabla 2: Número de auditores que han podido ejercer según forma social en el periodo 2005-2009

	2005	%	2006	%	2007	%	2008	%	2009	%
Auditores individuales (*)	3.093	72%	2.991	71%	3.027	71%	2.977	70%	3.022	70%
(con facturación)	1.810	63%	1.733		1.700		1.699		1.625	58%
Sociedades auditoría (*)	1.177	28%	1.211	29%	1.246	29%	1.280	30%	1.317	30%
(con facturación)	1.066	37%	1.103		1.135		1.165		1.187	42%
TOTAL	4.270	100%	4.202		4.273		4.257		4.339	100%
Subtotal con fact.	2.876	100%	2.836		2.835		2.865		2.812	100%

Variación de auditores con facturación (Números índice)	V. 06/05	V. 07/06	V. 08/07	V. 09/08
Auditores individuales ejercientes	-4,25%	-1,90%	-0,06%	-4,36%
Sociedades de auditoría	3,47%	2,90%	2,64%	1,89%
Variación subtotal con facturación	-1,39%	-0,04%	1,06%	-1,85%

Fuente: BOICAC 66, 70, 74, 78 y 82.

(*) Son datos de personas físicas y sociedades que han figurado como ejercientes a título individual o inscritas, respectivamente, durante el año en cuestión. Unidades organizativas prestadoras de servicios de auditoría

 Datos de auditores y sociedades que presentan facturación en auditoría.

Los datos de la tabla 2 muestran que el año 2009 han podido ejercer la auditoría 3.022 auditores individuales y 1.317 sociedades. El 70% de la actividad la pueden realizar despachos unipersonales y el 30% las sociedades, aunque en realidad no todos los auditores facturan. Alrededor del 46% de los auditores individuales no tiene facturación, frente a un 10% de sociedades que tampoco factura. Dato que consideramos inquietante, o cuanto menos curioso. Las razones que expliquen este hecho pueden ser muy variadas. Por ejemplo, puede haber profesionales que se presenten como “auditores” porque buscan el “prestigio” de la actividad, aunque se dediquen a otro tipo de servicios vinculados básicamente con asesoramiento contable, fiscal y laboral. Otros buscan la posibilidad de aceptar trabajos de revisión que exige la cualificación de auditor legal, como

posibles encargos de Juzgados y Registro Mercantil. Aunque también hay que citar que a veces la búsqueda por parte del empresario de la “auditoría más barata” ha obligado a gran parte de los profesionales a desplazarse a otros campos de actividad mejor remunerados (Pérez Pretel, 2006).

En contraposición, los auditores que facturan son los auditores que tienen actividad y los que realmente ejercen la auditoría. Este hecho nos supone realizar la siguiente reflexión: en nuestro estudio no nos interesan los auditores sin facturación. Podría considerarse que son auditores que desean eludir los requisitos que reglamentariamente⁴¹ se han fijado para pasar de no ejerciente a ejerciente, puesto que aunque en realidad no tienen actividad de auditoría en el ROAC computan como ejercientes.

En definitiva, si ajustamos los datos de la tabla 2 a firmas con facturación, vemos que alrededor de un 60% del mercado (medido como unidades organizativas) corresponde a auditores individuales y el 40% son sociedades.

Para analizar la tendencia nos fijamos en aquellos auditores que tienen facturación porque son los que realmente actúan en el mercado. Observamos que mientras la cifra de auditores individuales decrece, el número de sociedades de auditoría aumenta. Así, uniendo la información de las tablas 1 y 2 anteriores, deducimos que cada vez hay más personas físicas inscritas que bien deciden formar una sociedad para ejercer la auditoría bajo una personalidad jurídica o bien deciden no asumir una responsabilidad directa y optan por trabajar por cuenta de terceros o dedicarse a otra actividad, no ejerciendo en ningún caso la auditoría por cuenta propia. Sólo en el 2007 y en el 2009 aumenta el número de auditores individuales coincidiendo con el incremento de las inscripciones una vez realizados los exámenes de acceso, aunque podemos comprobar que no es el caso de los auditores con facturación que decrecen año a año. Además, si en 1999 los auditores individuales ejercientes representaban casi el 20% del total de personas físicas inscritas en el ROAC, en diez años este colectivo se ha reducido, representando en 2009 alrededor del 15% (8% si consideramos únicamente los auditores individuales con facturación). Comprobamos además que la tendencia en la evolución de las sociedades de auditoría inscritas en el ROAC es

⁴¹ RD 1517/2011, artículo 40.2: “Cuando un auditor de cuentas no ejerciente solicite pasar a la situación de ejerciente, deberá acreditar la realización de ciento veinte horas de formación continuada en el período de tres años que termine en la fecha de su petición, de las que al menos cincuenta horas deben justificarse como realizadas en los doce meses anteriores a la referida fecha.”

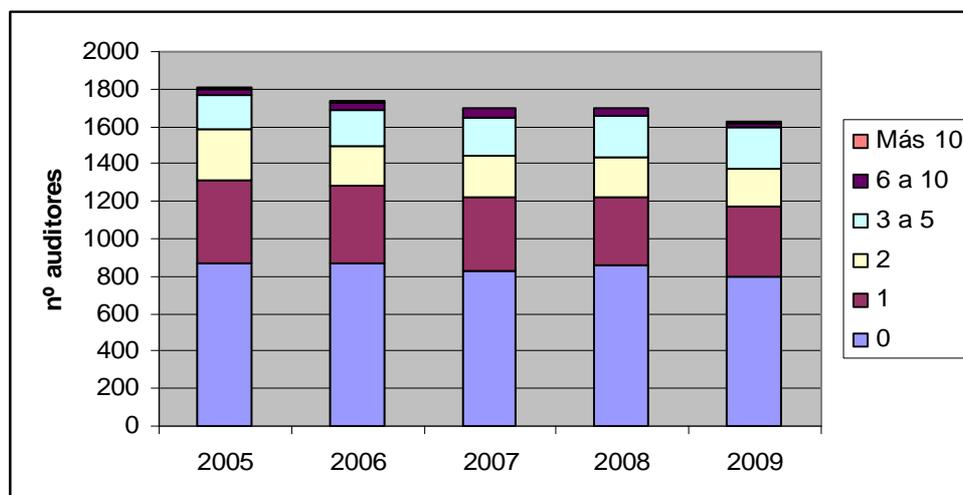
ascendente: en diez años se han inscrito 400 sociedades de auditoría nuevas, siendo la representación de los socios de sociedades un 14,5% del total de personas físicas inscritas.

Respecto a la estructura de mercado y representatividad de los DEPYME en el ejercicio de auditoría, los gráficos de las tablas 3 y 4 siguientes muestran algunos de los datos publicados por el ICAC de la situación de la auditoría en el período 2005-2009. Estas cifras sirven para representar la segmentación del mercado de auditoría en función del tamaño de la firma medido por el volumen de contratación de personal⁴².

Primero analizaremos los auditores individuales y, a continuación, las sociedades de auditoría. Para mostrar mejor la actividad hemos decidido prescindir en nuestros datos de aquellos auditores y sociedades que no tienen facturación.

⁴² El dato de personas empleadas corresponde a los profesionales que están a cargo de los auditores, es decir, trabajando en auditoría. Puede ser personal que siendo apto para ejercer la auditoría desarrolla su actividad por cuenta ajena o bien ser ayudantes que están en fase de formación y acreditación de su experiencia práctica, es decir, sin estar todavía inscritos en el ROAC.

Tabla 3: Número de auditores por cuenta propia en función del número de profesionales a su cargo



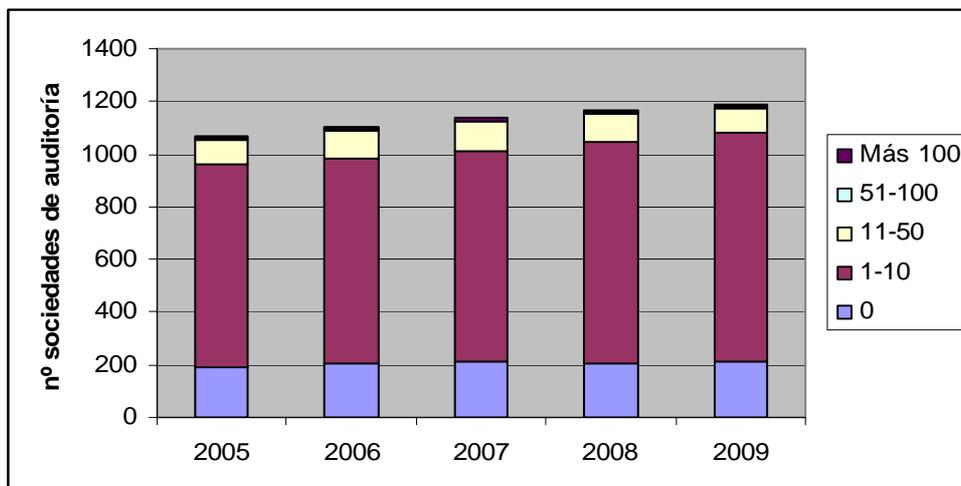
Número de auditores por cuenta propia					
Profesionales	2005	2006	2007	2008	2009
Más 10	8	8	6	7	5
6 a 10	32	37	43	39	29
3 a 5	184	198	207	216	216
2	275	211	225	214	207
1	445	415	389	366	373
Sin personal	866	864	830	857	795
TOTAL con facturación	1.810	1.733	1.700	1.699	1.625

Fuente: datos del BOICAC 66, 70, 74,78 y 82.

Nota: La suma de los auditores individuales coincide con el dato de auditores con facturación.

Entre los auditores con facturación (con actividad de auditoría) podemos establecer una separación entre aquellos que cuentan con personal y los que no disponen del mismo, siendo el resultado el siguiente: los auditores individuales se distribuyen casi al 50% (en 2009, 795 auditores de 1.625).

Tabla 4: Número de sociedades de auditoría en función del número de profesionales a su cargo



		2005	2006	2007	2008	2009
Grandes	Más 100	7	8	8	7	7
	51-100	5	3	4	5	5
Medianas	11-50	94	109	110	109	96
Pequeñas	1-10	769	778	800	842	864
	Sin personal	191	205	213	202	215
TOTAL con facturación		1.066	1.103	1.135	1.165	1.187

Fuente: datos del BOICAC 66, 70, 74,78 y 82.

Nota: La suma de las sociedades coincide con el dato de sociedades con facturación. Hemos restado de las sociedades sin profesionales contratados aquellos que no facturan.

Consideramos que la no disponibilidad de profesionales a su cargo que colaboren en el ejercicio de auditoría de cuentas, limita el número de trabajos que pueda supervisar al no contar con el equipo humano necesario que le permita alcanzar su capacidad máxima anual, medida en horas, con la debida diligencia profesional. Tan sólo el 50% de auditores individuales cuenta con personas contratadas; la mayoría de ellos una persona, máximo cinco, siendo extraordinaria la contratación de más de 10 personas.

En el gráfico correspondiente a la tabla 4, referente a las sociedades, observamos que en el año 2009 hay 215 sociedades que aunque facturen (trabajan en auditoría) no tienen personal contratado (18%) frente a un 82% que si lo tiene. La amplia mayoría (72%) dispone entre 1 y 10 trabajadores; y en el otro extremo 7 sociedades (0,6%) cuentan con más de 100 empleados y otras 5 (0,4%) cuentan entre 51 y 100 trabajadores. Es decir, utilizando uno de los criterios para delimitar DEPYME (expuesto en el 1.2 del capítulo I, ver pág. 25), nº personas empleadas, el 99% de las sociedades de auditoría, al disponer de menos de 50 personas, se consideran DEPYME (90% pequeñas y 9% medianas). Sólo el 1% cuenta con más de 50 profesionales.

Utilizando como fuente información pública del ICAC, podemos calcular a su vez los promedios de personas contratadas año a año.

Tabla 5: Promedio de personas contratadas por auditor individual

	2005		2006		2007		2008		2009	
Audidores con personal (A)	945	52,2%	869	50%	870	52,2%	842	50%	830	51%
Nº personas contratadas (B)	2.038		1.930		2.003		1.946		1.857	
Promedio(B/A)	2,15		2,22		2,30		2,31		2,24	

Fuente: datos del BOICAC 66, 70, 74, 78 y 82.

Nota: el porcentaje de auditores con personal se ha calculado respecto del total de auditores individuales con facturación, inscritos en el ROAC como ejercientes.

Tabla 6: Promedio de personas contratadas por sociedad de auditoría

	2005		2006		2007		2008		2009	
Sociedades con personal (A)	875	82%	898	81%	922	81%	963	83%	972	82%
Nº personas contratadas (B)	9.459		10.040		11.090		10.686		11.956	
Promedio (B/A)	10,81		11,18		12,03		11,10		12,30	

Fuente: datos del BOICAC 66, 70, 74,78 y 82.

Nota: el porcentaje de sociedades con personal se ha calculado respecto al total de sociedades de auditoría con facturación, con actividad.

Analizando la tabla 5 observamos que el dato promedio de personas contratadas por los auditores ejercientes que disponen de personal se mantiene en dos. Aún así, apreciamos en la evolución de los cinco años una tendencia decreciente del número total de auditores que cuenta con personal, tanto en

valores absolutos como relativos, lo que repercute en el volumen total de profesionales contratados que es cada vez menor.

Utilizando el dato promedio para el caso de las sociedades de auditoría con personal, extraemos que han contado con 11-12 personas por sociedad. Aún así debemos señalar que esta media tiene dos extremos radicalmente opuestos (sociedades con 1 persona contratada frente a sociedades con más de 100). Para calcular un promedio más significativo del número de empleados que contratan los DEPYME podemos utilizar los datos por intervalos.

Tabla 7: Promedio de personas contratadas por tipología de auditor

Sociedades	2005		2006		2007		2008		2009	
Promedio mín-máx. Grande (>51)	75-670	1,1%	76-659	1%	73-743	1,1%	84-740	1%	83-946	1%
Promedio Mediana (11-50)	17,41	8,8%	16,46	9,9%	17,55	9,7%	18,32	9,4%	17,71	8,1%
Promedio DEPYME (1-10)	3,59	72,1%	3,53	70,5%	3,66	70,5%	3,67	72,3%	3,73	72,8%

Fuente: datos del BOICAC 66, 70, 74,78 y 82.

Nota: el porcentaje de sociedades con personal se ha calculado respecto al total de sociedades de auditoría con facturación. El porcentaje restante corresponde a sociedades que aunque facturen no tienen personal.

Los datos muestran que el 72% de las sociedades que ejercen realmente en auditoría contratan una media cercana a 4 personas. Las sociedades medianas tienen un promedio de 18 trabajadores. Y las redes internacionales 83 personas, frente a las 946 de las grandes multinacionales. Estos datos implican a su vez que el 1% de las sociedades (Cuatro Grandes y segundo segmento) cuentan con el 60% de los profesionales contratados, o lo que es lo mismo los DEPYME que representan el 99% de las sociedades sólo contratan el 40% de los profesionales.

Para poder establecer la cuota de mercado de los DEPYME en función del volumen de facturación, podemos utilizar el promedio facturado por cada tipología de auditor, diferenciado entre Grandes, Medianos y Pequeños según la delimitación establecida en el epígrafe 1.2 del capítulo I⁴³. Fuentes del ICAC proporcionan los siguientes datos de los últimos 5 años, en miles de euros.

⁴³ Consideramos medianos a los auditores que facturan entre 300.000 y 600.000, siendo pequeños los que no superan el límite inferior.

Tabla 8: Facturación media en servicios de auditoría en miles de euros (ICAC)

Facturación promedio	2005	2006	2007	2008	2009
GRANDE	45.194,15	49.004,85	53.868,00	63.151,21	60.877,01
2º SEGMENTO	981,19	1.033,11	1.103,04	1.037,36	1.062,79
MEDIANO	417,27	425,74	415,00	412,41	413,24
PEQUEÑO SDAD	88,73	95,12	95,07	99,56	87,32
INDIVIDUAL	27,76	30,51	36,29	35,56	34,63

Fuente: datos del BOICAC 66, 70, 74,78 y 82.

Podemos apreciar, claramente, que el promedio de euros facturados por cada tipología de auditor es muy diferente. Frente a las muy grandes multinacionales que facturan de promedio casi 61 millones de euros, los auditores DEPYME facturan entre 400.000 y 87.000 euros, siendo el promedio de los auditores individuales 35.000 euros al año.

Esta diferencia se puede explicar por diferentes razones: la dimensión de cada entidad, la dedicación o intensidad de la sociedad a los trabajos de auditoría, diferencias en precio, etc.

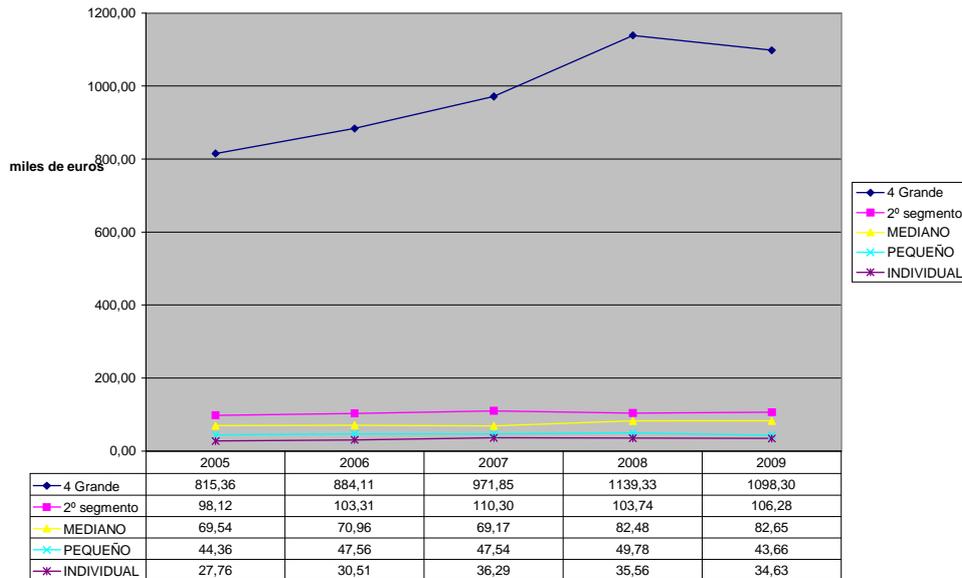
El tamaño de cada unidad organizativa tiene una incidencia directa en el volumen de facturación. No es lo mismo lo que pueda facturar una sociedad con más de 10 socios y 100 profesionales contratadas que lo que pueda facturar una persona física. El volumen de negocio y la cuota de mercado serán muy diferentes. Por ejemplo en España, en 2009, entre las 7 firmas más grandes (Deloitte, PWC, KPMG, Ernst & Young, BDO Audiberia, Grant Thornton y Confederación Española de Auditores) facturaron el 65% del total. Es por ello que decidimos estimar una facturación media en función del número de socios y del número de profesionales contratados siendo el resultado el siguiente.

Para calcular la **facturación media por socio** en miles de euros, establecemos el siguiente supuesto de estimación de socios promedio⁴⁴:

Promedio socios en Grandes	55,43
Promedio socios 2º segmento	10,00
Promedio socios mediano	6,00
Promedio socios pequeña	2,00
Auditor individual (*)	1,00

(*) Los auditores individuales son personas físicas que actúan como organizaciones unipersonales.

Tabla 9: Facturación media por socio (en miles de euros)

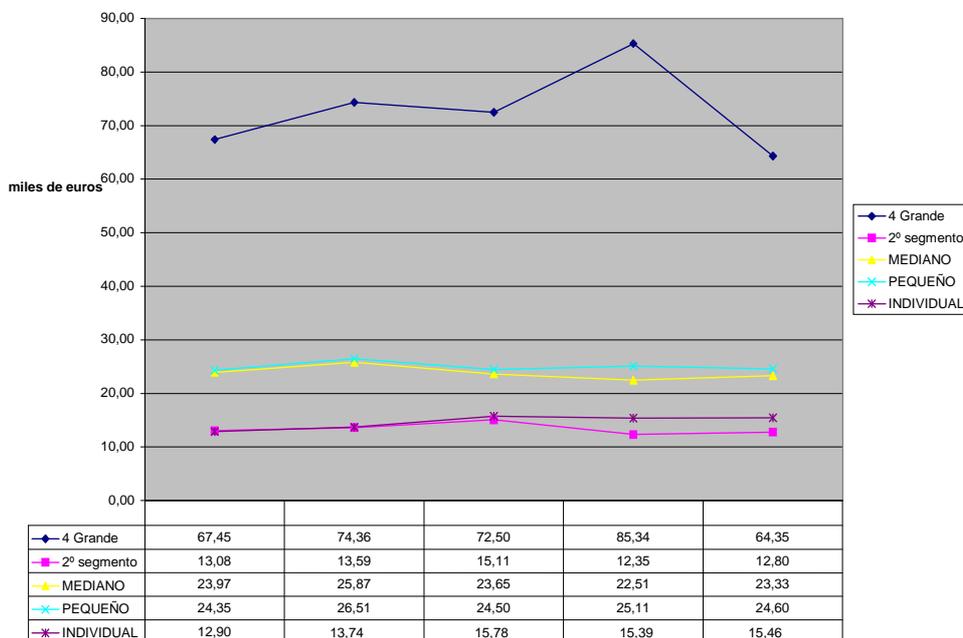


Podemos apreciar que los socios de las firmas más grandes siguen facturando más, pero tiene su lógica en la medida que cada socio tendrá más auditores y personal a su cargo que trabaje en auditoría.

⁴⁴ Para calcular el promedio de las Grandes hemos utilizado datos del ICAC de las 7 firmas más importantes el año 2009. El resto son estimaciones propias, consecuencia del trabajo realizado.

Así, podemos calcular la facturación media por profesional contratado utilizando las referencias de las tablas 5 y 7, siendo el resultado el siguiente:

Tabla 10: Facturación media por profesional contratado en miles de euros



Vemos que se mantienen diferencias entre las grandes multinacionales, las sociedades DEPYME y los auditores individuales. Una nueva razón estriba en las diferencias en el precio facturado por las diferentes sociedades y más respecto de los auditores individuales. El ICAC en su informe anual recoge el precio por hora promedio de las sociedades, que es siempre superior a la de los auditores individuales, en un 14% en el 2009. Estos datos coinciden con la mayoría de los resultados de estudios sobre modelos de fijación de honorarios de auditoría que evidencian el pago de una prima a las firmas de auditoría más grandes, debido a cuestiones relacionadas con la mejor reputación (Firth, 1993; Albring y otros, 2007; Chen y otros, 2007), la posible diferenciación del producto (Francis, 1984; Craswell y otros, 1995; Behn y otros, 1998), la especialización del auditor (Lowensohn y otros, 2007), el poder monopolístico de mercado (Palmrose, 1986) y

calidad del servicio o, cuanto menos, percepción de mejor calidad del servicio por parte del cliente (Niemi, 2004).

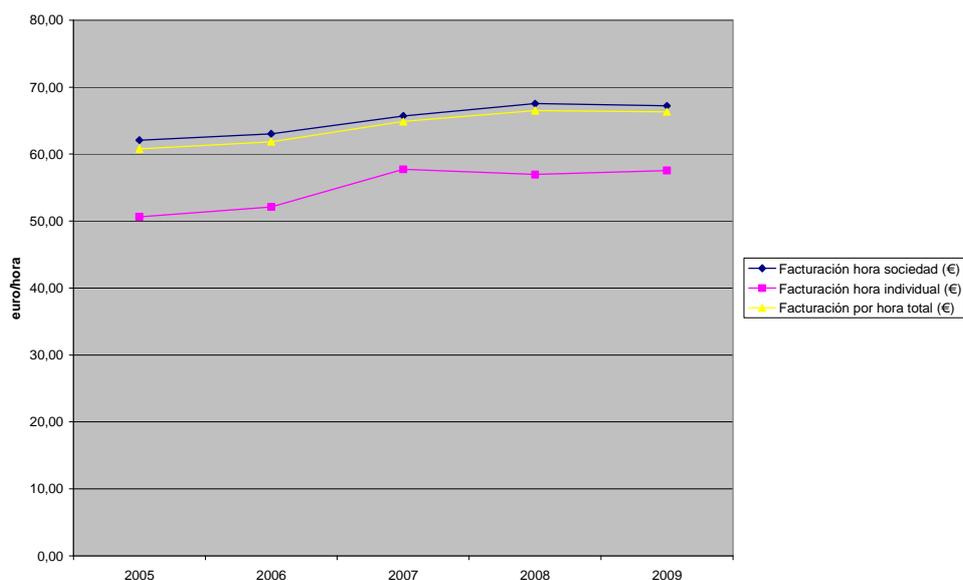
Aunque la norma técnica establece un “justo precio” para todos los auditores, el mercado utiliza sus reglas para fijar los honorarios de auditoría. Existen incluso diferencias significativas entre el precio fijado por las grandes firmas y las restantes empresas auditoras, dadas las distintas cuotas de mercado, en el segmento de pequeño cliente de auditoría (Willekens y Achmadi, 2003). Carson y otros (2004) evidenciaron diferencias respecto al segmento de clientes PYME, pero no así en los grandes clientes. Clatworthy y Peel (2007) encuentran que los clientes representados por sociedades anónimas cotizadas tienen honorarios de auditoría significativamente más altos que las empresas no cotizadas.

También existen estudios que llegan a rebatir estas conclusiones, tal vez porque se han realizado en mercados diferentes al de Estados Unidos y Australia, dónde los modelos de honorarios de auditoría tuvieron su origen. Así, tenemos aportaciones que demuestran que no existen tales diferencias entre los honorarios de auditoría, por ejemplo en trabajos realizados por las auditoras de Reino Unido (Che-Ahmad y Houghton, 1996).

Analizando los resultados de estos estudios obtenemos que los honorarios no sólo dependen del tamaño del auditor, sino que hay también otras variables a considerar. Así, el “modelo de precios” común a la mayoría de los estudios de la literatura -la mayoría de los trabajos utilizan modelos de honorarios de auditoría sobre la base de investigaciones anteriores de Craswell & Francis (1999) y Simunic (1980), fundamentalmente-, representa que los honorarios de auditoría varían en función del tamaño del cliente, complejidad y riesgo de la auditoría y de la percepción de calidad de auditoría asociada a la firma (Carson y otros, 2004; Cameran, 2005; Clatworthy y Peel, 2007).

A nivel nacional los datos del informe anual del ICAC reflejan la siguiente situación y tendencia de los últimos 5 años:

Tabla 11: Facturación por hora



	2005	2006	V.06/05	2007	V.07/06	2008	V.08/07	2009	V.09/08
Facturación hora sociedad (€)	62,07	63,01	1,5%	65,70	4,3%	67,52	2,8%	67,18	-0,5%
Facturación hora individual (€)	50,62	52,09	2,9%	57,70	10,8%	56,93	-1,3%	57,54	1,1%
Facturación por hora total (€)	60,76	61,83	1,8%	64,84	4,9%	66,50	2,6%	66,31	-0,3%

Por ejemplo en el año 2009 las sociedades de auditoría facturaron 67,18 € por hora de promedio, frente a los auditores individuales que facturaron 10 € menos por hora.

La evolución de la facturación total (tabla 8) y la facturación por hora (tabla 11) es una variación oscilante. Para las sociedades la tendencia es creciente hasta 2008 y para los auditores individuales el punto de inflexión ocurre en el 2007. Los incrementos progresivos han tenido su tope en el 2009. La caída general del 0,3% que han sufrido las tarifas de auditoría tienen su explicación en el cierre de muchas empresas debido a la recesión económica y a las dificultades económicas de algunos clientes⁴⁵, junto con el aumento de los umbrales de exención de auditoría que ha permitido que un determinado número de empresas no estén obligadas a auditoría. Ciertamente el número de trabajos registrados en

⁴⁵ Artículo www.expansion.com del 13/09/2010.

el 2009 ha tenido un descenso del 1,4% (un millar menos), lo que puede explicar el ajuste de honorarios en un mercado muy competitivo.

Es decir, uniendo la información presentada hasta el momento, podemos indicar que el 99% de la oferta total (medido por unidad organizativa) de servicios proviene de auditores individuales y sociedades de auditoría con una facturación inferior a 600.000 euros anuales por sociedad. Pero el 1% restante, (Cuatro Grandes multinacionales y segundo segmento), tienen un volumen de facturación acumulado que asciende al 70% de la facturación total de auditoría, tal y como podemos ver en los siguiente datos resumidos.

Tabla 12: Volumen de facturación

	2004 (millones de euros)			2009 (millones de euros)		
	Fact. Total (auditoría+ otros serv.)	Fact. Media (auditoría+ otros serv.)	% Fact.	Fact. Total (auditoría)	Fact. Media (auditoría)	% Fact.
4 Grandes	762	190,5	47,6 %	426,14	60,88	59,73%
Second-tier	264	44,0	16,5 %	75,46	1,06	10,57 %
DEPYME (*)	574	0,2	35,8 %	211,78	0,05	29,68 %
TOTAL	1.600		100%	713,38		100

Fuente: Ranking Expansión y Análisis sectorial, y BOICAC 62 y 82.

(*) Nota: consideramos DEPYME a sociedades con una facturación inferior a 600.000 €.

DEPYME 2009: 1.109 sociedades y 1.625 auditores individuales con facturación.

DEPYME 2004: 985 sociedades y 1.883 auditores individuales con facturación.

Así, los DEPYME en España, al igual que en otros países europeos continentales, aunque representan la amplia mayoría de la oferta de auditoría (como unidades organizativas que ejercen el servicio) y auditan un elevado número de entidades, (básicamente configurado por PYME), concentran sólo el 30% de la facturación total, siendo la parte de los auditores individuales incluido en este colectivo del 7,8% de la facturación total del sector.

Una de las conclusiones que podemos extraer de estos datos consiste en remarcar como en España también padecemos una fuerte concentración en firmas grandes. El mercado del servicio de auditoría de cuentas de las empresas auditoras en España presenta rasgos de oligopolio en el que las grandes firmas internacionales de auditoría dominan en torno al 70% de la cuota de mercado. Si nos referimos a las empresas del Ibex 35, (que son EIP), el 100% son auditadas por las cuatro grandes, mientras que en el conjunto de las empresas cotizadas, las

cuatro grandes auditan el 94,7%, quedando únicamente un 5,3% para el resto de firmas (datos del informe anual de la CNMV).

Entre los factores que inciden en el incremento de la concentración se encuentran las preferencias de las empresas clientes que dejan de ser auditadas por las No-Grandes para pasar a las Grandes. Algunos autores argumentan que puede deberse al diferencial de calidad (DeAngelo, 1981) o imagen de marca. Al mismo tiempo fenómenos como la internacionalización y globalización de las empresas cliente, la situación general de la economía nacional o las fusiones de empresas en distintos sectores pueden haber contribuido significativamente al incremento en la concentración en el mercado de auditoría. Ciertamente la cobertura geográfica que pueden realizar las grandes multinacionales de auditoría (Big4) ofrece servicios a clientes que a su vez actúan tanto en el mercado nacional como el internacional. Las auditoras que, sin formar parte de las cuatro, también se consideran grandes, pueden a su vez ofrecer servicios nacionales e internacionales a través de redes. Y en cambio las pequeñas tienen mayores problemas al ofrecer servicios únicamente a nivel local o, cuanto más, regional. Además, parece que en los últimos años han surgido con fuerza firmas medianas, que son en realidad las que más han crecido de los tres segmentos citados (grandes, medianas y pequeñas) y empiezan a competir en servicios específicos (Alonso, 2005).

Aún así, a nivel europeo existe gran preocupación por el modelo oligopolístico de la auditoría y se están analizando diferentes propuestas para un reparto más equilibrado del mercado.

2.1.2. Propuestas de reparto de cuota de mercado

Las diferencias que se evidencian en la cuota de mercado invitan a una reflexión que deriva en propuestas de un reparto más equilibrado en un mercado oligopolístico. La Comisión Europea ha mostrado su preocupación por la actual situación de oligopolio indicando la posibilidad de cierto caos en los mercados financieros si, como ocurrió con Arthur Andersen, otra de las grandes desapareciera. Es por ello que se está estudiando con detenimiento esta cuestión, aportando diferentes propuestas para el reparto de la cuota de mercado, como por ejemplo:

- cambios en la estructura de capital para incentivar el crecimiento o mantenimiento de las sociedades de auditoría;
- auditorías conjuntas;
- nuevos modelos de nombramiento de auditores.

a) Cambios en la estructura de capital

La Comisión Europea pretende aumentar la oferta en el servicio de auditorías internacionales que está dominada por sólo cuatro empresas. Para conseguirlo, Bruselas quiere rebajar las barreras de entrada al mercado internacional de auditoría, facilitando, sobre todo, que las pequeñas y medianas auditoras consigan clientes entre los grandes valores bursátiles. Entre las ideas que baraja la Comisión figuraban hasta ahora la limitación de la responsabilidad de los auditores en caso de fraude contable y la reforma de las normas sobre propiedad de las firmas auditoras. El estudio sobre responsabilidades de los auditores de la London Economics (London Economics y Ewert, 2006) ha contribuido a la introducción de cambios que afectan a la estructura de capital y participación en los órganos de administración, permitiendo a otros actores, distintos a los asociados, invertir en dichas firmas para que puedan crecer o cuanto menos disponer de recursos financieros.

Las profesoras García Benau y Novejarque (2009) son prudentes al respecto y consideran que “la posible relajación de los criterios establecidos en la autorización de las sociedades de auditoría no tendrá grandes efectos en España”. Únicamente se podría producir un cierto cambio en el comportamiento del mercado a través de las fusiones entre empresas medianas. Pero este fenómeno contiene ciertas dosis de riesgo para las firmas que intervienen, lo que dificulta su puesta en marcha.

De cara a afrontar el futuro, muchas pequeñas y medianas firmas de auditoría se están planteando las siguientes medidas para redimensionar su actividad de auditoría en función de la rentabilidad y la calidad del trabajo (Gómez Conesa, 2007):

- la profesionalización de la auditoría de cuentas y la concentración de profesionales, es decir fusionar esfuerzos y actividades en aras de poder contar con unas economías de escala, y.

- la subcontratación del trabajo de campo, ejecución de pruebas de auditoría, preparación de papeles de trabajo, etc. para acceder a clientes de mayor entidad.

b) Auditorías conjuntas (coauditorías)

El modelo francés de “auditoría conjunta” también aparece como una posible opción que la Comisión Europea ha puesto en debate (Comisión Europea y Dirección General de Mercado Interior y Servicios, 2007a; Comisión Europea, 2010).

Así el modelo de la “auditoría conjunta”, que opera en el mercado francés, obliga a las mayores compañías a contratar dos firmas para que verifiquen conjuntamente sus estados financieros, lo cual abre el mercado a las auditorías medianas. Dinamarca aplicaba un sistema similar hasta el 1 de enero de 2005. Según el estudio de la London School of Economics la auditoría conjunta explica por qué el ratio de concentración de las cuatro grandes auditoras es del 73% en Francia y del 78% en Dinamarca, mientras que en los otros 23 estados miembros alcanza el 83% y en España, concretamente, supera el 90% para el caso de los clientes más grandes (empresas cotizadas).

Esta alternativa puede ser eficaz siempre y cuando la combinación entre las dos firmas permita realmente acceder a los medianos despachos al mercado europeo, pero para ello los reguladores deberán especificar qué dos firmas se pueden asociar. Según comunicado de Stephen Haddrill⁴⁶ a la Comisión Europea, (promotora de esta alternativa recogida en el Libro Verde, 2010), una auditoría conjunta realizada entre sociedades del ámbito de las Big4 no tendría ninguna repercusión. Es por ello que la Comisión Europea prevé imponer a las firmas más importantes del sector a compartir el trabajo con rivales más pequeños. Por otro lado, que la coauditoría fuese obligatoria podría incrementar los costes del trabajo, junto con problemas de asunción de responsabilidades. Así, previamente habría que especificar claramente los riesgos asumidos y la responsabilidad de cada auditor.

⁴⁶ Speech by Stephen Haddrill, chief executive of the UK FRC, to the European Commission Conference on Financial Reporting and Auditing, publicado el 10/02/2011 en <http://www.frc.org.uk/about/pub2507.html>.

c) Nombramiento de auditores: Delegación o sorteo

Otra posibilidad para repartir más equitativamente el mercado de auditoría puede consistir en la delegación de la competencia para nombrar auditor en personas y organismos distintos a la sociedad auditada, como el Registrador Mercantil, el ICAC o la CNMV en caso de que la entidad auditada cotice, e incluso que las corporaciones puedan nombrar a los auditores. También podría plantearse la creación de un organismo de carácter público que fije la remuneración que deben recibir los auditores y designen al auditor para cada empresa auditada por turnos rotatorios teniendo en cuenta la dimensión y capacidad de trabajo de cada auditor (Villacorta Hernández, 2010).

A un nivel más básico, nos hemos encontrado en varias ocasiones con la propuesta del “sorteo de auditoría” para la selección de los auditores y evitar la concentración del mercado en unos pocos auditores, además de proteger mejor la independencia del auditor (Gómez Conesa, 2007). El sistema puede consistir en utilizar, por un lado, una lista de todos los auditores ejercientes inscritos en el ROAC para las empresas hasta un límite de cifra de negocio (por ejemplo, lista DEPYME) y, por otro lado, para las empresas de mayor importancia utilizar otra lista que contendrá aquellas firmas de auditoría que superen, por ejemplo, 1.000.000 euros en cifra de negocio por servicios de auditoría. Cada periodo de tiempo, se sortearía la auditoría de las sociedades entre ellas, debiendo aportar la sociedad de auditoría agraciada evidencia, en un plazo determinado, de que efectivamente cuenta con los medios técnicos y materiales para realizar la auditoría de cuentas de la sociedad. Con este sistema todos los auditores tendrían trabajo, la cuota de mercado de auditoría inevitablemente se repartiría entre muchas más firmas y la independencia estaría asegurada en cuanto que el sistema de elección sería objetivo.

Pero también hay posiciones en contra, sobre todo por convertir una acción dinámica en una actividad mecánica, que no depende de la calidad del servicio sino de estar en “la lista”. Además, puede restar agilidad al nombramiento, retrasándolo y convirtiéndolo en más costoso.

Los propios auditores no parecen aceptar esta propuesta, en la medida que valoran como muy positiva la confianza que se crea entre el cliente y el auditor, al tener los primeros potestad para elegir. Los auditores consideran que esta selección “voluntaria” les permite acceder con mayor facilidad a toda aquella

información que requieren de la empresa en aras a la realización de su labor, y que la selección al azar podría no generar tan buena comunicación para el trabajo.

Como podemos apreciar existen diferentes opciones para reestructurar el mercado de auditoría, aunque también es cierto que ninguna de ellas es perfecta.

2.2. SERVICIOS PRESTADOS POR EL AUDITOR DE CUENTAS Y EVOLUCIÓN DE LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA

En la Ley de Auditoría de Cuentas se regula la actividad de auditoría de cuentas, tanto obligatoria como voluntaria, que debe ser realizada necesariamente por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría. Existen además otros supuestos legales, que no teniendo la consideración de auditoría de cuentas, requieren de la presencia de un auditor de cuentas.

En España, cada vez más leyes reclaman al auditor como profesional cualificado (experto) para redactar informes especiales o dictámenes que sirven para propósitos judiciales, administrativos, etc., o simplemente, para redactar acreditaciones que puedan inducir confianza ante la emisión de datos económicos de cualquier especie.

La independencia y credibilidad del auditor permiten que puedan, incluso deban, realizar este tipo de servicios que amplía su mercado.

Siguiendo el texto del Reglamento (2011) “se prevé la sujeción de dichos trabajos a las guías aprobadas conjuntamente por las corporaciones de auditores, de acuerdo con el mismo procedimiento que el diseñado para las normas de auditoría”.

Algunas de las actuaciones corresponden a los siguientes supuestos:

- Elaboración de Informes Especiales en los supuestos establecidos en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas modificado por el nuevo Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC):

- Artículo 301. Aumento por compensación de créditos;
- Artículo 303. Aumento con cargo a reservas;
- Artículos 308., 417., 505., 506. y 511. Exclusión y Supresión del derecho de suscripción preferente;
- Artículo 414. Requisitos para la emisión de obligaciones convertibles en acciones;
- Artículo 323. Balance para la reducción de capital por pérdidas y nuevo artículo 107. Régimen de transmisión voluntaria por actos inter vivos;
- Artículo 353. Valoración de las participaciones o de las acciones del socio; e Informes Complementarios al de auditoría de cuentas anuales (de Cooperativas, de Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos, de Entidades de Crédito) emitidos en la aplicación de la Ley de Auditoría de Cuentas, del Reglamento que lo desarrolla y de las Normas Técnicas publicadas por el ICAC bajo el epígrafe "Trabajos específicos".
- Artículo 467. Nombramiento de experto o expertos que han de informar sobre el proyecto de fusión. En el supuesto de que una o más sociedades españolas participen en la fusión o cuando la sociedad anónima europea vaya a fijar su domicilio en España, el registrador mercantil será la autoridad competente para, previa petición conjunta de las sociedades que se fusionan, designar uno o varios expertos independientes que elaboren el informe único previsto en el artículo 22 del Reglamento (CE) nº 2157/2001.

- Cuantificación de determinados datos o información sobre aspectos concretos en los siguientes supuestos previstos en el TRLSC:

- Determinación del valor real de las acciones cuando por restricción estatutaria a la transmisibilidad de las acciones deba presentarse al heredero o adjudicatario por procedimiento judicial o administrativo de ejecución un adquirente, o sea, cuando la propia sociedad sea quien se ofrezca para adquirir las acciones (artículo 124. Transmisiones mortis causa); determinación del importe a pagar al usufructuario por el incremento del valor de las acciones en los casos de liquidación del usufructo de acciones si no hay acuerdo entre el usufructuario y el nudo propietario (artículo 128. Reglas de liquidación del usufructo).

- Necesidades de informes especiales que deben ser realizados por expertos independientes y auditores nombrados por parte del registrador mercantil (Reglamento Registro Mercantil: en los artículos 338 y siguientes, Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio):

- Aportaciones no dinerarias a sociedades anónimas o comanditarias; fusiones y escisiones; auditores de sociedades obligadas a verificación que no hayan nombrado en plazo al auditor; auditores de sociedades no obligadas a verificación cuando los socios propietarios de un determinado porcentaje del capital lo soliciten; transmisión de acciones, sustitución objeto social, cambio de domicilio, transformación en sociedad colectiva o comandita, etc.

- Trabajos como interventores en situaciones concursales, muy demandados en épocas de crisis y dificultades financieras.

▪ Se requiere informe de experto independiente dentro de la Ley Concursal RDL 3/2009. También en operaciones de reestructuración de empresas, de concentración y reorganización empresarial ("*Due diligence*").

- Trabajos de revisión de cuentas justificativas de subvenciones:

▪ Trabajos de revisión de cuentas justificativas de subvenciones conforme a lo previsto en los apartados 2 y 3 del artículo 74 del Reglamento de la Ley General de Subvenciones.

Si analizamos la evolución de los trabajos de auditoría en España, el periodo de crisis que estamos viviendo está originando perjuicios importantes a los DEPYME, en el sentido de que la recesión en la actividad económica y el deterioro de las empresas (reestructuración empresarial, quiebras, etc.) está afectando de forma visible al tamaño de los clientes que se sitúan por debajo de los límites que reglamentariamente obligan a las empresas a realizar auditoría legal, lo que ha empujado a las empresas a reducir costes y a decidir no auditarse en la medida que la ley no les obliga.

Hemos consultado los informes del ICAC, obteniendo los siguientes resultados.

Tabla 13: Evolución de trabajos de auditoría

Tipo de trabajo	2004	2005	V.05/04	2006	V.06/05	2007	V.07/06	2008	V.08/07	2009	V.09/08	2010	V.04/03	2011
EIP (crédito, seguro, inversión, etc.)	6.796	7.371	8,5%	7.857	6,6%	9.132	16,2%	9.716	6,4%	9.627	-0,9%	9.490	-1,4%	9.148
Entidades cotizadas	1.673	1.517	-9,3%	1.060	-30,1%	739	-30,3%	501	-32,2%	504	0,6%	472	-6,4%	570
Trabajos de auditoría Obligatorio (por tamaño)	29.305	31.997	9,2%	36.604	14,4%	37.805	3,3%	40.159	6,2%	39.106	-2,6%	38.539	-1,5%	37.332
Trabajos de auditoría Voluntario	12.889	13.552	5,1%	14.100	4,0%	14.763	4,7%	15.351	4,0%	15.657	2,0%	17.184	9,8%	18.059
Solicitud R. Mercantil, Juzgados y Tribunales	708	709	0,1%	605	-14,7%	567	-6,3%	702	23,8%	545	-22,4%	559	2,6%	523
Trabajos especiales exigidos legalmente	880	748	-15,0%	697	-6,8%	694	-0,4%	760	9,5%	769	1,2%	850	10,5,3%	963
Entidades y Organismos Públicos	421	463	10,0%	520	12,3%	584	12,3%	523	-10,4%	505	-3,4%	598	18,4%	619
Otros trabajos como auditor	2.041	1.957	-4,1%	1.848	-5,6%	1.403	-24,1%	1.170	-16,6%	1.148	-1,9%	915	-20,3%	879
TOTAL volumen de trabajos y variación anual	54.713	58.314	6,6%	63.291	8,5%	65.687	3,8%	68.882	4,9%	67.861	-1,5%	68.607	1,1%	68.123

Fuente: Informes anuales del ICAC.

Los trabajos de auditoría obligatorios han tenido una evolución creciente tanto en número de trabajos como en porcentaje respecto del total hasta 2009 (año en que se hace más visible la recesión económica). Ese año el volumen de los trabajos obligatorios en función del tamaño alcanza un 58% del total, a lo que añadimos las auditorías por actividad (EIP y entidades cotizadas), que suman otro 15% más. Es decir, casi tres cuartas partes de los trabajos del auditor corresponden a auditorías de cuentas de entidades obligadas por ley, que en un periodo de 5 años (2004-2009) han aumentado en 11.463 trabajos (incremento del 30%). A partir del 2009 hay un claro cambio de tendencia.

Las auditorías voluntarias también han aumentado en número, incluso después del 2009. En 5 años, desde 2004 a 2009, 2.768 trabajos más, con un incremento anual entre 4 y 5%, y que ha seguido creciendo hasta 2011. A nivel de representatividad en el conjunto de trabajos no ha tenido gran variación (22-23%), excepto en 2010 y 2011 que ha pasado a significar el 26% de los trabajos. Estos datos son reveladores en cuanto que muestran la importancia de la demanda de trabajos de auditoría voluntarios, que representa la demanda de servicios de aquellas empresas exentas de auditoría, fundamentalmente PYME que están por debajo de los límites reglamentarios. Comprobamos que es un volumen importante, aunque esta información no sirve para conocer las causas de la decisión de auditoría. Pueden encubrir posibles tensiones con socios minoritarios; es decir, antes de que los socios reclamen una auditoría y el Registrador mercantil nombre a un auditor externo y desconocido, los administradores pueden proponer a la junta general el nombramiento de un auditor "más favorable". O puede significar que hay empresas que han pasado a estar exentas de auditoría obligatoria pero que valoran positivamente el trabajo del auditor, y están dispuestas a asumir el coste. Este posicionamiento será estudiado en mayor profundidad al analizar la incidencia de los factores sociales en los DEPYME (epígrafe 3. del Capítulo II, pág. 110).

Por último, el porcentaje de "otros trabajos realizados como auditor" ha ido disminuyendo, hasta situarse en un 1,3% del total de trabajos. El número de estos servicios se ha reducido más de la mitad en el periodo 2004-2011.

En este sentido muchos auditores individuales y otros DEPYME están perdiendo clientes, y las empresas que mantienen en cartera negocian los honorarios de auditoría a la baja como consecuencia de sus procesos de reducción de costes. En consecuencia los pequeños despachos deberán buscar sus fuentes de ingresos en otros servicios.

3. FACTORES SOCIALES. FUNCIÓN DE LA AUDITORÍA

Para desarrollar la afectación de los factores sociales a la posición de los DEPYME conviene reflexionar primero sobre la función social de la auditoría, la necesidad de auditoría de las empresas, lo que la sociedad espera de la auditoría, si la opinión del auditor cubre las expectativas de los clientes y otros usuarios (terceros), etc. Los factores sociales podrían representar la demanda de la auditoría, y en nuestro estudio más concretamente, la demanda de la auditoría de PYME, considerando que la auditoría genera una utilidad para la sociedad al otorgar credibilidad a la producción y divulgación de información financiera por parte de las empresas, para que sea información fiable, transparente y relevante.

Una cuestión clave en la actualidad es la elaboración de un marco conceptual para la profesión contable que recoja el “interés público” de los servicios realizados. Según la IFAC “el interés público es el beneficio común que comparten todos los ciudadanos por los servicios prestados por la profesión contable”, que incluye una información financiera sólida, comparable entre fronteras y que contribuye a la gobernanza o gestión corporativa y al desempeño organizativo (IFAC, 2010).

La auditoría en España es una actividad regulada y, por tanto, existe un marco jurídico dónde son la ley, el reglamento de auditoría y las normas, los que determinan los objetivos de la auditoría, los requisitos que deben cumplir los profesionales habilitados para desarrollarla, y la forma en la que deben actuar estos profesionales. Estos aspectos configuran los atributos legales de la auditoría que pueden no corresponder con los deseos de todos los clientes y otros beneficiarios del servicio. Desde hace tiempo se habla de diferencias casi irreconciliables entre las demandas de los usuarios y la oferta de los auditores. Existe una falta de adecuación entre las necesidades que, respecto de los atributos deseados en una auditoría, tienen los distintos colectivos afectados por la actividad de la empresa, y el servicio que ofrecen los profesionales de la auditoría, fenómeno este que ha dado en llamarse brecha o gap de expectativas (Ver García Benau y otros, 1998; Andicoechea Arondo, 1999).

3.1. PAPEL DE LA AUDITORÍA EN LAS PYME

En la mayoría de jurisdicciones, la ley requiere a las PYMES que preparen y publiquen sus estados financieros y, dependiendo de su tamaño, que auditen tales estados financieros. Es por ello que debemos analizar la utilidad que tiene la información financiera que elaboran las PYME, además de interesarnos por el análisis de coste/beneficio que supone para estas empresas una auditoría.

3.1.1. Alcance de la teoría de la agencia y teoría del interés público en las PYME

Existen múltiples teorías que explican la necesidad de la auditoría: teoría de la información, teoría de la decisión económica, teoría del gobierno de las sociedades, teoría del seguro, teoría motivacional y la teoría de la agencia que engloba algunas de las teorías anteriores.

Los albores de la auditoría moderna se remontan a la época de la Revolución Industrial que trajo consigo la creación de grandes sociedades anónimas donde propiedad y gestión se separan y surge la necesidad por parte de los accionistas y terceros interesados en la marcha de la empresa de conseguir una adecuada protección, a través de una auditoría independiente que garantizará toda la información económica y financiera que les facilitaban los directores y administradores de las empresas. La separación de capital y trabajo ha dado lugar a la delegación de autoridad y responsabilidad por parte de los propietarios en personas que proporcionen a los mismos la máxima utilidad, como son los gerentes. En consecuencia surge la relación propietarios-gerencia que nos lleva a conectar directamente con la Teoría de la Agencia desde la perspectiva de la delegación de atribuciones de los principales a los agentes. El primer problema estriba en que los incentivos e intereses del principal (propietarios) y del agente (gerencia) son diferentes; el agente tomará decisiones en su propio interés que no tienen porque beneficiar al principal. La segunda asunción de la teoría de la agencia hace referencia a la asimetría de información existente entre las dos partes, dado que el gerente o directivos poseen más información sobre la empresa, controlan el procedimiento de elección del Consejo de Administración y los accionistas están bastante dispersos (Gallardo Vázquez, 2003).

El auditor actúa como intermediario y controlador de las cifras contables que representan la realidad de la empresa en la relación de agencia entre los

accionistas (principal) y los directivos (agente) (Wallace, 1987, citado en Andicoechea, 1999), de forma que el agente no engañe al principal y así reducir la asimetría de información (Beaver, 1981).

Ahora bien, los usuarios de la información financiera no son exclusivamente los propietarios o accionistas. Existen más partes interesadas ("*stakeholders*") en la información recogida por los estados contables de la empresa. García Benau (1998) justifica conceptualmente la auditoría como un bien público, subrayando la trascendencia en el comportamiento de los individuos que intervienen en el mercado en que se presta este servicio. La auditoría sirve para dar credibilidad a la información publicada por las empresas en sus cuentas anuales; información que es crucial en el paradigma de utilidad asociado a la contabilidad para la toma de decisiones. Y más en la actualidad dónde la recesión económica y los problemas de continuidad de las empresas ponen como valor al alza la transparencia y el buen hacer de los auditores.

De esta manera, los usuarios de la información financiera de las empresas son a su vez usuarios o beneficiarios del servicio de auditoría y por tanto debemos englobar a todos los agentes de la sociedad que pueden tener un interés particular o general en conocer y utilizar la información contable para la toma de decisiones que les competen.

Debemos recordar, a su vez, que la regulación de la auditoría obliga a determinadas empresas a presentar sus cuentas anuales auditadas, justificada por la propia incapacidad del libre mercado para generar los estímulos suficientes para que sea desarrollado un volumen necesario de auditorías, motivo por el cual se habla de demanda indirecta de auditoría. La Teoría del Interés Público sostiene precisamente que la regulación tiene su fundamento en respuesta a la demanda del público para la corrección de ineficiencias del mercado (Stigler, 1971; Posner, 1974; citados en García Benau y otros, 1998). Como señalaron Byington y Sutton (1991), en el mercado de auditoría oferentes y demandantes están interrelacionados en una forma que resulta disfuncional respecto a la teoría tradicional de mercados.

Wallace (1980, revisado en 1987 y 2004) presenta un marco teórico para explicar la demanda, oferta y regulación de la auditoría de cuentas en mercados libres y regulados. Se trata de responder a la razón por la cual se percibe que la auditoría tiene valor económico (o de otro tipo) como para imponerla a las compañías. El uso de la información puede tener consecuencias económicas

significativas si lleva a decisiones erróneas, que la información financiera es compleja en el sentido de que deben existir conocimientos técnicos y experiencia profesional para su preparación y/o auditoría, y la distancia entre quien prepara y difunde la información y quien la usa (el usuario difícilmente puede evaluar por sí mismo la calidad de la información).

Aunque cualquier agente de la sociedad puede ser usuario de la información financiera que elaboran y depositan en el Registro Mercantil las empresas, podemos considerar que los usuarios de la información para el caso de las pequeñas son, en esencia, los propios gerentes, cuya figura suele coincidir con la del propietario, y las entidades financieras (Milanés Montero, 2003).

a) Uso interno de la información financiera de PYMES.

Siguiendo la teoría de la agencia los propietarios serían los agentes más interesados en conocer la evolución del capital depositado en la empresa, cuando es gestionado por persona diferente (gerente o director). Pero, en muchas PYMES los propietarios asumen directamente tareas de administración y gestión. Las estructuras organizativas de las empresas son más simples y la delegación de funciones se puede supervisar de manera directa por parte de los gestores. En estos casos la distancia que explica la relación de agencia no justificaría la necesidad de participación del auditor como intermediario para favorecer una negociación de intereses de manera informada. Decae por tanto la importancia del papel de la auditoría en la relación de agencia. Diversos estudios muestran que cuanto mayores sean los costes de agencia mayor será el interés para elegir un auditor independiente; en cambio, como ocurre en la mayoría de las PYMES, cuanto más concentrado esté la propiedad y los costes de agencia sean menores, menor es el esfuerzo o requerimiento de auditoría (Langli y otros, 2010).

Así, podemos cuestionar si realmente la revisión de cuentas añade algún valor para ellos, o por el contrario, supone sólo "una compra" del sello de un interventor o la firma del informe que les pueda ser requerido por la regulación vigente. La propia Comisión Europea ha sugerido que la exención de auditoría podría ser ofrecida a empresas medianas⁴⁷ gestionadas por sus propietarios, aunque de momento no se ha avanzado en esta línea.

⁴⁷ Según la Octava Directiva, se considera mediana aquella empresa que, en la fecha de cierre del balance, no rebase los límites numéricos de dos de los tres criterios siguientes: 17.500.000 € de activo,

Las cuentas anuales que representan la imagen fiel de la empresa deben contener información útil para la toma de decisiones, esto es deben tener utilidad como herramienta de gestión. Las aportaciones de numerosos autores han evidenciado que hasta el momento la elaboración de la información contable por las pequeñas empresas es casi exclusivamente para cumplir con las obligaciones de carácter legal como depósito de cuentas y liquidación del impuesto, y así evitar las sanciones por incumplimiento, y no para utilizarlo como información válida para la gestión empresarial. Los estados financieros son elaborados con fines de información externa y no de gestión en estas empresas, lo que refuerza la idea de que tienden a elaborar la mínima información posible (Labrador, 1990; Del Brio, 1995; Sierra y Escobar, 1996; Zamora, 1998; Castrillo y otros, 1998, Moneva y otros, 2001 citados por Milanés Montero y Texeira Quirós, 2006).

Paralelamente, la estructura de organización y control propia de las PYME se caracteriza por que los gestores o administradores y sus directores o jefes departamentales no alcanzan una formación técnica adecuada y completa en materia contable. Sampietro (1984) añade que “es frecuente que los directivos de la PYME estén especializados solamente en un área de la actividad de la empresa, por ejemplo las ventas o la producción. Todo ello puede provocar, que por falta de control y capacidad, la información económica adolezca de errores sustanciales”.

Estos resultados pueden extrapolarse al servicio de auditoría: aquellas pequeñas empresas que no valoran las cuentas, tampoco dan valor a la auditoría. Es decir que no valoran el servicio y consideran que no les reporta, al menos directamente, ninguna utilidad para la mejora en su gestión. En estos casos, si la empresa está obligada a auditoría, buscará contratar auditores para cubrir obligaciones legales, al menor coste posible (García Benau y otros, 1999). Es decir, un factor principal en la elección del auditor serán los honorarios. Esta es una queja o reproche que realizan muchos profesionales de auditoría de entidades de pequeñas dimensiones que argumentan que la causa es la falta de cultura contable de los gerentes. Hay que educar (formar) a los diferentes responsables en la cultura de la información financiera para que sean conscientes de los beneficios (utilidad) que le puede reportar contar con información fiable sobre la evolución de su negocio en diferentes áreas y la preparación de informe periódicos

35.000.000 € de cifra de negocio y 250 trabajadores. La Propuesta de Directiva 2011/0308 propone los siguientes límites: 20.000.000 € de balance, 40.000.000 € de volumen de negocio y 250 empleados.

y la revisión por un auditor experto independiente que da visión externa sobre sistemas de información.

La evidencia aportada por Milanés y Texeira (2006) va en la misma línea y concluye que “la información elaborada conforme a las normas domésticas incumple sus objetivos utilitaristas y que entre las causas de dicho incumplimiento atribuibles al empresario se encuentran su mentalidad de considerar la contabilidad como un gasto y no como una inversión y su escasa formación en materia contable”. Estos autores han comprobado que los gestores de las PYME otorgan mayores niveles de utilización a la contabilidad extraoficial, a la intuición y a la experiencia. En muchos casos dejan en manos de los asesores externos la elaboración de las cuentas. Las empresas que utilizan los servicios de un asesor fiscal son menos propensas a participar en auditorías voluntarias, al ser la base de los impuestos los informes financieros, que estarán controlados por dichos asesores (Niemi y otros, 2010). Estos resultados podrían extrapolarse a países donde la vinculación entre la contabilidad financiera y la fiscalidad es alta, como Finlandia, Bélgica, Francia, Alemania, Italia, España y Suecia.

La importancia económica y social de las PYMES en España y en toda Europa, junto con el actual escenario de reforma contable y auditoría, justifican la importancia de analizar la utilización que realmente se hace de la información elaborada y publicada por estas. Sólo aquellas empresas implicadas en la elaboración de sus cuentas, y por tanto, con formación en materia contable, consiguen que esta actividad obligatoria genere algún valor. Consideramos que en el fondo puede haber algún tipo de deficiencia en las propias normas, puesto que se ha criticado ampliamente que ni la profesión española ni la internacional prestan atención a las necesidades informativas de las pequeñas empresas al confeccionar sus respectivos marcos conceptuales. Todavía está por demostrar las mejoras de la implementación de las NIIF para PYME y el PGC de PYME.

b) Uso externo de la información financiera de PYMES.

Con respecto a la necesidad de información fiable en los mercados para permitir decisiones económico-financieras por parte de los agentes implicados en la empresa, hay que tener en cuenta que los grupos de interés afectados son los acreedores y entidades de créditos, las autoridades fiscales a efectos de inspección, los trabajadores, y en menor medida otros grupos. En casi todos los casos estos grupos de interés están en una posición de poder que les permite negociar el contenido, volumen, y momento en que la PYME puede tener que

informar. Es decir, los estados financieros periódicos son una fuente de información más, pero en la mayoría de los casos no son la fuente principal de información.

Debemos reconocer que la obligación de auditoría proviene en ocasiones del requerimiento de las entidades financieras. Muchas veces son las entidades financieras, que a efectos de concesión de crédito, solicitan información financiera auditada. Un estudio elaborado de forma conjunta entre la IFAC y la revista *The Banker*⁴⁸ muestra que “algunas PYME pueden tener acceso a más crédito, pero deben pasar exámenes más rigurosos para demostrar su solvencia. Los resultados, ..., confirman el rol crítico de los profesionales al proporcionar información que influye en las decisiones de los prestamistas”. Las entidades crediticias requieren de alguna forma de garantía sobre los estados financieros de la entidad, pero están más interesados en indicadores clave de riesgo y las tendencias de la industria.

En el caso de las entidades financieras, a quién la PYME acude a solicitar financiación, deben valorar los riesgos asociados a la empresa para evaluar su capacidad de devolución de los fondos prestados. La información relevante para este tipo de decisiones es la información acerca del futuro, planes y proyectos futuros que permitirán la generación de flujos de efectivo que les permitirá reembolsar la deuda y pagar la carga financiera. La información histórica es un punto de partida para evaluar la actuación pasada y punto de partida para la evolución futura; pero en un entorno cambiante y competitivo la actuación pasada garantiza cada vez menos la evolución futura. En estos casos cabe plantearse si el hecho de que las cuentas anuales deban estar auditadas supone un coste excesivo para información no tan relevante, y si sería mejor “alguna revisión” de “esa otra información relevante”.

⁴⁸ <http://www.ifac.org/MediaCenter/?q=node/view/668>

3.1.2. Análisis coste/beneficio de la auditoría de PYME

Uno de los factores importantes para determinar si la auditoría de cuentas en PYMES es necesaria o no es la relación coste/utilidad de dicho servicio. La propia IFAC considera que la profesión contable al servicio del interés público debe tener en consideración dicho análisis a la hora de ofrecer y ejecutar su trabajo (IFAC, 2010). El análisis de coste/beneficio puede tener diferentes resultados: positivo para algunas PYMES y negativo para otras. Para ello, es necesario entender que implican los términos “costes” y “beneficios” en estos servicios. Al hablar de **costes** para la entidad auditada:

1. Primeramente debemos prestar atención a los honorarios de auditoría. Los costes de elaboración y, sobre todo, verificación de la información pueden llegar a ser importantes para empresas de reducido tamaño. El coste de obtener un nivel de seguridad razonable, de que no existen errores importantes en la información financiera de las empresas, obliga al auditor a realizar un número de horas de trabajo mayor que en otro tipo de trabajos de revisión. Dicho nivel de seguridad exige, por tanto, un coste económico que las empresas deben afrontar. La remuneración del auditor es el justo precio por la labor realizada y no depende ni del volumen de ingresos, ni de la utilidad que le reporte a la entidad auditada. En este sentido, el coste relativo de una auditoría para las PYME es mayor que para otras empresas de mayor dimensión.
2. Por otro lado, están los costes en tiempo y dedicación de los diferentes participantes en la empresa para posibilitar la realización de los trabajos de auditoría. El esfuerzo de los directivos y gestores de las pequeñas empresas para responder a las consultas y solicitudes de información de los auditores en el desarrollo de su trabajo, es especialmente importante en PYMES. Los directivos y gestores están implicados en mayor medida en otro tipo de actividades de gestión diaria de la empresa, que en caso de empresas de mayor tamaño se encontrarían delegadas.
3. Además se encuentran los costes para convertir a las empresas pequeñas y medianas en auditables, es decir, entidades en las que sea posible desarrollar el proceso de verificación inherente a la auditoría. Esto puede suponer una importante formalización de los sistemas de control interno de la empresa, con el correspondiente coste administrativo, además de tener

que suponer inversiones importantes de medios y tiempo en estos procesos. Aunque la existencia de un buen control interno ayuda a las compañías para mejorar sus sistemas de gestión, inicialmente suele suponer costes de implantación, y adaptación de las actividades y funciones a los nuevos sistemas.

4. Podemos considerar, a su vez, los costes de divulgación de información no deseada a través del proceso de auditoría. Esto es, cuando la opinión del auditor es con salvedades o desfavorable, la imagen de la empresa pierde credibilidad. Las pequeñas empresas son especialmente sensibles a este problema que puede, incluso, poner en peligro su propia supervivencia.
5. Un coste habitual en aquellas PYMES que no valoran el trabajo de auditoría corresponde a los costes de elusión dirigidos a evitar cumplir los parámetros que hacen obligatoria la auditoría en nuestro país (de la Peña Gutiérrez, 2002). Las empresas que consideran que la utilidad que obtienen del servicio no compensa el coste pagado prefieren evitarlo y están dispuestas a utilizar artimañas, contabilidad creativa al límite de la contabilidad fraudulenta para evitar alcanzar las cifras que legalmente obligan a la auditoría. El tratar de eludir la obligación de auditoría puede llevar a la empresa a decisiones controvertidas que pueden perjudicar la actuación futura de la empresa. La contabilidad creativa, en tanto que vulnera la fiabilidad de la información financiera, no suele ser un instrumento adecuado para mejorar la gestión empresarial.

A pesar del esfuerzo económico, temporal y de recursos humanos que implica una auditoría, también se deben valorar las ventajas y mejoras que puede suponer la realización de la misma tanto para la propia entidad auditada como para otros usuarios (la sociedad en general; función social, interés público). En relación a los **beneficios**, podemos enumerar los siguientes:

1. Aumento de la credibilidad de la información. Disponer de cuentas anuales auditadas da mayor seguridad a los socios minoritarios o a los que no participan en la gestión, así como a los grupos de interés que negocian con la empresa. Se considera que la auditoría de cuentas es la manera menos costosa para la empresa de conseguir mitigar ciertas dudas en los agentes que deben negociar con la empresa. La participación de expertos independientes en una profesión organizada y supervisada es esencial para conseguir esta credibilidad. En ausencia de auditoría, la empresa debería

realizar esfuerzos de variada naturaleza para convencer de su actuación, por ejemplo con revisiones ad-hoc en función de los intereses de dichos grupos.

2. Presentar información financiera auditada posibilita a las PYME competir, al menos en credibilidad y disposición hacia la transparencia, con empresas de mayor dimensión en mercados globalizados cada vez más competitivos. Una posición equiparable en materia de divulgación de información es positiva. Una mayor transparencia informativa puede mejorar las relaciones comerciales y laborales de las empresas al contar con datos fidedignos. Si las cuentas anuales elaboradas por la empresa presentan la imagen fiel, la imagen de transparencia de la empresa repercutirá positivamente en la sociedad.
3. Facilidades en la obtención de financiación externa. Según estudios recientes (FRC-POBA, 2006; Kim y otros, 2010) la valoración que otorgan las entidades financieras a la información auditada puede suponer un ahorro significativo en el coste de la financiación externa. Respondería a la apreciación de una reducción en el riesgo de la inversión crediticia. Ante esta situación las PYMES realizan auditorías aparentemente voluntarias, donde subyace una exigencia de agentes externos (prestamistas, entidades financieras).
4. Otro valor importante de la auditoría es la ayuda que el auditor, en condición de experto contable, puede prestar en el asesoramiento para el establecimiento de unas buenas prácticas contables. El auditor podrá ayudar y complementar las lagunas que manifieste la Dirección de la PYME en cuanto a interpretación adecuada y actualizada de la normativa aplicable, teniendo en cuenta como marco de actuación los límites establecidos en los supuestos de incompatibilidad previstas en la Ley de Auditoría. También mediante la obtención de la carta de comunicación de debilidades significativas de control interno puede mejorar su conocimiento de sus puntos débiles para fortalecerlos con sistemas que mejoren la prevención y detección de errores e irregularidades importantes. Muchas de las ideas que reciba del auditor podrán mejorar sustancialmente los sistemas de control que redundará a su vez en posibles ahorros de costes en la gestión. Esta reducción del riesgo no sólo viene por la propia auditoría sino también por el valor añadido que proporciona a la empresa a través de la mejora de los sistemas.

5. Por último, podríamos reconocer el efecto disuasorio que pueda tener la revisión de la información por un profesional externo a la empresa, cuya opinión será emitida en el informe de auditoría, en cuanto al uso de prácticas discutibles, fraudulentas o ilegales. Las empresas y sus directivos al saberse supervisados y cuestionados por los auditores tienen menos incentivos para actuar de manera contraria a los intereses de la empresa y sus grupos de interés.

Teniendo en cuenta todos estos argumentos, en algunas PYMES la relación de la balanza coste-beneficio será positiva y en otras será negativa.

Tal vez el nivel de seguridad que exige la auditoría y el coste económico asociado sea excesivo, cuando el contenido del informe de auditoría no cubre todas las exigencias de los usuarios, agentes relacionados con las PYME, fundamentalmente entidades financieras.

En otro extremo, si tomamos como referencia un estudio realizado en el Reino Unido, dónde fueron consultados directores de pequeñas empresas, los resultados muestran que el 42% de estos gerentes seguirían deseando la auditoría de cuentas, aún estando exentas (Collis y otros, 2004), por las mejoras que genera en la calidad de la información, además de tener una revisión de los sistemas de control y de la propia contabilidad que pudiera estar externalizada, junto con cuestiones de agencia cuando la empresa no es familiar o existen accionistas externos, además de repercutir en la mejora de la calificación crediticia. Estudios posteriores mantienen estos factores (Collis, 2010). Solo el 22% consideró que la auditoría no es más que una pesada carga.

3.2. FUNCIÓN DE AUDITORÍA. VALOR DE LA AUDITORÍA PARA PYME

El auditor emite un informe sobre la fiabilidad de las cuentas anuales y el objetivo de la auditoría será ofrecer una seguridad razonable de que la información financiera no contiene errores materiales (distorsiones significativas). Pero el gap de expectativas unido a la capacitación técnica del auditor, mayor que la que pueden demostrar en la auditoría, hacen posible que colectivos afectados por la actividad de la empresa deseen conocer otros aspectos. Del estudio realizado por García Benau y otros (1998), basado en trabajos de investigación previos y de diversos pronunciamientos institucionales, se deduce que los atributos buscados en la auditoría son:

- “La evaluación del auditor respecto del grado de exactitud y fiabilidad que merecen los estados financieros divulgados por la empresa.
- Una evaluación de los riesgos asociados a la continuidad de la actividad de la empresa en el futuro.
- Una evaluación sobre la calidad de la gestión realizada por el gerente.
- Una declaración acerca de que las revelaciones contables realizadas por la empresa están libres de errores y fraudes.
- Una declaración de que la empresa cumple con sus obligaciones legales”.

En la actualidad la Comisión Europea ha iniciado, entre otros, un debate sobre la función del auditor que tiene relación directa con los puntos anteriores además de establecer otras cuestiones clave en el futuro de la auditoría, como son (Comisión Europea, 2010):

- Enfoque de verificación: sustantiva o enfoque basado en riesgos.
- La comunicación interna y externa.
- La ampliación del mandato de auditoría: sólo información histórica o se debe ampliar la evaluación a información sobre el futuro de la empresa. Incluso sobre otros documentos que divulga la empresa como los informes sobre RSC, etc.

Con respecto a los puntos más controvertidos podemos comentar lo siguiente:

a) Grado de fiabilidad.

La auditoría de cuentas ofrece una opinión del auditor sobre la fiabilidad de las cuentas anuales con un nivel de seguridad razonable, que podemos considerar alto (en términos estadísticos se suele utilizar el 90-95% de seguridad de que las cuentas anuales están libres de una manifestación errónea significativa).

El concepto de seguridad razonable reconoce la existencia de un riesgo de que la opinión de auditoría sea inapropiada. Dicho riesgo se debe a la posibilidad de que el auditor no detecte errores significativos que existen en las cuentas anuales derivados del riesgo inherente y riesgo de control, y no hayan sido tratados en la gestión del riesgo de detección. El auditor únicamente puede actuar sobre este último a través de una selección y aplicación efectiva de los

procedimientos de auditoría, para lo cual utiliza su juicio profesional una vez que evalúa el riesgo de la empresa a través del conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno, y determina la importancia relativa. La Comisión Europea está explorando la posibilidad de volver a los “fundamentos”, centrándose más en la verificación sustantiva y menos en la confianza en los sistemas, cada vez más complejos. Aún así, la amplia mayoría de los profesionales consultados considera que un enfoque basado en riesgos es más eficiente. Únicamente podría ser válido para la auditoría de pequeñas entidades donde los sistemas de control interno pueden ser deficientes o débiles (Comisión Europea, 2010; Comisión Europea, 2011).

Consideramos que si un servicio recibe el nombre de auditoría de cuentas debe mantener un grado de seguridad razonable y no inferior. Y es por ello que entendemos la posibilidad de que determinadas empresas no deban ser objeto de auditoría legal por el coste que ello implica. Así podemos entender que empresas con debilidades significativas de control interno, como puede ser el caso de muchas PYME (no todas), puedan ser objeto de otro tipo de revisión.

b) Problemas de informar sobre gestión continuada.

Las situaciones que hacen dudar de la continuidad de la empresa, que en auditoría suponen incertidumbres⁴⁹, han generado muchos problemas, no sólo a los usuarios en general que no han sabido anticiparse a situaciones de quiebra o insolvencias, sino también a los propios auditores que han tenido dificultades para evaluar la gravedad de la situación sin ser ellos los culpables del empeoramiento de la sociedad.

Los usuarios externos desean conocer la salud financiera y el futuro de la empresa, y esperan dicha información del auditor, pero la auditoría tiene otro objetivo y se fundamenta en la verificación de información histórica. Este hecho origina una brecha de expectativas. En este sentido creemos que si el usuario necesita información sobre la solidez financiera de las empresas debe ser capaz de aplicar por sí mismo técnicas de análisis o contratar servicios de analistas para formarse su opinión en base a unos estados financieros fiables. No es función del auditor y entendemos que en un futuro tampoco lo debe ser.

⁴⁹ Incertidumbres: circunstancias cuyo desenlace depende de acciones o hechos futuros, que no están bajo el control directo de la entidad, pero que pueden afectar a las cuentas anuales. Resolución de 21 de diciembre de 2010, del ICAC relativa a Normas Técnicas sobre Informes.

Por otro lado, existe el problema sobre como debe informar el auditor ante situaciones que pueden quebrar el principio contable de “empresa en funcionamiento”. Existen problemas de comunicación e interpretación.

En la actualidad se está revisando la norma técnica de auditoría, del 31 de mayo de 1993 sobre “aplicación del principio de empresa en funcionamiento”, que suministraba una guía al auditor para la valoración sobre la gestión continuada de la empresa, por dos razones: la primera por estar inmersos en el proceso armonizador de la normativa de auditoría a nivel europeo lo que obligará a que la norma técnica esté en sintonía con la norma internacional correspondiente (posiblemente la NIA clarificada 570); y en segundo lugar por la importancia que ha tomado esta norma en los momentos de recesión económica en la que estamos inmersos. La propia IFAC ha publicado una alerta en relación a esta cuestión, al igual que el FRC ha emitido recomendaciones para orientar a los auditores en la manera de actuar e informar sobre dicha situación (IFAC- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2009b; FRC, 2009a).

Por tanto, el auditor debe recoger en su informe esta circunstancia haciendo ver a los diferentes usuarios que existen factores causantes de duda, pero que el desenvolvimiento de la empresa depende de acontecimientos futuros que no se pueden predecir. La propuesta internacional es que esta información se recoja en párrafos de énfasis, y que no supongan salvedades con efecto en la opinión (IFAC- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2009b). Así se ha recogido en la regulación española mediante la Resolución que ha modificado las normas sobre Informes (2010).

Los auditores han sido reacios a calificar a las empresas que auditan por gestión continuada al objeto de no “encadenar” su futura actividad a esta opinión y evitar que las empresas encuentren mayores dificultades para salir de la situación (Ruiz Barbadillo y otros, 1996). Con el actual marco normativo de información financiera la existencia de incertidumbres sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento debe ser comunicada adecuadamente en la memoria de las cuentas anuales. Por tanto, el deber de informar recae primero en la propia empresa, y seguidamente en el auditor, mediante el consiguiente párrafo de énfasis, sin efecto en la opinión del auditor. La omisión de dicha circunstancia por parte de la empresa deberá ser considerada por el auditor como incumplimiento de principios y criterios contables.

La investigación sobre la actuación de empresas en situaciones de incertidumbre puede mejorar el entendimiento de la aportación que puede realizar la auditoría de cuentas (Guiral Contreras y Esteo Sánchez, 2004; Barnes, 2004; Willenborg y McKeown, 2000; Reynolds, 2000; Hunt y Lulseged, 2007; Arnedo y otros, 2008; Arnedo y otros, 2010; Ruiz-Barbadillo, 2010).

c) Problemas para la detección y manifestación de fraudes.

La diferencia de expectativas respecto a la detección del fraude parece estar relacionado con el límite o umbral de materialidad (importancia relativa) y la naturaleza del fraude. Es decir, si bien el auditor no tiene por qué buscar todos los errores e irregularidades, sí debe poner los medios a su alcance para detectar aquellos que puedan afectar de forma significativa a su opinión sobre las cuentas anuales. El escepticismo profesional del auditor es una actitud que podría tener un mayor papel en la detección del fraude y reducción del “gap” de expectativas. Pero, según el documento citado en el Libro Verde sobre política de auditoría de la Comisión Europea (2010), elaborado por la Financial Services Authority (FSA) y el Financial Reporting Council (FRC) en junio de 2010, parece que en la realidad el uso del escepticismo profesional por parte de los auditores está en entredicho⁵⁰ y el debate sobre su fortalecimiento está abierto. El APB del FRC sigue trabajando en esta línea al entender que es un asunto de vital importancia para la eficacia y credibilidad en la función de auditoría (FRC- Auditing Practices Board (APB), 2010; FRC- Auditing Practices Board (APB), 2011).

Como señalan García Benau y Humphrey (1995), “los auditores no se consideran suficientemente bien remunerados para incluir la detección del fraude como uno de los objetivos de su trabajo”. Este objetivo supondría un mayor alcance del trabajo, y por tanto mayor coste, que debería ser asumido por el cliente. De ser así, parece que los auditores estén capacitados para la detección del fraude relacionado con la información financiera.

Los académicos que han respondido a la consulta de la Comisión Europea (2010) creen que es una gran deficiencia de la auditoría, porque en unas estimaciones recientes se ha calculado la tasa de fraude entre un 7% y un 13% de las empresas que cotizan; cuestión que no ha tenido reflejo en los trabajos de auditoría (Comisión Europea, 2011b).

⁵⁰ Documento que puede ser consultado en: <http://www.frc.org.uk/press/pub2303.html>

d) Problema de comunicación externa e interna.

Aunque la auditoría se caracterice por ser un servicio en el que el auditor emite una opinión que pueda tener efectos frente a terceros, en la realidad parece que muchos de estos usuarios no tienen conocimiento de lo que realmente ofrece una auditoría. Así, más que proponer cambios en la función de auditoría, se ve la necesidad de informar a la sociedad sobre lo que es y no es la auditoría. El ICAC propone la posibilidad de incorporar en el informe un enlace a la web del regulador nacional, en donde la naturaleza, los objetivos, los procesos y las limitaciones de la auditoría tengan una respuesta clara y concisa (IFAC- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2011b).

Teniendo en cuenta que el principal medio de comunicación es el informe de auditoría, algunos auditores argumentan que es la estandarización del informe lo que impide informar a los usuarios de otra información importante (Comisión Europea, 2011b). El debate sigue presente para dilucidar entre la conveniencia de usar informes “cortos” y “largos”. La ampliación del contenido puede ser en el sentido de informar sobre la metodología aplicada, revelaciones más concisas del trabajo realizado en áreas clave donde el juicio profesional predomina, explicaciones sobre como se ha llegado a determinadas evaluaciones (riesgo, estimaciones, importancia relativa, etc.) y resoluciones, etc. Según el Libro Verde sobre política de auditoría (2010), la legislación alemana exige al auditor externo que presente un “informe extenso” al consejo de supervisión, informe no disponible para el público en general.

A nuestro parecer, aunque el informe “largo” puede tener ventajas en cuanto que permita conocer información útil, puede tener el problema de ser demasiado extenso y no aportar valor añadido. En este caso, la alternativa puede ser una combinación de informe “corto” (sucinto) que contenga información útil relacionada con los estados financieros, con un anexo o adjunto con información más específica sobre el trabajo de auditoría, por ejemplo, la determinación de la importancia relativa utilizada por el auditor, la metodología aplicada si está basada en riesgos y evaluación de las pruebas selectivas, la evaluación de control interno, así como la responsabilidad del auditor en el control del cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada, etc. El Parlamento Europeo (Resolución de 13 de septiembre de 2011, sobre política de auditoría) considera que los informes deben ser breves y abordar todos los aspectos de las competencias legales de los auditores, y facilitar sólo al comité de auditoría y a la asamblea general las explicaciones complementarias.

En España se ha optado por una vía intermedia cuando en 2010 se han modificado las normas de presentación del informe de auditoría. Se han incluido nuevos párrafos, aparte del de énfasis. Se refiere a los párrafos sobre “otras cuestiones”, que sirven para poner de manifiesto algún asunto diferente a aquellos que están reflejados en las cuentas anuales que, a juicio del auditor, sea relevante para el entendimiento de la auditoría, de las responsabilidades del auditor o de su informe por parte de los usuarios de las cuentas anuales.

Por último, existe la disyuntiva en cuanto a terminología a utilizar. Nosotros consideramos que quien tenga interés en utilizar este tipo de información debe estar familiarizado con los términos, lo que puede fortalecerse con la elaboración de un glosario que aclare los diferentes conceptos.

e) Ampliación del mandato de auditoría.

Entre las posibilidades de ampliar el encargo del auditor se encontraría la verificación del cumplimiento obligaciones legales, pero entendemos que no es una competencia del auditor, aunque puede ser una oportunidad para abrir el mercado a otros servicios diferentes a la auditoría.

Otra vía es aplicar la metodología y experiencia de verificación a documentos diferentes de las cuentas anuales o diferentes de información histórica. Si se trata del informe de gestión, (“lagebericht”), en Alemania si es objeto de revisión. Particularmente, nosotros consideramos que la incorporación de información subjetiva relacionada con estrategias de previsión de futuro no debe ser objeto de auditoría legal. Es suficiente con que el auditor informe sobre la concordancia de la información contable contenida en dicho documento.

Si se trata de informes de Responsabilidad Social Corporativa (RSC) consideramos que tampoco debe ser verificado por el auditor en ejecución de su encargo de auditoría legal. Aunque no desestimamos la capacidad del mismo para llevar a cabo dicho trabajo contratado bajo otro encargo complementario separado y denominación diferente.

En la actualidad el debate se centra en los informes integrados (“*Integrated reporting*”). El objetivo del Comité Internacional de Reportes Integrados (IIRC⁵¹) es

⁵¹ El IIRC fue creado en el 2010 por el Accounting for Sustainability Project del UK Prince of Wales, la Global Reporting Initiative (GRI) y la International Federation of Accountants (IFAC) para reunir una sección amplia de representantes provenientes de los sectores corporativos, de inversión, contabilidad, valores, regulatorio, académico, sociedad civil y emisores de estándares, para crear una estructura

crear un marco aceptado en el ámbito internacional para la presentación integrada de reportes que reúna información de gestión, social, ambiental y financiera en un formato comparable, uniforme, conciso y claro. La intención es desarrollar una información más integral y comprensible acerca del desempeño total de una organización, prospectivo al igual que retrospectivo, a fin de satisfacer las necesidades de un modelo económico global emergente y más sostenible. En este caso, como en el anterior, el auditor podría tener ciertas competencias para la revisión, pero es todavía un documento pendiente de aceptación global y futurible.

Siempre y cuando estos nuevos documentos contengan información que es recogida en los estados financieros auditados, el auditor debería informar sobre la concordancia.

f) Calidad de la gestión.

En la actualidad no es competencia del auditor informar sobre la calidad de la gestión de la entidad auditada. Entendemos que la empresa auditada, sobre todo los accionistas a modo de sistema de control de la gerencia, puedan estar interesados en este servicio, pero en la actualidad no es objetivo de la auditoría de cuentas. Aún así hay voces que provienen de grandes firmas que afirman que la evolución de la auditoría puede darse mediante la satisfacción del cliente, es decir cubriendo necesidades del cliente y aportando valor a la auditoría y que por tanto el auditor también podría opinar sobre los sistemas de gestión de riesgo de las empresas al igual que debe comunicar las debilidades significativas de control interno⁵². El auditor debe conocer el negocio del cliente para establecer el Plan global de auditoría. De hecho, “los riesgos de un negocio inadecuadamente gestionados se acaban convirtiendo en riesgos de auditoría con posible impacto en los estados financieros” (Barroso Rodilla, 2011), por lo que el auditor debe conocerlos, al igual que los sistemas de control interno diseñados por la gerencia para mitigarlos y la cobertura legal y fiscal, al igual que el tratamiento contable adecuado que informe sobre ellos.

Aunque el auditor esté cualificado para realizar esta función es discutible si debe quedar dentro o fuera del ámbito de la auditoría de cuentas. Existen otros servicios distintos de la auditoría que pueden cubrir esta necesidad, al igual que la

globalmente aceptada para la presentación integrada de reportes. La Declaración de Misión del IIRC está disponible en <http://www.theiirc.org/>

⁵² Artículos publicados en www.expansión.com el 08/03/2011.

verificación de la calidad de las decisiones de la gerencia. Es importante que queden bien definidos los roles y las responsabilidades de la gestión y el papel del auditor.

g) Emisión de opinión.

Una interesante corriente de investigación desarrolla cómo la opinión del auditor no es insensible a los posibles efectos económicos que pueda causar: pérdida de clientes o pérdida de reputación. La emisión de una opinión cualificada puede ocasionar costes asociados a la pérdida de clientes porque estos pueden nombrar un nuevo auditor cuando no les conviene la opinión emitida por un auditor.

Con el término de compra de opinión ("*opinion shopping*") se conoce aquel fenómeno que consiste en el cambio de firma auditora que se resuelve con la contratación de un auditor que está de acuerdo en aceptar determinadas prácticas contables tendentes a que la compañía pueda conseguir ciertos objetivos, aunque dichos tratamientos frustren la fiabilidad de la información contable divulgada (SEC,1988).

Son numerosos los estudios que han trabajado esta cuestión, pero hemos de destacar la investigación realizada por Ruiz Barbadillo. Según este autor, "las empresas que obtienen mejoras de opinión cambiaron hacia auditores más pequeños, y por tanto, más dependientes que los anteriores, mientras que las que mantienen la misma opinión cambian en dirección contraria, hacia auditores de mayor tamaño" (Ruiz-Barbadillo y otros, 2003). Esta afirmación confirma la teoría de DeAngelo (1981) en el sentido de que se asocia tamaño del auditor con flexibilidad y calidad. Cuanto más pequeño sea el auditor más flexible será y por tanto será más fácil que los intereses de la dirección de la empresa y la opinión emitida por el auditor se acerquen. En cambio, las grandes auditoras tienen sus propias políticas internas, hacen menos caso a las presiones de la dirección y por tanto sus opiniones se mantienen. La evidencia no es contundente. Hay trabajos que confirman que el cambio de auditor no conlleva un cambio de opinión. Por ejemplo el trabajo de Sánchez Segura concluye que "aquellas empresas auditoras que parecen ser más propensas a imponer salvedades a sus clientes se explica en realidad por las circunstancias de sus clientes, que son los mas reducidos de tamaño y los que obtienen una peor rentabilidad" (Sánchez Segura, 2003). Por otro lado, si el auditor no informa debidamente o cuando no se emiten informes cualificados en ocasiones dónde las condiciones de la empresa realmente lo

requieran, puede sufrir los costes de pérdida de reputación y pérdidas derivadas de demandas civiles por comportamiento negligente. En consecuencia, si el auditor actúa con racionalidad, minimizará los costes de su decisión. En esta actuación prima, además, la integridad y los valores éticos.

Resumiendo, las cuestiones generales que afectan al futuro de la auditoría de cuentas pueden tener un mayor impacto en la auditoría de grandes empresas o de interés público. Sobre todo, las altas exigencias para obtener un nivel de seguridad razonable de la información financiera, nos hacen reflexionar sobre si las PYMES requieren de auditoría de cuentas o no. A nuestro parecer es muy importante que la información financiera que emitan las empresas, sean grandes o pequeñas, sea creíble y útil; pero consideramos que tal vez la auditoría obligatoria no sea la solución.

Se podría permitir la exención de auditoría en función del cumplimiento de determinadas características tanto cuantitativas, (tal que activo, cifra de negocios y número de trabajadores), como cualitativas de las PYMES (la calidad de los sistemas de control interno implantadas, así como la cualificación del contable o preparador de cuentas, e infraestructura contable), y el correspondiente análisis del coste que representa el servicio frente a las ventajas que reporta, no sólo para la entidad auditada sino para el interés general. En este caso, se podrían, o tal vez deberían, contratar otros servicios alternativos, otros servicios de seguridad de información financiera.

**CAPÍTULO III: FACTORES INTERNOS A
CONSIDERAR PARA EL DIAGNÓSTICO DE LOS
DEPYME EN EL MERCADO DE AUDITORÍA
ESPAÑOL**

En toda organización las personas desempeñan una labor que debe valorarse como un activo imprescindible y que cobra relevancia sobre todo cuando la empresa carece de otros muchos recursos materiales. Así resulta esencial considerar las capacidades y competencias del auditor como persona responsable de la opinión emitida en el informe de auditoría. En los DEPYME los recursos de personal son muy limitados, y por tanto su cualificación y capacidad supone uno de los elementos más importante del despacho o firma de auditoría. Entendemos que para ser buen profesional se requiere no sólo de conocimientos, sino también de habilidades y valores.

Dentro de las capacidades y competencias la formación inicial de los futuros auditores es común para todos, es decir, no hay a priori divergencias entre aquellos que van a ejercer como auditores individuales, en pequeños despachos o en grandes firmas. Consideramos el interés de reflexionar sobre cómo debe ser el profesional del siglo XXI. La regulación establece unos mínimos; concretamente la Octava Directiva (2006) y su transposición en la Ley y Reglamento de Auditoría (2011) reconocen contenidos teóricos, años de práctica y el requerimiento de examen de aptitud profesional, pero no recogen habilidades, sistemas de control de la formación y evaluación de competencias, que sí están desarrollados en las normas internacionales de formación (NIF/ IES) que emite el IAESB de la IFAC. En España el ICAC formó un grupo de reflexión (2010) para modificar la legislación actual de acceso al ROAC, pero todavía no sigue las NIF (IES), aunque ha firmado un convenio de colaboración con la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación (ANECA) para la verificación de las memorias de los cursos de formación que solicitan su homologación. Nos parece que es una cuestión que requiere de reflexión en el proceso armonizador de la actividad de auditoría.

Además, para asegurar que el trabajo del auditor DEPYME es de calidad, tendrá que mantener y actualizar sus capacidades y competencias a lo largo de su vida profesional. Es en este punto donde el control de calidad interno del despacho debe funcionar garantizando la formación continua, la independencia y otros elementos y procedimientos importantes que aseguren, de forma razonable, el cumplimiento de las normas de auditoría y la adecuación del informe emitido.

Por último, consideramos que en la implantación y consecución de estos objetivos el apoyo que puedan recibir los DEPYME de las corporaciones profesionales y la Universidad, amén de otros organismos, es particularmente relevante. Es por ello que analizamos su papel planteando sugerencias que mejoren las relaciones con los auditores para favorecer la calidad.

1. CAPACIDADES Y COMPETENCIAS DEL AUDITOR DE CUENTAS

Para ser auditor y actuar con la debida diligencia profesional se requieren unas capacidades y competencias precisas. Comenzamos definiendo ambos conceptos para poder estudiar a continuación cuáles deben ser las competencias exigibles a los auditores, así como el proceso de aprendizaje y el aseguramiento de las mismas.

De acuerdo con la IFAC, concretamente el IAESB (2008), “las capacidades son los atributos adquiridos por los individuos que les permiten desempeñar sus funciones, esto es los conocimientos profesionales, habilidades profesionales y los valores, ética y actitud profesionales requeridos para demostrar competencia”. Competencia significa “la acción de ejecutar un trabajo cumpliendo con un determinado estándar en entornos profesionales reales”, es decir, la capacidad demostrada. Según el proyecto DeSeCo (Definition and Selection of Competences: Theoretical and Conceptual Foundations), la competencia se define como “la habilidad de enfrentarse a una demanda individual o social de manera exitosa o de realizar una actividad o una tarea” (OCDE, 2002). Para demostrar la competencia primero hay que tener los conocimientos suficientes (“saber”), hay que adquirir una serie de destrezas o habilidades (“saber hacer”), y por último se debe mantener una actitud y un comportamiento ético (“querer hacer” bajo una ética del querer hacer).

Podemos considerar que capacidad y competencia son dos estadios que contemplan conocimientos, habilidades y valores. Las capacidades se adquieren de la formación recibida, son los resultados del aprendizaje; las competencias requieren además la aplicación de lo aprendido, son los resultados del trabajo. Así se concluye que la adquisición de competencias requiere tanto de la formación técnica (teórica) como de la experiencia profesional (práctica) del auditor.

Cuadro 16: Relación entre capacidad y competencia

CAPACIDAD	COMPETENCIA
<i>Conceptos clave</i>	
Atributos	Acciones
Potencial	Real
Poseer	Demostrar
<i>Se puede expresar como el resultado del aprendizaje</i>	<i>Se puede expresar como el resultado del trabajo</i>
<i>Tipos de capacidad</i>	<i>Tipos de competencia</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Conocimiento profesional • Habilidades profesionales (p.ej., técnicas, no técnicas, intelectuales, personales, interpersonales y de organización) 	<ul style="list-style-type: none"> • Incluye una gama de resultados del trabajo relacionados con el cumplimiento de normas de calidad (p.ej., técnicos y funcionales, interpersonales y gerenciales)
<ul style="list-style-type: none"> • Los valores, ética y actitud profesionales (p.ej., valores éticos, comportamiento profesional, compromiso con altos estándares técnicos, actitud escéptica, compromiso con la mejora continua y el aprendizaje permanente, apreciación del interés público y de responsabilidad social). 	<ul style="list-style-type: none"> • Incluye una gama de resultados relacionados con los estándares de comportamiento ético y profesional, el hecho de demostrar escepticismo apropiado y actuación efectiva en sus actividades de desarrollo profesional.

Fuente: IFAC- International Accounting Education Standards Board (IAESB), 2008.

En el ámbito de la auditoría nos referimos tanto a los conocimientos teóricos y técnicos del auditor, como a las habilidades propias de los profesionales en auditoría. El AICPA dispone de un *Pre-Certification Education Executive Committee* (PcEEC)⁵³ en el que se reflexiona y propone un marco de competencias básicas que identifica las características que, a juicio de este Instituto, permitirán a los profesionales contables y auditores no sólo actuar de forma diligente en el momento actual, sino asegurarse de que van a ser capaz de hacerlo también en el futuro. Este marco identifica tres tipos de competencias:

- a) Competencias funcionales, o competencias técnicas, que son las más estrechamente ligadas a la especialización del auditor, relacionadas con el valor aportado como profesionales.
- b) Competencias personales, están relacionadas con los atributos y valores de los individuos que acceden o ejercen la profesión contable, particularmente los auditores.

⁵³ Puede consultarse en:

<http://www.aicpa.org/interestareas/accountingeducation/resources/pages/corecompetency.aspx>

- c) Competencias relacionadas por la perspectiva amplia sobre de negocios que desarrolla el auditor en sus trabajos de verificación. Está relacionada con la comprensión de los contextos internos y externos, y las habilidades que se desarrollan.

Los auditores, además de tener una alta cualificación profesional, deben adquirir durante su formación competencias más específicas y de un nivel superior o avanzado de aquel requerido por el contable, en la medida que tendrá responsabilidad de emitir juicios significativos en una auditoría de información financiera (IFAC- International Accounting Education Standards Board (IAESB), 2010), que tienen efectos sobre terceros y afecta al funcionamiento de los mercados. Por tanto, nos parece muy adecuado el proyecto que están desarrollando en Europa algunos institutos profesionales en respuesta a la globalización de la actividad de auditoría, el mercado único europeo y los avances en la armonización de estándares, que se denomina "*Common Content*"⁵⁴. Su propuesta cumple con lo establecido en la Octava Directiva de la UE en cuanto a requisitos de acceso (Comisión Europea, 2006), así como con las exigencias de formación de la IFAC (IFAC- International Accounting Education Standards Board (IAESB), 2010). Así, propone dos documentos, que deben considerarse en conjunto, para desarrollar las competencias profesionales y un tercer documento sobre requisitos de cualificación y las vías de adquisición:

1. Resultados de aprendizaje y conocimientos.
2. Marco de habilidades, que incluye valores, ética y actitud profesionales.

⁵⁴ Ver <http://www.commoncontent.com>

Participan:

Francia:	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes Ordre des Experts-Comptables
Alemania:	Institut der Wirtschaftsprüfer Wirtschaftsprüferkammer
Irlanda:	Chartered Accountants Ireland
Italia:	Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili
Holanda:	Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants
Reino Unido:	Institute of Chartered Accountants in England and Wales Institute of Chartered Accountants of Scotland

Su ámbito de actuación abarca servicios que puede desarrollar un profesional contable, no sólo en auditoría, sino también en presentación de informes, gestión estratégica y de negocios, gestión financiera y servicios fiscales y legales.

3. Requisitos de cualificación y vías de adquisición de capacidades y competencias.

Utilizamos esta estructura para desarrollar los siguientes apartados, considerando los valores, ética y actitud profesionales por separado, debido a su relevancia en la formación del auditor.

1.1. RESULTADOS DE APRENDIZAJE Y CONOCIMIENTOS

La formación teórica recibida para el desarrollo de la auditoría debe superar el contenido de la formación de los expertos contables, en la medida que además de la base técnica fundamental que provee a los estudiantes de conocimiento teórico y técnico contable, debe destacar en conocimientos en el ámbito de la auditoría, así como adquirir conocimientos de organización empresarial y de negocios que le proporcionen el contexto en el que operan sus clientes para conocer los agentes con los que se relaciona la empresa, los flujos de información, flujos económicos, etc.

Otra área fundamental está relacionada con el conocimiento y dominio de los sistemas de tecnología de la información. Las TIC han transformado el papel del profesional contable y del auditor. Estos profesionales no sólo utilizan los sistemas de información y sus habilidades en los controles de dicha tecnología, sino también desempeñan un papel importante como parte de un equipo en la evaluación, el diseño y la gestión de tales sistemas (IFAC- International Accounting Education Standards Board (IAESB), 2010).

En esta línea, el auditor además de experto contable debe destacar en otras materias que componen su formación teórica, que resumimos en el siguiente cuadro:

Cuadro 17: Materias que componen la formación teórica del auditor

	Profesional contable (IFAC)	Auditor (VIII Directiva y Texto refundido LAC)	Common Content
Conocimiento específico del área	Contabilidad, finanzas y conocimientos relacionados.	Contabilidad y auditoría. Teoría y principios contables generales; requisitos y normas jurídicas relativas a la preparación de las cuentas anuales y consolidadas; normas internacionales de contabilidad; análisis financieros; contabilidad de costes y de gestión. Auditoría y cualificaciones profesionales; requisitos jurídicos y normas profesionales relativas a la auditoría legal y a los auditores legales; normas internacionales de auditoría; ética e independencia profesionales; gestión de riesgos y control interno.	Establece 3 niveles de conocimientos: A- profesional; B- técnico; C- general. Y tres bloques de conocimientos: 1. Conceptos generales de encargos de seguridad (“assurance engagements”). 2. Marco conceptual y principios, planificación, ejecución y emisión de informes de auditoría de estados financieros históricos. 3. Otros servicios de seguridad y servicios relacionados.
Organización empresarial y negocios	Economía, entorno de los negocios, comportamiento organizativo, administración y toma de decisiones estratégicas.	Economía empresarial, general y financiera; principios básicos de la gestión financiera de empresas.	Economía, entorno de los negocios, comportamiento organizativo, administración y toma de decisiones estratégicas.
Tecnología de la información	Conocimiento y control de la tecnología de la información.	Conocimiento y control de la tecnología de la información y sistemas informáticos.	Conocimiento y control de la tecnología de la información.
Materias jurídicas	Materias jurídicas.	Materias jurídicas.	Materias jurídicas
Otros relacionados	Métodos cuantitativos.	Matemáticas y estadística.	Métodos cuantitativos.
Valores y ética profesional	Código de Ética profesional.	(Nota: incluido en conocimientos específicos).	Valores y ética profesional.

Fuente: IFAC, VIII Directiva, Texto Refundido LAC y Common Content.

Compartimos la visión de García Delgado e Ipiñazar (2003) de que en la medida que la economía, las empresas, la tecnología, etc. avanzan, se dan cambios que afectan de manera sustancial a los servicios de auditoría, y por tanto, se podrían añadir materias nuevas, (cuestión reconocida en el artículo 8 de la Directiva 2006/43/CE), o “alterar el peso de cada tema en los programas de formación, para satisfacer las necesidades de su entorno particular” (NIF/ IES-2 del IAESB). Está bien que los auditores cuenten con unos conocimientos comunes, es decir, conocimientos armonizados y globales, pero sin olvidar el dinamismo y la complejidad de la economía de cada país, además de contar con una actualización permanente que se podrá conseguir con la formación continua.

1.2. HABILIDADES PROFESIONALES

Además de conocimientos y habilidades generales el auditor requiere de otras habilidades que tienen que ver con la profesión. El desarrollo de estas habilidades profesionales (intelectuales, funcionales, personales, interpersonales y organizativas) ayuda a los aspirantes a auditor a abrir su mente, pensar y comunicarse efectivamente, ser capaces de investigar, de pensar con lógica y de analizar críticamente el trabajo a desempeñar. El proyecto del Common Content (2011) presenta el siguiente marco de habilidades profesionales, teniendo como referencia las Normas Internacionales de la IFAC:

1. Cognitivo - Habilidades analíticas (intelectuales):

El profesional debe ser capaz, entre otros, de: acceder, evaluar y gestionar información de múltiples fuentes; planificar el trabajo para obtener las correspondientes evidencias que apoyen su razonamiento y conclusiones; identificar posibles errores y evaluar el riesgo de auditoría; identificar y proponer soluciones a problemas complejos. Es decir, permiten que el auditor resuelva problemas y emita juicios (comprensión, análisis, síntesis y evaluación).

2. Cognitivo – Habilidades de apreciación (funcionales):

El profesional debe ser capaz, entre otros, de: seleccionar la información para identificar los factores críticos en los problemas; comprender las limitaciones de tiempo y priorizar problemas en el entorno de la

organización; reconocer situaciones que requieren la asistencia más especializada; la aplicación de un enfoque escéptico y crítico a las situaciones; identificación de alternativas y elección y aplicación de soluciones; respuesta a las demandas de profesionales, demostrando un sentido de preparación y anticipación; aplicar el concepto de importancia relativa a todas las acciones profesionales.

3. Comportamiento - Habilidades personales:

El profesional de ser capaz, entre otros, de: mantener una integridad personal y el desarrollo de un sentido de profesionalidad; actuar con escepticismo profesional e independencia; demostrar un enfoque ecuánime y tolerante; trabajar de forma autónoma y aprendizaje permanente; manejar situaciones de presión. Consisten en habilidades que permiten al auditor gestionar de manera eficaz su ejercicio profesional y actividad diaria.

4. Comportamiento - Habilidades interpersonales y de comunicación:

El profesional de ser capaz, entre otros, de: escuchar atentamente a los demás; trabajar en equipo, trabajar con otros en un proceso consultivo y resolver conflictos; interactuar con personas cultural e intelectualmente diferentes; negociar soluciones de manera clara y justa; presentar, debatir, informar y defender posiciones con eficacia en la comunicación formal, informal, escrita y oral; ejercicio de la autoridad; comprender la importancia de las estructuras del equipo. El trabajo de auditoría se realiza por un equipo de personas que será supervisado por el auditor y en este sentido el profesional debe establecer unas vías de comunicación eficientes entre todos los miembros del equipo, así como con otros terceros.

5. Comportamiento - Habilidades organizativas:

El profesional debe ser capaz dentro de su organización de: planificar y revisar objetivos; comprender las necesidades de los clientes; demostrar la importancia de las soluciones de mejores prácticas; entender y trabajar en el marco de la organización de un empleador; planificar y priorizar el trabajo para cumplir con plazos; planificación, gestión y control de proyectos; apreciar la cultura de la organización; comprender los procesos

y el impacto de la globalización; documentar las decisiones y acciones. La capacidad de liderazgo tiene gran importancia en auditoría.



Fuente: Common Content Project. Skills Framework, 2011.
Website: www.commoncontent.com

Estas cinco habilidades coinciden con las habilidades profesionales recogidas en las normas internacionales (NIF/ IES-3) de la IFAC, a las que el proyecto Common Content añade las multidisciplinarias y los valores, ética y actitud profesionales, que comentamos a continuación:

6. Habilidades integradores y multidisciplinarios:

El profesional debe ser capaz de: aplicando los conocimientos de diferentes áreas de servicio, analizar los problemas en un entorno multidisciplinar, identificar soluciones analizando los problemas, desarrollar y presentar recomendaciones combinando habilidades técnicas; concebir, diseñar, planificar y ejecutar un proyecto que requiere habilidades multidisciplinarias; analizar críticamente, evaluar y sintetizar ideas nuevas y complejas; combinar las habilidades cognitivas y de comportamiento para comunicarse con un especialista y un no especialista en auditoría.

7. Valores, ética y actitud profesionales: tanto en el ámbito de la ética de los negocios como en el área de la ética profesional.

Al considerar este último apartado muy relevante le dedicamos el siguiente epígrafe.

1.3. VALORES, ÉTICA Y ACTITUD PROFESIONAL

Entendemos que, al menos en la actividad de auditoría, “el comportamiento ético apropiado es tan importante como la capacidad técnica” (IFAC-IAESB, 2008).

Inciendo en las dimensiones morales de la persona (Buxarrais, 1997, Martínez, 1998) las competencias éticas, en general, implican:

1. Autonomía, autoconocimiento y autorregulación, capacidad de promover la autonomía de la voluntad y una mayor coherencia de la acción personal.
2. Capacidades de diálogo: supone interpretar opiniones, razonar sobre los posibles puntos de vista e intentar llegar a un entendimiento, a un acuerdo justo y racionalmente motivado.
3. Convivencialidad, capacidad para transformar el entorno, desarrollo de la capacidad de empatía y perspectiva social, habilidades sociales.
4. Comprensión crítica y razonamiento moral que permite reflexionar sobre los conflictos de valor. Así, el desarrollo del juicio moral tiene como finalidad llegar a pensar según criterios de justicia y dignidad personal, teniendo en cuenta principios de valor universales.

Esta competencia cobra especial relevancia en el ámbito de auditoría. Resumimos el contenido de esta competencia siguiendo los documentos del Common Content (2011):

1. En la ética en los negocios, el profesional debe ser capaz de: explicar la naturaleza de la ética y su importancia en el entorno empresarial; identificar y explicar las consecuencias de un comportamiento poco ético de la persona, del profesional y de la sociedad; utilizar un código ético.
2. En el área de la ética profesional, el auditor debe ser capaz de: demostrar una comprensión del interés público; demostrar responsabilidad social;

comprender la importancia de contribuir a la profesión; demostrar una apreciación de la ética y la cultura de la profesión contable; aplicar un código de buenas prácticas en cumplimiento de principios fundamentales de: integridad, objetividad e independencia, confidencialidad, diligencia profesional; el ejercicio de juicio ético en una situación compleja con una serie de medidas alternativas.

Aún cuando la profesión estima que las capacidades anteriores son inexcusables para ejercer la profesión, la realidad y el clima de desconfianza en el que vivimos, debido a los últimos escándalos financieros, contables, etc. nos hace pensar y recapacitar sobre si los auditores realmente actúan de una manera ética en beneficio del interés público. Según García y Vico (2003) “la percepción general de la sociedad muestra que los auditores han estado actuando con extrema libertad dejando de ser garantes de la información financiera para convertirse en defensores de los intereses de los directivos de las empresas que auditan”. La prestación de otros servicios, la falta de coraje profesional para superar las presiones de los ejecutivos, la supuesta colaboración en fraudes, etc. son algunos de los problemas que han generado la pérdida de confianza. Entendemos que son cuestiones que no tienen que ver con problemas técnicos del auditor sino que son consecuencia de una falta de valores y ética en el ejercicio de una “actividad, cuyos fundamentos históricos son la ética y la integridad” (Gonzalo Angulo y Garvey, 2007).

La modificación de la Ley de auditoría clarifica el marco regulatorio que afecta a los auditores introduciendo una referencia explícita a las normas de ética, que junto con las normas de auditoría y las normas de control de calidad interno son la base regulatoria del trabajo del auditor⁵⁵. Así, una novedad importante es la referencia explícita al cumplimiento de las normas de ética, en línea con las

⁵⁵ Ley 12/2010, art. 5. Régimen jurídico aplicable:

“1. La actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a las prescripciones de esta Ley, de su Reglamento de desarrollo, a las normas de auditoría, a las normas de ética y a las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

2. 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.

3. Las normas de ética incluyen, al menos, los principios de su función de interés público, competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 8 a 8 sexies de esta Ley.

normas internacionales de formación de la IFAC (IFAC- International Accounting Education Standards Board (IAESB), 2008; IFAC- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2012b).

Desde que el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) emitió en 1905 las primeras recomendaciones éticas, han sido muchas las asociaciones de carácter institucional que han publicado distintas guías deontológicas. Entre los códigos éticos a destacar por su reconocimiento internacional está el de la IFAC (IFAC- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2012b). La contribución de la IFAC al desarrollo de la auditoría es integral, puesto que, además de normas y procedimientos de auditoría y normas para la formación de los auditores, ha elaborado normas de ética.

Debe reconocerse que las restricciones normativas explícitas (con capacidad punitiva, en caso de incumplimiento) significarán un elemento de peso al evaluar la actitud profesional a adoptar ante distintas situaciones, pero “suponer que el debate ético, elemento intrínseco del comportamiento humano, podrá resolverse a través de normativas es casi una utopía” (Freire y otros, 2005).

Ahora bien, la ética es una toma de posición personal, es decir, el sujeto o profesional asume o no el compromiso para regir sus actos con base en la eticidad. Por lo que, una cosa es observar en papel (códigos deontológicos) lo que se espera del auditor, y otra, asumirlo en la vida real. Consideramos que la solución requiere una buena formación de base en ética y casos ejemplarizantes y no tanto el cumplimiento de estrictas normas profesionales, ya que los códigos de conducta pueden llegar a ser más un listado de buenas prácticas, que la solución real de los problemas.

1.4. REQUISITOS DE CUALIFICACIÓN Y VÍAS DE ACCESO A LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA

Que un auditor tenga capacidad para ejercer su función está ligado a formación teórica, pero fundamentalmente lo que se le exige es el desarrollo de competencias, que no significa exclusivamente formación en conocimientos, sino “experiencias que permiten la reflexión necesaria para el aprendizaje, para familiarizarse con lo que hay que saber y para automatizar comportamientos”

(Llopart, 2000). Así, si bien la formación técnica y profesional es indispensable para llevar a cabo el trabajo de auditoría, no es suficiente para desarrollar el juicio profesional que tan importante es a la hora de planificar el trabajo y emitir una opinión responsable. Se requiere de la formación práctica, es decir experiencia en la ejecución de trabajos de auditoría.

El periodo de prácticas debe ser lo suficientemente amplio como para poder desarrollar en profundidad aspectos tanto mecánicos (trabajo de campo, etc.), como complejos (planificación, evaluación de evidencias, etc.) de la actividad auditora. Parte de esta práctica también puede realizarse en otros ámbitos relacionados como son la contabilidad y las finanzas. El auditor debe familiarizarse no sólo con aspectos procedimentales de la auditoría, sino también con aspectos organizativos, funcionales, sistemas de control interno, etc. de la empresa. Pero el objetivo final debe ser la emisión de una opinión sobre la fiabilidad de la información financiera.

Para acreditar que el auditor es competente en la actividad de auditoría de cuentas la regulación ha establecido una serie de requisitos de acceso. La Octava Directiva de la UE, en su artículo 6. establece que “una persona física solo podrá ser autorizada a realizar una auditoría legal una vez que haya alcanzado el grado de acceso a la Universidad o un grado equivalente, realizando posteriormente un curso de instrucción teórica, una formación práctica y aprobado un examen de competencia profesional del nivel de examen final universitario o de un nivel equivalente, organizado o reconocido por el Estado miembro en cuestión” (Comisión Europea, 2006). De esta manera se obtiene la categoría de “auditor de cuentas”.

En realidad, coexisten tres vías de acceso a la auditoría de cuentas:

- a) Vía universitaria y/o cursos de instrucción teórica de alta calidad (equivalente a la formación universitaria) para formar a los auditores, que además requerirán de experiencia práctica (artículo 8 del texto refundido de la Ley de Auditoría, 2011; artículo 25 del Reglamento que desarrolla dicho texto, 2011).
- b) Vía profesional que presupone que para desarrollar una actividad profesional no es necesario formarse en la Universidad, y la experiencia es lo que forma al auditor (artículo 11 de la Octava Directiva).

- c) Vía funcionarial (reforma de la Ley de auditoría en el 2002, mediante la Ley 44/2002, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero).

Cuadro 18: Vías de acceso a la profesión

VÍA UNIVERSITARIA		VÍA PROFESIONAL			VÍA FUNCIONARIAL
Nivel de acceso a la Universidad					Dispensa por oposición
LADE; LE; L.Derecho; Prof. Mercantil; Diplomado en CC.EE; L. en CC. Actuarial Otros Grados: ADE, FICO, etc.	Cualquier titulación universitaria de carácter oficial				
FORMACIÓN TEORÍCA					
Dispensa de aquellas materias superadas en los estudios requeridos para la obtención del título. Otros: posibilidad de dispensa específica o genérica ⁵⁶ .	Materias: Todas las recogidas en la Octava Directiva				

⁵⁶ Resolución de 8 de octubre de 2010 del ICAC: "Se añade un nuevo apartado 4 a la Resolución de 10 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se determinan los criterios generales para la dispensa a que se refiere el artículo 26.2 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas de las materias que componen la primera fase del examen, con la siguiente redacción:

"4. Quienes posean los títulos de Grado o Master Universitario podrán solicitar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dispensa específica, relativa tanto al curso de formación teórica como a la primera fase del examen, de las materias 6, 8, 11 y 12 que figuran en el cuadro que se incluye como anexo, siempre y cuando hayan cursado materias equivalentes en contenido y duración, y puedan acreditar que las han superado. A la petición adjuntarán los programas o guías docentes sellados por el órgano responsable en la Universidad. No obstante, la Universidad puede solicitar una dispensa genérica sobre las anteriores materias, referida a los títulos de Grado o Master universitarios

VÍA UNIVERSITARIA	VÍA PROFESIONAL			VÍA FUNCIONARIAL
EXPERIENCIA PRÁCTICA				
Reglamento (art. 35): 3 años, al menos 2 con un auditor en trabajos de auditoría 5.100 horas, de las cuales 3.400 deben corresponder a tareas relativas a la auditoría, que, con carácter general, se realizarán con posterioridad a la realización del curso de enseñanza teórica.	Reglamento (art.35): 8 años, al menos 5 con un auditor en trabajos de auditoría	Octava Directiva (art.9): 7 años en actividades profesionales, al menos 3 en auditoría, o estados financieros, de los cuales 2 con un auditor en auditoría	Octava Directiva (art.9): 15 años en actividades profesionales para adquirir experiencia suficiente en finanzas, derecho y contabilidad	Ley 44/2002: 3 años en auditoría de cuenta anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos del Sector Público, de Entidades Financieras o Cias Aseguradoras, certificado por auditor inscrito en ROAC
EXAMEN DE APTITUD PROFESIONAL Conocimientos teóricos y prueba de capacidad para aplicarlos a la práctica (Octava Directiva, art. 9: posibilidad de exención)				Dispensa por oposición
Inscripción en un Registro Público				

Fuente: Referencia de Gonzalo y Larriba (1997), actualizado por la nueva Octava Directiva (2006) y el Reglamento de Auditoría (2011).

A nuestro parecer, la vía más acorde en la sociedad del conocimiento y aprendizaje, es la vía universitaria dónde se adquieren capacidades generales, intelectuales y organizacionales. Esta vía no cierra el acceso a otras titulaciones distintas a las de ciencias económicas y empresariales, sino que tiene más que ver con una formación general, de habilidades profesionales. La educación superior persigue la adquisición de las competencias exigibles a profesionales altamente cualificados. Siguiendo las líneas del Proyecto Tuning para la creación de un área de Educación Superior Europea (2003)⁵⁷ las competencias comunes a todos los titulados universitarios, son las siguientes:

que imparta. La dispensa específica conseguida no obligará a las Universidades que organicen los cursos de formación teórica a dispensar al estudiante de cursar esas materias de cara a la obtención del correspondiente título”.

⁵⁷ Consulta realizada en:

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/02/779&format=HTML&aged=0&language=ES&quiLanguage=en>

- Instrumentales (habilidades cognoscitivas, metodológicas, tecnológicas y lingüísticas): capacidad para el análisis y síntesis; capacidad de organización y planificación, comunicación oral y escrita, habilidades de gestión de la información, resolución de problemas, toma de decisiones, etc.
- Interpersonales (capacidades individuales como las habilidades sociales): el compromiso ético, las habilidades interpersonales, la capacidad de trabajar en equipo, la apreciación de la diversidad, la multiculturalidad o la capacidad crítica, etc.;
- Sistémicas (capacidades relativas a los sistemas que combina entendimiento, sensibilidad y conocimiento): capacidad de aprendizaje, la capacidad de trabajar de forma autónoma, capacidad de adaptación, capacidad de generación de nuevas ideas, liderazgo y el conocimiento de otras culturas y costumbres.

En la normativa española, aunque la Resolución de 12 de junio de 2012 del ICAC establece que los programas de formación teórica para obtener la autorización para el ejercicio de la auditoría “pueden ser organizados e impartidos por las Universidades o por las Corporaciones” y “pueden ser admitidos, en función de las condiciones de diseño de los mismos, tanto titulados universitarios como aquellos que simplemente cumplan con los requisitos para el acceso a la Universidad”, creemos que en la mayoría de los casos es requisito preferencial la obtención de una titulación universitaria. Muchos cursos formativos organizados por las Universidades tienen como requisito de admisión la exigencia de una titulación superior (Diplomados, Licenciados, Graduados), puesto que los cursos teóricos se imparten a nivel de posgrado, master, etc. Además, nos parece correcto que quienes hayan adquirido conocimientos específicos a través de una titulación universitaria de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional, queden dispensados. En más de una ocasión la normativa remarca que la formación teórica exigida es equivalente a la formación superior universitaria, por tanto resultaría poco eficiente si a aquellos titulados en Administración y Dirección de Empresas y otros se les impusiera la obligación de repetir conocimientos y habilidades ya adquiridos.

Aunque en muchos países la formación teórica recae sobre las Universidades, se debe subrayar el papel que puedan tener las corporaciones

profesionales. En España el Reglamento (2011) ha contemplado que las Universidades puedan contar con la colaboración de las Corporaciones representativas de auditores a favor de la contrastada formación práctica que pueden realizar quienes ejercen la actividad de auditoría. En Francia es el Ministerio de Educación quien establece los requisitos junto con el Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables y la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (Quick y otros, 2008).

Cualquiera que sea la alternativa de educación escogida, es fundamental que todos los aspirantes alcancen un nivel de competencia comparable en el momento de su ingreso a la actividad. Así, es también aceptable la vía profesional, “puesto que la madurez que se le exige al futuro auditor también puede adquirirse por la práctica demostrada durante un largo período de tiempo de una profesión en la que constantemente se ha de estar ejercitando el juicio y la reflexión sobre las circunstancias que rodean una empresa, para poder así decidir sobre la idoneidad de sus prácticas contables y la calidad de su información financiera externa” (Larriba Díaz-Zorita y Serrano Moracho, 1999). Así, lo importante es adquirir conocimiento y capacidades, más que la forma en que se alcanzan (IFAC-International Accounting Education Standards Board (IAESB), 2008).

Por otro lado, para garantizar la consecución de las competencias, las prácticas deben ser supervisadas, revisadas y evaluadas por un auditor de cuentas ejerciente. Según la IAESB (IFAC, 2008) “la experiencia que conduce a la calificación como contador profesional debería realizarse bajo la supervisión de un mentor con experiencia. Para que un programa de experiencia práctica sea eficaz, es necesario que una entidad profesional o una autoridad reguladora, el aspirante, el mentor y el empleador trabajen juntos”. Esta figura está establecida en algunos países como Francia, Reino Unido, Irlanda y Alemania. Requiere además el registro de las actividades realizadas, que en el caso de Irlanda permitirá la elaboración de un documento que acredite las competencias adquiridas y evaluadas por el mentor. Consideramos que el futuro de la profesión en España podría pasar por la habilitación de este tipo de supervisores (García Benau y Zorio Grima, 2011). Mientras, el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría (2011) ha incluido nuevas medidas tendentes a facilitar el ejercicio de supervisión pública en materia formativa, al solicitar un mayor detalle de la información a remitir por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría al Registro Oficial de Auditores de Cuentas acerca del personal no inscrito en dicho registro y que ha prestado servicios en el ámbito de la actividad de auditoría, con indicación del periodo,

horas efectivas y naturaleza del contrato (ver artículos 35 y 79.d. del Reglamento, 2011).

Una vez que se ha adquirido la formación teórica y la experiencia práctica se ha de aprobar un examen de competencia profesional.

Esta prueba tiene como objetivo evaluar tanto los conocimientos teóricos (primera fase del examen) como las habilidades prácticas (segunda fase) adquiridas para enfrentarse a situaciones propias del trabajo de auditoría. Las materias del programa formativo, y consecuentemente el examen de acceso, están diseñadas desde una perspectiva tanto nacional como internacional. Ello permite una cualificación profesional a nivel global, que favorece la movilidad de los auditores. De hecho la Comisión Europea aspira a un mercado de auditoría abierto, dinámico y de mayor calidad⁵⁸, para lo cual quiere modernizar la Directiva sobre las cualificaciones profesionales (Directiva 2005/36/CE). La Comisión propone la introducción de un pasaporte europeo, una tarjeta profesional, que permita a los auditores legales y a las sociedades de auditoría prestar servicios en toda la UE. Las diferentes regulaciones nacionales de los países miembros de la UE, hará necesaria la superación de una prueba de aptitud que verse sobre la normativa específica del país en el que se quiera ejercer la actividad. Esta propuesta está en línea con algunos pronunciamientos internacionales, como por ejemplo la iniciativa del Common Content Project (2010) auspiciada por algunos países europeos (concretamente, Francia, Alemania, Irlanda, Italia, Holanda y Reino Unido). El seguimiento de unas normas globales como pueden ser las normas Internacionales de Formación (NIF/ IES) de la IFAC puede contribuir a la consecución de este objetivo (Quick y otros, 2008).

Por último, queremos mencionar el acceso a la condición del auditor para los funcionarios públicos⁵⁹. La superación de la oposición o pruebas de acceso al Cuerpo les exime de la formación técnica y superación del examen de aptitud profesional. Y como formación práctica les sirve el desempeño en trabajos de auditoría o estados financieros del Sector Público, durante el período de tres años

⁵⁸ Comisión Europea. Comunicado de prensa, 30 de noviembre de 2011. IP/11/1480.

⁵⁹ “Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas los funcionarios pertenecientes a Cuerpos cuya formación y funciones se hallen relacionados con la auditoría de cuentas del Sector Público, o que examinen o valoren la situación financiera y patrimonial y la actuación de las Entidades Financieras o de Compañías Aseguradoras.”

que deberá ser certificada por un auditor inscrito en el ROAC. Aunque es verdad que con esta regulación se soluciona el problema jurídico que existía al no facilitar el acceso al ROAC de profesionales que desarrollan la auditoría de cuentas en el marco de las Administraciones Públicas, tal acceso sin cumplir su habilitación es un asunto controvertido en un momento en el que la calidad, la imagen y la credibilidad de la profesión auditora está tan afectada (García Delgado, 2003).

2. RECURSOS INTERNOS PARA ASEGURAR LA CALIDAD DEL AUDITOR Y PROBLEMÁTICA DEPYME

En estos últimos años se han reforzado todos los sistemas de control de calidad en auditoría. En relación a los recursos de los despachos y firmas de auditoría, el aseguramiento de la calidad debe sustentarse en dos niveles:

- Órgano de supervisión externo eficiente⁶⁰.
- La implantación de un sistema de control de calidad interno.

En este epígrafe trataremos el nivel interno. Así, la implantación de sistemas de control de calidad interno tiene como objetivo garantizar el cumplimiento de las normas profesionales y los requisitos reglamentarios y legales de auditoría por parte de la firma y de su personal. Ello contribuirá a que los informes de auditoría emitidos den la seguridad necesaria a la información financiera verificada en bien del interés público.

Los últimos cambios regulatorios exigen a todos los auditores la implantación de un sistema de control de calidad interno, con sujeción a las normas adoptadas que tienen su referente en la Norma Internacional de Control de Calidad de la IFAC (NICC-1/ ISQC1), y con la ventaja de que existen Guías de Implantación de Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría (IFAC- SMP Committee, 2011). Entendemos que es una cuestión clave debido a los mecanismos que establece su implantación para garantizar la calidad en la prestación del servicio por parte del auditor y su equipo.

La mayor dificultad para los DEPYME radica en el establecimiento de un sistema que les permita cumplir los objetivos de manera eficiente, teniendo en cuenta sus características. Será necesario “adaptar” la norma internacional a sus circunstancias; cuestión reconocida por la propia norma NICC-1, que establece

⁶⁰ En Europa la Octava Directiva establece que “los Estados miembros deban organizar un sistema efectivo de supervisión pública de los auditores legales y las sociedades de auditoría sobre la base del control en el país de origen”. Así la Comisión Europea ha creado el EGAOB para garantizar la coordinación en la Unión Europea, siendo el ICAC la responsable de la supervisión a nivel de España.

que los procedimientos de control de calidad serán acordes a la estructura organizativa de la firma.

Realizamos así un análisis de cada uno de los elementos que forman un sistema de control de calidad a nivel de firma (siguiendo NICC-1/ ISQC-1 y su adaptación en la Resolución de 22 de diciembre de 2010 del ICAC):

- Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría.
- Requerimientos de ética aplicables.
- Aceptación y continuidad de relaciones con clientes de encargos específicos.
- Recursos humanos.
- Realización de los encargos.
- Seguimiento.
- Documentación.

Aunque son elementos comunes para todas las firmas, presentan ciertas consideraciones en el caso de los DEPYME que iremos identificando.

2.1. LIDERAZGO

La implantación de un sistema de control de calidad persigue la promoción de una cultura interna orientada a la calidad. Para que las personas que forman la firma y el equipo de trabajo asuman este sistema de control consideramos muy importante que quien lidere el proyecto sea una persona adecuada. Es decir, que aunque la responsabilidad última del sistema recaiga en el presidente o socios, debe haber un líder que conozca las claves de la inteligencia emocional que promueva una gestión eficaz de las personas que trabajan en la firma para motivar e impulsar al equipo hacia logros y resultados. El sistema funcionará mejor si quienes lo implantan participan en el diseño y confían en la mejora obtenida al cumplir los objetivos. Debe ser un proceso vivo. Para ello resulta importante que en las diferentes comunicaciones de la firma se incluyan actitudes y mensajes relativos al control de calidad, es decir que se haga visible la política y la profesionalidad de la firma.

Los mecanismos para conseguir este objetivo pueden materializarse en la formalización de un manual de control de calidad interno, individual para cada firma. Es decir, aunque los principios de control de calidad son universales, los DEPYME, debido a su tamaño y características, tendrán que desarrollar procedimientos específicos para que el cumplimiento de la norma sea eficiente.

A la hora de diseñarlo puede ser interesante comparar el sistema con el que se trabaja y el sistema óptimo que cumpliría con los requerimientos de las normas internacionales, para así decidir el mantenimiento o la sustitución de políticas y procedimientos. En este sentido, no se deben incluir procedimientos que no vayan a ser implantados, y todos los procedimientos existentes que sean válidos deben estar documentados.

También es importante que el proyecto y la implantación se aborden por fases, estableciendo prioridades mediante la elaboración de mapas y diagramas de procesos. El permitir que la implantación se realice paso a paso, en un plazo lo suficientemente amplio, cobra relevancia en las firmas más pequeñas porque les permite un periodo de adaptación a una cultura de la calidad, formalizada en sistemas de control, que en la mayoría de los casos es novedosa. Se está demostrando que si el auditor individual o socio asume el liderazgo, cuenta con el apoyo de la corporación y utiliza las guías de aplicación orientativas o algún asesoramiento externo especializado en sistemas de calidad, la implantación es posible en un periodo asumible.

Hay que tener claro que el objetivo no es el cumplimiento de una formalidad, sino proporcionar realmente calidad y confianza.

2.2. ÉTICA E INDEPENDENCIA

La función social de la auditoría, es decir la justificación conceptual de la auditoría como un bien público (García Benau y otros, 1998), permite que todos los ciudadanos se beneficien del trabajo del auditor, pudiendo hacer uso de unos estados financieros verificados por un experto independiente. No podemos concebir el resultado de la auditoría como la emisión de una opinión supeditada a los intereses únicos de la empresa auditada (cliente), sino que debe ser una opinión basada en las evidencias obtenidas y manteniendo una posición de independencia. La independencia es la piedra angular de la estructura filosófica de la profesión auditora. Todos los auditores del equipo de auditoría, así como las

firmas, deben ser independientes de los clientes de auditoría para dar credibilidad a sus opiniones sobre los estados financieros; sin independencia la auditoría no tiene valor, porque “la opinión que emita no será mas fiable que los estados preparados por la dirección” (Stettler (1977), citado en Montoya y Villacorta Hernández, 2011).

Como el objetivo de una auditoría es “aumentar el grado de confianza de los usuarios de la información financiera” (NIA 200), la firma debe establecer políticas y procedimientos para dar seguridad razonable de que tanto ella (como entidad responsable), así como su personal cumplen los principios fundamentales de ética, incluidos los requerimientos relativos a la independencia: integridad, objetividad, diligencia, confidencialidad y comportamiento profesional (NICC/ISQC-1.20).

La independencia se puede analizar desde múltiples perspectivas, pero la literatura coincide en diferenciar dos niveles o vertientes: la independencia en sí misma, también denominada independencia “de hecho”, mental o real, y la independencia percibida o “apariencia” de independencia. Así, podemos señalar que hay dos tipos de independencia, una de pensamiento y otra económica formal (Arruñada, 1997; Cañibano Calvo y Castrillo Lara, 1999; García Benau y otros, 2003).

La primera no es directamente observable y se sitúa en los planteamientos más personales e internos del auditor (actitud mental), que le permite actuar con libertad respecto a su juicio profesional, es decir con integridad, objetividad y escepticismo profesional (IFAC- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2012b). Atañe al aspecto psicológico, a la conducta ética, que se aprende a través de la identificación y la consciencia de conflictos de interés y de la experiencia y que puede, realmente, influir en la actividad profesional; no puede ser vista y no puede ser medida.

Consideramos que una formación interna de la firma profundizando en valores profesionales puede contribuir en el afianzamiento de esta actitud para actuar con integridad y objetividad. Además, pueden establecerse determinados controles que acrediten una actuación ética del auditor responsable y de todos los miembros del equipo de auditoría, así como medidas tendentes a favorecer la profesionalidad. Cuestiones ambas tratadas a la hora de diseñar y aplicar un sistema de control de calidad interno.

La segunda se caracteriza por signos, señales e indicadores que si son observables, es decir, puede medirse y es objeto de normas éticas y de regulaciones en cada país que pueden ser modificadas. Este hecho implica la identificación y evaluación de las amenazas a la independencia con el establecimiento de las salvaguardas pertinentes.

Dada la trascendencia de este apartado, tratamos algunas de las amenazas más discutidas que afectan fundamentalmente a los DEPYME, con el comentario de cómo pueden ser detectadas por los sistemas de control interno, y superadas aplicando diferentes medidas:

- **Auditores poco “profesionales”.** Primeramente hacemos un inciso para comentar que en España no existe la figura profesional del CPA (“Certified Public Accountant”) o “expert comptable” como en otros países, que supone la acreditación oficial para prestar múltiples servicios de seguridad, incluida la auditoría de cuentas, y la propia contabilidad, así como el asesoramiento financiero, etc. Estos profesionales deben superar unos requerimientos muy exigentes y estar sujetos al Código de Ética. En España, sólo a quienes quieren ejercer la auditoría de cuentas legal se les exige la autorización del ICAC; y, los auditores ni siquiera deben estar inscritos en una corporación profesional.

En general, y salvando los últimos escándalos financieros y contables, la buena imagen que tiene la sociedad de la figura del auditor puede haber sido utilizado como reclamo por algunos profesionales, que habiendo superado los exámenes de acceso al ROAC no ejercen la auditoría, sino que utilizan la “acreditación” para ofrecer otros servicios. Hay un claro desfase entre las personas que superan los exámenes de aptitud profesional y las personas que se inscriben en el ROAC como ejercientes (25% de las personas físicas inscritas en el ROAC figuran como ejercientes, de los cuales el 46% no tiene facturación por trabajos de auditoría, ver epígrafe 2.1.1. del capítulo II, pág. 87). Muchos DEPYME realizan trabajos de auditoría sólo esporádicamente o como complemento a otras actividades. Puede ser el caso de profesionales que lo único que desean de la superación de la prueba es mostrar una imagen altamente valorada por la sociedad (en las tarjetas de presentación figura su condición de auditor; etc.) para atraer a los clientes a otros servicios más lucrativos, como puede ser el servicio de consultoría (Comisión Europea, 2011b). Según múltiples investigaciones, este hecho a veces va ligado al “*lowballing*”, que consiste en bajar los precios de auditoría que serán compensados con los honorarios de otros servicios más rentables prestados por el auditor o firma de auditoría al mismo cliente.

Al analizar los informes anuales del ICAC hemos detectado, a su vez, que alrededor del 36% de los socios de auditoría son, así mismo, auditores por cuenta propia. Esta dualidad requiere un análisis crítico porque puede ser un indicio de amenaza a la independencia del auditor. Puede ser indicativo de la oferta de servicios diferentes como socio de una sociedad y como auditor individual, que de llevarse a cabo con la misma identificación generaría muchas dudas⁶¹. Gonzalo Angulo lo nombra como “una forma curiosa de burlar la presunción de independencia” (Gonzalo Angulo, 1995).

Ante estas situaciones, la implantación de sistemas de control puede servir para desincentivar prácticas dudosas, puesto que conlleva, entre otros mecanismos, la elaboración obligatoria de documentación del trabajo realizado (ver apartado “realización de los encargos”) y el establecimiento de procedimientos de vigilancia (ver apartado “seguimiento”). En las revisiones de control de calidad del encargo y los controles técnicos de compromisos individuales quedará evaluado, entre otros, el cumplimiento de los estándares de auditoría y las políticas y procedimientos de control por parte de la firma y el auditor. En caso de incumplimiento, inicialmente la propia firma debería establecer un proceso disciplinario para socios. Y para el caso de los auditores individuales, tal vez tenga que ser el ICAC quien deba poner especial cuidado a la hora de realizar el control de la actividad.

- **Problemas de familiaridad.** Uno de los requerimientos del auditor consiste en planificar y ejecutar la auditoría con escepticismo profesional (NIA 200). Ello implica una actitud mental inquisitiva, reconociendo que pueden darse errores e irregularidades significativos en los estados financieros y que por lo tanto deben ser objeto de atención, además de valorar las evidencias de manera crítica. Esta actuación puede verse resentida para los DEPYME debido al mantenimiento de una relación casi indefinida con el cliente. Al ser el número de personas que trabajan en las pequeñas firmas reducido, la rotación del equipo se hace prácticamente inviable, y por lo tanto en los contratos de larga duración se pueden establecer unos vínculos que pueden tener efecto en la objetividad del auditor. La propia Comisión Europea (2011a) reconoce que “la ausencia de una licitación regular de los servicios de auditoría y la inexistencia de una rotación periódica de

⁶¹ Se da también en las grandes firmas de auditoría que prestan simultáneamente servicios adicionales como el asesoramiento financiero, legal o fiscal, amparadas por estructuras organizativas que legalmente se identifican como entidades jurídicamente diferentes y consejos de administración diferentes.

las sociedades que los prestan ha privado a la auditoría de su carácter distintivo principal: el escepticismo profesional”. La “comodidad” que siente la empresa auditada con el auditor va en contra de la esencia misma de la independencia.

Aunque es una situación de difícil solución podría haber la posibilidad de establecer acuerdos entre diferentes auditores individuales o firmas para cumplir la rotación entre ellos. O, implantar otras maneras para nombrar a los auditores (citadas en las “Propuestas de reparto de cuota de mercado”, pág. 101).

La familiaridad a su vez genera una presión del cliente para satisfacer sus propios objetivos: La literatura tradicional presupone que las grandes firmas auditoras, dada su mayor base de clientes, pueden soportar las presiones de sus clientes y mantener una actitud independiente de los intereses de estos. El cliente del auditor y quien paga el servicio es la empresa auditada, pero el informe de auditoría es un documento público. El cliente puede tener sus propias necesidades de revisión o auditoría que pueden no tener cabida en la auditoría legal. El “gap de expectativas” es un hecho que todavía no ha sido superado y que según parece afecta de forma importante al trabajo de auditoría.

▪ **Dependencia económica.** La limitación del número de clientes debido a los recursos y medios disponibles por los DEPYME puede tener un efecto negativo en la relación de independencia. Es cierto que la pérdida de un cliente tendrá un impacto relativo mayor en la facturación de estos auditores. En relación a los honorarios la nueva Ley de Auditoría recoge expresamente en el art. 8. h) que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad cuando:

“la percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada constituyan un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, considerando la media de los últimos tres años”.

El reglamento ha desarrollado la determinación del “porcentaje significativo” indicando lo siguiente, en el artículo 46.8: Causas de incompatibilidad. Honorarios con un porcentaje significativo:

“A este respecto, se entenderá que existe un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, cuando los honorarios percibidos de la entidad auditada y de las entidades a que se refiere el artículo 48 de este Reglamento, tomando la media de los últimos tres años,

supongan más del 15 por 100 del total de ingresos anuales. Este porcentaje será del 20 por 100 para los auditores de cuentas”.

Aunque el porcentaje significativo es mayor para los auditores individuales, los profesionales han manifestado su desacuerdo, teniendo en cuenta la realidad de la actividad que desarrollan, donde muchos mantienen un número tan reducido de clientes, que les resulta casi imposible cumplir con lo estipulado.

Prestación de otros servicios. Este punto es especialmente importante en los DEPYME porque, tal y como los hemos delimitado, tienen un carácter de multiservicio. Las necesidades habituales de sus clientes requieren de servicios adicionales u otros servicios. El auditor tendrá que cuidar el posible conflicto de intereses que puede generar la prestación de auditoría y no auditoría tanto al mismo cliente como a diferentes, pero que tengan algún tipo de relación entre ellos.

En realidad no es fácil establecer hasta qué punto esta circunstancia afecta a la calidad del trabajo; es uno de los temas en el que no existe consenso en la literatura. Las posturas mantenidas a menudo son extremas: a favor o en contra. “Para algunos las amenazas que asumen los auditores, por prestar otros servicios a sus clientes diferentes de los de auditoría, son de tal calibre que la única alternativa es su prohibición. Frente a éstos, están los que abogan y alientan a compaginar los servicios de auditoría con otros servicios al considerar que la prestación de éstos contribuye a mejorar la comprensión del negocio del cliente y la calidad del servicio de auditoría” (Cañibano Calvo y Castrillo Lara, 1999).

Ya desde los años 60, una amplia mayoría de autores y organismos han considerado que la prestación conjunta perjudica la independencia del auditor (Véase, por ejemplo, Mautz y Shraf, 1961; Metcaf Committee, 1978; Comisión Cohen, AICPA, 1978; Cadbury Committee, 1992; GAO, 1996; citados en García Benau y Vico, 2003). Pero, aunque se han establecido modelos teóricos que sugieren esta pérdida de independencia, la literatura empírica no ha podido encontrar evidencia.

Podemos resumir en los siguientes cuadros los efectos positivos y negativos de la prestación conjunta utilizando la revisión de opiniones de numerosos autores y publicados en varios artículos por Pérez López y López Gavira (2004a, 2004b):

Cuadro 19: Efectos positivos de la prestación conjunta de servicios

Efectos positivos de la prestación conjunta:	
Incrementa el conocimiento sobre los clientes.	<ul style="list-style-type: none"> • La prestación de servicios de asesoría permite ampliar y mejorar el conocimiento sobre el cliente, permitiendo realizar una mejor planificación del trabajo de auditoría que redundará en una mayor calidad y que puede implicar una reducción de costes al disminuir la extensión del proceso de auditoría. • Incrementa el entendimiento del auditor acerca del negocio del cliente y ello puede resultar en una mejora de la auditoría. • Se recaba información útil para la auditoría: información requerida para la evaluación del control interno; capacidad de la empresa para hacer frente a sus obligaciones tributarias; ... • Formación, experiencia práctica cualificación del auditor que pueden favorecer la especialización del auditor que mejore la calidad de auditoría. • Sinergias de conocimiento. Ahorro en costos, incremento de la calidad y una mayor eficacia y eficiencia en la realización del trabajo. • Mejor monitorización que ayudará en el desempeño del trabajo de auditoría. • Posibilidad de exigir menores honorarios a clientes.
Mejora la competencia dentro del mercado de auditoría.	<ul style="list-style-type: none"> • Supervivencia en el mercado. Los ingresos por servicios de no-auditoría permiten una rentabilidad y viabilidad de los auditores, sobre todo para DEPYME. Dificultades para reasignar recursos cuando pierdan un cliente. • Diversificación del riesgo.
Reducción del fraude fiscal	<ul style="list-style-type: none"> • Un estudio de la IFAC (2006) muestra unos resultados favorables de la prestación conjunta de auditoría y asesoría fiscal basado en la opinión de una muestra de socios de auditoría y altos directivos de pequeñas y medianas despachos que ofrecen dichos servicios. En coherencia con las expectativas, los auditores que prestaron servicios fiscales a las empresas cliente auditadas informaron de un menor riesgo de fraude que los auditores que no prestaron servicios fiscales al cliente de auditoría.
Mayor facilidad para la reasignación de recursos.	
Mejora la satisfacción del cliente.	
Incrementa la posibilidad de retener al personal de auditoría.	

Fuente: Resumen de revisión de autores de Pérez López y López Gavira (2004); y (Favere-Marchesi, 2006).

Cuadro 20: Efectos negativos de la prestación conjunta de servicios

Efectos negativos de la prestación conjunta:	
Incrementa la dependencia económica	<ul style="list-style-type: none"> • Puede incrementar los intereses mutuos que menoscaben la objetividad del auditor. • Temor a perder clientes y no reponer.
Pérdida de la calidad de la auditoría.	<ul style="list-style-type: none"> • Menor esfuerzo que el equipo de auditoría dedica al trabajo de auditoría que afecte a la calidad del servicio. • El profesional se dedicará con más ahínco a aquellos servicios que le reporten mayores ganancias.
Incremento excesivo de la familiaridad y confianza con el cliente	<ul style="list-style-type: none"> • Es perjudicial si se convierte en excesiva. Pero un mínimo de confianza, así como un clima adecuado de trabajo se podría considerar positivo.
Crea situaciones conflictivas de autorevisión	<ul style="list-style-type: none"> • Conflicto profesional cuando el auditor tenga que revisar su propio trabajo o el de un compañero de equipo. • Confianza excesiva en trabajos anteriores que impida detectar errores importantes.
Desprestigia a la profesión (apariciencia)	<ul style="list-style-type: none"> • La percepción de independencia es muy importante y la pérdida de la reputación puede ser catastrófica para la profesión.

Fuente: Resumen de revisión de autores de Pérez López y López Gavira, (2004).

Con todo esto, es difícil determinar como queda la balanza: ventaja del “*know-how*” frente a la desventaja asociada al posible empeoramiento del grado de independencia percibida por usuarios, cuando no real.

Con la prestación conjunta la firma podría aprovechar economías de alcance y utilizar el conocimiento obtenido de la empresa en un servicio para realizar otro. El efecto de este conocimiento asociado al desempeño de la auditoría a un cliente se conoce en la literatura como “*knowledge spillover*” o efecto rebosamiento, por el cual parte de las ventajas competitivas se transfieren al cliente. Sin embargo cuando una firma concentra muchos intereses económicos en un cliente, la posición de vulnerabilidad aumenta. La dependencia económica puede conllevar el deseo de ser más permisivo ante prácticas contables más ortodoxas para no perder al cliente (García y Gill de Albornoz, citado en García Osma, 2005). Este argumento teórico se sustenta mejor en el caso de auditores pequeños y con una cartera poco diversificada (Arruñada, 1998).

Aún así, Arruñada (1988) defendía la no limitación de prestación de servicios distintos al de auditoría a sus clientes. Incluso proclamaba las bondades

de hacerlo en el sentido de que favorece la reducción de costes totales, eleva la calidad técnica de la auditoría y favorece la competencia, además de no dañar la independencia del auditor ni la calidad de tales servicios. Una de las razones de peso para aceptar, incluso promover, la prestación conjunta es el conocimiento que se genera lo que favorece la capacidad del auditor para detectar fallos en las cuentas y formarse un juicio profesional más informado. Así, aboga por una regulación que tenga en cuenta los incentivos que se generan en el mercado libre para salvaguardar su calidad. Los mecanismos sancionadores del mercado (que se concretan sobre todo, en términos de reputación) son capaces de emplear más variables de las que pueden usar jueces y reguladores. Además, lo que hay que tener en cuenta son los efectos sobre los clientes y no tanto terceros, pues son ellos los primeros interesados en un servicio de calidad. El mayor peligro estriba en la alta concentración, siendo una solución que los auditores dispongan de una clientela diversificada. Las medidas para aumentar la competencia y la transparencia informativa vendrían de publicar la concentración de la clientela (cuanto importa en los ingresos del auditor su mayor cliente), así como eliminar reglas que pesan sobre la publicidad y la oferta de servicios.

Cañibano y Castrillo (2002), también propugnan la eliminación de prohibiciones universales de la regulación, siendo el propio auditor quien deba evaluar de manera individualizada todas aquellas circunstancias que puedan motivar su falta de independencia. Así, “la percepción del público no es razón suficiente para que el mandato no deba realizarse” (Cañibano Calvo y Castrillo Lara, 1999). Su postura se fundamenta en el desarrollo del anterior Libro Verde (Comisión de la Unión Europea, 1996), que ha sido considerado en la Octava Directiva y transpuesta a la regulación española, de análisis de cada situación valorando las amenazas y estableciendo las salvaguardas pertinentes, que deberán ser recogidas en los papeles de trabajo. La nueva Ley de Auditoría (2010) ha eliminado de entre las causas de incompatibilidad la prestación de servicios distintos de auditoría, entendemos que por haber elegido un régimen general de amenazas-salvaguardas a la independencia, con el que estamos de acuerdo.

En otro orden, la respuesta mayoritaria de profesionales a la consulta de la Comisión Europea (2011b) en relación con los servicios distintos de la auditoría ha sido contraria a la prohibición de realizar otros servicios⁶². Los únicos que plantean alguna reticencia son los académicos que hacen hincapié en el efecto negativo

⁶² Siempre y cuando sean servicios que no perjudiquen la auditoría.

sobre la apariencia o percepción de la independencia. Pero a su vez, el fortalecimiento de los Comités de Auditoría puede solventar dicha duda. Reconocen además que no todos los servicios tienen un efecto negativo. En dicha consulta, algunos inversores proponen que haya una mayor divulgación de los servicios prestados por los auditores. Otra propuesta interesante es la publicación de los honorarios de auditoría y otros servicios para que los usuarios puedan valorar la dependencia económica. La transparencia es una gran aliada de la confianza, que a su vez genera credibilidad.

Por ello, resumiendo, proponemos una formación integral de los auditores, que será profundizada en valores y la ética profesional a través del propio sistema de control de calidad, y que servirá de garantía para que la actividad de auditoría se realice por un profesional experto e independiente.

Ante este principio, en el estudio empírico hemos analizado las siguientes cuestiones de investigación:

P4.1: *Los auditores consideran que existen amenazas a su independencia por cuestiones de familiaridad, dependencia económica y prestación de otros servicios.*

P4.2: *Los auditores no confieren gran importancia a la prestación de otros servicios como circunstancia que afecta a la independencia del auditor.*

2.3. ACEPTACIÓN Y CONTINUIDAD DE CLIENTES

La aceptación del trabajo de auditoría implica que la firma debe ser competente y tener capacidad en tiempo y recursos, además de cumplir con los requerimientos éticos.

Una de las características de los DEPYME es su dimensión reducida, que se materializa en pocos socios y un volumen de empleados limitado (entendiéndose por empleado aquel profesional distinto del socio, que lleva a cabo tareas técnicas relacionadas con los encargos de auditoría, excluyendo al personal que realiza tareas administrativas). En muchos casos, puede tener

problemas de disponibilidad porque el trabajo se acumula en un periodo de tiempo determinado. Por lo tanto, antes de aceptar el trabajo deberá tener en consideración estas situaciones y, tal vez, plantearse la contratación de expertos externos con carácter puntual.

Por otro lado, tienen que ser capaces de rechazar clientes que no beneficien su labor. En un mercado muy competitivo, donde los DEPYME cuentan con un número limitado de clientes no es fácil tomar decisiones que a priori parezcan negativas por la pérdida de ingresos. Pero, una visión estratégica, más a largo plazo, puede ayudar a tomar este tipo de decisiones. Así, los auditores deberán elaborar una lista de los factores de riesgo de sus clientes. Por ejemplo, deben considerar la integridad del cliente. La aceptación de trabajos con un cliente problemático puede afectar negativamente, ya que consume recursos que se podrían aprovechar en clientes más productivos. Además, deben ser capaces de soportar las presiones del cliente que intente reducir honorarios (amenaza de intimidación).

Tratándose de trabajos recurrentes deben valorar a su vez la continuidad del cliente, es decir, evaluar asuntos que hayan sido importantes y sus implicaciones, así como la manera de resolver los problemas. Esta revisión puede mejorar la productividad de la firma, ya que a la hora de planificar el trabajo tendrá un mejor control de los riesgos asociados al conocimiento del cliente.

2.4. RECURSOS HUMANOS

Todas las firmas de auditoría deben garantizar que cuentan con suficiente personal cualificado para llevar a cabo el encargo encomendado. Vamos a desarrollar algunos elementos asociados al personal.

Selección y retención del talento: para las firmas es importante reclutar y retener a los profesionales cualificados para mantener un perfil profesional competente. Hay que cuidar a las personas, invertir en su formación y retener talentos, con acciones de seguimiento y refuerzo. Para ello suele ser habitual crear oportunidades profesionales, ofrecer promoción y ascenso a puestos de mayor responsabilidad, aunque en el caso de los DEPYME la carrera profesional tiene un recorrido menos extenso que en una firma multinacional. Al competir con recursos más limitados se puede percibir que el progreso del personal es más

reducido, aunado con menores salarios y con un posible desgaste del personal por trabajo excesivo. Este es un reto que deben superar.

En los despachos y firmas más pequeñas puede estar en juego la sucesión del auditor individual. En estos casos, ha venido siendo habitual que quienes ocupen el puesto de auditor sea alguien del entorno más próximo, incluso un familiar. Para ello “quienes tienen un acceso más cómodo a las prácticas son los descendientes o familiares de auditores en ejercicio –con lo que se propicia un perpetuamiento familiar” (Larriba Díaz-Zorita y Serrano Moracho, 1999). Este hecho supone una barrera de entrada para el resto de futuros auditores que difícilmente podrán ni siquiera cumplir con el periodo de prácticas obligatorias en este tipo de firmas más pequeñas, y menos ascender a ocupar el puesto de auditor ejerciente. Esta actuación es difícil de tratar. Prima la endogamia, frente a una situación de igualdad de oportunidades.

Asignación de los equipos de los encargos. Se debe cuidar la cualificación y la adecuación de las personas a las necesidades del negocio. A la hora de establecer las tareas y responsabilidades en el equipo de auditoría, habrá que considerar la adecuación de la formación recibida para asumir el trabajo. Es decir, habrá que agrupar las personas identificando sus diferentes habilidades para que el trabajo pueda realizarse con el máximo provecho. Y, en caso de disfunciones se establecerán las políticas de formación oportunas. Para ser eficientes hay que establecer un buen plan de auditoría y realizar una adecuada gestión de equipos auditores. Así, puede resultar de interés crear equipos de personas de diferente cualificación, edad y experiencia, multiculturales, donde la participación de la mujer también pueda ser evidente.

Los equipos en los que intervienen personas de diferente categoría (administrativo, senior, junior, etc.) permiten distribuir mejor el trabajo, asignando las tareas en función de conocimientos y habilidades, que repercutirá en una oferta de servicios más rentable.

Así mismo, la diversidad de los miembros que integran los diferentes grupos de responsabilidad como consejos o equipos de auditoría puede contribuir a una mejor comprensión del mercado de las compañías, aumentando su habilidad para penetrar en nuevos mercados, a la vez que promoverá la creatividad e innovación empresarial (Hooks y Cheramy, 1994; Mynatt y otros, 1997; Dalton y otros, 1997; Bernardi, 1998; de Elizagarate, 2000; Fearfull y Kamenou, 2006).

Creemos que la inteligencia emocional, la simbiosis entre individuos con diferentes habilidades, experiencias y conocimientos en diferentes áreas como por ejemplo la relación con clientes, los recursos humanos o la regulación medioambiental puede influir positivamente en la independencia y opinión de los miembros de un equipo de auditoría.

Consideramos que el trabajo final de auditoría puede verse mejorado cuando se realiza por equipos que integran personas que tengan capacidad de favorecer el consenso a la hora de opinar y altos valores éticos (Gilligan, 1982; Hooks y Cheramy, 1994; Ciancanelli, 1998). En este sentido vemos una oportunidad para motivar la participación de las mujeres en el ejercicio profesional de la auditoría (Dillard y Ferris, 1989; Heilman y Chen, 2003; AICPA, 2006; Belso Martínez, 2006). Países como Estados Unidos parecen haber avanzado más en este aspecto ya que para principios de 1980 alrededor de la mitad de los nuevos contratados en la profesión contable eran mujeres (Hooks y Tyson, 1995; Dwyer y Roberts, 2004). En España, los datos del ICAC revelan que el porcentaje de mujeres ejercientes se sitúa alrededor del 10%, siendo la tendencia creciente.

Desarrollo de formación continuada. El desarrollo profesional continuo tiene como meta cultivar y mantener la competencia profesional después de la calificación profesional (IFAC-IAESB, 2008; ICJCE⁶³) (IFAC- International Accounting Education Standards Board (IAESB), 2008), teniendo en cuenta que el entorno económico y social en el que se lleva a cabo la profesión de la auditoría se caracteriza por sus elevadas dosis de dinamismo. Más, si cabe, en épocas de recesión cuando la contratación de auditoría se reduce y el auditor tiene que reestructurar su organización para atender otros requerimientos de clientes o nuevos servicios que necesiten las empresas y que el profesional por sus conocimientos y habilidades, actualizados de forma permanente, puede realizar (Amat y Crespo, 2010).

En un plano ideal la formación continua “debería ser voluntariamente asumida por todos los auditores como un requerimiento ético individual” (ICJCE, 2004 revisada en 2006). Desde una óptica más realista y pragmática, la Octava Directiva ha incorporado en su artículo 13, la obligatoriedad de la formación continua⁶⁴. En este sentido, es de recalcar el esfuerzo que asumen las

⁶³ Norma Interna sobre Formación Profesional Continuada del ICJCE, de 30 de septiembre 2004, revisada en julio 2006.

⁶⁴ “Los Estados miembros se asegurarán de que los auditores legales estén obligados a participar en programas apropiados de formación continua para mantener un nivel suficientemente elevado de

corporaciones profesionales, que tienen la función de formar permanentemente a los auditores que integran su comunidad, a través de planes y programas de formación.

Desde el punto de vista de los DEPYME no es fácil cumplir esta obligación. El momento actual de cambios normativos tanto contables como de auditoría, la adaptación a normativa internacional, etc. requiere un dominio de las materias que exige muchas horas de estudio. Una dedicación que muchas veces no es compatible con el desarrollo del trabajo diario, fundamentalmente en aquellas organizaciones con recursos limitados de personal, como es el caso de los DEPYME, que tiene que dar respuesta tanto a cuestiones profesionales, como de gestión, etc. La alta competitividad en la actividad de auditoría puede afectarles negativamente ya que los recursos se utilizan hasta el máximo de su capacidad, en el sentido apuntado por el informe Cohen (AICPA, 1978), puesto que las presiones que se generan en torno a la reducción de honorarios, puede conllevar una reducción de la inversión de tiempo para la formación (García Benau y Vico Martínez, 2003).

Los planes de formación continua son evidentemente necesarios en el actual entorno de cambios tanto tecnológicos como legislativos, etc. Las firmas de auditoría deben establecer sus propios planes en función de sus necesidades, al ser las mejores concededoras de su personal.

Las competencias de habilidades y técnicas o de conocimientos pueden variar dependiendo del tamaño de la firma. Así, los gerentes de una multinacional requerirán de una mayor especialización funcional, mientras que en firmas auditoras de menor tamaño sus funciones estarán más cercanas a trabajos operativos. Algo similar ocurre con los senior de una multinacional, responsables de gestionar el trabajo de un equipo humano de tamaño considerable, cuando en una firma local el responsable del equipo trabajará con pocas personas. Y en el caso de los asistentes en multinacionales requieren de competencias relacionadas con la competitividad interna y promoción, mientras que en los auditores independientes apuntan hacia el trabajo del día a día y la polivalencia (Llopart Pérez y Redondo Durán, 1997). El caso de los auditores ejercientes individuales es diferente porque muchos de ellos son a la vez gerentes, jefe de equipo y el propio equipo en la medida que algunos ni siquiera tienen personal contratado.

conocimientos teóricos, cualificaciones y valores profesionales, y de que el incumplimiento de los requisitos de formación continua sea objeto de las sanciones oportunas.”

En la medida que las firmas cuenten con recursos suficientes podrán incluso organizar sus propios cursos de formación. Cuestión que no es viable para los auditores individuales y pequeños que no pueden organizar de manera autónoma su autoformación con garantías suficientes. En estos casos las alianzas entre pequeñas firmas y auditores individuales puede resultar productiva. Y sino, la actuación de las corporaciones podrá resolver la situación.

Por último, cabe reflexionar sobre si se puede establecer un nivel de formación diferente entre los auditores en función del tamaño de las empresas que se auditen. Por ejemplo, si a los auditores que realizan trabajos de auditoría de entidades de Interés Público, se les debe exigir una formación más específica o ampliada, y en cambio, los pequeños despachos de auditores que auditan PYME tendrían un requerimiento inferior al resto. Creemos que este hecho tendría un efecto negativo en la calidad del trabajo, puesto que se podría entender como una menor exigencia a la hora de ejecutar la auditoría.

En el estudio empírico trataremos de analizar si existen diferencias entre la formación recibida por los auditores especializados, es decir que se dedican en exclusividad o casi a la auditoría, y el resto. Las proposiciones de investigación que nos planteamos son:

P4.3: *Todos los auditores realizan formación continua en todas aquellas materias objeto de evaluación en el examen de aptitud profesional.*

P4.4: *Los auditores más especializados (con mayor dedicación a la auditoría) realizan un mayor esfuerzo en formación en materias específicas de auditoría.*

2.5. REALIZACIÓN DE LOS ENCARGOS

La realización de los encargos requiere de planificación, supervisión, revisión y consultas, entre otros.

Planificación: habrá que preparar programas de trabajo debidamente documentados. Es importante dejar constancia de cómo y dónde se archivan los registros o documentación generada. De esta manera se podrá acreditar su realización. Es importante para todos los auditores, y más para los pequeños que disponen de menor margen de maniobra para captar clientes, que quede

evidencia de su calidad también en los papeles de trabajo. Contar con un buen sistema de gestión de despachos, de organización interna eficaz puede mejorar su situación.

La gestión eficiente de despachos es un punto más que deben tener en cuenta los auditores. Para que un auditor sea considerado de calidad debe mantener una metodología de trabajo sólida, intentando evitar en su ejecución errores, duplicidades, actividades que no añaden valor, tiempos muertos, etc. (Zorio Grima y otros, 2004). El resultado se traducirá en un aumento de la productividad, una reducción de los costes, mejor posición para competir en precios, aumentos de la cuota de mercado y mayor lealtad por parte de los consumidores (Climent Serrano y Sánchez Tomás, 2005).

La implantación de un buen sistema de control de calidad interno puede beneficiarse, mediante la diferenciación, de la obtención de algún sello de calidad (ISO 9001, EFQM, otros), además de traer consigo una gestión eficiente de despachos. Compartimos la visión de que los requisitos de la norma de calidad interno de los auditores (NICC-1) y los de la ISO 9001 que especifica los requisitos de un sistema de gestión de la calidad persiguen los mismos objetivos de calidad y confianza, y en consecuencia el cumplimiento de la norma NICC-1 prácticamente equivaldría el cumplimiento de la norma ISO 9001. La única diferencia radica en el alcance de la aplicabilidad, ya que la primera se circunscribe a los despachos de auditores de cuentas y la segunda tiene una aplicabilidad a cualquier servicio o actividad de cualquier tipo de organización y de cualquier dimensión (Muñoz Rodríguez, 2011). Es decir, que los DEPYME pueden aplicar los requerimientos de la norma internacional ISO 9001, que siendo genérico puede extenderse a "todas las organizaciones, sin importar su tipo, tamaño y producto suministrado" (norma ISO 9001, apartado "generalidades"). De hecho, algunos DEPYME ya han optado por implantar sistemas de gestión de despachos basados en calidad total con obtención de un certificado ISO 9001. Aparte de las ventajas propias de un sistema de gestión ampliamente contrastado, el asociar un servicio de auditoría con una certificación de reconocido prestigio puede mejorar la imagen y, por tanto, la calidad percibida del servicio.

Consultas. Para ejecutar con garantías un encargo de auditoría, hay que establecer un buen sistema de consultas internas y externas. En este sentido habrá que evaluar la necesidad de ayuda externa, sobre todo en las firmas más pequeñas que tiene recursos limitados. Concretamente la Guía de Control de Calidad Interno para Prácticas Pequeñas de la IFAC considera lo siguiente:

“Se sugiere que la firma fomente las consultas entre los miembros del equipo del encargo y otros miembros de la firma y, con autorización, fuera de la firma. Con las consultas internas se aprovecha la experiencia colectiva y la experiencia técnica de la firma (o de la que disponga firma) para reducir el riesgo de error y mejorar la calidad de la ejecución del compromiso. Un entorno de consultas fomenta el proceso de aprendizaje y desarrollo de los socios y el personal profesional y refuerza la base de conocimientos colectiva de la firma, sus sistema de control de calidad y las capacidades profesionales”.

Consideramos que para los DEPYME existe un problema del día a día, relacionado con la falta de infraestructura para la resolución de dudas ocasionadas por la novedad de normas y conceptos, cuestiones interpretativas, aplicaciones metodológicas, etc. Las multinacionales y otras grandes firmas disponen de sus propios medios para esclarecer las cuestiones que se van planteando a medida que surgen. Pero el resto de auditores, DEPYME fundamentalmente, deben buscar asesoramiento bien entre compañeros, bien a través de los diferentes comités de las corporaciones o, ante el ICAC, lo que implica cierta dosis de burocracia. La resolución de conflictos puede eternizarse si no existe un procedimiento dinámico de respuesta, y la recomendación puede llegar demasiado tarde.

Una solución a sus problemas podría encaminarse con la utilización de las nuevas tecnologías, Internet y la posibilidad de crear una red (Network) entre auditores para resolución de problemas. Dichos conflictos pueden ser generales y afectar a una amplia mayoría de auditores. La respuesta homogénea genera una mayor confianza en la profesión que no actuando por cuenta propia. Una respuesta global mejora la calidad de auditoría y reduce el nivel de desconfianza, puesto que no caben actuaciones dispares ante un mismo hecho. Aunque todavía no se ha demostrado la eficacia y efectividad de las redes sociales en los entornos de la empresa, está resultando una revolución en la interacción de las personas que no debemos perder de vista.

Por último queremos ampliar el uso de fuentes de consulta tanto a firmas con las que se tengan alianza, como a los organismos profesionales, entidades reguladoras, o firmas de especialistas que ofrezcan servicios de consultas. Consideramos que incluso la Universidad puede favorecer este elemento. Por tanto, trataremos el papel de estos diferentes agentes en el epígrafe 3 de este capítulo.

2.6. SEGUIMIENTO Y DOCUMENTACIÓN

El seguimiento implica establecer políticas y procedimientos de vigilancia relativos al sistema de control de calidad de la firma, incluyendo su propio programa de vigilancia, procedimientos de inspección, el informe del inspector y el tratamiento y la eliminación de las deficiencias. Es la revisión de los sistemas de control de calidad. Siguiendo la Guía de Control de Calidad para Prácticas Pequeñas y medianas de la IFAC podemos establecer la siguiente pirámide de vigilancia:



Fuente: IFAC (2010).

La responsabilidad de vigilar la aplicación de las políticas y procedimientos de control de calidad tiene que recaer en persona diferente a quien tenga responsabilidad general del control de calidad, y tampoco pueden ser quienes realicen las revisiones de control de calidad de los encargos (EQCR). Tratándose de los DEPYME pueden tener problemas porque no hay segregación de funciones. Las mismas personas que diseñaron e implantaron las políticas y procedimientos tendrán que realizar los procedimientos de inspección. Para subsanar esta deficiencia, aunque la revisión por segunda firma sea para las entidades cotizadas o cuando existen riesgos, quejas, etc., los DEPYME también deberían poder contar con personas externas, otra firma, apoyo de corporaciones, etc. para poder realizar esta revisión.

Es importante ahondar en el aspecto relativo a los procedimientos de seguimiento, es decir supervisión y control de trabajos, sobre todo en el

establecimiento de procedimientos relativos a la documentación de los papeles de trabajo. A veces se recrimina a los auditores individuales con muchos años de ejercicio profesional una práctica de la auditoría más sustentada en su experiencia, que no aplica suficientes procedimientos de auditoría, es decir no obtiene evidencias necesarias ni suficientes, y las que se realizan pocas veces quedan recogidas en los papeles de trabajo (ausencia de documentación que pruebe las evidencias obtenidas). Esta práctica creemos que se está erradicando debido sobre todo a la formación integral de los nuevos auditores y el apoyo de la tecnología.

La documentación o evidencia escrita del auditor debe referirse tanto a nivel del encargo, incluyendo la revisión de su control de calidad, como a nivel del sistema de su control de calidad interno de la firma. La documentación del encargo está relacionada con las evidencias, por lo tanto su ausencia o deficiencia es una cuestión grave. La documentación de los sistemas de control de calidad interno se puede plasmar en un manual que tendrá que estar publicado, accesible y actualizado. Los DEPYME no deben renunciar a esta documentación que será más simple o sencilla en la medida que las características de la firma así lo permitan.

3. EVALUAR LA NECESIDAD DE AYUDA EXTERNA. PAPEL DE LOS DIFERENTES AGENTES

Para que las personas que forman el despacho o firma de auditoría sean realmente competentes consideramos que deben contar con el apoyo de diferentes agentes que hemos resumido en: otras firmas, las corporaciones profesionales, supervisores externos y la Universidad. Si la comunicación entre estos agentes y los auditores es fluida, si se reconocen las necesidades de los auditores y las disponibilidades de los agentes, etc. la actividad de auditoría podría mejorar.

3.1. ALIANZAS CON OTRAS FIRMAS DE AUDITORÍA

Sin llegar a formar redes, los auditores pequeños pueden crear vínculos, alianzas, para solventar algunos temas como:

- Cumplimiento de requisitos de rotación ante una posible amenaza de falta de independencia. Los auditores individuales y las sociedades con pocos socios podrían intercambiar sus clientes cada cierto tiempo para salvaguardar problemas de familiaridad, etc. Perderían sus clientes iniciales debido a la rotación, pero ganarían los clientes de las firmas con las que tuviesen establecidas estas alianzas.
- Compartir la organización de cursos de formación, sobre todo para aquellas firmas que pueden tener necesidades y problemáticas afines.
- Cumplimiento de vigilancia del sistema de control interno. Tanto la revisión de control de calidad de los encargos, como el seguimiento del control de calidad de la firma requiere que se realice por personal independiente. Si la firma no tiene suficientes personas para asignar tareas de revisión e inspección, podría recurrir al personal de estas firmas aliadas para cubrir estas funciones.

3.2. PAPEL DE LAS CORPORACIONES REPRESENTATIVAS DE AUDITORES

Las Corporaciones profesionales tienen grandes responsabilidades en todo lo relacionado con ayudas para la implementación de sistemas de control de calidad interno y concretamente la organización de los cursos de formación del auditor. Vamos a comentar algunas cuestiones que consideramos de máximo interés:

a) Formación.

Ciertamente uno de los objetivos básicos de las corporaciones profesionales es poner a disposición de los futuros auditores y más aún de sus miembros, cuantos cursos, seminarios, jornadas, reuniones, etc. resulten necesarios para que puedan completar las obligaciones de formación inicial y permanente. Los DEPYME pueden tener mayores dificultades para acudir a cursos de formación continua debido a la limitación de su personal, que no puede sustituirse en el periodo que imparten los cursos. En este sentido, creemos que la incorporación de nuevas tecnologías, que permiten la formación a distancia, así como la creación de una red para solventar dudas técnicas, etc. es una buena solución.

Por ejemplo la Escuela de Auditoría del ICJCE ejecuta los acuerdos adoptados por el comité de formación que analiza las necesidades de sus auditores y realiza actividades puramente docentes por medio de “enseñanza a distancia”, siendo las Agrupaciones Territoriales y colegios Autonómicos los que organizan e imparten cursos, seminarios, conferencias, jornadas o reuniones de trabajo en su versión “presencial”. En esta vía, pero con un alcance menor, se encuentra el REA.

La ley no especifica el número de horas o créditos que debe reunir la formación continua. El nuevo Reglamento desarrolla este apartado junto con las actividades a realizar. Así, tanto los auditores ejercientes como los que figuran prestando servicios por cuenta ajena “deberán realizar actividades de formación continuada por un período de tiempo equivalente, al menos, a ciento veinte horas en un período de tres años, con un mínimo de treinta horas anuales” (art. 40, Reglamento). A su vez, “cuando un auditor de cuentas no ejerciente solicite pasar a la situación de ejerciente, deberá acreditar la realización de ciento veinte horas de formación continuada en el período de tres años que termine en la fecha de su petición, de las que al menos cincuenta horas deben justificarse como realizadas

en los doce meses anteriores a la referida fecha”. Además “al menos 20 horas de formación continuada en un año y 85 horas en el período de tres años deben realizarse en materias relativas a la contabilidad y auditoría de cuentas”. Y respecto de aquellos auditores que aunque figuren como ejercientes en realidad no prestan servicios de auditoría, el Reglamento debería haber sido más rígido y exigir unos requerimientos formativos similares que para aquellos auditores que deciden pasar de una situación de no ejercientes a ejercientes.

Las corporaciones profesionales se anticiparon al nuevo reglamento abordando estas cuestiones en base al proyecto de reglamento que se elaboró entre 2003 y 2004, de manera que fueron incorporando en su normativa interna aquellas reflexiones. Así, por ejemplo, el ICJCE estableció que todos los auditores inscritos en su seno en las situaciones de “ejercientes” o de “ejercientes por cuenta ajena”, siempre que permanecieran en estas situaciones por un periodo superior a tres meses en un año, estarían obligados a realizar y justificar una formación profesional continuada de 120 horas en cada trienio, con un mínimo de 30 horas cada año dentro del mismo”. El REA estableció la obligación de la realización al año de una serie de créditos⁶⁵ a los auditores “ejercientes” en función de sus años de experiencia: 40 créditos a quienes tienen una experiencia como ejerciente inferior a 5 años, 30 créditos a los que tienen una experiencia entre 5 y 10 años, y 20 créditos a los que tienen una experiencia superior a 10 años. Los créditos necesarios para pasar de miembro no ejerciente a miembro ejerciente se fijaron en 120 con la condición de haberlos obtenido dentro de los tres años anteriores al paso a auditor ejerciente, correspondiendo como mínimo 80 créditos a los dos últimos años.

Como la distribución de las horas en cada una de las materias tampoco está, de momento, especificado por el ICAC, el ICJCE estima que el peso de cada materia puede ser el siguiente:

- Auditoría. Como mínimo un 40%.
- Contabilidad. Como mínimo un 25%.
- Valoración. Como máximo un 10%.
- Fiscalidad. Como máximo un 10%.
- Derecho mercantil. Como máximo un 20%.
- Otras materias relacionadas. Como máximo un 10%.

⁶⁵ La equivalencia de créditos con horas corresponde entre 1 y 1,3 créditos por hora lectiva.

Esta formación en materias tan diversas es una de las razones que esgrimen los auditores para llevar a cabo muchos de los servicios de no auditoría que tanta crítica suscita en relación a la independencia.

b) Organización y supervisión de prácticas.

Las corporaciones, además, se encargarán de la organización y supervisión de las prácticas. Tema preocupante teniendo en cuenta la situación deficitaria de oferta de prácticas por parte de las firmas o profesionales ejercientes. Aunque las corporaciones ofrecen cursos prácticos de auditoría orientados a la preparación de las materias incluidas en la segunda de las pruebas de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), nos parece mucho más interesante la posibilidad de crear una “Escuela de Prácticas de Auditoría”. Podría establecerse una colaboración a tres bandas entre las corporaciones, el ICAC y las firmas. El aspirante a auditor sería empleado en una firma o despacho de auditoría, asignándosele un “mentor” (persona cualificada de la firma) que debería estar coordinado con otro auditor adscrito a la corporación y que debería rendir cuentas, a su vez, al ICAC. Este modo de actuar permitiría que el “período de prácticas estuviese a la altura de una profesión con proyección internacional, estableciendo un registro de candidatos en prácticas por parte de las corporaciones, controlando las actividades que se realizarán y certificando el proceso de aprendizaje conjuntamente con los auditores o firmas que hubieran sido homologadas para tal función” (Larriba, 1999). La unificación de las corporaciones⁶⁶, es decir la existencia de una única corporación, ayudaría a que los criterios para hacer el seguimiento de la parte práctica estuviesen consensuados.

c) Supervisión del auditor.

Las corporaciones profesionales, a través de sus comités de disciplina profesional, vigilan el cumplimiento de las normas de auditoría de aquellos auditores inscritos en la corporación pertinente, quedando fuera de este control aquellos profesionales que ejercen la auditoría sin estar dados de alta en ninguna corporación (situación que es posible, siempre y cuando este inscrito en el registro administrativo, ROAC, que faculta para el ejercicio profesional). Las corporaciones no pueden ejercer la potestad disciplinaria que compete al ICAC, pero si “deben

⁶⁶ Actualmente están en proceso de unificación los Colegios de Economistas con los colegios de Titulados mercantiles. En el País Vasco se aprobó en junio de 2012 la Ley de Unificación Colegial de Economistas y Titulados mercantiles del País Vasco.

comunicar al ICAC los resultados individualizados de dichos controles al final de cada año” (artículo 22 LAC, Ley Financiera, 2002).

Por otro lado, para apoyar el esfuerzo de los auditores en la mejora de sus sistemas de calidad internos, puede ser un interesante revulsivo que las corporaciones profesionales promuevan, tal y como proponen Suárez, Alvarado y Pulido (2010), la creación de un sello de calidad que podrían conceder y revocar a las firmas y despachos profesionales que cumplan o dejen de cumplir con los mínimos de calidad.

d) Creación y fortalecimiento de una comisión específica para los DEPYME.

Esta es una cuestión que puede resultar clave para el futuro del pequeño auditor. El interés por conocer las necesidades de estos auditores por parte de un órgano que tenga representatividad en organismos internacionales que de alguna manera marcan el futuro de la profesión es muy importante.

Podemos referirnos a la comisión llamada “DEPYME” que el ICJCE creó en 2004 al identificar una serie de problemas que afectaban directamente a este colectivo. Las razones fundamentales tienen que ver con las siguientes cuestiones:

- La inquietud de los pequeños despachos profesionales por el cambio de actitud de control técnico del ICAC, ya que este se hace directamente cargo a partir de 2002, debido a los grandes escándalos. El auditor individual o pequeño despacho valora negativamente las críticas a su trabajo realizadas por el ICAC, porque considera que no ha recibido orientación previa. Entienden que sus trabajos están bien en el fondo aunque pueden fallar en la forma. De aquí se deriva la existencia de problemas de formación y actualización.
- Los pequeños auditores perciben que la corporación no les diferencia de las grandes firmas, cuando ellos creen que sus necesidades y problemas son específicos y muchas veces diferentes de los grandes.
- Se percibe una falta de diálogo, de comunicación, entre despachos de auditoría y la corporación. Así, valoran la necesidad de realizar reuniones de sensibilización a nivel territorial para la detección de

problemas específicos de los DEPYME y la búsqueda de soluciones, es decir, reforzar la asistencia técnica y la formación a través fundamentalmente del Departamento Técnico del ICJCE, y teniendo en cuenta que la formación que el auditor debe realizar para conservar y actualizar sus conocimientos puede efectuarse a través de la Formación Presencial, organizada por las Agrupaciones y Colegios profesionales del ICJCE, o mediante la Formación a Distancia, desde la Escuela de Auditoría.

En la medida que las corporaciones se impliquen en los problemas de los pequeños y medianos despachos podrán actuar con una representación más directa en todos aquellos órganos o estamentos en los que participen y sus necesidades podrán estar mejor cubiertas.

3.3. AUTORIDAD INSTITUCIONAL. SUPERVISIÓN PÚBLICA

El sistema de seguridad de calidad que se está desarrollando en la Unión Europea descansa, además de en la implantación de sistemas de control de calidad internos en las firmas o despachos, en el establecimiento de un sistema de Supervisión Pública.

La existencia de un órgano de supervisión externo eficiente supone un importante refuerzo de la calidad. En Estados Unidos el Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ha sido la corporación establecida por el Congreso para supervisar a los auditores, fundamentalmente de las EIP, que con anterioridad a la Ley Sarbanes eran autorreguladas. Existen evidencias de que los trabajos de inspección/ control realizados por el PCAOB han contribuido a la mejora de la calidad de auditoría incentivando la salida del mercado a aquellos auditores que no cumplen con los requisitos exigidos (DeFond y Lennox, 2011).

Aunque algunos hayan criticado el intervencionismo de la Ley Sarbanes-Oxley (SOX) la introducción del sistema de supervisión pública también ha trascendido al ámbito europeo incluyendo en la Octava Directiva que “los Estados miembros deban organizar un sistema efectivo de supervisión pública de los auditores legales y las sociedades de auditoría sobre la base del control en el país de origen”. Así la Comisión Europea ha creado el EGAOB para garantizar la coordinación en la Unión Europea sobre la actividad auditora, lo que implica que

se exija un control basado en principios comunes. El ICAC, (organismo oficial), es el responsable en exclusiva de la supervisión a nivel de España, si bien en el caso de las inspecciones puede valerse de las corporaciones profesionales y, de acuerdo con lo previsto en la ley, de terceros especializados para llevar a cabo tal cometido. Para la supervisión de sociedades de auditoría sometidas a la jurisdicción de reguladores españoles y de Estados Unidos, en julio de 2012 el ICAC ha firmado un acuerdo de cooperación con el PCAOB que les permite la realización de inspecciones conjuntas e intercambio de información.

El control del ICAC puede revestir la forma de inspecciones sobre los procedimientos seguidos o de investigaciones sobre incumplimientos concretos en los trabajos realizados. En palabras de Gonzalo Angulo (2010), “el control de calidad, en forma de inspecciones periódicas de los procedimientos del auditor, es el principal esfuerzo externo que permite comprobar que los profesionales han hecho su trabajo correctamente, lo que implica que tienen una estructura y unos medios adecuados, que aplican normas éticas para aceptar y conservar clientes, que aplican las normas técnicas en su trabajo y que cuentan con un control interno que asegura los niveles de cumplimiento deseados para que los trabajos tengan la validez requerida. El control técnico se materializa en investigaciones sobre trabajos concretos y tiene como objetivo determinar si se han incumplido las normas y si de tal infracción se deriva una responsabilidad punible” (Gonzalo Angulo, artículo de prensa, 2010).

El ICAC realiza los pertinentes controles para detectar y solventar dichas situaciones y recoge en los “informes anuales sobre la situación de la auditoría en España” las conclusiones de su Plan de control de la actividad. En 2009, una de las debilidades más relevantes evidenciadas en la ejecución de la auditoría ha sido la ausencia de plan global, así como la falta de documentación de circunstancias con efecto en la opinión, etc.

Hay estudios que consideran que un sistema disciplinario exigente mejora el cumplimiento de las normas y mejora la calidad (García Delgado, 1996; Navarro Gomollón, 2004). Otros argumentan que no es necesario establecer una regulación muy estricta y rígida, puesto que una estrategia reglamentista puede resultar ineficaz y perjudicar el desarrollo de mecanismos más espontáneos de protección.

3.4. PAPEL DE LA UNIVERSIDAD EN LA FORMACIÓN DE LOS AUDITORES

Desde nuestra vertiente académica creemos que la Universidad española atraviesa un momento idóneo para desarrollar cuestiones formativas que mejoren las capacidades y habilidades de los auditores al estar en proceso de implementación de nuevos Grados, por ejemplo en Administración y Dirección de Empresas.

Queremos insistir en la trascendencia que tiene la Universidad en la formación, puesto que “es donde se desarrolla el pensamiento, facilitando la asociación y la reflexión, por lo tanto debería afrontar la responsabilidad del perfeccionamiento ético” (Freire y otros, 2005). Es la universidad una de las vías de acceso principales a la profesión auditora, es el lugar dónde acuden principalmente las grandes firmas auditoras a reclutar y seleccionar los mejores alumnos, “buscando identificar candidatos con potencial de pensar por sí mismos, de dotarse de su propio criterio y de interesarse por el mundo de la empresa desde una perspectiva global” (Canales y López, 2009).

Así, coincidimos plenamente con el contenido de la norma internacional de “contadores” (profesionales contables) IES 4 de la IFAC: “El programa de formación en contaduría debe proporcionar a futuros contadores profesionales un marco de valores, de ética y de actitud profesionales que les permita formar su criterio profesional y actuar de manera ética en el mejor interés de la sociedad y de la profesión” (IFAC- International Accounting Education Standards Board (IAESB), 2008). Confiamos en el buen hacer de la nueva generación de auditores y compartimos la visión de Gonzalo Angulo (2007) que reconoce que “en buena medida, la conciencia ética (en su dimensión social) de los profesionales contables se puede, o quizá se debe, configurar en el seno del proceso educativo” (Gonzalo Angulo y Garvey, 2007). Es por ello que queremos hacer hincapié en el papel de la Universidad en el proceso formativo, también en ética y valores.

Creemos, al igual que otros muchos autores (Espinosa Pike, 2001; Martínez Martín y otros, 2002; Freire y otros, 2005; Bolívar, 2005), que la educación en valores debe recuperar un lugar en el curriculum universitario. En este sentido, la Conferencia Interamericana de Contabilidad y los Consejos Nacionales de Profesionales en Ciencias Económicas, junto con la UNESCO, han realizado recomendaciones para incorporar la ética en las carreras de grado. La integración

del Sistema Universitario español en el Espacio Europeo de Educación superior (EEES)⁶⁷ ha supuesto, entre otras cuestiones, el aprendizaje basado en competencias. Así, el Ministerio de Educación y Ciencia (MEC) ha establecido una serie de competencias básicas que debe adquirir el estudiante, y que las universidades han desarrollado como competencias de las titulaciones, (específicas o transversales).

Presentamos algunas propuestas para que la Universidad incorpore en sus estudios estas competencias tan importantes para los auditores:

a) Itinerario específico. Podría ser adecuado que las titulaciones de Grado de las diferentes universidades, que imparten enseñanzas ligadas a dirección y administración de empresa, o contabilidad, etc., programasen itinerarios específicos que permitan una mención en el título relacionado con auditoría. La nueva estructura de los estudios universitarios en grado y postgrado (master) facilitará la integración de la formación teórica impartida como Master en Auditoría de Cuentas en el sistema universitario, siempre y cuando las autoridades educativas en materia de universidades den su aprobación.



Podría ser interesante que hubiera una colaboración directa entre Universidad y profesionales (corporaciones) para elaborar los planes docentes y definir y diseñar las competencias que necesitan los auditores en la actualidad. Por ejemplo, el tratamiento de los valores y actitudes en los programas de formación de profesionales contables y auditores debe conducir a un compromiso con:

- (a) el interés público y la sensibilidad hacia las responsabilidades sociales;

⁶⁷ Ver <http://www.queesbolonia.es/>

- (b) el progreso constante y el aprendizaje permanente;
- (c) la confiabilidad, la responsabilidad, la puntualidad, la cortesía y el respeto; y
- (d) las leyes y regulaciones.

b) Entendemos que las tareas y funciones docentes en la formación del siglo XXI adquieren un nuevo significado, debido al cambio de paradigma enseñanza-aprendizaje que estamos viviendo en la Universidad. El cambio de este modelo proviene de las ideas constructivistas, que parten de la premisa que para que se produzca el aprendizaje tiene que ser el aprendiz el que construya el conocimiento (Ertmer y Newby, 1993). La Comisión Internacional para el Desarrollo de la Educación de la UNESCO (1985) manifiesta que los objetivos generales de la enseñanza a todos los niveles educativos son: Aprender a ser; Aprender a aprender; Aprender a hacer.

Además, creemos que en la Universidad se puede y se debe trabajar con un enfoque ético, no solo en aquellas asignaturas relacionadas con la contabilidad y la auditoría, sino con una perspectiva multidimensional, que mejore la formación integral del futuro auditor. Tal y como afirman Martínez Churriague y Espinosa (1993), “el razonamiento ético puede tener cabida en la formación contable universitaria si los expertos dedicados a la docencia aceptamos, con mayor intensidad, que educando más en el principio que no en el precepto, es la mejor vía para conseguir que la actividad futura del estudiante pueda pasar de una categoría técnica a una profesional”.

Un enfoque participativo, de interacción entre alumno y docente, incluso con la presencia de profesionales en el aula, puede mejorar la adquisición de competencias; más si se trabaja de forma coordinada y multidisciplinar, diferentes materias y asignaturas (Azkue Irigoyen, 2010).

El mayor problema puede derivarse de la escasa formación especializada que puedan tener los docentes contables, puesto que para impartir ética además de disponer de capacidad didáctica y de comunicación (capacidad que supuestamente tenemos los docentes), debe dominar o cuanto menos conocer en profundidad el tema. Una colaboración con otros expertos puede contribuir a una formación más integral.

c) Certificado de calidad y movilidad en el nuevo Espacio Europeo de Educación Superior y los acuerdos de Bolonia (1999). Por un lado, Bolonia

se sostiene en un sistema de gestión de la calidad común para las universidades europeas. El sistema asegura a los ciudadanos un catálogo de titulaciones verificado, aprobado y registrado con criterios objetivos y transparentes. Por otro lado, permiten un sistema transparente y comparable de titulaciones en el ámbito europeo. Nos parece muy interesante el Suplemento Europeo al Título (SET), que es un documento con un formato normalizado en el EEES, que acompaña a cada uno de los títulos universitarios oficiales. Contiene, de manera personalizada para cada titulado o titulada, información unificada sobre los estudios cursados, los resultados obtenidos, las capacidades profesionales adquiridas y el nivel de su titulación en el sistema nacional de educación superior. El objetivo es incrementar la transparencia de las diversas titulaciones que permita un reconocimiento más fácil de las titulaciones y facilite la movilidad de los estudiantes para su integración en un mercado laboral europeo, incluido el mercado de auditoría, por ejemplo en firmas internacionales.

d) Apoyo de las TICs. Hoy en día las modalidades de enseñanza-aprendizaje han evolucionado sobre todo apoyándose en herramientas informáticas y tecnológicas. De hecho las competencias instrumentales tienen relación con destrezas tecnológicas y gerencia de la información. Así, podemos hacer referencia a las modalidades de “formación presencial”, “formación a distancia” y “videoconferencias”. Además la creación de una red social entre auditores o el uso de herramientas de la Web 2.0 facilitaría que las dudas o problemas que permanentemente acosan a los auditores debido a cambios normativos, etc. se puedan solventar más fácilmente y de manera más eficiente y rápida.

e) Prácticas universitarias en firmas de auditoría. La amplia mayoría de los cursos de postgrado en auditoría ofrecen formación práctica, ligada a la resolución de problemas y a la presentación de “Trabajos fin de curso”, que aunque tienen una visión más cercana al trabajo de auditoría en sí, consideramos que son actividades que no suplen la experiencia real del auditor. Algunos centros, a veces en colaboración con Corporaciones profesionales, ofrecen en sus títulos propios o master un “practicum” o convenios de prácticas para sus alumnos (prácticas externas insertas en el plan de estudios del título), que en algún caso pueda finalizar con un contrato de trabajo posterior. Si no es el caso, dichas prácticas no sólo ayudan en la adquisición de capacidades de los futuros auditores, sino que

además suponen un entorno adecuado para demostrar competencias profesionales, que pueden ser evaluados por un tutor externo, otro interno e incluso un tribunal designado por la Comisión Académica del Master (Biedma López y otros, 2010). Este hecho nos hace reflexionar en cuanto que podría ser relativamente sencillo implementar la figura del mentor o tutor, comentado anteriormente.

A este respecto, resultaría interesante el desarrollo de normas de formación (tal vez la adopción de las normas IES de la IFAC), bien guías docentes completas que permitieran un seguimiento y una evaluación adecuada de conocimientos y competencias (por ejemplo las IEPS de la IFAC ofrecen guías para regular la formación práctica y mecanismos de control), bien una regulación más específica sobre el periodo de experiencia práctica, la definición de la figura del mentor y un registro donde se detalle todo lo realizado, etc. Incluso, se plantea la posibilidad de que este tiempo de prácticas computase como experiencia, de cara a los requisitos exigidos para la inscripción en el ROAC (García Benau y Zorio Grima, 2011), aunque el nuevo Reglamento (2011) no lo ha incorporado. Estas prácticas no computan como experiencia a acreditar para dicho examen y posterior autorización del ICAC; sólo si hay un contrato de por medio, en cuyo caso corresponde al auditor o firma de auditoría comunicar al ICAC las horas efectivas y tipo de contrato.

f) Formación continua y servicio de apoyo para resolución de dudas. Entre los procedimientos que se deben diseñar para la implantación de un buen sistema de control de calidad interno están los que se refieren a la realización de consultas sobre cuestiones difíciles o controvertidas. En este sentido, consideramos que si la Universidad contribuye en la formación de los auditores, debería disponer de una “comisión de expertos” para recibir, evaluar y responder a las consultas realizadas por los auditores.

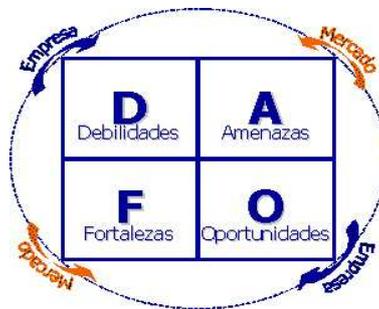
En el estudio empírico hemos querido confirmar la realidad de los auditores, con fuertes implicaciones en la implantación de un buen sistema de control de calidad interno que tenga resuelto la consulta de dudas y conflictos, planteando la siguiente hipótesis:

P4.5: *Los auditores acuden mayoritariamente a las corporaciones profesionales para resolver sus dudas.*

CAPÍTULO IV: PROPUESTA DE RETOS Y OPORTUNIDADES PARA LOS DEPYME

Una vez analizados los factores externos e internos que inciden en la posición de los DEPYME, vamos a proponer de una manera sintética un balance de amenazas y oportunidades a los que se enfrentan estos auditores, y a los que podrán hacer frente en función de sus debilidades y fortalezas. Esta herramienta de análisis, comúnmente conocido como DAFO, se utiliza desde la década de los 70 para establecer líneas de acción estratégicas.

El objetivo final del análisis DAFO es poder determinar la ventaja competitiva que tiene la empresa analizada y la estrategia genérica a emplear que más le convenga en función de sus características propias y de las del mercado en que se mueve.



<p>Debilidades, son también las capacidades, recursos y posiciones alcanzadas que limitan las posibilidades de aprovechar las oportunidades, por lo que hay que intentar evitarlas o paliarlas.</p> <p>Fortalezas, aquí habría que situar las capacidades, recursos y posiciones alcanzadas en determinadas áreas empresariales y en el mercado, que ayudan a aprovechar las oportunidades o a superar las amenazas.</p>	<p>Amenazas, en los que se incluyen todas las fuerzas procedentes del entorno, la competencia o el mercado que pueden presentar dificultades para la empresa.</p> <p>Oportunidades, son las fuerzas procedentes del entorno, competencia o mercado que suponen ocasiones que la empresa debe aprovechar para mejorar su posición.</p>
--	---

Consideramos que las características específicas de los DEPYME permiten aplicar las herramientas PESTA (factores Políticos, Económicos, Sociales, Tecnológicos y Medioambientales⁶⁸) y DAFO para conocer sus debilidades, amenazas, fortalezas y oportunidades, que ayuden a diseñar las estrategias que pueden ser utilizadas por este tipo de despachos y empresas auditoras en el mercado español de auditoría. De acuerdo con el modelo conceptual para el análisis estratégico hay que sincronizar los recursos y capacidades de la empresa con las exigencias del entorno.

Este capítulo debe servir para tratar nuestro objetivo principal y plantear retos y oportunidades para los DEPYME en la prestación de servicios de calidad en bien del interés público, ante los eventuales cambios en el marco regulador europeo de la auditoría y de las obligaciones contables de las empresas.

Hemos estructurado este capítulo en tres apartados:

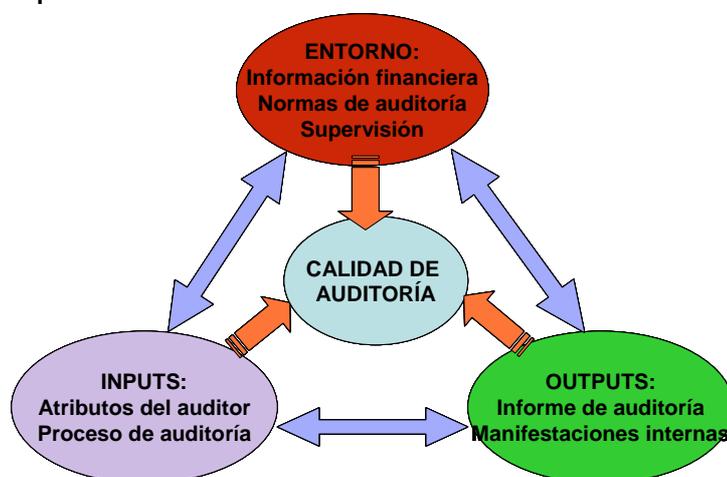
1. Desarrollamos un balance de Debilidades, Amenazas, Fortalezas y Oportunidades (DAFO), basado en un análisis externo y un análisis interno.
2. Planteamos líneas de acción en clave estratégica.
3. Proponemos un marco futuro condicionado a cambios regulatorios y desarrollo profesional.

⁶⁸ En este estudio no hemos desarrollado el factor tecnológico, ni el medioambiental, aunque los consideramos importantes.

1. BALANCE DE DEBILIDADES, AMENAZAS, FORTALEZAS Y OPORTUNIDADES

En nuestro análisis entendemos que la calidad de auditoría se nutre tanto de factores externos como internos. Teniendo en cuenta la relevancia de la calidad en auditoría, puede ser apropiado analizar estos componentes de manera conjunta utilizando el enfoque de la IAASB para su desarrollo, que consiste en establecer tres aspectos fundamentales: inputs, outputs y entorno. Los DEPYME deberían analizar su situación para poder ofrecer servicios de calidad.

Cuadro 21: Componentes de la Calidad de Auditoría



Fuente: IAASB, 2011.

Con relación al contexto (entorno), los factores que pueden influir en la calidad de auditoría se pueden resumir en:

- Una buena gestión empresarial que implique un clima de transparencia y comportamiento ético de la entidad auditada reflejada en la información financiera que elaboran. La propia calidad de la información financiera que se verifica puede influir en la calidad de la auditoría.

- Una regulación que tenga en consideración tanto las propias normas de auditoría como sistemas de supervisión eficaces para el control de la calidad apoyado en un diálogo entre auditores y reguladores.

En las entradas (inputs) podemos considerar aspectos, que bien pueden formar parte del diseño e implantación de un sistema de control de calidad interno:

- Atributos del auditor: características profesionales y parámetros de mercado atribuibles a los auditores (recursos humanos).
- Proceso de auditoría: se refiere a cuestiones tales como la aplicación de una metodología consistente de auditoría, así como a la eficacia de las herramientas utilizadas (realización de los encargos).

Como resultados del trabajo (outputs) podemos referirnos a aspectos comunicativos tanto externos como internos.

- Por una parte se debe considerar el alcance del trabajo representado por el informe de auditoría, y
- Por otro lado se considera importante la comunicación interna entre el auditor y los gestores con relación a las prácticas más adecuadas para representar la información financiera, así como manifestaciones respecto a debilidades de control interno, etc.

Aplicamos la herramienta DAFO al caso concreto de los pequeños despachos en el mercado español de auditoría, obteniendo el diagnóstico que resumimos en los cuadros 22 y 23 siguientes.

Debemos ser conscientes de que el entorno cambia y una oportunidad puede convertirse en amenaza, o que los recursos cambian y una fortaleza puede ser en un futuro una debilidad. Además, la empresa puede actuar ante una debilidad y convertirla en una ventaja, como puede ser el caso de la implantación de sistemas de control de calidad interno.

Cuadro 22: Listado de amenazas y oportunidades

AMENAZAS DEPYME	
A1:	Concentración y competitividad. Las grandes firmas monopolizan el mercado de las empresas de interés público y pretenden abarcar también el segmento de las pequeñas.
A2:	Pérdida de clientes debido a incrementos de umbrales para exención de auditoría, periodo de crisis, etc.
A3:	Percepción negativa del valor añadido aportado por la auditoría en clientes que tienen limitaciones tales como escasa infraestructura contable y debilidades de control interno.
A4:	Posibles problemas de adaptación a la nueva normativa de auditoría.
OPORTUNIDADES DEPYME	
O1:	Demanda de servicios de seguridad alternativos por parte de empresas no obligadas a auditoría.
O2:	Posibilidad de encontrar nuevos clientes. Por ejemplo, la Administración Pública está requiriendo el apoyo de los auditores para realizar trabajos de revisión.
O3:	Participación en redes internacionales, fusiones, absorciones. Oportunidad sobre todo para las redes medias y firmas más grandes, o firmas globales, de realizar auditorías de empresas cotizadas en un mercado internacional.
O4:	Realización de coauditorías dónde una de las partes sea al menos una sociedad de auditoría mediana, pequeña, no sistémica.
O5:	La armonización de las NIIF y NIA, adoptadas por la UE bajo fundamentos de calidad permitirá la aplicación proporcional (en función del tamaño y complejidad de la empresa) de normas únicas globales que mejoren la propia calidad de auditoría.
O6:	El esfuerzo realizado por las corporaciones y determinadas instituciones profesionales, sensibles a las necesidades de los DEPYME, facilita la aplicación de normas y procedimientos mediante la elaboración de guías de actuación, manuales y programas de auditoría asequibles, permitiendo la presencia de este colectivo en el mercado de auditoría.
O7:	Obtener certificación de calidad: implantación de sistemas de control de calidad internos en los despachos y firmas de auditoría. Podrían ser objeto de certificación reconocido por la sociedad (ISO, etc.) que mejore su imagen tanto pública como interna.

C
A
L
I
D
A
D

Fuente: elaboración propia.

Cuadro 23: Listado de debilidades y fortalezas

DEBILIDADES DEPYME	
D1:	Recursos limitados debido al reducido tamaño de la firma que limita a su vez su ámbito de actuación. El auditor DEPYME no puede por si sólo abarcar otros clientes más grandes o mercados más allá de su entorno geográfico local o regional.
D2:	Posible desprotección del pequeño auditor. Consideramos que aunque existen grupos de presión a favor de los DEPYME su representatividad en muchos de los órganos reguladores y decisorios puede ser deficiente.
D3:	La literatura considera que la independencia del auditor DEPYME puede verse comprometida por la prestación de múltiples servicios y mayor dependencia económica.
D4:	Dificultad de construir una imagen de marca reconocida por la sociedad.
D5:	Limitaciones para invertir en formación continua debido a dificultades económicas, falta de tiempo, problemas organizativos, etc.
D6:	Problemas de adaptación a las nuevas tecnologías y sistematización de tareas. Gestión de despachos e implantación de sistemas de control de calidad interno.
FORTALEZAS DEPYME	
F1:	Atributos del auditor reconocidos por el cliente: proximidad, conocimiento del negocio.
F2:	Nueva generación de auditores formados en la era del conocimiento y en la búsqueda de la calidad y la excelencia. Abiertos a la formación continua (obligatoria) que permite el mantenimiento de capacidades, habilidades, competencias del auditor.
F3:	Independencia. La cualidad de independencia como principio ético que rige el trabajo del auditor es personal, por lo tanto los valores del pequeño auditor pueden ser y son tan fuertes como del auditor que trabaja en grandes firmas.
F4:	La prestación de servicios complementarios puede mejorar el conocimiento de la empresa y permitir al auditor DEPYME aprovechar economías de alcance y prestar un servicio acorde a las necesidades de la empresa.
F5:	La supervisión de la actividad implica que quienes permanecen en activo son buenos profesionales que cumplen con la normativa.

C
A
L
I
D
A
D

Fuente: elaboración propia.

Teniendo en cuenta todos estos componentes, en los siguientes epígrafes desarrollamos primero un análisis de las amenazas y oportunidades más relevantes, y segundo las debilidades y fortalezas de los DEPYME, siguiendo el esquema anterior del estudio dónde primero hemos realizado un análisis de factores externos y posteriormente internos. Las ideas que surjan de este análisis se deben cruzar, es decir, ligar fortalezas con oportunidades, para plantear los objetivos o líneas de acción estratégicas.

1.1. ANÁLISIS EXTERNO. AMENAZAS Y OPORTUNIDADES

Vamos a analizarlas de manera conjunta, puesto que en realidad, las oportunidades guardan una estrecha relación con las amenazas, ya que no son más que el “reverso” de éstas. Si se obtienen los medios para eliminar las amenazas se pueden convertir en oportunidades y ser “palancas” de desarrollo (Colección Comunidades Autónomas, 2009). Hemos seleccionado cuatro elementos, los dos últimos ligados con un análisis de calidad de auditoría:

- Restricciones de mercado.
- Características del cliente.
- Calidad de las normas.
- Aspectos comunicativos.

1.1.1. Amenaza por restricciones de mercado: concentración y competitividad

El mercado de auditoría de la UE se compone de dos grandes segmentos: la auditoría internacional de sociedades cotizadas y la auditoría de sociedades de ámbito nacional no cotizadas (Comisión Europea y Dirección General de Mercado Interior y Servicios, 2007a).

El primer segmento se caracteriza por su alta concentración: un número muy limitado de firmas auditan casi el 100% de entidades internacionales y EIP. Así, en España las empresas que cotizan son auditadas en su totalidad por las Grandes (Big). La concentración de mercado es demasiado elevada y puede suponer un peligro para el equilibrio del mercado de auditoría, desde el momento en que pudiera desaparecer o quebrar una de las Cuatro (London Economics y

Ewert, F., 2006). Además, tiene incidencia sobre la libre competencia y genera problemas para que las redes medias de auditoría se incorporen a este mercado (Marco Granell, 2007).

Este hecho es un motivo de preocupación y ha supuesto incentivar las estrategias de crecimiento entre las denominadas “*second tier*” o segundo grupo de liderazgo. En los últimos tiempos se han producido absorciones y fusiones entre auditoras internacionales de segundo nivel. Estas sociedades de auditoría siguen siendo grandes; son en realidad redes de auditoría. El mercado muestra que existen opciones para crecer en este sentido.

La posibilidad de crecimiento externo se abre también para un pequeño-mediano despacho profesional que podría optar a ese segundo segmento, dónde el tipo de cliente puede ser más grande, realiza una actividad de interés público y sus operaciones pueden tener un alto grado de dificultad o complejidad. Sin embargo, creemos que ese mercado sigue estando vetado para las firmas más pequeñas por todas las características que las delimitan (reducido personal, ámbito de actuación local/regional, infraestructura limitada, etc.).

Por otro lado, en el segmento de sociedades de ámbito nacional también existe un alto grado de competencia. Las grandes firmas además de servir a las grandes empresas internacionales pretenden cubrir necesidades de empresas nacionales de tamaño más reducido. Este hecho puede suponer graves amenazas para el pequeño despacho de auditoría. Su margen de maniobra se reduce. Puede ocurrir que las grandes firmas elijan mejor a sus clientes y rechacen auditorías de alto riesgo que el pequeño auditor no pueda rechazar por falta de clientela. El aumento de los umbrales para eximir a las empresas de auditoría obligatoria ha dejado fuera a muchas empresas españolas que eran fundamentalmente clientes de los DEPYME, que junto con el “intrusismo” de las grandes en el segmento de las PYME está perjudicando gravemente a los DEPYME.

La competencia también influye en los honorarios de auditoría. Los DEPYME intentan captar clientela a través de unas tarifas más bajas que pueden perjudicar la calidad del servicio (“*lowballing*”). El auditor no puede dejar de hacer su trabajo diligentemente por culpa de una remuneración deficitaria. La auditoría debe recuperar su función y credibilidad para que las empresas auditadas se percaten del valor que genera y estén dispuestos a pagar el servicio.

1.1.2. Características del cliente asociadas a otras necesidades de seguridad

Los clientes de auditoría de los despachos de tamaño limitado, ya sean auditores individuales y/o pequeñas y medianas firmas de auditoría, suelen ser también empresas de tamaño pequeño-mediano. El deber de “diligencia profesional” exige que “el auditor de cuentas debe aceptar únicamente los trabajos que pueda efectuar con la debida diligencia profesional, sin superar en conjunto su capacidad anual medida en horas.” Es decir, si el auditor tiene recursos limitados, sólo podrá atender a entidades cuyas auditorías requieran menor trabajo en horas.

A nivel de amenazas para el auditor DEPYME debemos considerar el nivel de riesgo de estas empresas y su efecto en el alcance del trabajo debido a las características de control interno de las PYME auditadas. Es frecuente que en las PYME, debido a su estructura organizativa, no esté debidamente desarrollado el sistema de control interno (menos documentado o formalizado), ya que en muchos casos no es posible la segregación de funciones, y en un mismo departamento o persona coinciden varios trabajos, al objeto de reducir el gasto al mínimo. Debemos analizar en profundidad la calidad del control interno de las pequeñas y medianas empresas, si son o no lo suficientemente consistentes como para que el auditor pueda confiar en los sistemas que mantiene la empresa. La existencia de debilidades significativas en los sistemas de control interno tiene implicaciones para la auditoría en términos de sobrecarga de trabajo para obtener un grado suficiente de evidencias, lo que repercute a su vez en el coste del trabajo, en el presupuesto y la facturación final del trabajo realizado. Esto afecta negativamente en la relación auditor-cliente dada la visión que los pequeños empresarios tienen del valor que les otorga dicha revisión.

Una valoración negativa de los sistemas de control interno de la empresa puede suponer una mayor carga para la empresa auditada, debido a que la escasa confianza obtenida deberá ser compensada con una mayor amplitud de las pruebas sustantivas a realizar sobre los distintos componentes de las cuentas anuales.

Este hecho puede conllevar serios inconvenientes para la empresa auditada:

- a) Por una parte, el trabajo administrativo que puede causar la solicitud de documentos, justificantes, etc. que necesite el auditor puede causar un trastorno importante en el día a día de la empresa.
- b) Cuanto mayor sea el trabajo a realizar, mayores serán los costes a pagar por el servicio de auditoría.

Otro problema asociado a las características del cliente puede ser el escaso nivel de conocimientos contables del empresario, gerente o responsable de la entidad auditada. Como consecuencia puede tener problemas para entender las explicaciones del auditor, e incluso ser reticente a posibles modificaciones contables propuestas por el mismo. Puede ocurrir también que la contabilidad sea un servicio externalizado a un asesor que a su vez le ofrezca asesoramiento fiscal, siendo el interés de los propietarios pagar cuanto menos posible a Hacienda, y que el trabajo del auditor no se vea valorado ni recompensado.

El grado de informatización de la empresa es también un síntoma de interés por los sistemas de control interno. Su falta de implementación o actualización puede ralentizar y duplicar el trabajo a realizar por el auditor.

Podríamos considerar que la simplicidad de las estructuras y de sistemas facilite el conocimiento de la empresa, y que la escasa dificultad contable y simplicidad de las operaciones que realiza la empresa permita un fácil control. Pero aún así el coste de obtener un nivel de seguridad razonable sobre la información financiera puede no compensar el esfuerzo realizado en su verificación.

Todas estas amenazas pueden ser el pretexto adecuado para buscar otras oportunidades de mercado, asociadas a cubrir necesidades de PYME, diferentes de los servicios de auditoría de cuentas. La excesiva concentración y saturación del mercado provoca que los DEPYME busquen otras alternativas que según su cualificación y capacitación puedan afrontar.

1.1.3. Calidad de auditoría asociada a calidad de las normas

La actual coyuntura de cambios en la regulación de la información financiera y de la auditoría implica un reto para los auditores, que deben estar capacitados para la utilización de una normativa global, elaborada con unos estándares de calidad. Ello implica una oportunidad de competir con otros auditores en la realización de unos trabajos de calidad.

En principio, y siguiendo la literatura clásica de la auditoría (Mautz y Shraf, 1961; Flint, 1988), son los propios auditores quienes asocian más directamente la calidad al cumplimiento de las normas profesionales. Pero la calidad no sólo radica en el cumplimiento por parte del auditor, sino que lo importante es que las propias normas sean de calidad. Y para que ello sea posible, los sistemas que las producen, es decir la infraestructura que emite las normas, también deben ser estables y de calidad (Zorio y otros, 2004). Una aceptación global de las normas garantiza la estabilidad y puede ser indicativo de unos estándares de calidad. Por tanto, debemos especificar dos cuestiones: quién las elabora y cómo se aceptan.

En este sentido, la Unión Europea en el proceso armonizador ha tenido a bien incorporar, en los recientes desarrollos normativos y reformas estructurales y de procedimientos, la adopción de normativa internacional emitida por el IASB para aspectos contables y por la IFAC en auditoría.

El IASB tiene como objetivo desarrollar un único conjunto de normas contables de *alta calidad*, comprensibles y globales que requieren una información a publicar en los estados financieros transparente, comparable y de calidad para ayudar a los participantes de los mercados de capitales mundiales a tomar decisiones correctas. Dichas normas deben ser utilizadas por “todos” lo que implica la convergencia de las normativas contables nacionales y las del IASB. Zorio y otros (2004) siguiendo a Turner y Godwin (1999) consideran que es necesario crear una infraestructura contable que respalde el uso de la normativa internacional emitida por el IASB para que realmente tenga una utilización global y se considere de calidad. Respecto a las propias normas para que sean realmente de calidad deben mejorar la habilidad del usuario en la toma de decisiones de inversión y concesión de crédito (Comité de Normas Contables de la American Accounting Association (AAA) citado en Lisnmeier y otros, 1998) y contar con un marco conceptual coherente que considere como características básicas la oportunidad, la relevancia y el análisis coste-beneficio de la implantación de la normativa. En la medida que se cumplan las cualidades anteriores podemos hablar de normas contables de calidad.

En relación con las normas de auditoría, la Unión Europea ha modernizado la regulación de la auditoría publicando la Directiva 2006/43/CE que impulsa la armonización de la auditoría legal en la Unión Europea a través de la aplicación de normas internacionales de auditoría (NIA) que contribuyen a un nivel alto de credibilidad y calidad de la información financiera de las empresas. Pero, la realidad es que la elaboración de una norma única internacional es complicada y

se ha optado por utilizar la labor de organismos de reconocido prestigio que llevan años trabajando, cómo es la IFAC, que desarrolla regulación profesional de ámbito mundial, y que desde 1979 viene emitiendo pronunciamientos en el área de auditoría. En este sentido, compartimos la visión de Zorio (2004), de que de forma paralela a la adopción de las normas del IASB para normas contables, la adopción de las normas profesionales de auditoría de la IFAC es una buena opción para armonizar las normas de auditoría de la Unión Europea. Más concretamente, es el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de la IFAC quien se encarga de desarrollar toda esta normativa internacional de auditoría (NIA).

Para que la Comisión adopte una norma internacional de auditoría que garantice una calidad elevada y homogénea de todas las auditorías legales exigidas por el Derecho comunitario debe ser aceptada de forma general a escala internacional y haberse elaborado con plena participación de todas las partes interesadas siguiendo un procedimiento abierto y transparente (“*endorsement mechanism*”), debe añadir credibilidad a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas y debe favorecer el interés público europeo (Octava Directiva, 2006).

Para conseguir dicha aceptación general, sabiendo que existen diferencias en las regulaciones entre países, la Comisión Europea (CE) realizó una consulta pública para determinar si las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) deberían ser adoptadas en la Unión Europea (UE) (Comisión Europea y Dirección General de Mercado Interior y Servicios, 2009). El estudio previo realizado por la Universidad of Duisburg-Essen (2009) indicaba que “una adopción de las NIA en la UE daría como resultado beneficios cuantitativos y cualitativos para las compañías, los inversionistas y los reguladores, a partir de auditorías de alta calidad y armonizadas”⁶⁹(Europea y University of Duisburg-Essen, 2009). En general, la mayoría de los encuestados está de acuerdo con las conclusiones del estudio, además que la adopción de las NIA permitiría la aceptación de los informes de auditoría incluso fuera de la UE. Incluso un buen número de los encuestados, todos ellos en la categoría de profesionales de auditoría, consideran que habría un coste de oportunidad si no se adoptan las NIA en el ámbito de la UE en términos de los beneficios potenciales perdidos y la falta de armonización entre las distintas jurisdicciones. Como bien argumentaba el ex-Presidente del ICAC, Gonzalo Angulo, “para la UE esta elección supone no sólo un ahorro de costes, sino la asunción de una serie de estándares de calidad reconocida, elaborados por

⁶⁹ El estudio puede consultarse en: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/isa/index_en.htm

expertos cualificados y con vocación mundial. A escala regional, la adopción de esta normativa implicará que los auditores de la Unión Europea hagan su trabajo de manera armonizada y sus informes, por fin, serán equivalentes.”⁷⁰

En nuestra opinión, teniendo en cuenta la labor que ha realizado la IFAC a través del Proyecto Claridad, y considerando que las NIA ya están siendo aplicadas en otros países, (la aceptación internacional estaría demostrada, aunque aparentemente Estados Unidos seguirá actuando por libre, sin seguir las NIA), creemos que la armonización y globalización podría garantizar la calidad de las normas de auditoría, siendo esta una buena oportunidad.

Nos parece que el posicionamiento de normas únicas de la IFAC a aplicar tanto en grandes como en pequeñas y medianas empresas presenta las siguientes ventajas para los DEPYME:

- Se ha realizado un gran esfuerzo para clarificar las normas;
- Puesto que son principios generales, no existen programas ni una lista de actividades obligatorias a realizar; la primacía del juicio profesional está garantizada.
- El objetivo de la auditoría es único, por tanto el proceso de auditoría y la metodología a aplicar tiene un único fin, es sólido.
- Se dispone de ayuda mediante las notas aclaratorias, por ejemplo si existen especificidades para la auditoría de PYME;
- En su aplicación se seguirá el Principio de Proporcionalidad, y existen Guías de referencia para su implantación,

En consecuencia, la adopción de normas únicas (globales) junto con el esfuerzo por elaborar Guías de implementación para los DEPYME puede favorecer la posición de este colectivo. Para ello deben estar suficientemente representados en los órganos decisorios, por ejemplo formando parte en la composición del consejo del IAASB.

Esto no impide que el auditor español pueda tener ciertas reticencias iniciales, sobre todo de orden cultural, debido a que “para cumplir el objetivo irrenunciable de auditoría, el auditor debe seguir su propio criterio en el cumplimiento de la norma que prima la comprensión, el juicio y la decisión razonada por encima de las meras listas de comprobación” (Cowperthwater, 2009

⁷⁰ Artículo de prensa. Cincodías.com. Tribuna, 17/02/2010.

citado en (Gonzalo Angulo y Castellanos Rufo, 2010). Necesitaremos tiempo para interiorizar e implementar adecuadamente toda esta normativa.

1.1.4. Calidad en el resultado: aspectos comunicativos internos y externos

Al desarrollar la función de auditoría ya detectamos la existencia de agentes que reclaman una comunicación más fluida entre auditor y representantes de la entidad auditada, así como una mayor información de cara al exterior (ver 3.2. del Capítulo II, pág. 120). La posibilidad de manifestaciones internas con contenido suficiente para mejorar la gestión o cualquier otro aspecto de la empresa se consideraría como un valor añadido que redundaría en la percepción de un trabajo de mayor calidad. Por otro lado, desde el exterior, la posibilidad de un informe de auditoría más completo, también mejoraría la valoración de la auditoría. Este nuevo formato de informe podría contener dos partes: una primera dónde se recoja la información básica, y un anexo o segunda parte dónde se podrían desarrollar aspectos metodológicos, niveles de importancia relativa, etc. siempre y cuando realmente contenga una información útil, sin perder el objetivo de la auditoría.

En este punto, queremos comentar otra variable que a nuestro entender puede aportar una nueva visión a los aspectos comunicativos, que consiste en la proactividad y transparencia del propio auditor. Para ello nos basamos en la consulta que inició en 2007 el Comité Técnico de la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO, 2009). Este organismo ha analizado la utilidad para el mercado de contar con información sobre la red de trabajo del auditor, así como sobre la aplicación del control de calidad, la supervisión del personal, la evaluación del trabajo, ética e independencia de la práctica, etc. Esta información podrá ser utilizada por diferentes usuarios de estados financieros, inversores y comités de auditoría para hacer comparaciones y tomar decisiones contando con mayor información, lo que a su vez, puede generar una mayor presión a los auditores para que realmente mejoren la calidad del servicio.

En esta línea, la Octava Directiva y Ley de Auditoría han incorporado como novedad la elaboración del documento denominado “informe de transparencia”. Los auditores y sociedades de auditora de interés público y las sociedades de auditoría de terceros países, deberán dar a conocer un informe anual de transparencia, informando de sus principales clientes (entidades y personas con

las que el auditor o sociedad tiene vinculación, entidades de interés público auditadas), datos financieros más relevantes (volumen de negocio), procedimientos para garantizar la independencia, política de formación continuada, descripción del sistema de control de calidad interno y estructura organizativa y órganos de gobierno en sus páginas Web. Sólo será obligatorio para las auditoras que realizan auditorías de entidades de Interés Público. Hay grandes firmas que se han adelantado a la aprobación de la nueva Ley para publicar este tipo de información en España, puesto que la propia Directiva ya lo requería (KPMG Auditores, 2010).

En Reino Unido, el Consejo Profesional de Supervisión del FRC ya ha realizado un segundo examen de los contenidos del Informe de Transparencia publicados por los auditores de entidades de interés público, aunque es el primer año en que la publicación de los informes es obligatoria. De los siete informes de transparencia voluntaria producidos por las empresas el año pasado, la Junta de Supervisión identificó una serie de cuestiones para que las empresas las tuvieran en cuenta en la elaboración de sus informes de 2009 (FRC- Professional Oversight Board (POB), 2010). A la luz de la información que las empresas han proporcionado en estos informes y de las sugerencias realizadas, queremos resaltar un dato que debería ser obligatorio para todos los auditores en relación con publicar la siguiente información financiera:

- Los ingresos totales, desglosados para mostrar los ingresos de trabajos de auditoría legal⁷¹, de servicios de no-auditoría prestados a los clientes de auditoría, y de los de no-auditoría a clientes no relacionados con la auditoría.
- Las cifras comparativas del año anterior.
- Un análisis de los tipos de servicios de no-auditoría prestados a los clientes de auditoría.

Según la Junta de Supervisión, en la práctica casi ninguna firma ha sido capaz de informar de los servicios de no-auditoría a los clientes de auditoría, y cuando lo han hecho no ha sido información muy clara.

Los DEPYME, al no auditar entidades de interés público, no están obligados a informar públicamente de estos hechos, excepto por la información que deben recoger las empresas auditadas en la memoria de sus cuentas anuales. Puede

⁷¹ Sugieren que las empresas utilicen la definición de "trabajo sobre la auditoría legal y servicios directamente relacionados" en el Código Voluntario CCAB (Consultative Committee of Accountancy Bodies) de Prácticas para la Divulgación de Rentabilidad de Auditoría publicada en marzo de 2009.

suponer estar en inferioridad de condiciones sobre visibilidad y credibilidad asociada a transparencia. El ICAC sí recoge estos datos, que analiza internamente.

Por otro lado, como otro ejemplo de transparencia, podemos citar la posición del anterior presidente del ICAC, Gonzalo Angulo (2010), para que todas las firmas auditoras sean auditadas, así como que todas elaboren en breve un informe de transparencia⁷² para mostrar que son las primeras en dar información fiable al mercado. A priori, lo mismo que cualquier otra empresa, sólo están obligadas las grandes entidades que durante dos ejercicios consecutivos, cuentan con activos superiores a 2,8 millones de euros, una cifra de negocio superior a 5,7 millones de euros y/o más de 50 empleados (basta con cumplir dos de los tres requisitos). Las propias auditoras son las primeras en tratar de eludir la obligación de auditoría mediante complejas estructuras organizativas compuestas por sociedades independientes, pero que operan bajo una misma marca y que cumplen unas mismas políticas. En España sólo las cuatro grandes (Big4) están sujetas a esta obligación, siendo revisadas por firmas de pequeño tamaño. La mayoría del resto de firmas publica sus cuentas en el Registro Mercantil, y no las somete a revisión externa, salvo algunas que lo hacen de forma voluntaria contratando para ello un revisor individual. Otros se conforman con "autoauditorías", revisiones internas sin la necesidad de pagar sellos, ni tasas.

Así lo indica el ranking anual que elabora Expansión de facturación por firmas y auditores en 2009 (millones de euros):

Firma de auditoría	Facturación firma 2009	Auditor externo
Deloitte	437	Lillo Auditores
PwC	409	Zofio Auditores
KPMG	307	Auren Centro Auditores y Consultores
Ernst & Young	278	Caudisa MGC
BDO	86	Stemper Auditores
Grant Thornton	58	DF Economistes Auditores
Auren	50	
Gassó RSM	34	Bové Montero
Mazars	33	Horwarth
Adade	31	
Horwarth	28	Heni auditores
More Stephens	24	
Iberaudit	19	
Attest	16	Juan Mencía

Fuente: Registro mercantil e información facilitada por las firmas (Expansión).

⁷² Artículo del 29/10/2010 en www.expansion.com y conferencia Foro de Auditoría en Bilbao, 2010.

1.2. ANÁLISIS INTERNO. DEBILIDADES Y FORTALEZAS

Conocer los motivos o atributos que influyen en el proceso de elección de un auditor permite reconocer sus debilidades y fortalezas. Inicialmente vamos a tratar los atributos más afines al desarrollo realizado en los capítulos anteriores, como son:

- Dimensión del auditor, localización geográfica y trato personalizado.
- Prestación de otros servicios.
- Calidad asociada a la implantación de sistemas de control de calidad interno.
- Finalmente, plantearemos el análisis de otros atributos que serán objeto de estudio en el apartado empírico.

1.2.1. Dimensión del auditor, localización geográfica y trato personalizado

Cuando definimos DEPYME, concluimos que para delimitar pequeño y mediano auditor podría utilizarse la definición de la Federación Europea de Expertos Contables (FEE), que considera “pequeños aquellos despachos que contando con cinco o menos socios tienen por clientes a empresas no cotizadas⁷³, estén o no obligadas a auditarse”. Es decir la dimensión del auditor DEPYME implica unos recursos personales limitados destinados a una clientela con características de pequeña empresa.

Creemos que la reducida dimensión del auditor DEPYME, más que una debilidad, puede suponer limitaciones a la hora de asumir trabajos de auditoría que rentabilicen la actividad y permitan obtener economías de escala de procesos tales como control de calidad, formación, etc. Y por otro lado, no podrá aceptar trabajos que superen su capacidad.

La dimensión del auditor tiene un reflejo directo en el tipo de cliente de auditoría. El pequeño auditor audita pequeñas empresas locales y regionales. Tal vez, las entidades auditadas busquen una afinidad, un reflejo de sus propias

⁷³ “*Private firm*”: empresa no cotizada, no de interés público, no necesariamente PYME aunque si en una gran proporción.

características en la entidad que las audita. Es decir, las PYMES pueden tener mayor predilección por los auditores de pequeña dimensión porque pueden creer que su situación será mejor entendida por quienes pueden tener un nivel organizativo, de gestión, etc. similar.

La literatura revisada no muestra una dimensión óptima del auditor para llevar a cabo la auditoría. La literatura ha utilizado el tamaño del auditor como variable a considerar a la hora de investigar modelos de honorarios de auditoría, calidad de auditoría, independencia, cambio de auditor, reputación, etc. Es decir se asocia la dimensión del auditor con otros atributos. Más que la dimensión en sí del auditor lo que los clientes pueden buscar en un auditor de mayor o menor tamaño son otras características o cualidades que pueden asociarse a la dimensión del mismo, como puede ser, por ejemplo, la localización geográfica y el trato más cercano.

La ubicación geográfica local del auditor DEPYME permite un mayor contacto del mismo con la empresa auditada. Normalmente el pequeño auditor mantiene una relación cercana con el cliente, que repercute positivamente en la satisfacción del mismo y que por lo tanto puede suponer en realidad una ventaja (Forum del Auditor, Sitges, 2006). La confianza que se genera, salvaguardada por la profesionalidad del auditor, puede ser una gran oportunidad para inculcar entre las pequeñas empresas una cultura de información financiera de calidad. El auditor puede motivar a las pequeñas empresas a llevar a cabo unas buenas prácticas contables que mejore la información que elaboran, además de favorecer el entendimiento de la contabilidad como herramienta útil para la toma de decisiones empresariales.

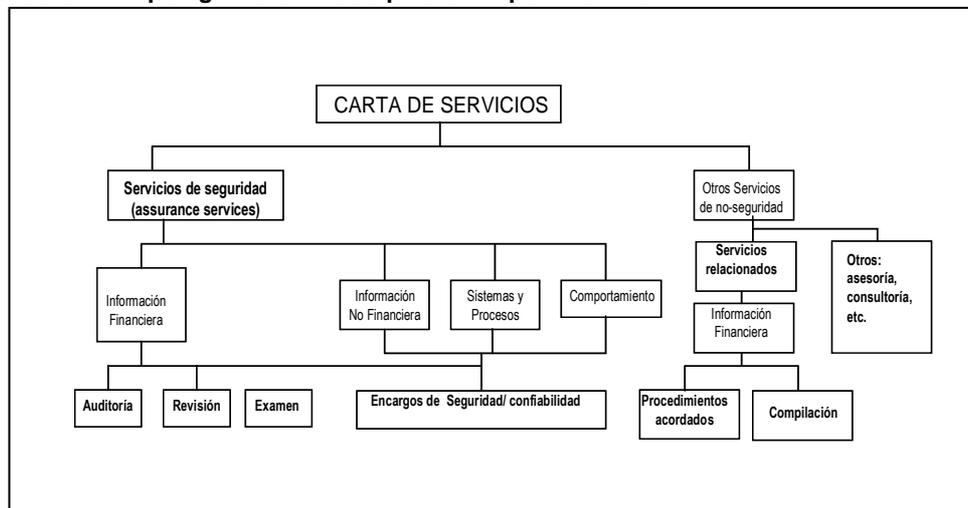
La mayor amenaza en estos casos proviene de la “familiaridad” que se puede crear entre auditor y auditado. Este vínculo puede derivar en un conflicto de intereses interno si no se establecen las suficientes salvaguardas para mantener una posición objetiva e íntegra.

1.2.2. Prestación de otros servicios. Tipología de servicios ofrecidos por el auditor

Es bastante habitual que los auditores ofrezcan servicios adicionales como asesoría fiscal, legal, consultoría, etc., comúnmente denominados “otros servicios”. En realidad los auditores suelen estar capacitados para ofrecer estos y

otros servicios relacionados (“*related services*”), así como una serie de servicios de seguridad (“*assurance services*”⁷⁴), que podemos considerar alternativos o complementarios a la auditoría, y entre las que podemos diferenciar las revisiones limitadas (“*review*”) y los encargos de seguridad-confiabilidad (“*assurance engagements*”).

Cuadro 24: Tipología de servicios prestados por el auditor



Fuente: Adaptación de Andicoechea (1999), utilizando Handbook IFAC (2012).

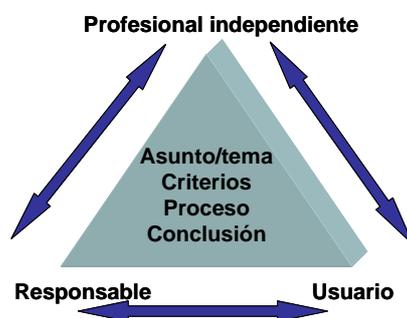
El Comité Elliot (AICPA, 1997) apostó por una nueva base conceptual para los servicios prestados por los Certified Public Accountants (en adelante, CPA, que en nuestro contexto se refiere a auditores) refiriéndose a servicios que otorgan algún tipo de seguridad: “una función de proporcionar confianza (confiabilidad) que implica la expresión de una conclusión escrita u oral sobre fiabilidad y/o relevancia de la información y/o sistemas de información”. La IFAC, a su vez, propuso en el 2000 un marco conceptual para los servicios de seguridad-confiabilidad, más allá de los servicios de seguridad sobre la información, incluyendo sistemas y comportamientos.

⁷⁴ El término “assurance” puede ser traducido como servicios de Confiabilidad, Fiabilidad, Seguridad, Garantía. La IFAC utiliza el término Aseguramiento y también Seguridad. En nuestro caso nos decantamos por confiabilidad y/o seguridad, aunque en este último caso hay que especificar el grado de seguridad (razonable, moderado, limitado) que ofrece la opinión o conclusión emitida por el auditor. Confiabilidad es la cualidad de confiable, fiable, que ofrece seguridad, creíble.

En estos servicios deben identificarse las tres partes implicadas en el encargo de seguridad, que son: el auditor o profesional independiente, la parte responsable del tema o asunto sobre el que versa el encargo, y el destinatario de la conclusión, que la empleará en su proceso de decisión.

Estos servicios deben definirse por acuerdo entre las partes implicadas, concretando al menos los siguientes aspectos:

- La naturaleza y la forma del *asunto/tema* sobre el que se informa/opina.
- La naturaleza y características de los *criterios* relevantes para informar/opinar sobre el asunto/tema
- La naturaleza y la extensión del *proceso* usado para recoger y evaluar la evidencia
- *Conclusión* del encargo: contenido y formato de informe/conclusión.



Inicialmente, tal y como se resume en el cuadro 24 anterior, podemos diferenciar dos tipos de servicios: aquellos que cumplen las condiciones establecidas en el marco de seguridad (“*assurance*”) y que denominaremos “servicios de seguridad”, y el resto que englobaremos en los “servicios de no-seguridad”. Dentro de cada grupo podemos diferenciar servicios en función del objetivo de la verificación, del alcance (nivel de seguridad) y de los requerimientos que se le exigen al auditor o profesional independiente.

Así nos parece oportuno realizar la siguiente clasificación:

- Servicios de seguridad sobre información financiera.
- Otros servicios de seguridad.
- Servicios de no-seguridad (no-verificación): otros servicios.

1.2.2.1. Servicios de seguridad sobre información financiera

Existe un debate sobre la vigencia de la función de auditoría de cuentas como función única en los servicios de verificación o seguridad. En esta línea los legisladores europeos (Libro Verde sobre Política de auditoría, 2010), y en particular los británicos, han propuesto la existencia de varios niveles de seguridad asociados a la revisión de los estados financieros de las compañías en función de su relevancia para el interés general, particularmente el de los mercados, y de las relaciones de agencia con socios, trabajadores, y otros grupos de interés interno y externo, y de las relaciones comerciales y financieras que tengan con respecto a terceros. Ante la posibilidad de que la auditoría de cuentas sea cada vez más exigente para responder a las necesidades y demandas relativas a las entidades de interés público, se trata de establecer un nivel de servicio de verificación diferente para las PYMES que no se consideren de interés público.

Así, frente a un primer tipo de servicio de seguridad como es la auditoría de cuentas, podemos citar otros servicios aplicados sobre el mismo objeto, es decir, la información financiera, pero con un menor alcance: la revisión limitada y los encargos de seguridad.

Consideramos el interés de analizar los atributos de la auditoría de cuentas frente a la revisión limitada y encargos de seguridad, puesto que en la actualidad se está debatiendo sobre la conveniencia de exigir otro tipo de revisiones a la información financiera elaborada por las PYMES, en cuyo caso el juicio emitido podría tener un impacto no sólo interno sino también frente a terceros.

Tipo de servicio de verificación de información financiera

Tipo de Servicio de Seguridad (Confiabilidad)	GRADO DE SEGURIDAD	PRODUCTO <i>(ejemplo)</i>	USUARIOS	
AUDITORÍA	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Estados Financieros completos elaborados bajo un marco de información financiera. ▪ Estados Financieros complementarios exigidos por normativa o legislación 	RAZONABLE (ALTA) (Todos los procedimientos disponibles)	OPINIÓN <i>("las cuentas anuales reflejan en todos los aspectos significativos la imagen fiel de acuerdo con los PCGA ...")</i>	Terceros
REVISIÓN LIMITADA	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Información financiera histórica ▪ Información financiera intermedia 	LIMITADA (MODERADA) (Preguntas, observación, pruebas analíticas)	JUICIO NEGATIVO <i>("no ha detectado durante su trabajo ninguna circunstancia que le haga pensar que las cuentas anuales no reflejen la imagen fiel de acuerdo con los PGCA")</i>	Interno y/o terceros
ALGUNOS ENCARGOS DE SEGURIDAD	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Información financiera histórica ▪ Información prospectiva 	RAZONABLE/ LIMITADA	CONCLUSIÓN POSITIVA/ JUICIO NEGATIVO	Interno y/o terceros

Fuente: elaboración propia, utilizando Handbook IFAC (2012).

Comentamos las principales características de cada tipo de servicio:

A) La Auditoría de Cuentas es una actividad regulada, dónde la persona que realiza el trabajo debe ser "auditor de cuentas" y cumplir con la normativa contenida en la LAC y el Reglamento que la desarrolla, así como las normas de auditoría, de ética y de control de calidad interno. La revisión de estados financieros históricos culmina con la emisión de una opinión con un grado de seguridad razonable sobre la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada. El carácter de responsabilidad social del auditor en relación al público con general, obliga a que el servicio de auditoría no consista únicamente en satisfacer las necesidades de un cliente concreto o de quien lo contrata (IFAC, 1992).

B) Como primera opción o alternativa a la auditoría de cuentas podemos proponer la **Revisión Limitada**. Consiste en hacer preguntas, principalmente a las

personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión, con el objetivo de reducir a un nivel moderado el riesgo de expresar una conclusión inapropiada (ICJCE, 2006a). Permite hacer ver al auditor asuntos importantes que afectan a la información financiera, pero no proporciona toda la evidencia que requeriría una auditoría; no está diseñada para obtener seguridad razonable de que la información financiera está libre de incorrecciones significativas, y la comunicación del informe se expresa con un juicio negativo (“no ha detectado durante su trabajo ninguna circunstancia que le haga pensar que los estados financieros o la información revisada no reflejen la imagen fiel de acuerdo con el marco de información financiera aplicable”). Las normas de referencia internacionales son los ISRE (International Standards on Review Engagements) de la IFAC, que ha normalizado dos tipos de trabajos:

- **Encargos de Revisión de Estados Financieros Históricos**, norma de referencia ISRE 2400 en fase revisión (IFAC- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2011c).
- **Encargos de Revisión de Información Financiera Intermedia**, norma de referencia ISRE 2410 (IFAC, 2010).

C) Otra alternativa a la auditoría de cuentas puede ir en la línea del ICAEW que ha propuesto un servicio que va más allá de la revisión limitada, que sin ser auditoría, cumple los requisitos de un servicio de seguridad (ICAEW- Audit and Assurance Faculty, 2009). Son servicios denominados **Encargos de Seguridad**⁷⁵ (“*Assurance Engagements*”). Estos servicios están diseñados para hacer frente a riesgos significativos y errores importantes de las cuentas anuales que llamen la atención de los “auditores”, aunque es menos extensa que el trabajo exigido en una auditoría. El trabajo se adapta a las características de la empresa, las incidencias detectadas se discuten con los directores y personal de la empresa, incluso se compara la información en las cuentas con otra información pertinente/relevante para ver si es coherente y tiene sentido. Si los auditores tienen alguna duda sin resolver sobre la validez de las cuentas o si hay una limitación importante en el ámbito de aplicación del trabajo, no debe emitir un informe o si lo emite debe expresar que no tiene conocimiento para refutar la confirmación de los directores de que las cuentas ofrecen una imagen fiel.

⁷⁵ La traducción del término “Assurance Engagement” puede ser “Encargos de Seguridad” siguiendo la propuesta de la IFAC.

En la medida que el objeto o asunto de verificación sigue siendo la información financiera, consideramos que en ocasiones pueden resultar trabajos incluso más relevantes que la auditoría de cuentas debido a las características de la información y estructura de la entidad revisada, y que en ese sentido representen el futuro de los servicios de verificación de PYMES.

Estos servicios no corresponden a una actividad regulada a nivel de Unión Europea⁷⁶, pero los organismos profesionales han realizado una gran labor para normalizar los trabajos. En este sentido, podemos enumerar una serie de trabajos alternativos a la auditoría, tomando como referencia los encargos que regulan las normas que han ido elaborando, por ejemplo la IFAC a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Encargos de Seguridad (IAASB), la FEE, el ICAEW, y a nivel nacional las corporaciones profesionales⁷⁷. Así, en el marco de referencia normativo para el desarrollo de este tipo de servicios (ISAEs) podemos citar los siguientes trabajos:

- **Encargos de seguridad que no sean auditoría o revisión de información financiera histórica**, norma de referencia ISAE 3000 (IFAC). La ISAE utiliza los términos "encargo de seguridad razonable" y "limitada" para distinguir entre un nivel de riesgo aceptablemente bajo, (que ofrece una seguridad superior a la revisión limitada), con una expresión positiva de la conclusión del "auditor" y un nivel de riesgo que sea aceptable en base a las condiciones del encargo, pero donde el riesgo es mayor que para una seguridad razonable, ofreciendo una expresión negativa de la conclusión del "auditor".
- **Examen de información financiera prospectiva**, norma de referencia ISAE 3400 (IFAC).

⁷⁶ Algunos países europeos si que han establecido como obligatorios algunos servicios alternativos debido al aumento de los límites de exención de auditoría en los últimos años, lo que ha incrementado la necesidad de estos servicios para PYMES. El estudio de la FEE (2009) ha recogido las iniciativas de los diferentes países europeos que deberían trabajarse de forma conjunta desde la Unión Europea y potenciar una armonización internacional con el apoyo del IAASB. (Ver comentarios en epígrafe 3 de este capítulo IV).

⁷⁷ El ICAC no puede elaborar normas al respecto dado que esta materia no es objeto de su competencia.

1.2.2.2. Otros servicios de seguridad: otros encargos de seguridad sobre información no financiera, sistemas y procesos, comportamiento, etc.

En este bloque trataremos los encargos de seguridad que no verifican información financiera. Pueden ser servicios complementarios, adicionales, a la auditoría de cuentas, en la medida que el objeto de verificación excede de la información financiera.

En una sociedad de la información y el conocimiento, con un avance rápido de la tecnología, las empresas tienen cada vez más necesidades. Algunas de ellas están cubiertas con servicios ya existentes, pero otras requieren de acciones innovadoras. Así, Eilifsen (2003) adapta los servicios de confiabilidad del Informe del Comité Especial de Servicios de Seguridad de AICPA (Comité Elliot, 1997), para proponer al auditor independiente la ampliación de sus servicios a las siguientes cuestiones de verificación: certificación ISO, controles de Internet, indicadores de resultados, E-commerce, revisión del cumplimiento de la legislación referente a la prevención del blanqueo de capitales, examen de las medidas ambientales no financieras, verificación de información no financiera como informes de RSC, de gestión y otros, cumplimiento ético, cumplimiento del principio de gestión continuada, la revisión del control interno y/o sistemas de la empresa, etc.

La profesión ya ha desarrollado algunos de estos servicios dentro del marco de encargos de seguridad. Así el AICPA desarrolló a finales de los 90 servicios relacionados con la seguridad de sistemas (SysTrust), de seguridad en los "sitios Web" de las compañías o instituciones (WebTrust), entre otros, desempeñados por los CPA. En el marco conceptual de la IFAC se señala dentro de los servicios propios de los profesionales contables y auditores, además de la auditoría y revisión, los servicios de revisión del control interno sobre la información financiera con el objeto de concluir sobre su efectividad, que es un requisito exigido a las sociedades cotizadas en ciertas jurisdicciones. Para este caso ya se han desarrollado normas de actuación específicas en el marco de la mejora del gobierno corporativo de las sociedades.

Todos ellos sirven para conseguir una confianza en la empresa complementaria o sustitutiva de la seguridad sobre la actuación que aporta la auditoría de cuentas.

Suponen una gran oportunidad para los auditores en general y también para los DEPYME que están perdiendo mercado en el ámbito de la auditoría de cuentas.

1.2.2.3. Servicios de no-seguridad (no-verificación): otros servicios

En este apartado consideramos los servicios que los auditores o despachos de auditores suelen realizar y que se denominan “otros servicios” o en una traducción más anglosajona “servicios de no-auditoría”. No podemos englobarlos como servicios de confiabilidad en la medida que el auditor es parte implicada en la información o el proceso. Aunque en función de la cualificación del profesional, sobre todo si estuviera sometido a normas de ética equivalentes a las de los servicios de auditoría de cuentas, confieren un nivel de garantía, credibilidad, que puede satisfacer requerimientos internos y externos. Nos referimos a servicios fiscales, servicios de outsourcing contable-administrativo (compilación de información financiera), servicios de consultoría, servicios legales, recursos humanos, asesoramiento en el diseño y elaboración de los informes de Responsabilidad Social Corporativa, asesoramiento previo al Concurso, etc.

Normalmente, cuando decimos que las pequeñas firmas de auditoría suelen ser despachos multiservicios nos referimos a la prestación de estos “otros servicios”. Llopart y Redondo (1997) lo denominan el “síndrome médico de cabecera” en el sentido de que su clientela, que acostumbra ser pequeña empresa, solicita una demanda de servicios variados que requieren del auditor un conocimiento global. En consecuencia, “si la prestación de servicios adicionales se prohíbe, la auditoría podría llegar a ser un actividad antieconómica para las firmas pequeñas, que probablemente terminarían por abandonarla” (García Benau y Vico Martínez, 2003).

Estos otros servicios que los profesionales contables y auditores pueden desarrollar tienen interés no sólo para las compañías que potencialmente queden exentas de la obligación de auditoría por modificaciones en los umbrales. También puede ser de utilidad para el conjunto de compañías medianas y pequeñas, o empresarios individuales que no pueden desarrollar suficiente infraestructura administrativa. La participación de un profesional experto y reconocido en la preparación de la información contable, o en la mejora de sus sistemas de información para la gestión, etc. ofrece a todos aquellos grupos o individuos que quieran contratar con ella una seguridad que permitiría a esas empresas optar por

competir de una manera más igualitaria. Estos otros servicios ya son desarrollados por los expertos contables en otros muchos países.

Como servicios que cuentan con norma de referencia ISRS en el ámbito internacional emitida por el IAASB de la IFAC se encuentran los **Servicios Relacionados**. El grado de seguridad obtenido con estos servicios es nulo; el auditor expone los procedimientos aplicados y los resultados en función del acuerdo adoptado, pero no suponen la expresión de juicio global alguno, debiendo el usuario sacar sus propias conclusiones. Podemos citar dos ejemplos:

- **Procedimientos Acordados sobre información financiera:** Este tipo de mandato es aquel por el cual la entidad que contrata al auditor o el posible usuario determina los procedimientos que se realizarán y el auditor provee un informe con hechos detectados como consecuencia del desarrollo de esos procedimientos. No es un encargo de seguridad, ya que no se pretende dar, ni el auditor expresa, una conclusión que provea un nivel de seguridad, sino que el usuario evalúa los procedimientos y los hechos encontrados y establece sus propias conclusiones (ICJCE, 2006b), (documentación de referencia norma ISRS 4400, IFAC).
- **Encargos para compilar estados financieros.** El objetivo de un trabajo de compilación es que el profesional utilice sus conocimientos de contabilidad para recoger, clasificar y resumir la información financiera. Los procedimientos empleados no están diseñados para dar garantías sobre la información financiera. Sin embargo, los usuarios de esta información financiera pueden obtener algún beneficio como resultado de la participación del auditor como experto profesional que actúa con la debida diligencia. Un trabajo de compilación normalmente incluye la preparación de estados financieros (que puede o no ser un conjunto completo de estados financieros), pero también puede incluir la recogida, clasificación y resumen de la información financiera. (Norma de referencia ISRS 4410, IFAC).

Los servicios de asesoría, consultoría, etc. son otro tipo de servicios que cubren otras necesidades de los clientes. Muchas PYME contratan servicios diferentes de auditoría a sus mismos auditores, es decir las PYME dependen de sus auditores para la realización de estas otras actividades. Aunque a veces, puede ser al revés: que primero se contraten otros servicios para más adelante contratar auditorías. La combinación de servicios de auditoría y no auditoría tiene dos consecuencias opuestas: el conocimiento general que disponen de la empresa actúa en beneficio del trabajo de auditoría y reduce el coste de la auditoría (Sundgren y Svanstrom, 2010). En contraposición, muchos autores entienden que ello conlleva una dependencia tanto económica como de auto-

revisión que va en perjuicio de la tan aclamada independencia del auditor. La prestación de otros servicios claramente se sitúa en una frontera entre debilidad/fortaleza (independencia real) y amenaza/oportunidad (percepción de independencia).

En España, a excepción de la auditoría de cuentas y la elaboración de los informes especiales y complementarios, el resto de servicios de seguridad y otros no requieren la obligación de que sean realizados por auditores de cuentas, pudiendo ser efectuados por otros profesionales no inscritos en el ROAC.

1.2.3. Calidad asociada a la implantación de sistemas de control de calidad interno

Anteriormente hemos enfatizado la importancia de las capacidades y competencias del auditor, tanto a la hora de formarse para acceder a la actividad de auditoría como para ejercer a lo largo de la vida de la firma. Entendemos que las capacidades de acceso son similares para todo tipo de auditores. La diferenciación puede provenir de los mecanismos utilizados para mantener dichas capacidades durante el ejercicio de la actividad. La clave está en el diseño y uso de sistemas de control de calidad interno. Hemos identificado que los DEPYME pueden tener mayores limitaciones para invertir en formación debido a dificultades económicas (honorarios de auditoría ajustados para competir con el resto), falta de tiempo (personal empleado limitado), problemas organizativos (falta de cultura en sistemas organizativos y de control de calidad), etc. Pero, a su vez, consideramos que el auditor del siglo XXI ha recibido una formación previa que le capacita para valorar la necesidad de un mantenimiento perpetuo de conocimientos y habilidades que supera las barreras anteriores. En realidad, todos los elementos que conforman un sistema de control de calidad (liderazgo, ética, aceptación y continuidad de clientes, recursos humanos, realización de encargos, seguimiento, documentación) representan la fortaleza del auditor para garantizar la prestación de un servicio de calidad.

Gran parte de la literatura ha focalizado en dos dimensiones la calidad intrínseca del servicio ofrecido por el auditor: la capacidad o esfuerzo profesional desarrollado y la independencia con la que el oferente ejerce su función (DeAngelo, 1981; Ruiz-Barbadillo y Gómez Aguilar, 2008). A nuestro parecer, la calidad interna también debe referirse a otras cuestiones como el propio proceso de planificación y ejecución de la auditoría, revisión de los encargos, seguimiento

y adecuación de los papeles de trabajo, etc. Si los auditores en general, y los DEPYME en particular, son capaces de interiorizar y utilizar sistemas de control de calidad acordes a su dimensión estarán en poder de una gran fortaleza que les permita competir en el mercado de auditoría, incluso en otros mercados de servicios de seguridad.

Así, consideramos que la siguiente proposición de investigación debe ir ligada a la calidad de auditoría:

P5.1: *La calidad de auditoría de los DEPYME está muy relacionada con sus recursos internos: la capacidad profesional del auditor y los elementos de control de calidad interno que garantizan un trabajo conforme a las normas de auditoría.*

1.2.4. Otros atributos del auditor

Los atributos del auditor se consideran importantes para aumentar la calidad y el valor de la auditoría. Eilifsen, Knechel, Wallage y Van Praag (2003), basándose en un trabajo previo de Carcello, Hermanson y McGrath (1992) y el estudio realizado por Warming-Rasmussen y Jensen (1998), utilizaron una lista de atributos para analizar las cualidades deseables en un auditor, identificando un nivel profesional (confidencialidad, experiencia, independencia, objetividad e integridad), así como parámetros del mercado (reputación profesional y coste), que resumimos en el cuadro 24, y que se definen de la siguiente manera:

- **Confidencialidad:** Este atributo se refiere al grado en que un proveedor de servicios mantiene la confidencialidad en la realización y la comunicación de un servicio. Los profesionales contables tienen un alto nivel de confidencialidad incrustado en sus estándares profesionales.
- **Experiencia:** Este atributo se refiere al grado en que se percibe al proveedor como experto en el contexto y el rendimiento del servicio. Puede ser percibido como un experto en cuestiones de contabilidad, pero también como experto en los procedimientos de verificación. La expansión de los servicios puede depender más del conocimiento del proceso de verificación que conocimientos contables.
- **Independencia:** La independencia permite al auditor actuar con libertad a la hora de emitir su opinión. El valor de los servicios de revisión depende

de la percepción y de la verdadera independencia del proveedor. En la medida en que un proveedor se considera independiente, es decir, carente de relaciones financieras, comerciales, laborales, familiares o de otro tipo con el cliente, el valor percibido por el servicio será mayor.

- **Objetividad:** El valor de los servicios de verificación dependerá de la objetividad de la persona que preste los servicios, es decir, las conclusiones están afectadas por el sesgo personal (juicio profesional). Históricamente, los contables han sido muy respetados por su objetividad en la visualización de la información financiera.
- **Integridad:** La integridad personal y profesional y la honestidad también puede ser percibido como diferente en proveedores potenciales de servicios de auditoría y pueden influir en la demanda de servicios de seguridad. Es probable que algunas profesiones se consideren más íntegros que otros.
- **Reputación profesional:** La reputación profesional global de un proveedor de servicios tiene un impacto en la demanda de servicios de seguridad. Una imagen positiva de una profesión, ofrece mayor probabilidad de ser considerado como un buen proveedor para otros servicios.
- **Coste:** Como todos los profesionales que cobran por sus servicios, se espera que la demanda de servicios de verificación variará según el nivel y la equidad percibida de las tarifas asociadas a un servicio.

Muchos de estos atributos han sido ya tratados. Pero nos gustaría obtener alguna evidencia sobre lo que podrían ser los puntos fuertes y pilares de la estrategia de los auditores.

Cuadro 25: Atributos del auditor

	Carcello, Hermanson y McGrath, 1992	Warming-Rasmussen y Jensen, 1998	Eilifsen, 2003	García Benau, 1996	Azkue, 2009
Características profesionales					
Capacidad de respuesta a necesidades del cliente	x				x
Competencia técnica/ experto/ especialización/ formación			x	x	x
Credibilidad personal/ integridad		x	x	x	
Confidencialidad			x		
Experiencia/ conocimiento	x	x			x
Independencia		x	x		
Objetividad			x		
Responsabilidad/ cumplimiento normas	x				x
Escepticismo profesional		x			
Parámetros de mercado					
Reputación profesional			x	x	x
Honorarios			x		x
Lealtad a socios minoritarios		x			
Aceptación por los mayores accionistas				x	
Trato personalizado					x
Localización geográfica				x	x
Asesoramiento/ otros servicios				x	x
Tamaño de la firma					x

Fuente: elaboración propia.

La columna de la derecha en el cuadro 25 recoge las variables que hemos seleccionado para utilizarlas en el estudio empírico. Preguntaremos a una

población de auditores ejercientes sobre las variables que creen que valoran las entidades auditadas para elegirles en un trabajo de auditoría:

Características profesionales:

- Capacidad de respuesta a necesidades del cliente
- Competencia técnica/ experto/ especialización/ formación
- Experiencia/ conocimiento
- Responsabilidad/ cumplimiento normas

Parámetros de mercado:

- Reputación profesional
- Honorarios
- Trato personalizado
- Localización geográfica
- Asesoramiento/ otros servicios
- Tamaño de la firma

Dado que nuestro análisis de centra en los DEPYME, consideramos que sus puntos fuertes pueden estar más relacionados con requerimientos de cercanía y servicio más integral para cubrir necesidades de PYMES. Así, planteamos la siguiente cuestión de investigación:

P5.2: *Los auditores identificados como DEPYME consideran que su contratación depende fundamentalmente de los honorarios, la prestación conjunta de otros servicios y un servicio personalizado.*

2. LINEAS DE ACCIÓN. CLAVES ESTRATÉGICAS

Tras el diagnóstico que hemos realizado consideramos que las estrategias que pueden resultar clave para los DEPYME, y que son consecuencia de sus fortalezas (capacidades, atributos) y las oportunidades de mercado (necesidades de los clientes), son las que resumimos en el cuadro 25:

Cuadro 26: Claves estratégicas

<p>E1: ESTRATEGIA COMPETITIVA Estrategia de Diferenciación: CALIDAD.</p>
<p>E2: ESTRATEGIA CORPORATIVA Estrategia de Especialización en PYME: Revisiones limitadas y Servicios de seguridad alternativos. Estrategia de Diversificación de servicios: Otros servicios de no-auditoría. Estrategia de Diversificación de clientes: por ej. Administraciones públicas, o clientes de no-auditoría. Crecimiento horizontal e Internacionalización a través de: Redes y Alianzas.</p>

Fuente: elaboración propia.

2.1. ESTRATEGIA COMPETITIVA. DIFERENCIACIÓN DE LA CALIDAD DEL SERVICIO OFRECIDO POR LOS DEPYME: ALGUNOS INDICADORES

Las estrategias genéricas para mantener una ventaja competitiva se dividen en dos: liderazgo en coste y diferenciación.

Los DEPYME no pueden aprovechar economías de escala y por tanto les resulta más difícil la competencia en coste, aunque también hemos reconocido que sus honorarios suelen ser más reducidos por cuestiones de falta de marca y aprovechamiento de economías de alcance.

Consideramos que para los DEPYME puede resultar más interesante una estrategia de diferenciación. Según García Benau y otros (1988) "todo depende de

la existencia de un grado de receptividad diferente hacia los servicios ofertados por determinadas empresas, es decir, que los demandantes del servicio de auditoría percibiesen calidades diferentes en función de los distintos oferentes”.

Así, proponemos una estrategia de diferenciación de la calidad del servicio ofrecido por los DEPYME. La calidad no se ha convertido únicamente en uno de los requisitos esenciales del producto, sino que en la actualidad es un factor estratégico clave del que dependen la mayor parte de las organizaciones, no sólo para mantener su posición en el mercado sino incluso para asegurar su supervivencia (Carlzon, 1987). En consecuencia todo auditor debe apostar por la calidad y los DEPYME tendrán que buscar su diferenciación en calidad.

El término castellano Calidad está definido por la Real Academia Española como “propiedad o conjunto de propiedades inherentes a una cosa, que permiten apreciarla como igual, mejor o peor que las restantes de su especie”, “que constituyen la manera de ser de una persona o cosa”. Procede del vocablo griego “kalos” que significa: bueno, hermoso, noble, honesto, el placer y la felicidad, y del latín “qualitas”.

En el ámbito de la información financiera definir qué es una auditoría de calidad no es tarea fácil, dado que la normativa que regula la auditoría no especifica qué debe entenderse por ello. Por ejemplo Warning Rasmussen (1995) citaba dos interrogantes a considerar respecto al concepto de calidad de los servicios de auditoría: ¿qué debe entenderse por calidad en auditoría? y, ¿quién decide qué es calidad? A lo que nosotros añadimos ¿cómo se mide?

Si comenzamos por el “quien”, debemos referirnos al trabajo de García Benau (1999) que plantea diferentes enfoques: “el análisis de la calidad de la auditoría puede ser realizado desde los tres vértices en los que se representa la función auditora: auditores, usuarios y auditados” (García Benau y otros, 1999). Un reciente documento de la IAASB ratifica que la diferente implicación de las partes (*stakeholders*) en la auditoría afecta a la visión sobre la calidad de auditoría (IFAC- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2011a). Es decir, manteniendo presente la literatura sobre *gap* de expectativas, podemos anticipar que la percepción de la calidad puede ser diferente en función de quiénes valoren el servicio. Así, entendemos que estos grupos pueden tener conceptos de la calidad de la auditoría distintos entre sí, pudiendo haber un enfrentamiento potencial entre los colectivos involucrados.

Respecto al “qué” y al “cómo”, hemos revisado diversos documentos y múltiples artículos para buscar una definición universal, pero no la hemos encontrado. Todos comentan como mejorar los servicios de auditoría, es decir, como realizar trabajos de calidad, pero ninguno da una definición al tratarse de un término relativo que depende de diferentes factores (DeAngelo, 1981; Carcello y otros, 1992; Lennox, 1999; Favere-Marchesi, 2000; ICAEW- Audit and Assurance Faculty, 2002; IOSCO, 2009; Villarroja y de Miguel, 2010; Eilifsen y Knivsfå, 2010; Hines, 2010; IFAC-IAASB, 2011).

Según la IAASB, la calidad de auditoría es, en esencia, un concepto complejo y con múltiples facetas (IAASB, 2011a). Así, es posible analizar diferentes elementos representativos de calidad, factores o indicadores que sin ser exhaustivos sirven para medir de alguna manera el efecto en la calidad o percepción de la calidad de auditoría. Por ejemplo, Zorio y otros (2004) consideran las siguientes variables basándose en Steinberg y Brunt (2000).

Cuadro 27: Variables relacionadas con la calidad de auditoría

Normas de auditoría	Normas de auditoría que detallen adecuadamente el proceso de la auditoría y las guías necesarias para producir auditorías en las que puedan confiar los usuarios.
Cualificación	Audidores suficientemente cualificados.
Habilidades TICs	Habilidad y capacidad para utilizar nuevas tecnologías
Formación continua	Formación continua de los auditores centrada en técnicas necesarias para realizar auditorías exitosas.
Independencia	El auditor debe tener una perspectiva objetiva e independiente.
Conocimiento del negocio	El auditor debe conocer perfectamente la actividad que desarrolla su cliente y todos los riesgos asociados con la misma.
Metodología de trabajo	Un proceso y metodología de auditoría suficientemente sólido.
Certificación de seguridad	Un programa efectivo que especifique la calidad de la seguridad que se ofrece.
Sistema sancionador	Un programa que especifique claramente las sanciones de la profesión auditora.

Fuente: Zorio, A. y otros, (2004).

Ante esta batería de elementos que pueden influir en la calidad de auditoría, vemos que algunos pueden relacionarse con factores externos al auditor como la regulación (certificación de seguridad, sistema sancionador, ...), o bien con

factores que hemos tratado en nuestro estudio como internos, propios del auditor (atributos del auditor,...).

Nos centramos en los atributos del auditor que sean percibidos por el cliente, porque entendemos que la diferenciación puede provenir de este ítem. García Benau (1999) afirma que la forma en que las empresas auditadas perciben la calidad del servicio es importante, ya que ello determina la propia elección del auditor, y en definitiva afecta a aspectos tan importantes como la estructura del mercado de los servicios de auditoría y la fiabilidad de la información financiera. Si los DEPYME son capaces de marcar una diferenciación en el servicio que ofrecen, para que sea percibida favorablemente por los clientes, su futuro puede estar asegurado.

Consideramos, además, que la diferenciación debe ser percibida por un determinado segmento dentro del mercado de auditoría: atención exclusiva al cliente PYME. La segmentación consiste en la elección de un segmento o grupo y adaptar las estrategias para atenderlos de una manera óptima. Concretamente la segmentación basada en la diferenciación funciona si los clientes tienen unas necesidades especiales (Porter, 2010).

Ante la competencia de las firmas medianas y grandes, que también quieren abarcar este segmento, la diferenciación es clave; consiste en aprovechar los atributos que les hacen diferentes. Por ejemplo, el auditor DEPYME se caracteriza por trabajar en un área geográfica reducida que ofrece una atención personalizada. Muchas PYME valoran la cercanía y el trato personal a la hora de contratar un trabajo, siendo este un valor añadido. Los auditores de las grandes firmas tienen una política diferente. Aunque ofrezcan una disponibilidad alta, es habitual que resulte una relación virtual, es decir mediante comunicados menos presenciales y por tanto con un trato más impersonal.

Otro atributo importante que deben cuidar los auditores es la reputación profesional. Los DEPYME deben actuar fortaleciendo su imagen. Siguiendo a Arruñada (1988), el mercado es el primero en valorar la reputación de los auditores ligada a calidad del servicio y el primero en sancionarlos cuando no hacen bien su trabajo, mediante la no contratación y revocación. En consecuencia los auditores deben mantener intacta su reputación para sobrevivir en el mercado de estos servicios, que puede fortalecerse con una buena formación en valores,

ratificada por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, 2010)⁷⁸.

La reputación, a veces, se asocia a imagen, a marca. Siguiendo a Bernstein (1984) “imagen corporativa y reputación corporativa se puede definir como el resultado neto de la interacción de todas las experiencias, creencias, sentimientos, conocimientos e impresiones que la gente tiene acerca de una empresa” (Bernstein, 1984, citado en Moizer y otros, 2004). Se podría determinar, en parte, por el conjunto de valores y principios de los empleados y gerentes de la empresa pero visto desde fuera, es decir se basa en la percepción externa.

Los clientes valoran positivamente atributos como modernidad, imagen de éxito y dimensión internacional asociados a la imagen de auditor ideal, lo que supondría que “las inversiones de las firmas de auditoría en crear imagen constituirían una forma efectiva de crear calidad” (García Benau y otros, 1999). Este hecho, junto con la especialización industrial justifica el aumento de honorarios de auditoría de las Big, que según algunos estudios supone un 30% más de prima (Firth, 1993; Craswell y otros, 1995). Numerosos estudios en muchos países han puesto en evidencia que las mayores empresas de auditoría con reputación internacional ganan mayores primas debido a la percepción de mayor calidad (Niemi, 2004).

En este sentido, la mayoría de las pequeñas firmas son grandes desconocidas, no venden imagen, no tienen marca corporativa reconocible. Ciertamente, el desarrollo de la reputación de la marca tiene un coste que las grandes multinacionales no han dudado en realizar. Los DEPYME, como actúan a nivel local o regional, se conforman con el “boca a boca” para transmitir su credibilidad y reputación frente a futuros clientes, que serán de su entorno geográfico. Por tanto, no necesitan realizar grandes inversiones en “imagen” para conseguir clientela y así pueden mantener sus precios a un nivel competitivo. Ahora bien, el mercado sigue identificando “calidad” con las grandes firmas a pesar de que algunas de ellas se han visto involucradas en los últimos escándalos contables y financieros. En esta línea, en la literatura tradicional podemos encontrar estudios dónde “la reputación del auditor se calcula a través del tamaño del auditor en el mercado de auditoría, es decir a través de la cuota de mercado que absorbe cada firma auditoría,...pudiendo utilizar la cifra de ventas de sus clientes, puesto que investigaciones previas (Colbert y Murray, 1998) han

⁷⁸ www.intosai.org en Conclusiones y Recomendaciones.

determinado que honorarios profesionales y tamaño del cliente son variables que están estadísticamente relacionadas” (Ruiz-Barbadillo y Gómez Aguilar, 2007). Es decir, que los DEPYME tienen una menor cuota de mercado, cobran menos y ello se debe en parte a la menor calidad de sus trabajos o cuanto menos a la percepción de menor calidad.

La imagen de las firmas de auditoría en España ha sido objeto de estudio por Moizer y otros (2004). Según estos autores España ofrece un contexto de investigación valioso en el sentido de que es un mercado de auditoría relativamente nuevo donde las grandes multinacionales de auditoría se han instalado relativamente tarde⁷⁹, permitiendo una comparación de esas empresas frente a aquellas menores firmas nacionales de auditoría. El estudio demuestra que la imagen de las firmas de auditoría grandes y no grandes en España se ha diferenciado, en la mayoría de los casos, en relación con la fijación de precios de servicios de auditoría y la extensión de clientes de auditoría. Las grandes multinacionales se perciben como empresas exitosas, con reconocimiento internacional, modernas, con clientes de prestigio y con ciertas actitudes arrogantes, hostiles; por otro lado, presentan una mayor orientación a la mujer (la incorporación de la mujer en auditoría se ha manifestado a través de su contratación en estas empresas). Pero el estudio no ha revelado diferencias significativas en cuanto al desarrollo del trabajo y comportamiento ético entre firmas multinacionales y sociedades de auditoría nacionales (Moizer y otros, 2004). Nos parece que esta confirmación puede ser interpretada positivamente desde el punto de vista del pequeño auditor en el sentido que su capacidad técnica está debidamente valorada, aunque en las dimensiones más visibles como la distribución geográfica de la sociedad de auditoría, su base de clientes y la imagen de su personal, pueda tener ciertas carencias. Este resultado confirma los argumentos de una serie de estudios que han cuestionado la relación entre la calidad del trabajo de auditoría y la reputación de las empresas de auditoría (Moizer, 1997). Es decir, la falta de notoriedad de los DEPYME no equivale a falta de calidad en el trabajo.

⁷⁹ Arthur Andersen no llegó a España hasta mediados de los 60, cuando implantó su política de incorporar profesionales del propio país, darles la dirección de la firma en el país y especializarlos por industrias. Hoy en día España también presenta rasgos de oligopolio en la medida que las grandes firmas internacionales de auditoría dominan en torno al 61% de la cuota de mercado, tal y como hemos comentado en el apartado 3.2.1.

Una manera de mejorar la reputación de los DEPYME podría realizarse de manera indirecta, sin coste económico, en la medida que el auditor o sociedad de auditoría se inscriba en una corporación profesional siendo esta la que confiere una buena imagen pública. La reputación o el buen hacer del auditor se puede asociar al buen hacer de la corporación profesional, que supervisa el trabajo de sus miembros. En este sentido, podría ser favorable la unificación de las corporaciones en España para que se fortalezca dicha imagen. Parece que poco a poco se perciba la existencia de un consenso en muchos aspectos entre las tres corporaciones que han llegado a realizar declaraciones conjuntas como ha sido el caso para la aprobación de la nueva ley de auditoría. Pero todavía deben seguir en esa línea y sobre todo actuando y participando en debates internacionales para que se conozca el trabajo que están realizando y defender la posición de los DEPYME españoles.

Podemos interpretar que la nueva Ley de Auditoría de Cuentas quiere reconocer el valor de la condición de auditor de cuentas (reputación) ampliando su visibilidad y permitiendo que se identifique como tal en trabajos distintos a los previstos legalmente. Con la nueva redacción de la Ley de Auditoría⁸⁰ (2010), un auditor podrá firmar como tal en informes distintos de los previstos en la normativa, siempre que su redacción no induzca a error sobre la consideración de dichos informes como de auditoría de cuentas.

Por último, consideramos el interés de analizar si en la actividad auditora el objetivo de satisfacción del cliente en relación a la calidad del servicio supone una ventaja competitiva y puede implicar o conllevar la supervivencia del auditor, tal y como ocurre en la prestación de la generalidad de los servicios. “La forma en que las empresas auditadas perciben la calidad del servicio es importante, ya que ello determina la propia elección del auditor, y en definitiva afecta a aspectos tan importantes como la estructura del mercado de los servicios de auditoría y la fiabilidad de la información financiera” (García Benau y otros, 1998). Muchos estudios sobre satisfacción de clientes han concluido que existe una relación significativa entre la satisfacción del cliente y la lealtad o fidelidad (Ishak Ismail y otros, 2006). Las conclusiones del US General Accounting Office (GAO, 2004)

⁸⁰ Artículo 16: Infracciones. 3. Infracciones graves: g) La emisión de un informe, identificándose como auditor de cuentas, en un trabajo distinto a los que se regulan en el artículo 1 de esta Ley, o distinto a aquellos que, no teniendo la naturaleza de auditoría de cuentas, estén atribuidos por Ley a auditores de cuentas, cuando su redacción o presentación pueda generar confusión respecto a su naturaleza como trabajo de auditoría de cuentas.

recogen que las empresas que estaban satisfechas con el trabajo de los auditores mantuvieron su relación durante 10 o más años. Además si estas empresas están satisfechas con la calidad del servicio recibido por una firma de auditoría en particular, existe una alta probabilidad de que le contraten a su vez para otro tipo de servicios: fiscalidad, etc.

Creemos que puede resultar de interés la utilización del modelo SERVQUAL aportado a la literatura por Parasunaman y otros (1988) para analizar la percepción de la calidad del servicio de auditoría. Estos autores han desarrollado una escala, la escala Servqual, para la medida de la calidad del servicio desde el punto de vista de la percepción del cliente. Consideran además que las dimensiones encontradas son generalizables a cualquier servicio y han construido una batería de ítems para medirlas, (ver Anexo 4).

2.2. ESTRATEGIAS CORPORATIVAS

Toda empresa que quiera desarrollar su negocio se debe plantear la estrategia más conveniente para su organización. La literatura presenta tres estrategias al respecto: integración vertical, diversificación y/o especialización, internacionalización. Al ser los auditores oferentes de servicios creemos que no procede la primera de las estrategias, pero el resto puede resultar de gran interés.

Las aportaciones de los estudios que analizan los atributos que influyen en el proceso de elección de un auditor permiten identificar variables que pueden tener un componente estratégico a favor de unas auditorías de calidad. Así, los atributos y competencias profesionales del auditor permiten que sus servicios se especialicen o se expandan en función de sus decisiones estratégicas de especialización y/o diversificación:

- a) Especialización en servicios de seguridad para clientes PYME (Segmentación y Diferenciación).
- b) Diversificación de servicios y explotación de economías de alcance.
- c) Diversificación de clientes.
- d) Crecimiento horizontal e internacionalización.

a) Especialización en servicios de seguridad para clientes PYME.

Las empresas contratan los servicios de un profesional porque esperan que cubra sus necesidades y la satisfacción se convierte en una percepción positiva de

la calidad del servicio recibido. Consideramos que los clientes PYME tienen unas características y unas exigencias diferenciadas que el auditor DEPYME puede cubrir, especializándose para ofrecerles servicios que se adecuen a sus necesidades.

Mantenemos que el segmento al que se tienen que dirigir los DEPYME son las PYME que aún estando exentas de auditoría requieren de servicios de confiabilidad más precisos o exclusivos. Las PYME pueden tener requerimientos en el ámbito de los servicios de confiabilidad y seguridad diferentes y/o alternativos a la auditoría que puede ser un mercado interesante para los DEPYME.

Así, el trabajo de Eilifsen y otros (2003) confirman que los conocimientos técnicos del auditor, así como su reputación profesional, independencia, integridad y confidencialidad le hacen aptos para realizar auditoría de cuentas, y para realizar la verificación de otras medidas no financieras, sistemas de fiabilidad, valoración de principios, etc. Podemos diferenciar servicios que ya tienen cierta tradición, (cumplimiento legal, certificaciones ISO, etc.), con otros servicios emergentes, (examen de medidas ambientales, cumplimiento ético, etc.).

Por ejemplo, desde la sede del Consejo General de Colegios de Economistas (CGCEE) y como consecuencia del convenio de colaboración trilateral firmado con las respectivas organizaciones profesionales de Francia, “Conseil Superieur de l’Ordre Des Experts-Comptables”, e Italia, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, en abril de 2010 han propuesto una nueva figura profesional denominada “Independent Professional Supervisor” (IPS) para verificar la legalidad y la regularidad de los procedimientos seguidos por la dirección de la empresa en la toma de decisiones, pudiendo expresar su opinión contraria a las mismas. Se considera una herramienta para la gobernanza (gestión) empresarial que puede redundar en beneficio de las empresas y, en particular, de PYME⁸¹.

También se ha planteado la posibilidad de que los auditores realicen la verificación de los informes de RSC. Por ejemplo el ICJCE tiene publicada una Guía de Actuación para llevar a cabo este trabajo, aunque es discutible si este es un ámbito que necesariamente deba ser cubierto por un auditor.

⁸¹ Artículo de prensa, Empresa y Finanzas, 7 de mayo de 2010.

Cuadro 28: Nuevas oportunidades de servicios de Confiabilidad

NECESIDADES	No servido	Servicios emergentes OPORTUNIDADES	
	Servido	Servicios actuales	
		Servido	No servido
CLIENTES PYME			

Fuente: Andicoechea, M.L. (1999).

En definitiva, el auditor DEPYME podría especializarse en servicios de seguridad /confiabilidad para una clientela PYME, ya sean servicios de seguridad sobre información financiera u otros. Estudio como el de Eilifsen y otros (2003) han evidenciado la preferencia de los usuarios y la “idoneidad”, por su cualificación y atributos profesionales, de que un auditor puede realizar de una manera óptima otros servicios directamente ligados con trabajos de revisión u otros, además de prestar servicios de auditoría.

b) Diversificación de servicios y explotación de economías de alcance.

Si los DEPYME consiguen la satisfacción del cliente de auditoría ofreciendo un servicio de calidad (Ishak Ismail y otros, 2006), puede existir una alta probabilidad de que le contraten a su vez para otro tipo de servicios; aunque esto último puede atentar, o no, contra la independencia del auditor, real o aparente. Teniendo en cuenta la parte positiva de la prestación de otros servicios por parte del auditor podemos considerar una estrategia a explotar por los DEPYME es la diversificación de servicios. Por un lado existe la posibilidad que el auditor preste un “servicio integral” a la propia entidad auditada (sin caer en incompatibilidades y con las salvaguardas pertinentes), o también podría ofrecérselo a otros clientes (en estos casos no habría incompatibilidad directa, pero habría que analizar posibles relaciones entre estos clientes y los clientes de auditoría).

Las grandes firmas de auditoría han ofrecido en los últimos años servicios de consultoría, por ejemplo ligados a la implantación de normas internacionales

contables; lo que a su vez les ha colocado en la posición óptima para realizar las auditorías de empresas multinacionales, por su relación anterior y por su alto conocimiento de la normativa. Los DEPYME pueden tener alguna dificultad en este tipo de servicios, pero reforzando su formación pueden estar a la altura y ser capaces de ofrecer este tipo de consultoría, por ejemplo para la aplicación de normas internacionales de contabilidad para PYMES.

Cuando las firmas de auditoría tienen la posibilidad de ofrecer diferentes servicios de forma conjunta estaríamos hablando de economías de alcance. El proceso de auditoría genera un alto conocimiento sobre el negocio del cliente, que puede exceder al necesario para la realización de una auditoría, lo que posibilita que este exceso de conocimientos pueda ser utilizado por la firma para ofertar otros servicios sin aumentar los precios de forma excesiva.

La cualificación profesional de los auditores permite que puedan realizar otros servicios como los siguientes:

- asesoramiento legal mercantil
- asesoramiento fiscal
- asesoramiento laboral
- consultoría informática
- organización empresarial (reestructuración de empresas en crisis, benchmarking,...)
- planificación estratégica
- organización comercial
- consultoría medioambiental
- asesoramiento financiero
- selección de directivos, etc.

Los DEPYME no pueden explotar economías de escala, es decir economías derivadas de su tamaño, como pueden hacerlo otras firmas más grandes, estudiadas por ejemplo por Palmrose (1986) y Danos y Eichenseher (1986), pero creemos que si pueden aprovechar economías de alcance.

c) Diversificación en clientes.

El cliente por antonomasia del auditor de cuentas es la entidad obligada a verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, que tenga por objeto la emisión de un informe sobre la

fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros, es decir, todas aquellas entidades, independientemente de su forma jurídica, recogidas en la disposición adicional primera del Real Decreto Legislativo 1/2011. Quedan fuera los entes de la Administración Pública, excepto las sociedades mercantiles que formen parte del Sector Público estatal, autonómico o local. Los trabajos de auditoría de cuentas anuales y otros estados financieros del Sector Público se desarrollan por los órganos de control público y se rigen por las normas de auditoría del Sector Público. En estos casos el control interno recae sobre las Intervenciones y el control externo se realiza por el Tribunal de Cuentas y los OCEX. En la práctica, la Intervención General de la Administración del Estado ha reconocido no tener suficientes medios para cumplir con los Planes Anuales de auditoría y se ha autorizado la colaboración de auditores privados para la realización de auditorías de cuentas anuales de las entidades a que se refiere el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria. Es así que los auditores de cuentas tienen una oportunidad de negocio en el Sector Público.

Por otro lado, la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera ha impuesto a las Administraciones Públicas la necesidad de aumentar su grado de control, así como el Anteproyecto de Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno que apuesta por la transparencia en la gestión de los recursos públicos. Para el cumplimiento de estas medidas puede ser válida la colaboración entre los órganos públicos de control y los auditores externos.

Las corporaciones representativas de auditores de España han ido más allá y han propuesto un cambio legislativo para hacer "obligatoria la auditoría externa anual a las entidades públicas, especialmente a las empresas y entidades que actúen en el mercado y, de forma destacada, sobre las cuentas anuales de las corporaciones locales y sus entes dependientes, cuya delimitación podría establecerse en función de su número de habitantes (por ejemplo en los ayuntamientos de más de 5.000 habitantes), de su presupuesto o del porcentaje de gasto de personal dentro de los gastos corrientes" (Consejo General de Colegios de Economistas de España y otros, 2012). En 2008 sólo el 8% de las empresas públicas fueron auditadas, (1.719 entidades públicas sobre un total de 20.630), cuando el gasto público ascendía al 46% del PIB.

Datos de fiscalización de entes en España:

Sector Público	Nº de entidades		Auditorías realizadas		% auditado	
	2010	2009	2010	2009	2010	2009
Autonómico		1.895		550		29%
Local		18.261		857		5%
Total	20.630	20.156	1.719	1.407	8,3%	6,9%

Fuente: Datos 2009: REA. Junio 2009. Fiscalización entes, España. Datos 2010: estudio elaborado por el CGCE.

Finalmente, debemos tener en consideración que las auditorías del Sector Público no se refieren exclusivamente a auditorías financieras, sino también al cumplimiento de la legalidad y a auditorías operativas o de gestión, cuyo ámbito de actuación puede ser muy amplia abarcando diferentes áreas de actividad como: contratación administrativa, auditoría de ingresos tributarios, gestión urbanística local, examen de las operaciones financieras respecto a la eficiencia y economía de los recursos, auditoría de concesiones, subvenciones, legalidad presupuestaria, cumplimiento de rendición de información, etc. Todos estos trabajos pueden ser realizados por los auditores de cuentas, incluidos los DEPYME cuyo ámbito podría circunscribirse a entes públicos de menos dimensión, siempre y cuando los auditores garanticen una formación adecuada, unos conocimientos y habilidades acordes a las especificidades de este sector.

d) Estrategia de mercado: crecimiento horizontal e Internacionalización

Considerando, como mínimo, la fuerte labor que desde la Unión Europea se está desarrollando para consolidar el mercado único europeo, la libre circulación de capitales y personas, la armonización contable y de auditoría, no podemos omitir las consecuencias que estos hechos acarrearán también a la actividad profesional de la auditoría y, por ende, a las personas y sociedades que se dedican activamente a la prestación de estos servicios. Primero, consecuencias directas por tratarse de empresas, entes organizados, cuyo ámbito de actuación puede sobrepasar las fronteras de España. Y segundo, atendiendo las características de los clientes, cuyo ámbito de actuación también puede extenderse a otros mercados.

Hay quienes afirman que “la internacionalización de las empresas forma parte de su proceso natural de desarrollo y no consiste simplemente en la comercialización esporádica o permanente de sus productos y servicios en mercados exteriores, sino que puede incluir también el establecimiento permanente de la empresa en dichos mercados, la deslocalización de parte de sus procesos productivos, el desarrollo de tecnologías e inversiones conjuntamente con socios de terceros países, etc.”⁸² Normalmente, este proceso no supone ningún inconveniente insalvable para las grandes empresas. En cambio, es evidente que la PYME tiene grandes limitaciones para internacionalizar su actividad, precisamente por su reducida dimensión y por la falta de personal especializado.

Entendemos que este mismo problema se extiende a los pequeños y medianos despachos de auditoría. En este sentido las firmas de tamaño reducido buscan asociaciones para aumentar su cobertura geográfica, amortiguar su responsabilidad y reforzar su cartera de clientes. Sin embargo, las sociedades no tienen un modelo único de relación entre sus miembros.

Existen muchas maneras para el redimensionamiento de las firmas de auditoría que puede propiciar la ampliación de horizontes territoriales, incluso para salvar barreras fronterizas. Las firmas de auditoría pueden requerir de una mayor dimensión para hacer frente a los trabajos de entidades más grandes, complejas, ubicadas en diferentes territorios, etc.

Existen diferentes maneras de atender estos mercados:

- a) Colaboración entre despachos (alianzas). Las nuevas exigencias de la ley de auditoría pueden promover alianzas entre sociedades de auditoría. Por ejemplo, para poder realizar el seguimiento del cumplimiento de los sistemas de control de calidad interno; si las firmas no tienen suficiente personal independiente deberán buscar otros auditores. Pueden establecerse alianzas para la rotación de clientes. Las alianzas pueden servir también para compartir metodología de trabajo, soportes informáticos, creación de foros para resolución de dudas y conflictos, etc. Así, la cooperación entre DEPYMES puede mejorar la calidad del servicio.

⁸² Girbau Pedragosa, director general de World Trade Area, S.A.

- b) Coauditorías (auditorías conjuntas) o consorcio de auditorías. La Comisión Europea ha propuesto la posibilidad de introducir la formación obligatoria de un consorcio de sociedades de auditoría para participar activamente en el segmento de mercado de las auditorías de grandes empresas. Ello implica nombrar a dos sociedades de auditoría diferentes que comparten el trabajo y firman conjuntamente el informe de auditoría. Funciona con una buena aceptación y eficacia en Francia, pero todavía no ha sido probada en otros países.
- c) Redes. La actualización de la Octava Directiva europea permite nuevas vías para el asociacionismo profesional a través de la creación de redes. En España el 75% de las cuarenta auditoras más importantes se apoya en alguna red o grupo internacional. Al margen de la cobertura internacional existen a su vez redes nacionales, por ejemplo el caso de Confeauditores.

Los artículos 3 y el 14 de la Octava Directiva (2006) facultan, en la práctica, el establecimiento de firmas “europeas”: sociedades de auditoría donde la mayoría de los derechos de voto no corresponde a auditores autorizados exclusivamente en el ámbito nacional, sino que los estados miembros podrán disponer que esas sociedades de auditoría o personas físicas también estén autorizadas en otro Estado miembro. El 75% como máximo de los miembros del órgano administrativo o de gestión de la entidad deberán ser sociedades de auditoría autorizadas en cualquier Estado miembro o personas físicas que cumplan al menos las condiciones impuestas en los artículos 4 (buena reputación) y 6 a 12 (formación, examen de competencia profesional, prueba de conocimientos teóricos, exenciones, formación práctica, cualificación lograda a través de una larga experiencia práctica y combinación de formación práctica e instrucción teórica), pudiendo estar autorizados en otro Estado miembro.

En la práctica la estructura de las redes es muy diferente entre unas firmas y otras. Los párrafos 290.13-24 del Código de Ética para Profesionales contables de IESBA establecen aclaraciones muy interesantes sobre redes y firmas de redes, (ver Anexo 5). Puede tratarse de una relación de pago por el uso de una marca mundial o puede suponer una relación entre filial y matriz, o la existencia de clientes comunes habituales, etc. Entendemos que esta estrategia no es apta para los DEPYME teniendo en cuenta sus recursos limitados.

Podemos observar que existen diferentes estrategias que cada auditor o firma de auditoría tendrá que valorar. Nos parece pertinente hacer hincapié en la importancia que tienen los atributos de los DEPYME, -que son a fin de cuentas sus fortalezas-, así como las necesidades de los clientes a los que deben dirigirse, -que consideramos son las oportunidades-, para que las líneas de acción sean efectivas.

3. MARCO FUTURO CONDICIONADO A CAMBIO REGULATORIO Y DESARROLLO PROFESIONAL

Entre las propuestas realizadas en el apartado anterior consideramos que prevalece la oportunidad de desarrollar y normalizar la prestación de otros servicios de seguridad alternativos a la auditoría para PYMES, teniendo en cuenta el marco de futuros cambios regulatorios en materia de sociedades y de auditoría.

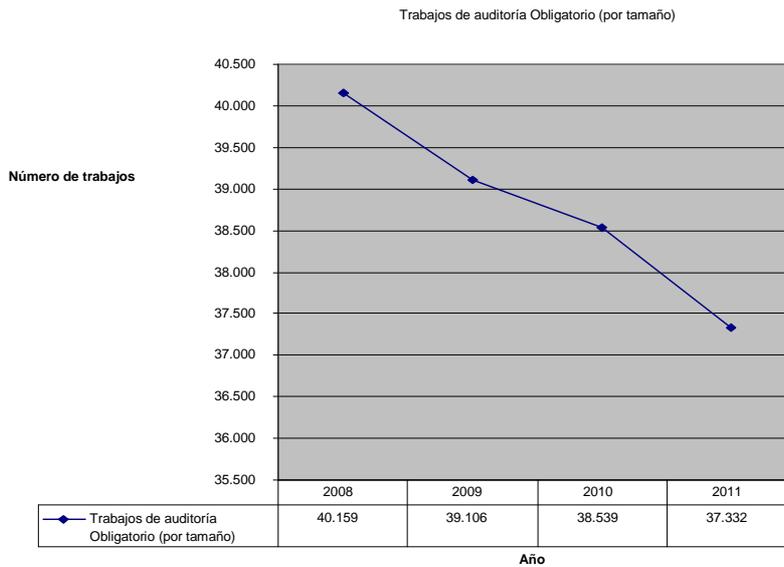
Consideramos que el esfuerzo que se está realizando desde la Comisión Europea para mejorar la función de auditoría y conseguir una estabilidad de los mercados financieros, tiende a materializarse sobre todo en la auditoría de las entidades de interés público. La Comisión está trabajando la modificación de la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y cuentas consolidadas, mediante la propuesta de una Directiva relativa a la auditoría legal (propuesta Directiva 2011/0389), que coexista con un Reglamento sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (propuesta Reglamento 2011/0359). Concretamente, para el ámbito de la auditoría legal de las pequeñas y medianas empresas se prevé que la normativa de la UE no exigirá la auditoría de las pequeñas empresas, entendida pequeña aquella que en la fecha de cierre del balance, no rebase los límites numéricos de dos de los tres criterios siguientes: total de balance 5.000.000 €, volumen de negocios neto 10.000.000 € y número medio de empleados durante el ejercicio 50 (propuesta Directiva 2011/0308⁸³).

Hasta el momento la Cuarta Directiva Europea (78/660/CEE) había fijado los umbrales máximos para el establecimiento del balance abreviado (artículo 11), que a su vez permitía la exención de auditoría (artículo 51). Los países miembros podían ajustar dichos límites en función del contexto económico de cada país, así como en función de lo que cada país determina qué es PYME. Según la “Encuesta sobre la prestación servicios alternativos de seguridad y servicios relacionados en Europa” (FEE, 2009), sólo Chipre, Francia (para S.A.), Malta, Suecia y Noruega han desestimado, hasta la fecha, la exención de auditoría por tamaño. El resto de

⁸³ Según la propuesta de la Comisión para la refundición de la cuarta Directiva 78/660/CEE y de la séptima Directiva 83/349/CEE relativas al Derecho de sociedades.

países miembros de la UE, incluido España, considera adecuado que las pequeñas empresas, en base a criterios cuantitativos tales como total activo, volumen de negocio y número medio de trabajadores, no tengan obligación de auditar sus cuentas. Once países como Austria, Bélgica, Alemania, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Rumania, Eslovenia, Suiza y Reino Unido han utilizado, hasta el momento, exactamente los umbrales máximos propuestos por las Directivas Contables.

La propuesta de la Comisión para la refundición de la Cuarta Directiva (78/660/CEE) y de la Séptima Directiva (83/349/CEE) relativas al Derecho de sociedades, presenta nuevos y mayores umbrales para la exención, que podría tener un fuerte impacto en el mercado de auditoría de cuentas en España, caso de que adoptase los máximos de la nueva Directiva. Un estudio anterior estima que la variación en España de los umbrales en la dirección de la Directiva 2006/46/CE implicaría una reducción aproximada del 18,58% de las auditorías respecto a datos del 2009 (Andicoechea y Azkue, 2011). Teniendo en cuenta que además estamos en un periodo de recesión económica el impacto puede ser considerable. La evolución de los trabajos de auditoría obligatorios de los últimos cuatro años ha sido decreciente, tal y como podemos ver en el siguiente gráfico:



Las consecuencias positivas o negativas de la exención de auditoría se pueden resumir en lo siguientes puntos:

	Positivo	Negativo
Para la PYME:	Alivio por la reducción de ciertas cargas administrativas. La no obligatoriedad del servicio permite a las empresas optar libremente por el servicio que mejor se adecue a sus necesidades, y resulte más relevante para los propósitos de conseguir credibilidad frente a los grupos de interés.	Pérdida de la calidad de la información financiera elaborada por las empresas y problemas para la competitividad. La falta de supervisión por parte de los auditores puede llevar a dejar de invertir en mecanismos de control y sistemas de información tan importantes para la gestión interna y la toma de decisiones.
Para sus auditores:	Probablemente surja con más fuerza una demanda de auditoría voluntaria para responder a presiones de grupos de interés. Necesidad de un mayor esfuerzo para demostrar el valor de invertir en auditoría que puede ampliarse a otros servicios de revisión, con una oportunidad de diferenciación.	Posición delicada por la desaparición de los "clientes cautivos". Pérdidas de ingresos por auditoría. Necesidad de "competir con" y "diferenciarse de" otros profesionales en la medida en que esos otros servicios y la cualificación del profesional no estén regulados adecuadamente.
Para otros grupos de interés:	En función de la capacidad o de la posición de poder del agente externo posibilidad de que negocien el contenido, volumen y momento en que la PYME pueda tener que informar.	La ausencia de cualquier tipo de verificación implica la duda sobre la fiabilidad y totalidad de la información disponible que genera incertidumbre.

Fuente: Andicoechea y Azkue, 2011.

Teniendo en cuenta esta proyección nos planteamos la necesidad de contrarrestar los efectos negativos con una propuesta de simplificación de verificación de la información financiera de PYMES. Nos surgen dos cuestiones:

Primeramente, determinar la obligatoriedad o voluntariedad del servicio de verificación de información financiera de PYMES. En un mercado perfecto, se podría permitir que las pequeñas empresas contrataran los servicios de verificación en función de sus necesidades reales, en lugar de imponer la obligatoriedad en un determinado sentido. Pero la práctica nos hace dudar de la efectividad del libre mercado. Inicialmente, y hasta que las alternativas a la auditoría legal tuvieran cierto arraigo, nos parece que los reguladores europeo y/o nacionales deberían promover o apoyar algún tipo de servicio. Tal vez se podrían

fijar unos nuevos límites inferiores a los umbrales máximos de la Directiva y exigir a las empresas situadas entre ambos algún tipo de verificación simplificada.

Y, segundo, determinar el tipo de servicio que puede mejorar la calidad, la transparencia y la credibilidad de la información que elaboran las PYMES. En Reino Unido, desde la ICAEW, están desarrollando proyectos para analizar las alternativas de auditoría para PYMES (ICAEW- Audit and Assurance Faculty, 2009); o desde el ACCA (2010) se quiere potenciar el servicio de asesoramiento para PYMES. Por tanto, no existe un único servicio. En nuestro caso, proponemos los siguientes tres servicios de seguridad-confiabilidad de información financiera:

- a) Auditoría voluntaria.
- b) Revisión limitada.
- c) Encargos de seguridad de información financiera.

a) Auditoría voluntaria.

La práctica muestra la existencia inequívoca de dos grupos de PYME, que estando exentas por razón de tamaño (criterios cuantitativos), unas contratan auditorías voluntarias, frente a otras que no. Teniendo en cuenta que pueden existir diferencias entre países de la UE relativos a sistemas legales, impuestos e información financiera que condicionen las razones para la auditoría voluntaria, hay evidencias para el caso de Reino Unido y Finlandia, de que las necesidades de auditoría aumentan si existen problemas de agencia, como por ejemplo cuando se externaliza la contabilidad; y, al revés, la necesidad disminuye si el profesional externo ofrece servicios de asesoramiento fiscal más rentable que el que pueda ofrecer el auditor (Niemi y otros, 2012). Además, la auditoría voluntaria es más habitual en aquellas empresas que tienen las siguientes características (Collis, 2003; Collis, 2004; Collis, 2010):

- Empresas de mayor tamaño en cuanto a facturación.
- Los directores consideran que la auditoría mejora la calidad de la información financiera.
- Existe un efecto positivo en la puntuación de la calificación crediticia.
- Proporciona un control de los registros y sistemas contables.
- La propiedad no es exclusivamente familiar.
- Hay accionistas que no tienen acceso a información financiera interna.

Analizando estos factores, vemos que el volumen de negocio es un signo relevante de la decisión de auditoría. Una razón para explicar este hecho, basado en un análisis coste/beneficio, puede ser que cuanto mayor es la cifra de negocio menor es el coste relativo de la auditoría y los beneficios compensan dicho coste. Podemos pensar a la inversa, que en empresas de menor tamaño el coste de auditoría no compensa los beneficios reportados y por lo tanto puede justificar la decisión de que uno de los criterios para eximir a las empresas de auditoría obligatoria sea el no exceder de determinados límites de cifra de negocio.

Nosotros consideramos que el tamaño no debe ser la única razón para eximir a todas las PYME, puesto que hay algunas, que valoran muy positivamente el servicio y que, según estudios recientes, incluso puede suponer un ahorro significativo en el coste de la financiación externa por el valor que le otorgan las entidades financieras (FRC-POBA, 2006; Kim, 2010). Por tanto, estas PYMES pueden seguir solicitando la auditoría voluntaria, quedando sujetas a la aplicación de la Directiva relativa a la auditoría legal.

Además, la Comisión plantea que las normas de auditoría de los estados financieros sea “proporcionada a la escala y complejidad de las actividades” de la entidad que se audita (artículo 43, propuesta Directiva 2011/0389), por lo que implícitamente se permite una “auditoría simplificada” de las PYMES.

b) Revisión Limitada.

La Comisión Europea ha realizado una consulta sobre la adecuación de someter la información financiera de las PYME a una Revisión Limitada (Comisión Europea, 2010). En este caso, debemos valorar si el nivel de seguridad ofrecido (moderado) es suficiente para cubrir las necesidades de las PYME y de los usuarios de la información financiera de las mismas, es decir si supone una alternativa válida frente a una auditoría. La opinión de las diferentes partes interesadas que han participado en la consulta europea ha sido variada (Comisión Europea, 2011b).

- Las corporaciones profesionales han querido dejar claro que la auditoría legal es una actividad única y no debe haber confusión con las revisiones limitadas. Ello no contradice que dichas revisiones puedan ser una alternativa válida para aquellas empresas que quieran contratarla.

- Algunos DEPYME opinan que el servicio ofrecido a las PYME debe tener en cuenta sus prácticas y sus necesidades y por tanto las revisiones limitadas pueden tener su utilidad, además de un menor coste. Para que el servicio tenga un reconocimiento podría ir acompañado de normas proporcionales de control de calidad y algún tipo de supervisión de los reguladores, siempre actuando con la debida independencia.
- Otros DEPYME son más cautelosos porque temen que la prestación de servicios que no son auditoría legal repercuta negativamente en su status o reputación para ofrecer un servicio con reconocimiento en el mercado.
- Los académicos que han participado en la consulta de la Comisión son de la opinión de que no hay razón para exigir una auditoría legal a todas las empresas y por tanto la mayoría de las PYME deberían estar exentas siendo su decisión el tipo de servicio que necesita y contrata libremente. Aunque los académicos no concretan el tipo de servicio, podría ser la revisión limitada.
- Los preparadores de información financiera tienen sus recelos de que la no auditoría, es decir la mera revisión, pueda perjudicar la obtención de créditos de las entidades financieras que no confíen en la credibilidad de las cuentas.

c) Encargos de seguridad de información financiera.

El ICAEW ya ha realizado para el mercado de Reino Unido una propuesta de un Servicio de Seguridad que está dirigido a las empresas que se acogen a la exención de auditoría legal, pero donde los directores y los accionistas todavía desean un trabajo independiente sobre las cuentas legales para darle un grado adicional de seguridad y presentar cuentas a terceros con mayor credibilidad en la medida que los “auditores” (expertos) proporcionan su informe. Nos parece que esta propuesta puede resultar muy interesante para el caso de PYME como alternativa a la auditoría legal. La particularidad de los encargos de seguridad es la posibilidad de un grado de seguridad razonable, sólo que el alcance del trabajo es menos extenso que en la auditoría y se establece entre las partes. La propuesta del ICAEW es que los auditores sean expertos independientes que deben estar

sometidos al Código de Ética al realizar estos servicios de garantía emitidos y ejecutados, lo que da mayor valor al trabajo realizado.

La decisión entre las diferentes opciones, (auditoría, revisión, encargo de seguridad), no es obvia. Dependerá de múltiples factores como la legislación de cada país, las características de las empresas, incluso de la demanda de información financiera de terceros. Para valorar la situación en la Unión Europea podemos hacer uso del estudio realizado por la FEE sobre servicios de seguridad alternativos y servicios relacionados que recoge las iniciativas de algunos países europeos al respecto. Algunos están aprobados y otros sólo son propuestas o proyectos (FEE, 2009).

Cuadro 29: Iniciativas nacionales de países europeos para servicios alternativos a la auditoría

Países	Seguridad/aseguramiento alternativo o servicios relacionados	Uso de normas
Dinamarca (proyecto de estándar)	<ul style="list-style-type: none"> El Instituto Danés (FSR) se encuentra en el proceso de elaboración de un servicio de garantía alternativo para las PYME menos exigente que una auditoría. 	De momento, no hay.
Estonia (en espera de aprobación)	<ul style="list-style-type: none"> Revisión legal obligatoria de las empresas que cumplan 2 de los 3 criterios siguientes: <ul style="list-style-type: none"> - 600.000€ < Volumen de negocios <1.800.000€; - 300.000€ < Total del balance < 900.000€; - 10 < Número de empleados < 30; 	En línea con ISRE 2400. También utilizan ISRE 2410, ISRS 4400, ISRS 4410.
Finlandia (propuesta)	<ul style="list-style-type: none"> Propuesta de seguridad razonable "limitada" de auditoría para algunas muy pequeñas entidades con opinión de auditoría sobre los ingresos, gastos, activos, responsabilidad e Informe de la Junta de Directores; No sustituye auditorías de PYME. 	En línea con ISRE 2400. También utilizan ISRE 2410, ISRS 4400, ISRS 4410.
Francia	<ul style="list-style-type: none"> Compromiso de "Presentación" con seguridad negativa sobre la coherencia y verosimilitud de los estados financieros. 	ISRS 4400 Norma nacional para auditoría "simplificada" o "limitada" o examen para pequeñas entidades

Países	Seguridad/aseguramiento alternativo o servicios relacionados	Uso de normas
Alemania (proyecto de estándar)	<ul style="list-style-type: none"> • Compilación con 3 tipos de informes sobre la labor realizada; <ul style="list-style-type: none"> - Tipo I: informe sobre el trabajo de compilación; - Tipo II: garantía limitada y opinión negativa sobre la plausibilidad de vales, libros y registros de la entidad, no sobre sus estados financieros; - Tipo III: garantía razonable y opinión positiva sobre la propiedad de los vales, libros y registros de la entidad, no sobre sus estados financieros. 	Norma nacional basado en ISRS 4410 (tipo I); Proyecto de norma nacional (tipos II y III).
Irlanda	<ul style="list-style-type: none"> • Apoyo a pequeñas entidades, que puede tener un "informe de contador" (persona independiente, competente y aprobado por la autoridad) en lugar de un informe de auditoría. 	Norma nacional
Italia	<ul style="list-style-type: none"> • Seguridad razonable integrada continua con la opinión positiva de Colegio Sindacale relacionados con el cumplimiento de la ley, el proceso de soluciones de los consejeros, y la adecuación del sistema de control interno. 	Norma nacional de revisión provisional basado en ISRE 2410
Malta (en consideración)	<ul style="list-style-type: none"> • Servicios de garantía alternativas en periodo de consideración: <ul style="list-style-type: none"> - Compilaciones previstos para micro-organismos (por definir); - Trabajos de revisión previstos para las PYME (por definir). 	De momento, no hay.
Rumania	<ul style="list-style-type: none"> • Control o verificación del "censor" de las empresas comerciales no auditados; • Garantía limitada con el informe corto o largo. 	Norma nacional.
Suiza	<ul style="list-style-type: none"> • Compromiso de garantía moderado, incluyendo procedimientos sustantivos de auditoría en áreas de riesgo; • Dictamen negativo emitido por los auditores con licencia o expertos en auditoría con licencia; • Obligatoria para las PYME > 10 empleados, pero en virtud de la exención de umbrales de auditoría. 	Norma nacional sobre la base de ISRE 2400
Reino Unido (guía provisional)	<ul style="list-style-type: none"> • 2006 - 2009 ICAEW propone una iniciativa de servicio de "garantía limitada" para sus miembros; • El servicio consiste en una revisión más procedimientos sustantivos determinado por alguna consideración de los riesgos; • Emisión de opinión negativa por parte del contador profesional. 	Norma nacional de revisión sobre la base de ISRE 2400
España	<ul style="list-style-type: none"> • Trabajos de revisión. • Trabajos de revisión provisional. 	Guías de actuación elaboradas por corporaciones en base a ISRE 2400 y ISRE 2410.

Fuente: FEE, 2009.

Esta variedad de opciones nos obliga a reflexionar sobre la falta de uniformidad. En la medida que existen iniciativas y proyectos se deduce la necesidad de estos servicios, es decir que hay mercado. Pero la falta de armonización y normalización puede ser contraproducente para la profesión a quien le interesa que la implantación de estos servicios sea consistente y perdurable.

Entendemos así que la prestación de cualquiera de estos servicios (revisión limitada y encargos de seguridad) requiere de una normativa armonizada⁸⁴. Al igual que ha ocurrido en auditoría con las NIA adoptadas por la UE, podría darse en la prestación de otros servicios de seguridad teniendo en cuenta que la IFAC emite normas internacionales de seguridad ("assurance"), principalmente ISRE 2400 e ISRE 2410. Estas normas son un buen referente, más teniendo en cuenta el esfuerzo de la IFAC por actualizarlas o "clarificarlas", al igual que las normas de auditoría. La adopción de estas normas por la UE podría hacer que estos servicios tuvieran un reconocimiento como actividades normalizadas y comparables en el mercado de servicios de verificación, es decir actividades únicas y globales.

Podríamos decir que estos servicios han coexistido desde siempre con la auditoría y están regulados desde la década de los 80 por lo menos en EEUU, Canadá y Australia, por no decir en todo el ámbito anglosajón⁸⁵. Tanto ICAEW, como FRC, FEE, etc. han elaborado sus normas y a su vez, la IFAC ha recopilado datos de su Grupo Consultivo (CAG), de los emisores nacionales de normas de auditoría con los que tiene acuerdo (Australia, Canadá, China, Francia, Alemania, India, Japón, Nueva Zelanda, Sudáfrica, Países Bajos, Reino Unido y Estados Unidos de America), de los organismos que integran IFAC y sus miembros, y del público en general y ha publicado la siguiente relación de normas internacionales que sirvan para la armonización de estos servicios, además de un Marco para esta

⁸⁴ La auditoría voluntaria se regirá por las normas de auditoría legal.

⁸⁵ En Canadá el producto que sustituyó la revisión de cuentas, después de los cambios del Acto de Corporación canadiense de negocio, fue la revisión de declaraciones financieras. En la misma línea se encuentra Reino Unido, cuando en abril de 2000, el Secretario británico Comercial anunció un cambio de la exigencia obligatoria de auditoría. En aquel tiempo, todas las empresas con rédito superior a 350.000 libras esterlinas (GBP) tenían que tener sus declaraciones financieras revisadas. El Secretario Comercial declaró que el umbral de exigencia de auditoría sería levantado a 4.8 millones de libras (GBP). Las empresas cuyos réditos anuales estuvieran entre 1 y 4.8 millones (GBP) tendrían que tener sus declaraciones financieras sujetas a la Revisión del Profesional Independiente, basada en la anterior norma internacional NIA 910, "Compromisos de Revisión de estados financieros", ahora ISRE 2400.

tipología de servicios (excepto servicios relacionados) recogido en la Segunda Parte del “*Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements*” (2012). El consejo IAASB de la IFAC es la responsable de emitir los ISRE, ISAE e ISRS, por tanto está permanentemente revisando y trabajando en sus actualizaciones (IFAC-International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2011d).

Esta normativa hace referencia a servicios que quedan fuera del alcance de la auditoría legal y, por tanto, no son objeto de regulación legal ni supervisión o control público, de momento⁸⁶. La práctica internacional reconoce la realización de estos servicios por profesionales contables o de auditoría y aunque la normativa que emite la IFAC tiene carácter internacional, nos encontramos que al no haber una obligación de armonización oficial en los diferentes países, no hay una regulación única, siendo en la práctica las bases o referencia similares.

En relación a la normativa que se aplica en España, también se apoya en las normas internacionales de la IFAC (ISRE 2400 y 2410). Pero, como bien hemos dicho, al no enmarcarse en la actividad de auditoría de cuentas no están recogidas en la Ley, y en consecuencia no disponemos de Normas Técnicas de Auditoría elaboradas por el ICAC⁸⁷. Aún así, estos servicios si se ofrecen en

⁸⁶ La Comisión Europea ha realizado una consulta sobre la idoneidad de que determinadas empresas sean objeto de “Revisiones Limitadas”, lo que podría derivar en una obligatoriedad.

⁸⁷ Consulta ICAC: Sobre las distintas posibilidades de actuación de los auditores de cuentas previstas en el Real Decreto 1362/2007, de 19 de Octubre, y en la Circular 1/2008 de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, en relación con los informes financieros semestrales que deben presentarse periódicamente a dicha institución por los emisores de valores admitidos a negociación en mercados regulados. ... A este respecto, debe advertirse que la LAC y su normativa de desarrollo únicamente regulan la actividad de auditoría de cuentas y no otro tipo de trabajos que, aunque se realicen usualmente por auditores y en algunos casos incluso se denominen de auditoría en diferentes normas o documentos, vienen referidos, sin embargo, a la revisión o comprobación de diversos aspectos técnicos, económicos, etc. de distintas entidades o de estados contables, de una naturaleza o con un alcance distintos a lo exigido para una auditoría de cuentas, y, por ello, no reúnen las características propias de un trabajo de auditoría de cuentas, quedando por tanto fuera del ámbito de aplicación de la LAC. A este respecto, y con el fin de aclarar las dudas que se plantearon reiteradamente a este Instituto acerca de si los trabajos denominados de “revisión limitada” y “procedimientos acordados” que los auditores vienen realizando usualmente, y que se contemplan en las Normas Internacionales de Auditoría (ISAS 910, y 920, ahora ISRE 2400-2410 y ISRS 4400), tienen o no la consideración de auditoría de cuentas, se publicó la respuesta a una consulta sobre esta cuestión en el BOICAC número 63 – consulta nº 3-, en el que se indicaba que dichos trabajos no reúnen las características propias de un trabajo de auditoría de cuentas, quedando fuera por tanto del ámbito de aplicación de la LAC, y de las competencias de supervisión y control atribuidas legalmente a este Instituto.

España y es por ello que las corporaciones de auditores, se han preocupado en elaborar Guías de Actuación al respecto. En este sentido, la normativa no es legal sino profesional. De cara al futuro más próximo debemos seguir siendo coparticipes de los diferentes estudios que se están realizando a nivel europeo e internacional para analizar las necesidades de las pequeñas empresas y cubrirlas con servicios, que cumplan unos estándares y niveles adecuados de calidad. Las corporaciones pueden ser las promotoras o quienes representen a los auditores en los diferentes organismos internacionales, pero los propios DEPYME deben aunar fuerzas y reclamar su posición en el mercado de servicios de verificación. En España el 70% de unidades organizativas que realizan trabajos de auditoría son auditores individuales, frente a un 30% de sociedades. Quienes pierden clientes de auditoría por la exención de auditoría son fundamentalmente los despachos pequeños. Es por ello que deben demostrar su valía para realizar trabajos de verificación, aunque no sea auditoría de cuentas, ya que su cualificación así lo permite.

Nuestra opinión, compartida con Andicoechea (1999), es que si bien la evolución de la auditoría depende de la propia evolución del servicio para aportar mayor valor a los usuarios, también es importante el aprovechamiento de la experiencia y capacidad de la profesión en el campo de la verificación y los servicios de seguridad-confiabilidad (“*assurance*”) para mantener la hegemonía en la prestación de este tipo de servicios. Servicios que están siendo demandados por las empresas y la sociedad, y que están siendo objeto de debate entre la profesión.

⁸⁸ Incluso en España estaba prohibido que un auditor de cuentas se identificase como tal en otros trabajos, aunque la nueva Ley 12/2010 sí que permite que el auditor actúe como tal en trabajos distintos a la auditoría, siempre y cuando su redacción no induzca a error sobre la consideración de dichos informes como de auditoría de cuentas.

**INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO EMPÍRICO -
CAPÍTULO V**

En los capítulos precedentes hemos desarrollado el marco teórico de nuestra investigación centrada en los DEPYME y analizado, de forma reflexiva, un amplio conjunto de estudios y líneas de investigación para vincular de manera lógica y coherente diferentes factores externos e internos que determinan la situación actual de los auditores en el mercado de auditoría español. La revisión de la literatura y el estudio analítico de cada uno de los factores citados nos ha permitido realizar proposiciones teóricas de carácter descriptivo sobre aquellos aspectos que consideramos relevantes para la consecución de los objetivos planteados al inicio del estudio.

Para completar las respuestas al planteamiento de diferentes problemas y cuestiones de investigación (P⁸⁹) que han surgido en el desarrollo teórico, hemos realizado este trabajo de campo. Puesto que el objeto de estudio son los DEPYME, hemos optado por obtener información de primera mano de auditores, utilizando para ello un cuestionario remitido a auditores ejercientes de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Podemos catalogar esta investigación empírica inicialmente de tipo exploratorio, debido al limitado conocimiento que existe en el ámbito académico de observaciones directas de auditores en ejercicio de reducida dimensión. Así, completaremos nuestro trabajo con información y evidencias que trataremos descriptivamente, para presentar finalmente conclusiones de interés.

⁸⁹ Son proposiciones que analizaremos fundamentalmente de forma descriptiva.

**CAPÍTULO V: ESTUDIO DE LA SITUACIÓN
DE LOS DESPACHOS DE AUDITORÍA
UBICADOS EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA
DEL PAÍS VASCO**

En el capítulo V, en primer lugar, exponemos los objetivos que nos planteamos a la hora de realizar el estudio empírico, para seguidamente describir el diseño de la investigación mediante la elaboración de un cuestionario, y las características de la población consultada para la selección de la muestra.

Una vez comentados los pasos dados hasta la obtención de los datos y las técnicas estadísticas utilizadas, se presentan los resultados alcanzados, junto con las limitaciones del trabajo.

1. OBJETIVOS, DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN Y POBLACIÓN

En este trabajo analizamos la opinión de los auditores tras los cambios en el marco regulador de contabilidad y auditoría, previos a la aprobación de la Ley 12/2010 de Auditoría de Cuentas, sobre cuestiones desarrolladas en el marco teórico.

1.1. OBJETIVOS, PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y PROPOSICIONES DE INVESTIGACIÓN

El objetivo general del estudio es:

Identificar las características de los DEPYME para conocer su situación y plantear retos y oportunidades en la prestación de servicios de interés público de calidad, en el contexto de cambios en el marco regulador europeo de la auditoría y de las obligaciones contables de las empresas.

Una vez delimitado el objeto de estudio y elaborado el marco teórico, el desarrollo de los objetivos permite plantear proposiciones de carácter descriptivo, que serán confrontadas con los datos obtenidos en el estudio de campo.



Así, el estudio requiere desarrollar los siguientes ítems o cuestiones:

1) Lo primero es conocer el objeto de estudio. Nos planteamos como objetivo teórico identificar, analizar y razonar sobre criterios de clasificación para definir y delimitar a los Pequeños y Medianos Despachos de Auditoría (DEPYME). Consideramos que determinar sus características y cualidades nos ayudará a conocer la segmentación del mercado de auditoría y las fortalezas y oportunidades para mantenerse en dicho mercado. Así, hemos llegado a definir el colectivo DEPYME como aquellos auditores individuales y pequeñas firmas que, contando con cinco o menos socios, tienen por clientes a empresas no de interés público; además, cuentan con menos de 10 personas empleadas (hasta 50 en el caso de medianas firmas), su facturación en auditoría es inferior a 300.000 euros (600.000 para las medianas firmas), tienen una implantación no-internacional y ofrecen múltiples servicios, (ver apartado 1.2 del capítulo I, pág. 25).

Queremos utilizar el cumplimiento de esta definición para identificar grupos de profesionales que puedan tener una problemática específica. Para ello analizaremos las características generales de los auditores que han participado en nuestro estudio. En particular, nos interesa conocer que tipología de auditores cumplen todas las características de los DEPYME, para con posterioridad analizar si los auditores de este grupo realmente opinan o tienen diferentes percepciones a la hora de responder a las cuestiones del estudio. En este sentido nuestro objetivo será:

O1: Identificar los auditores que cumplen las características de los DEPYME.

Para ello, los auditores de la muestra se tendrán que identificar bien como auditores individuales o bien como auditores que desarrollan su actividad en despachos locales, o en firmas nacionales, o en firmas internacionales o en Big4. A priori podríamos pensar que las características de los tres primeros tipos de auditores coincidirán con las características que hemos definido propias de los DEPYME. La proposición o cuestión de investigación que hemos planteado en el capítulo I ha sido la siguiente:

***P1:** Los auditores individuales, despachos locales y firmas nacionales son a su vez unidades organizativas de auditoría de reducido tamaño, tienen por clientes a empresas no de interés público, su ámbito de actuación no es internacional y no están organizados en red.*

2) El siguiente ítem del estudio consiste en identificar y analizar el campo de actuación de los DEPYME, es decir las características y necesidades de sus clientes, que son casi exclusivamente PYMES. Consideramos que la determinación de estas variables tiene efecto en el desarrollo del trabajo del auditor (alcance, procedimientos, riesgos asumidos, etc.); pero, a su vez, puede asociarse con la propia necesidad o no de este servicio.

La literatura considera múltiples variables para clasificar a las empresas. Desde variables cuantitativas que tienen que ver con el tamaño de la entidad, así como variables que se relacionan con circunstancias o características cualitativas de las mismas. Nuestro interés radica en conocer las características de las empresas que son objeto de auditoría, para determinar si condicionan el trabajo del auditor, es decir si afectan a la determinación de riesgos, niveles de importancia relativa, amplitud de procedimientos de auditoría, etc.

En particular, nuestro análisis teórico concluye que los clientes de los DEPYME son empresas de reducida dimensión, cuya actividad no está considerada a efectos de Directiva como de interés público, aunque por su repercusión en la economía sean relevantes. Consideramos además que determinadas características organizativas como su infraestructura contable, así como sus limitados sistemas de control interno pueden repercutir en el trabajo del auditor.

Nuestra propuesta teórica considera que es apropiado utilizar más de un criterio y al menos algún criterio cuantitativo, (ver apartado 2.2 del capítulo I, cuadros 9 y 10, pág. 44), considerando más relevantes o, cuanto menos, más utilizados o repetidos los siguientes: activo, cifra de negocio, número de empleados, coincidencia entre propiedad y gerencia, control interno limitado, grado de dificultad de operaciones contables, nivel de infraestructura contable y clasificación como EIP o No-EIP. Queremos conocer la visión del auditor sobre los criterios cuantitativos y/o cualitativos que mejor definen las características de sus clientes. Así el segundo objetivo del estudio empírico tratará de:

O2: Establecer los criterios para definir los clientes de auditoría de los DEPYME.

La propuesta de investigación propone que los auditores consideran relevante no sólo criterios de tamaño, sino también otras características, y por tanto verificaremos la siguiente afirmación:

P2: *Los auditores clasifican a sus clientes en función de factores multicriterio que combinan elementos cuantitativos y cualitativos, que hacen referencia, entre otros, al tamaño de la entidad y a los sistemas de control interno.*

Si establecemos la regla de que los clientes de los DEPYME son empresas de reducida dimensión, generalmente PYME, podremos conocer las características de estas a efectos de auditoría. La fijación de estas variables podría tener consecuencias a la hora de establecer la conveniencia de que sean auditadas o puedan ser objeto de otro tipo de verificación.

3) La auditoría es una actividad regulada, que está en pleno proceso de armonización, con cambios importantes que afectan tanto a quienes desarrollan la actividad como a las entidades objeto de verificación. La revisión teórica del desarrollo normativo en la UE sobre la regulación de auditoría de PYME nos ha permitido reflexionar sobre si los DEPYME requieren de normativa específica o si la actividad de auditoría de PYME se debe ejecutar sobre normativa simplificada frente al posicionamiento de normas globales.

El estudio empírico nos permitirá conocer la opinión de los auditores frente a la posición de la IFAC de que sólo debe existir un conjunto único de normas de auditoría, concretamente las normas clarificadas (*Clarity Project*), (ver apartado 1.3 del capítulo II, pág. 77). Así, nos planteamos:

O3: Conocer la posición de los auditores sobre si las normas de auditoría deben ser globales y únicas para todo tipo de auditores y aplicables para trabajos de auditoría de entidades de cualquier dimensión.

Esta cuestión ha sido recogida, con posterioridad a nuestro estudio, en el Libro verde de auditoría: lecciones de la crisis (2010), en cuyo debate, tanto las corporaciones profesionales, como los auditores, los inversores, las autoridades públicas, los académicos y los preparadores junto con las empresas han opinado a favor de unas normas únicas, que permitan el mantenimiento de un nivel de seguridad razonable de la auditoría. Es decir, auditoría es auditoría y por tanto se realizará bajo las mismas normas, independientemente del tipo de entidad

auditada e independientemente de quien sea el auditor. Pero entienden que la aplicación debe ser proporcional en función del tamaño y complejidad de la empresa, tal y como se pronunció en su momento la IFAC (IFAC- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2009a), ratificado en marzo de 2012.

Por ello, aunque nuestra consulta ha sido realizada con anterioridad al informe de la Comisión Europea, debería coincidir con la siguiente afirmación:

P3: *La profesión de auditoría prefiere un marco de normas de auditoría únicas para todo tipo de auditores y aplicables para trabajos de auditoría de entidades de cualquier dimensión.*

4) Otra cuestión clave del estudio radica en el análisis de la capacidad de los auditores para ejercer su actividad con garantía y calidad. Nos fijaremos en tres mecanismos que forman parte de los sistemas de control de calidad internos, que nos han parecido más relevantes para los DEPYME.

4.1) Uno de los elementos de los sistemas de control de calidad interno de las firmas de auditoría tiene como eje la actitud e independencia de los auditores. Las competencias tienen que ver con conocimientos y habilidades profesionales, pero también con la ética y los valores de los auditores. En este sentido, queremos conocer la importancia que confiere el auditor a algunas de las circunstancias que la literatura considera afecta a la independencia del auditor (García Delgado y Andicoechea Arondo, 1995; Arruñada, 1998; Cañibano Calvo y Castrillo Lara, 2002; García Benau y otros, 2003; López Gavira y Pérez López, 2003; Alvarado Riquelme, 2004; Pérez López, Aurora Virginia y López Gavira, 2004; Pérez López y López Gavira, 2005; García Osma, 2005; Vico Martínez, 2005; Martínez Laguna y otros, 2006; Ruiz-Barbadillo y otros, 2006). Nos planteamos el siguiente objetivo:

O4.1: Evaluar el grado de importancia que otorgan los auditores a diferentes circunstancias planteadas con relación a la independencia.

Fundamentalmente nos referiremos a aquellos que pueden ser origen de conflicto para los DEPYME, como la familiaridad con el cliente que puede ser consecuencia del trato personalizado y la duración del contrato asociado a la falta de rotación del auditor, la dependencia económica y la prestación de otros servicios, siendo una de las proporciones de investigación la siguiente:

P4.1: Los auditores consideran que existen amenazas a su independencia por cuestiones de familiaridad, dependencia económica y prestación de otros servicios.

Los DEPYME han sido objeto de crítica debido a su relación con clientes de auditoría que solicitan conjuntamente otro tipo de servicios afines a sus necesidades. La literatura presenta dos posiciones radicalmente opuestas: quienes apoyan los efectos positivos de la prestación de otros servicios fundamentalmente por sinergias de conocimiento que redundan en la eficiencia del trabajo, frente a quienes consideran los efectos negativos por la dependencia económica, familiaridad y posibilidad de situaciones conflictivas de auto revisión. Concretamente nos interesa conocer la valoración de los auditores sobre este último, teniendo en cuenta que una de las características de los DEPYME es su dedicación a servicios fiscales, asesoría, etc. Considerando la revisión de la literatura y el posicionamiento profesional daríamos como válida la siguiente afirmación apriorística:

P4.2: Los auditores no confieren gran importancia a la prestación de otros servicios como circunstancia que afecta a la independencia del auditor.

4.2) Otro elemento clave de los sistemas de control de calidad internos son los recursos de personal de las firmas y la calidad de los mismos. Teniendo en cuenta que los DEPYME tienen poco personal, consideramos crucial el mantenimiento y mejora de la capacitación de los mismos.

La evolución de la normativa contable, los cambios en la normativa reguladora del ejercicio de la auditoría en la Unión Europea y la adopción de normas internacionales de auditoría, etc. hacen que el auditor deba mantener la competencia profesional a través de la formación continua. Con anterioridad a la publicación del nuevo reglamento de auditoría, aunque existía la obligación de formación continua, no había desarrollo reglamentario en cuanto a materias y horas de formación mínima. Las corporaciones han ido establecido sus planes de formación, al ser conscientes de la importancia de la calidad y capacidad de los auditores y tener asignado entre sus funciones la organización de cursos y seminarios para su formación inicial y continua (ver 3.2 del capítulo III, pág. 175). En este sentido, queremos:

O4.2: Verificar el cumplimiento de la formación continua y confirmar las vías de resolución de dudas.

Por ello, analizaremos el cumplimiento de la formación continua de los auditores de la muestra, verificando la siguiente afirmación.

***P4.3:** Todos los auditores realizan formación continua en todas aquellas materias objeto de evaluación en el examen de aptitud profesional.*

***P4.4:** Los auditores más especializados (con mayor dedicación a la auditoría) realizan un mayor esfuerzo en formación en materias específicas de auditoría.*

Teniendo en cuenta otro de los elementos de los sistemas de control de calidad interno de las firmas, también nos ha parecido pertinente valorar una cuestión que tiene que ver con la resolución de cuestiones y dudas que surgen en el trabajo, y que en muchos casos generan consultas externas. En el planteamiento teórico proponemos la utilización de las nuevas tecnologías y la creación de una “red” entre auditores para promover la comunicación y discusión en tiempo real de los problemas y dudas interpretativas de las normas, permitiendo una resolución conjunta, consensuada y de calidad. Entendemos que las corporaciones juegan un gran papel en este sentido. Deben vigilar el buen hacer de los auditores, ofreciendo apoyo a sus miembros ante posibles problemas. Aunque también podrían intervenir otros agentes como la propia Universidad, que es uno de los organismos que ofrece formación, aunque nos consta que una vez que los estudiantes (futuros auditores) superan sus cursos el vínculo decae. Es por ello que queremos verificar la siguiente proposición:

***P4.5:** Los auditores acuden mayoritariamente a las corporaciones profesionales para resolver sus dudas.*

4.3) Los sistemas de control de calidad internos deben ser supervisados por órganos de control externos. La Octava Directiva (2006) ha impuesto el sistema de supervisión pública para garantizar la calidad de los trabajos de los auditores en la UE, que en el Estado le corresponde realizarlo al ICAC. En este sentido nos hemos propuesto como objetivo:

O4.3: Determinar la periodicidad de los controles de calidad externos.

Proponemos una periodicidad que está recogida en el Reglamento de auditoría para aquellos auditores y sociedades de auditoría que no realizan auditorías de entidades de interés público, es decir que sea una periodicidad aplicable para los DEPYME, que podrá ser corroborada o no por los auditores encuestados:

P4.6: *Los auditores DEPYME prefieren que los controles de calidad externos se realicen al menos cada seis años.*

5) Al plantearnos como objetivo principal la prestación por parte del auditor DEPYME de unos servicios de calidad, queremos identificar algunas medidas que ya estén utilizando los DEPYME.

O5: Identificar las medidas inmediatas que pueden utilizar los DEPYME

Analizaremos así algunos indicadores en función de la opinión de los auditores sobre la importancia de determinados factores en la calidad de auditoría. Para ello proponemos valorar la importancia de las normas de auditoría, la capacidad del auditor, la aplicación de una metodología consistente de auditoría, habilidades para utilizar nuevas tecnologías y la independencia del auditor (Zorio Grima y otros, 2004). Cuestiones todas que deben tenerse en cuenta a la hora del diseño e implantación de un sistema de control de calidad interno. Así, el siguiente objetivo será:

O5.1: Fortalecer elementos de calidad de auditoría, analizando la importancia que les conceden los auditores.

Siendo la proposición de investigación:

P5.1: *La calidad de auditoría de los DEPYME está muy relacionada con sus recursos internos: la capacidad profesional del auditor y los elementos de control de calidad interno que garantizan un trabajo conforme a las normas de auditoría.*

Finalmente, queremos realizar una reflexión sintética de las estrategias de actuación y organización que utilizan los DEPYME y que podrían tenerse en consideración para mejorar su competitividad en el mercado español y europeo.

Para conocer las razones por las que el auditor cree que ha sido elegido realizaremos un estudio descriptivo de los atributos del auditor, con el fin de explicar y justificar las fortalezas del auditor. Así el séptimo objetivo consistirá en:

O5.2: Potenciar los puntos fuertes identificando los factores que determinan la elección del auditor.

Siendo la proposición de investigación:

P5.2: *Los auditores identificados como DEPYME consideran que su contratación depende fundamentalmente de los honorarios, la prestación conjunta de otros servicios y un servicio personalizado.*

Podemos resumir en el siguiente cuadro los objetivos tanto teóricos como prácticos que han dado lugar a nuestras proposiciones de investigación:

Cuadro 30: Objetivos del estudio y proposiciones preliminares

OBJETIVOS TEÓRICO (T) Y EMPÍRICO (E)	PROPOSICIONES/ HIPÓTESIS DESCRIPTIVAS
<p>T: Identificar, analizar y razonar sobre criterios de clasificación con el objetivo de definir y delimitar las características de los DEPYME.</p> <p>E (O1): Identificar auditores que cumplen las características de los DEPYME.</p>	<p>P1: Los auditores individuales, despachos locales y firmas nacionales son a su vez unidades organizativas de auditoría de reducido tamaño, tienen por clientes a empresas no de interés público, su ámbito de actuación no es internacional y no están organizados en red.</p>
<p>T: Identificar y analizar el campo de actuación de los DEPYME con la propuesta de una definición de PYME a efectos de auditoría.</p> <p>E (O2): Establecer los criterios para definir los clientes de auditoría de los DEPYME.</p>	<p>P2: Los auditores clasifican a sus clientes en función de factores multicriterio que combinan elementos cuantitativos y cualitativos, que hacen referencia, entre otros, al tamaño de la entidad y a los sistemas de control interno.</p>
<p>T: Realizar una revisión del desarrollo normativo sobre regulación de auditoría de PYME/ DEPYME.</p> <p>E (O3): Conocer la posición de los auditores sobre si las normas de auditoría deben ser únicas para todo tipo de auditores y aplicables para trabajos de auditoría de entidades de cualquier dimensión.</p>	<p>P3: La profesión de auditoría prefiere un marco de normas de auditoría únicas para todo tipo de auditores y aplicables para trabajos de auditoría de entidades de cualquier dimensión.</p>
<p>T: Analizar capacidades y actitud del auditor para asegurar un trabajo de calidad.</p> <p>E (O4): Analizar la actitud, actuación y control del auditor para asegurar la calidad del trabajo.</p> <p>E (O4.1): Evaluar el grado de importancia que otorgan los auditores a diferentes circunstancias planteadas con relación a la independencia y en concreto la prestación de otros servicios.</p> <p>E (O4.2): Verificar el cumplimiento de la formación continua y confirmar las vías de resolución de dudas.</p> <p>E (O4.3): Determinar la periodicidad de los controles de calidad externos.</p>	<p>P4.1: Los auditores consideran que existen amenazas a su independencia por cuestiones de familiaridad, dependencia económica y prestación de otros servicios.</p> <p>P4.2: Los auditores no confieren gran importancia a la prestación de otros servicios como circunstancia que afecta a la independencia del auditor.</p> <p>P4.3: Todos los auditores realizan formación continua en todas aquellas materias objeto de evaluación en el examen de aptitud profesional.</p> <p>P4.4: Los auditores más especializados (con mayor dedicación a la auditoría) realizan un mayor esfuerzo en formación en materias específicas de auditoría.</p> <p>P4.5: Los auditores acuden mayoritariamente a las corporaciones profesionales para resolver sus dudas.</p> <p>P4.6: Los auditores DEPYME prefieren que los controles de calidad externos se realicen al menos cada seis años.</p>
<p>T: Propuesta de retos y oportunidades para los DEPYME</p> <p>E (O5): Identificar las medidas inmediatas que pueden utilizar los DEPYME.</p> <p>E (O5.1): Fortalecer elementos de Calidad de auditoría.</p> <p>E (O5.2): Potenciar los puntos fuertes que determinan la elección del auditor.</p>	<p>P5.1: La calidad de auditoría de los DEPYME está muy relacionada con sus recursos internos: la capacidad profesional del auditor y los elementos de control de calidad interno que garantizan un trabajo conforme a las normas de auditoría.</p> <p>P5.2: Los auditores identificados como DEPYME consideran que su contratación depende fundamentalmente de los honorarios, la prestación conjunta de otros servicios y un servicio personalizado.</p>

Fuente: elaboración propia.

1.2. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

El plan o estrategia que hemos seguido en este estudio corresponde a un diseño no experimental. A través de una investigación transaccional o transversal hemos recolectado datos en un solo momento con el propósito de describir factores, variables y analizar su incidencia e interrelación; es decir, es una investigación de tipo exploratorio, descriptivo y, en algún caso, correlacional. Se ha optado por el empleo de un cuestionario como herramienta de recogida de la información.

En este apartado procedemos a justificar la utilización de la encuesta postal como instrumento de recogida de datos y a explicar los aspectos más relevantes y los pasos que se han seguido en la elaboración y envío del cuestionario.

1.2.1. La encuesta postal como herramienta de recogida de datos

Para dar respuesta a los objetivos propuestos hemos considerado la necesidad de recabar información de primera mano de los profesionales que ejercen la actividad de auditoría. La fuente principal de datos proviene de los auditores ejercientes que son uno de los protagonistas más importantes del trabajo de auditoría. La manera para acceder a ellos planteaba la alternativa de contacto vía intermediación de corporaciones profesionales o directamente con los propios auditores. La forma elegida ha sido la segunda y mediante el envío de un cuestionario por correo postal.

Somos conscientes de algunos de los inconvenientes asociados a este instrumento, como por ejemplo que el encuestador pierde el control sobre quién cumplimenta el cuestionario y que puedan existir preguntas mal entendidas sin que ningún entrevistador capacitado pueda aclararlas. Además, debemos considerar el factor tiempo, es decir que existe un periodo de tiempo entre que se envían y se reciben las respuestas.

Sin embargo, consideramos a su vez sus ventajas, en el sentido de que pueda percibirse como un contacto más personal, menos frío, puesto que la carta va dirigida personalmente a un auditor y en el interior se encontrará con una carta de presentación firmada y un sobre franqueado para facilitar el reenvío del cuestionario una vez cumplimentado, ya que sólo tendrá que depositarlo en el buzón. El auditor lo puede contestar cuando y dónde quiera.

Hemos valorado otras alternativas como el envío por correo electrónico, pero inicialmente se ha optado por el postal a la espera de conocer el nivel de respuesta alcanzado. Aún y todo, en la carta de presentación se informa sobre la posibilidad de acceder al cuestionario a través de la página Web del departamento de Economía Financiera I de la Universidad del País Vasco/ Euskal Herriko Unibertsitatea y se ha indicado una dirección de e-mail para quien desee ponerse en contacto⁹⁰.

1.2.2. La elaboración de las preguntas, la validación y la carta de presentación

Entre junio y diciembre de 2008 procedimos a la elaboración de las preguntas que iban a formar parte del cuestionario. Para ello revisamos la literatura sobre la elaboración de cuestionarios de investigación, además de apoyarnos en literatura publicada de estudios empíricos sobre nuestra línea de trabajo que nos han servido de guía o modelo (García Delgado, 1994; Gimeno Zuera y Ruiz-Olalla Corcuera, 2001; ICJCE y Comisión DEPYME, 2005; Duréndez Gómez-Guillamón, 2006; Naranjo-Gil, 2006; Suskie, 2008).

Algunos de los aspectos iniciales a tener en cuenta en un cuestionario de investigación y que hemos intentado respetar son:

- Justificación del estudio: planteamiento de objetivo/s y cómo se van a utilizar los resultados.
- Asegurar la confidencialidad de los datos aportados y proponer la posibilidad de retroalimentar los resultados del estudio a las personas que han respondido al cuestionario y tengan interés en conocerlos.
- Dar a conocer las personas que forman el equipo de trabajo y delimitar las responsabilidades de cada cual.
- Definición del grupo objeto de estudio.
- Proceso de validación del cuestionario: Sondeo previo o chequeo de la encuesta.
- Definir el tratamiento de datos.

⁹⁰ <http://www.ehu.es/econfin1/cas/investigacion/proyectos.htm>

e-mail: itziar.azkue@ehu.es

Perfilamos un cuestionario con la siguiente estructura de **cuatro bloques**:

Bloque I: se solicita una breve descripción del auditor, para identificar la dimensión del auditor y poder realizar un análisis de las características de la muestra y de los DEPYME, en particular.

Bloque II: se expone una relación de normativa que afecta a la formación y a la práctica de la actividad auditora.

Bloque III: se plantean una serie de cuestiones relacionadas con las diferentes alternativas estratégicas para analizar cuáles son las consecuencias en la supervivencia de los auditores, basada en su experiencia.

Bloque IV: se pregunta sobre la calidad y la independencia del auditor. Aprovechamos este bloque para identificar el tipo de cliente del auditor y preguntar sobre su disposición a trasladar una encuesta de satisfacción a sus clientes de auditoría, proponiendo a su vez una vía de comunicación directa entre el auditor y nuestro equipo de investigación.

Con el propósito de conseguir la cooperación y disposición del encuestado elaboramos una carta de presentación (ver Anexo 2), aspecto que debe ser considerado como complemento de un buen diseño del cuestionario y dónde volvemos a subrayar la confidencialidad de los datos, además de exponer de forma clara nuestro propósito y uso de la información, así como desear la retroalimentación y proponer futuros contactos que merezcan su atención. Facilitamos el enlace a la página Web del departamento de Economía Financiera I, donde colgamos el cuestionario, como muestra de la seriedad del trabajo, aportando información sobre quienes formamos parte de este colectivo de académicos. Aunque priorizamos el anonimato, dimos la oportunidad al encuestado de identificarse a efectos de recibir los resultados de la investigación, aportando una utilidad que le hiciese estar predispuesto a colaborar activamente.

Ambos documentos fueron revisados y validados por profesores, expertos investigadores y conocedores de la materia, y un economista-interventor. Sobre la base de sus comentarios procedimos a realizar diversas matizaciones en las preguntas, con la finalidad de mejorar la redacción y facilitar su comprensión.

Todos indicaron que el cuestionario era muy completo y recogía preguntas muy interesantes, aunque la mayoría señalaron que les parecía excesivamente largo. Por tanto ajustamos el número de preguntas, que fue repasado minuciosamente por las dos directoras de la Tesis para identificar cualquier matiz o mejora, dando con ello por finalizado todo el proceso de elaboración del cuestionario. Con posterioridad, un profesor del departamento de “métodos de investigación y diagnóstico en educación” de la UPV/EHU, con gran experiencia en dirección de tesis y tesinas con componente de análisis estadístico con SPSS y otros programas, revisó la correcta utilización de las herramientas de análisis.

1.2.3. Descripción del cuestionario

La distribución del cuestionario consta de los siguientes cuatro bloques (ver Anexo 3):

Bloque I: Datos generales

Comenzamos el cuestionario con una serie de preguntas sencillas sobre la identificación voluntaria del auditor, y aspectos que nos permitan caracterizar al auditor. Estos datos servirán para identificar grupos de auditores en función del tipo de respuesta que recibamos en el cuestionario.

Las preguntas sobre la “tipología de cliente de auditoría” las hemos dejado para el final, para no alargar demasiado este apartado de datos demográficos y mantener el interés del encuestado con otro tipo de pregunta más atractiva.

Para que los datos requeridos sean fáciles de contestar para el auditor, hemos optado por información que están obligados a elaborar y remitir anualmente al ICAC y desde su página Web⁹¹ podemos descargar los modelos que utilizan para la remisión de dichos datos. En este primer bloque se realizan 9 preguntas:

⁹¹ <http://www.icac.meh.es/Descargas/Descargas.aspx>

- | | |
|-----|---|
| 1.1 | El género y la edad del auditor. |
| 1.2 | La corporación a la que pertenece. |
| 1.3 | La experiencia profesional en auditoría de cuentas. |
| 1.4 | La forma de ejercer la actividad actualmente. |
| 1.5 | El tipo de sociedad de auditoría donde ejerce. |
| 1.6 | Personas a su servicio, diferenciando trabajos de auditoría y otros trabajos, y el porcentaje de mujeres. |
| 1.7 | La facturación individual durante el 2008 en caso de ejercer la auditoría a título individual, diferenciando trabajos de auditoría obligatoria, voluntaria y otros. |
| 1.8 | La facturación de la sociedad durante el 2008, en caso de ejercer la auditoría en una sociedad como socio ejerciente. |
| 1.9 | La distribución de sus prestaciones: auditoría, consultoría, asesoría contable, fiscal, concursal, seguros, otros. |

Las primeras preguntas servirán para identificar características cualitativas del auditor como el género, la corporación a la que están adscritos, la forma de ejercer la actividad (individual o socio) y otras variables cuantitativas que tienen que ver con el tamaño del auditor como son el personal empleado y la facturación.

Pensamos que la última pregunta servirá para conocer la realidad del auditor en su actividad monoservicio/multiservicio y establecer un nivel de independencia que sirva para clasificar a los auditores de la muestra seleccionada. Podemos diferenciar trabajos de auditoría y de “no auditoría”, entendiendo por otros trabajos de “no auditoría” cualquier servicio que preste que no tenga la consideración legal de auditoría de cuentas, por ejemplo, consultoría, gestión de empresas (administración laboral,...), asesoramiento jurídico y tributario (legal y fiscal), asesoramiento corporativo (fusiones y adquisiciones,..), procesos concursales, etc.

Bloque II: Incidencia en la calidad de auditoría de la formación continua de los auditores y de algunos cambios normativos en contabilidad y auditoría

En este segundo bloque solicitamos al encuestado que indique su esfuerzo en horas de formación, así como materias que considera deben ser objeto de actualización permanente. Los auditores ejercientes están obligados a realizar y justificar una formación profesional continuada. En el momento del estudio empírico existía un vacío en la normativa de auditoría sobre el cumplimiento de esta exigencia, aunque las corporaciones basándose en un borrador del RLAC

(nunca desarrollado) han podido ir estableciendo sus propios requisitos, siempre dentro del cumplimiento de la Ley.

Las primeras preguntas del bloque analizan esta obligación:

- | | |
|-----|---|
| 2.1 | ¿Cuántas horas de formación continua recibe al año de las siguientes materias? Auditoría, contabilidad, mercantil, fiscal, etc. |
| 2.2 | Cursos organizados por: corporaciones, universidades, etc. |

Aunque la siguiente pregunta no es estrictamente de formación, también queremos conocer las vías de resolución de dudas de los auditores en caso de conflicto o problema:

- | | |
|-----|--------------------------------|
| 2.3 | Modelo de resolución de dudas. |
|-----|--------------------------------|

En este bloque, hemos incorporado a su vez cuestiones normativas. Nos interesa conocer el cumplimiento de la norma, además de identificar cómo puede afectar el escenario actual de reforma contable y adaptación de la normativa de auditoría a criterios internacionales adoptados dentro de la Unión Europea (Comisión Europea, 2006; Almela Díez, 2007).

Las siguientes preguntas van en esta dirección:

- | | |
|-----|---|
| 2.4 | ¿Piensa que el desarrollo de las normas contables españolas en el NPGC respecto a las NIIF ha sido suficiente? |
| 2.5 | ¿Le parece adecuado que las PYMES tengan su propia normativa contable en el estado español? |
| 2.6 | ¿Cree que el actual desarrollo de las normas de auditoría en España es suficiente para las buenas prácticas de auditoría? |
| 2.7 | ¿Cree que la aplicabilidad de las normas de auditoría mejorará con la armonización de la práctica profesional (Octava Directiva)? |

Queremos conocer la opinión de los auditores acerca de si debe haber normativa diferenciada en función de la dimensión (tamaño) empresarial, tanto de la entidad auditada como del propio auditor. Para ello formulamos las siguientes dos cuestiones:

- | | |
|-----|---|
| 2.8 | ¿Las normas y prácticas de auditoría deben diferir en función del tamaño de la empresa auditada? Es decir, ¿deben existir normas de auditoría simplificadas para aplicar en las auditorías de PYMES? |
| 2.9 | ¿Las normas y prácticas de auditoría deben diferir en función del tamaño del auditor? Es decir, ¿deben existir normas de auditoría simplificadas para los pequeños y medianos despachos de auditoría? |

La siguiente pregunta no tiene relación con la normativa, pero puesto que hemos utilizado el concepto de PYME, y la posibilidad de prácticas diferentes para PYMES, nos parece pertinente indagar en las características de los clientes de auditoría. Es por ello que planteamos la siguiente cuestión, ofreciendo un listado de variables cuantitativas y otro de variables cualitativas para que el auditor marque su propuesta que puede ser combinación de ambos, (se ha utilizado la propuesta teórica desarrollada en el apartado 2.2 del Capítulo I):

2.10	En base a qué criterios se deberían clasificar las entidades auditadas a efectos de determinar riesgos, niveles de importancia relativa, amplitud de procedimientos de auditoría, etc.
------	--

Por último queremos conocer si los auditores tienen conocimiento de organismos tanto nacionales como internacionales que pueden tener relevancia a la hora de proponer normas, prácticas, políticas, etc. y actuar como grupos de presión a la hora de defender los intereses de los DEPYME.

2.11	¿Cuáles de estas organizaciones conoce? AMA, CICA, EFAA, FEE, IFAC, UEAPM, etc.
------	---

Bloque III: Alternativas estratégicas de los auditores

Consideramos la necesidad de conocer la opinión de los auditores sobre la dimensión de su firma y necesidades de expansión, así como las estrategias que siguen para mantener o incrementar su cartera de clientes, que puede ser indicativo de mantenimiento o mejora de su reputación y cuota de mercado (FRC y UK Department of Trade and Industry, 2006; Comisión Europea y Dirección General de Mercado Interior y Servicios, 2007b; Comisión Europea y Dirección General de Mercado Interior y Servicios, 2007c).

Las preguntas realizadas han sido las siguientes:

3.1	¿Considera necesario expandirse para ofrecer servicios de auditoría de calidad?
3.2	¿Ha llevado adelante alguna de estas estrategias para mantener o incrementar su cartera de clientes?
3.3	¿Ha llevado adelante alguna fórmula de crecimiento, orgánico o vía alianzas, incrementar su cartera de clientes?

Para la siguiente pregunta hemos utilizado como referencia el estudio de la London Economics (Ewert, 2006) que incluye los cuestionarios utilizados para elaborar su informe sobre el impacto económico de los regímenes de responsabilidad de los auditores. Nuestro interés radica en conocer como compiten las firmas de auditoría. Les pedimos:

- | | |
|-----|---|
| 3.4 | Valoración de 1 a 5 de diferentes aspectos en la competencia entre las firmas de auditoría: precio, competencia del auditor, fiabilidad, reputación, extensión geográfica, especialización, servicio personalizado, complementariedad con otros servicios,... |
|-----|---|

Por último, preguntamos sobre las ventajas que cree que aporta la pertenencia a una red de auditores. Las preguntas realizadas han sido las siguientes:

- | | |
|-----|---|
| 3.5 | ¿Se encuentra satisfecho de las mejoras que ha traído su incorporación a una red? |
| 3.6 | ¿Contaba con un análisis específico sobre cuáles eran los costes de formar parte de la red antes de comenzarla? |
| 3.7 | ¿Su pertenencia a la red les ha ahorrado costes? |
| 3.8 | Valore entre 1 (poco importante) y 5 (muy importante) estas razones para formar parte de una red. |

Bloque IV: Calidad de la auditoría

Una auditoría de calidad es aquella que cumple los objetivos de la auditoría de cuentas y los principios establecidos en la norma. En este bloque acudimos a los auditores para que nos ayuden a concretar aquellos elementos que pueden servir para medir una auditoría de calidad:

- | | |
|-----|---|
| 4.1 | Expresar en una escala de 1 a 5 la importancia de los siguientes elementos para que un trabajo de auditoría sea de calidad: normas, formación continua, conocimiento de la empresa y negocio, metodología, programa de sanciones, cualificación profesional, nuevas tecnologías, implicación de altos cargos de la empresa, independencia del auditor, otros. |
|-----|---|

La piedra angular de la auditoría recae sobre la independencia del auditor. Es un principio que necesariamente debe ser evaluado para que un trabajo de auditoría sea de calidad, por lo que hemos previsto estas preguntas al respecto:

4.2 Exprese en una escala de 1 a 5 la importancia que puedan tener las siguientes circunstancias a la hora de evaluar la independencia del auditor: duración del contrato, normativa flexible, quien realiza el nombramiento del auditor, dimensión de la sociedad auditada, concentración del mercado, competencia y presión del cliente, riesgo de litigios, prestación de otros servicios, honorarios, otros

Otras preguntas relacionadas son:

“Cree que mejoraría su independencia si...:

- 4.3 ¿Si el nombramiento del auditor se realizase por sorteo entre los auditores que tengan su oficina en la misma provincia que esté la sede del cliente?
- 4.4 ¿Si los honorarios de auditoría se fijaran por un tercer agente independiente de la empresa y el auditor?
- 4.5 ¿Si la empresa tiene la obligación de justificar públicamente la rescisión del contrato?

Los auditores a su vez están supeditados al control de calidad. “El control de calidad de las auditorías legales se fundamenta para asegurar la buena calidad de las auditorías. La buena calidad de las auditorías redunda en una mayor credibilidad de la información financiera publicada y en una mejor protección de accionistas, inversores, acreedores y otros tenedores de valores” (Comisión Europea, 2000; Comisión Europea, 2008b).

Planteamos a su vez criterios tanto cuantitativos como cualitativos para clasificar a los diferentes auditores a la hora de determinar la frecuencia del control de calidad de sus trabajos.

Las preguntas en relación con el control de calidad de auditoría han sido:

- 4.6.1 ¿Qué metodología le parece más adecuada para llevar a cabo el control de calidad requerido por la comisión?
- 4.6.2 ¿Cada cuanto tiempo se deben realizar los controles de calidad externos?
- 4.6.3 ¿Cuántas veces ha sido revisado por parte de la corporación en los últimos 10 años?
- 4.6.4 ¿Esta de acuerdo en que exista un enlace sistemático entre los resultados negativos de los controles de calidad y la imposición de sanciones con arreglo al sistema disciplinario?
- 4.7 ¿Cuáles de los siguientes criterios de los despachos de auditoría deben servir para clasificar al auditor a la hora de definir la frecuencia del control de calidad de sus trabajos?

Uno de nuestros apartados teóricos respondía al indicio de que la dimensión de los auditores tiene correlación con la dimensión de la empresa auditada. Un criterio de clasificación de las empresas auditadas puede ser diferenciar entre Entidades de Interés Público y el resto. Consecuentemente necesitamos conocer la descripción del cliente de auditoría de los auditores encuestados, que resumimos en las siguientes preguntas:

- | | |
|-------|---|
| 4.8.1 | ¿Cuántas empresas auditó durante el año 2008? |
| 4.8.2 | ¿Cuántas empresas auditó la sociedad auditora durante el año 2008? |
| 4.8.3 | Cifra de negocio de las entidades auditadas, en millones de €. |
| 4.8.4 | ¿Cómo calificaría a la mayoría de empresas que audita? |
| 4.8.5 | Marque con una x el intervalo que mejor se ajuste a la tipología de entidad auditada. |

Por último, hemos querido aprovechar este primer contacto con los auditores para conocer su experiencia y relación con los clientes. Les hemos preguntado sobre criterios de elección del auditor (Andicoechea Arondo, 1999; London Economics y Ewert, 2006; Monterrey Mayoral y Sánchez Segura, 2008; Daugherty y Tervo, 2008), además de la oportunidad de evaluar la satisfacción de los clientes con el modelo SERVQUAL (Parasunaman y otros, 1988; Saurina Canals, 2002; Marimon i Viadui y otros, 2002).

- | | |
|------|--|
| 4.9 | ¿Qué razones considera que han valorado las entidades que ha auditado para ser Ud. el auditor elegido? |
| 4.10 | ¿Con qué frecuencia recoge su empresa información sobre la satisfacción de sus clientes? |
| 4.11 | ¿Estaría dispuesto a trasladar una encuesta de satisfacción a sus clientes de auditoría? |

Para cumplir con los objetivos propuestos hemos considerado que en algunos casos resulta conveniente utilizar datos obtenidos de preguntas de distintos bloques:

Cuadro 31: Relación entre objetivos y preguntas

OBJETIVOS	CÓDIGO DE PREGUNTAS
(O1): Identificar auditores que cumplen las características de los DEPYME.	Bloque I: 1.1-1.9 Bloque III: 3.5-3.8 Bloque IV: 4.8
(O2): Establecer los criterios para definir los clientes de auditoría de los DEPYME.	Bloque II: 2.10 Bloque IV: 4.8
(O3): Conocer la posición de los auditores sobre si las normas de auditoría deben ser únicas para todo tipo de auditores y aplicables para trabajos de auditoría de entidades de cualquier dimensión.	Bloque II: 2.4 a 2.9.
(O4) Analizar la actitud, actuación y control del auditor para asegurar la calidad del trabajo. (O4.1): Evaluar el grado de importancia que otorgan los auditores a diferentes circunstancias planteadas con relación a la independencia y en concreto la prestación de otros servicios. (O4.2): Verificar el cumplimiento de la formación continua y confirmar las vías de resolución de dudas. (O4.3): Determinar la periodicidad de los controles de calidad externos.	Bloque I: 1.6-1.9 Bloque II: 2.1-2.3 y 4.9 Bloque IV: 4.2-4.7
(O5) Identificar las medidas inmediatas que pueden utilizar los DEPYME (O5.1): Fortalecer elementos de Calidad de auditoría. (O5.2): Potenciar puntos fuertes identificando factores que determinan la elección del auditor.	Bloque III: 3.1-3.4 Bloque IV: 4.1 y 4.9

Fuente: elaboración propia.

1.2.4. Tratamiento de datos

Una vez recabada la información requerida de los auditores ejercientes en la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV, en adelante), procedimos a definir informáticamente las variables de la encuesta, a codificar las respuestas en un número para que el tratamiento informático fuese más fácil, a introducir los datos obtenidos en el ordenador habiendo elegido para ello el software para el tratamiento de datos conocido como Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) en su versión 17.0.

En la primera parte del análisis de datos utilizaremos técnicas descriptivas para presentar las características personales y profesionales de la muestra de auditores objeto de estudio, utilizando las preguntas que componen el Bloque I del cuestionario, “datos generales del auditor”, y recurriendo para ello al análisis de frecuencias con el apoyo de gráficos y tablas. Posteriormente, recurriremos a una serie de técnicas estadísticas como el análisis de componentes principales (factorial) para identificar los factores que resumen algunas variables del estudio y el análisis de varianza para identificar si existen diferencias significativas entre grandes y pequeñas firmas.

1.3. POBLACIÓN, MUESTRA Y FICHA TÉCNICA

La población objeto de estudio son todos aquellos auditores que han estado inscritos en el ROAC durante el 2008 y primer trimestre del 2009 como auditores ejercientes, bien actuando de manera individual bien como socios ejercientes de sociedades de auditoría. Es decir, personas físicas que figuran en este registro como ejercientes:

En consecuencia, hemos acudido a la página Web del ICAC⁹², concretamente a las “consultas al ROAC”. En la medida que la información disponible puede ser consultada por provincias, decidimos restringir nuestra población a los auditores ejercientes en la CAPV, por diferentes razones:

1. Para tratar de conocer la situación en el entorno más próximo.
2. Consideramos que un número de 300 encuestas sería suficientemente relevante para formular conclusiones y para aplicar herramientas estadísticas de tratamiento de datos que pudiéramos trabajar sin ayuda externa.
3. Al no disponer de evidencias que permitieran prever el nivel de respuesta a nuestro cuestionario, nos pareció adecuado circunscribir la población a aquellos auditores a los que podríamos acceder personalmente (movilidad territorial) en caso de requerir la aplicación alternativa o complementaria de otra metodología como puede ser la entrevista personal.

Dado que el estudio de campo lo realizamos durante los primeros meses de 2009, optamos por utilizar datos actualizados al 24 de febrero de 2009. En consecuencia la población de auditores ejercientes (bien individualmente bien como socios de una o varias sociedades) en la CAPV está constituida por un total de 300 personas físicas.

Una vez delimitada la población procedimos a enviar el cuestionario de manera personalizada (con el nombre y dos apellidos, al domicilio profesional de los auditores), con fecha 2 de marzo de 2009.

⁹² <http://www.icac.meh.es>

En el periodo que abarca del 2 marzo al 2 de junio hemos recibido la devolución de 14 cartas que no llegaron a sus destinatarios, casi todas de socios de sociedad de auditoría. Descartamos los auditores que tienen dirección fuera del territorio autonómico del País Vasco (8 socios) y con fecha 22 de abril reenviamos 6 cartas a la dirección de la sociedad. Finalmente contamos con una muestra de 41 respuestas que representa a los auditores ejercientes de la siguiente manera:

AUDITORES EJERCIENTES	Número total	%	Muestra	%M
A título individual (exclusivamente)	104	34,66	14	34,15
Socios de sociedades de auditoría (exclusivamente)	92	30,66	17	41,46
Por cuenta propia y como socios (simultáneamente)	96	32,00	6	14,63
Otros (*)	8	2,66	4	9,76
TOTAL EJERCIENTES	300	100	41	100

(*) Aparecían como ejercientes en el 2008, pero para cuando se ha remitido el cuestionario en el 2009 han cambiado de situación.

Con fecha 2 de junio de 2009, tres meses después del primer envío, decidimos dirigirnos de nuevo a los auditores ejercientes con el propósito de incrementar las 41 respuestas recibidas hasta la fecha. Para ello, y con objeto de ser más eficaces, hemos eliminado de la base de datos inicial las siguientes personas:

- Aquellas personas que voluntariamente se identificaron al completar el cuestionario (27 personas) y evitar la duplicidad.
- Aquellas personas cuyos sobres fueron devueltos en el primer envío (14 personas), habiendo reenviado la carta a 6 de ellos.
- Aquellos auditores que figuran en el 2009 como no ejercientes, aunque en el 2008 figuraban como ejercientes en el ROAC (8 personas).
- Aquellos auditores que tienen su domicilio principal fuera de la CAPV que no han sido considerados en los apartados anteriores (9 personas).

Nos quedamos con una población constituida por 242 auditores ejercientes distribuidos de la siguiente manera, decidiendo realizar el nuevo envío a 100 auditores, que constituyen el 41% de la población ajustada:

Forma de ejercicio	Población ajustada	%	Muestra segundo envío	%
Individual	89	37	37	37
Socios	78	32	32	32
Ambas	75	31	31	31
TOTAL	242	100	100	100

La selección de la muestra de auditores destinatarios la realizamos de forma aleatoria y proporcional a la forma de ejercicio de la actividad. Para ello, en primer lugar dividimos la base de datos revisada en tres grupos, en función de cómo esté inscrito en auditor en el ROAC: individual, como socio de sociedad o bien en ambas situaciones. Después, ordenamos alfabéticamente los tres listados de auditores según su primer apellido y nombre. Para finalizar, a cada individuo de cada grupo le asignamos un número aleatorio a través de la opción de asignación de números aleatorios de la Excel, función "ALEATORIO.ENTRE", entre el uno y el número total de individuos para ese grupo, ordenando posteriormente los números aleatorios resultantes de menor a mayor y tomando por orden creciente los necesarios hasta llegar a la muestra proporcional a la población ajustada para ese grupo.

El paquete de la encuesta está integrado por los mismos elementos y con las mismas condiciones físicas que en el primer envío, si bien en la carta de presentación introdujimos algunas modificaciones para convertirse ahora en una carta recordatorio. Realizamos el envío el 8 de junio de 2009. El 31 de julio de 2009 dimos por finalizado el plazo para la recepción de las encuestas, habiendo recibido hasta esa fecha un total de 52 contestaciones.

Después de tabular los datos en el software SPSS (versión 17. en español), procedimos a su revisión a través de un análisis exploratorio para cada variable y grupo de variables relacionadas, con la finalidad de identificar posibles valores anómalos y errores humanos. De este modo, una vez corregidos y depurados los datos disponibles decidimos eliminar 3 cuestionarios, en concreto los identificados con el número 18, 49 y 50, ya que no ejercen la actividad de auditoría (el primero tiene 82 años, el número 49 lleva dos años jubilado, y el 50 advierte que no está en ejercicio) y no responden el cuestionario. Hay otra encuesta, identificada con el

número 14, de un auditor que aparece como “No ejerciente” pero que responde a las cuestiones y de hecho figuran los datos del despacho local en el que se deduce trabaja. En consecuencia creemos conveniente que figure como “Trabajando por cuenta ajena” y tratar los datos que aporta. Los restantes cuestionarios los consideramos conformes, quedando la muestra constituida por un total de 49 respuestas válidas, aunque entre ellas también hay en algunas preguntas “valores perdidos” que el programa estadístico nos permite trabajar con ellos, lo que supone una tasa de 17,82% respecto de la población válida.

Tabla 14: Resumen de envíos y respuestas

Nº de envío	Enviado	Devuelto	Recibido	Tasa de respuesta	Válidos ⁹³	Población válida ⁹⁴	% respuesta válida
Primero	300	14	40	13,33%	39	275	14,18%
Segundo	100	0	11	11%	9	98	9,18%
TOTAL			52		49	275	17,82%

Fuente: elaboración propia.

Consideramos que la tasa de respuesta final puede ser aceptable si revisamos otras investigaciones realizadas a auditores españoles a través de encuestas (García Delgado, 1994; Castrillo Lara y otros, 1995; Vico Martínez, 1996; García Benau y otros, 2000; Sierra Molina y Orta Pérez, 2005; Duréndez Gómez-Guillamón, 2006; Montoya y otros, 2008).

Creemos conveniente analizar a su vez si el perfil de la muestra se acerca al perfil de la población al menos respecto de las variables que se consideran “demográficas” o identificativos del auditor. Hemos utilizado datos del “bloque I: datos generales” para comparar los valores obtenidos de la muestra con los de la población de auditores de la CAPV, que resumimos en la siguiente tabla:

⁹³ Las respuestas válidas serán ajustando las respuestas recibidas por los valores que hemos considerado anómalos.

⁹⁴ La población válida será ajustando la población inicial por los auditores no ejercientes y aquellos que tienen el domicilio principal fuera de la CAPV. ⁹⁵ Ver datos poblacionales y perfil de la muestra.

Tabla 15: Datos poblacionales y perfil de la muestra

VARIABLE		MUESTRA VÁLIDA (%)	POBLACIÓN AUD. CAPV 2008/09 (%)	POBLACIÓN AUD. ESPAÑA 2007 (%)
Forma de ejercicio de la actividad	Individual (*)	42,86	37,32	42,04
	Socio + Socio Big4	Socio 24,49 Big4 18,37 Total 42,86	21,00 9,66 Total 30,66	35,81
	Simultáneamente: Individual+socio	14,29	32,00	22,15
Corporación	ICJCE	66,67	54,00	41,46
	REA	31,25	36,33	34,74
	REGA	2,08	6,66	18,25
	Ninguna	0,00	3,00	No disponible
Sexo	Hombre	88,64	89,33	88,49
	Mujer	11,36	10,66	11,51
Edad	Hasta 35	6,52		
	36-45	32,61		
	46-55	34,78		
	> 55	26,09		
Experiencia	<15	24,49		
	>15	75,51		
Facturación individual	< 6.000 €	32,00	No disponible	20,00
	6.001-30.000€	37,00	No disponible	50,00
	> 30.000 €	32,00	No disponible	30,00
Facturación Sociedades	< 60.000 €	18,00	No disponible	39,12
	60.000-600.000 €	32,00	No disponible	56,66
	600.001-6.000.000€	21,00	No disponible	3,56
	> 6.000.000 €	28,60	No disponible	0,66

Fuente: elaboración propia.

(*) Los auditores por cuenta ajena que figuran en la muestra eran inicialmente auditores en ejercicio que durante el estudio cambiaron de situación (de ejercientes a auditores por cuenta ajena). Sus respuestas han sido utilizadas en la medida que han sido ejercientes durante algún período del estudio. Los sumamos al porcentaje de auditores individuales.

Para analizar la representatividad de la muestra utilizamos el estadístico de contraste Chi-cuadrado. Por ejemplo, en cuanto a la forma de desempeñar la actividad (individual, socio o ambas) el estadístico presenta un sig. asintót. de 0,005 (bajo). Inicialmente la muestra no se parecería en términos de "forma de ejercicio de la actividad" a la población; pero si únicamente diferenciamos individual y socio los resultados de la sig. asintót. son 0,996 (muy alto). Con relación al género de los auditores el estadístico de contraste Chi-cuadrado es

0,23, con gl 1 y sig.asintot. 0,880 y una sig. asintótica de 0,976 si lo comparamos con auditores de España. A nivel de pertenencia a Corporaciones profesionales las sig. asintót. es 0,208. Con esta información concluimos que no se puede evidenciar que la muestra no represente la población de auditores ejercientes de la CAPV y, que podemos seguir tratando los datos.

Finalmente, presentamos en forma de ficha técnica un resumen de las principales características de nuestra investigación.

Tabla 16: Ficha técnica

Ámbito geográfico	Comunidad Autónoma País Vasco
Universo	300 auditores de cuentas inscritos en el ROAC como ejercientes en el 2008. Dato revisado: 275 auditores.
Sujetos	Auditores ejercientes a título individual o como socios de sociedad
Recogida de información	Encuesta por correo postal
Procedimiento de muestreo	Primer envío: a toda la población Segundo envío (recordatorio): a un tercio de la población, aleatorio y considerando la proporción de la forma de ejercicio de la actividad
Fecha de trabajo de campo	26 de febrero a 31 de julio de 2009
Tamaño de la muestra	52 encuestas recibidas y 49 respuestas válidas
Error muestral	12,7%
Nivel de confianza	95% (z=1,96) para el caso más desfavorable p=q=0,5
Tratamiento de datos	SPSS v. 17.0 Spanish

Fuente: elaboración propia.

2. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS Y CONCLUSIONES PARCIALES

Una vez que hemos recogido y tabulado la información procedemos a analizar los resultados.

2.1. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LA MUESTRA Y DE LOS DEPYME DE LA CAPV (OBJETIVO 1)

Este apartado tiene como objetivo delimitar diferentes colectivos de auditores en base a la definición de DEPYME que hemos realizado en la parte teórica. Presentamos una descripción de las características básicas de los auditores que componen la muestra, recurriendo para ello a los datos recopilados en la encuesta a través de las preguntas del Bloque I, relativo a cuestiones de carácter general de los encuestados, y realizando un análisis de frecuencias con el apoyo de gráficos y tablas. De esta manera, resumimos los **atributos personales y profesionales** más relevantes que nos van a permitir caracterizar a los sujetos de la muestra.

2.1.1. Características básicas de la muestra

Primero explicaremos las características de los auditores encuestados a través de diferentes variables, como son la corporación a la que pertenecen, las variables demográficas edad, género y experiencia profesional, la forma de ejercicio de la actividad, etc.

Variable “adscripción a corporación de derecho público”.

Tabla 17: Adscripción de auditores de la muestra a corporaciones

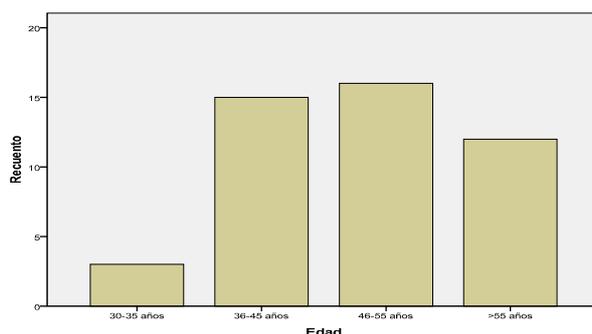
Corporación	Frecuencia	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
ICJCE	32	66,7	66,7
REA	15	31,3	97,9
REGA	1	2,1	100,0
Total	48	100,0	

Con relación a la pertenencia a alguna de las **corporaciones de derecho público** representativas de auditores en España,

obtenemos los siguientes datos en términos absolutos y relativos, dónde la mayoría de los auditores están integrados en el ICJCE, seguidos de los que forman parte del REA y por último, con una representación casi desestimable, del REGA.

VARIABLES DEMOGRÁFICAS: “EDAD” Y “GÉNERO”.

Si analizamos la **edad** de los auditores que han respondido, observamos que sólo el 6,5% tiene menos de 36 años. Dos tercios de la muestra se sitúan entre 36-55 años, (32,6% entre los 36-45 años, superado en dos puntos por el siguiente intervalo entre 46 y 55), y el resto (26%) tiene más de 55 años.



Hay un dato que queremos resaltar y es decir que no hay muchos auditores en la condición de ejercientes (firmantes del informe) antes de los 35 años; de hecho, ninguno de la muestra con menos de 30 años. Sabemos que es una actividad que requiere de una gran responsabilidad y una amplia experiencia, y por tanto difícilmente encontramos auditores ejercientes jóvenes. Dos de los tres auditores con menos de 36 años ejercen la actividad como auditores individuales y otro en un despacho local. No disponemos de información para contrastar, pero conociendo que las grandes firmas tienen una estructura muy jerarquizada, dónde para pasar de una categoría a otra (junior, senior, supervisor, gerente, socio) deben ir superando un determinado periodo de experiencia y pruebas selectivas, era de esperar que los auditores más jóvenes no perteneciesen a las sociedades más grandes. Resulta más habitual que en firmas de menor dimensión, donde tal vez existan razones de sucesión de auditores, puedan ocurrir este tipo de circunstancias.

La distribución de los encuestados, en cuanto a la variable **género**, está claramente inclinado hacia el lado de los varones, - hecho que coincide plenamente con el perfil poblacional-, siendo la relación de 9 a 1. Existe asimetría entre el número de hombres y mujeres ejercientes.

Si relacionamos estas dos variables (género y edad), tal y como muestra el gráfico inferior, observamos que el 80% de las mujeres están concentradas en el intervalo de edad que va desde los 36 hasta los 45 años, todas menores que 55, mientras que los hombres se reparten de forma más proporcional entre los tres grupos de edad definidos a partir de los 35 años. Esta distribución se debe a que todavía es reciente la incorporación de la mujer a los trabajos de responsabilidad en auditoría; hace 20 años no había mujeres auditoras (Azkue Irigoyen, 2007).

Variable “experiencia profesional”.

Con respecto a la **experiencia profesional** de los sujetos de la muestra en la actividad de auditoría de cuentas subrayar que tres cuartas partes de los encuestados vienen desarrollando la profesión desde hace más de 15 años. Vemos que los auditores de nuestra muestra superan con creces estos plazos, lo que nos puede hacer pensar que, en realidad, la superación de la pruebas de aptitud, aunque faculten para firmar informes, en la práctica se tarde más en alcanzar la máxima responsabilidad. Por otra parte, parece que es una profesión que crea arraigo, es decir, que quienes se dedican a esta actividad lo realizan casi de por vida.

Experiencia	Porcentaje
<10 años	10,2
11-15 años	14,3
16-20 años	32,7
>20 años	42,9
Total	100,0

Variable “forma de ejercicio de la auditoría” y “tipología de auditor”.

En cuanto a la forma de ejercer la auditoría el auditor, ya sea de manera individual, como socio de sociedad, o como ambas situaciones, disponemos de los siguientes datos:

Tabla 18: Forma de ejercicio de auditoría de los auditores de la muestra

Actividad	Frecuencia	Porcentaje válido muestra	Población CAPV ⁹⁵	Población España ⁹⁶
Individual (*)	21	42,9	37,3	40,7
Socio ejerciente	21	42,9	30,7	37,4
Individual + socio	7	14,3	32,0	21,9
Total	49	100,0	100,0	100,0

(*) Nota: hay cuatro auditores identificados como individuales, que a su vez ejercen por cuenta ajena.

Debemos tener en consideración que el modo de ejercicio de los auditores que componen la muestra presenta pequeñas diferencias con respecto a los datos poblacionales de auditores de la CAPV y de España, incluso hay variaciones entre las dos poblaciones, lo que puede suponer una cierta limitación a la hora de generalizar los resultados.

Por ejemplo, constatamos que en la CAPV existen más socios que actúan de forma individual que si consideramos todo el país. Es un dato intrigante en la medida que la figura de socio que ejerce a su vez con carácter individual ha sido objeto de crítica en cuanto que puede ocultar situaciones de falta de independencia (Gonzalo Angulo, 1995), cuando se pretende actuar como sociedad o como auditor individual en función de un interés no del todo claro. La Ley es tajante respecto de las extensiones subjetivas de las causas de incompatibilidad.

Respecto de los auditores socios, estos pueden ejercer en despachos o sociedades de diferentes dimensiones. Desde un principio, a la hora de elaborar el cuestionario, nos ha parecido interesante segmentar la tipología del auditor para verificar las posibles diferencias entre unos y otros. Así, una de las preguntas ha servido para identificar al auditor en función de donde ejerce su actividad:

- Auditor individual
- Auditor de despacho local/regional
- Auditor de firma nacional
- Auditor de firma internacional (second tier)
- Auditor de Big4.

⁹⁵ Datos BOICAC núm. 78, situación de la auditoría en España-2008, auditores inscritos en el ROAC, datos a fecha 30 de junio de 2009.

Esta clasificación pretende asociar las características del auditor con el esquema de segmentación general que realizamos al inicio del estudio (ver cuadro 1, pág. 12). Existe el segmento de redes globales que corresponde a las firmas multinacionales, incluidas las de segundo grupo de liderazgo, y existe el segmento de pequeñas y medianas sociedades que junto a los auditores individuales formarían el colectivo de los DEPYME. Así, podríamos confirmar si los auditores que ejercen de manera autónoma o en despachos locales y firmas nacionales cumplen todas y cada una de las características que hemos utilizado para definir los DEPYME, y que hemos resumido en la proposición de investigación:

P1: *Los auditores individuales, despachos locales y firmas nacionales son a su vez unidades organizativas de auditoría de reducido tamaño, tienen por clientes a empresas no de interés público, su ámbito de actuación no es internacional y no están organizados en red.*

Nuestros resultados muestran que los auditores individuales (17 personas) y los auditores de despachos locales y/o regionales (16 personas), son los más habituales de nuestra muestra de auditores de la CAPV, seguido de auditores de las Big4 (9 personas), con menor presencia de auditores de sociedades nacionales (4 personas) e internacionales (2 personas). Para el análisis de datos vamos a acumular los valores de nacional con locales/ regionales y los valores de internacional con Big4, puesto que sus frecuencias son muy reducidas y pueden crear problemas de interpretación. Sabemos que tienen características muy similares y por tanto el tratamiento de datos será más generalizable.

Tabla 19: Tipología auditor muestra

Tipología		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Individual	17	34,7	35,4	35,4
	Local/nacional	20 (16+4)	40,8	41,7	77,1
	Internacional	11 (9+2)	22,4	22,9	100,0
	Total	48	98,0	100,0	
Perdidos	Sistema	1	2,0		
Total		49	100,0		

Así, si comprobamos la proposición P1, podríamos indicar que el 77% de los auditores encuestados representan a DEPYME, y a través de esta clasificación

analizaremos si existen diferencias en las respuestas a cuestiones de otros bloques.

2.1.2. Tamaño de los auditores de la muestra medido a través de número de personas empleadas y facturación

Podemos empezar utilizando la información sobre número de personas empleadas por los auditores o sociedades de auditoría, que servirá para conocer el tamaño de los auditores, así como facturación.

Variable “personal a cargo del auditor” y “sociedad de auditoría”.

Para medir el tamaño del auditor recurrimos al número medio de personas contratadas. Con relación al **personal** que trabaja al servicio de los auditores hemos tratado de diferenciar la carga de dedicación a la actividad de auditoría y la prestación de otros trabajos; entendiéndose por “otros trabajos” cualquier servicio que preste, que no tenga la consideración legal de auditoría de cuentas, por ejemplo, consultoría, gestión y administración de empresas, asesoramiento jurídico y tributario (legal y fiscal), asesoramiento corporativo (fusiones y adquisiciones), procesos concursales, etc. De este modo pretendíamos identificar las diferencias en los servicios que ofrecen los diferentes tipos de auditores, en función del personal disponible.

Así obtenemos que de las 45 respuestas consideradas válidas el 17% no tiene personal contratado para **trabajos de auditoría**, el 50% mantiene entre 1 y 10 personas por auditor y el 33% restante tiene a su cargo más de 10 personas. Los auditores sin personal son en su totalidad auditores individuales y los que tienen mas de 10 personas corresponden a auditores de las sociedades más grandes (Big4, internacional y alguna nacional).

A la pregunta de personal a su cargo para **otros trabajos**, sólo han respondido 34 personas, por tanto existen muchos valores perdidos (11 más que en la anterior). Nos surge la duda sobre si la falta de respuesta corresponde a la dificultad de separar entre personal para auditoría y personal para otros servicios; o significa que bien se dedican exclusivamente a auditoría de cuentas y no prestan servicios alternativos, por tanto no requieren de personal, o que son ellos mismos quienes se encargan de prestar esos servicios sin otro personal. De los 11 valores

perdidos entre la primera y segunda cuestión se encuentran 4 auditores individuales y 7 socios de sociedades.

Observamos a su vez que hay 3 auditores individuales que reconoce no disponer de empleados para otros servicios y un socio de una gran firma que tampoco requiere de personal para cuestiones que no son auditoría. En cambio, observamos que hay un auditor individual que sin disponer de ayudantes para trabajos de auditoría si tiene personal contratado para la prestación de otros servicios, ya que el porcentaje de “sin personal” es menor en “otros servicios”.

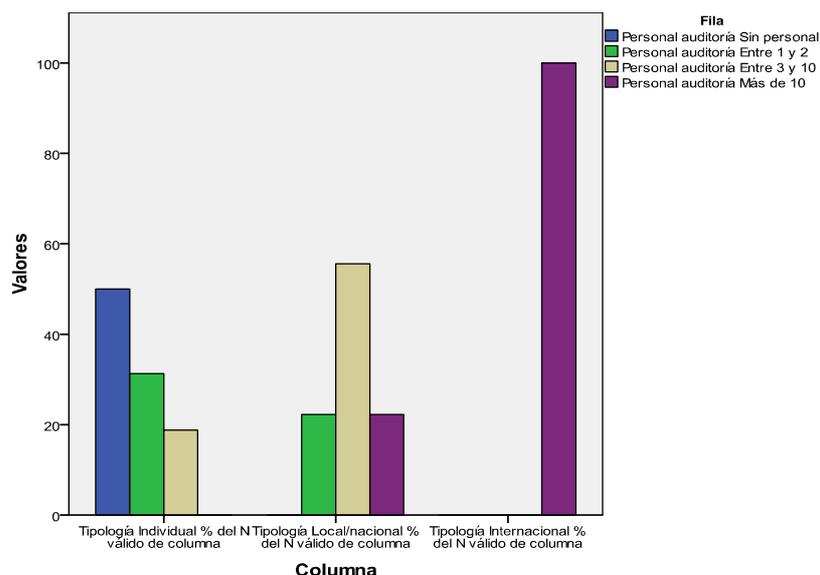
Siguiendo con personal para otros trabajos, 30 auditores, el 88% de los que responden, disponen de más de una persona a su cargo. De estos 30 dos tercios tienen menos de 10 trabajadores, y un tercio reconoce disponer de más de 10 personas para esas prestaciones (coincidiendo con el porcentaje de auditores más grandes: Big4, internacional y alguna nacional).

Si segmentamos la información utilizando la variable “tipo de auditor” obtenemos que:

- La mitad de los auditores individuales no tienen personal para trabajos de auditoría, y en ningún caso superan 5 personas. Solo el 25% de los auditores individuales reconoce no tener personal para otros servicios, es decir, que la mayoría se dedica también a otras actividades.
- Más de la mitad de los auditores que trabajan en firmas locales y nacionales disponen entre 3 y 10 personas que colaboren en auditoría. Solo el 65% de los auditores de firmas locales y nacionales ha respondido a la pregunta sobre personal para otros servicios, y todos han reconocido tener personal, desde 1 persona hasta 5. Hay una excepción con más de 10 personas empleadas tanto para auditoría como para otros servicios.
- El resto, auditores de firmas internacionales y Big4, disponen todos de más de 10 personas por auditor, ya sea para auditoría como para otros servicios.
- En general más del 10% de estas personas son mujeres.

Ilustramos la información obtenida a través de la siguiente tabla:

Tabla 20: Personal a cargo del auditor



Personal auditoría	Tipología							
	Individual		Local/nacional		Internacional		Total	
	Recuento	% del N válido de columna	Recuento	% del N válido de columna	Recuento	% del N válido de columna	Recuento	% del N válido de columna
Sin personal	8	50,0%	0	,0%	0	,0%	8	17,8%
Entre 1 y 2	5	31,3%	4	22,2%	0	,0%	9	20,0%
Entre 3 y 10	3	18,8%	10	55,6%	0	,0%	13	28,9%
Más de 10	0	,0%	4	22,2%	11	100,0%	15	33,3%

La información anterior corresponde a número de empleados de los que se hace cargo cada auditor, sea individual o preste servicios en una sociedad. Ahora comentamos el número total de empleados que puede tener una sociedad de auditoría; descartamos por tanto a los auditores individuales. Podemos apreciar lo siguiente:

Tabla 21: Personal contratado por sociedad de auditoría

Personal sociedad auditoría	Tipología			
	Local/nacional		Internacional	
	Recuento	% del N válido de columna	Recuento	% del N válido de columna
Sin personal	0	,0%	0	,0%
Entre 1 y 10	11	55,0%	0	,0%
Entre 11y 50	7	35,0%	0	,0%
Más de 50	2	10,0%	11	100,0%

Las firmas internacionales y multinacionales cuentan todos con más de 50 empleados, cifra no superada por las firmas locales, aunque entre las sociedades de ámbito nacional contamos con varias firmas con más de 50 personas. La mayoría de las firmas locales y nacionales contrata entre 1 y 10 personas; son las firmas pequeñas. Un 35% contrata hasta 50 personas para trabajos de auditoría; son las firmas medianas. Y el resto son sociedades de una dimensión considerable.

Variable “facturación” y “número de empresas auditadas”.

Con relación a la **facturación** de los auditores hemos obtenido los siguientes datos diferenciando la facturación de auditores individuales y sociedades de auditoría:

Tabla 22: Facturación del auditor individual

Facturación auditor individual	Facturación auditoría voluntaria	Facturación auditoría obligatoria	Facturación otros trabajos
	% del N válido de columna	% del N válido de columna	% del N válido de columna
Menos de 6.000 €	31,6%	27,3%	27,3%
Entre 6.001 y 30.000 €	36,8%	54,5%	18,2%
Más de 30.000 €	31,6%	18,2%	54,5%

El 70% de los auditores individuales factura menos de 30.000 € anuales por servicios de auditoría obligatoria. Tenemos, a su vez, información sobre número de empresas auditadas (pregunta 4.8.1 del cuestionario), lo que permite asociar este porcentaje a volumen de trabajo, que más o menos coincide con el dato de menos de 6 trabajos de auditoría por año.

Aunque presentamos el porcentaje de facturación por auditorías voluntarias y otros trabajos, debemos reconocer que el nivel de respuesta en estos casos ha resultado inferior (65% de respuesta). Nos resulta llamativo el dato de que el 54% de los auditores individuales que responden reconocen facturar más de 30.000 € por otros servicios. La observación de nuestra muestra no nos permite afirmar si existe una relación inversa, es decir que quienes más facturan por auditoría lo hagan menos por otros servicios y al revés, quienes menos facturan en auditoría

más lo hacen en otros trabajos. Pero parece que la prestación de otros servicios genera unos ingresos a considerar frente a la auditoría.

Tabla 23: Facturación de la sociedad de auditoría

Facturación sociedad auditoría	Facturación auditoría voluntaria	Facturación auditoría obligatoria	Facturación otros trabajos
	% del N válido de columna	% del N válido de columna	% del N válido de columna
Menos de 60.000 €	17,9%	29,2%	17,4%
Entre 60.001 y 600.000 €	32,1%	29,2%	30,4%
Más de 600.000 €	50,0%	41,7%	52,2%

De 30 encuestados que desarrollan su actividad en sociedades de auditoría han respondido 28 a la cuestión de facturación en auditoría obligatoria (93%), 24 sobre facturación en auditoría voluntaria (80%) y 23 facturación por otros trabajos (77%). Podemos tener una limitación en nuestras conclusiones por la pérdida de información. Percibimos que aunque la recogida de datos haya sido anónima, esta información relacionada con los ingresos de los auditores resulta delicada o sensible y muchos optan por no contestarla.

Aún así, con los datos disponibles interpretamos que la **facturación de las sociedades** de la muestra que pertenece a la CAPV se distribuye de la siguiente manera: el 50% facturó más de 600.000 € en auditoría. Este dato corresponde a 14 auditores, 11 de los cuales reconocen desarrollar su actividad en sociedades que pertenecen a las Big4 e internacionales. Concretamente el 100% de los auditores que desarrollan su actividad en estas grandes multinacionales confirman que la facturación de su sociedad supera los 6.000.000 €. El 32% de las sociedades factura por servicios de auditoría entre 60.000 y 600.000 €, y el 18 % menos de 60.000 €. Dato último que corresponde en su integridad a firmas locales.

Estos datos coinciden con la realidad del mercado de auditoría en España: unas pocas firmas multinacionales facturan más que el resto. En España alrededor de 3.000 auditores individuales y 1.200 pequeñas sociedades facturan como media 35.000 y 87.000 euros, respectivamente, (ver tabla 8 en 2.1. del capítulo II, pág. 95).

Por último, aunque existan limitaciones, apreciamos que el 77% de los auditores que trabajan en sociedades de auditoría reconocen que facturan por

servicios distintos a la auditoría. A fin de cuentas, podemos deducir que muy pocos se dedican en exclusividad a la auditoría. Para confirmar este dato utilizamos la siguiente información sobre distribución de la actividad.

2.1.3. Distribución de la actividad del auditor: auditoría y no-auditoría

Las respuestas a la pregunta 1.9⁹⁷ del cuestionario nos dan información sobre la distribución de las diferentes prestaciones que ofrecen los auditores, es decir, si su dedicación es exclusivamente de auditoría o por el contrario ofrecen múltiples servicios: auditoría y no-auditoría. Mostraremos primeramente el peso que tiene la prestación de auditoría entre los diferentes tipos de auditores (individual, local/nacional e internacional), para posteriormente mostrar que otros servicios prestan y en que proporción.

Tabla 24: Distribución de la actividad: prestación de auditoría

Prestación de auditoría	Tipología		
	Individual	Local/nacional	Internacional
	% del N válido de columna	% del N válido de columna	% del N válido de columna
Menos de 50% de dedicación	62,5%	44,4%	,0%
Entre 50-80% de dedicación	18,8%	33,3%	36,4%
Más de 80% de dedicación	18,8%	22,2%	63,6%

Claramente un alto porcentaje de auditores individuales y los que trabajan en firmas locales, fundamentalmente, reconocen compaginar auditoría con otros trabajos, puesto que su dedicación a la prestación de auditoría legal es inferior a la mitad. Les hemos propuesto a los auditores una serie de actividades que bien pueden ser llevadas a cabo por los auditores debido a su amplia formación en áreas afines a la auditoría y que tienen fundamentalmente vinculación con información financiera que elaboran las empresas. Hemos resumido estas prestaciones, además de la auditoría, en: consultoría; asesoría contable; fiscal; concursal; seguros; y otros.

Además buscábamos la posibilidad de establecer en que porcentaje se llevan a cabo estas otras prestaciones, para lo cual hemos preparado la pregunta

⁹⁷ Pregunta 1.9 La distribución de sus prestaciones: auditoría, consultoría, asesoría contable, fiscal, concursal, seguros, otros.

con las siguientes opciones: menos de 10%; entre 10-20%; entre 20-50%; entre 50-80%; más de 80%.

Tabla 25: Distribución de la actividad: no-auditoría

Tipología	Dedicación	Prestación consultoría	Prestación contable	Prestación fiscal	Prestación concursal	Prestación seguros
Individual	Menos de 20%	17,6%	17,6%	11,8%	23,5%	,0%
	Entre 20-50%	,0%	35,3%	47,1%	35,3%	,0%
	Más de 50%	11,8%	11,8%	5,9%	5,9%	,0%
	Pérdido/no realiza	70,6%	35,3%	35,3%	35,3%	100,0%
Local/nacional	Menos de 20%	40,0%	40,0%	30,0%	60,0%	10,0%
	Entre 20-50%	5,0%	20,0%	20,0%	15,0%	,0%
	Más de 50%	5,0%	,0%	,0%	,0%	,0%
	Pérdido/no realiza	50,0%	40,0%	50,0%	25,0%	90,0%
Internacional	Menos de 20%	54,5%	54,5%	45,5%	36,4%	27,3%
	Entre 20-50%	9,1%	,0%	18,2%	,0%	,0%
	Más de 50%	,0%	,0%	,0%	,0%	,0%
	Pérdido/no realiza	36,4%	45,5%	36,4%	63,6%	72,7%

Con los datos recogidos en la encuesta podemos identificar la distribución de las prestaciones en función de la “tipología de auditor”. Debemos señalar que en realidad a la hora de recoger a información nos hemos encontrado con muchas casillas vacías, que aunque pueden indicar valores perdidos porque el auditor no sabe que contestar, nos hace suponer que en realidad representa la no realización de dicho servicio, al no incluir esta opción en el cuestionario. Por tanto, siendo conscientes de esta limitación que debería ser subsanada en futuros trabajos, podemos llegar a la siguiente interpretación:

1. Los auditores individuales son quienes más repartido tienen sus prestaciones: sólo el 37% de los auditores “individuales”, que ha respondido nuestra encuesta, realiza mayoritariamente trabajos de auditoría, es decir que el 62,5% de los auditores individuales distribuye más de la mitad de su actividad a otros servicios entre los que destacan la asesoría fiscal, la prestación contable, cuestiones concursales y algo de consultoría. Además un 29% de los auditores individuales distribuye menos de un 10% de su dedicación a trabajos de auditoría. Dato que puede explicar que el 18% de los auditores individuales no cuente con personal empleado.
2. Los auditores locales y nacionales tienen una distribución desigual. Aunque mayoritariamente se dedican a la auditoría, vemos que casi la mitad de los

auditores locales compagina trabajos de auditoría con otro tipo de prestaciones, fundamentalmente temas concursales, prestaciones contables y asesoría fiscal, con bastante similitud a los auditores individuales. El resto, es decir los auditores que se identifican con la tipología de “nacional”, se dedican principalmente a la auditoría, pero un amplio porcentaje (66%) no dedica más del 80 % del tiempo a esta actividad, por lo que queda margen para realizar cuestiones de índole concursal, y en menor medida prestación contable, fiscal y también la consultoría.

3. Los auditores “internacionales” y los auditores de las “Big4” son quienes dedican un mayor porcentaje a la auditoría, lo que no impide que las redes globales donde trabajan no estén también especializados en otros servicios. Podemos pensar que estos profesionales están especializados en auditoría, aunque también dedican algo de su trabajo a la consultoría, asesoría fiscal y contable y son casi los únicos que realizan prestaciones ligadas con seguros.

En la opción de “otros servicios” algunos auditores individuales han respondido que realizan trabajos periciales y de asesoría laboral .

De acuerdo con los resultados obtenidos en el estudio, los auditores individuales y despachos locales como firmas nacionales distribuyen sus actividades entre la prestación de servicios de auditoría y otros, fundamentalmente asesoría fiscal, contable y concurso. El mismo auditor realiza diferentes servicios, por tanto podemos decir que los auditores, en su mayoría, son multiservicio o multiactividad.

La discusión que puede generar este hecho tiene relación directa con cuestiones de independencia, es decir si la prestación de otros servicios, que no supongan incompatibilidades, puede menoscabar la independencia del auditor o por el contrario, como defiende otra corriente investigadora, fortalecer la calidad del trabajo de auditoría realizado por el conocimiento adquirido o, cuanto menos, una mejora integral de la información económico-financiera de los clientes.

2.1.4. Relación entre tipo de auditor y tipología de cliente

Respecto del **cliente de auditoría** de los encuestados, hemos optado por segmentar el tipo de auditor para poder identificar diferencias respecto del “tipo de cliente” y hemos obtenido los siguientes datos:

Tabla 26: Tabla personalizada de relación entre auditor y cliente

Relación entre tipo de auditor y tipo de cliente		Tipología					
		Individual		Local/nacional		Internacional	
		Recuento	% del N válido de columna	Recuento	% del N válido de columna	Recuento	% del N válido de columna
Cliente	Multinacional	0	,0%	0	,0%	7	63,6%
	Nacional	0	,0%	0	,0%	3	27,3%
	PYME pro auditoría	9	60,0%	12	63,2%	1	9,1%
	PYME indiferente	6	40,0%	7	36,8%	0	,0%
Tipología cliente	Mayoría IP	0	,0%	0	,0%	9	81,8%
	Mayoría No-IP	15	100,0%	19	10,0%	2	18,2%

Hemos recurrido a la prueba Chi Cuadrado para afirmar que existe relación entre la variable que hemos denominado “tipo de auditor” y la variable “tipo de cliente”. Como era de prever, la significación de este estadístico es de 0,00 (inferior a 0,05) por lo que existe relación entre las variables. Es decir, los auditores individuales tendrán como clientes a empresas de reducida dimensión, es decir, en un 100% PYME. Los auditores de firmas locales y nacionales, debido a sus recursos limitados, tal y como hemos visto en cuanto a personas empleadas, también auditarán PYME. Y sólo los auditores de firmas de mayor dimensión podrán auditar empresas más grandes.

Entre las PYME auditadas, según opinión de los auditores, parece que sólo el 60% valora suficientemente el trabajo de auditoría. Al resto de PYMES, supuestamente, les resulta indiferente el servicio. Este dato puede revelar la necesidad de sustituir la auditoría de cuentas en determinadas PYMES, potenciando, por ejemplo, otros servicios de seguridad o confiabilidad para este tipo de empresas.

Además cuando diferenciamos los clientes entre “Entidades de Interés Público” (EIP) y las que no son de Interés Público (No-EIP), se ve más claramente la diferenciación de la clientela entre las denominadas Big y Non-Big. Sólo las denominadas Big4 auditan las empresas que cotizan, las entidades de crédito y

las empresas de seguros, entidades que son objeto de una atención especial en la Octava Directiva, sobre todo relacionado con el control de calidad y la obligación de elaborar el informe anual de transparencia. Por otro lado, existe una gran similitud entre la clientela de los auditores individuales y los clientes de las firmas locales/nacionales.

Tipología cliente	Recuento auditores	Porcentaje
Mayoría IP	9	20,0
Mayoría No IP	36	80,0
Total	45	100,0

El 80% de los auditores que conforman la muestra no ha auditado durante el 2008 ninguna empresa de las denominadas por la Octava Directiva como de interés público; sólo las Big4. Este dato concuerda con los estudios de concentración de mercado realizados tanto a nivel español como internacional que hemos desarrollado en el epígrafe 1.2. del Capítulo II. Sólo cuatro empresas son las garantes de la transparencia y verificación de la información financiera de las 266 principales compañías de los índices selectivos europeos. En España el control del Ibex 35 está en manos de Deloitte que revisa el 42,8% de las cuentas del índice selectivo y el 42% del total del mercado continuo.

Finalmente, presentamos en la siguiente tabla la dimensión media de los clientes de auditoría en función de la tipología del auditor.

Tabla 27: Tabla de frecuencias de cifra de negocio del cliente de auditoría en función de tipología auditor

Cifra de negocio entidad	Tipología		
	Individual	Local/nacional	Internacional
	% del N válido de columna	% del N válido de columna	% del N válido de columna
Menos de 6 mill. €	13,3%	20,0%	,0%
Entre 6 y 30 mill. €	73,3%	46,7%	9,1%
Más de 30 mill. €	13,3%	33,3%	90,9%

Los datos recogidos en las tablas 26 y 27 reflejan la siguiente realidad:

1. Los **auditores individuales** auditan en su mayoría empresas cuya cifra de negocio es inferior a 30 millones de €, que se pueden catalogar en un 100% como PYMES y no son entidades de interés público. Si cruzamos los datos entre auditores individuales que no disponen de empleados

para auditoría y las cifra de negocio de las entidades que auditan, hemos obtenido que el 100% se encuentra en esta banda, mas concretamente el 83% de estos auditores tienen como clientes a entidades que facturan en realidad menos que 12 millones de euros. Los únicos que auditan entidades con una cifra de negocio inferior a 6 millones de € son dos auditores individuales (un auditor sin personal y otro con dos empleados) y tres despachos locales. Hay que recordar que uno de los criterios cuantitativos para la exención de auditoría obligatoria está cerca de ese límite, por lo tanto pueden ser indicativo de auditorías voluntarias. Si tenemos en consideración información de la tabla 26 anterior, aunque la mayoría (60%) de estas empresas considera que el servicio de auditoría prestado tiene un valor añadido, el resto (40%) es indiferente al servicio o no lo valora suficientemente, según opinión del auditor. En cuanto a auditores individuales que auditan clientes con una cifra de negocio superior a 30 millones sólo hay dos que han respondido. Uno de ellos tiene una persona empleada y audita al año entre 6 y 10 empresas. El otro dispone entre 3 y 5 empleados y audita al año más de 20 empresas.

2. Los clientes de **auditores de despachos locales y firmas nacionales** se asemejan bastante a los clientes de los auditores individuales en cuanto a que son PYMES que en su mayoría (63%) valoran el servicio de auditoría positivamente, aunque para un alto porcentaje el servicio prestado parece más una carga que una ayuda o beneficio. Parece que realicen auditorías voluntarias por la cifra de negocio de algunas de las entidades auditadas, aunque en este caso el 33% de las entidades auditadas superan una cifra de negocio de 30 millones de €.
3. Los auditores encuestados de **firmas internaciones y auditores de las Big4** reconocen auditar casi en su totalidad empresas que superan los 30 millones de € de cifra de negocio y que en la amplia mayoría (64%) son empresas multinacionales, a la vez que entidades de interés público.

2.1.5. Red de auditores

Formar parte de una red puede suponer múltiples ventajas en cuanto a imagen de calidad, armonización de conocimientos y práctica profesional, mejora del control interno, etc. que requiere una fuerte inversión y que en la actualidad

está ligado a la actividad de las multinacionales. Los datos obtenidos muestran claramente este hecho. Únicamente alguna firma nacional pertenece a una red.

Tabla 28: Pertenencia a red de auditores de la muestra

Pertenencia a red	Tipología		
	Individual	Local/nacional	Internacional
	% del N válido de columna	% del N válido de columna	% del N válido de columna
NO	100,0%	95,0%	,0%
SI	,0%	5,0%	100,0%

Aún así, los auditores de las grandes firmas no parecen del todo satisfechos con las mejoras reales que les ha supuesto la participación en la red. Al corresponder esta repuesta a una pregunta cerrada del cuestionario no hemos podido obtener mayor detalle de las razones de esta situación.

2.1.6. Conclusiones sobre la proposición de investigación P1 en base a las características principales de la muestra y su clasificación

A la vista de los resultados del análisis descriptivo efectuado, podemos afirmar que la muestra utilizada es representativa de la población de auditores ejercientes en la CAPV y que también coincide en una amplia mayoría con el perfil de los auditores ejercientes en España (2008). Es una muestra mayoritariamente masculina, donde el 75% de los encuestados lleva más de 15 años realizando trabajos de auditoría (cuentan con gran experiencia), el 42,86% ejerce la actividad como auditor individual, el 42,86% es socio de una sociedad de auditoría y el 14,29% ejerce simultáneamente como auditor individual y socio.

Nuestro primer objetivo consiste en identificar las características de los auditores de la muestra para comprobar si existe algún colectivo que cumpla con las características que hemos utilizado en la parte teórica del estudio para delimitar DEPYME, siendo la proposición de trabajo:

***P1:** Los auditores individuales, despachos locales y firmas nacionales son a su vez unidades organizativas de auditoría de reducido tamaño, tienen por clientes a empresas no de interés público, su ámbito de actuación no es internacional y no están organizados en red.*

Para ello, los auditores encuestados se han identificado en las siguientes 5 categorías: individuales, locales, nacionales, internacionales y Big4, que para el tratamiento de datos hemos reducido a tres: individual, local/nacional e internacional. Estos son los resultados obtenidos:

- 1) Los auditores individuales, despachos locales y firmas nacionales, exceptuando una sociedad de auditoría nacional, no superan los 50 empleados, es decir su tamaño es reducido.
- 2) Los auditores individuales, despachos locales y firmas nacionales tienen exclusivamente clientes denominados No-EIP. Los clientes de los auditores individuales y firmas locales son además PYME. La percepción de los auditores es que un porcentaje elevado de estas empresas no valoran el servicio de auditoría que se les ofrece; lo consideran más una obligación legal que un servicio útil. En cambio las PYME que son auditadas por las firmas nacionales transmiten una valoración más positiva de la auditoría.
- 3) Los auditores individuales, despachos locales y firmas nacionales tienen una implantación geográfica limitada y no actúan a nivel internacional. Conforman el 77% de los auditores de la muestra.
- 4) Los auditores individuales, despachos locales y firmas nacionales no actúan en red, excepto alguna sociedad de auditoría mediana.
- 5) Los auditores individuales, despachos locales y firmas nacionales ofrecen además de servicios de auditoría otros servicios, fundamentalmente asesoría fiscal, contable y concursal. Son auditores multiactividad.

Dados los resultados obtenidos podemos decir que los auditores individuales, despachos locales y firmas nacionales cumplen las características del colectivo definido como DEPYME propuesta en el epígrafe 1.2. del capítulo I: auditores individuales y pequeñas firmas que tienen por clientes a empresas no de interés público, con una implantación no internacional, no pertenecientes a redes y que desarrollan tanto actividades de auditoría como no-auditoría.

2.2. ESTUDIO DESCRIPTIVO DE LA VISIÓN DEL AUDITOR SOBRE LA DELIMITACIÓN DE PYME CON FINES DE AUDITORÍA (OBJETIVO 2)

La mayor parte del estudio es de tipo descriptivo para conocer y determinar las características que puedan diferenciar a los clientes de auditoría. La identificación de características específicas del cliente de auditoría puede ser un indicio de necesidades de auditoría diferenciadas. Así, una clasificación de pequeña empresa en base a criterios cualitativos puede descubrir diferencias en la aplicación de normas de auditoría, o puede servir para reflexionar sobre la necesidad de auditoría, el uso de información pública con garantías de credibilidad, el interés público o privado del servicio, etc.

Así en el epígrafe 2 del capítulo I se ha considerado la incidencia que tiene el tamaño de la empresa auditada fundamentalmente a efectos de revisión y aplicación de procedimientos de auditoría y se citan los primeros estudios técnicos para la auditoría de pequeños negocios del Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) (Trites y CICA, 1994; FRC- Auditing Practices Board (APB), 1997).

En el cuestionario hemos propuesto un listado de factores cuantitativos y cualitativos para clasificar a los clientes de auditoría. Para ello hemos adaptado el estudio de Milanés Montero (2008) que realiza una propuesta de delimitación de PYME a efectos contables, con las características que acabamos de citar de las auditorías de PYMES. Esta adaptación es necesaria en base a una de las conclusiones a la que hemos llegado en la fase teórica: hay que ajustar las variables discriminatorias en función del objetivo de la clasificación; no es lo mismo delimitar PYMES a efectos de elaboración de información contable que delimitar PYMES a efectos de auditoría.

Para establecer las características generales que diferencian a las PYMES de otras empresas hemos realizado dos análisis:

- a) Hemos analizado los criterios que más se repiten entre los auditores para delimitar PYMES.
- b) Hemos realizado un análisis de componentes principales para identificar un número reducido de factores cualitativos que expliquen la mayoría de la varianza observada.

a) Estudio de criterios delimitadores de PYMES a efectos de auditoría.

Hemos establecido un ranking de factores cuantitativos y cualitativos que sirvan para clasificar los clientes a efectos de auditoría, analizando a su vez si existen divergencias en las respuestas en función de la tipología del auditor. Así, presentamos las respuestas en diferentes columnas, siendo M: muestra (48 respuestas); T1: auditor Individual (17 respuestas); T2: auditor de despacho local y de firma Nacional (20 respuestas); T3: auditor de firma Internacional y de Big 4 (11 respuestas).

Junto al factor correspondiente presentamos los porcentajes de auditores de la muestra que consideran relevante dicho criterio para clasificar las entidades auditadas a efectos de determinar riesgos, niveles de importancia relativa, amplitud de procedimientos, etc. en el trabajo de auditoría.

Tabla 29: Porcentaje de afirmaciones en factores cuantitativos para clasificar clientes a efectos de auditoría

Posición ranking	FACTORES CUANTITATIVOS	% de respuesta afirmativa (*)			
		M (48)	T1 (17)	T2 (20)	T3 (11)
1º	Facturación o cifra de negocios	83,0	82,4	80,0	90,0
2º	Activo total	66,0	52,9	65,0	90,0
3º	Resultado contable	42,6	35,3	30,0	80,0
4º	Fondos Propios	36,2	23,5	30,0	70,0
5º	Número medio de empleados	34,0	47,1	25,0	30,0
6º	Activo circulante	29,8	52,9	20,0	10,0
7º	Cash-flow	19,1	35,3	10,0	10,0
8º	Rentabilidad	14,9	17,6	5,0	30,0
9º	Capital social	6,4	11,8	5,0	0

(*) Los porcentajes corresponden a respuestas afirmativas, es decir, los auditores consideran que dicho criterio sirve para delimitar PYMES a los efectos citados.

 Aparecen sombreados los factores que han recibido una respuesta positiva en porcentaje igual o superior al 50%.

Los datos recogidos muestran claramente que dos de las tres circunstancias que se utilizan a efectos legales en la normativa mercantil española y en contabilidad para determinar la posibilidad de presentar balance abreviado y/o aplicar PGC de PYMES, además de la obligación o dispensa de auditoría de cuentas, son los que reflejan también la visión de los auditores de la muestra para delimitar una diferente actuación con los clientes. Son criterios cuantitativos

tradicionalmente llamados criterios financieros; concretamente se refiere a la facturación y al volumen de activo.

Los auditores de las Big4, fundamentalmente, también consideran importante el resultado contable y el volumen de fondos propios. Pero a nivel de muestra total no supera el 50% de respuesta positiva. En relación al número medio de empleados sólo el 34% de los encuestados considera que es un factor relevante.

Vamos a analizar a continuación los factores cualitativos:

Tabla 30: Porcentaje de afirmaciones en factores cualitativos para clasificar clientes a efectos de auditoría

Posición ranking	FACTORES CUALITATIVOS	% de respuesta afirmativa (*)			
		M (48)	T1 (17)	T2 (20)	T3 (11)
1º	Evaluación del control interno: limitado o adecuado	72,3	64,7	75,0	80,0
2º	Entidad de interés público o no	42,6	29,4	50,0	50,0
3º	Emisión o no de informes financieros destinados al público en general	40,4	17,6	40,0	80,0
4º	Dificultad de las operaciones contables	38,3	41,2	15,0	80,0
5º	Coincidencia o no entre propiedad y gerencia y porcentaje de concentración del poder de decisión	36,2	41,2	40,0	20,0
6º	Nivel de conocimientos e infraestructura contable	31,9	35,3	15,0	60,0
7º	Obligación o no de auditoría	19,1	23,5	25,0	0,0
8º	Localización o dispersión geográfica	10,6	17,6	10,0	0,0
9º	Grado de dificultad para obtener créditos bancarios y comerciales	10,6	11,8	0,0	30,0
10º	"Gap de expectativas" entre el trabajo solicitado y el que legalmente puede realizarse	4,3	5,9	0,0	10,0

(*) Idem tabla anterior.

 Aparecen sombreados los factores que han recibido una respuesta positiva en porcentaje igual o superior al 50%.

Como complemento al primer grupo de elementos, entre los factores cualitativos destaca la evaluación del control interno, resultado esperado ya que la

norma técnica pertinente sobre ejecución del trabajo obliga a los auditores a efectuar “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. La amplitud de las pruebas substantivas a realizar sobre los distintos componentes de las cuentas anuales así como su naturaleza y el momento de su aplicación será tanto menor cuanto mayor sea la confianza obtenida de las pruebas de cumplimiento del control interno” (ICAC, 1991). Así mismo, la Guía para usar los Estándares Internacionales de Auditoría en las PYMES (IFAC y Mantilla Blanco, 2008), en referencia a la NIA 315 establece que:

“El auditor debe obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material de los estados financieros debidos a fraude o error, y suficientes para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales”.

A primera vista, existen diferencias de opinión entre los distintos tipos de auditores respecto a factores como si el cliente es o no entidad de interés público, si la entidad debe elaborar información externa, la posible dificultad de operaciones contables, infraestructura contable y la coincidencia o no entre propiedad y gerencia. Para las firmas internacionales, excepto el último punto, el resto es relevante. En cambio para los auditores individuales y firmas locales/nacionales no lo es. Parece que a los auditores individuales, aunque sin superar la respuesta positiva, les resulta más importante la dificultad de las operaciones contables y la coincidencia o no entre propiedad y gerencia que el resto de los factores. Los auditores locales/nacionales opinan igual que los individuales respecto a la relevancia de la coincidencia o no entre propiedad y gerencia.

b) Análisis de componentes principales.

Creemos que el aspecto cualitativo es muy importante y debido a que el listado de variables propuesto es amplio y queremos identificar un pequeño número de factores que expliquen la mayoría de la varianza observada hemos realizando un análisis de componentes principales (análisis factorial) entre dichas variables relativas a las cualidades de las PYMES, siendo precavidos en nuestras

conclusiones por las cautelas que debemos tener al utilizar esta técnica con variables que no son de tipo numérico métrico, aunque asumimos el supuesto de que hay un rasgo subyacente de variable continua. Así obtenemos la siguiente matriz de componentes⁹⁸:

Matriz de componentes rotados

	Componente		
	1	2	3
Evaluación del C-I		,821	
Entidad de Interés Público			,827
Emisión de Informes Financieros	,493		,714
Dificultad Operaciones contables	,680		
Nivel de Infraestructura contable	,649	,506	
Necesidad de Financiación	,773		
Auditoría obligatoria		-,786	

El análisis factorial ha desestimado la variable “coincidencia o no entre propiedad y gerencia y porcentaje de concentración del poder de decisión”. Creemos que aunque es una variable que diferencia unas empresas de otras en cuanto a necesidad de auditoría teniendo como trasfondo un problema de agencia, parece que no resulta relevante como criterio para clasificar las entidades auditadas a efectos de auditoría.

El análisis muestra que a través de tres factores (F_1 , F_2 y F_3), podemos explicar el 70% de la conducta de los auditores a la hora de seleccionar los criterios que se deben considerar para clasificar las entidades auditadas a efectos de determinar riesgos, niveles de importancia relativa, amplitud de procedimientos, etc. en el trabajo de auditoría:

⁹⁸ Nota: Como la Medida de Adecuación Muestral (MSA) es menor que 0,5 en algunos casos, podemos concluir que no existe relación con esa variable. Consecuentemente hemos eliminado las siguientes variables del análisis: “coincidencia propiedad-gerencia”, “dispersión geográfica” y “gap de expectativas”.

- F₁:** Quienes dan importancia a las necesidades de obtención de financiación (créditos bancarios y comerciales) de las empresas también se la dan a la complejidad del tratamiento contable de las operaciones que realiza la entidad junto con la infraestructura contable que dispone y la posible elaboración de informes financieros destinados al público en general. Es decir, el trabajo será más o menos complejo/simple en función de la dificultad operacional que tenga la empresa. Son factores que tienen que ver con elementos más o menos “operativos/operacionales”.
- F₂:** Los auditores que consideran fundamental la evaluación del control interno (limitado o adecuado) para determinar riesgos, niveles de importancia relativa y amplitud de procedimientos, también proponen el nivel de conocimientos y de infraestructura contable para diferenciar a los clientes y les resulta muy poco importante la obligatoriedad o no de auditoría que tengan las empresas. Es un factor que contrapone características internas del cliente con imposición externa de obligatoriedad o no. Aquellos auditores que valoran más los aspectos que pueden afectar al desarrollo del trabajo, aspectos “técnicos”, son los que menor importancia dan a la obligatoriedad o no del trabajo.
- F₃:** Como complemento, hay auditores que dan mayor importancia a la clasificación del cliente como entidad de interés público (o no) y a la necesidad de las empresas en la elaboración de informes financieros destinados a terceros. Este tercer factor es un factor “externo”, de “servicio público”, “comunicación con usuarios”. Además quienes han sido más proclives a este factor son los auditores que trabajan en las Big4.

Puesto que el primer análisis realizado muestra la importancia de la evaluación de los sistemas de control interno, queremos hacer hincapié en el segundo factor, **F₂**. Lo que más destaca es la carga negativa que tiene la obligatoriedad o no de auditoría frente a la evaluación del control interno. De hecho, en la recogida de datos los auditores de firmas internacionales han desestimado este criterio. Interpretamos que corresponde al lema de que “auditoría es auditoría”, independientemente de la entidad auditada, por lo tanto no es un criterio a considerar. Aún así, podemos pensar que en aquellas empresas con un control interno adecuado y con una buena organización contable los trabajos de auditoría serán “modélicos” o generales, es decir sin particularidades; en cambio, en las empresas con un control interno limitado, -situación más extendida cuanto más pequeña sea la empresa-, y con personal no cualificado en conocimientos contables los trabajos serán “particulares”, esto es, se tendrán en consideración los apartados de “especificidades” de las normas que hagan

referencia a este tipo de empresa. La “auditoría universal”, dicho de otro modo, la auditoría para todo tipo de empresas cualquiera que sea su tamaño o estructura organizativa es muy discutible. Según recoge la Guía para usar los Estándares Internacionales de Auditoría en las PYMES (IFAC, 2008), en las entidades más pequeñas con pocos empleados, la segregación de funciones es limitada, pero el control interno aún existe. En tales entidades es muy importante evaluar el ambiente de control y valorar el comportamiento y las acciones de la administración. La presencia de un propietario-administrador altamente involucrado puede ser tanto una fortaleza como una debilidad del control interno. Fortaleza porque conoce todos los aspectos de las operaciones y difícilmente se les escapan errores significativos; debilidad porque está en buena posición para eludir los controles internos.

La importancia que puede tener esta particularidad nos lleva a plantearnos si la auditoría es eficiente en entidades con sistemas de control interno limitado. Cuestión que coincide con el reducido tamaño de las empresas, es decir, es un problema que puede darse en determinadas PYME. Por ello, para aquellas empresas con un control interno limitado puede ser una alternativa la utilización de otro tipo de servicio de seguridad, que no sea auditoría. Incluso esta circunstancia cualitativa podría ser considerada para reclamar la exención de auditoría.

Una vez analizados los resultados presentados para conocer si los auditores consideran relevante no sólo criterios de tamaño, sino también otras características para clasificar a sus clientes, verificaremos la siguiente afirmación:

P2: *Los auditores clasifican a sus clientes en función de factores multicriterio que combinan elementos cuantitativos y cualitativos, que hacen referencia, entre otros, al tamaño de la entidad y a los sistemas de control interno.*

Podemos finalizar confirmando parcialmente la proposición, ya que la Facturación (o cifra de negocios), el importe de Activo Total y la Evaluación del Control Interno (limitado o adecuado) son los factores que de común acuerdo pueden servir para delimitar o segmentar los clientes de auditoría a efectos de determinar riesgos, niveles de importancia relativa, amplitud de procedimientos de auditoría, etc. A los criterios cuantitativos tradicionales se le suma el factor cualitativo de calidad de los sistemas de control interno de la entidad auditada. Los primeros sirven para discriminar de la obligación o no de auditoría y creemos que

la calidad de los sistemas de control interno también puede ser un criterio a considerar tanto como para valorar el riesgo de auditoría como para valorar la necesidad de auditoría o de otro tipo de servicio.

Comprobamos a su vez que el factor que hemos denominado F_3 identifica a los clientes en función de su clasificación como entidad de interés público así como la elaboración de informes financieros destinados a terceros que hemos denominado factor “externo” o “de servicio público” que interpretamos es más relevante para los auditores de firmas internacionales. Este factor puede confirmar mejor la proposición anterior, puesto que las entidades de interés público tienen requerimientos especiales de transparencia y la información que elaboran es útil para muchos usuarios y la sociedad en general. Podríamos pensar que las entidades que no son en sentido estricto de interés público no tienen tanta necesidad de información externa y, por tanto, tampoco habría tanta necesidad de auditoría de cuentas.

2.3. OPINIÓN DE LOS AUDITORES FRENTE A LA POSICIÓN DE LA IFAC DE NORMAS DE AUDITORÍA GLOBALES (OBJETIVO 3)

El tercer objetivo consiste en determinar si las normas de auditoría deben ser globales y únicas para todo tipo de auditores y aplicables para trabajos de auditoría de entidades de cualquier dimensión. Sabemos que la IFAC ha realizado un gran esfuerzo para clarificar las normas de auditoría internacionales y ha elaborado guías de actuación para favorecer su cumplimiento para todo tipo de trabajos que quieran tener la consideración de “auditoría”.

Analizamos las respuestas obtenidas a las siguientes preguntas del cuestionario:

2.8 ¿Las normas y prácticas de auditoría deben diferir en función del tamaño de la empresa auditada? Es decir, ¿deben existir normas de auditoría simplificadas para aplicar en las auditorías de PYMES?

2.9 ¿Las normas y prácticas de auditoría deben diferir en función del tamaño del auditor? Es decir, ¿deben existir normas de auditoría simplificadas para los pequeños y medianos despachos de auditoría?

Comprobamos si los auditores están de acuerdo con la posición que defienden tanto la IFAC, como la FEE y, a nivel nacional, el ICJCE (Comisión Europea, 2011b): sólo debe existir un conjunto único de normas de auditoría.

Tabla 31: Tabla de frecuencias sobre normas de auditoría específicas o globales

		NIA para PYMES		NIA para DEPYMES	
		Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje
Todos					
NO		14	29,2	31	64,6
SI		34	70,8	17	35,4
Tipología auditor					
Individual	NO	5	29,4	10	58,8
	SI	12	70,6	7	41,2
Local/nacional	NO	3	15,0	10	50,0
	SI	17	85,0	10	50,0
Internacional	NO	6	54,5	11	100,0
	SI	5	45,5	0	0,0



Aparecen sombreadas en azul las respuestas mayoritarias.

Aparecen sombreadas en verde las respuestas contradictorias con la mayoría general

Estas respuestas no parecen confirmar el planteamiento de normas únicas o globales. Excepto los auditores que actúan en las Big4, los DEPYME consideran muy mayoritariamente (porcentajes que superan el 70% en todos los casos, llegando al 100% en nacionales) que deben existir normas de auditoría simplificadas para aplicar en las auditorías de PYME. Quienes más apoyan esta opinión son los auditores que en mayor medida tienen clientes PYME, por lo tanto son los que mejor conocen el trabajo de auditoría para este tipo de clientes.

Aún así, podemos apreciar que existen auditores que no opinan de la misma manera. Los que trabajan en grandes firmas opinan en una leve mayoría que no es necesaria una normativa diferenciada. Si analizamos caso a caso las respuestas obtenidas⁹⁹, el 29,4% de auditores individuales que no está a favor de normas específicas para auditoría de PYMES, son aquellos que mayor dedicación tienen a prestaciones de auditoría. Entre los locales y nacionales no podemos

⁹⁹ No creemos conveniente sobrecargar el texto con tablas de todos los resultados de análisis realizados, aunque pueden ser objeto de consulta en el archivo personal "INKESTA AUD-050511.sav"

apreciar esta relación. Son menos los que consideran que no convienen normas diferentes, pero no vemos que exista relación con su mayor especialización a la auditoría.

Si tomamos como referencia el estudio de la Comisión Europea sobre la aplicabilidad de las NIAs para su adopción a nivel europeo (Comisión Europea y Dirección General de Mercado Interior y Servicios, 2009), aunque inicialmente concluía que el tamaño de la entidad auditada no parecía ser un factor importante a tener en cuenta a la hora de aplicar las normas internacionales, lo cierto es que la Comisión sí ha recibido la solicitud de que se realice un mayor esfuerzo por adaptar las NIA a las necesidades de las PYME y de las pequeñas y medianas sociedades de auditoría (DEPYME, a efectos de nuestro estudio). La consulta pública realizada por la Comisión en 2010, a raíz del estudio sobre la adopción de las NIA (Comisión Europea, 2009), planteaba las cuestiones recogidas en el cuadro inferior.

- (xx) ¿Qué opina usted de la introducción de las NIA en la UE?
- (xx) ¿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.)?
- (xx) ¿Deberían adaptarse las NIA para ajustarse a las necesidades de las PYME y las pequeñas y medianas sociedades de auditoría?

En la consulta de la Comisión se aprecia que, aunque el estudio sobre adopción de las NIA constataba el respaldo generalizado de las partes interesadas a su adopción a escala de la UE, existe cierta presión para que la voz de las pequeñas empresas y sociedades de auditoría sea tenida en cuenta con mayor precisión, es decir se haga referencia expresamente (Comisión Europea, 2010)¹⁰⁰.

Las respuestas obtenidas en nuestro estudio coinciden con este cambio observado en la actitud de la Comisión Europea, reflejando una realidad “particular” de los auditores DEPYME. Esto es, los DEPYME son auditores y por tanto tendrán que cumplir con unas normas de auditoría, que bien pueden ser las normas internacionales emitidas por la IFAC, pero tienen, entre otras, una

¹⁰⁰ Véase el resumen de comentarios sobre la consulta (marzo de 2010) en:

http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2009/isa_en.htm

particularidad que consiste en que su clientela es casi exclusivamente PYME. Así, creemos que, en base a la evidencia recogida en la tabla 31, las auditorías de PYMES tienen especificidades que deben ser consideradas a la hora de elaborar las normas, bien con notas explicativas en la propia norma global o bien a través de la elaboración de normativa simplificada.

A nuestra pregunta 2.9 del cuestionario sobre si las normas y prácticas de auditoría deben diferir en función del tamaño del auditor, es decir, si deben existir normas de auditoría simplificadas para los DEPYME, la respuesta mayoritaria ha sido que no. Los auditores de firmas internacionales no ven ninguna necesidad de publicar normas diferenciadas. Aunque, es cierto que ellos no son parte implicada, es decir no les afectaría al no actuar en firmas de reducida dimensión. Por tanto, puede resultar más interesante conocer la opinión del resto de auditores, puesto que representan a los DEPYME. Nuestros resultados muestran que los auditores individuales tampoco están tan a favor de normas diferenciadas. Sólo el 41 % de auditores individuales opina que deberían adecuarse las normas a sus propias características; analizando caso a caso, esta respuesta corresponde a auditores que no dedican su mayor esfuerzo a la auditoría, es decir a los menos especializados. En cambio, si analizamos las respuestas de los auditores que desempeñan su actividad en firmas de ámbito local y nacional, están muy divididos: un 50% considera que sí podría ser adecuado y la otra mitad que no. Entre los que consideran que no es necesario normativa específica se encuentra auditores especializados en auditoría y los que no. En cambio, entre los que consideran que sí debe haber normativa específica se aprecia un grupo más homogéneo, ya que son auditores que se dedican a esta actividad entre un 50 y un 80%.

En definitiva, la respuesta generalizada está en concordancia con las proclamas de la IFAC de que no es necesario que las firmas de auditoría pequeñas y medianas se guíen por otras normas en la medida que una auditoría es un auditoría (“an audit is an audit”) y unas normas globales sirven para todo tipo de auditores (“one size fits all”).

Sobre la proposición de trabajo:

P3: *La profesión de auditoría prefiere un marco de normas de auditoría únicas para todo tipo de auditores y aplicables para trabajos de auditoría de entidades de cualquier dimensión*

Y, de acuerdo con las respuestas obtenidas y el análisis realizado, no tenemos una respuesta contundente a dicha proposición. Los datos indican una necesidad de normativa simplificada para auditoría de PYME, independientemente de quien realice el trabajo (firma de auditoría pequeña o grande). Inicialmente podemos interpretar que la solución pasa por una normativa dual, es decir un conjunto de normas para auditorías de entidades de mayor dimensión y otra para auditorías de PYME. Pero también, podemos interpretar que la simplificación es posible con un único conjunto de normas como pueden ser las NIA clarificadas de la IFAC. La clarificación de las normas internacionales de auditoría ha supuesto la incorporación entre las “especificidades” de todas aquellas cuestiones que pueden afectar a la auditoría de PYME, así como a los propios auditores que deben aplicar las mismas con proporcionalidad. Nuestra consulta fue realizada con anterioridad a la adopción de las NIA clarificadas, por lo tanto los auditores todavía no las habían aplicado y no podían valorar su efectividad. Por tanto, podemos interpretar que la respuesta mayoritaria de “sí” a normas específicas para auditoría de PYMES puede cumplirse con la actual normativa internacional de auditoría, siempre y cuando las especificidades de la auditoría de PYME estén claras.

En estudios recientes en los que los DEPYME han sido consultados, han reclamado su presencia y representatividad en el desarrollo de las normas auditoría, para que se integre su punto de vista y se reconozca el papel tan importante que desempeñan las pequeñas y medianas empresas, tanto a nivel nacional como en la UE, incorporando en principio “pensar primero a pequeña escala” (“think small first”) (Guthrie, 2007; Comisión Europea, 2008; FEE, 2010). Interpretamos que nuestros datos reflejan la opinión de los auditores encuestados en este mismo sentido: las normas de auditoría deben considerar las circunstancias de las entidades auditadas, en este caso PYME.

2.4. ANÁLISIS DE LA ACTITUD, ACTUACIÓN Y CONTROL DEL AUDITOR PARA ASEGURAR LA CALIDAD DEL TRABAJO (OBJETIVO 4)

Nos fijaremos en tres mecanismos que forman parte de un sistema de control de calidad interno: la independencia del auditor, la formación continua y el control externo.

2.4.1. Estudio descriptivo de la independencia del auditor: circunstancias que afectan a la independencia (Objetivo 4.1)

La independencia es la piedra angular de la auditoría y es un principio ético inexcusable. Por tanto, para valorar la capacidad y calidad de los auditores DEPYME creemos conveniente conocer que factores o circunstancias pueden tener mayor incidencia en la independencia del auditor y analizar si los pequeños o medianos auditores pueden verse afectados de manera más directa por esas amenazas.

La independencia, aún siendo tan importante no es medible. Pero, en este estudio hemos tratado de conocer la valoración que en grado de importancia confieren los auditores a algunas de las circunstancias que la literatura ha considerado que más afectan a la independencia del auditor, y que en algunos casos suponen meras amenazas a la independencia y en otros casos son incompatibilidades recogidas en la legislación.

Estos han sido los resultados obtenidos a la pregunta 4.2:

4.2 Exprese en una escala de 1 a 5 la importancia que puedan tener las siguientes circunstancias a la hora de evaluar la independencia del auditor.

Tabla 32: Circunstancias con efecto en la independencia del auditor

Circunstancia	1	2	3	4	5
Duración del contrato	19,1%	21,3%	44,7%	10,6%	4,3%
Normativa contable flexible	8,9%	6,7%	44,4%	31,1%	8,9%
Nombramiento	12,8%	23,4%	44,7%	17,0%	2,1%
Dimensión del cliente	17,0%	42,6%	23,4%	10,6%	6,4%
Barreras de entrada	23,9%	23,9%	34,8%	13,0%	4,3%
Competencia y presión del cliente	2,2%	15,2%	23,9%	45,7%	13,0%
Riesgo de litigios	8,5%	17,0%	27,7%	36,2%	10,6%
Prestación otros servicios	10,9%	23,9%	32,6%	19,6%	13,0%
Honorarios, dependencia económica	4,4%	13,3%	22,2%	31,1%	28,9%

Nota: 1=no es importante; 2= poco importante; 3=medianamente importante; 4= importante; 5=muy importante.

Al utilizar una escala Likert de 1 a 5, podemos analizar mejor la información anterior calculando la media y la desviación típica:

Ranking	Circunstancia	Media por tipología					Media	Desv. típ.
		Indiv.	Local	Nac.	Inter.	Big4		
1	Honorarios	3,93	3,47	3,00	4,00	3,67	3,64	1,168
2	Presión cliente	3,36	3,25	3,50	4,50	3,89	3,49	,983
3	Flexibilidad normativa contable	3,21	3,13	3,50	3,50	3,33	3,25	1,026
4	Riesgo litigios	3,27	3,19	3,00	3,00	3,33	3,22	1,127
5	Prestación otros servicios	3,00	3,19	3,00	4,50	2,44	3,02	1,193
6	Nombramiento	3,07	2,62	2,75	1,50	2,67	2,74	,971
7	Duración contrato	2,93	2,75	2,75	2,50	1,67	2,59	1,056
8	Concentración	3,07	2,44	3,25	2,00	1,56	2,51	1,130
9	Dimensión	2,33	2,38	3,00	1,50	3,00	2,50	1,100

Nota: Hemos sombreado en azul las circunstancias más importantes, en blanco las neutrales, en verde las poco importantes y en verde claro las menos importantes.

En función de los datos de la media total obtenida vemos el siguiente orden:

1. Honorarios, dependencia económica.
2. Presión del cliente para satisfacer sus propios objetivos.
3. Normativa contable flexible.
4. Riesgo de litigios, responsabilidad¹⁰¹.

Estos cuatro factores parecen importantes para todos los auditores, independientemente de quien haya respondido a las cuestiones. Para los auditores de firmas internacionales sobre todo la dependencia económica y la presión del cliente es lo más importante. Si recopilamos el análisis teórico (ver 2.2 del capítulo III, pág. 155) ambas son amenazas que pueden afectar con mayor gravedad a los DEPYME, por lo siguiente:

- Los DEPYME son auditores que tienen un volumen limitado de clientes, bien por la escasez de recursos personales, así como por la menor especialización que suelen tener en auditoría al prestar también otros

¹⁰¹ En cuanto a la responsabilidad del auditor, la nueva Ley de Auditoría ha realizado cambios, limitándolo, tal y como se ha demandado por parte de las corporaciones en el proceso de elaboración de esta Ley. Según se recoge en el artículo 11: "La responsabilidad civil de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría será exigible de forma proporcional a la responsabilidad directa por los daños y perjuicios económicos que pudieran causar por su actuación profesional". Es un gran logro que mejorará la libertad del auditor para emitir su opinión.

servicios. Por tanto la dependencia económica que genera un cliente de auditoría respecto al volumen de ingresos de auditoría es mayor que en las firmas con mayor número de clientes.

- Además, la pérdida de un cliente puede tener un mayor impacto relativo en los ingresos del auditor, por tanto al ser más dependientes, las presiones del cliente pueden tener un efecto negativo en la independencia del auditor.

Curiosamente, en el tramo intermedio en orden de importancia está:

- La prestación de otros servicios.

Aunque la media general indica que esta circunstancia es “medianamente importante”, la desviación típica es la mayor de entre todos los factores, es decir que el grado de dispersión de los datos con respecto al valor promedio es mayor, tiene una mayor desviación. Quienes más discrepan de la valoración media son los auditores de firmas internacionales que consideran la prestación de múltiples servicios como “muy importante”, es decir que afecta fuertemente a la independencia, o a su falta en caso de que el auditor las realice; frente a los auditores de las grandes firmas multinacionales que valoran la prestación de otros servicios como “poco importante”.

Por otro lado, lo menos importante es:

- La dimensión de la entidad auditada.

Observamos que, según la opinión de los auditores, el tamaño de la sociedad que se audita no tiene repercusión en la independencia del auditor, es decir que se puede ser igualmente independiente auditando una gran entidad que una pequeña. Esta información puede ser útil para aplicarla también en otros servicios. Se nos ocurre que las PYMES pueden estar interesadas en otros servicios de verificación que requieran de una persona independiente para opinar o informar sobre algo que pueda tener (o no) efecto frente a terceros, y ante estos datos podemos pensar que, si las condiciones del contrato están claras, es posible mantener una posición de independencia.

Teniendo en cuenta estos resultados y las proposiciones de investigación:

P4.1: *Los auditores consideran que existen amenazas a su independencia por cuestiones de familiaridad, dependencia económica y prestación de otros servicios.*

P4.2: *Los auditores no confieren gran importancia a la prestación de otros servicios como circunstancia que afecta a la independencia del auditor.*

Podemos concluir que tanto la dependencia económica como las presiones que pueden recibir los auditores de sus clientes, junto con la existencia de normativa que permite opciones contables y los riesgos de litigio, son los factores más influyentes. Por el estudio teórico anterior podemos interpretar que la dependencia de los honorarios y las mayores presiones pueden afectar de una manera más directa a los DEPYME; debido a sus recursos limitados no tienen un gran volumen de clientes y por tanto la pérdida de uno puede tener un impacto significativo en sus ingresos, además es habitual que tengan una mayor cercanía o familiaridad con sus clientes que hace más difícil su posición objetiva. Por otro lado, consideramos que los otros dos factores pueden afectar de una manera más directa a las grandes firmas de auditoría que son las que pueden encontrarse ante situaciones más conflictivas de litigio y con problemas de diferencias interpretativas de normativa ante determinadas operaciones complejas más habituales en grandes empresas.

Aceptamos la proposición de que los propios auditores consideran que la prestación de otros servicios no es una amenaza importante y que en su opinión no va en detrimento de la calidad de auditoría. Esta posición está avalada por parte de la literatura, aunque también hay mucha crítica. Consideramos que puede ser una opinión en parte sesgada, porque quienes han opinado son los auditores, que en la mayoría de los casos, por lo menos los DEPYME, tienen como práctica habitual la realización de los mismos.

2.4.2. Estudio descriptivo de horas de formación reales de los auditores (Objetivo 4.2)

Continuamos el estudio analizando la capacitación de los auditores en ejercicio, que consideramos es otro aspecto fundamental de la actividad del

auditor que garantiza la credibilidad y la calidad del mismo. El mantenimiento de las capacidades exigidas a los auditores en las pruebas de acceso se puede conseguir mediante la formación continua. Por eso, realizamos un estudio descriptivo del cumplimiento de las horas de formación continua, que aunque obligatoria, a fecha de la realización del estudio todavía no había sido desarrollada reglamentariamente. Consecuentemente puede que las respuestas difieran de las exigencias reglamentarias actuales, aunque las corporaciones siempre han realizado una gran labor de organización de cursos y formación para velar por la actualización permanente de sus miembros. Estamos en situación de comparar nuestros resultados con las obligaciones impuestas en el nuevo reglamento de auditoría.

Analizamos así las respuestas a las siguientes cuestiones planteadas en el bloque II del cuestionario:

- | | |
|-----|---|
| 2.1 | ¿Cuántas horas de formación continua recibe al año de las siguientes materias? Auditoría, contabilidad, mercantil, fiscal, informática, gestión, etc. |
| 2.2 | Cursos organizados por: corporaciones, universidades, etc. |

Veamos el resumen de datos para este análisis:

Tabla 33: Horas de formación media por materia

C	NC	Materia	% del N total de fila			
			<20 h.	20-30 h.	31-40 h.	>40 h.
85,7%	14,3%	Auditoría	36,7%	22,4%	6,1%	20,4%
59,2%	40,8%	Auditoría internacional	38,8%	,0%	4,1%	16,3%
79,6%	20,4%	Contabilidad	26,5%	20,4%	12,2%	20,4%
51,1%	48,9%	Contabilidad internacional	30,6%	2,0%	8,2%	10,2%
69,4%	30,6%	Mercantil	46,9%	16,3%	4,1%	2,0%
69,4%	30,6%	Fiscal	44,9%	14,3%	4,1%	6,1%
25,6%	71,4%	Informática	20,4%	8,2%	,0%	,0%
30,6%	69,4%	Gestión	30,6%	,0%	,0%	,0%
24,4%	75,6%	Medioambiental	22,4%	2,0%	,0%	,0%
34,7%	65,3%	Valoración	28,6%	6,1%	,0%	,0%

- Aparecen sombreadas las respuestas mayoritarias.
- Aparecen en gris aquellas materias que siendo básicas han tenido una baja tasa de respuesta. Entendemos que el porcentaje de no contestados significa que no han realizada formación en dicha materia.

En las preguntas relacionadas con la “formación continua” de los auditores hemos obtenido un máximo de 41 respuestas de 49; debemos reconocer que hay una limitación en la interpretación de los datos por la existencia de cuestiones sin respuesta. Concretamente, en la pregunta sobre horas de formación continua para cada materia de conocimiento que a priori se exige en las pruebas de acceso, este hecho, con las cautelas pertinentes, podría interpretarse como que son materias que no han sido objeto de actualización por los auditores.

Primero, vamos a establecer un ranking entre las materias más estudiadas:

Así, como es obvio, todos los auditores dedican horas de formación en materias específicas de auditoría, aunque podemos observar que existen ciertos matices relacionados con formación en norma internacional de auditoría y de contabilidad; de hecho, un 41% de los encuestados no ha respondido esta pregunta, lo que nos hace pensar que puede que no dediquen ninguna hora, o poca, a dicha formación. La armonización tanto contable como a nivel de auditoría y la adopción por la Comisión Europea de normativa internacional hace imprescindible la formación en conocimientos de normativa global.

La realidad muestra que es mucho más habitual dedicarse a normativa nacional porque afecta directamente a la práctica de auditoría de la mayoría de las entidades verificadas de implantación local, regional o nacional.

Debemos recordar que en breve serán de aplicación las NIA y aunque el objetivo de la Clarity Project ha sido mejorar la interpretación de las normas, supone un cambio cultural para los auditores españoles en la medida que es una normativa basada en principios más que en reglas donde el juicio profesional cobra gran valor. Ante las respuestas obtenidas que muestran una falta de formación en normativa internacional tanto de los auditores individuales, como de los que desarrollan su actividad en firmas locales y nacionales, podemos pensar que tendrán dificultades para adaptarse a dichas nuevas reglas.

En general las materias son estudiadas en cursos o seminarios de menos de 20 horas de formación y las únicas que superan de forma significativa las 40 horas son la auditoría y la contabilidad; norma nacional en general y norma internacional los auditores de las firmas más grandes. Este dato muestra que aunque a la fecha del estudio no habían entrado en vigor ni la nueva Ley de auditoría ni el Reglamento, los auditores, sobre todo los de firmas multinacionales,

ya realizaban un esfuerzo en actualización acorde con el futuro. El Reglamento ha establecido la obligatoriedad de:

Art. 40. “Deberán realizar actividades de formación continuada por un tiempo equivalente, al menos, a ciento veinte horas en un período de tres años, con un mínimo de treinta horas anuales”.

Art. 41. “Al menos 20 horas de formación continuada en un año y 85 horas en el periodo de tres años en materias relativas a contabilidad y auditoría de cuentas”.

Siguiendo con el orden de dedicación de materias, tras la auditoría y la contabilidad, en tercer lugar el esfuerzo se centra en formación en el área fiscal y mercantil, seguida en bastante menor medida por conocimientos en materia de valoración, gestión, informática y cuestiones medioambientales.

Hemos analizado estos datos diferenciando la “tipología del auditor” (individual, local/nacional, internacional) y estos son los resultados:

1. El auditor “individual”. Casi un 100% recibe formación continua en auditoría (normativa nacional), contabilidad (normativa nacional) y mercantil; un poco menos en temas fiscales; y es muy poco el interés por cuestiones informáticas, de gestión, valoración y medioambiental. Debemos recordar que 62,5% de los auditores individuales distribuye más de la mitad de su actividad a asesoría fiscal, prestación contable y cuestiones concursales. Dato que se ve refrendado por el interés de las áreas de su formación. Además, más de la mitad de los auditores individuales que ha reconocido su formación continua en estas materias no ha dedicado más de 20 horas a ninguna de ellas.

Por otro lado, más de la mitad de los auditores individuales no ha respondido a las horas de formación en materia internacional, ni auditoría ni contabilidad, por lo que interpretamos que: primero por su falta de exclusividad a la auditoría, segundo por sus recursos de personal y tiempo limitados, y tercero por su clientela local y regional, más de la mitad de los auditores individuales no actualiza sus conocimientos en auditoría y contabilidad internacional. El resto, suponemos que lo hace más por obligación que por practicidad, es decir por cumplir con el número de horas de formación continua que su corporación le pueda obligar.

2. El auditor “local” y “nacional”. Presentan una situación bastante similar a la del auditor “individual”. Fundamentalmente y con carácter general (casi todos) reciben formación en: auditoría (nacional), fiscal, mercantil y contabilidad (nacional); con una dedicación de menos de 20 horas en cada materia. Realizan una menor inversión en tiempo a normativa internacional y cuestiones de gestión y valoración. Y muy poca formación en informática y temas medioambientales. Aunque más de la mitad de los auditores que trabajan en firmas locales y nacionales dedican a esta actividad más del 50% de su tiempo, no lo hacen al 100%, es decir, no están especializados en auditoría, y se dedican también a la prestación contable, fiscal, mercantil y concursal. Por tanto, podemos entender que la diversificación de las materias objeto de estudio tenga que ver con los otros servicios que ofrece. En este caso, once de los veinte auditores de esta tipología, reconoce una formación en contabilidad de más de 20 horas al año.

Al igual que los auditores individuales, sólo la mitad de los auditores de firmas locales y nacionales ha reconocido realizar formación en normativa internacional de auditoría y de contabilidad, pero siempre menos de 20 horas año.

3. Auditor “internacional”. Los auditores de firmas internacionales y las cuatro redes multinacionales son los únicos cuya formación abarca todas las áreas propuestas. Estos auditores son los que dedican un mayor porcentaje a auditoría, podíamos decir que están especializados en auditoría; son los únicos que auditan entidades de interés público y cuyo ámbito de actuación sobrepasa fronteras. Coincidiendo con estas características, hemos observado que son los auditores con un mayor cómputo de horas de formación en temas de auditoría y contabilidad, en este caso también de carácter internacional. Las horas de formación van decreciendo en temas fiscales, valoración, mercantil, informática, medioambiental y gestión.

Ante estos datos podemos responder así a dos de las proposiciones planteadas:

P4.3: *Todos los auditores realizan formación continua en todas aquellas materias objeto de evaluación en el examen de aptitud profesional.*

P4.4: *Los auditores más especializados (con mayor dedicación a la auditoría) realizan un mayor esfuerzo en formación en materias específicas de auditoría.*

Aunque es cierto que todos los auditores realizan formación en diferentes materias durante el año, un amplio grupo no realiza cursos de formación específicas en normativa internacional, ni de auditoría ni de contabilidad. Comprobamos que son los auditores más especializados quienes realizan un mayor esfuerzo en materias específicas de auditoría referente tanto a normativa nacional como internacional, además de completar su formación permanente con todas aquellas otras materias que también son obligatorias para el acceso al ejercicio, es decir contabilidad, cuestiones jurídicas (mercantil y fiscal), economía de la empresa (gestión, valoración, medioambiental) y tecnología de la información. Y la amplia mayoría de auditores especializados son auditores de grandes firmas. Estas observaciones nos indican la posibilidad de ciertos problemas para los auditores menos especializados, es decir que realizan menos auditorías porque su escaso nivel de actualización en normativa internacional puede resultar un *handicap* a la hora de implantar las NIA, que serán de obligado cumplimiento una vez adoptadas por la UE. En todo caso, no tener formación en normativa internacional excluye para poder auditar empresas más importantes con carácter internacional.

Además de las horas y materias de formación, hemos considerado oportuno analizar a quién han recurrido para realizar los cursos de formación continua y si existe algún tipo de asesoramiento continuo o vínculo entre entidades organizadoras y auditores, por ejemplo para la resolución de dudas que pueden surgir en la práctica. Hemos obtenido los siguientes datos:

Tabla 34: Organización de cursos y consultas

		NO	SI
		% del N válido de fila	
Cursos organizados por	Corporación	20,8%	79,2%
	Firma	65,2%	34,8%
	Universidad	97,8%	2,2%
	Otros	80,4%	19,6%
Consultas realizadas a	Autoformación	39,6%	60,4%
	Departamento	76,6%	23,4%
	Entre compañeros	47,9%	52,1%
	Red de auditores	68,1%	31,9%
	Corporaciones	32,7%	67,3%
	Universidad	100,0%	,0%
	ICAC	66,7%	33,3%

Para poder llevar a cabo esta formación continua el 79% acude a las corporaciones profesionales y un 35% recibe formación dentro de su propia firma de auditoría, es decir algunos utilizan la doble vía de corporación y firma. Aunque los cursos de formación teórica para el acceso se organizan fundamentalmente por las Universidades en colaboración con las corporaciones, para la formación continua la organización recae en las corporaciones que suelen contar tanto con técnicos de la propia corporación como con académicos para su impartición. En algunos casos se utilizan los de acceso para la actualización profesional.

En relación con las dudas que surgen en el día a día, en la práctica, observamos que se resuelven vía consulta a corporaciones en un 67% de los casos. También ayuda la formación previa recibida y la autoformación. Más de la mitad de los auditores reconoce que también se discuten los problemas entre los compañeros, dentro de la sociedad o firma de auditoría. Algunos utilizan la vía de consulta al ICAC. Quienes trabajan en firmas más grandes disponen de recursos destinados a departamentos específicos de formación y resolución de problemas técnicos bien dentro de la firma o en la red de auditores en que se participa. Y, la Universidad no es de ninguna manera objeto de consulta, tal vez porque, como hemos comentado, no organizan cursos específicos de reciclaje y por tanto se rompe la relación que pudieran haber tenido con anterioridad. Además, la Universidad, aunque se dedica a organizar postgrados o masters para formar a futuros auditores, no parece que tenga implantado ningún sistema para recibir consultas de profesionales; cuestión que nos parece puede ser interesante. Por

ejemplo, en un futuro podría hacerse extensible al ámbito universitario el uso de nuevas tecnologías, blogs, foros, creación de redes entre diferentes profesionales, etc. tal y como están fomentando las corporaciones.

Así, confirmamos la proposición de investigación:

P4.5: *Los auditores acuden mayoritariamente a las corporaciones profesionales para resolver sus dudas.*

2.4.3. Control de calidad en auditoría (Objetivo 4.3)

La normativa establece la implantación de un sistema de control de calidad interno y que el aseguramiento de la calidad se sustente en la supervisión de la actividad de auditoría por un órgano externo eficiente¹⁰². En realidad con la supervisión externa “se pretende esencialmente la mejora de los procedimientos de control interno del auditor y su funcionamiento en el desarrollo de la actividad de auditoría, en general, y en el desarrollo de los trabajos, en particular, mediante la formulación de requerimientos de mejora” (Reglamento de auditoría, 2011). Dado que en el capítulo III hemos desarrollado los recursos internos para asegurar la calidad del auditor, nos planteamos en este epígrafe un análisis sobre la realización de los controles externos que garanticen la implantación de dichos controles internos por parte de los auditores y las firmas.

La Recomendación de la Comisión, de 6 de mayo de 2008, relativa al control de calidad externo de los auditores legales y sociedades de auditoría, proporciona información sobre la independencia del sistema de control de calidad y de las inspecciones, así como una orientación metodológica para dichas inspecciones.

En nuestro cuestionario, mediante la pregunta 4.6.1 queremos conocer la opinión de los auditores sobre la metodología más adecuada para llevar a cabo el control de calidad externo requerido por la Comisión Europea. Hemos obtenido los siguientes resultados:

¹⁰² En Europa la Octava Directiva establece que “los Estados miembros deban organizar un sistema efectivo de supervisión pública de los auditores legales y las sociedades de auditoría sobre la base del control en el país de origen”. Así la Comisión Europea ha creado el EGAOB para garantizar la coordinación en la Unión Europea, siendo el ICAC la responsable de la supervisión a nivel de España.

Tabla 35: Metodología para lleva a cabo el control de calidad

Metodología control calidad		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido
Válidos	Tutelada	26	53,1	55,3
	Auditor a auditor	6	12,2	12,8
	Indiferente	15	30,6	31,9
	Total	47	95,9	100,0
Perdidos	Perdidos Sistema	2	4,1	
Total		49	100,0	

Hay un alto porcentaje que considera indiferente la metodología seguida. Pero, más de la mitad de los auditores encuestados ha considerado que la mejor opción es el control tutelado, aunque no por otro auditor. La revisión auditor a auditor se refiere a una situación en la que auditores en activo efectuarían las visitas de revisión y no ha recibido mucho apoyo; de hecho, esta metodología se consideraba aceptable en la Recomendación de la Comisión de 2000 sobre control de calidad, pero en la recomendación posterior de 2008 (Comisión Europea, 2008b) se establece que “no debería autorizarse a ejercer como inspector a los auditores legales en ejercicio” para garantizar la independencia de las inspecciones.

Con relación a la periodicidad con que se deben realizar los controles de calidad externos el artículo 29 de la Directiva 2006/43/CE establece que los controles deberán realizarse al menos cada seis años y el artículo 43 prevé la realización cada tres años para los auditores legales y las sociedades de auditoría de las entidades de interés público. El actual Reglamento de auditoría establece en el artículo 74 la misma periodicidad, que podría ser inferior si “a juicio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la dimensión de la actividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría o el volumen de la actividad de auditoría u otras circunstancias lo requieran”.

Analizamos las siguientes respuestas de los auditores encuestados:

Tabla 36: Periodicidad de los controles de calidad externos

Periodicidad control calidad		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido
Válidos	Anualmente	3	6,1	6,4
	Cada 3 años	14	28,6	29,8
	Máximo 6 años	8	16,3	17,0
	Aleatoriamente	21	42,9	44,7
	Otros	1	2,0	2,1
	Total	47	95,9	100,0
Perdidos	Sistema	2	4,1	
Total		49	100,0	

Observamos que la respuesta mayoritaria ha sido que se debería realizar aleatoriamente, sin previsión periódica. El ICAC, que es la responsable en España de la realización del control de la actividad de auditoría de cuentas, elabora anualmente un plan de control teniendo en cuenta los medios técnicos y el personal disponible. En función de la respuesta mayoritaria obtenida, los auditores deberían ser seleccionados al azar y no periódicamente, tal y como ha quedado recogido en la normativa vigente (Real Decreto 1517/2011, 2011). De todas maneras, un 30% considera que cada 3 años es un periodo aceptable.

Si analizamos las respuestas en función del tipo de auditor:

	Tipología								
	Individual			Local/nacional			Internacional/Big		
	Frec.	% del N de la columna	% de la fila	Frec.	% del N de la columna	% de la fila	Frec.	% del N de la columna	% de la fila
Anual	1	6,3%	33,3%	0	0,0%	0,0%	2	20,0%	66,7%
3 años	4	25,0%	30,8%	4	21,1%	30,8%	5	50,0%	38,5%
Máx 6	3	18,8%	37,5%	5	26,3%	62,5%	0	0,0%	0,0%
aleator	8	50,0%	38,1%	10	52,6%	47,6%	3	30,0%	14,3%
TOTAL	16	100%		19	100%		10	100%	

Observamos que quienes prefieren la aleatoriedad son los auditores individuales y los auditores de firmas locales y nacionales. Los auditores de firmas

internacionales, optan en un 50% por una periodicidad de tres años, un 20% sería partidario de una supervisión anual y el resto se decanta por la aleatoriedad.

Las corporaciones siempre han velado por el buen hacer (diligencia profesional) de sus miembros, y una de sus funciones consiste en la realización de controles de calidad. El ICAC, debido a sus limitados recursos de personal, no puede realizar todos los controles deseables, por lo que firma convenios de colaboración para que determinados controles sean realizados por las corporaciones. Es por ello que hemos preguntado a los auditores respecto a las veces que han sido revisados por parte de la correspondiente Corporación en los últimos 10 años, obteniendo los siguientes datos:

Tabla 37: Número de revisiones realizadas por la corporación pertinente

Revisiones corporación		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido
Válidos	Nunca	10	20,4	21,7
	1-2	22	44,9	47,8
	3-5	9	18,4	19,6
	6-8	2	4,1	4,3
	9-10	3	6,1	6,5
	Total	46	93,9	100,0
Perdidos	Sistema	3	6,1	
Total		49	100,0	

Casi la mitad de los auditores ha respondido que entre una y dos veces. Pero, un amplio porcentaje, el 21,7%, ha respondido que nunca lo que nos parece un dato preocupante, no muy favorecedor para la credibilidad o garantías del buen hacer del auditor.

Si analizamos las respuestas en función de quienes las han realizado, es decir, si han sido auditores individuales o auditores de firmas locales o nacionales o internacionales, obtenemos los siguientes datos:

Revisión por corporación	Tipología								
	Individual			Local/nacional			Internacional/Big		
	Frec.	% del N de la columna	% de la fila	Frec.	% del N de la columna	% de la fila	Frec.	% del N de la columna	% de la fila
Nunca	8	50,0%	80,0%	1	5,0%	10,0%	1	10,0%	10,0%
1-2	6	37,5%	27,3%	12	60,0%	54,5%	4	40,0%	18,2%
3-5	2	12,5%	22,2%	5	25,0%	55,6%	2	20,0%	22,2%
6-8	0	,0%	,0%	2	10,0%	100,0%	0	,0%	,0%
9-10	0	,0%	,0%	0	,0%	,0%	3	30,0%	100,0%
TOTAL	16	100%		20	100%		10	100%	

Observamos que:

- El 80% (ver “% de la fila”) de los que han reconocido no haber sido nunca revisados en los últimos 10 años son auditores individuales. Apreciamos que los auditores individuales son en general objeto de un menor número de revisiones: el 50% no ha sido revisado, una tercera parte sólo 1 o 2 veces y el resto entre 3 y 5.
- Los auditores de firmas locales y nacionales han sido casi todos revisados como mínimo una vez, la mayoría entre 1 y dos veces.
- Los auditores de sociedades internacionales han tenido distinto número de revisiones y son los únicos que reconocen haber tenido entre 9 y 10 revisiones; podríamos decir que el 30% de estos auditores ha vivido una revisión periódica anual.

Estos datos revelan que la dimensión de la entidad de auditoría tiene relación con el número de revisiones. También es cierto que los auditores individuales no tienen una dedicación absoluta a la auditoría, y por tanto el número de trabajos que realizan es pequeño. Esto hace que, tal vez, no sean tan importantes en el cómputo global de trabajos y facturación, pero no por ello creemos que deben quedar fuera de la supervisión externa. Además, dadas las características de los DEPYME los controles también deberían ser más fáciles.

De todas maneras, la obligatoriedad de supervisión externa recogida por la Directiva del 2006 ha sido transpuesta en la normativa nacional con grandes

retrasos. En el BOICAC número 86 se ha publicado el plan de control de la actividad para 2011 del ICAC, donde se informa que en el año 2010 el número de auditores ejercientes ascendía aproximadamente a 4.200, de los cuales 2.850 ejercen la actividad a título individual y 1.350 mediante forma societaria. De un total de 68.600 trabajos de auditoría, 10.000.000 horas fueron facturados por sociedades de auditoría y 900.000 horas por auditores ejercientes a título individual. Se han previsto 300 actuaciones de supervisión de control de calidad que serán realizados tanto directamente por empleados del ICAC como ejecutados por las corporaciones en virtud de convenios de colaboración. A las Corporaciones les corresponden 150 actuaciones distribuidas un 83% a sociedades de auditoría (124 actuaciones) y el resto, un 17% (26 actuaciones), a auditores individuales. Si hay 2.850 auditores individuales en ejercicio y anualmente sólo se revisan 26 se necesitan más de 100 años para supervisarlos. Nos preguntamos como subsanar esta deficiencia, ya que el control es fundamental para un servicio de calidad y para evitar el fraude.

Hemos preguntado, a su vez, sobre si los auditores están de acuerdo en que exista un enlace sistemático entre los resultados negativos de los controles de calidad y la imposición de sanciones con arreglo al sistema disciplinario:

Tabla 38: Enlace sistemático entre resultados negativos de controles de calidad y sanciones

	Frecuencia	Porcentaje válido
NO	16	32,7
SI	24	49,0
NS/NC	9	18,3
Total	49	100,0

Casi la mitad de los auditores ha respondido afirmativamente, es decir, que los resultados negativos de los controles de calidad deberían ser sancionados. Dentro de este porcentaje, el 42% corresponde a la respuesta que han dado los auditores de las firmas internacionales, es decir 10 auditores que representan el 91% de los auditores de grandes firmas consideran que ante resultados negativos debe haber sanciones. 8 auditores de firmas locales y nacionales también han respondido afirmativamente, aunque en este caso la mayoría de auditores que podemos encuadrar en esta tipología (10 de 18 auditores) ha respondido que no

debería haber ese enlace tan directo. Los auditores individuales son los que menos han respondido, es decir muchos han decidido no contestar, aunque un 35% (6 auditores de 17) ha respondido también afirmativamente, y el 29% (5 auditores de 17) lo han hecho negativamente. Podemos interpretar que los auditores de las grandes firmas pueden estar más concienciados en la necesidad de unos buenos sistemas de control de calidad, cuyas deficiencias deben ser subsanadas o penadas.

Aunque un sistema disciplinario sancionador puede estimular que los auditores cumplan con la normativa impuesta, en cuyo caso el trabajo realizado cumpliría los estándares de calidad y por tanto entendemos que el resultado sería un buen trabajo, la normativa actual ha preferido ir poco a poco estableciendo primero un plazo razonable para que los auditores puedan seguir las recomendaciones de mejora de los controles de calidad. La recomendación de la Comisión de 2008 establece un plazo no superior a 12 meses a partir de la emisión del informe; plazo que no ha sido especificado por el Reglamento de auditoría. Una vez transcurridos estos plazos, y dentro del plan de control de ICAC, se realizará el seguimiento de las recomendaciones de mejora que puede derivar o bien en el archivo de las actuaciones de control de calidad o bien en la adopción de medidas disciplinarias por parte de la autoridad pública de supervisión.

En definitiva, teniendo en cuenta los datos observados y ante la siguiente proposición de investigación en relación con el control de calidad:

P4.6: *Los auditores DEPYME prefieren que los controles de calidad externos se realicen al menos cada seis años.*

Las respuestas obtenidas no confirman dicha proposición. Los auditores individuales y de firmas locales y nacionales son más partidarios de una selección aleatoria.

2.5. ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS DE CALIDAD DE AUDITORÍA Y PUNTOS FUERTES DE LOS AUDITORES COMO MEDIDAS INMEDIATAS A UTILIZAR POR LOS DEPYME (OBJETIVO 5)

Teniendo en cuenta que queremos plantear retos y oportunidades de los DEPYME para la prestación de servicios de calidad, es nuestro siguiente objetivo conocer la opinión de los auditores sobre algunos indicadores de la calidad de auditoría.

2.5.1. Fortalecimiento de elementos de calidad de auditoría (Objetivo 5.1)

Debido a la dificultad para medir la calidad del trabajo de auditoría hemos propuesta una extensa lista de cuestiones, obtenido de estudios anteriores como el de Zorio y otros (2004). Concretamente, la pregunta 4.1 del cuestionario sirve para recoger en una escala de 1 a 5 la importancia que otorgan los auditores a diferentes ítems para que un trabajo de auditoría sea de calidad:

	Ítems relacionados con la calidad de auditoría:	1	2	3	4	5
1	Normas de auditoría que detallen adecuadamente proceso de auditoría y guías necesarias para producir auditorías en las que puedan confiar los usuarios					
2	Formación continua de los auditores centrada en técnicas necesarias para realizar auditorías exitosas					
3	El auditor debe conocer perfectamente la actividad que desarrolla su cliente y todos los riesgos asociados con la misma					
4	Un proceso y metodología de auditoría suficientemente sólido y armonizado					
5	Programa que especifique claramente las sanciones de la profesión auditora					
6	Auditores suficientemente cualificados					
7	Habilidad y capacidad para utilizar nuevas tecnologías					
8	Implicación de los altos cargos de la empresa auditada					
9	El auditor debe tener una perspectiva objetiva e independiente					
	Otros, cuáles.....					

Fuente: Los ítems de han obtenido de Zorio y otros (2004), elaboración basada en Steinberg y Brunt (2000).

Nota: 1=no es importante; 2= poco importante; 3=medianamente importante; 4= importante; 5=muy importante.

Teniendo en cuenta que son muchos factores, hemos decidido utilizar para el análisis estadístico la técnica conocida como “análisis de componentes principales” (ACP). Esta técnica nos permitirá agrupar los diferentes ítems para que podamos identificar un número reducido de grupos de elementos, que reúnan cada grupo aquellos ítems relacionados entre sí.

Para poder utilizar la técnica ACP tenemos que comprobar si la misma es aplicable a los datos de nuestro estudio. Para ello:

- Primero analizamos la fiabilidad de las variables consideradas utilizando el estadístico recomendado a nuestro caso, “Alfa de Cronbach”. Teniendo en cuenta los 9 ítems o elementos propuestos en nuestra lista, el estadístico nos da una medida de 0,753, que al superar el valor de 0,7 considera que la escala es fiable.
- A continuación, hemos determinado la validez de la técnica: las variables tienen que estar relacionadas entre sí para generar grupos de elementos o factores.
 - Hemos calculando la matriz de correlaciones. El primer indicador de interés lo tenemos en el determinante de la matriz que a medida que tiende a cero nos indica la existencia de relación entre las variables, siendo 0,066 para nuestro caso, es decir aceptable.
 - El segundo indicador a observar es el KMO (medida de adecuación muestral de Kaiser-Meyer-Olkin), del cual obtenemos un valor de 0,730, que comparado con los valores de la tabla que permite verificar su adecuación, nos indica que valores entre 0,7 y 0,8 se consideran medianos, por lo tanto podemos seguir con el análisis.
 - Otro indicador de la calidad del análisis ACP es el test de esfericidad de Bartlett. Es un indicador basado en Chi Cuadrado, que en este caso es 0,000 o lo que es lo mismo, en el 100% de las ocasiones que se observen relaciones como las analizadas, existe relación entre ellas.
 - Un cuarto indicador es la Medida de Adecuación Muestral (MSA, measures of sampling adequacy), que representa una medida similar al KMO. Se leen en la diagonal de la

matriz de correlaciones anti-imagen (marcado con una ^a). Los valores que sean mayores a 0,5 indican relación con esa variable. Hecho que se confirma en nuestros datos.

Una vez que hemos comprobado que la técnica ACP es válida para el fin que pretendemos con este análisis, pasamos a determinar el número de grupos de elementos o factores a seleccionar. Aunque no existen normas generales para decidir el número de factores, podemos utilizar el criterio de la varianza explicada. En nuestro caso, con tres factores se explica el 66% del fenómeno, es decir los tres grupos de elementos seleccionados recogen el 66% de las opciones que permiten analizar que ítems o elementos o variables permiten medir o explicar su importancia para que un trabajo de auditoría se considere, según la opinión de los auditores encuestados, de calidad.

Para definir cada grupo de elementos o factor debemos tener en cuenta que variables los forman. Cómo en nuestro caso hemos obtenido más de un factor calculamos la matriz factorial rotada, dónde a mayor valor positivo mayor importancia del ítem:

Matriz de componentes rotados

Relación calidad de auditoría con	Factor		
	1	2	3
Normas de auditoría de calidad			,778
Formación continua de auditores			,694
Conocimiento empresa y riesgos asociados	,807		
Metodología de trabajo sólida y armonizada			,686
Programa de sanciones		,881	
Cualificación del auditor	,807		
Uso de tecnología		,652	
Implicación altos cargos		,822	
Independencia del auditor	,772		

Los factores identificados corresponden a:

- | | |
|-----------------------|---|
| F₁: | Los auditores que dan mayor importancia al conocimiento de la empresa y riesgos asociados a la misma, también se lo dan a la cualificación profesional y a la independencia del auditor. |
| F₂: | Los auditores que consideran importante la especificación de las sanciones, también valoran positivamente la implicación de los altos cargos de la empresa y consideran importante la capacitación en nuevas tecnologías. |
| F₃: | Los auditores que valoran más los aspectos normativos, también lo hacen con la formación continua y aspectos metodológicos sólidos y armonizados. |

El factor **F₁** tiene cierta similitud con la definición de calidad de DeAngelo (1981) en la medida que según este factor la cualificación o capacitación del auditor es una variable importante, además de la independencia del auditor. Si un auditor es capaz de detectar errores (cualificación o capacitación) e informar sobre ellos en el informe (ser independiente), el trabajo es de calidad.

El factor **F₂** tiene componentes de control en el sentido de que la tecnología favorece los sistemas de control tanto internos de la empresa como de la calidad del trabajo de auditoría; la calidad del auditor puede ser supervisada y sancionada debidamente en caso de infracción. El auditor es responsable de su trabajo y la dirección tiene sus propias responsabilidades. Ahora bien, la implicación de la dirección en la empresa, aunque puede ser interpretada de diferentes maneras, creemos que tiene relación con el buen hacer; la dirección obtiene beneficios del servicio de auditoría lo que potencia la relación y comunicación entre empresa y auditor, lo que redundará en una mejora del trabajo de auditoría, sin limitaciones al alcance.

El factor **F₃** tiene componentes más técnicos o formales de "eficiencia": cumplimiento de normativa, formación continua y metodologías de trabajo sólidas. El estudio de García Benau y otros (2000), sobre los factores que condicionan la elección y cambio de auditor en la empresa española, afirma que "la presión de la competencia, la necesidad de controlar los costes laborales, así como la necesidad de disminuir el riesgo de auditoría, son factores que provocan que las firmas auditoras realicen esfuerzos por mejorar el proceso de auditoría a través de la utilización de metodologías estructuradas, las cuales posibilitan el desarrollo del trabajo en un menor tiempo y con mayor precisión, con un efecto positivo en precios y obtención de un mayor número de clientes". La calidad de auditoría y la utilización de metodologías sólidas, contrastadas y formalizadas están relacionadas.

Una vez identificados los factores, analizamos la importancia de cada variable para los auditores. Para ello, calculamos la media aritmética del valor que entre 1 y 5 han dado los auditores para expresar la importancia de los siguientes elementos para que un trabajo de auditoría sea de calidad:

Tabla 39: Ranking de valores medios de elementos importantes (indicadores) en la calidad de los trabajos de auditoría

Posición ranking	Importancia de ítems favorecedores en la calidad de los trabajos de auditoría	Factor (*)	Valor medio	Desviación típica
1	El auditor debe tener una perspectiva objetiva e independiente	F ₁	4,36	0,764
2	Formación continua de los auditores centrada en técnicas necesarias para realizar auditorías exitosas	F ₃	4,28	0,800
3	Auditores suficientemente cualificados	F ₁	4,13	0,789
4	El auditor debe conocer perfectamente la actividad que desarrolla su cliente y todos los riesgos asociados con la misma	F ₁	4,10	0,805
5	Normas de auditoría que detallen adecuadamente proceso de auditoría y guías necesarias para producir auditorías en las que puedan confiar los usuarios	F ₃	3,98	0,847
6	Un proceso y metodología de auditoría suficientemente sólido y armonizado	F ₃	3,77	0,786
7	Habilidad y capacidad para utilizar nuevas tecnologías	F ₂	3,35	0,875
8	Implicación de los altos cargos de la empresa auditada	F ₂	3,33	1,117
9	Programa que especifique claramente las sanciones de la profesión auditora	F ₂	2,26	0,996

Nota: Los valores expresan medias y desviaciones típicas en una escala tipo Likert de cinco puntos, dónde: 1=no es importante; 2= poco importante; 3=medianamente importante; 4= importante; 5=muy importante.

Atendiendo a estos valores medios, obtenidos y teniendo en cuenta la configuración de los factores precedentes, presentamos las ideas generales en relación con los elementos que mejor describen la calidad de los trabajos de auditoría:

- Las variables más importantes son la independencia, la formación continua, la cualificación de los auditores y el conocimiento del negocio. Excepto la formación continua que permite a los auditores realizar

auditorías exitosas, que está incluida en el Factor 3, los otros tres ítems están considerados en el Factor 1.

- Los ítems relacionados con el Factor 3, que es un factor más técnico, están en la posición intermedia del ranking, es decir, siendo importantes no lo son tanto como los anteriores. Se refiere a la existencia de unas normas de auditoría que detallen adecuadamente el proceso de auditoría, así como guías de apoyo que junto a una metodología de auditoría sólida y armonizada permitirá ejecutar unos trabajos de calidad.
- Las variables que componen el Factor 2 están en última posición. Las habilidades y capacidades para utilizar nuevas tecnologías y la implicación de los altos cargos de la empresa auditada son medianamente importantes, podríamos decir neutrales. El ítem relativo a la especificación de las sanciones de la profesión auditora se considera un factor poco importante relacionado con la calidad de los trabajos.

Al analizar si existen diferencias en cuanto a la valoración emitida por los diferentes auditores, (individual, local/nacional, internacional), hemos detectado que para todas las categorías, los auditores de sociedades internacionales dan una puntuación media mayor, en todo caso superior a la media global. Aún así, hemos realizado el análisis de la varianza (ANOVA de un factor) para contrastar si las medias son iguales o no, obteniendo que no hay diferencias significativas en la valoración realizada por los distintos tipos de auditores, excepto con relación a la variable independencia. Todos los auditores, sean DEPYME o grandes, valoran de igual manera los ítems relacionados con la calidad del trabajo, excepto el ítem relacionado con la independencia.

Para refrendar estos resultados y teniendo en cuenta las características de la muestra, hemos utilizado la prueba de Kruskal-Wallis, estadístico no paramétrico, siendo el resultado el mismo: todos los auditores valoran como ítem más importante la independencia, pero estadísticamente existen diferencias significativas entre los auditores de sociedades internacionales que le dan una valoración máxima a diferencia de los auditores individuales.

Nuestros resultados muestran, por tanto, que no existen diferencias significativas en las valoraciones medias realizadas por los distintos auditores, de grandes y pequeñas firmas, sobre la importancia de los elementos que ellos

consideran inciden en la calidad del trabajo; excepto en el ítem sobre la independencia que siendo importante para todos, hay diferencias entre individuales y auditores de sociedades internacionales. Ciertamente parte de la literatura ha mostrado sus recelos ante la independencia de los auditores más pequeños. Nuestro estudio ha observado en el epígrafe anterior que la dependencia económica y las presiones que pueden recibir los auditores de sus clientes son factores muy influyentes en la independencia del auditor que pueden afectar de una manera más directa a los DEPYME. Tal vez por ello tengan una percepción diferente de lo importante que resulte la independencia en la calidad del trabajo. Los datos nos muestran que para los auditores individuales también es importante ser independiente.

En base a este análisis de los ítems favorecedores de la calidad del trabajo del auditor, y teniendo en cuenta la proposición de investigación:

***P5.1:** La calidad de auditoría de los DEPYME está muy relacionada con sus recursos internos: la capacidad profesional del auditor y los elementos de control de calidad interno que garantizan un trabajo conforme a las normas de auditoría.*

Hemos obtenido que el análisis de la importancia que tienen determinados elementos en la calidad de los trabajos de auditoría se puede realizar desde tres factores que resumen el 66% de las respuestas. El primer factor (F1) agrupa la independencia, la cualificación del auditor y el conocimiento de la empresa, siendo estos los ítems más importantes para asegurar un trabajo de calidad en opinión del conjunto de auditores de nuestra muestra.

2.5.2. Estudio sobre elección del auditor. Estrategias (Objetivo 5.2)

En situaciones normales, toda empresa que voluntaria u obligatoriamente se audita decide el auditor o sociedad de auditoría que desea que le realice el servicio. Siguiendo a García Benau, Ruiz-Barbadillo y Vico (2000) “la elección y cambio de auditor se enmarca dentro del conjunto de decisiones empresariales relacionadas con la información financiera.... Que busca optimizar una decisión interna y dar confianza al exterior...”. Según estos autores, si el producto ofrecido es homogéneo la elección sería bastante aleatoria y estaría condicionada por razones de precio o por relaciones personales; si por el contrario el producto es diferenciado la influencia de factores profesionales tendría mayor importancia.

En nuestro caso los encuestados no han sido las empresas auditadas, (que podrían ser objeto de un estudio posterior), sino los auditores. Queremos conocer su percepción de las razones por las cuales creen haber sido elegidos para realizar la auditoría de cuentas porque entendemos que dichas razones equivalen o representan, de alguna manera, a sus puntos fuertes o fortalezas y, por tanto, deben proteger con sus estrategias. La pregunta 4.9 del cuestionario ha sido:

4.9 ¿Qué razones considera que han valorado las entidades que ha auditado para ser Ud. el auditor elegido? Valorar de 1 a 5 (de menos a más importante) cada razón propuesta.

Las respuestas las resumimos en la siguiente tabla:

Tabla 40: Características del servicio de auditoría

<i>Ran king</i>	<i>Items</i>	Valor medio	Desv. Tip.	Indiv	Loc/ Nac	Inte/ Big
1	Servicio personalizado y trato humano	4,24	,743	4,15	4,15	4,45
2	Coste para la empresa, es decir honorarios del auditor	3,63	1,047	3,75	3,65	3,30
3	Las características esperadas de ese servicio	3,37	,883	3,20	3,42	3,25
4	Capacidad del auditor en cuanto a los medios disponibles o las posibilidades de conseguir un servicio adecuado, por ejemplo por la especialización del auditor.	3,37	1,254	2,50	3,37	4,45
5	La trascendencia de la información en el mercado y la economía, credibilidad, normalmente relacionada con la reputación y la imagen.	3,26	1,326	2,45	2,95	4,73
6	Capacidad del auditor en cuanto a los medios disponibles o las posibilidades de conseguir un servicio adecuado, por ejemplo por el tamaño de la firma.	3,21	1,279	2,36	3,05	4,18
7	Capacidad del auditor de prestar de manera complementaria otros servicios	3,07	1,142	3,17	3,10	2,80
8	Capacidad del auditor en cuanto a medios disponibles o las posibilidades de conseguir un servicio adecuado, por ejemplo por la descentralización geográfica.	2,57	1,346	1,73	2,11	4,36

(*) Escala Likert utilizada: 1=no es importante; 2= poco importante; 3=medianamente importante; 4= importante; 5=muy importante).

	Ítems más importante para los auditores en general.
	Ítems más importantes para los auditores individuales.
	Ítems más importantes para los auditores de los despachos locales y nacionales.
	Ítems más importantes para los auditores de las firmas internacionales.

Si atendemos a los resultados de la media observamos que la valoración más alta corresponde al “servicio personalizado y trato humano”. A continuación

es importante el aspecto económico del servicio, es decir los “honorarios del auditor”. En el ranking existen dos factores con la misma valoración media (3,37), superior al valor neutral: características esperadas del servicio y la capacitación del auditor por su buen servicio y especialización. Observamos, por tanto, que se debe cuidar el resultado, en el sentido de que el cliente quede satisfecho del servicio prestado por el auditor.

Podemos apreciar que los auditores de las Big4 e internacionales valoran muy alto los factores relacionados con la disponibilidad de recursos relacionados con la especialización, la descentralización geográfica y el tamaño de la firma, y como no, su marca o reputación. Podemos considerar que son elementos que se pueden conseguir y ofrecer fácilmente debido a su estructura organizativa de gran envergadura. En cambio no valoran tan positivamente, aunque también lo consideran importante, el coste o los honorarios, ni la prestación de otros servicios. Justo al revés que los auditores individuales, locales y nacionales, que consideran que uno de sus puntos fuertes, además del servicio personalizado y cercano al cliente, son los honorarios que ofrecen y la posibilidad de prestar otros servicios que complementen las necesidades de sus clientes.

En la tabla 41 hemos recogido el análisis de la varianza simple (ANOVA de un factor) para determinar si existen diferencias entre las medias de los distintos grupos de auditores que hemos identificado como auditores independientes, locales/nacionales e internacionales/Big. Es decir, la tipología del auditor será la variable independiente y queremos conocer si en función de dicha variable se producen variaciones en la variable dependiente que hemos denominado “razón o criterio de elección”. Este procedimiento se debe utilizar cuando las varianzas son iguales para lo que hemos aplicado la prueba de Levene de homogeneidad de varianzas, que excepto para dos cuestiones (tamaño firma y reputación) asume varianzas iguales permitiendo el contraste *post hoc*.

Tabla 41: Análisis de la varianza simple sobre criterio de elección

ANOVA de un factor		Suma de cuadrados	gl.	Media cuadrática	F	Sig.
Elección x servicio personalizado	Inter-grupos	2,063	4	,516	,928	,457
	Intra-grupos	21,665	39	,556		
	Total	23,727	43			
Elección x coste, honorarios	Inter-grupos	3,244	4	,811	,734	,575
	Intra-grupos	40,875	37	1,105		
	Total	44,119	41			
Elección x expectativa del servicio	Inter-grupos	1,091	4	,273	,349	,843
	Intra-grupos	25,017	32	,782		
	Total	26,108	36			
Elección x otros servicios	Inter-grupos	3,051	4	,763	,555	,697
	Intra-grupos	50,854	37	1,374		
	Total	53,905	41			
Elección x capacidad, especialización	Inter-grupos	23,163	4	5,791	5,232	,002
	Intra-grupos	40,956	37	1,107		
	Total	64,119	41			
Elección x medios, descentralización geográfica	Inter-grupos	47,669	4	11,917	17,811	,000
	Intra-grupos	24,087	36	,669		

CAPÍTULO V: Estudio de la situación de auditores en la CAPV

ANOVA de un factor		Suma de cuadrados	gl.	Media cuadrática	F	Sig.
Total		71,756	40			
Elección x servicio adecuado, tamaño firma	Inter-grupos	19,771	4	4,943	4,041	,008
	Intra-grupos	44,034	36	1,223		
	Total	63,805	40			
Elección x credibilidad, reputación e imagen firma	Inter-grupos	35,472	4	8,868	9,117	,000
	Intra-grupos	35,016	36	,973		
	Total	70,488	40			

Los resultados obtenidos corroboran los comentarios anteriores: En el análisis de la tabla ANOVA, si la significación es $> 0,05$ no existen diferencias significativas entre grupos. En este sentido todos los auditores valoran de manera similar el servicio personalizado y trato humano que dispensan, -siendo este el factor que según los auditores es lo que más atrae al cliente-, las características esperadas del servicio que ofrecen, el coste para la empresa auditada, es decir honorarios del auditor y la capacidad del auditor de prestar de manera complementaria otros servicios. Los primeros tres factores han recibido las valoraciones más altas mientras que la prestación de otros servicios complementarios está en la posición séptima del ranking con una valoración bastante neutral (alrededor del 3).

En cambio, si la significación es $< 0,05$ existen diferencias significativas entre grupos. Consecuentemente, según los datos obtenidos, existen diferencias por tipología de auditor respecto de las siguientes razones: la capacidad del auditor para ofrecer un servicio adecuado por la especialización del auditor, la capacidad del auditor por la descentralización geográfica, por la dimensión de la firma y la trascendencia de la información en el mercado y la economía y la credibilidad, normalmente relacionada con la reputación e imagen del auditor.

Así las pruebas *post hoc*, utilizando el análisis de Scheffé, muestran que las diferencias de medias de estas variables son significativas al nivel 0,05 para los auditores individuales, locales y nacionales (DEPYME) frente a los auditores internacionales y *Big4*, siendo el segundo grupo quién considera estas razones como sus puntos fuertes. Estos datos confirman la realidad del mercado de auditoría, donde las grandes firmas prestan servicios a empresas de mayor tamaño con una mayor dispersión geográfica, incluso internacional, que realizan su actividad en sectores muy especializados, etc. por lo que es normal que tengan que ofrecer servicios que lleguen a estos clientes. Para los DEPYME no es necesario desarrollar estos factores puesto que sus clientes no lo necesitan.

Si presentamos el ranking para estos dos grupos obtenemos la siguiente tabla:

Tabla 42: Valoración media de criterios de elección

<i>Media</i>	Individual, local y nacional	<i>Media</i>	Internacional y Big4
4,15	Servicio personalizado y trato humano	4,45	La trascendencia de la información en el mercado y la economía, credibilidad, normalmente relacionada con la reputación y la imagen.
3,69	Coste para la empresa, es decir honorarios del auditor	4,45	Servicio personalizado y trato humano
3,34	Las características esperadas de ese servicio	4,45	Capacidad del auditor en cuanto a los medios disponibles o las posibilidades de conseguir un servicio adecuado, por ejemplo por la especialización del auditor.
3,13	Capacidad del auditor de prestar de manera complementaria otros servicios	4,36	Capacidad del auditor en cuanto a los medios disponibles o las posibilidades de conseguir un servicio adecuado, por ejemplo por la descentralización geográfica.
3,03	Capacidad del auditor en cuanto a los medios disponibles o las posibilidades de conseguir un servicio adecuado, por ejemplo por la especialización del auditor.	4,18	Capacidad del auditor en cuanto a los medios disponibles o las posibilidades de conseguir un servicio adecuado, por ejemplo por el tamaño de la firma
2,80	Capacidad del auditor en cuanto a los medios disponibles o las posibilidades de conseguir un servicio adecuado, por ejemplo por el tamaño de la firma.	3,30	Coste para la empresa, es decir honorarios del auditor
2,77	La trascendencia de la información en el mercado y la economía, credibilidad, normalmente relacionada con la reputación y la imagen.	3,25	Las características esperadas de ese servicio
1,97	Capacidad del auditor en cuanto a los medios disponibles o las posibilidades de conseguir un servicio adecuado, por ejemplo por la descentralización geográfica.	2,80	Capacidad del auditor de prestar de manera complementaria otros servicios

Nota: Las celdas sombreadas indican los factores que superan la valoración 3 (neutral), es decir, son factores importantes.

De este análisis observamos que el primer grupo, que vienen a ser los DEPYME, consideran que sus puntos fuertes (factores que superan el valor neutral de 3 de importancia) son el trato humano que ofrecen, así como el precio del servicio, expectativas del cliente, la prestación de servicios complementarios. Las firmas más grandes han realizado valoraciones en general más altas que

coinciden en esas fortalezas, excepto en los servicios complementarios, e incorporan nuevos elementos como reputación, especialización, alcance geográfico y dimensión de la firma. De todos estos factores queremos resaltar la trascendencia de la imagen pública del auditor. Las firmas de auditoría multinacionales tienen una imagen de marca diferenciada que atrae a determinados clientes, fundamentalmente grandes y medianas. Este resultado se encuentra en línea con el estudio de García Benau y otros (2000), y otros estudios de ámbito internacional. Esa marca, asociada a calidad y reputación, se paga por lo que estaría de alguna manera justificado el incremento en el precio de estas sociedades de auditoría. Así, los honorarios aunque son importantes no son lo que más “vende” de estos auditores.

Otras preguntas sobre estrategias de crecimiento que han podido ser utilizadas por los auditores de la muestra para incrementar la cartera de clientes, como crecimiento orgánico o vía alianzas, han obtenido un bajo porcentaje de respuesta, lo que supone una limitación a la hora de interpretar los hechos. Concretamente hemos tenido dificultades para valorar las respuestas a las preguntas 3.2 y 3.3 del bloque III, “alternativas estratégicas de los auditores”:

Podemos indicar que los auditores que han respondido han reconocido sobre todo un crecimiento que ha consistido en un desarrollo interno; en un 54% de los casos han acudido al asociacionismo profesional, es decir a acuerdos con otros profesionales. Sólo las firmas internacionales han hecho uso de redes.

A la hora de competir los auditores utilizan diferentes estrategias. En base a las respuestas obtenidas, hemos ordenado estas en función de la importancia concedida en una escala de 1 a 5, siendo esta última la valoración más alta. En la tabla 43 mostramos los resultados del análisis realizado, utilizando el valor de la media y la desviación típica:

Tabla 43: Estadísticos descriptivos sobre estrategias competitivas

Ranking	Competencia en:	N	Media	Desv. típ.
1	Reputación	47	4,11	,840
2	Honorarios	45	4,04	1,065
3	Fiabilidad	44	3,55	1,022
4	Servicio personalizado	46	3,50	,983
5	Calidad	42	3,48	1,018
6	Conocimiento organización	43	3,28	1,008
7	Cobertura geográfica	42	3,19	1,087
8	Otros servicios	45	3,13	,919
9	Especialización	43	3,12	1,096

Observamos que todas las estrategias tienen una valoración media superior a 3, lo que nos indica que todas son importantes. La reputación del auditor o firma y los honorarios de auditoría parecen ser los puntos más fuertes de los auditores. La fiabilidad, el servicio personalizado y la percepción de calidad son las estrategias intermedias y quedan por debajo el conocimiento de la organización de la empresa, la cobertura geográfica y la prestación de otros servicios, así como la especialización del auditor.

Para identificar posibles diferencias en las respuestas de los distintos tipos de auditores hemos realizado una comparación de medias, basadas en pruebas bilaterales, que asumen varianzas iguales con un nivel de significación 0,05:

Comparaciones de medias de columnas

Competencia en:	Tipología auditor				
	Individual	Local	Nacional	Internacional	Big 4
	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)
Honorarios				a	B
Capacidad					A B
Fiabilidad					
Reputación					
Cobertura geográfica					A B C
Especialización					
Organización					
Otros servicios					
Servicio personalizado					

a. Esta categoría no se utiliza en las comparaciones porque la suma de ponderaciones de los casos es inferior a dos.

Los resultados claramente muestran las diferencias entre los DEPYME (auditores individuales, locales y nacionales) y las firmas multinacionales (Big4), tanto en capacidad, como fiabilidad, así como en especialización. Los valores medios otorgados por los auditores de firmas multinacionales a estas estrategias tienen un valor medio superior, debido a sus mayores recursos económicos y personales, y a su mayor especialización. Las características de sus clientes, fundamentalmente EIP o cuanto menos grandes empresas, así lo requieren. Ya hemos analizado con anterioridad que los DEPYME no auditan entidades de interés público, por lo que su grado de especialización en determinados sectores de actividad es menor; cuestión que es coherente puesto que no lo necesitan.

Tras el análisis de los datos y teniendo en cuenta la proposición de investigación:

P5.2: *Los auditores identificados como DEPYME consideran que su contratación depende fundamentalmente de los honorarios, prestación conjunta de otros servicios y servicio personalizado.*

Debemos reconocer que los honorarios sí son una estrategia importante para los auditores; cuestión que invita a plantear un futuro trabajo para determinar, por ejemplo, algún modelo de fijación honorarios en los trabajos de auditoría realizados por los DEPYME.

3. LIMITACIONES DEL ESTUDIO EMPÍRICO

Antes de finalizar debemos precisar que este trabajo cuenta con limitaciones que deben ser consideradas a la hora de interpretar los resultados obtenidos en el estudio empírico y extraer las conclusiones. De una manera resumida podemos citar las siguientes limitaciones que deberían ser consideradas para futuros trabajos:

- Debemos recordar los inconvenientes de la utilización de la encuesta postal como método de investigación, ya que entre otros, perdemos control.
- Aunque la parte teórica se refiere a la actividad de auditoría en el estado español, la población de auditores que hemos utilizado en el estudio se circunscribe a una comunidad autónoma, concretamente al País Vasco. Aunque comparando algunas de las características de la muestra con datos poblacionales de España, resumidos en la tabla 15 (pág. 282), creemos que puede ser representativa de la realidad nacional.
- Analizando el índice de respuesta de las diferentes preguntas del cuestionario, hemos observado que determinadas cuestiones no han sido respondidas por todos los encuestados, lo que nos obliga a realizar suposiciones, difíciles de confirmar. Creemos que en algunos casos las preguntas no han sido formuladas con la debida claridad, o han exigido demasiada concreción, y a veces puede que la pregunta haya resultado demasiado extensa.
- El estudio de los DEPYME ha resultado un primer trabajo exploratorio, por lo menos novedoso en el ámbito español. Por tanto no podemos comparar nuestros resultados con otros estudios.
- Por último, la fecha de realización de la encuesta se retrotrae al año 2009, cuando la Comisión Europea todavía no había realizado la consulta sobre la función de auditoría, ni había sido modificada la Ley de Auditoría en España, lo que implica que algunas cuestiones se habrían planteado de otra manera de conocer estos hechos posteriores.

CONCLUSIONES Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

“En lo tocante a la ciencia, la autoridad de un millar no es superior al humilde razonamiento de una persona”.

Galileo Galilei (1564-1642)

CONCLUSIONES

Para facilitar la identificación de las conclusiones de la Tesis Doctoral con los diferentes capítulos y con los objetivos del estudio, hemos elaborado el siguiente cuadro sinóptico:

Cuadro 32: Vinculación de los diferentes capítulos y objetivos con las conclusiones de la Tesis Doctoral

Capítulo	Título del capítulo y objetivos de estudio	Conclusiones
Analizar y evidenciar los retos y oportunidades de los DEPYME para la prestación de servicios de calidad en bien del interés público, ante los eventuales cambios en el marco regulador europeo de la auditoría y de las obligaciones contables de las empresas.		
Cap. I Cap. V	Delimitación del objeto de estudio: DEPYME y cliente de los DEPYME (contextualización del estudio)	
1	Identificar, analizar y razonar sobre criterios de clasificación con el objetivo de definir y delimitar las características de los DEPYME	1
2	Identificar y analizar el campo de actuación de los DEPYME con la propuesta de una definición de PYME a efectos de auditoría	2
Cap. II Cap. V	Factores externos a considerar para el diagnóstico de los DEPYME en el mercado de auditoría español	
1	Realizar una revisión del desarrollo normativo sobre regulación de auditoría de PYME/DEPYME	3
3	Analizar la función de auditoría y el valor de la auditoría para las PYME	2, 9
Cap. III Cap. V	Factores internos a considerar para el diagnóstico de los DEPYME en el mercado de auditoría español	
1	Analizar capacidades y actitud del auditor	5, 6
2	Recursos internos para asegurar la calidad del auditor: implantación de sistema de control de calidad interno	4, 5, 6
3	Evaluar la necesidad de ayuda externa	7
Cap. IV Cap. V	Propuesta de retos y oportunidades para los DEPYME	
2	Estrategia competitiva: diferenciación y calidad. Estrategias corporativas: Estrategia de especialización en PYME	8, 9, 10
3	Marco futuro condicionado a cambio regulatorio y desarrollo profesional	Futura línea de investigación

Fuente: elaboración propia.

La mayoría de las conclusiones tienen en consideración las proposiciones del desarrollo teórico y los resultados del análisis del estudio empírico. El detalle de cada una de las conclusiones se recoge a continuación:

- 1. Definimos DEPYME como aquellos auditores individuales y firmas de auditoría que, contando con cinco o menos socios, tienen por clientes a empresas no de interés público (en general “privates” o no cotizadas), estén o no obligadas a auditarse. Su ámbito de actuación no es internacional y no hacen uso de marca (red).**

Para su delimitación cuantitativa utilizamos el número de personas contratadas y la facturación:

Clasificación	Personas contratadas	Facturación
GRANDE	> 50	> 600.000
MEDIANO	11-50	300.001-600.000
PEQUEÑO	≤ 10	≤ 300.000
INDIVIDUAL	Promedio 2 (Máx. 15)	Promedio 35.000

La definición propuesta en el capítulo I ha sido utilizada en el estudio empírico para clasificar a los auditores que cumplen dichas características. Hemos contrastado que estas condiciones se cumplen para los auditores identificados como individuales, de despachos locales y de firmas nacionales en nuestra muestra¹⁰³ de auditores ejercientes en la CAPV. Esta tipología supone alrededor del 77% de los auditores de la muestra, por tanto podemos indicar que la mayoría de los auditores de la CAPV pueden ser considerados DEPYME.

Los resultados muestran que los auditores individuales y los que desarrollan su actividad en un ámbito local/regional, tienen como característica principal su reducido tamaño que se concreta en: unos recursos de personal a cargo del auditor no superiores a 5 personas (un 47% de los auditores individuales

¹⁰³ La muestra es representativa de la población de auditores ejercientes en la CAPV.

no tiene ni siquiera personal a su cargo), y una facturación media muy inferior a las grandes (el 70% de los auditores individuales factura menos de 30.000 € anuales por servicios de auditoría obligatoria). En el caso de las sociedades de auditoría son los auditores de firmas internacionales quienes reconocen que sus sociedades facturan más de 600.000 €, llegando a superar los 6.000.000 €. Los clientes de los auditores individuales, de firmas locales y firmas nacionales son íntegramente PYMES; y, estos auditores distribuyen su actividad entre auditoría y otros servicios, fundamentalmente asesoría fiscal, contable y situaciones concursales.

2. Los criterios cuantitativos de tamaño como la Facturación (o cifra de negocio) y el importe de Activo Total, y criterios cualitativos como la Evaluación del Control Interno (limitado o adecuado) y la condición de Entidad de Interés Público, pueden servir para clasificar a las PYMES como clientes a los efectos de considerar la utilidad de la auditoría de cuentas.

Los auditores deben tener en consideración las diferentes características de las entidades a auditar para planificar y ejecutar el trabajo de auditoría de cuentas. La evidencia obtenida en el estudio empírico (ver epígrafe 2.2. del capítulo V) muestra que para los auditores los factores de tamaño y la evaluación del control interno son los más importantes que de común acuerdo sirven para delimitar o segmentar los clientes de auditoría a efectos de determinar riesgos, niveles de importancia relativa, amplitud de procedimientos de auditoría, etc.

Hemos observado que el cliente habitual de los DEPYME es la PYME. Y que, según la percepción de los auditores, existen dos grupos de PYME: los que valoran el servicio de auditoría y los que realizan la auditoría sólo por cumplimiento legal. De hecho, entre los clientes de auditores individuales y de despachos locales hay un alto porcentaje de clientes que consideran la auditoría más como una carga que como una ayuda o beneficio, es decir, cuanto más pequeño es el cliente menos valora el servicio de auditoría.

También sirve la condición o no de entidad de interés público (EIP). En realidad, no existe tanta demanda de información pública general para las entidades que no son de interés público, (según definición de la Octava Directiva) y, por tanto, tampoco se obtiene tanta utilidad de la auditoría de

cuentas. Aunque los usuarios con necesidades particulares si puedan desear información verificada tal vez con otros servicios de seguridad.

3. La auditoría de PYME requiere de Normas de auditoría simplificadas, independientemente de quién realiza el trabajo.

Revisando distintos estudios y consultas hemos constatado que las normas de auditoría se emiten teniendo en cuenta prioritariamente las condiciones y necesidades de las grandes entidades auditadas, hecho que también ocurre en las normas internacionales de auditoría (NIAs). Estas entidades tienen características y problemáticas que no coinciden en múltiples aspectos con la realidad de entidades de menor tamaño o entidades denominadas “no de interés público” (No-EIP). Es importante definir las características de las empresas a auditar y clasificar a las entidades auditadas (clientes) para establecer la manera más adecuada de cumplir con las normas técnicas.

Consideramos que la auditoría de PYMES tiene suficientes especificidades como para que existan aportaciones teóricas y técnicas a la normativa para llevar a cabo estos trabajos. La presencia de notas explicativas en la propia norma global o bien la elaboración de normativa diferenciada y simplificada (normativa dual) pueden ser los tratamientos más útiles.

Según los datos extraídos del trabajo empírico, excepto para los auditores que operan en las Big4 o redes multinacionales, la posición de los auditores de la CAPV es favorable a una normativa simplificada para auditoría de PYMES, independientemente de quien realice el trabajo, es decir se realice por firma de auditoría pequeña o grande.

Consideramos que las NIA emitidas por la IFAC, que incluyen notas explicativas sobre las especificidades de la auditoría para PYMES, están diseñadas para satisfacer esta necesidad. La IFAC ha realizado un gran trabajo a nivel de elaboración y clarificación (*Clarity Project*) de normas internacionales de auditoría. Son normas únicas y globales, que sirven tanto para los grandes como para los pequeños auditores, y que además se pueden aplicar en todo tipo de auditorías, (también en auditorías de PYMES), puesto que se basan en principios (y no reglas). El objetivo es único (no hay confusión en cuanto al nivel de seguridad que ofrece) y se reconoce el “principio de proporcionalidad”, que significa que la auditoría se

ejecutará en función del tamaño y complejidad de la entidad y las características específicas de la entidad sujeto de auditoría.

4. Si los DEPYME son capaces de interiorizar los fundamentos y utilizar un sistema de control de calidad interno acorde a su dimensión estarán en poder de una gran fortaleza que les permita competir en el mercado de auditoría, incluso en otros mercados de servicios de seguridad.

Para asegurar que el trabajo del auditor DEPYME es de calidad, consideramos fundamental la implantación de un sistema de control de calidad interno cuyo objetivo es garantizar el cumplimiento de las normas profesionales y los requisitos reglamentarios y legales de auditoría por parte de la firma y de su personal. Ello contribuirá a que los informes de auditoría emitidos no sólo den la seguridad necesaria a la información financiera verificada en bien del interés público, sino además que esa calidad sea percibida por los usuarios del informe del auditor.

Para ello, tendrá que:

- Mantener y actualizar las capacidades y competencias de los miembros del equipo de auditoría mediante la formación continua, aunque debido a sus recursos limitados tenga dificultades de tiempo y dinero.
- Planificar y ejecutar la auditoría con escepticismo profesional, habida cuenta de los problemas de familiaridad que de manera más directa afecta a los DEPYME, entre otras amenazas.
- Teniendo en cuenta las limitaciones de personal de organizaciones de reducida dimensión, tendrá que seleccionar las personas adecuadas a las necesidades del negocio y realizar una gestión de equipos eficiente, pudiendo resultar de interés la creación de equipos de personas de diferente cualificación, edad y experiencia, multiculturales, y atendiendo a la diversidad de género.
- Mantener una gestión eficiente de despachos, con una metodología de trabajo sólida. Los DEPYME pueden aplicar, por ejemplo, los requerimientos de la norma internacional ISO 9001, que siendo un sistema de gestión ampliamente contrastado, puede aportar

además una certificación de reconocido prestigio que mejore su imagen y, por tanto, la calidad percibida del servicio.

- Establecer un buen sistema de consultas internas y externas, teniendo en cuenta que el auditor DEPYME depende del día a día y no tiene una gran infraestructura. Podría participar en alguna red de auditores para la resolución de problemas.
- Especificar los procedimientos de seguimiento, es decir, supervisión y control de trabajos, así como procedimientos relativos a la documentación de los trabajos, para sustentar su opinión en la aplicación de los mismos y no en la experiencia.

5. La calidad de auditoría es un factor estratégico, que se asocia a características profesionales de cualificación e independencia, entre otros. Los DEPYME pueden cumplir esas características y ofrecer servicios de calidad.

La calidad de auditoría es un aspecto que nos parece muy importante, bien como un requisito del servicio, así como un factor estratégico clave para competir en condiciones de mayor igualdad.

No es fácil identificar cuándo una auditoría es de calidad. Se presume que la calidad se consigue cumpliendo los objetivos que establece la normativa que regula la auditoría. En nuestro desarrollo teórico hemos asociado la calidad de auditoría con diferentes ítems que recogen elementos del entorno, elementos internos y resultados del trabajo.

Además, el análisis de la calidad de la auditoría puede ser realizado desde los tres vértices en los que se representa la función auditora: auditores, usuarios y auditados. En nuestro caso el estudio empírico utiliza la percepción del auditor para establecer una serie de indicadores.

Los resultados del estudio muestran que los auditores consideran que el factor más importante que se asocia con la calidad de auditoría es el que recoge las características de cualificación o capacitación del auditor, el grado de conocimiento del cliente y su independencia, que le permitan detectar errores significativos e informar sobre ellos.

En segundo lugar se encuentra el factor más técnico o formal relacionado con la eficiencia en el trabajo: normas de auditoría claras y guías de apoyo, que junto con una metodología de auditoría sólida y armonizada, también permiten ejecutar unos trabajos de calidad.

Y por último se encuentran un tercer factor, con componentes de control, de carácter más secundario porque el auditor puede recurrir a otro tipo de procedimientos o procesos para garantizar que hace un buen trabajo. Se refiere al uso de nuevas tecnologías, la colaboración de los altos cargos de la empresa, o el establecimiento de un sistema claro de sanciones.

Consideramos que el auditor DEPYME puede ofrecer servicios de calidad, reflejado en esos ítems, cumpliendo con los mecanismos que garantizan la calidad interna del auditor y de la firma. Mecanismos que sirven para garantizar no sólo la cualificación y la independencia, sino también el proceso de auditoría (aceptación, planificación, ejecución, revisión) y el seguimiento. Cuestiones que forman un todo, un sistema fiable.

6. Los DEPYME al ser especialmente sensibles a las amenazas por familiaridad, dependencia económica y la prestación de otros servicios deben convertir la posible debilidad en fortaleza, estableciendo salvaguardas que protejan la independencia.

Consideramos que existen unos determinados tipos de amenazas que les afectan más directamente, como son la familiaridad, la dependencia económica o la prestación conjunta de otros servicios. El auditor DEPYME deberá vigilar que estas amenazas no impidan su objetividad e integridad, estableciendo las salvaguardas pertinentes, que deben recogerse en los papeles de trabajo. La independencia es una actitud mental, que puede verse reforzada con los siguientes mecanismos: una buena formación en valores, el conocimiento de casos ejemplarizantes y con el cumplimiento de los códigos de conducta de la profesión.

Aunque la literatura considera que la falta de independencia afecta más a los DEPYME no hemos obtenido evidencia que lo confirme. Según nuestro estudio, aunque existen diferencias significativas en la valoración media que conceden los distintos tipos de auditores sobre la importancia de la independencia en la calidad del servicio, para todos es cuanto menos

importante. En consecuencia, no podemos afirmar que los DEPYME no sean conscientes de lo que supone ofrecer servicios de calidad.

De todas maneras, reconocemos que la prestación de otros servicios complementarios debe realizarse con cautelas, y en beneficio de un servicio que mejore la calidad de la información verificada.

7. Las corporaciones profesionales juegan un gran papel apoyando a los DEPYME para que presten servicios de calidad.

Es importante el apoyo que reciben a nivel de formación, seguimiento y resolución de dudas, además de representarles en distintos organismos reguladores y profesionales “pensando a pequeña escala”.

Los constantes cambios de la normativa contable y la normativa reguladora del ejercicio de la auditoría en la Unión Europea, la adopción de normas internacionales de auditoría, los avances en los sistemas tecnológicos aplicados a la información, la evolución de las empresas y la economía en general, etc. hacen que el auditor deba mantener la competencia profesional a través de la formación continua.

Los DEPYME tienen grandes dificultades en cuanto a tiempo, recursos, organización, etc. para la realización de la formación continuada. Aunque esta formación es obligatoria, (imperativo legal), a través del estudio empírico hemos detectado que aunque todos los auditores cumplen con sus obligaciones formativas, el número de horas de dedicación, en general, es inferior para los DEPYMES, que no contemplan entre sus prioridades la formación en normativa internacional contable ni en auditoría. Puede resultar una debilidad, habida cuenta que la Comisión Europea adoptará en breve la normativa internacional de auditoría basada en las normas de la IFAC. Aunque los profesionales estiman que la normativa nacional no difiere o contradice en exceso la internacional, la estructura sí es diferente, así como la metodología basada en principios y en el juicio profesional, (no es una norma reglamentista). Consideramos que los DEPYME, debido a su formación más tradicional, pueden tener mayores dificultades para este cambio metodológico. Y por tanto, las corporaciones son fundamentales para apoyar, organizar cursos y realizar el pertinente seguimiento que garantiza que el trabajo realizado por los DEPYME es de calidad.

Los DEPYME deben realizar el seguimiento, no sólo de cumplimiento de la formación continua, sino también del trabajo y del propio sistema de control de calidad interno, y para ello deberán poder contar con suficiente personal o personas externas, otras firmas y, por supuesto, las corporaciones.

Las dudas que surgen en el día a día a los auditores de la muestra se resuelven vía consulta a corporaciones en un 67% de los casos. A menudo son autónomos, es decir, hacen uso del autoaprendizaje, pero es habitual trasladar los problemas a sus compañeros de la firma de auditoría, sin olvidar la vía de consulta del ICAC. Quienes trabajan en firmas más grandes disponen de recursos destinados a departamentos específicos de formación y resolución de problemas técnicos bien dentro de la firma o en la red de auditores en que se participa.

Por otro lado, aunque las consultas y dudas de los auditores se resuelven fundamentalmente a través de las corporaciones profesionales, consideramos que podría haber una mayor colaboración con la Universidad a nivel consultivo.

En la actualidad, la Universidad no es de ninguna manera objeto de consulta, suponemos que porque al no impartir directamente cursos de reciclaje profesional no hay un vínculo permanente, ni hay habilitado ningún mecanismo o procedimiento para ello. Consideramos que la utilización de las nuevas tecnologías y la creación de un foro soportado en redes informáticas entre auditores pueden permitir la comunicación y discusión en tiempo real de los problemas y dudas interpretativas de las normas, posibilitando una resolución conjunta, consensuada y de calidad, que contribuya a la unificación de la actividad. Las corporaciones juegan un gran papel comunicativo con los auditores que representan; y, en un futuro, tal vez la Universidad pudiera participar en esa red para recibir, evaluar y responder a las consultas realizadas por las corporaciones y por los auditores.

Por último, la unificación de la profesión (una única corporación profesional) puede suponer la creación de un "lobby" representativo de la profesión que favorezca participación en la elaboración de la normativa en los diferentes niveles, defendiendo los intereses de los pequeños auditores con el mismo ímpetu que de los grandes, e impulsando la auditoría y los servicios de verificación, en general.

8. Los DEPYME priorizan sus esfuerzos hacia un trato personalizado, honorarios competitivos y prestación de servicios complementarios y no utilizan estrategias de especialización, descentralización geográfica, ni imagen de marca.

Una fortaleza de los DEPYME es el trato humano que ofrecen junto con un servicio personalizado. La buena relación empresa-auditor es una cuestión importante que afecta a la elección del auditor y, por tanto, es un factor estratégico a considerar. Pero la cercanía del auditor también puede ser origen de problemas por la familiaridad que se puede crear y las presiones que puede ejercer el cliente que menoscaba la independencia del auditor. Particularmente esto es aplicable con respecto a la prestación de servicios complementarios a los mismos clientes de auditoría. El auditor debe mantener su independencia.

La diferencia entre los atributos de grandes firmas de auditoría y pequeños radica en la capacidad de recursos disponibles, la especialización y la descentralización geográfica, junto con la comunicación de una determinada imagen, que resulta más factible para las grandes firmas. Son las grandes empresas los clientes que buscan estos atributos; mientras que las PYMES buscan más un producto asequible que los pequeños auditores pueden ofrecer. Así, los auditores individuales, locales y nacionales no dudan en priorizar sus esfuerzos hacia unos honorarios competitivos y la prestación de servicios complementarios (un servicio más integral). Aún así, consideramos que deben cuidar su reputación e imagen para mantener la credibilidad.

Parte de la literatura revisada destaca la “competencia técnica” y la “integridad” del auditor (características profesionales del auditor), junto con el componente asociado a la “reputación profesional” como los atributos más importantes del auditor. La reputación, a veces, se asocia a imagen, marca. En este sentido, la mayoría de los pequeños despachos son grandes desconocidos, no venden imagen, no tienen marca corporativa reconocida. Ciertamente, el desarrollo de la reputación de la marca tiene un coste y las grandes multinacionales no han dudado en realizar esta inversión. Los DEPYME, como actúan a nivel local o regional, parece que se conforman con la publicidad conseguida a través de los clientes a los que ya han

prestado servicios, que les otorga credibilidad y reputación en su entorno geográfico. Por tanto, no les resulta tan necesario invertir en “imagen” para conseguir clientela y se ahorran el desembolso de la inversión pudiendo mantener sus precios a un nivel competitivo. El problema puede originarse en la medida que quieran expandir su clientela a mercados más amplios. La creación y pertenencia a redes de despachos de auditores puede ser una buena opción en estos casos, a la vez que obtienen una imagen de grupo que mejora la credibilidad.

9. Las PYME podrían estar exentas de auditoría y ser objeto de servicios de seguridad alternativos.

Dadas las características de las PYMES, criterios cuantitativos y cualitativos, valoramos la necesidad o no de auditoría de cuentas obligatoria para las PYMES. Así, en la actualidad, los importes de facturación y de activo sirven para limitar el tamaño de la empresa y para discriminar la obligación de auditoría de cuentas en la medida que se utilizan como límites en la fijación de los umbrales de exención. Consideramos que la evaluación del control interno de la empresa también es un criterio a considerar tanto para valorar el riesgo de auditoría, como para valorar la idoneidad o no de auditoría, frente a la posibilidad de otro tipo de servicio más acorde a las características de la empresa. Aunque la auditoría de cuentas tiene procedimientos para ejecutar su trabajo ante deficiencias o limitaciones de los sistemas de control interno, consideramos que tal vez esas propias deficiencias sean un indicio de que para estos casos sería más beneficioso otro tipo de servicio de verificación o seguridad.

El análisis de coste/beneficio de la auditoría para PYMES (ver 3.1 del capítulo II), permite entrever un posible desequilibrio que reabre el debate para proponer el uso de otro servicio alternativo más conveniente, menos exigente y con menor coste, pero que cumpliendo con unos requisitos de calidad pueda tener una mayor utilidad interna (por el propio proceso de verificación o por la comunicación que se derive de la prestación), y a su vez mejorar la calidad de la información financiera más ajustada a las necesidades de los grupos de interés de las PYMES.

Para que este mercado de servicios de seguridad, distinto a la auditoría de cuentas, sea eficaz se debería disponer de una normativa armonizada y

contar con el apoyo institucional para su implantación y reconocimiento social. Además, habrá que establecer la persona competente para realizar estos servicios. El auditor en su condición de persona cualificada con unos valores éticos de alto nivel podría ser el profesional que mejor cubriese estas necesidades.

Los auditores individuales, de firmas locales y de firmas nacionales de la muestra claramente distribuyen su actividad entre auditoría y otros servicios como temas concursales, prestaciones contables y asesoría fiscal, fundamentalmente. Los más pequeños también se dedican a trabajos periciales y de asesoría laboral y los más grandes a consultoría. Creemos que la prestación de estos servicios puede mejorar el conocimiento de la empresa y no menoscabar la calidad del servicio; incluso el aprovechamiento de las economías de alcance tiene un efecto positivo en los honorarios de auditoría.

Ahora bien, cuando hacemos referencia a servicios alternativos de auditoría queremos plantear la adecuación de las necesidades de la pequeña empresa con otros servicios de seguridad, tales como revisiones limitadas y encargos de seguridad, incluso procedimientos acordados.

10. Existen múltiples oportunidades para los DEPYME en el mercado de auditoría español, así como en un futuro posible mercado de otros servicios de seguridad.

En este trabajo hemos analizado los factores que influyen en la actividad de auditoría: externos (legislativos, económicos y sociales) e internos (capacitación y control de calidad interno). Tras la realización de nuestro diagnóstico consideramos que existen múltiples oportunidades para los DEPYME.

La nueva normativa de auditoría abre la posibilidad de que el auditor se identifique como tal en otros trabajos distintos a la auditoría legal, siempre y cuando la redacción de su informe no induzca a error sobre la consideración de dicho informe como de auditoría de cuentas. Este hecho reconoce el valor de la condición de auditor que puede ser utilizado para servicios alternativos, por ejemplo para los clientes que actualmente no valoran el servicio (algunas PYMES), que sólo consideran que es un requisito de cumplimiento legal. Se debe reconsiderar la prestación de servicios de

seguridad alternativos más acordes a sus necesidades. Estos servicios forman parte de una estrategia europea que quiere reducir cargas administrativas a las PYME (Proyecto de Simplificación), pero que entendemos debe garantizar la credibilidad de estas empresas que son el motor de muchas economías.

Por otro lado, los auditores individuales y las firmas pequeñas y medianas están abocados a un proceso de colaboración y concentración. Sobre todo las medianas podrán participar para la realización de auditorías conjuntas (coauditoría). La Comisión Europea (2010) está analizando la posibilidad de crear consorcios de auditoría para reorganizar el mercado de auditoría, como las que se llevan a cabo en Francia, donde las empresas que cotizan en bolsa están obligadas a nombrar a dos sociedades de auditoría diferentes que comparten el trabajo y firman conjuntamente el informe de auditoría. A fin de promover la participación y la proliferación de sociedades de auditoría de pequeño y mediano tamaño, Bruselas plantea que se obligue a las compañías con balances superiores a 1.000 millones de euros la contratación de dos auditoras que efectúen una verificación conjunta de sus cuentas, y que al menos una de ellas no sea *Big4*. Estos consorcios deberán crearse previendo claras atribuciones de responsabilidad para el informe de auditoría general, así como un mecanismo de resolución de diferencias de opinión entre los miembros del consorcio.

FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

Del estudio que ahora presentamos han surgido varias propuestas de investigación que quedan para desarrollo en el futuro. Podemos resumirlos en los siguientes puntos:

1) **Completar el estudio empírico** teniendo en cuenta los últimos avances a nivel regulatorio y el efecto de las medidas y mecanismos que hayan implantado los auditores. La aprobación de la Ley y el Reglamento de auditoría de cuentas en España ha supuesto nuevos cambios para los auditores. Nos interesa profundizar en el conocimiento de las implicaciones de estos cambios en los DEPYME para avanzar en el conocimiento.

2) Considerar el **impacto que pueda tener en el mercado de auditoría español la aprobación de las futuras Directivas** “sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas” y la “relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas”, así como el Reglamento “sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público”. Las empresas que cumplan la categoría de “pequeña empresa” en base a los nuevos criterios cuantitativos quedarán exentas de auditoría. Teniendo en cuenta que estos límites son superiores a los actuales, entendemos que el mercado de servicios de auditoría sufrirá una reducción que afectará en mayor medida a los DEPYME.

En caso de exención de auditoría legal obligatoria para pequeñas empresas, los diferentes países de la UE podrán optar por eximirlos de cualquier proceso de revisión externa o podrán obligarlas a otro tipo de verificación, que actualmente se debate entre revisiones limitadas o encargos de seguridad de información financiera.

3) Abordar en mayor profundidad el análisis del **desarrollo de servicios alternativos a la auditoría de cuentas para cubrir las necesidades de PYMES** y de los usuarios de información de PYMES, que puede suponer una oportunidad para los DEPYME.

Creemos que para el caso de las PYMES se deben analizar sus necesidades reales y proponer servicios de seguridad-confiabilidad adecuados. Pueden ser servicios de seguridad sobre información financiera

o tal vez servicios que no tengan por objeto la información financiera, sino otra información u otros procesos. Así, se tendrán que analizar diferentes alternativas, tipos de servicios, nivel de seguridad ofrecido, etc.

El cuestionario no ha recogido estos otros servicios, por lo que no hemos podido aportar evidencias al respecto. Para llevar a cabo este estudio podría resultar interesante analizar el grado de satisfacción de los clientes, esto es, analizar la competitividad o calidad de los trabajos desde la perspectiva del cliente. Contamos con el antecedente del trabajo realizado por García Benau y otros (1999) en España, que llevaron a cabo una investigación empírica utilizando la técnica de la encuesta postal, mediante el envío de un cuestionario diseñado en el Reino Unido. Este estudio formaba parte de un proyecto internacional más amplio, promovido por el Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW) y en el que participaban además de España, Alemania, Bélgica, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón, Nueva Zelanda, la República Checa y el Reino Unido. El instrumento aplicado consistió en la aplicación de la técnica del “diferencial semántico”, a fin de explorar 30 dimensiones de la imagen de los auditores.

Existe también el método desarrollado por Parasunaman, Zeithaml y Berry (PZB) que se fundamenta en el juicio que hace el cliente del servicio sobre cinco dimensiones recogido en un cuestionario, conocido como modelo SERVQUAL.

4) Investigar sobre el **futuro perfil del auditor como profesional contable**, tal y como existe en otros países. Habrá que determinar si los expertos independientes que puedan realizar servicios de seguridad requieren de algún tipo de cualificación específica, si deben o pueden ser “auditores de cuentas” según los requerimientos de la Ley de auditoría o si puede existir otro tipo de experto, inscrito o no en el ROAC, que pueda desarrollar esta labor. Creemos que son los auditores quienes mejor cumplen con el perfil de proveedor de servicios de seguridad, en función de los atributos que le caracterizan: cualificación, integridad, reputación, etc. y más concretamente los DEPYME. Un futuro proyecto podría resolver estas incógnitas.

BIBLIOGRAFÍA

- **Bibliografía citada**
- **Bibliografía relacionada consultada**
- **Referencias normativas**

BIBLIOGRAFÍA CITADA

- AIA (2011). Licenses for small audit firms. *International Accountant* nº 23.
- AICPA (2006). Work/Life and Women's Initiatives. <http://www.aicpa.org/Career+Development+and+Workplace+Issues/Women+in+the+Profession/>
- ALBRING, S.M., ELDER, R.J. y ZHOU, J. (2007). IPO Underpricing and Audit Quality Differentiation within Non-Big 5 Firms. *International Journal of Auditing* nº 11, 115-131.
- ALMELA DÍEZ, B. (2007). Contabilidad y auditoría: los cambios que se avecinan. *Partida Doble* nº 184, 92-98.
- ALONSO, M. (2005). Las firmas medianas ante los cambios. La práctica profesional ante los cambios en la auditoría y contabilidad. V Jornada de Trabajo de Auditoría. ASEPUC.
- ALVARADO RIQUELME, M. (2004). La independencia del auditor en la Unión Europea. Ed. Dykinson.
- AMAT, O. y CRESPO, P. (2010). Aprovechar las oportunidades de la crisis para reforzarse. *Partida Doble* nº 217, 70-79.
- ANDICOECHEA ARONDO, L. (1999). *La diferencia de expectativas y la información empresarial: retos para la auditoría*. Tesis Doctoral. Universidad del País Vasco/ Euskal Herriko Unibertsitatea.
- ANDICOECHEA ARONDO, L. y AZKUE IRIGOYEN, I. (2011). La obligación de auditoría de cuentas en las PYMES a debate. XVI Congreso AECA, Granada, 21 a 23 de septiembre.
- ARNEDO, L., LIZARRAGA, F. y SANCHEZ, S. (2008). Going-concern Uncertainties in Pre-bankrupt Audit Reports: New Evidence Regarding Discretionary Accruals and Wording Ambiguity. *International Journal of Auditing* nº 12, 25-44.
- ARNEDO, L., LIZARRAGA, F., RUIZ-BARBADILLO, E. y SANCHEZ, S. (2010). Las expectativas del usuario ante la salvedad al principio de empresa en funcionamiento. Evidencia empírica del fenómeno de la profecía autocumplida para el caso español. ASEPUC.
- ARRUÑADA, B. (1997). La calidad de la auditoría: incentivos privados y regulación. Marcial Pons, Madrid.

- ARRUÑADA, B. (1998). El auditor y la prestación de otros servicios. Partida Doble nº 87, 68-73.
- AZKUE IRIGOYEN, I. (2007). Análisis de la posición de la mujer en la actividad de auditoría en España. XIV Congreso AECA: empresa y sociedad respondiendo al cambio. Valencia.
- AZKUE IRIGOYEN, I. (2010). Dilemas éticos como intervención formativa innovadora en la asignatura de auditoría de cuentas. VII Jornada de Docencia en Contabilidad, "Nuevos retos en la formación de los futuros profesionales contables", ASEPUC, Bilbao.
- BARNES, P. (2004). The auditor's going concern decision and Types I and II errors: The Case Theorem, transaction costs, bargaining power and attempts to mislead. *Journal of Accounting and Public Policy* nº 23, 415-440.
- BARROSO, C. (2009). Las NIIF para PYMES. Diferencias con los PCGAE. *CISS Técnica Contable* nº 724, 22-36.
- BARROSO RODILLA, M. (2011). La adecuada planificación de la auditoría, una garantía de éxito. Partida Doble nº 231, 86-94.
- BEAVER, W.H. (1981). *Financial reporting: an accounting revolution*. Prentice-Hall, New Jersey.
- BEHN, B.K., CARCELLO, J.V., HERMANSON, D.R. y HERMANSON, R.H. (1998). Big Six Audit Fees and Client Satisfaction. SSRN eLibrary.
- BELSO MARTÍNEZ, J.A. (2006). Discriminación de género y fomento de nuevas empresas: conclusiones a partir de un análisis multivariante sobre las pymes valencianas de reciente creación. *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales* nº 41, 15-38.
- BERNARDI, R.A. (1998). The implications of lifestyle preference on a Public Accounting Career: an exploratory study. *Critical Perspectives on Accounting* nº 9, 335-351.
- BIEDMA LÓPEZ, E., GÓMEZ AGUILAR, N. y RUIZ-BARBADILLO, E. (2010). El practicum como herramienta de evaluación de las competencias profesionales de los alumnos de Master. VII Jornada de Docencia en Contabilidad, "Nuevos retos en la formación de los futuros profesionales contables, ASEPUC, Bilbao.
- BOLÍVAR, A. (2005). El lugar de la ética profesional en la formación universitaria. *Revista Mexicana de Investigación Educativa* nº 10, 93-123.

- BOONE, J.P., KHURANA, I.K. y RAMAN, K.K. (2010). Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality? *Journal of Accounting and Public Policy* nº In Press, Corrected Proof.
- BUENO CAMPOS, E. y CAÑIBANO CALVO, L. (1976). La empresa en la sociedad actual. Asociación para el Progreso de la Dirección.
- CAMERAN, M. (2005). Audit Fees and the Large Auditor Premium in the Italian Market. *International Journal of Auditing* nº 9, 129-146.
- CANALES, C. y LÓPEZ, F. (2009). El legado de Arthur Andersen. Un modelo de culto a la excelencia. 1ª, diciembre 2009, ISBN 978-84-936740-3-8.
- CANO RODRÍGUEZ, M. (2007). Tamaño del auditor y calidad de auditoría en las empresas españolas no cotizadas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* nº XXXVI, 481-507.
- CAÑIBANO CALVO, L. y CASTRILLO LARA, L.A. (1999). La independencia de los auditores: un nuevo enfoque. *Actualidad Financiera* nº 4, 21-40.
- CAÑIBANO CALVO, L. y CASTRILLO LARA, L.A. (2002). La independencia de los auditores en la Unión Europea. *Noticias de la Unión Europea*, nº 206, monográfico.
- CAÑIBANO CALVO, L. y DE LAS HERAS CRISTOBAL, E. (2009). La ley financiera 44/2002: ¿supuso realmente una mejora en la calidad de los trabajos de auditoría? *Revista de la AECA* nº 88, 10-13.
- CARRERA PENA, M.N. (2002). *Ejercicio profesional, empresas y mercado de auditoría*. Tesis Doctoral. Universidad Carlos III de Madrid.
- CARRERA PENA, M.N., GUTIÉRREZ, I. y CARMONA, S. (2005). Concentración en el mercado de auditoría en España: análisis empírico del período 1990-2000. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* nºXXXIV, 423-457.
- CARSON, E., FARGHER, N.L., SIMON, D.T. y TAYLOR, M.H. (2004). Audit Fees and Market Segmentation - Further Evidence on How Client Size Matters within the Context of Audit Fee Models. *International Journal of Auditing* nº 8, 79-91.
- CASO PARDO, C., MARTÍNEZ ARIAS, A. y RÍO FERNÁNDEZ, M.J. (2011). Los riesgos de concentración en el mercado de auditoría. *Partida Doble* nº 236, 10-21.
- CASTRILLO LARA, L.A., CALDERÓN, E., GARCÍA, M., ORTIZ, J. y PÉREZ, M.J. (1995). Análisis multivariante del comportamiento ético de los auditores españoles. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* nº 84, 667-696.

- CASTRILLO LARA, L.A. y MARCOS NAVEIRA, M.S. (2004). La armonización de la auditoría de cuentas en la Unión Europea: la influencia de los grupos de interés y el marco institucional en la regulación. *Revista de Contabilidad y Tributación* nº 257-258, 149-218.
- CHAN, K.H., LIN, K.Z. y MO, P. L.I. (2006). A political-economic analysis of auditor reporting and auditor switches. *Review of Accounting Studies* nº 11, 21-48.
- CHE-AHMAD, A. y HOUGHTON, K.A. (1996). Audit fee premiums of big eight firms: Evidence from the market for medium-size U.K. auditees. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* nº 5, 53-72.
- CHEN, C.J.P., SU, X. y WU, X. (2007). Market competitiveness and Big 5 pricing: Evidence from China's binary market. *The International Journal of Accounting* nº 42, 1-24.
- CIANCANELLI, P. (1998). Survey research and the limited imagination. *Critical Perspectives on Accounting* nº 9, 387-389.
- CLATWORTHY, M.A. y PEEL, M.J. (2007). The Effect of Corporate Status on External Audit Fees: Evidence from the UK. *Journal of Business Finance & Accounting* nº 34, 169-201.
- CLIMENT SERRANO, S. y SÁNCHEZ TOMÁS, A. (2005). La calidad, los costes de calidad y la relación entre el departamento de calidad y el de contabilidad en las empresas certificadas en las normas ISO 9000 en la comunidad valenciana. Página web Climent: <http://www.uv.es/-scliment>
- COLLIS, J. (2003). Directors' Views on Exemption from the Statutory Audit. Report for the DTI, pp. 1-55.
- COLLIS, J. (2004). Factors that Influence the Decision to have a Voluntary Audit in Small Companies in the UK.
- COLLIS, J., JARVIS, R. y SKERRATT, L. (2004). The demand for the audit in small companies in the UK. *Accounting and Business Research* nº 34, 87-100.
- COLLIS, J. (2010). Audit Exemption and the Demand for Voluntary Audit: A Comparative Study of the UK and Denmark. *International Journal of Auditing*.
- COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA. (1996). Libro Verde. Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea. BOICAC 27, 96/C 321/01.
- COMISIÓN EUROPEA. (2007). Comunicación de la Comisión, de 10 de julio de 2007, relativa a la simplificación del entorno empresarial en los ámbitos del

Derecho de sociedades, la contabilidad y la auditoría (COM 2007, 394 final- Diario Oficial C191 de 15.8.2007).

COMISIÓN EUROPEA y DIRECCIÓN GENERAL DE MERCADO INTERIOR Y SERVICIOS. (2007a). Consulta sobre la responsabilidad civil de los auditores y sus repercusiones en los mercados de capitales europeos.

COMISIÓN EUROPEA y DIRECCIÓN GENERAL DE MERCADO INTERIOR Y SERVICIOS. (2007b). Consultation on auditors' Liability. Summary Report.

COMISIÓN EUROPEA y DIRECCIÓN GENERAL DE MERCADO INTERIOR Y SERVICIOS. (2007c). Ownership rules of audit firms and their consequences for audit market concentration (Oxera Report).

COMISIÓN EUROPEA. (2008). Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. "Think Small First". A "Small Business Act" for Europe.

COMISIÓN EUROPEA y DIRECCIÓN GENERAL DE MERCADO INTERIOR Y SERVICIOS. (2009). Consultation on the Adoption of International Standards on Auditing.

COMISIÓN EUROPEA y UNIVERSITY OF DUISBURG-ESSEN. (2009). Markt/2007/15/F-Evaluation of the Possible Adoption of ISAs on the EU.

COMISIÓN EUROPEA. (2010). Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de la crisis. (Texto pertinente a efectos del EEE).

COMISIÓN EUROPEA. (2011). Summary of Responses Green Paper. Audit Policy: Lessons from the Crisis.

COMMON CONTENT- PROFESSIONAL ACCOUNTANCY QUALIFICATIONS. (2011a). Learning Outcomes and Knowledge.

COMMON CONTENT- PROFESSIONAL ACCOUNTANCY QUALIFICATIONS. (2011b). Qualification Requirements. April.

COMMON CONTENT- PROFESSIONAL ACCOUNTANCY QUALIFICATIONS. (2011c). Skills Framework. April.

CONSEJO GENERAL DE COLEGIOS DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA, INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA, y CONSEJO SUPERIOR DE TITULARES MERCANTILES DE ESPAÑA. (2012). Auditores del Sector Público.

- COSO. (2006). Control Interno de la información financiera. Guía para "pequeñas" empresas cotizadas. Traducción del Instituto de Auditores Internos de España (IAI, 2009).
- CRASWELL, A.T., FRANCIS, J.R. y TAYLOR, S.L. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting & Economics* nº 20, 297-322.
- CRASWELL, A.T., STOKES, D.J. y LAUGHTON, J. (2002). Auditor independence and fee dependence. *Journal of Accounting & Economics* nº 33, 253-275.
- DALTON, D.R., HILL, J.W. y RAMSAY, R.J. (1997). Women as Managers and Partners: Context Specific Predictors of Turnover in International Public Accounting Firms. *Auditing: a Journal of Practice & Theory* nº 16, 29-50.
- DAUGHERTY, B.E. y TERVO, W.A. (2008). Auditor changes and audit satisfaction: Client perceptions in the Sarbanes-Oxley era of legislative restrictions and involuntary auditor change. *Critical Perspectives on Accounting* nº 19, 931-951.
- DE ELIZAGARATE, V. (2000). Mujer creadora de empleo y riqueza: la fuerza del cambio. Monográfico de Cursos de Verano de Donostia: mujer y empresa en el S. XXI.
- DE LA PEÑA GUTIÉRREZ, A. (2002). Una evidencia empírica del efecto de la regulación de la auditoría sobre el comportamiento de las pequeñas empresas de Castilla y León. *Revista de Investigación Económica y Social de Castilla y León* nº 5, 11-182.
- DEANGELO, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting & Economics* nº 3, 183-199.
- DEFOND, M.L. (2002). Do Non-audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions. *Journal of Accounting Research* nº 40, 1247-1274.
- DEFOND, M.L. y LENNOX, C.S. (2011). The effect of SOX on small auditor exits and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* nº 52, 21-40.
- DEMARIGNY, F. (2010). Establishing a proportionate regulatory and financial environment for Small and Medium-sized Issuers Listed in Europe (SIMLEs).
- DILLARD, J.F. y FERRIS, K.R. (1989). Individual Behaviour in Professional Accounting Firms: A Review and Synthesis. *Journal of Accounting Literature* nº 8, 208-234.

- DIOMEDA, F. (2008). La evolución de la auditoría y la contabilidad en Europa y las PYMES: el papel de la EFAA.
- DURÉNDEZ GÓMEZ-GUILLAMÓN, A. (2006). Comprensión y relevancia del informe de auditoría: Un análisis empírico realizado con auditores, empresas y usuarios. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* nº XXXV, 31-55.
- DWYER, P. D. y ROBERTS, R. W. (2004). The contemporary gender agenda of the US public accounting profession: embracing feminism or maintaining empire? *Critical Perspectives on Accounting* nº 15, 159-177.
- EILIFSEN, A., KNECHEL, W. R., WALLAGE, P. y VAN PRAAG, B. (2003). The Demand Attributes of Assurance Services and the Role of Independent Accountants.
- ESPINOSA PIKE, M. (2001). El papel de la universidad en la mejora del comportamiento ético de los profesionales contables. *Revista de Contabilidad* nº 4, 53-74.
- FAVERE-MARCHESI, M. (2006). The Impact of Tax Services on Auditors' Fraud-Risk Assessment. *Advances in Accounting* nº Volume 22, 149-165.
- FEARFULL, A. y KAMENOU, N. (2006). How do you account for it?: A critical exploration of career opportunities for and experiences of ethnic minority women. *Critical Perspectives on Accounting* nº 17, 883-901.
- FEE (2007). FEE Third Annual European SMP/SME Congress.
- FEE. (2009). Survey on the Provision of Alternative Assurance and Related Services across Europe.
- FEE. (2010). Reponse to the European Commission Consultation on the Adoption of International Standards on Auditing.
- FIRTH, M. (1993). Price setting and the value of a strong brand name. *International Journal of Research in Marketing* nº 10, 381-386.
- FRANCIS, J. R. (1984). The effect of audit firm size on audit prices : A study of the Australian Market. *Journal of Accounting & Economics* nº 6, 133-151.
- FRC- AUDITING PRACTICES BOARD (APB) (1997). The audit of small businesses. The Accountancy Foundation Limited.
- FRC- AUDITING PRACTICES BOARD (APB) (2004). APB (Auditing Practices Board) Ethical Standard- Provisions available for small entities. The Auditing Practices Board Limited.

- FRC- PROFESSIONAL OVERSIGHT BOARD FOR ACCOUNTANCY (POBA). (2006). Review of How Accountants Support the Needs of Small and Medium-sized Companies and their Stakeholders.
- FRC y UK DEPARTMENT OF TRADE AND INDUSTRY. (2006). Competition and choice in the UK audit market.
- FRC- AUDITING PRACTICES BOARD (APB) (2007). APB Issues New Guidance for Smaller Entity Audit Documentation. Accountancy Ireland nº 39, 34.
- FRC. (2009a). Going Concern and Liquidity Risk. Guidance for Directors of UK Companies 2009.
- FRC. (2009b). Guidance on smaller entity audit documentation.
- FRC- AUDITING PRACTICES BOARD (APB). (2010). Auditor Scepticism: Raising the Bar. Auditing Practices Board.
- FRC- PROFESSIONAL OVERSIGHT BOARD (POB). (2010). Transparency Reporting by Auditors of Public Interest Entities.
- FRC- AUDITING PRACTICES BOARD (APB). (2011). Auditor Scepticism: Raising the Bar. Feedback Paper.
- FREIRE, L.B., NEIRA, G.M. y CANETTI, M.M. (2005). Ética e independencia en el ejercicio profesional: en busca de la confianza perdida.
- GALLARDO VÁZQUEZ, D. (2003). Teoría de la agencia: evolución de su investigación. Técnica Contable nº 656, 37-48.
- GAO. UNITED STATES GENERAL ACCOUNTING OFFICE. (2004). Mandatory audit firm rotation study.
- GARCÍA BÉNAU, M.A. y HUMPHREY, C. (1995). La auditoría y el fraude: algunas consideraciones internacionales. Revista Española de Financiación y Contabilidad nº XXIV, 697-725.
- GARCÍA BÉNAU, M.A., GARRIDO, P., VICO, A., MOIZER, P., y HUMPHREY, C. (1999). La calidad del servicio de auditoría: los auditores vistos por sus "clientes". Revista Española de Financiación y Contabilidad nº XXVIII, 1005-1041.
- GARCÍA BÉNAU, M.A., RUIZ-BARBADILLO, E. y VICO MARTINEZ, A. (1998). Análisis de la estructura del mercado de servicios de auditoría en España. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

- GARCÍA BENAU, M.A., RUIZ-BARBADILLO, E. y VICO MARTINEZ, A. (2000). Factores que condicionan la elección y el cambio de auditor en la empresa española. *Revista de Contabilidad* nº 3, 49-80.
- GARCÍA BENAU, M.A. y VICO MARTINEZ, 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* nº 7.
- GARCÍA BENAU, M.A., VICO MARTINEZ, A. y ZORIO GRIMA, A. (2003). La opinión de los auditores sobre la regulación de la independencia. *Partida Doble* nº 146, 32-47.
- GARCÍA BENAU, M.A. y NOVEJARQUE CIVERA, J. (2009). Europa quiere potenciar la competencia en el mercado de auditoría. *Partida Doble* nº 207, 82-90.
- GARCÍA BENAU, M.A. y ZORIO GRIMA, A. (2011). Entrada a la profesión de auditoría: situación actual en el entorno internacional y propuestas para una reforma en España. XVI Congreso AECA, Granada, 21 a 23 de septiembre.
- GARCÍA DELGADO, S. (1994). *La importancia relativa en la auditoría financiera*. Tesis Doctoral. Universidad del País Vasco/ Euskal Herriko Unibertsitatea.
- GARCÍA DELGADO, S. y ANDICOECHEA ARONDO, L. (1995). La independencia del auditor: visión crítica y propuesta de mejora. Congreso Nacional de Economía, Economía de los Servicios Profesionales. nº 8, pp. 386.
- GARCÍA DELGADO, S. (1996). The Auditing Sanction System in Spain: Compared Study About the Infractions and Sanctions Imposed by the Administration. Annual Congress of the EAA, Bergen, Norway.
- GARCÍA DELGADO, S. (2003). La reforma de la auditoría: ¿un camino hacia la mejora de la calidad de los trabajos de auditoría? AECA, XII Congreso, Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento, Cádiz.
- GARCÍA OSMA, B. (2005). La auditoría y los servicios de consultoría: reflexiones sobre los efectos en la independencia del auditor. *Revista de la AECA* nº 71, 16-19.
- GARCÍA-AYUSO COVARSI, M. y SÁNCHEZ SEGURA, A. (1999). Un análisis descriptivo del mercado de auditoría y de los informes emitidos por las grandes empresas españolas. *Actualidad Financiera* nº 41-52.
- GILLIGAN, C. (1982). In a different voice: psychological theory and women's development.

- GIMENO ZUERA, J. y RUIZ-OLALLA CORCUERA, M. C. (2001). Utilidad de los cuestionarios como indicadores para la medición de la calidad del servicio: un análisis empírico. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* nº XXX, 1137-1166.
- GÓMEZ CONESA, M. (2007). Presente y futuro de las pymes auditoras en España. *Partida Doble* nº 191, 97-105.
- GÓMEZ MIRANDA, M.E. (2004). Evidencia empírica en torno al estudio del factor tamaño como condicionante empresarial. *Revista de Contabilidad* nº 7, 167-197.
- GONZALO ANGULO, J.A. (1995). La Auditoría, una profesión en la encrucijada de los noventa. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* nº XXIV, 595-629.
- GONZALO ANGULO, J.A. y GARVEY, A. M. (2007). Ética y enseñanza de la contabilidad: una propuesta para discusión. *Contaduría Universidad de Antioquia* nº 50, 11-42.
- GONZALO ANGULO, J.A. y CASTELLANOS RUFO, E. (2010). La reforma de 2010 en la Ley de Auditoría de Cuentas. *Partida Doble* nº 224, 22-55.
- GUIRAL CONTRERAS, A. y ESTEO SÁNCHEZ, F. (2004). La formación del juicio del auditor sobre la gestión continuada y su actitud ante la evidencia: el modelo psicológico de revisión de creencias. XI Encuentro ASEPUC, Granada nº
- GUTHRIE, R. (2007). IFAC Small and Medium Practices Committee Strategy.
- HEILMAN, M.E. y CHEN, J.J. (2003). Entrepreneurship as a solution: the allure of self-employment for women and minorities. *Human Resource Management Review* nº 13, 347-364.
- HOOKS, K.L. y CHERAMY, S.J. (1994). Facts and myths about women CPAs. *Journal of Accountancy* nº Oct 1994, 79-86.
- HOOKS, K.L. y TYSON, T. (1995). Gender Diversity Driven Changes in the Public Accounting Workplace: A Moral Intensity Analysis. *Research on Accounting Ethics* nº 1, 267-2.
- HUNT, A.K. y LULSEGED, A. (2007). Client importance and non-Big 5 auditors' reporting decisions. *Journal of Accounting and Public Policy* nº 26, 212-248.
- IASB. (2004). Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities. Discussion Paper. International Accounting Standards Board.

- IASB. (2007). Proyecto de norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades.
- ICAEW- AUDIT AND ASSURANCE FACULTY. (2009). Alternatives to audit.
- ICJCE y COMISIÓN DEPYME. (2005). Encuesta sobre el grado de conocimiento, utilización y satisfacción de los servicios recibidos del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y de perfil profesional. ICJCE (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España).
- ICJCE. (2006a). Mandatos de Revisión Limitada.
- ICJCE. (2006b). Mandatos para realizar procedimientos acordados sobre información financiera.
- IFAC y WONG, P.H.Y. (2004). Challenges and Successes in Implementing International Standards: Achieving Convergence to IFRSs and ISAs.
- IFAC y MANTILLA BLANCO, S.A. (2008). Auditoría financiera de PYMES. Guía para usar los Estándares Internacionales de Auditoría en las PYMES.
- IFAC- INTERNATIONAL ACCOUNTING EDUCATION STANDARDS BOARD (IAESB). (2008). Manual de los Pronunciamientos Internacionales de Formación.
- IFAC. (2008). IFAC's Support for a Single Set of Auditing Standards: Implications for Audits of Small- and Medium-sized Entities. Revisado en 2012.
- IFAC- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2009a). Applying ISAs proportionately with the size and complexity of an entity.
- IFAC- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2009b). Audit Considerations in Respect of Going Concern in the Current Economic Environment.
- IFAC- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2009c). ISA 200. Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing.
- IFAC. (2010). A Public Interest Framework for the Accountancy Profession.
- IFAC- INTERNATIONAL ACCOUNTING EDUCATION STANDARDS BOARD (IAESB). (2010). A Consultation Paper on the Revision of International Education Standard 8: Competence Requirements for Audit Professionals.

- IFAC- SMP COMMITTEE. (2010a). Guide to Practice Management for Small and Medium-sized Practices.
- IFAC- SMP COMMITTEE. (2010b). Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-sized Entities (Second Edition).
- IFAC. (2011). 2010 4th Annual Global Leadership Survey.
- IFAC- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2011a). Audit Quality. An IAASB Perspective.
- IFAC- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2011b). Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change. Consultation Paper.
- IFAC- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2011c). International Standard on Review Engagement 2400 Revised (ISRE 2400). ED.
- IFAC- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2011d). Proposed IAASB Strategy and Work Program for 2012-2014.
- IFAC- SMP COMMITTEE. (2011). Guide to Quality Control for Small- and Medium-sized Practices (Third Edition).
- IOSCO. (2009). Transparency of Firms that Audit Public Companies. Consultation Report.
- ISAR y UNCTAD. (2002). Informe del grupo de trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (ISAR).
- ISHAK ISMAIL, HASNAH H., DAING NASIR I. y SALMI MOHD I. (2006). Service quality, client satisfaction and loyalty towards audit firms. Perception of Malaysian public listed companies. *Managerial Auditing Journal* n° 21, 738-756.
- KIM, J.-B., SIMUNIC, D.A., STEIN, M.T. y YI, C.H. (2010). Voluntary audits and the cost of debt capital for private held firms: Korean evidence.
- KNECHEL, W.R., NIEMI, L., y SUNDGREN, S. (2008). Determinants of Auditor Choice: Evidence from a Small Client Market. *International Journal of Auditing* n° 12, 65-88.
- KPMG AUDITORES. (2010). Informe de Transparencia 2010.

- LANGLI, J.C., HOPE, O.-K. y THOMAS, W.B. (2010). Agency Conflicts and Auditing in Private Firms.
- LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. y SERRANO MORACHO, F. (1999). La Ley de auditoría española, su significación y bases para una posible reforma. *Revista de Contabilidad* nº 2, 49-107.
- LONDON ECONOMICS y EWERT, R. (2006). Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes (MARKT/2005/24/F).
- LÓPEZ GAVIRA, M.R. y PÉREZ LÓPEZ, J.A. (2003). Consecuencias de la prestación de servicios adicionales: especial referencia a su influencia en la independencia del auditor.
- LOWENSOHN, S., JOHNSON, L.E., ELDER, R.J. y DAVIES, S.P. (2007). Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. *Journal of Accounting and Public Policy* nº 26, 705-732.
- LLOPART PÉREZ, X. (1997). La gestión de los recursos humanos en base a competencias. Análisis de competencias en empresas de auditoría. Tesis Doctoral.
- MARC- MAASTRICHT ACCOUNTING AND AUDITING RESEARCH COMMITTEE CENTER. (1996). Estudio sobre la función, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la Unión europea. Comisión Europea, BOICAC 27.
- MARCO GRANELL, A. (2007). Nuevas y viejas tendencias en el mercado mundial de la auditoría. *Partida Doble* nº 191, 68-75.
- MARIMON I VIADUI, F., CASADESÚS FA, M. y HERAS SAIZARBITORIA, I. (2002). Do quality consultants offer a quality service? *Total Quality Management* nº 13, 797-811.
- MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. y ESPINOSA PIKE, M. (1993). Ética y contabilidad empresarial. V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Sevilla.
- MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. (2005). Las normas internacionales de contabilidad y las PYMES. El caso español. *Gestión: Revista de Economía* nº 33, 8-21.
- MARTÍNEZ LAGUNA, L., RODRÍGUEZ MARTÍN, A. y YUBERO HERMOSA, P. (2006). La independencia del auditor y los conflictos de interés en auditoría. *Partida Doble* nº 180, 54-67.

- MARTÍNEZ MARTÍN, M., BUXARRAIS ESTRADA, M.R., y ESTEBAN BARA, F. (2002). La universidad como espacio de aprendizaje ético. *Revista Iberoamericana de Educación*.
- MILANÉS MONTERO, P. (2003). La reforma contable y la PYME: propuesta de una estrategia para España en armonía con el modelo internacional. Tesis Doctoral. Universidad de Extremadura, Badajoz.
- MILANÉS MONTERO, P. y TEXEIRA QUIRÓS, J. (2006). Evaluación de la utilidad de la información financiera elaborada por la pequeña empresa: un estudio empírico. *Revista de Contabilidad* nº 9, 81-98.
- MILANÉS MONTERO, P. (2007). Propuesta de una definición de PYME con fines contables. *CISS Técnica Contable* nº 694, 31-39.
- MOIZER, P. (1997). Auditor Reputation: The International Empirical Evidence. *International Journal of Auditing* nº 1, 61-74.
- MOIZER, P., GARCÍA BENAÚ, M.A., HUMPHREY, C. y VICO MARTINEZ, A. (2004). The Corporate Image of Auditors in a Developing Audit Market within the EU: The Case of Spain. *European Accounting Review* nº 13, 561-582.
- MONEVA, J.M. (1991). El marco de la información contable y la auditoría de pequeñas empresas. Tesis Doctoral. Universidad de Zaragoza.
- MONTERREY MAYORAL, J. y SÁNCHEZ SEGURA, A. (2008). Gobierno corporativo, conflictos de agencia y elección de auditor. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* nº XXXVII, 113-135.
- MONTOYA DEL CORTE, J., MARTÍNEZ GARCÍA, F.J., y FERNÁNDEZ LAVIADA, A. (2008). La utilización efectiva de los factores cualitativos de la materialidad: un análisis empírico para los auditores de cuentas españoles. XIII Encuentro ASEPUC, Albacete.
- MONTOYA, J.L. y VILLACORTA HERNÁNDEZ, M.A. (2011). La cualidad de independencia en la auditoría de cuentas. XVI Congreso AECA, Granada, 21 a 23 de septiembre.
- MUÑOZ RODRÍGUEZ, J. (2011). ISO 9001 y NICC1. Análisis comparativo de requerimientos y respuesta de la certificación acreditada.
- MYNATT, P.G., OMUNDSON, J.S., SCHROEDER, R.G. y STEVENS, M.B. (1997). The Impact of Anglo and Hispanic Ethnicity, Gender, Position, Personality and Job Satisfaction on Turnover Intentions: a Path Analytic Investigation. *Critical Perspectives on Accounting* nº 8, 657-683.

- NARANJO-GIL, D. (2006). Salvando las dificultades del uso de la encuesta en la investigación contable de gestión: una aplicación empírica. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* nº 35, 361-385.
- NAVALLAS LABAT, B. (2009). La nueva Ley de Auditoría en España. Transposición de la VIII Directiva y adopción de las Normas Internacionales de Auditoría. *Partida Doble* nº 213, 22-26.
- NAVARRO GOMOLLÓN, A.J. (2004). Las sanciones impuestas a los auditores: un indicador de la calidad de las auditorías. *Partida Doble* nº 156, 6-19.
- NIEMI, L. (2004). Auditor size and audit pricing: evidence from small audit firms. *European Accounting Review* nº 13, 541-560.
- NIEMI, L., KINNUNEN, J., OJALA, H. y TROBERG, P. (2010). To audit or not to audit? Further evidence on the drivers of demand for audits among SMEs under non-mandatory auditing.
- NIEMI, L., KINNUNEN, J., OJALA, H. y TROBERG, P. (2012). Drivers of voluntary audit in Finland: to be or not to be audited? *Accounting and Business Research* nº 42:2, 169-196.
- PALMROSE, Z. (1986). Audit fees and auditor size: further evidence. *Journal of Accounting Research* nº 24, 97-111.
- PARASUNAMAN, A., ZEITHAML, V.A., y BERRY, L.L. (1988). SERVQUAL: A Multiple-Item Scale for Measuring consumer Perceptions of Service Quality. *Journal of Retailing* nº 64, 12-4.
- PÉREZ LÓPEZ, A.V. y LÓPEZ GAVIRA, M.R. (2004). La independencia del auditor y el futuro de la actividad de auditoría financiera. XI encuentro ASEPUC, Granada.
- PÉREZ LÓPEZ, J.A. y LÓPEZ GAVIRA, M.R. (2004). Los verdaderos efectos de la realización de múltiples servicios por parte de las firmas de auditoría. <http://www.ejournal.unam.mx/rca/212/RCA21203.pdf> *Revista de Contaduría y Administración* nº 212, enero-marzo.
- PÉREZ LÓPEZ, J.A. y LÓPEZ GAVIRA, M.R. (2004). Una prueba piloto sobre la regulación de la prestación de otros servicios por parte de auditores. XI encuentro ASEPUC, Granada.
- PÉREZ LÓPEZ, J.A. y LÓPEZ GAVIRA, M.R. (2005). Y después de la Reforma de la Ley de Auditoría: ¿qué siguen haciendo los auditores? *Partida Doble* nº 164, 96-109.
- PÉREZ PRETEL, A. (2006). La auditoría en España desde su regulación legal. *Partida Doble* nº 180, 68-77.

- PONG, C.K.M. (2004). A descriptive Analysis of Audit Price Changes in the UK 1991-95. *European Accounting Review* nº 13, 161-178.
- PORTER, M.E. (2010). *Ventaja competitiva. Creación y sostenibilidad de un rendimiento superior*. Ediciones Pirámide.
- PUIG DE TRAVI, C. (2005). La especialidad de la auditoría de las pequeñas y medianas empresas. *Partida Doble* nº 169, 90-97.
- PUIG DE TRAVI, C. (2009). El IFAC y las normas internacionales de auditoría.
- QUICK, R., TURLEY, S. y WILLEKENS M. (2008). *Auditing, Trust and Governance: Developing regulation in Europe*. European Auditing Research Network (EARNet). Routledge.
- RAMIREZ, C. (2009). Constructing the governable small practitioner: The changing nature of professional bodies and the management of professional accountants' identities in the UK. *Accounting, Organizations and Society* nº 34, 381-408.
- REGISTRO DE ECONOMISTAS AUDITORES (REA). (2005). *Guía de auditoría*.
- REYNOLDS, J.K. (2000). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting & Economics* nº 30, 375-400.
- RUIZ LAMAS, F. (2009). La nueva NIIF para PYME: parecidos con el PGC. *Partida Doble* nº 216, 34-44.
- RUIZ-BARBADILLO, E., GÓMEZ AGUILAR, N. y GARCÍA CORREAS, A. (2003). Estudio del fenómeno de compra de opinión de auditoría en España. AECA, XII Congreso, Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento, Cádiz.
- RUIZ-BARBADILLO, E., GÓMEZ AGUILAR, N. y BIEDMA LÓPEZ, E. (2006). Long-term audit engagements and opinion shopping: Spanish evidence. *Accounting Forum* nº 30, 61-79.
- RUIZ-BARBADILLO, E. y GÓMEZ AGUILAR, N. (2007). Análisis empírico de los factores que explican la mejora de la opinión de auditoría: compra de opinión y mejora en las prácticas contables de la empresa. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* nº XXXVI, 317-350.
- RUIZ-BARBADILLO, E. y GÓMEZ AGUILAR, N. (2008). Discusión sobre gobierno corporativo, conflictos de agencia y elección de auditor. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* nº 136-156.

- RUIZ-BARBADILLO, E. (2010). The value relevance of the qualified going concern opinion. Comunicación.
- SALAS RÍOS, M. (1998). La auditoría en las pequeñas y medianas empresas. Revista Técnica nº 3, 16-21.
- SAMPIETRO, R. (1984). La auditoría en las PYME. Ibérico Europeo de Ediciones.
- SÁNCHEZ SEGURA, A. (2003). Salvedades y cambio de auditor. Revista Española de Financiación y Contabilidad nº XXXII, 983-1012.
- SAURINA CANALS, C. (2002). Medida de la calidad: adaptación de la escala SERVQUAL al ámbito financiero. Revista Española de Financiación y Contabilidad nº XXXI, 803-831.
- SERRANO MADRID, J., MARTÍNEZ CONESA, I. y RUIZ-BARBADILLO, E. (2011). Riesgo de mercado, primas por riesgo y honorarios de auditoría en el mercado de pequeñas y medianas firmas auditoras en España. XVI Congreso AECA, Granada, 21 a 23 de septiembre.
- SERRANO MORACHO, F. (2003). Don José María Gassó: cuestiones relacionadas con la Reforma de la Ley de auditoría. Partida Doble nº 146, 6-12.
- SERRANO MORACHO, F. y MORILLAS, A. (2008). Firmas globales de auditoría. La opinión de los miembros españoles de las firmas globales. Observatorio contable y financiero nº 22, 18-53.
- SIERRA MOLINA, G. y ORTA PÉREZ, M. (2005). La experiencia y el comportamiento ético de los auditores: un estudio empírico. Revista Española de Financiación y Contabilidad nº XXXIV, 731-754.
- SOTELO NAVALPORTO, J. (1987). Importancia de las PYMEs en la economía española. Situación nº 3, 5-25.
- SUÁREZ ENCISO, F., ALVARADO RIQUELME, M. y PULIDO ÁLVAREZ, A. (2010). Una reflexión sobre la nueva LAC. Partida Doble nº 225, www.partidadoble.es.
- SUNDGREN, S. y SVANSTROM, T. (2010). The demand for Non-audit Services and Auditor-Client Relationships - Evidence from Swedish Small and Mid-sized Companies.
- SUSKIE, L.A. (2008). Questionnaire survey research: what works. Second ed., Florida.

- TRITES, G. y CICA. (1994). Audit of a small business. CICA (The Canadian Institute of Chartered Accountants).
- TRITES, G., FCA y CA. (2006). Audit of a small entity.
- UYARRA ENCALADO, E. (2011). El control de calidad como elemento dinamizador de los pequeños y medianos despachos de auditoría. Partida Doble nº 232, 34-4.
- VENTURA, J. (2008). Análisis estratégico de la empresa.
- VICO MARTINEZ, A. (1996). Expectativas ante la auditoría: la independencia del auditor. Tesis Doctoral. Universidad Jaume I de Castellón.
- VICO MARTINEZ, A. (2005). El valor de las percepciones sobre la independencia del auditor. Revista de Contabilidad nº 7, 173-194.
- VILLACORTA HERNÁNDEZ, M.A. (2010). Alternativas para mejorar la independencia del auditor. Técnica Contable nº 18-25. CISS.
- WALLACE, W.A. (1987). The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets: A Review. Research in Accounting Regulation nº 1, 7-34.
- WALLACE, W.A. (2004). The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets: A Look Back and a Look Forward. Research in Accounting Regulation nº 17, 267-298.
- WILLEKENS, M. y ACHMADI, C. (2003). Pricing and supplier concentration in the private client segment of the audit market: Market power or competition? The International Journal of Accounting nº 38, 431-455.
- WILLENBORG, M. y MCKEOWN, J.C.J. (2000). Going-concern initial public offerings. Journal of Accounting & Economics nº 30, 279-313.
- ZORIO GRIMA, A., GARCÍA BENAÚ, M.A. y PUCHETA-MARTINEZ, M.C. (2004). Calidad, un nuevo concepto clave en el desenlace del proceso de armonización contable internacional. Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 121, 313-347.

BIBLIOGRAFÍA RELACIONADA CONSULTADA

- ABDOLMOHAMMADI, M.J. (2010). Performance Attributes of Internal Auditors: A Cross-Cultural Study.
- ABIDIN, S., BEATTIE, V. y GOODACRE, A. (2010). Audit market structure, fees and choice in a period of structural change: Evidence from the UK - 1998-2003. *The British Accounting Review* nº 42, 187-206.
- ACCA, DEVI, S. y SAMUJH, H. (2010). Accountants as Providers of Support and Advice to SMEs in Malasya.
- AECA. (2008). Revista Internacional de la Pequeña y Mediana Empresa. *Revista Internacional de la Pequeña y Mediana Empresa*.
- AGUIRRE, M.S., ALBIZU, E., CHARTERINA, J., FORCADA, J. y LANDETA, J. (2008). Análisis de la calidad de la gestión de las PYMEs de la CAPV y de su incidencia en los resultados económicos. ConfeBask; Instituto de Economía Aplicada a la Empresa
- AICPA (1980). Report of the special committee on small and medium sized firms. American Institute of Certified Public Accountants.
- AL-AJMI, J. (2009). Audit firm, corporate governance, and audit quality: Evidence from Bahrain. *Advances in Accounting* nº 25, 64-74.
- ALIÓ, S., FERRER, C. y ODRÍGUEZ, C. (2010). El Código de Ética de IFAC: un nuevo horizonte para la auditoría de cuentas. *Partida Doble* nº septiembre, 80-9.
- ANANDARAJAN, A., KLEINMAN, G. y PALMON, D. (2012). Is non-audit services a suitable proxy for auditor independence in the post-SOX period? *Research in Accounting Regulation*, vol. 24, issue 2, october, 105-111.
- ANDICOECHEA ARONDO, L. (2001). Los principios de Gobierno de sociedades aplicados al control de calidad de las firmas de auditoría. IV Jornada de Trabajo sobre auditoría contable. ASEPUC.
- ARMITAGE, J. (2008). Changes in the importance of topics in auditing education: 2000-2005. *Managerial Auditing Journal* nº 23, 935-959.
- AROSA, B., ITURRALDE, T. y MASEDA, A. (2010). Ownership structure and firm performance in non-listed firms: Evidence from Spain. *Journal of Family Business Strategy* nº In Press, Corrected Proof.

- ARQUERO MONTANO, J. L., DONOSO, J. A., TREVOR, H. y JOHN, J. (2001). Vocational skills in the accounting professional profile: the Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) employers opinion. *Accounting Education* nº 10, 299-313.
- ASHBAUGH, H. (2003). Do Non-audit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence. *The Accounting Review* nº 78, 611-639.
- AUREN AUDITORES. (2009). Introducción a la gestión, desarrollo y organización de una firma de auditoría. *Comunicación*.
- AZOFRA PALENZUELA, V., CASTRILLO LARA, L.A., y DELGADO HURTADO, M.D.M. (2006). Evaluación de los modelos de ajustes por devengo: ajustes discrecionales e informes de auditoría con salvedades. *Partida Doble* nº 181, 88-104.
- BALLEW, V., BARNETT, A. y WHITTINGTON, R. (1985). How to Design Efficient Audit Programs for the Small Client. *The Practical Accountant* nº 18, 23.
- BEBBINGTON, J., THOMSON, I. y WALL, D. (1997). Accounting students and constructed gender: An exploration of gender in the context of accounting degree choices at two Scottish universities. *Journal of Accounting Education* nº 15, 241-267.
- BEDARD, J.C., JOHNSTONE, K.M. y SMITH, E.F. (2010). Audit Quality Indicators: A Status Update on Possible Public Disclosures and Insights from Audit Practice. *Current Issues in Auditing* nº 4, C12.
- BOVÉ MONTERO, J.M. (2004). FEE Guide on European Accounting Networks: Challenges for the SMP. *European Congress for SMP/SME accountants, Sitges*.
- CAÑIBANO CALVO, L. (2004). Información financiera y gobierno de la empresa. Discurso en la toma de posesión, *Real Academia de Doctores*. Madrid.
- CAÑIBANO CALVO, L. (2005). La auditoría tras la adopción de las NIC/NIIF: valor razonable, intangibles, transparencia y buen gobierno. *Partida Doble*, nº 169, 28-53.
- CAÑIBANO CALVO, L. (2011). Convergencia de la normativa contable internacional: una visión desde Europa. *Revista de la AECA* nº 93, 3-4.
- CARCELLO, J.V., HERMANSON, R.H. y MCGRATH, N.T. (1992). Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users. *Auditing: a Journal of Practice & Theory* nº 11, 1-15.

- CARMONA IBAÑEZ, P. y MONPARLER PECHUÁN, A. (2010). La prestación de servicios de consultoría y la independencia del auditor: un estudio empírico. XIV Encuentro ASEPUC. Información financiera de calidad: señalando el camino de la recuperación. A Coruña, del 2 al 4 de junio de 2010.
- CARREIRA, F.J. (2010). Expectation Gap in Auditing. European Accounting Association. Istanbul, Turkey.
- CASALÓ, L.V., FLAVIÁN, C. y GUINALÍU, M. (2011). Redes sociales virtuales desarrolladas por organizaciones empresariales: antecedentes de la intención de participación del consumidor. Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa.
- CASANOVAS PARELLA, I. (1999). La coauditoría en un marco de independencia y credibilidad. Boletín AECA, dic.'98- mar.'99, nº 48.
- CASTELLS, M. (2006). La sociedad red: una visión global. Madrid: Alianza.
- CHANEY, P.K. (2004). Self-selection of auditors and audit pricing in private firms. *The Accounting Review* nº 79, 51-72.
- CHEN, Q., KELLY, K. y SALTERIO, S. E. (2012). Do changes in audit actions and attitudes consistent with increased auditor scepticism deter aggressive earnings management? An experimental investigation. *Accounting, Organizations and Society* nº 37, 95-115.
- CHOI, J.-H., KIM, C., KIM, J.-B., y ZANG, Y. (2010). Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* nº 29, 73-97.
- CIANCANELLI, P., GALLHOFER, S., HUMPHREY, C. y KIRKHAM, L.M. (1990). Gender and accountancy: Some evidence from the UK. *Critical Perspectives on Accounting* nº 1, 117-144.
- COLLIS, J. (2008). Directors' Views on Accounting and Auditing Requirements for SMES. Department of Business, Enterprise and Regulatory Reform, UK, 1-68.
- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. (2005). Informe sobre la aplicación de la Carta Europea de la Pequeña Empresa en los Estados miembros de la Unión Europea.
- DANIELS, B.W. y BOOKER, Q. (2011). The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality. *Research in Accounting Regulation* nº 23, 78-82.

- DAVIES, M. (2008). The impracticality of an international "one size fits all" corporate governance code of best practice. *Managerial Auditing Journal*.
- DAVISON, I.H. (1979). The New Auditing Standards and the Smaller Company. *Accountancy* nº 90, 60.
- DE LAS HERAS, E., CAÑIBANO, L. y GARCÍA OSMA, B. (2011). La supervisión pública de la profesión de auditoría en España. *Revista de la AECA* nº 94, 38-41.
- DIEGO BAUTISTA, O. (2009). *Ética para corruptos*. Colección *Ética Aplicada*. Editorial Desclée de Brouwer.
- DING, D. X., HU, P. J.-H. y SHENG, O. R. L. e-SELFQUAL: A scale for measuring online self-service quality. *Journal of Business Research* nº In Press, Corrected Proof.
- DIRECCIÓN GENERAL DE POLÍTICA DE LA PYME- DGPYME. (2006). *Retrato de las PYME 2006*.
- DIRECCIÓN GENERAL DE POLÍTICA DE LA PYME- DGPYME. (2006). *Observatorio de la Pequeña y Mediana Empresa*.
- DUFF, A. (2004). *Measuring audit service quality: AUDITQUAL*.
- DURENDEZ, A. (2010). *Regional Behaviour in the determination of Audit Quality*.
- EFRAG. (2009). *The needs of users of financial information. A user survey*.
- EILIFSEN, A. y KNIVSFLA, K. (2010). *Non-Audit Services and Audit Quality: Investors' Concerns in a Low-Litigation Environment*.
- ENTIDAD PÚBLICA EMPRESARIAL RED.ES. (2004). *La Microempresa española en la sociedad de la información*.
- ESPINOSA PIKE, M. y ALDAZABAL, M.E. (2010). *La incorporación de la ética en la formación de la profesión contable*. ASEPUC.
- FARGHER, N.L., TAYLOR, M.H. y SIMON, D.T. (2001). The demand for auditor reputation across international markets for audit services. *The International Journal of Accounting* nº 36, 407-421.
- FIRTH, M. (2002). Auditor-Provided Consultancy Services and their Associations with Audit Fees and Audit Opinions. *Journal of Business Finance & Accounting* nº 29 (5) & (6), -661.

- FISCHER, M., GORDON, T.P. y KRAUT, M.A. (2010). Meeting user information needs: The impact of major changes in FASB and GASB standards on financial reporting by colleges and universities. *Journal of Accounting and Public Policy* nº In Press, Corrected Proof.
- FOGARTY, T.J. y RIGSBY, J.T. (2010). A reflective analysis of the "new audit" and the public interest: the revolutionary innovation that never came. *Journal of Accounting & Organizational Change* nº 6, 300-329.
- FRANCIS, J.R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review* nº 36, 345-368.
- FRANCIS, J.R., KHURANA, I.K., MARTIN, X. y PEREIRA, R. (2011). The Relative Importance of Firm Incentives versus Country Factors in the Demand for Assurance Services by Private Entities. *Contemporary Accounting Research*.
- GAO. UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. (2008). Audits of Public Companies. Continued Concentration in Audit Market for Large Public Companies Does Not Call for Immediate Action. January.
- GARCÍA BENAÚ, M. A., ZORIO GRIMA, A. y MORENTE GARCÍA, J. (2011). El aseguramiento de los informes de sostenibilidad: normativa internacional y tendencias en España. 8th Spanish Conference on Social and Environmental Accounting Research, Burgos.
- GARCÍA BENAÚ, M. A., NOVEJARQUE CIVERA, J. y ZORIO GRIMA, A. (2012). Todo lo que hay que saber de las Normas Internacionales de Auditoría. *Revista Contable* nº 3.
- GARCÍA DELGADO, S. e IPIÑAZAR PETRALANDA, I. (2004). Auditoría de los grupos cotizados: ¿normativa nacional o internacional? XI encuentro ASEPUC, Granada.
- GARCÍA DELGADO, S. e IPIÑAZAR PETRALANDA, I. (2009). El nuevo PGC en el mercado de la auditoría: efecto en el alcance del trabajo e informe. XV congreso AECA. "Decidir en época de crisis: transparencia y responsabilidad", Valladolid, 23-25 septiembre.
- GARCÍA DELGADO, S. e IPIÑAZAR PETRALANDA, I. (2011). La auditoría en España: un antes y un después de la ISQC-1. Una cultura orientada a la calidad. XVI Congreso AECA, Granada, 21 a 23 de septiembre.
- GASTÓN CALLAO, S., GARCÍA FERRER, C., JARNE JARNE, J.I. y LAÍNEZ GADEA, J.A. (2010). IFRS adoption in Spain and the United Kingdom: Effects on accounting numbers and relevance. *Advances in Accounting* nº 26, 304-313.

- GONZALO ANGULO, J.A. (1999). La tesis doctoral: planificación y ejecución de un trabajo de investigación en contabilidad o finanzas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* nº 100, 219-290.
- GONZALO ANGULO, J. A. (2002). Información contable, auditoría y gobernanza empresarial. *Ekonomiaz* nº 50, 28-53.
- GÓMEZ AGUILAR, N. (2003). El informe de auditoría y su efecto sobre la decisión del cambio de auditor. ICAC, Premio XI ed. Jose M^a Fernández Pirla.
- GRAY, I y STUART, M. (2008). *The audit process, principles, practice and cases. Fourth Edition*, South-Western Cengage Learning EMEA, London, UK. www.cengage.co.uk/graymanson4
- GRI (GLOBAL REPORTING INITIATIVE). (2007). Guía para que las pymes españolas implanten la responsabilidad social.
- HAY, D., KNECHEL, W.R. y LI, V. (2006). Non-audit Services and Auditor Independence: New Zealand Evidence. *Journal of Business Finance & Accounting* nº 33, 715-734.
- HERREROS, J. y LARBURU, I. (2006). Normas internacionales y la actividad del auditor. Consecuencias de la armonización contable. *Partida Doble* nº 180, 42-53.
- HILARY, G. y LENNOX, C. (2005). The credibility of self-regulation: Evidence from the accounting profession's peer review program. *Journal of Accounting and Economics* nº 40, 211-229.
- HOUSE OF LORDS ECONOMIC AFFAIRS COMMITTEE. (2011). Second Report. Auditors: Market Concentration and their Role. HL Paper, 119-I.
- HUEFNER, R.J. (1998). The Future of Non-CPA Ownership: The Natural consolidation of Small Firms into Larges is a Major Factor. *The CPA Journal* nº 68, 14-19.
- HUGUET, D. y GANDÍA, J.L. (2012). Coste financiero y auditoría en las PYMES españolas. XV Encuentro ASEPUC, "Valores y construcción social", Cádiz, 6-8 junio.
- HULL, R.P. y UMANSKY, P.H. (1997). An examination of gender stereotyping as an explanation for vertical job segregation in public accounting. *Accounting, Organizations and Society* nº 22, 507-528.
- HUMPHREY, C., LOFT, A. y WOODS, M. (2009). The global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, Organizations and Society* nº 34, 810-825.

- HUMPHREY, C. (2011). Regulating Audit beyond the Crisis: A Critical Discussion of the EU Green Paper. *The European Accounting Review* nº 20, 431-457.
- ICAEW- AUDIT AND ASSURANCE FACULTY. (2002). *Audit Quality*.
- ICAEW- AUDIT AND ASSURANCE FACULTY. (2005). *Agency theory and the role of audit*.
- ICAEW- AUDIT AND ASSURANCE FACULTY. (2006a). *Informal comments on practical implementation of "network definition" in the EU Statutory Audit Directive - and relation to IFAC definition*. 1-10.
- ICAEW- AUDIT AND ASSURANCE FACULTY. (2006b). *The ICAEW Assurance Service on Unaudited Financial Statements*. Technical Release.
- ICAEW- AUDIT AND ASSURANCE FACULTY. (2006c). *Company views on the ICAEW Assurance Service*. Research paper.
- ICAEW- AUDIT AND ASSURANCE FACULTY. (2007). *Audit exempt companies*.
- ICAEW- AUDIT AND ASSURANCE FACULTY. (2009a). *Chartered Accountant Services*. Practical Guide.
- ICAEW- AUDIT AND ASSURANCE FACULTY. (2009b). *Global Challenges. Audit Performance - How National Infrastructures Impact on Audit Quality*.
- ICJCE. (2008). *Guía de actuación para trabajos de revisión limitada realizados por el auditor de la sociedad*.
- ICJCE. (2009). *Actualización de la normativa sobre control de calidad*.
- IFAC-PAIB COMMITTEE. (2008). *The Crucial Roles of Professional Accountants in Business in Mid-sized Enterprises*.
- IFAC- SMP COMMITTEE. (2010). *The Role of Small and Medium Practices in Providing Business Support to Small- and Medium-sized Enterprises*.
- IFAC- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2011). *The Determination and Communication of Levels of Assurance Other than High*.
- IFAC- SMP COMMITTEE. (2011). *How to Make Your Small Practice a Big Success*.
- JAMAL, K. y SUNDER, S. (2011). *Is mandated independence necessary for audit quality? Accounting, Organizations and Society*, In Press, Corrected Proof.

- JONAS, H. (1995). El principio de la responsabilidad. Ensayo de una ética para la civilización tecnológica. Herder, Barcelona.
- JOSHI, P.L. y RAMADHAN, S. (2002). The adoption of international accounting standards by small and closely held companies: evidence from Bahrain. *The International Journal of Accounting* n° 37, 429-440.
- KAPLAN, S.E. y WILLIAMS, D.D. (2012). The changing relationship between audit firm size and going concern reporting. *Accounting, Organizations and Society*.
- KHAIRIHUDDIN, E., DEVI, S. y CHAN, W. (2009). SMEs in Malaysia: Is Mandatory Audit Necessary? *Creating Global Economies Through Innovation and Knowledge Management: Theory & Practice*, Vols 1-3 n° 1054-1055.
- KIRKHAM, L.M. y LOFT, A. (1993). Gender and the construction of the professional accountant. *Accounting, Organizations and Society* n° 18, 507-558.
- LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. (1995). Ética profesional del auditor. ICJCE, Escuela de Auditoría, Madrid.
- LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. y SERRANO MORACHO, F. (2002). Texto legal comentado: 2002/590/CE. Recomendación de la comisión de 16 de mayo de 2002. Independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales. *Partida Doble* n° 137, 100-109.
- LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. (2007). La formación de auditores. *Auditores*, n° 4, 36-45.
- LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. (2009). La profesión de auditoría en España. *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n° 316, 97-104..
- LAWRENCE, A., MINUTTI-MEZA, M., y ZHANG, J. (2011). Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics? *The Accounting Review* n° 86, 259-2.
- LENNOX, C.S. (1999). Are large auditors more accurate than small auditors? *Accounting and Business Research* n° 29, 217-2.
- LENNOX, C.S. (2004). Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms. *Journal of Accounting & Economics*.
- LÓPEZ CASUSO, A. (2002). Normas de auditoría: cómo interpretarlas para su aplicación. Ed. del Instituto de auditores-censores jurados de cuentas de España. Madrid.

- MACHADO DE ALMEIDA, B.J. y MARQUES DE ALMEIDA, J.J. (2011). En torno a las teorías justificativas de la auditoría. Partida Doble nº 228.
- MACÍAS, M. y MUIÑO, F. (2011). Examining dual accounting systems in Europe. The International Journal of Accounting nº 46, 51-78.
- MARTÍNEZ ARIAS, A., CASO PARDO, C. y RÍO FERNÁNDEZ, M.J. (2005). Las sociedades cotizadas y la concentración del mercado de auditoría. Partida Doble nº 170, 84-96.
- MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. (1995). Impacto de las culturas locales en los modelos contables. Una aproximación al caso español. V Congreso Nacional de Economía. Economía de los servicios profesionales nº I.
- MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. (1997). Los auditores españoles en el mercado de auditoría europeo. IX Congreso AECA: La Unión Europea, un reto para las empresas y los profesionales, Salamanca. Boletín Especial Congreso AECA, 61-62.
- MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. (1999). La imposible autorregulación profesional de la auditoría legal en el siglo XXI. X Congreso AECA: la empresa española ante el siglo XXI, Zaragoza. Boletín Especial Congreso AECA, 61-63.
- MARTÍNEZ, X. y BUSQUET, F. (2006). Los pequeños y medianos despachos: particularidades, problemáticas y orientaciones. XVI Forum del auditor profesional. Sitges, 6 y 7 de julio.
- MOLINA, H. y TUA, J. (2010). Reglas versus Principios contables, ¿son modelos incompatibles? Revista Española de Financiación y Contabilidad nº XXXIX, 259-287.
- MONLLAU JAQUES, T.M. y RODRÍGUEZ ÁVILA, N. (2009). Los retos de la profesión auditora en España. Partida Doble nº 213, 28-37.
- MONTERREY MAYORAL, J. y SÁNCHEZ SEGURA, A. (2007). Rotación y dependencia económica de los auditores: sus efectos sobre la calidad del resultado en las compañías cotizadas españolas. Investigaciones económicas nº XXXI, 119-159.
- MONTOYA DEL CORTE, J., FERNÁNDEZ LAVIADA, A. y MARTÍNEZ GARCÍA, F.J. (2011). El servicio de auditoría de cuentas en las PYMES: una aproximación al caso de España. XVI Congreso AECA, Granada, 21 a 23 de septiembre.
- MONTOYA DEL CORTE, J., FERNÁNDEZ LAVIADA, A. y MARTÍNEZ GARCÍA, F.J. (2012). Una aproximación a la reforma de la auditoría de PYMES en la Unión Europea: el caso de España. XV Encuentro ASEPUC, "Valores y construcción social", Cádiz, 6-8 junio.

- NELSON, M.W. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.28, No.2, pp.1-34, November 2009 n°
- NOVEJARQUE CIVERA, J., GARCÍA BENAÚ, M.A. y ZORIO GRIMA, A. (2010). 10 puntos clave de la nueva Ley de Auditoría de Cuentas. *Partida Doble* n° 225, 10-19.
- OWHOSO, V. y WEICKGENANT, A. (2009). Auditors' self-perceived abilities in conducting domain audits. *Critical Perspectives on Accounting* n° 20, 3-21.
- PELLÉ, P. (2006). SME Audit -The point of view of the European Commission.
- PRADO LORENZO, J.M., GONZÁLEZ BRAVO, I. y MARTÍN JIMÉNEZ, D. (1995). La situación de la auditoría en España desde la perspectiva de los auditores. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* n° 84, 632-666.
- PUBLIC ACCOUNTS COMMITTEE. (2002). The role of Auditing and Accounting in Recent Corporate Collapses. 140, october.
- ROBERTS, J. y COUTTS, J. A. (1992). Feminization and professionalization: A review of an emerging literature on the development of accounting in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society* n° 17, 379-395.
- ROBLEDA CABEZAS, H. (1996). Evolución y situación actual de la armonización de la profesión auditora en la Unión Europea. Madrid: Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España.
- SCHAEFER, J. y ZIMMER, M. (1995). Gender and earnings of certain accountants and auditors: A comparative study of industries and regions. *Journal of Accounting and Public Policy* n° 14, 265-291.
- SIERRA GARCÍA, L., GARCÍA BENAÚ, M.A. y ZORIO GRIMA, A. (2012). Las firmas de auditoría y un pastel a repartir. (El mercado de aseguramiento del Informe de Responsabilidad Corporativa). *Revista de la AECA* n° 98, 13-16.
- SIERRA MOLINA, G., SANTA MARÍA PÉREZ, M. y ORTA PÉREZ, M. (2001). El dilema ético: factores determinantes del comportamiento del auditor.
- TORO MARÍN, B. (2009). El auditor y la aplicación del principio de empresa en funcionamiento en entornos de crisis. *Partida Doble* n° 214, 14-28.
- TORRES RODRÍGUEZ, L. (2008). La gestión de pequeños y medianos despachos. Apoyos de la profesión.

- TYL, J. (2005). Addressing the Needs of Small and Medium Practices (SMP) in the Development of Pronouncements of the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
- VERGÉS MAMÉ, E. (1995). Los recursos humanos y la formación profesional en las firmas y despachos de auditoría. *Revista Técnica* nº 7, 16-25.
- VILLARROYA LEQUERICAONANDIA, M.B. (2001). Los auditores frente al fraude. Responsabilidad derivada del incumplimiento de sus obligaciones. *Comunicación*.
- VILLARROYA LEQUERICAONANDIA, M.B. y DE MIGUEL BILBAO, M.C. (2010). El informe de auditoría y su relación con la calidad de la información contable. *Técnica Contable* nº 726, 26-37.
- VILORIA, N. (2009). La importancia del concepto de independencia para la auditoría. *Actualidad Contable FACES* nº 12, 115-124.
- WHITING, R.H. y WRIGHT, C.H.R.I. (2001). Explaining Gender Inequity in the New Zealand Accounting Profession. *The British Accounting Review* nº 33, 191-222.
- WILLIAM E SCHAFER y ROSELYN E MORRIS (1998). Small practitioners' views on new assurance services. *The National Public Accountant* nº 43, 26.
- WINDSOR, C. y WARMING-RASMUSSEN, B. (2009). The rise of regulatory capitalism and the decline of auditor independence: A critical and experimental examination of auditors' conflicts of interests. *Critical Perspectives on Accounting* nº 20, 267-288.
- WIRTH, L. (2002). Romper el techo de cristal. Las mujeres en puestos de dirección. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales.
- WOODLAND, A. (2011). Auditing and Assurance Services. *Issues in Accounting Education* nº 26, 457.
- YAÑEZ LÓPEZ, J.C., VILLANUEVA VILLAR, M. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M.T. (2010). La independencia del auditor en la nueva Ley. *Partida Doble* nº 10-2.
- YAÑEZ LÓPEZ, J. C., VILLANUEVA VILLAR, M. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M.T. (2011). Expectativas sobre la independencia en el papel activo de la auditoría para el desarrollo de organizaciones, mercados financieros y economías estables y sostenibles. XVI Congreso AECA, Granada, 21 a 23 de septiembre.

ZARZA HERRANZ, C. y LÓPEZ ITURRIAGA, F.J. (2010). La rotación del auditor en las grandes empresas españolas: la mujer del César. Revista AECA nº 92.

ZORIO GRIMA, A., GARCÍA BENAÚ, M.A. y NOVEJARQUE CIVERA, J. (2010). International Standards on Auditing and the Clarity Project. XIV Encuentro AECA, Coimbra-Portugal.

REFERENCIAS NORMATIVAS

- ANTEPROYECTO DE LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS. (2009). Anteproyecto de Ley de Auditoría de cuentas.
- COMISIÓN EUROPEA. (2000). 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. Diario Oficial de las Comunidades Europeas.
- COMISIÓN EUROPEA (2002). Recomendación de la Comisión de 16 de mayo de 2002 sobre independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios Fundamentales. Diario Oficial de las Comunidades Europeas.
- COMISIÓN EUROPEA. (2003). Recomendación de la Comisión de 6 de mayo de 2003 relativa a la definición de micro, pequeña y mediana empresa. 2003/361/CE.
- COMISIÓN EUROPEA. (2004). Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y consolidadas. Comisión Europea.
- COMISIÓN EUROPEA. (2006). 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.
- COMISIÓN EUROPEA. (2008). 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.
- COMISIÓN EUROPEA. (2008). 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.
- COMISIÓN EUROPEA (2008). Resolución del Parlamento Europeo, de 21 de mayo de 2008, sobre la simplificación del entorno empresarial en los ámbitos del Derecho de sociedades, la contabilidad y la verificación del cierre anual de cuentas (2009/C 279). Diario Oficial de la Unión Europea 19/11/2009.
- COMISIÓN EUROPEA. (2011). Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, 2011/0359 (COD).
- COMISIÓN EUROPEA. (2011). 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, 2011/0389 (COD).

COMISIÓN EUROPEA. (2011). Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, 2011/0308 (COD).

COMISIÓN EUROPEA. (2012). Directiva 2012/6/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de marzo de 2012, por la que se modifica la Directiva 78/660/CEE del Consejo, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, en lo que respecta a las microentidades.

FRC. (2008). The Audit Quality Framework.

IASB. (2009). International Financial Reporting Standard (IFRS) for Small and Medium-sized Entities (SMEs).

ICAC. (1991). Resolución de 19 de enero de 1991, del ICAC, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría.

ICAC. (2010). Resolución de 22 de diciembre de 2010, del ICAC, por la que se hace pública la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

ICAC. (2010). Resolución de 8 de octubre de 2010 por la que se modifican las Resoluciones de 10 de mayo de 1991 y de 5, 6 y 7 de mayo de 1997 del ICAC, y complementan determinadas condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores, previstos en el artículo 24 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, para su homologación por el ICAC.

ICAC. (2012). Resolución de 12 de junio de 2012, del ICAC, por la que se regulan los criterios generales de dispensa correspondientes a la realización de los cursos de formación teórica y a la superación de la primera fase del examen a quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional, en función de lo establecido en el art. 36.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

ICAC. (2012). Resolución de 12 de junio de 2012, del ICAC, por la que se establecen con carácter general, las condiciones que deben cumplir los programas de formación teórica de auditores, a que se refiere el artículo 34 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

IFAC- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2009). Reviews, Compilations and other alternatives to the Audit.

- IFAC- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2009). ISA 200. Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing.
- IFAC- INTERNATIONAL ACCOUNTING EDUCATION STANDARDS BOARD (IAESB). (2010). Handbook of International Education Pronouncements, 2010 edition. (Pendiente actualización del 2012).
- IFAC- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2012). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2012 edition.
- IFAC- INTERNATIONAL ETHICS STANDARDS BOARD FOR ACCOUNTANTS (IESBA). (2012). Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2012 edition.
- LEY 12/2010. (2010). Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988 del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989 para su adaptación a la normativa comunitaria. BOE núm 159, 1 de julio 2010 , 57586-57625.
- LEY 16/2007. (2007). Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. BOE núm 160, 5 de julio 2007, 29016-29047.
- LEY 19/1988. (1988). Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. BOE núm 169, 15 julio 1988, 21874-21879.
- LEY 2/2007. (2007). Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales. BOE núm 65, 16 de marzo 2007, 11246-11251.
- LEY 44/2002. (2002). Ley 44/2002, de medidas de reforma del sistema financiero. BOE núm 281.
- LEY ORGÁNICA 3/2007. (2007). Ley orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres. BOE núm 71, 23 de marzo de 2007.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. (2005). Orden EHA/3829/2005, de 1 de diciembre, por la que se acuerda publicar la convocatoria de examen de aptitud profesional, exigido como requisito para obtener la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas dependiente del ICAC. BOE núm 294.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. (2007). Real Decreto 1515/2007 por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de PYMES y los criterios contables específicos para microempresas.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. (2007). Real Decreto 1514/2007 por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

PROYECTO DE LEY. (2009). Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. BOCG Congreso 13 nov. 2009 núm 46-1.

REAL DECRETO 1517/2011. (2011). 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 núm. 266.

REAL DECRETO 1784/1996. (1996). Real Decreto 1784/1996, de 16 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2011. (2011). Real Decreto Legislativo 1/2011, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. BOE núm. 157. 70330-70372.

SARBANES-OXLEY ACT OF (2002).

ANEXOS

- **Anexo 1: Listado de normas de la IFAC**
- **Anexo 2: Carta de presentación de la encuesta**
- **Anexo 3: Cuestionario**
- **Anexo 4: Cuestionario SERVQUAL**
- **Anexo 5: Redes y firmas de redes: párrafos 290.13-24 del Código de Ética para profesionales de contabilidad de IESBA (IFAC, 2009)**

ANEXO 1. LISTADO DE NORMAS DE LA IFAC

ANEXO 1.1. NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA CLARIFICADAS DISPONIBLES Y ESTRUCTURA DE LAS NUEVAS NORMAS

200 - 299 Principios generales y responsabilidades	
NIA 200	Objetivos generales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las NIA (ISAs)
NIA 210	Acuerdo de los términos del encargo de auditoría
NIA 220	Control de calidad para una auditoría de estados financieros
NIA 230	Documentación de auditoría
NIA 240	Responsabilidad del auditor frente al fraude en una auditoría de estados financieros
NIA 250	Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en una auditoría de estados financieros
NIA 260	Comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad
NIA 265	Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad
300 - 499 Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados	
NIA 300	Planificación de una auditoría de estados financieros
NIA 315	Identificación y valoración de los riesgos de errores significativos mediante el conocimiento de la entidad y su entorno
NIA 320	Importancia relativa en la planificación y ejecución de una auditoría
NIA 330	Respuestas del auditor a los riesgos evaluados
NIA 402	Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios
NIA 450	Evaluación de los errores significativos identificados durante la realización de la auditoría
500 - 599 Evidencia de auditoría	
NIA 500	Evidencia de auditoría
NIA 501	Evidencias de auditoría - Consideraciones específicas para determinadas áreas
NIA 505	Confirmaciones externas
NIA 510	Encargos iniciales de auditoría - Saldos de apertura
NIA 520	Procedimientos analíticos

NIA 530	Muestreo de auditoría
NIA 540	Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de información relacionada a revelar
NIA 550	Partes vinculadas
NIA 560	Hechos posteriores
NIA 570	Empresa en funcionamiento
NIA 580	Manifestaciones escritas
600 – 699 Utilización de trabajos de terceros	
NIA 600	Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)
NIA 610	Utilización del trabajo de los auditores internos
NIA 620	Utilización del trabajo de expertos
700 – 799 Conclusiones e informe de auditoría	
NIA 700	Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros
NIA 705	Opinión modificada en el informe emitido por el auditor independiente
NIA 706	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por el auditor independiente
NIA 710	Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos
NIA 720	Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados
800 – 899 Áreas especializadas	
NIA 800	Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos
NIA 805	Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero
NIA 810	Encargos para informar sobre estados financieros resumidos
ISQC 1	Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados

La IFAC ha modificado la estructura de las NIAs clarificadas organizando la información en distintas secciones y utilizando un epígrafe para realizar precisiones, por ejemplo, a la hora de realizar auditorías de PYME.

Cuadro 33: Estructura de las nuevas NIAs clarificadas

Sección	Contenido
Introducción	Material introductorio que puede incluir información sobre el propósito, alcance u objeto de las NIA, además de las responsabilidades de los auditores y otros en el contexto en el que se establece la NIA.
Objetivo	Declaración clara del objetivo o fin que debe conseguir el auditor con la aplicación de la norma en el área de auditoría correspondiente.
Definiciones	Significado de los términos más relevantes utilizados en las normas para una mayor comprensión de las mismas.
Requisitos	Cada objetivo está apoyado por los requisitos o responsabilidades del auditor en relación a la norma, que deben estar claramente establecidos. Los requisitos se expresan siempre por la frase “el auditor”.
Aplicación y otro material explicativo	Explicaciones más precisas del material, o ejemplos de procedimientos que pueden ser apropiados en determinadas circunstancias, por ejemplo para el caso de las auditorías de PYME.

Las NIAs clarificadas siendo generales, desarrollarán los objetivos y los requisitos pertinentes y, cuando proceda, se incluirán en el apartado de “Aplicación y otro material explicativo” una nota, por ejemplo de las “consideraciones específicas adicionales para las auditorías de las entidades más pequeñas”.

Ejemplo de simplificación:

<p>NIA 240 (Revisado), “La responsabilidad del auditor frente al fraude en una auditoría de cuentas de estados financieras”.</p> <p>Un apéndice de la NIA 240 anterior catalogaba los factores de riesgo de fraude, como por ejemplo, que “el gerente que es a la vez propietario con frecuencia tiende a controlar operaciones de negocio sin contar con otros mandos”, situación claramente muy relevante en PYME. La norma inicial no proporcionaba ni información ni recomendación sobre como debía el auditor evaluar el efecto de que un gerente-dueño domine el sistema de control.</p> <p>Durante la revisión de la NIA 240, se integró en la norma la práctica del IAPS 1005 que identifica las siguientes circunstancias que el auditor debe considerar en su trabajo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • el gerente-dueño tiene un motivo específico identificable para distorsionar los estados financieros; • el gerente-dueño no hace ninguna distinción entre transacciones personales y profesionales; • cambios frecuentes de asesores profesionales, etc.; • el nivel de vida del gerente-dueño es incoherente con el nivel de su remuneración.

**ANEXO 1.2. RELACIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE LA IFAC
PARA SERVICIOS ALTERNATIVOS A LA AUDITORÍA**

Norma	Contenido
NIER 2400	Norma Internacional de Encargos de Revisión de estados financieros.
NIER 2410	Norma Internacional de Encargos de Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad.
NIEA 3000	Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento que no sean auditoría ni revisión de información financiera histórica.
NIEA 3402	Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento: Informes sobre controles en una organización de servicios.
NISR 4400	Norma Internacional de Servicios Relacionados: Procedimientos acordados sobre información financiera.
NISR 4410	Norma Internacional de Servicios Relacionados: Encargos para compilar estados financieros.

ANEXO 2. CARTA DE PRESENTACIÓN DE LA ENCUESTA

Estimado/a auditor/a:

Nos dirigimos a usted para solicitar su colaboración en el estudio que estamos realizando varias profesoras de la Universidad del País Vasco/ Euskal Herriko Unibertsitatea enmarcado en el ámbito de la Tesis Doctoral que con esta temática está desarrollando la profesora Itziar Azkue Irigoyen, dirigida por las Doctoras Sonia. M. García Delgado y M. Lorea Andicoechea Arondo. Inicialmente está dirigida a los auditores ejercientes en la Comunidad Autónoma del País Vasco, para tratar de conocer la situación en el entorno más próximo y por la posibilidad de poder estar a su disposición para cuestiones o temas que puedan interesarle, si lo considera oportuno.

El objetivo de esta encuesta es conocer las variables de calidad que consideran los/las auditores/as en sus trabajos de auditoría teniendo en cuenta su formación y dimensión, así como analizar las estrategias organizativas de los auditores para asegurar su supervivencia.

Consideramos que los resultados serán de enorme interés para todo el colectivo que, tanto académicamente como profesionalmente, nos relacionamos con el mundo de la auditoría de cuentas. Evidentemente, esta investigación sólo se puede llevar a cabo con éxito si conseguimos la indispensable contribución directa de los profesionales ejercientes de la auditoría. Es por ello, que el cuestionario está diseñado para que sea fácil de contestar. Está dividida en cuatro bloques que se detallan en el propio documento. En todo caso, le agradeceríamos que enviara la encuesta en el sobre adjunto, aunque haya preguntas sin contestar.

El propósito último del estudio es obtener conclusiones generalizables. En este sentido, la captación de datos es totalmente anónima, toda la información que nos facilite será tratada de manera absolutamente confidencial y en ningún caso se realizarán consideraciones particulares. Si está interesado/a en disponer de los resultados que se obtengan, con mucho gusto se los remitiremos a la dirección que nos facilite, una vez finalizado el trabajo. Asimismo, esta encuesta también está disponible en la página web del departamento de Economía Financiera I:

<http://www.ehu.es/econfin1/cas/investigacion/proyectos.htm>

Agradeciendo de antemano su inestimable colaboración, quedamos a disposición para cualquier comentario o aclaración. Reciba un cordial y afectuoso saludo,

Donostia, a 26 de febrero de 2009

Sonia M. García Delgado
Doctora Titular de Universidad
Directora de Tesis Doctoral

M. Lorea Andicoechea Arondo
Doctora Titular de Universidad
Directora de Tesis Doctoral

Itziar Azkue Irigoyen
Profesora Titular de E.U.
Doctoranda

Auditore agurgarria:

Zugana jo dugu Euskal Herriko Unibertsitateko/Universidad del País Vasco irakasle talde batek prestatutako galdetegian zure parte-hartzea eskatzeko. Zehazki Itziar Azkue Irigoyen irakaslearen Doktore Tesiarekin lotura zuzena duen ikerketa lana da, Sonia. M. García Delgado eta M. Lorea Andicoechea Arondo Zuzendarien gidaritzapean. Euskal Autonomia Erkidegoko auditore jardularieri bideratutako galdeketa da, gure testuingurua hobeto ezagutzearren eta zuek hala nahi izanez gero hurbiltasunagatik gerturatzeko aukera izan genezakeelako.

Lan honen helburua auditoreek euren lanean erabiltzen dituzten kalitate aldagaiak ezagutzea da, auditoreen hezkuntza eta dimentsio eta antolamendua kontutan hartuz, hala nola bizi irauteko erabiltzen dituzten estrategiak aztertuz.

Gure iritzi lor daitezkeen emaitzak garrantzizkoak izan daitezke ikuskaritzan dihardugun ororentzat, bai profesional, bai irakasle. Horretarako ezinbestekoa dugu zure esku-hartzea bidali dizugun galdetegia erantzunez. Saiatu gara erantzun-erraza izan dadin; edozela ere erantsitako zorroan itzultzea eskatuko genizuke, nahiz eta galderaren bat erantzun gabe geratu.

Gure asmoa ondorio orokorrak lortzea da eta horrexegatik datuen bilketa guztiz anonimoa izango da. Dena den, gure lanaren berri eduki nahi izanez gero, gusto handiz bidaliko dizkizugu emaitzak zuk adierazitako helbidera. Inkesta hau Finantza Ekonomia I saileko web orrian ere eskuratu dezakezu:

<http://www.ehu.es/econfin1/cas/investigacion/proyectos.htm>

Gure eskerrik beroenak eta zure esanetara gaituzu. Adeitasunez,

Donostia, 2009ko otsailaren 26an

Sonia M. García Delgado
Unibertsitateko Titular Doktorea
Doktore Tesi Zuzendaria

M. Lorea Andicoechea Arondo
Unibertsitateko Titular Doktorea
Doktore Tesi Zuzendaria

ANEXO 3.CUESTIONARIO



Universidad del País Vasco Euskal Herriko Unibertsitatea

**ENCUESTA
SITUACIÓN Y SATISFACCIÓN DE LOS DESPACHOS DE AUDITORÍA
UBICADOS EN LA CAPV: FORMACIÓN, ESTRATEGIAS Y CALIDAD.**

CONSIDERACIONES PRELIMINARES

El cuestionario está diseñado con el objetivo de que sea **fácil de contestar**. En todo caso, **le agradeceríamos que enviara la encuesta en el sobre adjunto**, aunque haya preguntas sin contestar.

ATENCIÓN: ESTA ENCUESTA ES CONFIDENCIAL

No se publicarán ni se facilitarán datos individualizados. Esta información servirá sólo para elaborar cuadros y datos agrupados o globalizados. Si usted así lo desea, una vez realizado el informe final, se le hará llegar una copia del mismo. Para cualquier información adicional puede ponerse en contacto con:

*Itziar Azkue Irigoyen - Tf: 943 015806 - e-mail:
itziar.azkue@ehu.es*

BLOQUE I - DATOS GENERALES:**1.1 Identificación del auditor:**

Nombre y apellidos (opcional):

Número R.O.A.C. (opcional):

<input type="checkbox"/>	Hombre	Edad	< 30 años	30-35 años	36-45 años	46-55 años	> 55 años
<input type="checkbox"/>	Mujer		<input type="checkbox"/>				

1.2 Usted es miembro del: ICJCE REA REGA Ninguna

1.3 Experiencia profesional en auditoría de cuentas:

< 5 años 5-10 años 11-15 años 16-20 años > 20 años

1.4 Actualmente desarrolla su actividad: (marque varias opciones si fuera su caso)

Auditor ejerciente a título individual Socio ejerciente en sdad de auditoría
 Por cuenta ajena No Ejerciente

1.5 Tipo de sociedad de auditoría donde ejerce:

Despacho local/ regional Auditor individual
 Firma internacional (Second-tier) Firma nacional
 Deloitte, Ernst & Young, KPMG o PricewaterhouseCoopers (Big 4)

1.6 Personas a su servicio, diferenciando trabajos de auditoría y otros trabajos¹⁰⁴:

1. Personal a su cargo, tanto si es auditor individual como si es socio auditor:

	0	1	2	3-5	6-10	Más de 10
Auditoría de cuentas	<input type="checkbox"/>					
Otros trabajos (1)	<input type="checkbox"/>					

2. Personal de la sociedad de auditoría:

	0	1-2	3-5	6-10	11-20	21-50	51-100	Más de 100
Auditoría de cuentas	<input type="checkbox"/>							
Otros trabajos (1)	<input type="checkbox"/>							

3. Porcentaje de mujeres:

	0 %	0-2 %	2-5 %	5-10 %	Más de 10 %
Porcentaje de mujeres	<input type="checkbox"/>				

1.7 En caso de ejercer la auditoría a título individual, su facturación en el último año (2008), diferenciando trabajos de auditoría obligatorios, voluntarios y otros, fue: (En caso de no poder separar por trabajos, tache la palabra "obligatorios" e indique el intervalo por todos los trabajos)

	< 3.000 €	3.000-6.000 €	6.001-12.000 €	12.001-30.000 €	>30.000 €
Auditoría obligatoria	<input type="checkbox"/>				
Auditoría voluntaria	<input type="checkbox"/>				
Otros trabajos	<input type="checkbox"/>				

1.8 En caso de ejercer la auditoría en una sociedad, la facturación en el último año (2008) fue:

	Menor de 60.000€	60.000-120.000 €	120.001-180.000 €	180.001-300.000 €	300.001-600.000 €	600.001-6.000.000 €	Mayor de 6.000.000 €
Aud. obligatoria	<input type="checkbox"/>						
Aud. voluntaria	<input type="checkbox"/>						
Otros trabajos	<input type="checkbox"/>						

¹⁰⁴ Se entiende por "otros trabajos" cualquier servicio que preste, que no tenga la consideración legal de auditoría de cuentas, por ejemplo, consultoría, gestión y administración de empresas, asesoramiento jurídico y tributario (legal y fiscal), asesoramiento corporativo (fusiones y adquisiciones), procesos concursales, etc.

1.9 Indique la distribución de sus prestaciones:

	Menos de 10%	Entre 10-20%	Entre 20-50%	Entre 50-80%	Más de 80%
Auditoría	<input type="checkbox"/>				
Consultoría	<input type="checkbox"/>				
Asesoría contable	<input type="checkbox"/>				
Fiscal	<input type="checkbox"/>				
Concursal	<input type="checkbox"/>				
Seguros	<input type="checkbox"/>				
Otros, cuáles	<input type="checkbox"/>				

BLOQUE II - CAMBIOS NORMATIVOS Y FORMACIÓN VERSUS CALIDAD

2.1 ¿Cuántas horas de formación continua recibe al año de las siguientes materias?

Número de horas	< 20 horas	20-30 horas	31-40 horas	> 40 horas
Auditoría: Norma nacional	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Auditoría: Norma internacional	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Contabilidad: Norma nacional	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Contabilidad: Norma internacional	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Mercantil: Proceso Concursal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Fiscal y tributación	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Informática	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Gestión de despachos profesionales	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Sensibilización medioambiental	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Valoración	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Otros, cuáles	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2.2 Para obtener dicha formación ha tenido que recurrir a cursos organizados por:

- Corporaciones profesionales de auditoría Universidad
 La propia firma de auditoría Otros, cuales

2.3 Cómo resuelven sus dudas, consultas, sobre aspectos relevantes de su trabajo:

- Autoformación
 Dentro de la firma, porque existe un departamento específico
 Dentro de la firma, entre compañeros
 Red de auditores, es decir entre auditores que no son del despacho
 Corporaciones profesionales de auditoría ICAC
 Universidad Otros, cuales

	No	Sí	NS/ NC
2.4 ¿Piensa que el desarrollo de las normas contables españolas en el NPGC respecto a las NIIF ha sido suficiente?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.5 ¿Le parece adecuado que las PYMES tengan su propia normativa contable en el estado español?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.6 ¿Cree que el actual desarrollo de las normas de auditoría en España es suficiente para las buenas prácticas de auditoría?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.7 ¿Cree que la aplicabilidad de las normas de auditoría mejorará con la armonización de la práctica profesional (VIII Directiva)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.8 ¿Las normas y prácticas de auditoría deben diferir en función del tamaño de la empresa auditada? Es decir, ¿deben existir normas de auditoría simplificadas para aplicar en las auditorías de PYMES?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.9 ¿Las normas y prácticas de auditoría deben diferir en función del tamaño del auditor? Es decir, ¿deben existir normas de auditoría simplificadas para los pequeños y medianos despachos de auditoría?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2.10 En base a qué criterios se deberían clasificar las entidades auditadas a efectos de determinar riesgos, niveles de importancia relativa, amplitud de procedimientos de auditoría, ...?

CUANTITATIVOS		CUALITATIVOS	
Activo circulante	<input type="checkbox"/>	Coincidencia o no entre propiedad y gerencia y porcentaje de concentración del poder de decisión	<input type="checkbox"/>
Capital social	<input type="checkbox"/>	Evaluación del control interno: limitado o adecuado	<input type="checkbox"/>
Cash-flow	<input type="checkbox"/>	Entidad de interés público o no	<input type="checkbox"/>
Resultado contable	<input type="checkbox"/>	Localización o dispersión geográfica	<input type="checkbox"/>
Número medio de empleados	<input type="checkbox"/>	Emisión o no de informes financieros destinados al público en general	<input type="checkbox"/>
Facturación o cifra de negocios	<input type="checkbox"/>	Dificultad de las operaciones contables	<input type="checkbox"/>
Activo total	<input type="checkbox"/>	Nivel de conocimientos e infraestructura contable	<input type="checkbox"/>
Fondos Propios	<input type="checkbox"/>	Grado de dificultad para obtener créditos bancarios y comerciales	<input type="checkbox"/>
Rentabilidad	<input type="checkbox"/>	Obligación o no de auditoría	<input type="checkbox"/>
Otros, cuáles...	<input type="checkbox"/>	"Gap de expectativas" entre el trabajo solicitado y el legal	<input type="checkbox"/>
		Otros, cuáles.....	<input type="checkbox"/>

2.11 ¿Cuáles de estas organizaciones conoce? Marque con una X.

AMA: Arco Mediterráneo de Auditores http://www.arcama.org/	<input type="checkbox"/>
CICA: Canadian Institute of Chartered Accountants http://www.cica.ca	<input type="checkbox"/>
DG Enterprise: Unidad de Artesanos y Pequeñas Empresas (UE) http://www.eu.int/comm/enterprise	<input type="checkbox"/>
EFAA: European Federation of Accountants and Auditors for SMEs- Federación Europea de Contables y Auditores para PYMES http://www.efaa.com	<input type="checkbox"/>
FEE: Federation of European Accountants-Federación Europea de Expertos Contables http://www.fee.be	<input type="checkbox"/>
IFAC: International Federation of Accountants-Federación Internacional de Contadores http://www.ifac.org http://www.ifac.org/smp	<input type="checkbox"/>
Observatorio de PYMES http://www.ipyme.org/IPYME/es-es/QuienesSomos/Observatorio/	<input type="checkbox"/>
UEAPM: European Association of Crafts, Small and Medium Sized Enterprises http://www.ueapm.com	<input type="checkbox"/>
Otros, cuáles	<input type="checkbox"/>

BLOQUE III - ALTERNATIVAS ESTRATEGICAS DE LOS AUDITORES

3.1 ¿Considera necesario expandirse para ofrecer servicios de auditoría de calidad? No Si

3.2 ¿Ha llevado adelante alguna de estas estrategias para mantener o incrementar su cartera de clientes?

	No	Sí
Especialización en determinados sectores	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Diversificación de servicios	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ampliación de zona geográfica	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Certificación del despacho	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Implementación de (TICs)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ajuste de honorarios	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Promoción y/o esponsorización de eventos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Otros, cuáles	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

3.3 ¿Ha llevado adelante alguna fórmula de crecimiento, orgánico o vía alianzas, incrementar su cartera de clientes?

	No	Sí
Crecimiento interno	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Asociacionismo profesional: acuerdos de colaboración con otros profesionales	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Combinación de negocios	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Redes nacionales	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Redes internacionales	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Coauditorías	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Otros, cuáles.....	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

3.4 ¿Cómo considera que compiten las firmas de auditoría? Exprese en una escala de 1 a 5 la importancia de los siguientes factores:

(1=no es importante; 2= poco importante; 3=medianamente importante; 4= importante; 5=muy importante).

	1	2	3	4	5
Precio, es decir honorarios del auditor					
Calidad en términos de capacidad del auditor en cuanto a habilidad, destreza, profesionalidad, formación adecuada.					
Calidad en términos de fiabilidad, veracidad, formalidad del trabajo.					
Reputación del auditor (marca de la firma)					
Extensión geográfica					
Conocimiento del sector, especialización					
Conocimiento del personal y organización de la empresa					
Capacidad del auditor de prestar complementariamente otros servicios de asesoramiento					
Servicio personalizado					
Otros, cuáles					

En caso de no pertenecer a una Red pase al BLOQUE IV. Y si pertenece siga respondiendo:

3.5 ¿Se encuentra satisfecho de las mejoras que ha traído su incorporación a una red?

- Muy poco satisfecho Poco satisfecho Indiferente Satisfecho Muy satisfecho

3.6 ¿Contaba con un análisis específico sobre cuáles eran los costes de formar parte de la red antes de comenzarla?

- No Más o menos Exactamente

3.7 ¿Su pertenencia a la red les ha ahorrado costes?

- No Sí No lo sabemos

3.8 Valore entre 1 (poco importante) y 5 (muy importante) estas razones para formar parte de una red:

	1	2	3	4	5
Mejorar la imagen de calidad que ofrece la empresa en el mercado					
Exigencias de los clientes					
Mejorar la eficiencia y control de su despacho					
Mejorar la calidad de los productos y los servicios ofertados					
Consolidar y expandir la cartera de clientes					
Por ser una decisión a nivel de la corporación					
Por ser un buen inicio en el camino hacia la calidad de los servicios					
Para armonizar conocimientos y práctica profesional					
Otros, cuáles					

BLOQUE IV - CALIDAD DE LA AUDITORÍA

4.1 Exprese en una escala de 1 a 5 la importancia de los siguientes elementos para que un trabajo de auditoría sea de calidad:

(1=no es importante; 2= poco importante; 3=medianamente importante; 4= importante; 5=muy importante).

	1	2	3	4	5
Normas de auditoría que detallen adecuadamente proceso de auditoría y guías necesarias para producir auditorías en las que puedan confiar los usuarios					
Formación continua de los auditores centrada en técnicas necesarias para realizar auditorías exitosas					
El auditor debe conocer perfectamente la actividad que desarrolla su cliente y todos los riesgos asociados con la misma					
Un proceso y metodología de auditoría suficientemente sólido y armonizado					
Programa que especifique claramente las sanciones de la profesión auditora					
Auditores suficientemente cualificados					
Habilidad y capacidad para utilizar nuevas tecnologías					
Implicación de los altos cargos de la empresa auditada					
El auditor debe tener una perspectiva objetiva e independiente					
Otros, cuáles.....					

4.2 Exprese en una escala de 1 a 5 la importancia que puedan tener las siguientes circunstancias a la hora de evaluar la independencia del auditor:

(1=no es importante; 2= poco importante; 3=medianamente importante; 4= importante; 5=muy importante).

Amenazas o circunstancias que pueden afectar a la independencia	1	2	3	4	5
Años de ejecución de auditoría en la misma empresa, duración del contrato					
Normativa que permite opciones contables					
Que quienes realizan el nombramiento sean administradores y no accionistas					
La reducida dimensión de la sociedad auditada					
La concentración del mercado y las barreras de entrada					
Nivel de competencia y presión del cliente para satisfacer sus propios objetivos					
Riesgo de litigios					
Prestación de otros servicios					
Honorarios, dependencia económica					
Otros, cuáles.....					

¿Cree que mejoraría su independencia si...?		No	Sí	NS/NC
4.3	¿Si el nombramiento del auditor se realizase por sorteo entre los auditores que tengan su oficina en la misma provincia que esté la sede del cliente?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4.4	¿Si los honorarios de auditoría se fijaran por un tercer agente independiente de la empresa y el auditor?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4.5	¿Si la empresa tiene la obligación de justificar públicamente debidamente la rescisión del contrato?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

4.6 En relación al control de calidad:

4.6.1 ¿Qué metodología le parece más adecuada para llevar a cabo el control de calidad requerido por la Comisión?

- Revisión tutelada Revisión auditor a auditor Indiferente

4.6.2 ¿Cada cuanto tiempo se deben realizar los controles de calidad externos?

- Anualmente Cada 3 años Máximo 6 años Aleatoriamente Otro

4.6.3 ¿Cuántas veces ha sido revisado por parte de la Corporación en los últimos 10 años?

- Nunca 1-2 3-5 6-8 9-10

4.6.4 ¿Esta de acuerdo en que exista un enlace sistemático entre los resultados negativos de los controles de calidad y la imposición de sanciones con arreglo al sistema disciplinario?

- Si No NS/NC

4.7 ¿Cuáles de los siguientes criterios de los despachos de auditoría deben servir para clasificar al auditor a la hora de definir la frecuencia del control de calidad de sus trabajos?

CUANTITATIVOS		CUALITATIVOS	
Facturación o cifra de negocio	<input type="checkbox"/>	Ámbito de aplicación (internacional, nacional, regional)	<input type="checkbox"/>
Capital social	<input type="checkbox"/>	Tipo de servicios que presta	<input type="checkbox"/>
Número medio de empleados	<input type="checkbox"/>	Sector de actividad del cliente	<input type="checkbox"/>
Número de sellos	<input type="checkbox"/>	Estructura organizativa	<input type="checkbox"/>
Activo total	<input type="checkbox"/>	Experiencia del auditor	<input type="checkbox"/>
Fondos Propios	<input type="checkbox"/>	Cliente de interés público (EIP) ¹⁰⁵ o no	<input type="checkbox"/>
Tamaño medio de las entidades auditadas	<input type="checkbox"/>	Nivel de riesgo (tipo de cartera de cliente, volumen de la auditoría o resultados anteriores controles)	<input type="checkbox"/>
Otros, cuáles		Otros, cuáles.....	

¹⁰⁵ Octava Directiva: se entiende por «entidades de interés público» (EIP) entidades sometidas a la legislación de un Estado miembro y cuyos valores sean negociables en un mercado regulado de cualquier Estado miembro, entidades de crédito, y empresas de seguros”.

4.8 DESCRIPCIÓN DEL CLIENTE DE AUDITORÍA Y SU GRADO DE SATISFACCIÓN

4.8.1 ¿Cuántas empresas auditó durante el año 2008?

Ninguna Una 2-5 6-10 11-20 > 20

4.8.2 ¿Cuántas empresas auditó la sociedad auditora durante el año 2008?

1-10 11-20 21-30 31-40 41-50 > 50

4.8.3 Cifra de negocio de las entidades auditadas, en millones de €:

< 3 3-6 6-12 12-30 > 30

4.8.4 ¿Cómo calificaría a la mayoría de empresas que audita?

Empresa multinacional Gran empresa de ámbito nacional
 PYM que valora el trabajo de auditoría PYM que no valora el trabajo de auditoría

4.8.5 Marque con una X el intervalo que mejor se ajuste a la tipología de entidad auditada:

	Menos del 10%	10-20%	20-50%	Más del 50%
Interés Público (IP)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
No Interés Público (No IP)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

4.9 ¿Qué razones considera que han valorado las entidades que ha auditado para ser Ud. el auditor elegido?

(1=no es importante; 2= poco importante; 3=medianamente importante; 4= importante; 5=muy importante).

	1	2	3	4	5
Capacidad del auditor en cuanto a los medios disponibles o las posibilidades de conseguir un servicio adecuado, por ejemplo por la especialización del auditor.					
Capacidad del auditor en cuanto a los medios disponibles o las posibilidades de conseguir un servicio adecuado, por ejemplo por la descentralización geográfica.					
Capacidad del auditor en cuanto a los medios disponibles o las posibilidades de conseguir un servicio adecuado, por ejemplo por el tamaño de la firma.					
La trascendencia de la información en el mercado y la economía, credibilidad, normalmente relacionada con la reputación y la imagen.					
Las características esperadas de ese servicio					
Coste para la empresa, es decir honorarios del auditor					
Capacidad del auditor de prestar de manera complementaria otros servicios					
Servicio personalizado y trato humano					
Otros, cuáles.....					

4.10 ¿Con qué frecuencia recoge su empresa información sobre la satisfacción de sus clientes?

Trimestral Anual Nunca Otras:.....

4.11 ¿Estaría dispuesto a trasladar una encuesta de satisfacción a sus clientes de auditoría? No Sí

En caso afirmativo indique su nombre y dirección y nos comprometemos a enviarle un breve cuestionario que sigue una metodología probada para evaluar la satisfacción de los clientes conocido como modelo SERVQUAL.

Nombre y apellidos:

Teléfono o e-mail de contacto:

ANEXO 4. CUSTIONARIO SERVQUAL

Apartado A.- Cuestiones Generales.

Apartado B.- Calidad percibida del servicio.

Apartado C.- Calidad esperada del servicio

		no						si
1	El auditor o firma de auditoría cuenta con las últimas tecnologías de la información	1	2	3	4	5	6	7
2	Los materiales que utiliza son visualmente atractivos	1	2	3	4	5	6	7
3	La apariencia de los auditores es pulcra y muestra profesionalidad	1	2	3	4	5	6	7
4	El auditor o firma de auditoría entrega el trabajo en menos tiempo que el prometido	1	2	3	4	5	6	7
5	El auditor o firma de auditoría	1	2	3	4	5	6	7
6	El auditor o firma de auditoría es fiable proporcionando sus servicios	1	2	3	4	5	6	7
7	Los empleados del auditor o firma de auditoría son técnicamente competentes con la realización del servicio	1	2	3	4	5	6	7
8	Servicio oportuno (timely)	1	2	3	4	5	6	7
9	Servicio puntual, rápido (prompt)	1	2	3	4	5	6	7
10	Buena disposición de los empleados para ayudar a su cliente	1	2	3	4	5	6	7
11	El comportamiento de los empleados de la auditora le transmite confianza	1	2	3	4	5	6	7
12	Confidencialidad	1	2	3	4	5	6	7
13	Empleados educados	1	2	3	4	5	6	7
14	Los empleados tienen el suficiente soporte de su organización para realizar la tarea correctamente	1	2	3	4	5	6	7
15	El servicio prestado es acorde con los honorarios cargados	1	2	3	4	5	6	7
16	No presta atención individualizada	1	2	3	4	5	6	7
17	No conoce las necesidades de la organización	1	2	3	4	5	6	7
18	No se preocupa por los mejores intereses para usted	1	2	3	4	5	6	7
19	No visita en los plazos acordados	1	2	3	4	5	6	7
20	Informar cuando el trabajo está realizado	1	2	3	4	5	6	7
21	Documentación adecuada	1	2	3	4	5	6	7
22	El informe es fácilmente entendible para mi organización	1	2	3	4	5	6	7

Apartado D.- Perfil del auditor

Apartado E.- Descripción de la empresa

ANEXO 5. REDES Y FIRMAS DE REDES: PÁRRAFOS 290.13-24 DEL CÓDIGO DE ÉTICA PARA PROFESIONALES DE CONTABILIDAD DE IESBA (IFAC, 2009, versión traducida, 2012)

Redes y firmas de la red

290.13 Cuando se considera que la firma pertenece a una red, dicha firma será independiente de los clientes de auditoría de las demás firmas pertenecientes a la red (salvo disposición contraria en el presente Código). Los requerimientos de independencia de la presente sección que sean aplicables a una firma de la red, son aplicables a cualquier entidad, como pueden ser las que actúan en el ámbito de la consultoría o del asesoramiento jurídico, que cumplan la definición de firma de la red, independientemente de si la entidad misma cumple la definición de firma.

290.14 Con el fin de mejorar su capacidad para prestar servicios profesionales, las firmas a menudo forman estructuras más amplias con otras firmas y entidades. El que estas estructuras más amplias constituyan una red depende de los hechos y circunstancias particulares y no depende de si las firmas y entidades están o no legalmente separadas y diferenciadas. Por ejemplo, una estructura más amplia puede tener como finalidad facilitar la referencia de trabajo, lo cual, por sí solo, no cumple los criterios necesarios para que se considere que constituye una red. Por el contrario, una estructura más amplia puede tener como finalidad la cooperación y las firmas comparten un nombre comercial común, un sistema de control de calidad común, o una parte significativa de los recursos profesionales y, en consecuencia, se considera que constituye una red.

290.15 El juicio sobre si la estructura más amplia constituye o no una red se realizará bajo el prisma de si un tercero, con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que, por el modo en que las entidades están asociadas, existe una red. Este juicio se aplicará de manera consistente a toda la red.

290.16 Si la finalidad de la estructura más amplia es la cooperación y su objetivo es claramente que las entidades de la estructura compartan beneficios o costes, se considera que se trata de una red. No obstante, que se compartan costes inmateriales no da lugar, por sí solo, a una red. Además, si los costes que se comparten son únicamente los costes relacionados con el desarrollo de metodologías, manuales o cursos de auditoría, no se origina, por este hecho, una red. Por otra parte, la asociación de la firma con otra entidad con la que no existe ningún otro tipo de relación, con el fin de prestar conjuntamente un servicio o de desarrollar un producto, no origina, en sí, una red.

290.17 Cuando la estructura más amplia tiene como objetivo la cooperación y las entidades de la estructura comparten propietarios, control o administración comunes, se considera que constituye una red. Esto se puede alcanzar mediante un contrato u otros medios.

290.18 Cuando la estructura más amplia tiene como objetivo la cooperación y las entidades de la estructura comparten políticas y procedimientos de control de calidad comunes, se considera que constituye una red. A estos efectos, las políticas y procedimientos de control de calidad comunes son los diseñados, implementados y controlados en toda la estructura más amplia.

290.19 Cuando la estructura más amplia tiene como finalidad la cooperación y las entidades de la estructura comparten una estrategia empresarial común, se considera que constituye una red. Compartir una estrategia empresarial común implica que existe un acuerdo entre las entidades para alcanzar objetivos estratégicos comunes. No se considera que una entidad sea una firma de la red solamente porque colabore con otra entidad con el único fin de responder de manera conjunta a una solicitud de propuesta para la prestación de un servicio profesional.

290.20 Cuando la estructura más amplia tiene como finalidad la cooperación y las entidades de la estructura comparten el uso de un nombre comercial común, se considera que constituye una red. El nombre comercial común incluye siglas comunes o un nombre común. Se considera que la firma utiliza un nombre comercial común si incluye, por ejemplo, el nombre comercial común como parte, o junto con, el nombre de la firma, cuando un socio firma un informe de auditoría.

290.21 A pesar de que la firma no pertenezca a una red y no utilice un nombre comercial común como parte del nombre de la firma, puede aparentar que pertenece a la red si menciona en su papel con membrete o en su material publicitario que es miembro de una asociación de firmas. En consecuencia, si no se tiene cuidado con el modo en que la firma describe dichas asociaciones, puede crearse una apariencia de que la firma pertenece a una red.

290.22 Si la firma vende un componente de su práctica, en algunos casos el acuerdo de venta establece que, durante un periodo de tiempo limitado, el componente puede continuar utilizando el nombre de la firma, o un elemento del nombre, a pesar de que ya no esté relacionado con la firma. En dichas circunstancias, mientras que las dos entidades pueden estar operando bajo un nombre comercial común, ateniéndose a los hechos no pertenecen a una estructura más amplia cuyo objetivo es la cooperación y, en consecuencia, no se trata de firmas de una red. Dichas entidades determinarán el modo en que dan a conocer que no son firmas de una red cuando se presenten frente a terceros.

290.23 Cuando la estructura más amplia tiene como objetivo la cooperación y las entidades de la estructura comparten una parte significativa de sus recursos profesionales, se considera que constituye una red. Los recursos profesionales incluyen:

- Sistemas comunes que permiten a las firmas intercambiar información tal como datos de clientes y registros de facturación y de control de tiempos,
- Socios y empleados,
- Departamentos técnicos que asesoran, para los encargos de auditoría, sobre cuestiones técnicas o específicas de sectores, transacciones o hechos,

- Metodología de auditoría o manuales de auditoría, y
- Cursos de formación e instalaciones.

290.24 La determinación de si los recursos profesionales compartidos son significativos, y en consecuencia, de si las firmas son firmas de una red, se llevará a cabo sobre la base de los correspondientes hechos y circunstancias. Cuando los recursos compartidos se limitan a una metodología o a manuales de auditoría comunes, sin intercambio de personal o de información sobre clientes o mercados, es poco probable que los recursos compartidos sean significativos. Lo mismo se aplica a un esfuerzo común de formación. Sin embargo, cuando los recursos compartidos impliquen el intercambio de personas o de información, como por ejemplo, cuando el personal es gestionado en común o cuando se establece un departamento técnico común dentro de la estructura más amplia con el fin de proporcionar a las firmas que participen asesoramiento técnico que las firmas deben acatar, es más probable que un tercero con juicio y bien informado concluya que los recursos compartidos son significativos.

ÍNDICE DE CUADROS Y TABLAS

ÍNDICE DE CUADROS

<i>Cuadro 1: Segmentación general de auditores</i>	12
<i>Cuadro 2: Criterios para la clasificación de auditores</i>	13
<i>Cuadro 3: Variaciones en la definición de Entidades de Interés Público</i>	22
<i>Cuadro 4: Criterios cuantitativos para delimitar DEPYME</i>	26
<i>Cuadro 5: Criterios cualitativos para definir a los DEPYME</i>	27
<i>Cuadro 6: Criterios cuantitativos para delimitar PYME</i>	32
<i>Cuadro 7: Umbrales de exención de auditoría para empresas de responsabilidad limitada en la Unión Europea, Noruega y Suiza</i>	34
<i>Cuadro 8: Propuesta de definición de dos categorías de PYME, de Milanés (2008)</i>	40
<i>Cuadro 9: Enumeración de criterios cuantitativos para delimitar PYME con fines de auditoría</i>	44
<i>Cuadro 10: Enumeración de criterios cualitativos para delimitar el tamaño de PYME con fines de auditoría</i>	44
<i>Cuadro 11: Modelo conceptual para el análisis estratégico de la empresa: Modelo DAFO</i>	52
<i>Cuadro 12: Esquema del análisis PES(TA) para los auditores de España</i>	55
<i>Cuadro 13: Regulación de auditoría</i>	58
<i>Cuadro 14: Cuestiones de interés en la regulación de auditoría</i>	59
<i>Cuadro 15: Estructura de la IFAC en la que se hace destacar el Consejo IAASB y el Comité SMP</i>	68
<i>Cuadro 16: Relación entre capacidad y competencia</i>	136
<i>Cuadro 17: Materias que componen la formación teórica del auditor</i>	139
<i>Cuadro 18: Vías de acceso a la profesión</i>	147
<i>Cuadro 19: Efectos positivos de la prestación conjunta de servicios</i>	161
<i>Cuadro 20: Efectos negativos de la prestación conjunta de servicios</i>	162
<i>Cuadro 21: Componentes de la Calidad de Auditoría</i>	191
<i>Cuadro 22: Listado de amenazas y oportunidades</i>	193
<i>Cuadro 23: Listado de debilidades y fortalezas</i>	194
<i>Cuadro 24: Tipología de servicios prestados por el auditor</i>	207
<i>Cuadro 25: Atributos del auditor</i>	219
<i>Cuadro 26: Claves estratégicas</i>	221
<i>Cuadro 27: Variables relacionadas con la calidad de auditoría</i>	223
<i>Cuadro 28: Nuevas oportunidades de servicios de Confiabilidad</i>	230
<i>Cuadro 29: Iniciativas nacionales de países europeos para servicios alternativos a la auditoría</i>	243
<i>Cuadro 30: Objetivos del estudio y proposiciones preliminares</i>	266
<i>Cuadro 31: Relación entre objetivos y preguntas</i>	277
<i>Cuadro 32: Vinculación de los diferentes capítulos y objetivos con las conclusiones de la Tesis Doctoral</i>	351
<i>Cuadro 33: Estructura de las nuevas NIAs clarificadas</i>	407

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Número de personas físicas inscritas en el ROAC periodo 2005-2009	87
Tabla 2: Número de auditores que han podido ejercer según forma social en el periodo 2005-2009	88
Tabla 3: Número de auditores por cuenta propia en función del número de profesionales a su cargo	91
Tabla 4: Número de sociedades de auditoría en función del número de profesionales a su cargo	92
Tabla 5: Promedio de personas contratadas por auditor individual	93
Tabla 6: Promedio de personas contratadas por sociedad de auditoría	93
Tabla 7: Promedio de personas contratadas por tipología de auditor	94
Tabla 8: Facturación media en servicios de auditoría en miles de euros (ICAC)	95
Tabla 9: Facturación media por socio (en miles de euros)	96
Tabla 10: Facturación media por profesional contratado en miles de euros	97
Tabla 11: Facturación por hora	99
Tabla 12: Volumen de facturación	100
Tabla 13: Evolución de trabajos de auditoría	108
Tabla 14: Resumen de envíos y respuestas	281
Tabla 15: Datos poblacionales y perfil de la muestra	282
Tabla 16: Ficha técnica	283
Tabla 17: Adscripción de auditores de la muestra a corporaciones	284
Tabla 18: Forma de ejercicio de auditoría de los auditores de la muestra	287
Tabla 19: Tipología auditor muestra	288
Tabla 20: Personal a cargo del auditor	291
Tabla 21: Personal contratado por sociedad de auditoría	291
Tabla 22: Facturación del auditor individual	292
Tabla 23: Facturación de la sociedad de auditoría	293
Tabla 24: Distribución de la actividad: prestación de auditoría	294
Tabla 25: Distribución de la actividad: no-auditoría	295
Tabla 26: Tabla personalizada de relación entre auditor y cliente	297
Tabla 27: Tabla de frecuencias de cifra de negocio del cliente de auditoría en función de tipología auditor	298
Tabla 28: Pertenencia a red de auditores de la muestra	300
Tabla 29: Porcentaje de afirmaciones en factores cuantitativos para clasificar clientes a efectos de auditoría	303
Tabla 30: Porcentaje de afirmaciones en factores cualitativos para clasificar clientes a efectos de auditoría	304
Tabla 31: Tabla de frecuencias sobre normas de auditoría específicas o globales	310
Tabla 32: Circunstancias con efecto en la independencia del auditor	314
Tabla 33: Horas de formación media por materia	318
Tabla 34: Organización de cursos y consultas	323
Tabla 35: Metodología para llevar a cabo el control de calidad	325
Tabla 36: Periodicidad de los controles de calidad externos	326

<i>Tabla 37: Número de revisiones realizadas por la corporación pertinente</i>	327
<i>Tabla 38: Enlace sistemático entre resultados negativos de controles de calidad y sanciones</i>	329
<i>Tabla 39: Ranking de valores medios de elementos importantes (indicadores) en la calidad de los trabajos de auditoría</i>	335
<i>Tabla 40: Características del servicio de auditoría</i>	338
<i>Tabla 41: Análisis de la varianza simple sobre criterio de elección</i>	340
<i>Tabla 42: Valoración media de criterios de elección</i>	343
<i>Tabla 43: Estadísticos descriptivos sobre estrategias competitivas</i>	345