

AUDITORÍA



Autor:

Esteban Uyarra Encalado

AUDINFOR, S.L.

Socio Director

www.audinfor.com

*Eficacia
y
eficiencia
en los
trabajos
de*



AUDITORÍA (I)

Esta primera entrega, como el resto de siguientes artículos de la serie relacionados con la eficacia y eficiencia de los despachos y pequeñas firmas de auditoría, aborda la situación actual de bajos precios y reducidos márgenes, sus causas y sus posibles soluciones. También trata de cómo enfocar con éxito los procesos de mecanización y digitalización necesarios para modernizar las organizaciones y metodologías de trabajo.

PALABRAS CLAVE

Auditoría. Ley de Auditoría de Cuentas. Práctica auditoría. Control de Calidad de los auditores. Normativa auditoría. Honorarios auditoría. Mecanización. Digitalización.



Durante la preparación de un curso sobre «Cómo mejorar la eficiencia en los trabajos de auditoría», que tuve que renunciar por culpa de una molesta y pertinaz afonía que aún perdura, cayó en mis manos el texto de una charla que impartida en el Colegio de Economistas de Madrid el 1 de octubre de 1993, casi 26 años atrás, con ocasión de la presentación del libro que me publicó el ICAC sobre la Gestión y desarrollo de una firma de auditoría; acto al que asistieron su entonces presidente D. Ricardo Bolufer Nieto y el decano D. Gerardo Ortega Miguel.

Traigo a colación aquella ponencia titulada «Las firmas de auditoría ante la crisis económica», porque al releerla, la primera sensación que me produjo fue la plena vigencia del diagnóstico, causas y posibles soluciones de la situación de la auditoría en España que entonces expuse; es más, creo que en algunos aspectos hemos ido a peor y que muchas de las ideas y recomendaciones propuestas siguen siendo, por desgracia, de rabiosa actualidad como expondré tanto en este artículo como en las siguientes entregas dedicadas a un tema tan fascinante como la gestión y eficiencia en los despachos y pequeñas firmas de auditores a los que van expresamente di-

rigidas mis reflexiones y conclusiones, como lo hice hace más de un cuarto de siglo⁽¹⁾.

¿ESTAMOS IGUAL QUE HACE 26 AÑOS?

En aquella exposición ya abordé el siempre delicado y espinoso tema de los honorarios, al que me referí en los siguientes términos:

«Los precios de los servicios de auditoría, desde prácticamente la publicación de la Ley, han tenido y tienen fuertes oscilaciones, normalmente a la baja. A ello ha contribuido la imagen, especialmente peligrosa, que ha cuajado en muchas empresas, de la auditoría como certificadoría, es decir la mera obtención de un certificado que hay que conseguir al precio más barato posible.

Como consecuencia de lo anterior y de la inadecuada regulación de los precios en este sector, se produce una feroz competencia a la hora de ofertar los trabajos debido a:

- *Costes crecientes debido al importante componente de gastos de personal, dado el carácter de prestadores de un servicio profesional al cliente.*
- *Insuficientes clientes en muchos despachos y pequeñas firmas de auditoría, cuyos márgenes han impedido una estabilidad financiera suficiente, y que les sitúa en una posición de vulnerabilidad ante cualquier reducción de la carga de trabajo.*
- *Métodos y sistemas de ejecución caducos y antirentables en cuanto que exigen una gran aportación de horas profesionales que encarecen inútilmente los costes, y que más bien responden a los sistemas de trabajo utilizados en los años setenta que a las herramientas disponibles en los noventa.*

(1) Resulta sorprendente, la insistente pero tardía preocupación de las corporaciones y otras organizaciones relacionadas con los despachos profesionales sobre cómo mejorar su eficiencia mediante su mecanización y digitalización.

- *Dimensión inadecuada de muchas firmas y despachos, tanto en cuanto al número como a la composición y estructura de sus componentes, lo que agrava su vulnerabilidad.*
- *Insuficiente por no decir nulo apoyo de las corporaciones. Ni las corporaciones profesionales realizan un serio y eficaz esfuerzo por clarificar y racionalizar este sector, ni la propia Administración contribuye a ello al permitir el actual estado de impunidad en la que se encuentran muchas empresas que, estando obligadas según Ley, no designan auditores para verificar sus Cuentas Anuales.*
- *Fuerte regulación de esta actividad en cuanto que normaliza no sólo el quiénes sino el cómo.*
- *El incumplimiento de las Normas de Auditoría está contemplado en un prolijo Régimen Sancionador, que no tiene parangón con otras actividades profesionales en España.*

En definitiva, esta actividad constituye un proyecto empresarial de muy elevado riesgo, tanto profesional como económico».

Echando la vista atrás hay que pensar que en aquellas fechas nos encontrábamos en los albores de la auditoría, tal y como la entendemos en actualidad; sólo habrían transcurrido cinco años desde la publicación de la primera Ley de Auditoría de Cuentas y tres desde la puesta en marcha su desarrollo reglamentario. No obstante, muy a nuestro pesar y del tiempo transcurrido, una gran mayoría de auditores estamos más que convencidos que esta nuestra actividad sigue siendo de elevado riesgo, tanto por los riesgos asumidos como por los menguados márgenes de rentabilidad que, no sólo no se han mantenido, sino que se han empeorado con el paso de los años.

Como he comentado, esta serie de artículos se ha basado en el material que preparé para el fallido curso destinado a intentar responder a la inquietud manifestada de forma reiterada por muchos pequeños auditores sobre la preocupante situación de sus márgenes de explotación y los reducidos precios de facturación horarios.

¿CUÁNDO Y CÓMO PERCIBIMOS QUE NO SOMOS SUFICIENTEMENTE RENTABLES?

La impresión de que algo no funciona como debiera es sentida por muchos auditores de forma permanente a lo largo de la campaña y muy especialmente en al menos tres momentos muy concretos: a) cuando al preparar los modelos 02 y 03 a remitir al ICAC —con la información sobre honorarios y horas incurridas anualmente en la realización de los trabajos de auditoría de cuentas— constatan los bajos precios horarios; b) cuando al cerrar los libros y hacer cuentas del ejercicio, el auditor descubre con pesar que persisten los reducidos márgenes de los últimos años y por último, c) cuando ya en el mes de julio, con la vista puesta en las próximas y merecidas vacaciones estivales, el exhausto auditor agotado tras el esfuerzo realizado, levanta la mirada al cielo y se pregunta con perplejidad si le ha salido a cuenta tanto trabajo y las responsabilidades que ha asumido.

LAS COSAS SE COMPLICARÁN CON EL NUEVO REGLAMENTO

Para colmo de males, precisamente en mes de octubre del pasado año 2018 cuando los auditores hacían examen de conciencia ante el ICAC al preparar la información anual de los trabajos realizados, se añadió un nuevo elemento desestabilizador que provocó un auténtico pánico profesional por la publicación del proyecto de desarrollo reglamentario de la Ley de Auditoría de 20 de julio de 2015 que, a la fecha cuatro años después, continúa pendiente de emisión.

Los requerimientos exigidos por el nuevo reglamento, sobre todo los relativos a la organización de los despachos y de los trabajos de auditoría de cuentas, dispararon todas las alarmas ante la obligación para todos los auditores, con independencia de su tamaño, de instaurar complejos y costosos procedimientos organizativos y de control, tanto de carácter interno como referidos a la ejecución de los trabajos. Requerimientos que, caso de in-

cumplimiento, supondrán graves infracciones de cuantiosas sanciones económicas.

La prevista publicación del nuevo reglamento para finales del presente año va a revolucionar dramáticamente la forma de gestionar y organizar los despachos y pequeñas firmas, lo que posiblemente provocará, además de los consabidos aumentos de coste, un incremento de las deserciones de profesionales no dispuestos a asumir las nuevas exigencias y menos a tenor de las pobres expectativas de negocio que ofrece este sector.

La prevista publicación del nuevo reglamento para finales del presente año va a revolucionar dramáticamente la forma de gestionar y organizar los despachos y pequeñas firmas

En las siguientes entregas sobre cómo mejorar la eficacia y eficiencia en el trabajo⁽²⁾, abordaré diferentes aspectos, tanto organizativos como de realización práctica de los trabajos de auditoría, fruto tanto de mi dilatada experiencia personal, tanto en auditoría interna como externa, como por los conocimientos adquiridos como responsable del desarrollo y comercialización de aplicaciones informáticas para auditores, y mi reciente participación en actividades relacionadas con el seguimiento del control de calidad en pequeñas firmas de auditoría.

La asunción de responsabilidades institucionales, así como la impartición y charlas sobre la actividad de auditoría, me han brindado la oportunidad de conocer de primera mano el sentir de muchos auditores y compartir sus temores e inquietudes.

(2) Tema sobre el que tuve ocasión de impartir una reciente conferencia en Bogotá durante la visita que realicé en agosto de 2018.

SOBRE LA EFICACIA Y EFICIENCIA

Se entiende por Eficacia la capacidad de alcanzar el efecto que se espera o se desea tras la realización de una acción, mientras que el concepto de Eficiencia se refiere al uso racional de los medios para alcanzar un objetivo predeterminado (es decir, cumplir un objetivo con el mínimo de recursos disponibles y tiempo). Dicho de otro modo, ser eficaz significa hacer las cosas en forma y tiempo debido, mientras que ser eficiente requiere hacerlas, pero de la mejor manera posible. Lo primero representa un concepto positivo mientras que el segundo tiene un componente eminentemente normativo.

con un mínimo de calidad y eficacia en los nuevos escenarios donde priman conceptos tales como el blockchain, big data, inteligencia artificial, robotización, entre otros. Frases contundentes como: «la transformación digital no es una opción, es la única opción», no dejan de ser más que eso, una sentencia carente de contenido, pero que anticipa la necesidad de emprender un proceso largo y costoso que no tendrá resultado alguno si previamente las firmas no disponen de sistemas y procedimientos bien diseñados y en funcionamiento. Como he tenido ocasión de escuchar recientemente, la digitalización, sólo tendrá los resultados esperados en organizaciones bien diseñadas y mejor controladas



En relación con el efecto de las nuevas tecnologías sobre la eficacia y la eficiencia conviene señalar con carácter previo, los continuos mensajes lanzados desde las corporaciones profesionales y medios de comunicación respecto a la inevitable digitalización de los despachos y firmas de auditoría mediante la puesta en marcha de nuevas herramientas informáticas que se presentan como la auténtica panacea que solucionará casi todos los problemas que aquejan a la profesión. Este tema, que será objeto de un desarrollo específico, va a suponer sin duda un nuevo e importante reto al que nos hemos de enfrentar a fin de poder realizar nuestro trabajo

para lo cual será necesario cambiar la mentalidad de muchos arcaicos responsables y gestores e incluso la de auditores anclados en vetustos procedimientos que, ni son rentables ni conformes con la normativa vigente.

¿POR QUÉ NO SOMOS RENTABLES?

Circunscribiéndome a los despachos y pequeñas firmas de auditoría, la situación de bajos y decrecientes precios medios horarios se debe, como indiqué allá por el año 93 del siglo pasado, a diferentes causas entre las que destaqué, entre otras, las siguientes:

- Honorarios profesionales.
- Sobreauditoría.
- Recursos humanos.
- Dimensión.
- Excesiva regulación.

Honorarios profesionales

El tema de los honorarios es uno de los tópicos frecuentemente esgrimidos para justificar la reducida rentabilidad. La evolución de los precios medios que anualmente publica el ICAC al informar sobre la situación de la auditoría en España (ver cuadro siguiente) constata un cierto estancamiento de los precios y una preocupante tendencia a la baja. Efectivamente, en el ejercicio 2017, último año del que se dispone de datos, el precio medio global obtenido —media de los obtenidos por los auditores individuales y por las sociedades de auditoría— fue de 65,01 euros frente a los 69,85 del 2011.

Si ya la situación de los honorarios profesionales constituye un serio problema para la profesión y un agravio comparativo frente a otras actividades profesionales mejor remuneradas, el dictamen de la Comisión Nacional del Mercado y de la Competencia (CNMC) publicado el pasado 7 de marzo de 2019 bajo el título de «Informe sobre la consulta formulada por el ICAC sobre determinadas cuestiones relacionadas con honorarios que pudieran estimarse por la prestación de servicios profesionales de auditoría»⁽³⁾, ha venido a complicarla de forma notable al cuestionar determinados principios y criterios, algunos de ellos de rango legal, aplicados por los auditores en la determinación de los honorarios a percibir por la prestación de sus servicios.

(3) A la fecha de redactar este artículo, julio 2019, no se ha publicado ninguna declaración del ICAC ni de las corporaciones profesionales en respuesta a las conclusiones y comentarios que figuran en el informe de la CNMC.

| | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Sociedades auditoría | 70,81 | 68,72 | 67,46 | 67,68 | 64,53 | 66,26 | 65,42 |
| Auditores individuales | 57,78 | 67,24 | 55,66 | 51,97 | 55,08 | 56,82 | 57,11 |
| Media global | 69,85 | 68,61 | 66,7 | 66,61 | 64,01 | 65,77 | 65,01 |

Entre las afirmaciones y conclusiones formuladas por la CNMC se encuentran las siguientes:

Sobre el denominado esfuerzo de auditoría

Según figura en la Sección 5ª del proyecto de reglamento, pendiente de aprobación y publicación: «los honorarios deben fijarse en función del número de horas estimado para la realización del trabajo, las cuales figurarán en el contrato. Dicha estimación debe hacerse en función de los medios, recursos, cualificación y especialización requeridos en cada trabajo, según la complejidad de las labores a realizar. De no procurarse estos recursos y medios, no se estaría en condiciones de poder cumplir la función de interés público encomendada al no proporcionar fiabilidad a la información auditada.»

La evolución de los precios medios que anualmente publica el ICAC al informar sobre la situación de la auditoría en España constata un cierto estancamiento de los precios y una preocupante tendencia a la baja

Por el contrario, según el órgano regulador de la competencia, la fijación de los honorarios ha de regirse por criterios estrictamente comerciales basados en la oferta y demanda, bajo el argumento de que las obligaciones de dedicar «el tiempo suficiente al trabajo de auditoría asignado» y disponer «de los recursos suficientes» son previsiones referidas al auditor para desempeñar adecuadamente sus funciones, sin que la regulación lo vincule en ningún momento al modo de determinar los honorarios.» Lo cual, como todo auditor conoce, no es cierto en cuanto que tanto la Ley de auditoría, la norma de calidad NCCI y las propias normas NIA-ES

insisten de forma reiterada en la obligación de asumir los trabajos siempre que se disponga de los conocimientos, experiencia y medios necesarios para llevar a cabo el mandato asumido cumpliendo con las exigencias de calidad establecidas. La pretensión de la comisión de que todo vale puede empeorar la ya complicada situación de canibalismo de precios en la que está inmerso el sector:

Las propias normas NIA-ES insisten de forma reiterada en la obligación de asumir los trabajos siempre que se disponga de los conocimientos, experiencia y medios necesarios para llevar a cabo el mandato asumido cumpliendo con las exigencias de calidad establecidas

Permisibilidad para ofertar por debajo de coste

En relación con el punto anterior y a la no necesidad, según la CNMC, de basar los honorarios a percibir en los recursos estimados y necesarios, le lleva a justificar como permisible la venta de los servicios de auditoría por debajo de coste, al considerar, en contra del criterio del ICAC, que no constituye una práctica anticompetitiva *«al no estar, como regla general, prohibida como desleal en el ordenamiento jurídico europeo y por tanto, de no quedar acreditada alguna de las circunstancias adicionales que permiten considerar la venta a pérdida como desleal, debe regir una presunción de legalidad acerca de la misma»*. Lo cual en mi opinión considero una auténtica barbaridad que, caso de llevarse a cabo, supondría:

- Inducir a las entidades auditadas a errores al devaluar en términos de precios (honorarios) la imagen de los servicios prestados por los auditores.
- Conllevar un claro y gravísimo descrédito de la actividad de la auditoría y de los profesionales que la ejercen.

- Contribuir a que firmas de auditoría de mayor tamaño lleven a cabo políticas expansivas mediante la eliminación del mercado de pequeños auditores con propuestas por debajo de coste.

Consecuencias que, en contra el criterio de la CNMC, entran en los supuestos de práctica desleal previstos en el artículo 17.2 de la Ley 3/1991 de 10 de enero de Competencia Desleal.

Sobre la oferta y prestación de otros servicios distintos a los de auditoría

Otra de las conclusiones alarmantes provocada por el polémico informe de la CNMC, hace referencia a la prestación de otros servicios adicionales a los de auditoría que, según el organismo regulador, es perfectamente legal, lo que a todas luces contradice la actual tendencia nacional e internacional de garantizar la independencia de los auditores y evitar la eventual contaminación provocada por la prestación de otros servicios que bien pudieran ser incompatibles con los de auditoría o en su caso podrían elevar los ingresos percibidos de un cliente en unos niveles de tal relevancia que podría representar una amenaza a su independencia.

Sobre los cambios de honorarios durante la vigencia de los encargos de auditoría

Por último, he de señalar que la Comisión critica, y en este caso con cierto sentido, lo dispuesto por el ICAC respecto a la revisión de precios durante el período de vigencia del contrato o encargo de auditoría. El artículo 24 relativo a los honorarios nada especifica sobre la eventual modificación de los honorarios durante el período de vigencia del contrato, es en el borrador del reglamento donde se establece (página 11) que: *dichos honorarios no podrán modificarse en el ejercicio o sucesivos, salvo que se modifiquen las condiciones que sirvieron de base para su realización, y así se justifique*. Es más, el artículo 62.3 determina que caso de que se modificaran a la baja en los ejercicios sucesivos, deberá documentarse en el

archivo de auditoría a que se refiere el artículo 71 las razones que justifican la nueva estimación de honorarios. Lo cual, supone prejuzgar como una eventual amenaza a la independencia del auditor la bajada de honorarios ya que, como considera la CNMC, no tiene justificación al considerarse tan válida el alza de los honorarios como su reducción.

De hecho, la reducción de los honorarios puede producirse por muchos motivos, todos ellos perfectamente razonables y justificados como, por ejemplo: reducción de la cifra de negocio, escisión de ramas de actividad, mejora significativa en los controles internos y grado de digitalización, mayor colaboración de la empresa en los trabajos de auditoría, entre otros. Obligar a que solamente se justifique la reducción de honorarios y no sus aumentos, no tiene sentido. Un cambio del texto reglamentario obligando a documentar la variación, cualquiera que sea su signo, tendría, como propone la CNMC, más lógica justificación.

El pasado 2 de abril, la CNMC publicó un nuevo documento en relación con el «Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas», sobre el que tampoco se han pronunciado ni el ICAC ni las corporaciones profesionales y en el que se vuelve a insistir sobre las consideraciones expuestas en su anterior informe sobre los honorarios de los auditores al afirmar en su página 16: *Se recomienda la supresión expresa de toda referencia relacionada con vincular los honorarios de forma preponderante o exclusiva con las horas estimadas, así como toda limitación a la modificación de honorarios en los supuestos de prórroga de contratos de auditoría. Respecto de la prestación de servicios adicionales en los procesos de licitación, se insta a su clarificación de modo que no se traduzca en restricciones a la competencia no amparadas por la normativa* (el resaltado es de la CNMC).

A la vista de lo expuesto, el panorama propuesto por el órgano regulador de la competencia no puede ser más confuso al propugnar la «ley de la selva», lo que conlleva la permi-

sibilidad de ofertar por debajo de coste y, por qué no, incluso regalar los trabajos de auditoría si por razones comerciales se considera conveniente y adecuado. La prestación de otros servicios no de auditoría deja de estar denostada cuando el regulador de la competencia afirma que tal práctica no debe de ser restringida (página 16) *instando a su clarificación de modo que no se traduzca en restricciones a la competencia no amparadas por la normativa.*

La confusión y polémica ya están servidas. Los auditores asistimos con asombro a las contradicciones de los organismos reguladores sobre la forma y modo de fijar la retribución a percibir por la prestación de sus servicios. Personalmente considero desafortunadas las principales conclusiones de la Comisión y confío se mantenga el principio sobre el que siempre se ha sustentado nuestra actividad, que no es otro que el firme compromiso de prestar nuestros servicios con el rigor y calidad debidos para lo cual debemos contar con los conocimientos, capacidades y recursos suficientes, recibiendo como contrapartida una retribución adecuada acorde con el trabajo prestado y responsabilidades asumidas.

La sobreauditoría

Cuando en foros y charlas profesionales se aborda el problema de la baja rentabilidad, se focaliza como su principal causa la denominada sobreauditoría. Termino que hace referencia al exceso de trabajo realizado en la ejecución de los encargos de auditoría o bien a la falta de coherencia entre lo elevado de los recursos aplicados y las pobres o nulas evidencias de auditoría obtenidas.

Entre sus posibles causas destacaría las siguientes:

- a) Pruebas de auditoría mal diseñadas, peor ejecutadas, que no aportan la debida evidencia probatoria, consecuencia de la aplicación de arcaicos esquemas de trabajo, no conformes con el nuevo marco normativo y que son el resultado de los hábitos anacrónicos que tanto los auditores responsa-

bles como sus empleados son reticentes a cambiar:

- b) Nula o inadecuada planificación no basada en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, ni en el conocimiento y evaluación del control interno tal y como prescriben las actuales normas NIA-ES y en concreto la 315.
- c) Inadecuado enfoque de la auditoría que, por los motivos anteriores obliga a dedicar excesivos recursos en áreas que, aunque relevantes por su materialidad, no representan riesgos de incorrección en detrimento de otras significativas que, por el contrario, no son suficientemente tratadas ni verificadas.

La política clásica de incurrir en horas extras y priorizar la dedicación en detrimento de la eficiencia no está contribuyendo en absoluto a la captación y mantenimiento del talento

- d) Excesivas muestras, no siempre obtenidas mediante métodos estadísticos como exige la NIA-ES 530, o la consideración inadecuada de los atributos a verificar que se basan en un adecuado conocimiento del control interno de la entidad auditada.
- e) Procedimientos de auditoría ineficientes, procesos repetitivos susceptibles de automatización e insuficiente e inadecuada utilización de herramientas informáticas.
- f) Inadecuados sistemas de documentación de los trabajos basados en esquemas antiguos muchos de ellos centrados en el clásico papel.
- g) Deficiente o escasa revisión y supervisión de los trabajos, tanto por parte de los jefes

de equipo como de los socios y auditores responsables.

En definitiva, existe la común convicción de que una de las principales causas de la baja rentabilidad se centra en la inadecuada praxis de trabajo, la cual puede mejorarse sin duda mediante la mecanización y digitalización de los procesos de auditoría, siendo necesario para ello que con carácter previo los responsables de los despachos y firmas asuman y pongan en marcha importantes cambios relacionados con la metodología de auditoría, organización interna y gestión de control de la calidad interno. Tema éste que será objeto de un tratamiento posterior.

Recursos Humanos

Otro de los problemas a los que actualmente se enfrenta la profesión es el relacionado con los recursos humanos, no sólo por tratarse del principal concepto de coste, sino por la falta de preparación, insuficiente especialización o la elevada rotación que últimamente se está produciendo, bien por la movilidad entre firmas o, por lo que es más grave aún: la renuncia de jóvenes auditores, incluso inscritos en el ROAC⁽⁴⁾ que, desilusionados ante las pobres expectativas y la presión a las que están sometidos, optan por otras alternativas profesionales con mejor calidad de vida. En definitiva, hay un claro problema de captación y sobre todo de retención del talento. Muchos jóvenes abandonan prometedoras carreras profesionales en auditoría, incluso en detrimento de su remuneración salarial, a fin de conseguir unas mejores condiciones de horario y clima laboral. Esta es una de las principales causas del envejecimiento de la profesión que últimamente es tratada con preocupación en los distintos foros que organizan las corporaciones profesionales.

Una de las causas, no la única, de esta falta de atractivo profesional proviene de organizaciones caducas, mal diseñadas y, en muchos casos, peor dirigidas en las que se exige al personal

(4) Registro Oficial de Auditores de Cuentas

un esfuerzo en ocasiones absurdo y baldío, que perfectamente sería evitable mediante la puesta en marcha de sistemas racionales, bien planificados y apoyados en herramientas y procedimientos de trabajo adecuados.

La política clásica de incurrir en horas extras y priorizar la dedicación en detrimento de la eficiencia no está contribuyendo en absoluto a la captación y mantenimiento del talento⁽⁵⁾.

Dimensión de los despachos y firmas

La inadecuación de los despachos y pequeñas firmas no sólo afecta a su rentabilidad sino y sobre todo a su capacidad para captar nuevos clientes y mantener los ya existentes.

personal empleado o por su cobertura geográfica, si no por un aspecto ya mencionado en el apartado anterior como es el de la especialización y la adecuada capacitación del equipo profesional. De hecho, la tendencia actual está dirigida a la contratación de personal especializado en detrimento del clásico auditor novel recién salido de la universidad. La preparación técnica en determinadas materias, como análisis de riesgos, altas finanzas, matemáticas, informática de sistemas, control interno, o calidad entre otras, son especialmente demandadas sobre todo por las grandes firmas.

La globalización y la complejidad de las transacciones electrónicas, así como la entrada en escena de las criptomonedas o de sistemas de



La globalización y la actual tendencia a la concentración empresarial exige de los auditores capacidades y especializaciones que carecen. La cobertura geográfica nacional e internacional hace años que se impone como condición para la supervivencia y crecimiento de las firmas de auditoría.

La dimensión como problema a resolver no se limita a su tamaño, medido en términos de

(5) Espero que la puesta en marcha del reciente Decreto del Gobierno sobre el control de la jornada laboral, tema tratado en otro artículo de esta revista, contribuya a mejorar la situación actual descrita.

información basados en *blockchain*, está modificando muchos de los antiguos esquemas de trabajo. La aparición y aplicación de procedimientos de auditoría basados en la inteligencia artificial va a requerir el diseño y utilización de algoritmos matemáticos en detrimento de las clásicas pruebas de validación muestral, para lo cual será imprescindible contar con especialistas en número y calidad suficientes.

Despachos y firmas de auditoría, conscientes del problema de la dimensión, han iniciado procesos de colaboración e integración a fin de adquirir el tamaño y cobertura necesarias.

Movimientos de asociación, de los que siempre he sido un ferviente defensor; pero que se han visto en ocasiones coartados por las nuevas disposiciones legales relativas a las amenazas de independencia en redes de auditores. Sean cuales fueren las formalidades organizativas y sistemas administrativos requeridos para asegurar y acreditar la independencia entre los miembros de una red, lo cierto es que los procesos de integración por absorción o por constitución de redes de auditores no han hecho más que empezar y constituyen, en mi opinión, una buena solución para afrontar con éxito el problema del tamaño y crecimiento. La frase tan escuchada en muchos foros de que el auditor individual y las pequeñas firmas tienen un futuro incierto, hace tiempo que ha dejado de ser una premonición para convertirse es una realidad indubitable.

Excesiva y cambiante regulación

Otra de las causas atribuidas a la actual situación y falta de expectativas que aquejan al sector se debe al prolijo, cambiante y a veces confuso marco normativo contable y de auditoría. Argumento con el que discrepo por las razones que expongo a continuación.

La correcta aplicación de las nuevas normas basadas en el enfoque de riesgos, constituye la clave sobre la que ha de pivotar el cambio de los procedimientos a utilizar por los auditores en sus trabajos lo que redundará en claras mejoras en términos de horas de ejecución y la reducción de riesgos de auditoría asumidos

Es cierto que esta nuestra actividad se encuentra excesivamente regulada, tanto es así que hasta la CNMC lo reconoce en sus informes. Pero no es mayor que la existente en otras latitudes como es el caso de Colombia cuya regulación, que he tenido la oportunidad de conocer, es incluso más extensa y compleja.

El marco normativo surgido tras la primera Ley de Auditoría, allá por el año 1988, tuvo un primer desarrollo que pronto se ralentizó hasta que casi 22 años después, con la publicación de la nueva Ley 12/2010 se introdujeron los primeros y radicales cambios. La norma de calidad NCCI publicada en octubre del 2011 y las nuevas normas técnicas NIA-ES dos años más tarde, supusieron un auténtico *tsunami* normativo del que todavía no nos hemos recuperado y menos tras las últimas normas modificadas relativas al nuevo informe de auditoría, y la publicación de la NIA-ES 701 sobre cuyas vicisitudes son abordadas en otro artículo de esta revista.

El cambio de normativa era del todo necesario, no sólo para su adaptación a las normas internacionales, sino y sobre todo para actualizar esquemas y procedimientos absolutamente anacrónicos. Por el contrario, soy de la opinión que el nuevo marco normativo contribuye a mejorar y asegurar la calidad de los trabajos, permitiendo racionalizar anquilosados sistemas mediante la adopción de nuevos enfoques basados en la detección de riesgos de incorrección material y la aplicación de procedimientos diseñados para su identificación, evaluación y verificación.

Como comentaré en las siguientes entregas, la correcta aplicación de las nuevas normas basadas en el enfoque de riesgos, constituye la clave sobre la que ha de pivotar el cambio de los procedimientos a utilizar por los auditores en sus trabajos lo que redundará en claras mejoras en términos de horas de ejecución y la reducción de riesgos de auditoría asumidos. La mecanización de dichos procedimientos y la digitalización de los sistemas organizativos de los despachos y firmas, contribuirán de forma notable a mejorar la eficiencia y eficacia de los trabajos y, por ende, los niveles de rentabilidad.

Considero que la puesta en marcha de la norma de calidad NCCI, que supuso un importante esfuerzo de puesta en marcha, a la

que han contribuido de forma muy notable las corporaciones profesionales, ha logrado de forma clara implantar en los despachos y firmas una cultura basada en la calidad de forma que impregne todas y cada una de las actividades profesionales, por encima de otras consideraciones, incluidas las de carácter comercial⁽⁶⁾.

CONCLUSIÓN

Como señalo al principio de este artículo, los reducidos márgenes obtenidos por los despachos y pequeñas firmas de auditoría no pueden ser atribuidos a una sola o a un par de causas, si no a un conjunto de circunstancias tanto internas como externas que no son privativas de nuestra situación en España sino que, con diferentes matices e intensidad, se dan en otras latitudes.

Los cada vez más bajos precios por hora denotan una situación preocupante de devaluación del trabajo de auditor y de una más que peligrosa tendencia a captar clientes a cualquier precio. Por experiencia propia como auditor y como revisor de calidad, he podido constatar ofertas poco realistas que han derivado en paupérrimos márgenes al incurrir en un volumen de horas muy superior a las estimadas.

Los bajos precios horarios son generados no sólo por la actual situación de canibalismo del mercado, sino por lo que se ha venido a denominar sobreauditoría, consistente en la dedicación desproporcionada de horas como consecuencia de inadecuados e ineficientes esquemas de trabajo.

La mecanización y digitalización de los despachos y firmas no es por sí misma la panacea que solucionará la problemática de escasa rentabilidad. Para que realmente surta los esperados resultados, el proceso ha de basarse en procedimientos y sistemas bien diseñados y en la implantación de una cultura de calidad,

(6) Llama la atención la omisión por la CNMC a la norma de calidad NCCI en los informes publicados sobre la auditoría y los auditores.

acorde con el nuevo marco normativo, que permita cambiar el chip de muchos auditores anquilosados en pretéritas prácticas que ni son eficientes ni conformes con la normativa en vigor.

La situación descrita de no justa contraprestación al esfuerzo prestado y a las responsabilidades asumidas, están desalentando tanto a los auditores veteranos como, y sobre todo, a los jóvenes que, a diferencia de lo que ocurriera hace años, no consideran la auditoría como una opción profesional. La captación y mantenimiento del talento resulta una tarea complicada lo que está provocando el rápido e inexorable envejecimiento de la profesión.

Respecto al agobiante, prolijo y cambiante marco normativo aplicable, otro de los tópicos esgrimidos como causantes de la actual situación, no se corresponde con la realidad. La actual normativa lejos de perjudicar la eficiencia contribuye a mejorarla mediante nuevos y más eficientes enfoques y la puesta en marcha de metodologías basadas en riesgos.

Las ineficiencias en la ejecución de los trabajos, además de afectar a la esperada rentabilidad, son causa de incumplimientos normativos como ocurre con la obligación de compilar la documentación de auditoría dentro de los sesenta días siguientes a la emisión del informe.

Señalar por último que, si bien se han dado pasos de gigante en la puesta en marcha de sistemas y procedimientos más eficientes, queda mucho trabajo por hacer para alcanzar los niveles adecuados de excelencia y calidad que redunden en una clara y continua mejora de la rentabilidad de los despachos y pequeñas firmas de auditoría.

En los próximos artículos se abordarán aspectos más concretos relacionados con la práctica de la profesión tanto de orden interno como respecto a la ejecución de los trabajos que contribuyan a mejorar la eficacia y eficiencia de los despachos y pequeñas firmas de auditoría. ●