



Departamento de Contabilidad y Economía Financiera
UNIVERSIDAD DE SEVILLA

**ANÁLISIS DE LA CALIDAD DEL SERVICIO DE
AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS
CLIENTES:
UNA APROXIMACIÓN DE LA ESCALA SERVQUAL**

Tesis Doctoral presentada por:

FRANCISCO JAVIER MORENO GARCÍA.

Dirigida por:

Dr. GUILLERMO J. SIERRA MOLINA.

Dr. MANUEL ORTA PÉREZ.

Sevilla, 2015.

Dedicatoria y/o agradecimientos

A mi familia

Son muchas las personas cuyo apoyo, confianza, colaboración y ayuda han sido imprescindibles para que este trabajo pudiese realizarse. Me gustaría manifestar mi profundo agradecimiento a todos los compañeros del Departamento y del Grupo de Investigación, en especial a Laura Sierra y mi director el Profesor Manuel Orta.

No quiero olvidar la ayuda recibida por todos los profesionales que han colaborado en la realización del trabajo de investigación (diseño y desarrollo), a Enrique López por su ayuda y a nuestro maestro y amigo Guillermo J. Sierra por su confianza y apoyo constante.

Índice

INTRODUCCIÓN.	7
Marco de nuestra Investigación.	7
Justificación y Objetivos.	11
Organización del Trabajo.	20
Capítulo 1	24
LA CALIDAD EN LOS SERVICIOS.	24
FILOSOFÍA DE TRABAJO EN AUDITORÍA.	24
1.1 La Calidad de la Auditoría.	24
1.1.1 Manifestaciones sobre el Tema.	27
1.1.2 Aspectos Operativos de la Calidad: el Control de Calidad.	30
1.1.2.1 Consideración del Riesgo en Auditoría.	41
1.1.2.2 El Manual de Calidad en Auditoría.	49
1.1.3 La Calidad de la Auditoría en la Literatura.	56
1.1.3.1 Principales Líneas de Investigación.	57
1.1.3.2 Función Social de la Auditoría: el Gap de Expectativas.	66
1.2 Aproximación a la Auditoría como Servicio: la Calidad como Filosofía de Trabajo.	72
1.2.1 La Calidad como Filosofía.	73
1.2.1.1 La Calidad: Un Concepto en Evolución.	74
1.2.1.1.1 Elementos de la Calidad.	79
1.2.1.1.2 Repercusiones de la Calidad.	82

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

1.2.1.1.3	La Calidad como Estrategia Competitiva.	85
1.2.1.1.4	Los Sistemas de Calidad: única alternativa.	91
1.2.1.2	Calidad Total y el Sector Servicios.	93
1.2.2	Idiosincrasia del Sector Servicios: Auditoras.	101
1.2.2.1	Aproximación Conceptual al Término.	104
1.2.2.2	Características Genéricas de las Empresas de Servicios.	109
1.2.2.3	Diversas Clasificaciones de los Servicios.	112
1.2.2.4	Los Servicios en la Economía: Evolución de los Servicios a Empresas.	114
1.2.2.5	Las Empresas Auditoras como Empresas de Servicios.	119
Capítulo 2		123
MEDICIÓN DE LA CALIDAD EN LOS SERVICIOS.		123
ELECCIÓN DE UN MODELO: SERVQUAL.		123
2.1	Medición de la Calidad como Necesidad.	124
2.1.1	Introducción.	124
2.1.2	La Necesidad de Medir.	126
2.1.3	Sistemas de Calidad y Medición: La Eras en la GC.	130
2.2	El Sector Servicios y la Medición.	135
2.2.1	Medición Clásica.	140
2.2.1.1	Siete Antiguas Herramientas de la Calidad.	140
2.2.1.2	Siete Nuevas Herramientas de la Calidad.	142
2.2.2	Las Escalas de Actitud: Introducción.	144
2.2.3	Medición en el Sector Servicios. Revisión de la Literatura.	146
2.2.3.1	El modelo SERVQUAL.	148
2.2.3.2	El modelo SERVPERF.	151
2.2.3.3	El modelo SERVMAN.	154
2.2.3.4	El modelo EP y el NQ.	162
2.2.3.5	La Escuela Escandinava.	165

2.2.3.6	Otras orientaciones: Modelos Psicológicos.	169
2.2.4	El Modelo Servqual: Solución más Factible.	174
2.2.4.1	Definición de los Desajustes: Expectativas vs. Percepciones.	179
2.2.4.2	Utilidades del Modelo SERVQUAL.	191
2.2.4.2.1	Comparación de Expectativas y Percepciones de Clientes en el Tiempo.	191
2.2.4.2.2	Comparación del Nivel de Calidad en el seno de varias Empresas.	192
2.2.4.2.3	Determinación de Segmentos de Clientes en función del Nivel de Calidad alcanzado.	194
2.2.4.2.4	Evaluación de las Percepciones de los Clientes Internos sobre la Calidad.	195
2.2.4.3	Críticas al Modelo SERVQUAL.	196
2.2.4.4	Solución más Factible.	200
2.2.5	Aplicación de las Escalas de Actitud a distintos Ámbitos Económicos: Identificación de Dimensiones.	201
2.3	Sistemas de Medición de la Calidad: métodos Cuantitativos vs métodos Cualitativos.	212
2.3.1	Métodos Cuantitativos: Cuestionarios.	221
2.3.2	Métodos Cualitativos: Entrevistas.	225
Capítulo 3		229
LA CALIDAD EN EL SERVICIO DE AUDITORÍA (I):		229
PLANTEAMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN.		229
3.1	Introducción.	229
3.2	Perspectiva de la Calidad de la Auditoría desde sus Agentes: Clientes, Usuarios y Auditores.	231
3.2.1	Calidad desde la perspectiva de los Clientes del Servicio.	232
3.2.2	Calidad desde la perspectiva de los Usuarios de la Información Auditada.	234

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

3.2.3	Calidad desde la perspectiva de los Auditores.	235
3.3	Aproximación del Modelo SERVQUAL al servicio de Auditoría.	236
3.3.1	Planteamiento Teórico del Modelo Servqual en el Servicio de Auditoría.	237
3.3.2	A Modo de Reflexión: Identificación de Dimensiones.	243
3.4	Adaptación del Modelo SERVQUAL al Servicio de Auditoría.	246
3.4.1	Planteamiento del Análisis.	246
3.4.2	Análisis de la Viabilidad de la Escala para el Servicio de Auditoría.	248
3.4.3	Desarrollo del Modelo Delphi en nuestro estudio.	259
3.4.4	El modelo Servqual adaptado al servicio de Auditoría.	261
3.4.4.1	Entrevistas Semiestructuradas a los Usuarios de la Información Auditada.	262
3.4.4.2	Entrevistas Semiestructuradas al Personal Implicado en el desarrollo de la propia función auditora.	266
3.4.4.3	Modelo SERVQUAL Adaptado.	269
3.4.4.4	Otros aspectos medidos.	273
3.4.4.5	Reflexiones sobre la Adaptación del Modelo Elegido.	281
3.4.5	Anexos Capítulo Tercero.	283
	ANEXOS: 3441A, 3441B y 3441C.	283
	ANEXOS: 3442A, 3442B y 3442C.	287
Capítulo 4		290
LA CALIDAD EN EL SERVICIO DE AUDITORÍA (II):		290
DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN.		290
4.1	Introducción.	290
4.2	Planteamiento Empírico.	292
4.3	Objetivos e Hipótesis Planteadas.	294

4.4 Selección de la Muestra.	297
4.5 Metodología Empleada.	300
4.6 Evaluación Técnica de la Prueba: Identificación Dimensiones.	302
4.6.1 Análisis de la Fiabilidad.	303
4.6.2 Análisis de la Discriminabilidad.	304
4.6.3 Análisis de la Validez. Identificación de Dimensiones.	306
4.6.3.1 Datos A (Valoraciones acerca de la propia firma).	309
4.6.3.2 Datos B (Valoraciones acerca de la firma ideal).	319
4.6.3.3 Reflexiones surgidas tras el Análisis.	326
4.7 Diferencias entre Percepciones y Expectativas.	329
4.8 Análisis Factorial Conjunto de las Escalas A y B.	333
4.9 Diferencias respecto a Variables Psico-sociológicas.	338
4.9.1 En relación a la variable GÉNERO.	338
4.9.2 En relación a la variable EDAD.	342
4.9.3 En relación a la variable FORMACIÓN.	345
4.9.4 En relación a la variable CARGO QUE OCUPA EN LA COMPañÍA.	348
4.9.5 En relación a la variable ANTIGÜEDAD.	349
4.9.6 En relación a la variable CRITERIO DE SELECCIÓN.	352
4.10 Anexos Capítulo Cuarto.	355
Capítulo 5	363
CONCLUSIONES Y FUTUROS DESARROLLOS.	363
1. Relacionadas con la Calidad y la Medición en Sector Servicios.	365
2. Relacionadas con la Adaptación, Aplicación y Resultados obtenidos.	369
3. Breves pinceladas sobre posibles Futuras Investigaciones.	381

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

385

INTRODUCCIÓN.

Marco de nuestra Investigación.

Dada la evolución producida en la profesión auditora en los últimos tiempos, y ello amplificado por los escándalos que periódicamente han visto la luz pública, el establecer niveles de calidad con los que se desarrollan estos trabajos es un tema de máxima relevancia y actualidad.

En sus inicios, la función de auditoría se limitaba primordialmente a un trabajo de mera vigilancia o de policía, detectando errores y fraudes, empleando para ello un análisis detallado de todas las transacciones que había llevado a efecto la empresa. Sin embargo, no es hasta principios de siglo XIX, inicio de la Revolución Industrial y consecuente aparición de las grandes sociedades, que la administración y gestión de las mismas queda, en la mayoría de las ocasiones, separada de sus propietarios, surgiendo la necesidad de añadir un nuevo objetivo a la

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

auditoría, como es la determinación de la razonabilidad con la que el balance y el estado de resultados presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones efectuadas por la empresa.

No obstante, con el crecimiento de las empresas hasta un tamaño que hace rentable la instalación de complejos sistemas de control interno, aparece, como clave de la auditoría, la revisión del sistema de control interno.

Observamos como desde sus inicios, la preocupación por sus destinatarios, ha estado siempre patente. Matizar que el surgimiento de la auditoría, según los datos más fidedignos, lo encontramos en Gran Bretaña. No obstante, como es de todo conocido, Estados Unidos ha tomado la cabeza tanto en estudio e investigación de técnicas de auditoría como en su desarrollo legislativo.

Siendo -esta preocupación- una cuestión obvia, no debemos olvidar que uno de los principales rasgos que distinguen a las sociedades avanzadas es el caudal informativo del que constantemente se está haciendo uso en el seno de las mismas. Cada vez es mayor el número de destinatarios de la información o bien demandantes de información ajenos por completo a quienes tienen la responsabilidad de elaborarla. Podemos decir que el acontecer de la empresa preocupa no sólo a quienes se sienten vinculados a ella por razones de capital o de trabajo, sino también a un ámbito mucho más amplio que va desde la administración pública hasta los consumidores, pasando por acreedores, futuros inversores, etc.

Ahora bien, para que la información financiera de dichas actividades suponga una respuesta adecuada a las mencionadas demandas informativas, es preciso que aquélla esté revestida de unas ciertas garantías que avalen su credibilidad. Es decir, no basta que dichos estados contables sean preparados siguiendo las pautas marcadas por los principios contables generalmente aceptados, sino que es preciso que esto sea apreciado y confirmado por profesionales expertos e independientes, que con su opinión avalen la razonabilidad de dicha información, considerándola o no representativa de la imagen fiel de la situación económica y financiera de la empresa.

Como podemos observar, el abanico de usuarios de la información auditada es amplio y heterogéneo, siendo, en la mayoría de las ocasiones, la información que llega a éstos insuficiente y/o inadecuada en tiempo y forma. En este sentido, estamos de acuerdo con Sierra Molina et al. (1999, 98), cuando auguraban: *“El futuro es incierto por definición, pero hay circunstancias que nos hacen empezar a pensar en importantes cambios en la filosofía del proceso de elaboración-comunicación de la información contable. La base de datos conteniendo información cuantitativa y cualitativa de la organización puede ser pronto realidad. A ella podrían acceder tanto los usuarios internos como externos (con sus correspondientes controles), y obtendrían una información de mayor utilidad -esto es seguro- de la que les proporcionan las Cuentas Anuales tal como están estructuradas en la actualidad.”*

No obstante, y entendiendo que esta evolución en el proceso de elaboración-comunicación de la información contable mejorara la percepción que se tiene sobre la función auditora, debemos dejar claro

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

que este proceso de cuestionamiento tanto de su finalidad como de su utilidad pública producido en la auditoría no es nuevo ni repentino.

En países con una mayor tradición auditora, encontramos que este cuestionamiento se remonta a los años setenta, tomando especial virulencia tras los últimos escándalos financieros suscitados.

En este marco planteado, subyace el “*audit expectation gap*”, definido por el IAASB (International Accounting and Assurance Standards Board, 2011) como la diferencia entre el trabajo efectuado por el auditor y lo que se espera del mismo. Este aspecto impulsó nuestra curiosidad e interés sobre el mundo de la auditoría, y que, como podremos constatar, se ha convertido en el eje central de nuestra investigación. Conviene matizar como, el American Institute of Certified Public Accountants(AICPA) en virtud de una de sus funciones como emisor de normas de auditoría denominadas SAS (Statements on Auditing Standards), fue el que en 1974 acuñó el término analizado. No obstante, al final de la primera parte del capítulo primero, analizaremos con detalle los distintos pronunciamientos y normas emitidos en relación con el gap de expectativas.

En resumen, nos encontramos ante una profesión con una idiosincrasia muy particular y cuyo papel en el desarrollo de las sociedades avanzadas actuales se nos antoja cada vez más importante. Es de vital importancia conocer -o al menos acercarnos a ello- los distintos factores que de un modo u otro preocupan a los agentes involucrados en el servicio. Por tanto, establecer esos factores y, de algún modo, conocerlos y controlarlos, redundará en la identificación y posterior control de los distintos “gaps” y del nivel de calidad con el que se está prestando el servicio, paso imprescindible

10

para acometer las acciones correctoras que se estimen oportunas en pos de una mejora en el desarrollo de la función auditora.

Justificación y Objetivos.

Una vez enmarcados los motivos que han hecho que nos decantemos por esta investigación, vamos a proceder a continuación a justificar por qué es necesaria la misma y cuáles son los objetivos y proposiciones que nos hemos establecido al iniciarla.

Partimos de la premisa de que las normas de auditoría de cualquier país o corporación profesional incluyen la obligación que tiene el auditor de llevar a cabo una serie de tareas con un objetivo bien definido: garantizar unos requisitos mínimos de calidad en su trabajo (Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), 2011). Su justificación la encontramos en la necesidad de asegurar, razonablemente, que su trabajo cumple las normas técnicas de auditoría (NIA-ES, 2013).

Para ello, no sólo tiene que preocuparse de que exista un manual de control de calidad en el que se establezcan unos procedimientos que deben abarcar a toda su organización, sino que, además, debe revisarlos periódicamente para determinar si están funcionando correctamente y si siguen siendo apropiados cuando se produzcan algunas circunstancias que puedan afectar, interna o externamente, al normal funcionamiento del despacho.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Cualquier profesión organizada, y por ende la auditoría, como recogen Sierra Molina y Orta Pérez (1996), debe cumplir las siguientes características definitorias:

- Una actividad o conjunto de actividades específicas que desarrollan sus componentes, que sirve además como elemento diferenciador respecto de otros grupos profesionales.
- Un bloque común de conocimientos que poseen todos sus miembros y que éstos han alcanzado a lo largo de un proceso de aprendizaje ordenado y formal.
- Aptitud de los miembros del grupo profesional para el ejercicio de la profesión, apreciada a través de pruebas y mecanismos preestablecidos de acceso que garanticen la posesión del bloque común de conocimientos que se juzgan imprescindibles para ello.
- Actitud personal corporativa de quienes pertenecen al grupo, lo cual comporta cierta cohesión que les hace sentir, por encima de intereses particulares, un interés cierto por el beneficio común del grupo, orientado al logro de objetivos comunes y de desarrollo y progreso de todo el colectivo.
- Autonomía individual de los componentes del grupo en el ejercicio profesional, lo cual lleva aparejada la asunción personal de responsabilidades y pérdidas.
- Existencia, de forma explícita o implícita, de un Código de Normas Éticas al que acomodan sus actuaciones todos sus miembros.

Como era de prever, todas las características anteriores se encuentran presentes en el colectivo formado por los auditores,

pudiéndose apreciar con mayor nitidez según el grado de implantación y desarrollo de la profesión en los distintos países.

La aceptación de la auditoría como una profesión trae como consecuencia que sólo deban ejercerla aquellas personas que posean unos requisitos académicos y a los que se les exija una determinada experiencia. A su vez, el ejercicio profesional está sujeto a las normas técnicas que abarcan dos aspectos fundamentales: por un lado, las que están relacionadas con el proceso o ejecución práctica de la auditoría y, por otro, aquellas que guían a sus miembros en sus relaciones con sus clientes, compañeros, las empresas y el público, es decir, sus obligaciones y derechos.

Las normas técnicas condicionan el proceso completo de la auditoría. Defliese et al. (1991) señalan que la auditoría debe definirse con una amplitud suficiente como para abarcar los diferentes tipos que existen en constante evolución y de su finalidad. Destacan la definición aparecida en la American Accounting Association (1973), puesto que satisface plenamente este objetivo al comprender tanto el proceso como las finalidades de la auditoría: *“es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones relacionadas con actos y acontecimientos económicos, a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas.”*

Siguiendo a Cook y Winkle (1987) y a Kell y Boynton (1992) analizaremos los términos de esta definición:

- Dado que la auditoría es un proceso sistemático de obtener evidencia, han de existir conjuntos de procedimientos lógicos y organizados a seguir por el auditor para recopilar la información.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

- La evidencia se obtiene y evalúa de manera objetiva, por lo que debe emprenderse el trabajo con una actitud mental neutral.
- La evidencia examinada consiste en una amplia variedad de información y datos que apoyan los informes elaborados. El auditor tiene que usar su criterio para seleccionar la evidencia apropiada, considerando cualquier elemento que le permita realizar una evaluación objetiva y expresar un dictamen de naturaleza profesional.
- Las "afirmaciones" se traducen generalmente en estados financieros, pero la definición objeto de nuestro análisis es lo suficientemente amplia como para incluir informes de otro tipo.
- El auditor debe determinar el grado de correspondencia entre la evidencia de lo que ocurrió en realidad y los informes que se han presentados de esos sucesos.
- La evaluación y el informe de los acontecimientos deben estar de acuerdo con "principios establecidos".

Cañibano (1996, 53), al referirse a la auditoría externa de cuentas anuales o auditoría financiera, la define como *un proceso llevado a cabo conforme a unas normas, y mediante el cual las cuentas anuales de una sociedad se someten al examen y verificación de unos expertos cualificados e independientes con el fin de emitir una opinión sobre la fiabilidad que les merece la información económico-financiera contenida en los mismos. Dicha opinión se comunica por medio de un informe o dictamen de auditoría.*

La ley de Auditoría de Cuentas, de 20 de julio de 2015, define la auditoría en su artículo 1 como *la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados*

financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.

Más recientemente, Porter et al. (2014) argumentan que la palabra auditoría se usa generalmente para referirse al proceso de ofrecer una opinión sobre la exactitud o validez de la información financiera. En particular, una auditoría externa ofrece una opinión sobre los estados financieros de una organización para los usuarios que se encuentran fuera de la gestión de esta.

Observamos una preocupación por delimitar los objetivos de esta profesión, además de los sujetos que deben desempeñarla. En este sentido, San Segundo et al. (2001) plantea -además de la idoneidad de la adaptación de las normas de auditoría a la realidad de los negocios actuales- como otras causas del problema de calidad en la profesión:

- Los relacionados con la falta de independencia, con las siguientes fuentes de conflicto:
 - Los otros servicios suministrados por las empresas auditoras, sobre todo por los contratos a veces enormes de la actividad consultora.
 - Las relaciones personales que se establecen entre las gerencias de las empresas auditadas y los responsables de auditoría. La ausencia de rotación en los equipos que es diferente de la rotación de auditores.
 - La falta de negocio en el caso de los auditores individuales.
- Los relacionados con la aplicación de los procedimientos de auditoría, con las siguientes áreas de conflicto:

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

- El contenido del informe de auditoría, ausencia de comentarios sobre la calidad de la gestión o sobre el futuro de los negocios examinados.
- La aplicación estricta de las normas de auditoría, que en algunos casos no ha permitido detectar deficiencias en la información. En especial al no tener en cuenta los distintos “clientes”.
- El retraso que las normas tienen con relación a la realidad empresarial. Es conocido que la velocidad a la que se producen los cambios en el mundo empresarial es mayor que la promulgación de normas, ya sean contables o de auditoría.
- La presión que sobre los equipos de auditoría, ha tenido, tiene y tendrá la guerra de precios, reduciendo los honorarios hasta límites que hacen peligrar los trabajos.
- La ausencia de personal preparado, que unido a las altas rotaciones de personal que son endémicas en la profesión, hacen difícil la gestión a largo plazo de los recursos humanos.

Eco de ello se han hecho, las Organizaciones Profesionales (elaborando una serie de manuales y guías para que sus asociados puedan desarrollar su actividad con unas ciertas garantías de calidad), las Autoridades Españolas (a través de los pronunciamientos del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y Ley de Auditoría de Cuentas), la Comisión Europea (con la publicación de su recomendación sobre Calidad de los trabajos de auditoría) y los órganos emisores de normas internacionales (con la emisión de normas internacionales de auditoría en este sentido).

Nos reafirmamos, pues, en el interés y oportunidad del estudio planteado sobre el análisis de la Calidad del servicio de Auditoría desde la perspectiva de lo que se espera del mismo y lo que este nos ofrece. Los últimos acontecimientos ocurridos en el mundo financiero han reabierto el debate sobre ciertos aspectos especialmente espinosos relacionados con la función del auditor, como la independencia de las firmas, la responsabilidad profesional y el 'gap' de expectativas.

Llegado este punto, debemos centrarnos en qué es lo que pretendíamos con este trabajo. La verdad es que, plantearnos establecer el nivel de Calidad del Servicio de Auditoría en nuestro país, podría resultar pretencioso -y quizás lo fuera- para un trabajo de esta índole y con los medios de los que disponíamos. No obstante, ése fue nuestro punto de partida y con ese fin desarrollamos esta investigación lo mejor que hemos podido y sabido (agradeciendo, desde aquí, la ayuda a todos los que colaboraron en la ejecución del mismo, especialmente a D. Guillermo Sierra, por su ayuda y comentarios siempre oportunos).

Por ello, entendiendo este trabajo como un paso más en nuestra labor investigadora, hemos centrado ésta en el *análisis de la calidad del servicio de auditoría desde la perspectiva de los clientes* sin olvidarnos de los otros dos grupos de sujetos implicados en la actividad auditora.

De este modo, antes de continuar, debemos definir los distintos individuos que componen los tres tipos de agentes identificados. En una primera aproximación, podríamos recoger:

- Grupo de los Clientes de las firmas de Auditoría. Estará formado por los encargados de solicitar el servicio a las firmas auditoras.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Si analizamos sintéticamente todo el proceso podemos observar cómo, en definitiva, son los propios elaboradores de la información financiera los encargados de contratar el servicio. De forma concreta podemos decir que se trata de los directivos y administradores.

- Grupo de los Usuarios externos de las Cuentas Anuales auditadas. En una primera aproximación, dentro de ellos podríamos citar: accionistas, inversionistas, analistas financieros, bancos y demás entidades de crédito, trabajadores, acreedores, proveedores, compradores y terceros en general, la hacienda pública, las autoridades, etc. Como veremos con detalle en el capítulo tercero es el grupo más heterogéneo, existiendo multitud de clasificaciones de los mismos. Los intereses de cada uno de ellos marcará de diferente forma la percepción que tienen del servicio de auditoría.
- Grupo de Auditores. Estará formado por todos aquellos individuos implicados en el desarrollo de la propia función auditora, recogeremos representantes de distintos escalafones a la vez que de distintos tipos de firmas.

Es importante establecer la diferencia entre clientes y usuarios a efectos de este trabajo. En la literatura podemos encontrar a directivos y administradores como usuarios que soliciten tener un margen razonable de seguridad de que la gestión y el control del negocio se han llevado de forma eficiente y de acuerdo con las políticas y procedimientos emanados de la alta dirección. No obstante, entendemos que los directivos y administradores cumplen -en relación con este servicio- un papel básicamente de Clientes ya que son los que

toman la decisión de contratar y, en su caso, mantener la relación contractual con el auditor.

Considerando todo lo expuesto, y sin olvidar que el fin último de nuestro proceso investigador actual es el análisis del nivel de calidad del servicio de auditoría, establecemos como Objetivo Principal de esta investigación: **Análisis de la Calidad del Servicio de Auditoría desde la perspectiva de los Clientes**. No obstante, lo completaremos con una serie de entrevistas semiestructuradas adaptadas para cada uno de los dos agentes restantes involucrados en la labor auditora. El objeto de éstas es perfilar el cuestionario enviado a los clientes del servicio.

Este objetivo que podríamos calificar como *Principal* necesita para su consecución el establecimiento y demostración de una serie de presunciones. Al tiempo, que la identificación y posterior adaptación y aplicación al servicio analizado del instrumento elegido. De este modo, hemos establecido una serie de objetivos de carácter secundario, pudiéndose exponer de forma secuencial:

- Poner de manifiesto como la Calidad en el servicio de Auditoría es un tema de actualidad.
- Establecer como la Calidad como Sistema se ha erigido en una de las alternativas que, con más éxito, ha dado respuesta a estos retos del entorno competitivo actual.
- Una vez hemos mostrado a la Auditoría como un servicio (básicamente, servicios a empresas), trataremos de identificar el mejor Instrumento para Medir la Calidad en los Servicios, al tiempo que establecer el Sistema de medición que utilizaremos para cada uno de los tres colectivos estudiados.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

- Posteriormente, deberemos adaptarlo al servicio que pretendemos medir al objeto de que los resultados obtenidos tengan una mayor consistencia.
- Por último, procederemos a la aplicación del instrumento elegido poniendo de manifiesto los resultados obtenidos y las precisiones que nos hayan ido surgiendo.

Organización del Trabajo.

Con el fin de cumplir los objetivos marcados, siguiendo un proceso lógico y estructurado, hemos dividido nuestra investigación en cinco capítulos (junto con un apartado introductorio y otro relativo a las referencias bibliográficas), que seguidamente pasaremos a comentar.

En el **capítulo primero**, titulado **“La Calidad en los Servicios. Filosofía de trabajo en Auditoría”**, nos hemos centrado -básicamente- en analizar cómo la calidad de la auditoría es un tema de actualidad, centrándonos en las manifestaciones sobre ello y en los aspectos que más significativamente inciden en esa calidad. En la segunda parte del capítulo nos hemos acercado a la conceptualización del servicio que, en definitiva, es la auditoría, analizando para ello la calidad en este sector de la economía.

En el **segundo de los capítulos**, titulado **“Medición de la Calidad en los Servicios. Elección de un Modelo: SERVQUAL”**, analizamos en primer lugar cómo la calidad necesita ser medida (ya sea, de un modo cuantitativo o cualitativo). Seguidamente, nos detenemos -con detalle, debido a la importancia que posteriormente tendría en nuestro trabajo- en los distintos instrumentos, escalas y modelos que se han

20

utilizado para analizar la calidad en el sector servicios, dejando para el final un breve recorrido por los distintos sistemas de recogida de información que nos ayudarán en el proceso de medición y un breve planteamiento de la investigación como puente hacia el capítulo tercero.

Una vez acabada la parte introductoria de la investigación y teniendo ya claro el instrumento que utilizaríamos para la medición, en el **capítulo tercero**, titulado **“La Calidad del Servicio de Auditoría (I): Planteamiento de la Investigación”**, estudiamos en primer lugar la calidad desde la perspectiva de los distintos agentes involucrados en la misma, analizando para ello la literatura para, seguidamente acercar la escala elegida en el capítulo anterior al servicio de auditoría. El capítulo concluye con una adaptación del instrumento elegido al servicio analizado, tomando en consideración las características del propio instrumento y las entrevistas efectuadas a los otros dos grupos de agentes.

En el **capítulo cuarto**, siendo el que recoge la parte empírica de la investigación, titulado **“La Calidad del Servicio de Auditoría (II): Desarrollo de la Investigación”**, plasmaremos los resultados obtenidos tras la aplicación del instrumento elegido.

Por último, en el **quinto de los capítulos**, titulado **“Conclusiones y Futuros Desarrollos”**, nos haremos eco de las principales conclusiones que hemos podido ir obteniendo sobre: la Calidad y la Medición en los Servicios y la Adaptación y Aplicación del Instrumento elegido. Asimismo, recogeremos los Resultados obtenidos tras esa aplicación, sin olvidar plasmar posibles futuras investigaciones derivadas de ésta.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

Capítulo 1

LA CALIDAD EN LOS SERVICIOS.

FILOSOFÍA DE TRABAJO EN AUDITORÍA.

1.1 La Calidad de la Auditoría.

Tanto para la actividad económica en general, como para la profesión de Auditoría en particular, es esencial que la Auditoría sea un producto de Calidad (Millichamp, 1998; Hilary y Lennox, 2005; Casterella et al., 2009). Esta afirmación resume en pocas palabras el interés de académicos y profesionales de la Auditoría por la calidad en la misma, fenómeno que probablemente haya surgido en paralelo con la también cada vez mayor actualidad por los temas de calidad en otras actividades productivas y de servicios.

La auditoría, al igual que cualquier otra actividad que se califique como profesional, debe tener la preocupación constante de mantener un óptimo nivel de calidad en todas aquellas actividades que la conforman y que se materializan finalmente en la emisión del informe conteniendo la opinión del auditor. Todo ello debe orientarse al sostenimiento de la función social y económica que hoy día desempeña

y, aún más si cabe, en países como el nuestro, donde una regulación relativamente reciente comienza ya a dar sus frutos con el reconocimiento social de tal trascendencia.

Difícilmente podría avanzarse en esas funciones sin una auditoría de calidad que permita mantener la confianza que la sociedad deposita en sus resultados. DeAngelo (1981a) sostenía que los inversores valoran a los auditores cuando éstos reducen el nivel de incertidumbre asociado a la información financiera preparada por los administradores, y evidentemente, aquellos que posean un alto nivel de calidad en su trabajo son más efectivos que los que tengan un nivel de calidad bajo.

Antes de cualquier consideración sobre las posibilidades presentes y futuras de la calidad en el servicio de auditoría, queremos dejar constancia de que la auditoría, para poder cumplir su función social y económica, necesita mantener en perfectas condiciones el pilar básico en el que su utilidad debe sustentarse, esto es, la confianza que la sociedad deposita en el auditor. Por ello, como recogen Reynolds y Francis (2001), el valor de la auditoría para el cliente será nulo si el auditor contratado no es percibido como independiente por los terceros. La profesión auditora mantiene que el auditor debe ser y parecer independiente. Ser independiente es información en si misma del auditor pero parecerlo se puede medir a través de la percepción. La percepción de la independencia es importante para los usuarios de la información financiera que depende de los auditores para proporcionar una opinión imparcial y para proporcionar un nivel de confianza en la credibilidad de los estados financieros (Knapp, 1985; Hill y Booker, 2007).

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

En este sentido, opinamos que cualquier quebranto en ella debido a deficiencias de calidad hará que sea un trabajo casi innecesario. Por ello, estamos de acuerdo con Willianson (1991, 54) cuando afirma que *“la confianza es muy importante en el caso de los auditores, ya que su trabajo no tendría ningún valor si el público no tuviese fe en sus informes. Cuando emiten una opinión manifestando que unas Cuentas Anuales están adecuadamente presentadas, la entidad financiera, el inversor y el Estado no dudan en aceptarla como fiable; sin tal confianza entre las partes, la compleja estructura financiera se vería seriamente dañada”*.

Pero también debemos dejar claro que el mantenimiento de esa confianza es una responsabilidad del auditor. Como señalan Cook y Winkle (1987, 48) *“para que una firma de auditores preste servicios profesionales de una calidad que justifique la confianza que han depositado en ella los usuarios de sus servicios, tiene la responsabilidad de acatar las normas de la profesión”*, concretando que para estar seguros de que se está cumpliendo con esa responsabilidad *“cada firma debe tener un Sistema de Control de Calidad”*.

Las empresas también pueden adoptar las normas de calidad para tomar ventaja de las oportunidades de negocios frente a sus competidores por ello la profesión auditora debe acatar dichas normas para ofrecer credibilidad a sus usuarios (Jiang y Bansal, 2003)

Como podemos observar, nos encontramos ante un tema de interés, al tiempo, que levanta mucha controversia, además de por la actualidad en la que se encuentra inmerso, por el numeroso grupo de sujetos intervinientes en su ejecución y los intereses tan dispares que -a veces-

encontramos en los mismos. Con el fin de arrojar un poco más de luz sobre la calidad en la auditoría, seguidamente vamos a analizar de la misma tres aspectos que hemos considerado claves para su análisis. De este modo, comenzaremos por recoger las manifestaciones más destacadas sobre la calidad en la auditoría, haciendo alusión a los pronunciamientos oficiales al respecto. Posteriormente, nos ha parecido adecuado plasmar -brevemente- cómo se lleva a cabo operativamente el control de esta calidad. Nos hemos detenido en recoger el porqué de este control, analizando para ello el riesgo en auditoría, dejando un apartado especial para analizar el instrumento básico en el que se apoya el control, los Manuales de Calidad. Por último, y no por ello menos importante (más bien, al contrario), nos detendremos en la Calidad de la Auditoría analizada desde la perspectiva de la literatura. Para ello, vamos a dedicar un apartado a las principales líneas de investigación que podemos encontrar, haciendo especial mención a los agentes involucrados en la actividad auditora. Hemos dejado para el final un apartado dedicado al análisis de la función social que desempeña la auditoría, lo que provocará un gap entre lo que se espera del servicio y lo que el mismo nos ofrece, apartados, estos dos últimos, que nos servirán -claramente- de enlace con el objeto de nuestra investigación que, plasmaremos teóricamente en el capítulo tercero.

1.1.1 MANIFESTACIONES SOBRE EL TEMA.

Una vez que tenemos claro que nos encontramos en un tema de actualidad y que levanta controversia, nos ha parecido interesante recoger en este apartado las manifestaciones más destacadas sobre los órganos encargados de salvaguardar la calidad en el desarrollo de la profesión.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

De este modo, encontramos cómo se han pronunciado los órganos encargados de salvaguardar que las entidades mantengan ese nivel de Calidad en sus actuaciones. Entre sus declaraciones más relevantes recogemos:

- *A nivel Internacional*, encontramos los pronunciamientos de la IFAC (Federación Internacional de Contables) por medio de la IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), emitió Normas sobre el Control de Calidad de Auditoría, en donde, como aspectos esenciales de la misma, podemos encontrar que el propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer reglas y suministrar criterios sobre el control de calidad. Asimismo, el American Institute of Certified Public Accounting (AICPA) promulgó las normas de calidad y recientemente publicó una iniciativa para ayudar a los auditores a mantener y mejorar la calidad de la auditoría.
- *A nivel Europeo*, encontramos los pronunciamientos de la Comisión Europea. En 2008, la Comisión Europea publicó una serie de recomendaciones sobre el control de calidad externo de los auditores y las sociedades de auditoría. Más tarde y con el fin de llegar a una armonización legal europea, y tras su carta de buenos propósitos sobre auditoría, crea el Libro Verde Política de auditoría: lecciones de la crisis (Comisión Europea, 2010). La Comisión, que busca el consenso de todas las partes implicadas, parte de la idea de regular en toda Europa y de forma imperativa el control de la profesión por parte de las autoridades nacionales. Más recientemente se ha publicado la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, en el capítulo II se hace hincapié a la revisión de control de calidad de los auditores.

- *A nivel de Autoridades Españolas*, encontramos los pronunciamientos del ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), organismo autónomo de carácter administrativo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda. Desde 1991, el ICAC en sus normas técnicas establece que es obligatorio para todo auditor realizar un control de calidad de sus trabajos. Más tarde en 1993, el instituto publicó la Norma Técnica sobre Control de Calidad. En este contexto, en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, refuerzan el papel de las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. Posteriormente, las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España se publican mediante Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Como se indica en dicha Resolución, la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría viene a integrar un nuevo bloque normativo, que converge hacia la práctica internacional, y en el que se incluye la hoy vigente Norma de Control de Calidad Interno.
- *A nivel de las Asociaciones de Profesionales Españoles*: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales de España; encontramos los pronunciamientos emitidos por sus Corporaciones Profesionales respectivas: ICJCE y REA + REGA. Corporaciones, que en virtud del cumplimiento de controlar la calidad en las actividades de sus miembros, por cumplimiento de la resolución del ICAC y

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

desarrollo de sus propios estatutos, hacen públicos una serie de Manuales y Guías para que sus asociados puedan desarrollar su actividad con unas ciertas garantías de calidad.

En cualquier caso, estamos de acuerdo con Watts y Zimmerman (1986, 316), cuando ponen un énfasis especial en la capacidad profesional como un medio eficaz de aumentar la credibilidad del auditor. No obstante, como hemos puesto de manifiesto en la introducción, reseñando el caso Enron, la incidencia de un escándalo de ésta envergadura ha provocado el debate sobre ciertos aspectos -especialmente espinosos- relacionados con la función del auditor, como la independencia de las firmas, la responsabilidad profesional y el 'gap' de expectativas.

1.1.2 ASPECTOS OPERATIVOS DE LA CALIDAD: EL CONTROL DE CALIDAD.

El Control de Calidad es un sistema que tiene como objetivo garantizar la obtención de servicios de acuerdo a las especificaciones establecidas, con el menor coste posible. En términos generales, los auditores para poder realizar su trabajo, deben poseer en el seno de su firma una serie de controles internos que les proporcionen -de forma razonable- la seguridad de que cualquier apartado de su proceso se está realizando de acuerdo con las normas establecidas al efecto, es decir, las normas técnicas de auditoría. Estamos de acuerdo con Douthett et al. (2001), en el sentido de que la auditoría mejora los controles internos y organizacionales de la empresa.

Estos controles internos o controles de calidad son necesarios y poseen una enorme importancia. En ellos influyen principalmente dos

factores: el tamaño de la firma y el mercado en el que opera, ya sea nacional o internacional: no es lo mismo una firma que tenga pocos colaboradores trabajando en ella que otra de gran tamaño o incluso con varias oficinas abiertas con diferentes responsables y un personal propio en cada una de ellas.

Por otro lado, hay que ser especialmente meticuloso en mantener la calidad de los trabajos cuando esas oficinas estén ubicadas en diferentes lugares o incluso países, con sus características propias y su legislación específica.

En ambos casos, no debe olvidarse que el soporte documental de la evidencia obtenida que respalda a la opinión de la auditoría lo constituyen los papeles de trabajo, por lo que parece lógico que, si en su elaboración intervienen un gran número de personas, haya que prestar una especial atención a la calidad de sus contenidos. Hay que tener presente la dificultad existente para acceder a ellos, por cuanto están protegidos por el secreto profesional. No obstante, la nueva Ley de Auditoría de Cuentas (LAC, 2015) en el art. 32 establece que podrán acceder a esta documentación, entre otros, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

En esta situación, independientemente del hecho de que el legislador entre o no a regularla, es el propio auditor como profesional - con las implicaciones éticas que ello supone- el principal responsable de que su trabajo posea las mayores cotas de calidad. Calidad que se traduce en un correcto funcionamiento interno de la firma en todos los aspectos fundamentales de la auditoría, desde todo aquello relativo a la obtención, documentación y evaluación de la evidencia hasta los

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

relacionados con su propia independencia, responsabilidad, capacidad y el debido cuidado.

Bajo la consideración de los aspectos deontológicos o éticos de la auditoría, podríamos situar al control de calidad como un concepto fundamental para la propia subsistencia de la profesión y para que la auditoría cumpla su labor esencial en el proceso de comunicación de la información financiera (ISA, 220, 2009). La ética profesional, según Willianson (1991), representa una parte importante del sistema de relación y disciplina esencial para que en cualquier sociedad civilizada exista armonía social y pueda protegerse de los actos irresponsables de una persona individual. Por lo tanto, la responsabilidad es el precio de la supervivencia de una sociedad. Cuanto mayor sea la responsabilidad que acepten las personas, mayor será su recompensa en la comunidad. Recíprocamente, el grupo rechaza a quien no pueda realizar un trabajo responsable. Existen tres niveles principales de responsabilidad que inspiran a un sistema de disciplina:

- *Responsabilidad legal*, impuesta por la sociedad como un requerimiento mínimo para quienes reciben un reconocimiento profesional. Está especificada en las leyes y en las normas que las desarrollan.
- *Responsabilidad ética*, que la impone la profesión sobre sus miembros para asumir voluntariamente responsabilidades por el interés del público cuando las responsabilidades legales por sí solas no son suficientes. Se exponen normalmente en un documento denominado Código de Ética.
- *Responsabilidad moral*, que se la imponen los individuos a sí mismos. Refleja un estándar de conducta superior al requerido por la responsabilidad ética. Puede ser específicamente

personal o estar desarrollado por un grupo (por ejemplo, una firma de auditores).

En este último nivel, estaría situado el control de calidad del trabajo del auditor desde la perspectiva de que es él quien tiene la responsabilidad de que su trabajo y el de todos sus colaboradores cumplan con las mayores cotas de calidad.

Su relación con la responsabilidad ética es también directa, por cuanto que normalmente incluyen referencias constantes a este tema. El Manual del código de ética profesional de la Contabilidad de la IFAC (2013) tiene un doble sentido:

- Es el manual de conducta de los auditores para cumplir con sus obligaciones profesionales y para las actividades que afecten al punto de vista del público sobre la profesión.
- Es una declaración de responsabilidades y una herramienta de trabajo en la que se notifica al público que la profesión está interesada por sí misma en la protección del interés común y que sus miembros llevan a cabo su trabajo de forma que beneficie a una sociedad que debe tener confianza en los miembros de la profesión, creer que son competentes y que su propósito principal es el de ayudar a las organizaciones auditadas. Factores estos que son los que distinguen a una profesión de un negocio.

Los cinco principios del código de conducta del IFAC-según la última versión que corresponde a 2013- son los siguientes:

1. *Integridad*- Ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

2. *Objetividad*- no permitir prejuicios, conflictos de interés o influencia indebida de terceros.
3. *Competencia y diligencia profesionales*- mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario de asegurar que el cliente para la que trabaja reciben un servicio profesional competente.
4. *Confidencialidad*- respetar la confidencialidad de la información.
5. *Comportamiento profesional*- cumplir las disposiciones legales y reglamentarias.

Otra referencia a la que podemos aplicar un razonamiento similar la encontramos en febrero de 2014, el Consejo Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), por sus siglas en inglés, de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants, IFAC), emitió un documento denominado “Un marco para la calidad de la auditoría: elementos clave que crean un entorno de calidad de una auditoría”. En ellas existe también un Código de Ética Profesional cuyo objetivo principal es “orientar los trabajos hacia los niveles más altos de profesionalidad, al objeto de alcanzar el grado más alto posible de calidad con objeto de satisfacer cuatro necesidades básicas:

1. *Credibilidad*. La sociedad en su conjunto tiene la necesidad de creer en la información y en los sistemas de información.
2. *Profesionalidad*. Existe un claro interés, por parte de los clientes, empleadores y otros interesados, en la existencia de profesionales en el campo de la disciplina contable.
3. *Calidad de los servicios*. Existe la necesidad de asegurar que todos los servicios que puedan obtenerse de un profesional de la contabilidad se realizan al mayor nivel posible de calidad.

4. *Confianza*. Los usuarios de los servicios de los expertos contables deben poder confiar en la existencia de una ética profesional que gobierna el suministro de tales servicios”.

Aunque, como puede observarse, la mención expresa al control de calidad se hace en el tercero de los anteriores apartados, de alguna forma puede afirmarse que, de forma global, la calidad subyace en el espíritu de la norma.

En este contexto, es decir, una vez otorgada la importancia que posee la componente ética del trabajo del auditor -fundamentales para que el informe emitido tenga las garantías suficientes de credibilidad- son dos los componentes fundamentales de una auditoría de calidad:

- *Técnico*, que incluyen las cuestiones relacionadas con la realización de un proceso de auditoría que sea estrictamente respetuoso a las Normas Técnicas. Habrá que estudiar en él todo lo relativo a la obtención, documentación y evaluación de la evidencia de auditoría.
- *Ético*, donde habría que estudiar los cuatro conceptos básicos que permiten delimitarla: la independencia, la diligencia profesional, su responsabilidad y, por último, los requisitos necesarios o capacidad mínima para ejercer la profesión.

Podemos situar el Control de Calidad como un concepto dependiente de todos ellos. Sierra Molina y Orta Pérez (1997, 5), para justificar esta afirmación, consideran que previamente debe definirse lo que entendemos por una auditoría de calidad. Según los citados autores, esta definición podría ser la siguiente: *“aquella auditoría realizada bajo el estricto respeto de las normas de auditoría y las de calidad y cuyo resultado es un informe emitido por una persona responsable de su contenido, totalmente independiente en su opinión,*

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

que tenga un reconocimiento expreso de la capacidad para hacerlo y que haya actuado de forma diligente y con el suficiente cuidado profesional”.

En definitiva, para que el producto del auditor sea un producto de calidad, debe poseer dos grandes componentes:

1. Un proceso de Auditoría realizado de manera que permita obtener y documentar una evidencia suficiente y de calidad para que soporte un posterior proceso de evaluación de la misma del que se obtenga un informe correcto, todo ello teniendo en cuenta las Normas de Auditoría.
2. Un auditor cuyas características éticas estén fuera de toda duda.

La idea de control surge precisamente con la intención de detectar, e intentar corregir, las posibles desviaciones que puedan producirse entre lo que sería el estricto respeto de las normas técnicas y el comportamiento ético ideal con respecto a su traducción en la práctica cotidiana propia de cada persona o equipo de auditores con sus correspondiente colaboradores. A través de la figura 1.1 esquematizamos lo que venimos comentando.

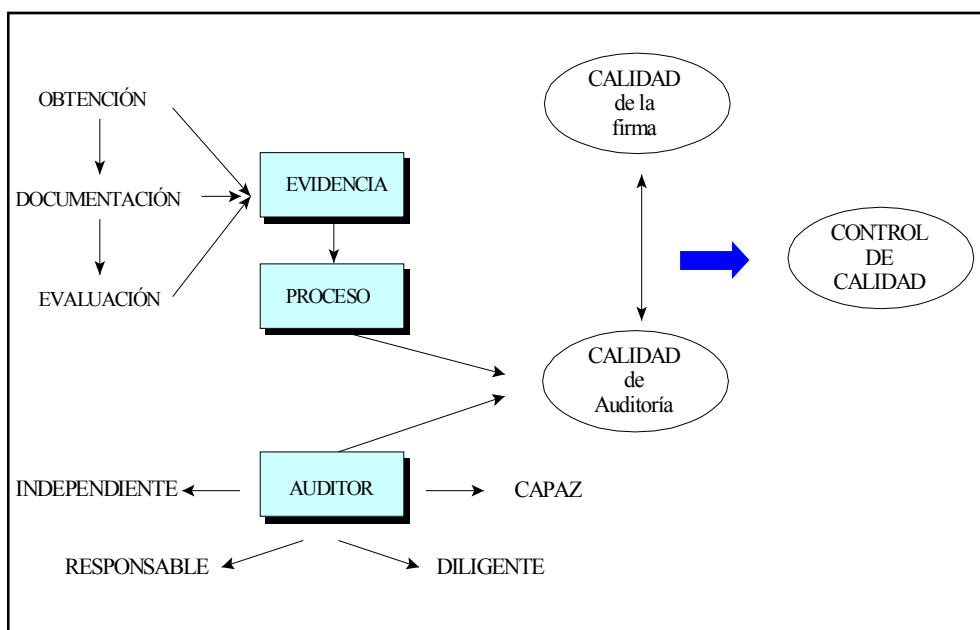


Figura 1.1 Localización del Control de Calidad.

En este mismo sentido, para Hermanson et al. (1993), el control de calidad es el conjunto de métodos que se utilizan para asegurarse de que el despacho del auditor cumple con sus responsabilidades profesionales con los clientes. Por tanto, el análisis se deberá centrar en: cuáles son esos métodos y cuál es la responsabilidad profesional a que se hace referencia.

Los métodos consisten, básicamente, en la existencia de unas normas sobre control de calidad. Entre ellos se incluye la estructura organizacional del despacho y los procedimientos que el mismo establece (por ejemplo, que la planificación de la auditoría se haga

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

siempre por aquel socio o socios que tengan experiencia en la industria del cliente o la existencia de un manual de control de calidad).

En relación con la responsabilidad, la denominada responsabilidad por negligencia es la que se establece por el hecho de no aplicar una norma de auditoría o por no hacerlo de la forma prevista. Esto, es precisamente, el objetivo fundamental de control de calidad. Para Defliese et al. (1991) los objetivos de las políticas y procedimientos de control de calidad consisten en mejorar la actuación de las personas y las firmas, así como en garantizar el cumplimiento con las normas técnicas y de ética.

Flint (1988, 167) hace referencia al interés público, en el sentido de que, para su protección, todas las medidas para el control de la calidad deben tomarse en el seno de las firmas de auditoría, y “son los auditores y las propias firmas los que tienen la responsabilidad primaria de su implantación y cumplimiento”, siendo las corporaciones profesionales las que tienen la responsabilidad secundaria de que las políticas y los procedimientos para el control de la calidad se hayan adoptado y se mantenga su aplicación. El objetivo principal del control de calidad, según este autor es doble y complementario:

1. Garantizar que la opinión sobre las Cuentas Anuales se ha formulado y expresado correctamente, de forma que las expectativas y necesidades de sus usuarios queden cubiertas al nivel más alto posible.
2. Que los auditores se protejan a sí mismos contra las consecuencias sancionadoras de un trabajo inadecuado o poco satisfactorio, para cumplir con su obligación de contribuir al

interés público demostrando interés en proponerse y mantener un nivel alto de cualificación profesional.

En cuanto a los beneficios que se obtienen al adoptar unos procedimientos de control de calidad adecuados, según López (1995), son los siguientes:

- Satisfacción de que el trabajo está adecuadamente hecho y completamente documentado.
- Ahorro de tiempo y costes, ya que el trabajo puede ser más eficazmente dirigido y controlado.
- La profesión es la mayor beneficiada. La mejora de la eficacia de auditoría y el reconocimiento por parte de la comunidad de negocios de la misma mejorará la imagen de la profesión auditora.
- La comunidad de negocios se beneficiará igualmente, ya que no se verán afectados por incrementos sustanciales en los honorarios.
- Los auditores propiamente dichos, ya que no verán reducidos sus márgenes de beneficio.

También queremos dejar constancia del concepto que introducen diversos autores, entre ellos Fowler (1991, 466), mediante el cual consideran el control de calidad como una *Auditoría de la Auditoría*. En nuestra opinión, y teniendo en cuenta la formulación efectuada por los autores que acabamos de citar, el control de calidad podría considerarse como una verdadera auditoría con estas características:

- *Propósito*: Verificar el funcionamiento de los controles de calidad básicos establecidos en las normas profesionales.
- *Sujeto*:
 - Un miembro de la firma (diferente al que la realizó).

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

- Un colega perteneciente a otra firma.
- *Objeto*: La profesionalidad de la firma.
- *Acción*: El examen de los papeles de trabajo que incluyen la evidencia obtenida y la opinión e informe emitido a partir de ella.
- *Referencia*: Las normas de control de calidad establecidas.
- *Producto*: Un informe que incluya una opinión sobre el cumplimiento (favorable, adverso o abstenerse) de esas normas.
- *Subproducto*: Una carta de comentarios que debería enumerar las desviaciones observadas y sus posibles causas.

Los usuarios o destinatarios principales serían, en primera instancia, los socios principales de la firma controlada y, a continuación, deberían ser el resto de los usuarios de la auditoría (o de la información financiera), pues a todos ellos les interesa conocer las condiciones de credibilidad en las que se están elaborando los informes de auditoría.

En la actualidad, como hemos visto en el apartado anterior, desde las normas internacionales (Norma Internacional de Auditoría 220- Control de Calidad de la Auditoría de los Estados Financieros-trata las responsabilidades específicas que tiene el auditor en relación con los procedimientos de control de calidad de una auditoría de los estados financieros) hasta las de las Corporaciones de Profesionales, pasando por las específicas de cualquier país. Pero, por lo que respecta al control sobre su cumplimiento, existen dos tendencias claras: por un lado, países con organismos profesionales que se autorregulan - incluyendo en ella en control sobre la calidad- y, por otro, aquellos cuyo control está asignado a algún ente dependiente en su estructura de la Administración Pública.

Pero aún en este último caso, como ocurre en España, un control previo al estatal viene dado por las Corporaciones de Profesionales que agrupan a todos los auditores. Cada una de las dos existentes tiene su propia concepción del tema y, en un trabajo previo al presente, nos pareció interesante estudiar el grado de adecuación de las propuestas de cada una de ellas al estándar de calidad que se les debería exigir.

En definitiva, y previamente a adentrarnos en lo recogido por la literatura sobre la calidad de la auditoría, dedicaremos los dos siguientes apartados a recoger -brevemente- dos aspectos que se nos antojan esenciales para la obtención de ese estándar de calidad. En el primero de ellos, nos centraremos en la consideración del riesgo de auditoría (entendido, sintéticamente, como la posibilidad de que el auditor formule una opinión errónea). Y, en segundo lugar, el análisis de los manuales de calidad en auditoría (como instrumento básico para la consecución y el mantenimiento de esos niveles de calidad).

1.1.2.1 Consideración del Riesgo en Auditoría.

Entendiendo como propósito de la auditoría el mostrar una opinión técnica sobre la razonabilidad con la que las Cuentas Anuales expresan la imagen fiel, podemos describir el riesgo de auditoría, recogiendo lo expuesto por el SAS No.107(AICPA, 2014), como la posibilidad que tiene el auditor de formular una opinión errónea.

Su origen podemos encontrarlo por una doble vía:

1. La imposibilidad de examinar la totalidad de los saldos y transacciones que configuran las Cuentas Anuales de una empresa, sino sólo una porción suficiente y razonable.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

2. La realización del trabajo sin la debida diligencia profesional (procedimientos no adecuados, incorrecta interpretación).

Por tanto, se trata de analizar la posibilidad de que el informe de auditoría no se ajuste a la realidad. Para ello, debemos comenzar poniendo de manifiesto que el error cometido puede venir causado por dos situaciones:

1. Por la emisión de una opinión limpia sobre unas cuentas anuales que, de hecho, no se ajustan a la realidad. En este caso, hablaremos de *Riesgo de Aceptación Incorrecta*.
2. Por la confección de un informe que no contiene una opinión limpia referido a unas cuentas anuales que sí representan la imagen fiel. En este caso, hablaremos de *Riesgo de Rechazo Incorrecto*.

A través del cuadro 1.1 podemos mostrar de forma esquemática las situaciones posibles, combinando el juicio del auditor o la decisión tomada al respecto a la veracidad de los estados auditados y a la realidad subyacente.

	DECISIÓN DEL AUDITOR	
REALIDAD	<u>ACEPTACIÓN</u>	<u>RECHAZO</u>
<u>ACEPTACIÓN</u>	Decisión Acertada	Riesgo de Rechazo Incorrecto (2)
<u>RECHAZO</u>	Riesgo de Aceptación Incorrecta (1)	Decisión Acertada

Cuadro 1.1 Decisión/ realidad auditor.

El siguiente paso estaría encaminado a la búsqueda de los componentes de los posibles errores. En este sentido, podemos

42

establecer dos grandes bloques de riesgos en relación a las causas que lo provocan:

1. *Riesgo de Muestreo*. Surge cuando, por la imposibilidad de verificar la totalidad de las partidas, los resultados de la muestra no son representativos de la población analizada (podría ocurrir que en una población con errores, en la muestra no hubiera ninguno).
2. *Riesgo de No Muestreo*. Derivado de cualquier otra causa diferente a la de muestreo, por ejemplo:
 - a. el desarrollo y ejecución de pruebas de auditoría inapropiadas para alcanzar los objetivos propuestos;
 - b. la no realización de procedimientos considerados como necesarios;
 - c. la obtención de conclusiones equivocadas que no se ajusta a la realidad de los estados financieros auditados (podría ocurrir que el auditor no detectase errores en los documentos que están siendo examinados).

En cuanto a la forma de subsanar estos errores, siguiendo a Boritz et al. (1987), podemos señalar lo siguiente:

- El Riesgo de Muestreo es controlable, ya sea mediante la utilización apropiada de los métodos estadísticos o con el incremento de la muestra sometida a estudio.
- El Riesgo de No Muestreo depende fundamentalmente de los procedimientos de Control de Calidad que tengamos instaurados.

En este sentido, intentar controlar Riesgo al tiempo que mejorar el funcionamiento interno de la firma (en definitiva mejorando la Calidad), es hacia donde está enfocado nuestro trabajo de investigación.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Partiendo del enfoque documental, en donde se pretendía corroborar que el dinero se había utilizado eficazmente y que los registros eran exactos, la función auditora ha permanecido en constante evolución.

Entre 1940 y 1950 surge el Enfoque de Sistemas, que consistía en basar la estrategia en el estudio e identificación de las fortalezas y debilidades del Sistema de Control Interno que empleaba la empresa y el diseño de los procedimientos de auditoría a partir de ellas, es decir, procedimientos sustantivos para los puntos débiles y de cumplimiento para los fuertes.

El enfoque de Riesgo, surgido en la década de los ochenta, ha superado al enfoque tradicional de Sistemas. Este enfoque está basado en el estudio del riesgo de fallo de los sistemas, es decir, la evaluación de los riesgos principales que pueden afectar a las cuentas anuales. De esta forma, se estudia el riesgo de fallo en los sistemas y no los sistemas en sí mismos. El origen del enfoque podemos encontrarlo en la emisión por el AICPA del SAS No.107. Como consecuencia, a partir de ese momento, los auditores lo tienen en cuenta cuando plantean la estrategia de auditoría.

El Modelo de Riesgo de Auditoría puede verse como una evolución a la concepción tradicional de la auditoría basada en el Enfoque de Sistemas, en el que las únicas variables explicativas eran el estudio del sistema de control interno y la aplicación del juicio del auditor, puesto que se necesita, para llevar a cabo los juicios de la auditoría, un planteamiento basado en muestras para la determinación de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos.

El modelo del SAS No.107 (AICPA, 2014), "Riesgo de Auditoría y Materialidad en la ejecución de un trabajo de auditoría", es un modelo conceptual -no un modelo formal- y establece que las evaluaciones de los diferentes componentes de riesgo pueden realizarse sobre bases cuantitativas o cualitativas. El objetivo no es conocer la valoración cuantitativa de los riesgos, sino la relación existente entre estos, por lo que se debería emplear el modelo como un marco conceptual para determinar los aspectos relevantes en su estudio de riesgos y con capacidad suficiente como para sustentar un modelo teórico del proceso de auditoría del que carecen los sistemas tradicionales.

La mencionada normativa define el riesgo de auditoría como: "El riesgo de que el auditor pueda inconscientemente equivocarse al emitir una opinión sin salvedades sobre unos estados financieros que contienen errores materiales". En vista de ello, podríamos pensar que el AICPA sólo se ha preocupado de incluir en su definición el riesgo que hemos enumerado en el cuadro precedente con el número "1", es decir, aquel que denominábamos de Aceptación Incorrecta, olvidando, o empleando una expresión más correcta, excluyendo el riesgo derivado del Rechazo Incorrecto. Ahora bien, en una nota a pie de página, en la que se hace referencia al SAS No.107, recogida en una publicación recopilatoria de las SAS y realizada por el propio AICPA (2014), se indica que cuando el auditor se encuentre ante el riesgo de concluir equivocadamente que los estados financieros contienen irregularidades materiales, se debería generalmente reconsiderar o extender los procedimientos de auditoría, con el fin de volver a evaluar los estados financieros, para que en estos casos llegara a dar una opinión correcta y ajustada a la realidad.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Para acercarnos a la determinación del Riesgo de Auditoría (RA), el propio AICPA en su misma normativas expone cuáles son los componentes que forman parte del citado riesgo:

- *Riesgo de presentaciones erróneas (RPE)*, por el cual entendemos el riesgo de que los estados financieros contengan importantes presentaciones erróneas por error o fraude. Dentro del cual podemos encontrar:
- *Riesgo Inherente (RI)*. Originado por la propia naturaleza de una cuenta o de un tipo de operación, independientemente de los tipos de controles contables internos correspondientes.
- *Riesgo de Control (RC)*. Riesgo de que el sistema de controles internos no sea capaz de evitar o detectar oportunamente errores importantes.
- *Riesgo de Detección (RD)*. Riesgo de que los errores importantes, individualmente o en conjunto en los estados financieros, no sean detectados mediante la aplicación de pruebas sustantivas.

Según la propia norma, el riesgo general de auditoría varía de forma directamente proporcional a los diferentes riesgos que constituyen el riesgo de auditoría. Analíticamente lo podemos expresar:

$$RA = RPE * RD = RI * RC * RD$$

El Riesgo de Detección, siguiendo el SAS No.111 (AICPA, 2014) "El Muestreo en la Auditoría", se desglosa a su vez en dos componentes:

1. *Riesgo de Pruebas Analíticas (RPA)*. Posibilidad de que en una de las afirmaciones existan errores significativos no puestos de manifiesto por la estructura de control interno, de

forma que los procedimientos analíticos y otras pruebas sustantivas relevantes tampoco detecten su presencia.

2. *Riesgo de Pruebas de Detalle (RPD)*. Riesgo de aceptación incorrecta de las pruebas sustantivas de detalle cuando en una de las afirmaciones existen errores significativos no detectados ni por la estructura de control interno ni por los procedimientos analíticos y otras pruebas sustantivas relevantes.

Al igual que el riesgo de auditoría, hemos mostrado que existen unos riesgos de muestreo (RM) y no muestreo (RNM). En las pruebas de detalle el riesgo de muestreo nace por la imposibilidad de abarcar con las pruebas sustantivas la totalidad de las partidas que componen la población de las operaciones realizadas en un saldo o transacción. Con el objetivo de garantizar unos resultados similares a los alcanzables si analizamos la totalidad de la población, debemos ir agrandando la muestra hasta llegar a él. Sin embargo, el riesgo de no muestreo está formado por cualquier otra clase de contingencia asociada a los procedimientos sustantivos diferente a la muestra (diseño inadecuado de las pruebas de detalle, elección no acertada del momento de ejecución de dichas pruebas).

El modelo multiplicativo (debido al carácter de independencia reinante entre los componentes del riesgo) según podemos recoger de lo establecido por las normas desarrolladas por la AICPA, podría quedar formulado:

$$RA = RI * RC * RD = RI * RC * RPA * RPD$$

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Llevar a cabo el modelo requiere que, durante la fase de planificación, el auditor en primer lugar determine el Riesgo de Auditoría (RA) que estaría dispuesto a asumir (generalmente, de un 1% a un 5%). A continuación, tiene que valorar el Riesgo Inherente (RI) y el Riesgo de Control Interno (RC) para a partir de ahí, poder determinar el Riesgo de Detección que puede aceptar para los niveles de riesgo anteriores. Si despejamos el riesgo de las pruebas de detalle (RPD), obtendremos la amplitud con la que tendríamos que trabajar en este tipo de pruebas.

La AICPA en el SAS No.107, con el objetivo básico de que el riesgo general de auditoría no supere un nivel aceptablemente bajo, pretende que el auditor determine y valore la existencia del Riesgo Inherente y de Control, y planifique unos procedimientos de auditoría con un Riesgo de Detección lo suficientemente bajo como para cumplir este objetivo.

Del mismo modo, Orta Pérez (1996) expone que el riesgo de detección es función directa de los procedimientos de auditoría. Su explicación la podemos encontrar en que, al tiempo que los riesgos inherentes y de control existen con independencia de la auditoría (por ello los auditores lo único que pueden hacer es evaluarlos, nunca controlarlos) el riesgo de detección, en cambio, es controlable por el auditor, haciendo variar la naturaleza, la oportunidad y la amplitud de las pruebas sustantivas.

En cuanto a las críticas vertidas sobre este Modelo podemos encontrar muchas y que inciden en aspectos muy diferentes (Cushing y Loebbecke, 1983; Blokdiijk, 2004). Entre ellas, podemos destacar las vertidas por los primeros autores poniendo de manifiesto la falta de

independencia entre el riesgo inherente y el de control, y expresando la excesiva simplicidad que, desde su perspectiva, mostraba el modelo de la realidad que pretendía representar.

También estaba muy extendida aquella que expresaba la validez del modelo sólo en la fase de planificación. Algunos investigadores, con el objetivo de solventar estas críticas, propusieron otros modelos, entre ellos: uno basado en los Modelos Estadísticos Bayesianos, con la idea de limar esa simplicidad (ver Steele, 1992); otro como el propuesto por Gafford y Carmichael (1984), a través del cual se convertían las valoraciones de carácter cualitativo en valoraciones cuantitativas. Sin embargo, a pesar de todo, y aunque hay en el mercado modelos más completos y puedan surgir otros mejores, la simplicidad del mismo puso al alcance de la profesión una herramienta que, teniendo presente sus limitaciones, presta una considerable ayuda en la planificación, puesto que permite determinar el alcance del trabajo a realizar. Ello deriva en que las auditorías resultan mucho más eficientes y eficaces, ya que permiten no realizar más del trabajo estrictamente necesario para cumplir con los objetivos previstos.

1.1.2.2 *El Manual de Calidad en Auditoría.*

Como ya hemos puesto de relieve, cualquier intento de la dirección de la empresa por participar en la elaboración de su propio futuro sería baldío sin la función de Control. Esta función en la empresa, al igual que en cualquier sistema abierto, implica verificar que todo se efectúa de acuerdo al programa previamente adoptado, a las órdenes dadas y a los principios admitidos. El Control debe señalar los errores a fin de poderlos reparar y, además, evitar su repetición (Menguzzato y Renau, 1991).

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

La integración de la información sobre la calidad de servicio de una empresa en los sistemas de control global de gestión continúa siendo en la mayoría de los casos una asignatura pendiente (Larrea, 1991a). Peters (1990) se ha referido a esta circunstancia al afirmar que tan importante como el MIS tradicional (Management Information System) debe ser el CIS (Customer Information System).

En este sentido, Sinha (1993) recoge el Control de Calidad como una magnífica herramienta para mejorar la reputación e imagen -al tiempo que presenta un conjunto de fases para llevarlo a la práctica-. Juran y Gryna (1993) definen el Control de Calidad como un proceso de gestión durante el cual:

- Evaluamos el comportamiento real;
- Comparamos el comportamiento real con los objetivos;
- Actuamos sobre las diferencias.

Además, se puede definir control de calidad como la función que tiene como objetivo medir y mejorar los procesos de producción y comercialización y el flujo de información con el fin de ofrecer productos de acuerdo a las especificaciones (Faria-Fernandes et al., 2009).

El concepto de Control se basa en mantener el "*statu quo*", es decir, conseguir un proceso en su estado planificado, de forma que siga siendo capaz de cumplir con los objetivos operativos. Juran (1990) define el bucle de retroalimentación como el medio por el que tiene lugar el proceso de control. Siguiendo el mismo autor, la corriente de acontecimientos progresa de la siguiente manera:

- El sensor evalúa el comportamiento real.
- El sensor informa de este comportamiento a un árbitro.

- El árbitro recibe información sobre cuál es el objetivo o el estándar.
- El árbitro compara el comportamiento real con el objetivo. Si la diferencia exige una acción, al árbitro activa un accionador.
- El accionador realiza los cambios necesarios para poner de acuerdo el comportamiento con los objetivos.

En algunas organizaciones de servicios, la medición de los resultados (número de unidades producidas por día, número de clientes servidos por hora y/o productos reparados por semana, etc.) puede ser utilizada para controlar el desempeño de los empleados. Los sistemas de control basados en los registros escritos sobre resultados de los empleados se denominan sistemas de control de los resultados (Ouchi, 1979; Ouchi y McGuire, 1975). En muchas organizaciones, sin embargo, las medidas del resultado pueden resultar inapropiadas o insuficientes para evaluar el desempeño de los empleados en relación con la provisión de calidad de servicio (Zeithaml et al., 1988).

Algunos aspectos, tales como la cortesía, amabilidad, rapidez, etc., pueden ser obviados e influidos negativamente por los sistemas que controlan exclusivamente los resultados, y que los empleados orientarán sus objetivos hacia la mejora de éstos, pudiendo excluir otros de gran importancia e interés en el cumplimiento de las expectativas y deseos de los clientes. En éstas y otras situaciones, el desempeño puede ser evaluado mejor por medio de sistemas de control del comportamiento (Ouchi, 1979; Ouchi y McGuire, 1975), los cuales se apoyan en observaciones e informes sobre la manera en que se comportan los empleados.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

De todas formas no podemos olvidar la importancia que puede o, más bien, debe tener en todo este proceso el autocontrol, consistente en hacer responsable de su trabajo al ejecutante de una operación o proceso dado. Para Juran (1990), el autocontrol es un requisito previo para la motivación. Bernillon y Cerutti (1989) sugieren las siguientes ventajas del autocontrol:

- Se puede detectar el defecto desde su aplicación y eliminarlo sin dar plusvalía suplementaria al producto o servicio.
- Esto facilita la mejora de la calidad del producto o servicio, ya que se confía a la misma persona la ejecución del producto o servicio y su control.
- Se economiza el coste del controlador en tiempo.
- Y, además, se responsabiliza a la persona ejecutante de la calidad de su producto o servicio.

En este orden de cosas, debemos establecer un Sistema de Calidad que garantice la sincronía en la actividad empresarial, de modo que los servicios se presten sujetos a unas especificaciones y, por tanto, cumplan con unos estándares de Calidad fijados previamente. La plasmación de estas especificaciones, a través de unos documentos que describan el método de trabajo, se materializa en lo que se denominan Manuales de Calidad.

El trabajo de Oakland y Blakeborough (1996) nos deja constancia de ello, manifestando que estos Sistemas -materializados en unos Manuales- se convierten en las guías definitivas de las Normas ISO 9000. Asimismo, Brokaw (1993), Gibbs y Keating (1995) y Dwyer (1991), dejan constancia del cambio producido por este fenómeno en las organizaciones.

Como manifiestan Senlle y Vilar (1996), para poder alcanzar unos niveles de Calidad, buenos y estables, es necesario establecer una estructura documental donde se reflejen los métodos de trabajo de la empresa, añadiendo que este sistema documental debería ser como un contrato para lograr el compromiso de los empleados con la empresa.

La estructura contiene dos grupos de documentación que se corresponden con los dos factores básicos del Sistema de Calidad:

1. *Manuales Descriptivos*. Son documentos que describen el método de trabajo de la empresa. Vendría a ser como un Manual de Instrucciones.
2. *Registros de Calidad*. Aquí se recogen todos los formatos y registros que se utilizan durante la ejecución de los trabajos.

Dentro del primer grupo es donde se sitúan los Manuales de Calidad. Éstos estarán en el Primer Nivel de los Manuales Descriptivos, ya que indicarán los principios que sigue la empresa con respecto a los procesos y elementos que influyen en la Calidad de los servicios prestados. Estos manuales se suelen utilizar como carta de presentación de la filosofía de la empresa a los clientes, posibles auditores externos, proveedores y personal interno. Podemos observar cómo se refleja esta importancia en los trabajos de Johnson y Robinson (1988) y de Head (1987).

Para Ott (1997), una estructura adecuada para el sistema de documentación simplifica en gran medida la tarea de implementar y mantener un sistema, recogiendo a través de una pirámide la estructura más común para la documentación de un SAC (Sistema de Administración de la Calidad) - figura 1.2-, donde en el nivel superior encontramos los Manuales de Calidad.

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

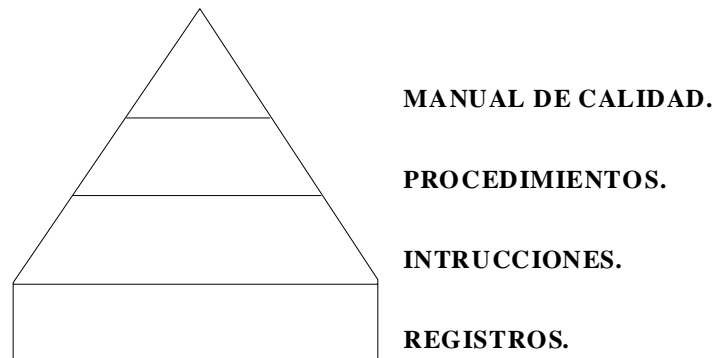


Figura 1.2 Jerarquía de la documentación.

De este modo, los Manuales de Calidad se erigen como un instrumento válido y muy útil en todo tipo de Sistemas de Calidad. Para Harrington (1997) los propósitos fundamentales del manual -relativos a Sistemas de Administración de la Calidad ISO 9000 y otros- son los siguientes: (ver para un caso concreto Chang y Hsu, 1998)

- Describir qué elementos de la organización son controlados por el sistema.
- Describir la estructura del sistema de calidad.
- Demostrar que todos los elementos relevantes del estándar ISO 9000 son abordados por el sistema o determinar específicamente cuáles no se tienen en cuenta.
- Determinar las políticas de la organización para los diversos elementos del sistema.

En este contexto, hemos definido el control de calidad como un sistema que tiene como objetivo garantizar la obtención de servicios de acuerdo a las especificaciones establecidas con el menor coste posible. También hemos puesto de manifiesto que los auditores, en términos generales, deben poseer en el seno de su firma de una serie de controles internos que le proporcionen -de forma razonable- la seguridad de que cualquier apartado de su proceso se está realizando de acuerdo con las normas establecidas al efecto, es decir, las normas técnicas de auditoría. Pues bien, para ello tiene que preocuparse de que exista un manual de control de calidad en su despacho en el que se establezcan unos procedimientos que deben abarcar a toda su organización. En nuestro país, existen propuestas para el desarrollo de manuales que se han articulado a través de las realizadas para sus afiliados por las dos agrupaciones de profesionales que existen.

De este modo, en un estudio previo, hicimos un análisis comparativo basándonos en tales propuestas -manuales o guías genéricas - realizadas con objeto de que cada firma los adapte a sus circunstancias particulares. Esto lo realizamos porque estamos de acuerdo con Watts y Zimmerman (1983), quienes aseguran la importancia que juegan las Corporaciones de Profesionales. Como señalan los autores *“es difícil que un auditor actuando de forma individual genere credibilidad como suministrador de auditorías de alta calidad”*, sugiriendo posteriormente (1986, 316) que esta dificultad está parcialmente afectada por la identificación de los auditores como miembros de un grupo o firma acreditada. La credibilidad individual está implícitamente transferida a las firmas de auditoría por la vía de las figuras asociativas utilizadas como formas de organización. En su estudio, exploran el papel que juegan las organizaciones profesionales y definen la credibilidad de las firmas en términos de calidad de la auditoría, basándose en las

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

observaciones sobre el grado de calidad alcanzado en auditorías pasadas hechas por un conjunto de firmas de auditoría.

Los citados autores establecen en su estudio que la credibilidad de una firma de auditoría y, en último caso, incluso el importe de los honorarios, está función de la propia historia de la firma, de la calidad en sus trabajos de auditoría y de la historia común de la calidad de la auditoría del colectivo de auditores profesionales.

1.1.3 LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA EN LA LITERATURA.

Como hemos señalado al principio de este apartado, existen diferentes referencias que nos permiten llegar a la conclusión de que nos encontramos ante un tema de total actualidad. No hemos encontrado en la literatura una definición clara del concepto, pero como diversos trabajos señalan (García Benau et al., 2000; Ruiz Barbadillo et al., 2005; Biedma López, 2008; IFAC, 2013; Knechel et al., 2013), la calidad de la auditoría es comprendida como la suma de la competencia técnica del auditor y su independencia frente a la empresa auditada.

En este subapartado, pretendemos recoger los trabajos más relevantes al respecto, dedicando para ello el siguiente punto a incluir las principales líneas de investigación abiertas sobre la calidad de la auditoría, centrándonos, seguidamente, una vez hayamos matizado la importancia de los diferentes agentes involucrados en la calidad del servicio, en el análisis de un aspecto que tendrá (como veremos en detalle en el capítulo tercero) una vital importancia en nuestra investigación: la consideración de la función social de la auditoría.

1.1.3.1 Principales Líneas de Investigación.

Desde los trabajos de DeAngelo (1981a) por parte del mundo académico existe un enorme interés y se han realizado numerosos estudios, desde trabajos como los de Titman y Trueman (1986) y Bachar (1989) que modelaron la utilidad de la calidad de las firmas de auditoría, con objeto de que sirviera para los inversores a la hora de evaluar la adquisición de nuevos títulos valores, o los de Gamble y Highsmith (1995) que estudian la denominada “seguridad de calidad” como factor a tener en cuenta a la hora de evaluar los riesgos inherente y de control. Aunque en la actualidad los trabajos sobre este campo se han centrado en buscar la medición de la calidad de la auditoría (Ettredge et al., 2009; Boone et al., 2010; Wang et al., 2014; entre otros)

En los años 90, Carcello et al. (1992), publicaron un artículo que se ha constituido en referencia obligada. Años más tarde, Francis (2004, 2011) y Knechelet et al. (2012) también sintetizan las investigaciones llevadas a cabo sobre la calidad de la auditoría. A raíz de estas revisiones de la literatura, establecen una clasificación de los diferentes enfoques con los que ha sido abordada:

- Aspectos relativos a su relación con las diferencias existentes en los honorarios de los servicios (Francis y Simon, 1987; Palmrose, 1989; Turpen, 1990, Abbott et al., 2006, Prawitt et al., 2011).
- Diferencias en la Calidad de la Auditoría de varios tipos de firmas de auditoría (Big 4) y entre auditores independientes, utilizando diversas medidas para determinar la calidad alcanzada (Simunic y Stein, 1987; Ettredge et al., 1988; Imhoff,

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

1988; Beatty, 1989; Eichenseher et al., 1989; Wilson y Grimlud, 1990; Krishnan et al., 2005).

- Desarrollo de un modelo para evaluar la calidad de la auditoría. Mock y Samet (1982) y Sutton y Lampe (1990), que emplearon múltiples atributos jerarquizados para desarrollar una lista que podía ser usada a la hora de evaluar la calidad. En la misma línea se encuentran Schroeder et al. (1986), cuya conclusión más importante fue que las características del equipo de auditoría -relaciones de compañerismo entre auditores y la independencia de los miembros del equipo- eran consideradas más importantes que el tamaño de la firma de auditoría.

Después del artículo de Carcello et al. (1992) pueden citarse otros trabajos como el de Gibbs (1993), Bettis (1993), Deis y Giroux (1992), Clarkson y Simunic (1994), Narayanan (1994), Francis (2004, 2011) y Knechel et al. (2012) que hace una interesante referencia a un posible régimen de responsabilidad proporcional como factor que incrementaría la calidad de la auditoría.

Sin embargo, en la actualidad y como citamos anteriormente los trabajos que se han realizado sobre la calidad de la auditoría se centran en buscar su medición y relacionarlos con distintas variables de la empresa. Destacamos diferentes líneas de investigación (entre otras) sobre la calidad de la auditoría en función que la firma auditora sea una Big four o una auditora de las cuatro grandes (De Fuentes y Pucheta, 2009; Chi y Weng, 2014), la opinión del informe de auditoría (Gómez Aguilar y Ruiz Barbadillo, 2000; Boone et al., 2009; Willoughby et al., 2012) y los honorarios de auditoría (DeFond et al., 2002; Krishnan et al., 2005; Ho y Kang, 2013).

Otra preocupación que ha sido adoptada por los entes normativos es reforzar el rol del auditor independiente, dañado por el conjunto de críticas a la función externa de la auditoría, esto ha provocado el incremento en la participación de los Comités en los procesos de auditoría. En este sentido, encontramos el trabajo de McMullen (1996), en el cual se pone de manifiesto cómo las consecuencias derivadas de las actuaciones de estos comités reducen el riesgo de errores e irregularidades y, por tanto, mejoran la calidad de la auditoría. Asimismo, Klein (1998) y Chan y Li (2008) argumentan que la existencia del comité de auditoría mejora los resultados de la empresa.

Derivada de este mayor protagonismo de los miembros de los Comités, la visión que los mismos tienen sobre los factores que afectan a la Calidad ha provocado una oleada de estudios al respecto. Este mayor poder de los miembros de los Comités sugiere la posibilidad de que éstos impongan sus puntos de vista acerca de la calidad en el proceso de auditoría. Así pues, un conocimiento de los factores considerados por los miembros de los comités como atributos de calidad nos puede poner de relieve cómo la práctica de la profesión puede verse afectada por el poder excesivo de los órganos reguladores.

En este mismo sentido se manifiestan Almela Díez y Viedma Castaño (1996) que defienden (ante la homogeneización y armonización de la información financiero-contable) la necesidad de un mercado único de servicios de auditoría en la Unión Europea (UE) y la unificación de criterios en torno a la función y responsabilidad del auditor, presentando como órgano de máxima trascendencia al Comité de Auditoría. Éste debe cuidar de la independencia y objetividad de actuación del auditor respecto a la dirección de la empresa y garantizar

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

que la información que llega a los accionistas y a la sociedad en general sea veraz y exprese la imagen fiel de la empresa. En España, es obligatoria la existencia de un comité de auditoría para empresas que cotizan en Bolsa según el artículo 47 de la Ley 44/2002, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.

En virtud de todo ello, recogemos el estudio realizado por Knapp (1991) donde investiga los efectos de tres factores (tamaño de la firma, antigüedad en la prestación del servicio de auditoría al cliente, y enfoques generales de la estrategia de auditoría), considerados como clave en el contexto de la auditoría, en una muestra de valoraciones de los miembros de los comités sobre la calidad de la auditoría. Los resultados demostraban que los miembros del comité perciben que el tamaño de la firma y el grado de dependencia de los auditores influyen de forma significativa en los servicios prestados. Adicionalmente, los datos analizados sugirieron que las opiniones de los miembros del comité sobre el efecto del tamaño de la firma sobre la calidad de la auditoría, estarían limitadas a las firmas de auditoría sobre las que los miembros encuestados se han pronunciado.

En relación con esta antigüedad, en la prestación de servicios a clientes encontramos trabajos que muestran cómo el hecho de la temporalidad en los mandatos de auditoría puede afectar a la calidad de la misma. Richard y Vanstraelen (1999) realizaron un estudio sobre el efecto de los mandatos renovables a largo plazo y la calidad en la auditoría, tanto desde un punto de vista cualitativo como cuantitativo. En sus resultados encontramos una posición encontrada, puesto que desde el punto de vista cualitativo observan cómo el incremento en el tiempo de mandato resulta muy beneficioso para la calidad en la

60

auditoría, mientras que desde el punto de vista cuantitativo este incremento en el tiempo de mandato resulta perjudicial para la calidad de la auditoría, concluyendo en vista de ello que, para preservar la independencia, se redujesen al máximo los mandatos de auditoría.

En consonancia con estos estudios sobre la renovación o no del mandato de auditoría encontramos aquellos que ponen de manifiesto la dependencia del auditor con el cliente y la posible pérdida de independencia del auditor -DeAngelo (1981b) y Kaplan et al. (1990). Además, otros autores (Ryan et al., 2001; Ruiz Barbadillo et al., 2006) interpretan que a mayor duración del contrato entre el auditor y el cliente implicaría una dependencia de la compañía con el auditor. En la revisión de la literatura hay argumentos a favor y en contra sobre la duración de la relación entre la firma auditora y el cliente (Myers et al., 2003; Gul et al., 2009).

Otro factor que, por las repercusiones que ha tenido y seguro tendrá, ya no sólo en relación a la Calidad en los trabajos de auditoría sino por la propia existencia de la profesión, ha centrado a la literatura en él es el fenómeno de la Globalización. La globalización se ha convertido en un hecho innegable en todos los ámbitos del espectro empresarial, y como no podía ser de otra forma con mayor énfasis por su vinculación con las grandes multinacionales, en el sector de la auditoría.

En virtud de este innegable proceso que se está produciendo en el mundo de la auditoría, tanto de globalización como de concentración y teniendo presentes los estudios examinados, parece lógico poder afirmar que deben desencadenar el aumento en la Calidad de los

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

trabajos que sus miembros realizan. Ahora bien, lo que parece obvio es que incrementan la credibilidad en sus actuaciones.

En consonancia con estos efectos, y derivado fundamentalmente del incremento de la competencia en el sector, encontramos el estancamiento e incluso descenso en las tarifas de los profesionales. Ello nos lleva a preguntarnos sobre si este incremento de la competencia puede influir en la Calidad de los trabajos que los auditores realizan. En este sentido, hurgando en la literatura hemos encontrado un artículo extremo donde se analiza el efecto *Lowbaling* (cobro de trabajos por debajo de coste) y sus repercusiones en la Calidad de la Auditoría. El artículo, de Dopuch y King (1996), pone de manifiesto que el *lowbaling* no afecta en condiciones normales a la calidad en los servicios de auditoría. Ahora bien, sí puede afectar en el caso de un alto *lowbaling* y un mercado no competitivo.

El último de los aspectos, sobre el que vamos a analizar su posible afectación a la Calidad en la Auditoría, es el relacionado con los Servicios no de Auditoría. Estos servicios han tomado un impulso fortísimo en los últimos tiempos, llegando incluso a superar la actividad principal de las firmas auditoras. Rosell (1997) muestra la evolución en el mercado de la auditoría, abriéndose en un primer momento al medio ambiente y la calidad, para encontrar su salida a través de los servicios no de auditoría: consultoría y asesoramiento.

En cuanto a la afectación que estos servicios pueden provocar en la independencia del auditor, tenemos los trabajos de Sharma (1999) y Buijink et al. (1996) manifiestan la posibilidad de compensación de daños en caso de rotura de la independencia del auditor; Arruñada

62

(1997, 213) sostiene que la evidencia empírica disponible no apoya la alegación de que la prestación de servicios, incluso a clientes de auditoría, perjudica la independencia del auditor.

Después de todo lo dicho, nos parece adecuado dejar estas últimas líneas para hacer una reflexión sobre algunas consideraciones que entendemos, de un modo u otro, tendrán -eso sí- una trascendencia en el futuro de la profesión auditora.

Al analizar la revisión de la literatura podríamos afirmar que los estudios sobre la calidad de la Auditoría están encaminados a la consideración de los conceptos relacionados con el proceso de Auditoría, por un lado, y con las características personales del auditor, por otro. Éstos deber ser los elementos de coordinación de la función auditora y que, de alguna forma, deben sustentar tanto su función de garante de la información financiera, en general, como del control de su calidad, en particular. La sensación de calidad es la única fuente de confianza que tienen los usuarios de la auditoría para otorgarle la trascendente importancia que tiene tal función.

Como punto de partida, lo primero que debería tenerse en cuenta es la consideración de las restricciones de acceso a la profesión a todas aquellas personas que no reúnan ciertas cualidades. Es fundamental para la garantía de calidad del trabajo mantener la potestad auditora sólo a aquellos que posean una capacidad demostrable, una independencia cierta, sean susceptibles de actuar con diligencia y cuidado profesional y, por supuesto, responsables de sus actuaciones.

Por otro lado, parece indiscutible la necesidad de que exista algún mecanismo de control sobre la calidad de la auditoría. De este modo,

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

apoyándonos en el estudio realizado por Grant et al. (1996, 145) durante varios períodos en dos escenarios diferentes (uno, sin regulación y, otro, con un costoso sistema de autorregulación profesional -una coalición que controlaba a sus miembros y que sancionaba la baja calidad de los auditores-), arrojo como resultado el valor potencial de la regulación profesional para mejorar la calidad de la auditoría. Concluían que:

- La baja calidad domina en los escenarios de *no regulación*.
- La proporción sobre el nivel de calidad alcanzado por los participantes en un escenario de *autorregulación* es mucho más alta que en uno de *no regulación*.
- En el caso de que exista *autorregulación*, la calidad de la auditoría es mayor si se trata de la coalición reguladora interna que si la misma fuera externa.

Los resultados del estudio, según los autores, pueden compararse con el desarrollo de la auditoría en los Estados Unidos (Bricker et al., 1993). La ausencia de organismos con competencias sancionadoras fue una dificultad histórica para el mejoramiento de la calidad de la auditoría. El desarrollo de una organización profesional con competencias sancionadoras motivaron que algunas firmas de auditoría promovieran socios con prestigio en la calidad de sus trabajos, alcanzando un alto nivel de credibilidad, distinguiéndose de ésta manera de otras firmas competidoras. En definitiva, la conclusión obtenida lleva a resaltar el papel que de forma continuada desempeñan las organizaciones profesionales tales como la AICPA, en la mejora de la calidad de la auditoría, cuando tales organizaciones están dotadas de efectivas competencias sancionadoras. Constatamos, por tanto, que un

buen sistema de control de calidad tiene su función específica y unas enormes ventajas, tales como:

- Una mejora en la imagen del auditor, siempre que vaya acompañada de la correspondiente publicidad, que permita a los usuarios de la auditoría saber qué firmas tienen un buen sistema de control de calidad.
- Aumentar la posibilidad de competir en el mercado de los despachos de auditores de pequeño tamaño.
- A igualdad de tamaño, las firmas con un adecuado control de calidad tendrán una ventaja competitiva con respecto a las demás.

En resumen, la calidad de la auditoría es una materia de gran importancia cuyo futuro debe estar en manos tanto de los auditores como de los usuarios, del ICAC, de las organizaciones de profesionales, y de académicos. Entre todos ellos pueden mejorarla con el estudio y la implantación de un sistema de regulación efectivo y económico que incluya la proposición de sistemas de gestión de calidad efectivos con sus correspondientes controles eficaces y delimitando las capacidades sancionadoras.

Por ello, en nuestra opinión, es necesario continuar y potenciar esfuerzos conducentes a una mejora en el tema de la calidad de la auditoría y en la responsabilidad de su cumplimiento, ya sea mediante el rediseño de los sistemas actuales o por la inclusión de otras figuras a las que nos hemos referido. Estamos de acuerdo con la implantación de un sistema de post-cualificación con requerimientos formativos para todos sus miembros y, por otro lado, en la implantación de sistemas de Calidad Total en las firmas.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

1.1.3.2 Función Social de la Auditoría: el Gap de Expectativas.

Si, como ya -con la lectura de puntos anteriores- podemos intuir, la función de la Auditoría es la de controlar a las empresas para que sean más eficientes y logren un mayor rendimiento de sus inversiones, estaremos entendiendo claramente la función social de la Auditoría. Mientras las empresas empleen mejor sus recursos, generen más empleos, etc., producirán más bienes y servicios, y contribuirán de una manera más profunda a satisfacer las necesidades de la comunidad dentro de la que se encuentran.

En este sentido, la auditoría en la Unión Europea es considerada, desde la óptica de su marco jurídico, como un servicio público. De esta forma, se regula constantemente la actividad e impone a sus agentes normas de trabajo a las cuales está subyacente la normativa legal. Ésta delimita las funciones de los auditores, asimismo las responsabilidades que deben asumir. En realidad, la auditoría financiera se asienta en los postulados de Mautz y Sharaf (1961) y su configuración legal obedece a tres puntos fundamentales:

- La auditoría se concibe desde una perspectiva estrictamente técnica, consustanciada en un conjunto de procedimientos que apuntan hacia la comprobación de las aseveraciones de la administración, reflejadas en las demostraciones financieras, posibilitando así la emisión de una opinión profesional.
- La auditoría valida las Cuentas Anuales, confrontándolas con las normas de la legislación comercial, estatutarias y principios contables.

- La auditoría se basa en documentos procesados según el modelo contable de coste histórico, consecuentemente, documentos históricos, verificables, procesados, tratados y agregados por una determinada entidad.

A efectos prácticos, la aplicación de estos tres propósitos fundamentales implica la utilización de técnicas y procedimientos basados en comprobaciones parciales, la adopción de técnicas de muestreo que permiten la validación de controles internos administrativos, contables e informáticos, la comprobación exhaustiva de determinados ciclos de transacciones y la evaluación de diferentes áreas de riesgo. Todo ello deriva en que, una vez obtenidas las evidencias externas e internas, la actividad de la auditoría consiste en emitir una opinión profesional sobre las Cuentas Anuales de acuerdo con la reglamentación legal subyacente. Las técnicas mencionadas no garantizan que el auditor disponga de toda la información materialmente relevante; sin embargo, la planificación de la auditoría debe ser diseñada en el servicio de abarcar ampliamente todos los datos relevantes que puedan influir en el dictamen final del auditor.

La auditoría, desde esta perspectiva, se asume como una actividad lógica; se estructura de forma atomística y reduccionista; además es una filosofía cuya fundamentación teórica, que data de 1961, fue estructurada por Mautz y Sharaf -a la que subyace una economía incrementalista y de producción- y admite que:

- Las demostraciones financieras son verificables.
- Las demostraciones financieras y la restante información sujeta a verificación están libres de errores intencionales y otras irregularidades anormales.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

- En ausencia clara de evidencia contraria, lo que se consideró correcto en el pasado de la empresa sujeta a examen permanecerá como tal en el futuro.

Entendemos que estos postulados fundamentales son, y continúan siendo, el refugio de los auditores o de las concepciones más tradicionales de la auditoría y, en consecuencia, proyectan un marco de responsabilidades muy limitado que se traduce, básicamente, en el no asumir responsabilidades por el descubrimiento de irregularidades o fraudes y el no compromiso a diagnosticar la viabilidad futura de la empresa, que son exactamente los dos componentes más relevantes del llamado *expectation gap* (gap de expectativas).

No obstante, analizando la realidad de la función social que se le exige al auditor, el reconocimiento público de la profesión y la valoración que la sociedad hace de la auditoría han implicado una ampliación de las obligaciones profesionales de los auditores, imponiéndoles la aceptación de mayores responsabilidades que aquellas que se encuentran estrictamente plasmadas en las normas de auditoría generalmente aceptadas. Esta vía, según nuestra opinión, es la única que posibilitará la reducción del *audit expectation gap*.

Encontramos pues, en este punto, el debate actual de la auditoría centrado en tres problemas fundamentales:

1. Responsabilidad del auditor.

El hecho de darle la naturaleza de bien público, y plasmar como objetivo la salvaguardia del interés público, hace que el nivel de responsabilidad social se eleve sustancialmente.

Independientemente de ello, al asumir un compromiso de auditoría, el profesional acepta ejecutarla en concordancia con

ciertas obligaciones estatutarias y leyes comunes. Su no cumplimiento implica, potencialmente, litigios con el cliente (entidad con quien el auditor posee relaciones contractuales) y con terceros (entidades con las que el auditor no tiene relaciones contractuales, pero forman grupos interesados en la vida económica de la empresa y confían en la opinión expresada en el informe del auditor).

Todo ello refleja el grado de responsabilidad que cada sociedad otorga al trabajo del auditor y representa la valoración que la sociedad hace de su trabajo, asimismo, dependiente necesariamente del ordenamiento jurídico de cada país. La tradición, en términos mundiales, es profundamente diferente. La tradición jurídica en los países de la *Common Law* favorece la litigación contra los auditores. La reclamación de daños y perjuicios se ha convertido en un negocio en sí mismo. De tal manera que el congreso de los Estados Unidos ha criticado la expansión de las llamadas “industrias de litigio” en detrimento de las industrias de desarrollo. En sentido inverso, en los ordenamientos jurídicos de la *Roman Law*, el marco de la responsabilidad del auditor es más elaborado y complejo, lo que explica que el número de litigios contra los auditores sea menos significativo.

2. Alcance real de su trabajo.

Es, también, un punto de profundo análisis y discusión. Las tendencias más recientes, en sintonía con las preocupaciones del público en general, apuntan hacia un mayor involucramiento y un papel más activo en la comprobación del Principio de Empresa en Funcionamiento.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

En definitiva, se pretende que el auditor observe con mayor rigor y profundidad el riesgo inherente del negocio, que es tratado de forma deficiente y displicente en el modelo actual de riesgo, en el que los riesgos de detección y control son más profundamente meditados que los riesgos del negocio. Es por ello que se impone, en la economía global, el análisis de otro tipo de variables tales como: política financiera, comercio nacional e internacional, avances tecnológicos, amenazas y oportunidades, etc. En suma, un intenso análisis del entorno de los negocios permitirá mejorar en gran amplitud la eficacia social del trabajo.

3. Utilidad del trabajo del auditor.

Igualmente, es objeto de controversia. La comunidad empresarial comparte cada vez más la idea de que la función social del trabajo del auditor no debe limitarse a la simple comprobación de los registros contables. La evaluación externa de la eficiencia y eficacia de la organización, es decir, el análisis estratégico de la empresa, es reclamado por las corrientes más abiertas de la auditoría, al proponer el desarrollo del trabajo de ésta hacia la comprensión del análisis de la situación estratégica en la que se encuentra la empresa (Vinten, 1991).

Siguiendo el trabajo de Marques de Almeida (2002), encontramos ocho cuestiones que configuraban la problemática de la auditoría e identifican dos posiciones que hemos estado exponiendo. Mediante la tabla que hemos diseñado y que seguidamente exponemos, recogemos estas ocho cuestiones.

F	POSICIONAMIENTOS
---	------------------

Capítulo 1. La Calidad en los Servicios

V O L U C I O N I S T A	Cuestión 1. ¿HAY DESAJUSTES ENTRE EL SERVICIO DE AUDITORÍA Y EL QUE LOS USUARIOS ESPERAN DE LA MISMA?		C L Á S I C O
	Las funciones actuales de la auditoría deben ser más amplias porque la sociedad moderna exige más de los auditores.	Las funciones de la auditoría deben permanecer como se encuentran actualmente.	
	Cuestión 2. ¿CÓMO PROCEDER PARA DISMINUIR EL GAP DE LAS EXPECTATIVAS?		
	Los auditores deberían aceptar mayores responsabilidades en el desarrollo de su trabajo.	Refuerzo del informe de auditoría sobre las debilidades del control interno y propuesta de soluciones.	
	Cuestión 3. ¿LOS INFORMES DE AUDITORÍA DEBERÍAN ABARCAR EL DIAGNÓSTICO DE LA VIABILIDAD FUTURA DE LA EMPRESA, ASÍ COMO SUS DIFICULTADES MÁS DE LO QUE SE EXIGE ACTUALMENTE?		
	La incertidumbre de los negocios encuentra su máxima expresión en la propia supervivencia de la empresa. Opinar en cualquier caso y no sólo por excepción.	Ninguna atención se debe prestar, mediante el informe de auditoría, al diagnóstico de la viabilidad futura de la empresa. Opinar sólo por excepción.	
	Cuestión 4. ¿DEBE LA AUDITORÍA INVESTIGAR POSIBLES FRAUDES DE LA DIRECCIÓN Y DE LOS ADMINISTRADORES?		
	El auditor tiene la responsabilidad social por la detección e información del fraude.	Posición idéntica. Enfatiza, sin embargo, la posición incómoda del auditor.	
	Cuestión 5. ¿CUÁL ES EL GRADO DE UTILIDAD DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA, CONSIDERANDO LOS DIFERENTES USUARIOS?		
	Ampliación del ámbito del informe de auditoría.	Los informes actuales son suficientes para prestar la información a diferentes tipos de usuarios.	
	Cuestión 6. ¿CONSIDERA JUSTIFICADO EL GASTO ADMINISTRATIVO DE LA AUDITORÍA COMO OBLIGACIÓN LEGAL PARA LA EMPRESA QUE NO COTIZA EN BOLSA Y PARA EMPRESAS DE TAMAÑO MEDIO, AUNQUE SUPERANDO LOS LÍMITES ESTABLECIDOS?		
	Los costes asociados a la auditoría serán bien justificados al ofrecer conjuntamente otros servicios de consultoría y consejo.	No considera el gasto administrativo justificado, a no ser para las empresas que cotizan en bolsa.	
	Cuestión 7. ¿LA AUDITORÍA ES POSITIVA PARA LA EMPRESA O ES UNA OBLIGACIÓN LEGAL MÁS QUE DEBE CUMPLIR?		
	Es positiva, en términos generales, porque contribuye a aumentar el grado de transparencia de la información financiera.	Las auditorías legales son una obligación más que las empresas deben cumplir.	
	Cuestión 8. LA EMPRESA AUDITADA ES OBJETO DE INSPECCIÓN Y, SIMULTÁNEAMENTE, UN CLIENTE PARA EL AUDITOR. ESTA DOBLE CARA ¿INFLUYE EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA PRODUCIDOS POR EL AUDITOR?		
	No debería influir en los informes resultantes.	Influye en la emisión de informes. Los auditores no son tan inflexibles e intransigentes.	

Aun cuando, sobre alguno de ellos ya habíamos hecho algunas consideraciones en la introducción de este trabajo, y sobre otros, no queremos concluir este apartado sin recoger -citado también en Condor

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

(1999), adaptado, en este caso, de Martínez (1996)- los nueve pronunciamientos del AICPA (que por cierto, fue el que en 1974 acuñó el término *audit expectation gap*) sobre el gap de expectativas, elaborados en 1988. Debemos recordar que el AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), en virtud de una de sus funciones, emite normas de auditoría denominadas SAS (Statements on Auditing Standards) que a continuación enumeramos las relativas al gap de expectativas.

SAS DEL AICPA RELATIVOS AL GAP DE EXPECTATIVAS		
OBJETIVOS	Nº SAS	TEMAS ABARCADOS
Detección de fraudes e ilegalidades.	82	Responsabilidades del auditor para detectar e informar de errores e irregularidades.
	54	Actos ilegales por los clientes.
Auditorías más eficaces.	109	Consideración de la estructura de control interno en una auditoría de estados financieros.
	56	Procedimientos más analíticos.
	57	Auditoría de estimaciones contables.
Proporcionar comunicaciones externas.	58	Informes sobre los estados financieros auditados.
	126	Consideraciones del auditor sobre la continuidad de la entidad.
Proporcionar comunicaciones internas.	112	Continuación de los aspectos destacados en la auditoría en relación con la estructura de control interno.
	114	Comunicación con los comités de auditoría.

1.2 Aproximación a la Auditoría como Servicio: la Calidad como Filosofía de Trabajo.

Antes de adentrarnos en el análisis del Sector Servicios -concretamente de las firmas auditoras- como empresas objeto de nuestro estudio, y considerando que hay mucho equivoco en todo lo relacionado con la

calidad, vamos a detenernos, en el primero de los bloques de este De esta forma, pondremos de relieve que no es algo nuevo, que ha sido un concepto que ha ido evolucionado, cuáles son sus elementos, cuáles son las repercusiones de la misma, concluyendo con el término Calidad Total y su perspectiva desde el Sector Servicios. Seguidamente, dedicaremos el segundo de los apartados al Sector Servicios, deteniéndonos en sus características definitorias, sus peculiaridades y la plasmación de la actividad auditora como una actividad más -aunque con unos matices muy característicos- de dicho Sector.

1.2.1 LA CALIDAD COMO FILOSOFÍA.

En el transcurso de las últimas décadas, y con mayor énfasis en esta última, hemos asistido a un profundo proceso de cambio que ha afectado a las estructuras en que se venían cimentando las empresas. Han pasado a presentar una configuración física y conceptual significativamente distinta de la tradicional, para atender a los requerimientos que han comenzado a reclamarse, en aras de una correcta toma de decisiones. De este modo, la liberalización de los mercados, las expectativas cambiantes de los clientes, las discontinuidades tecnológicas o la competencia global son algunos de los factores que han modificado las fuentes de ventaja competitiva y el funcionamiento de la mayor parte de los sectores.

En este contexto, la adopción de un sistema de dirección con orientación hacia la calidad es una de las alternativas que con más éxito han dado respuesta a estos retos del entorno competitivo actual. La calidad se ha convertido en un factor imprescindible para la continuidad a largo plazo de una empresa. De este modo, son muchos los directivos que están cada vez más convencidos de las ventajas que

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

produce trabajar desde la perspectiva de la calidad. Entre otras -como recoge James (1998)- podríamos citar:

- La calidad genera productos y servicios mejorados, disminuye costes y puede aumentar la rentabilidad financiera de las empresas.
- Puede convertirse en un factor de motivación y de integración de los trabajadores, pues es el objetivo que orienta todas las actuaciones en la empresa.
- Mejora la imagen de los productos y servicios que se venden, aumenta la satisfacción de los clientes y, por tanto, puede influir directamente en la lealtad de los mismos.

En definitiva, analizando estas ventajas y otras muchas que podríamos enumerar, estamos en condiciones de afirmar que la calidad es un medio fundamental para mejorar los beneficios de las empresas y asegurar su competitividad.

1.2.1.1 *La Calidad: Un Concepto en Evolución.*

Etimológicamente, el término calidad proviene del latín “qualitas”, que podemos traducir por la cualidad o el atributo que distingue a los bienes, servicios y personas (aspectos que le podrán dar el signo distintivo a una entidad).

Retrocediendo en el tiempo, podemos observar cómo, desde tiempos remotos, existe la preocupación por la calidad. Los vestigios más antiguos los podemos encontrar en el Egipto faraónico (tumba de Thebas); las figuras grabadas indicaban la ejecución del esculpido -en unos bloques de piedra- y su posterior verificación. Otro ejemplo lo

constituye el Código de Hammurabi (1700 a. de C.) donde, si una casa se caía por estar mal construida y perecían sus moradores, el albañil que la había construido era condenado a muerte. También encontramos vestigios en la Época Fenicia. Por otra parte, en la Edad Media (s. XVII y XVIII), la admisión de nuevos miembros a los gremios y el derecho al uso de la marca del mismo sólo se permitía a aquellos que, además de conocer bien el oficio, demostraban su ética. La Revolución Industrial (s. XIX y XX), basada en la producción en serie y la subdivisión del trabajo en funciones, da lugar a que haya personas dedicadas a fabricar y sean otros los que controlan la calidad de lo fabricado. La aplicación de la estadística a los procesos de calidad supuso un mayor control y facilidad para la determinación de la aceptación o no de una determinada partida, siendo ejemplo de ello la colaboración de los ejércitos de Estados Unidos, Canadá y Gran Bretaña que, como resultado, dio lugar a la elaboración de tablas Military-Std, que facilitaban la realización de los muestreos. En Lloréns y Fuentes (2000), citando a Garvin (1988), encontramos un desarrollo pormenorizado de las etapas que podemos distinguir en esta época industrial. Del mismo modo, se detienen -con detalle- en todo el proceso de evolución seguido por la calidad.

En este orden de cosas, podemos establecer que la calidad se encuentra, ya sea desde un punto de vista táctico como desde un punto de vista operativo, dentro de las estrategias llevadas a cabo por las empresas. Así, fueron los japoneses -a raíz de la Segunda Guerra Mundial-, los que acuñaron la expresión "filosofía de la calidad", considerándola como una actuación satisfactoria que les hace estar orgullosos de su trabajo, al tiempo que como una prioridad operativa en la estrategia empresarial.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Observamos, pues, que el término calidad es un concepto en constante evolución. Debido a ello, nos parece interesante estudiar su desarrollo en las últimas décadas. Precisamente, encontramos que:

- La expresión que recogía lo que, en una época anterior, se entendía por calidad, como señala Price (1992, 78) "*conformidad con las especificaciones*" o Crosby (1984) "*calidad es el cumplimiento de las especificaciones*", fue válida hasta que se llegó al establecimiento de que las especificaciones y características de los diferentes productos no tienen por qué ajustarse a las necesidades demandadas por los clientes o bien, si se ajustan, no satisfacen la utilidad deseada.
- Desde entonces, el concepto ha ido adquiriendo un sinnúmero de acepciones. Desde aquella que lo veía sólo desde un punto de vista comercial, pues consideraba suficiente con que el cliente se marchase satisfecho y con la idea de volver, porque le hemos proporcionado un bien o servicio que le satisfizo, a aquella otra que lo entendía como la conformidad con el propósito, en el sentido de que las previsiones de calidad que ha de cumplir la producción de la empresa se han visto alcanzadas al final de la misma y a lo largo de toda su actividad. Sin embargo, para determinados autores americanos -entre ellos Berry (1992, 23)-, la calidad no tiene relación alguna con lo brillante o resplandeciente que sea algo, ni con su coste o con la cantidad de características que pueda tener. El cliente que compra el producto en el mercado tiene siempre presente determinadas necesidades o expectativas que espera satisfacer. Por tanto, si un producto o servicio satisface sus necesidades o expectativas de forma continuada será un producto de calidad.

Si analizamos detenidamente el término, utilizando el diagrama de las tres calidades propuesto por la Asociación Española para la Calidad (1986) y en función del factor tomado en consideración, podemos hablar de tres tipos de calidades -ver figura 1.3-. Comenzando por la Calidad de Diseño, diremos que un producto posee este tipo de calidad cuando el círculo representativo de ésta coincide con el círculo de la Calidad que desea el Cliente. Esto indicaría que se recogen en el diseño todas las características que desea el cliente. De manera análoga, para decir que un producto tiene Calidad de Fabricación, el círculo que representa este tipo de calidad debe coincidir con el de Calidad de Diseño. Esto indicaría que se recogen en la fabricación todas las características que se han especificado en el diseño. De esta forma, en la intersección de los tres círculos que representamos a continuación es donde podemos encontrar la Satisfacción Plena. Ahora bien, aunque nosotros nos centremos en estos tipos de calidades y fundamentalmente en la del cliente, debemos ser conscientes de que podíamos profundizar más puesto que, para que sean efectivas estos tipos de calidades, hay una serie de variables que, ya sea de manera directa o de forma colateral, influirán en ellas. De entre las más destacables, reseñar todas aquellas que influyan en la calidad de pedido, en la de concepción, en la de concordancia, en la de entrega y, por último, en la de servicio.

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**



Figura 1.3 Diagrama de las Calidades

De este modo, estamos delimitando la acepción de calidad, entendiendo ésta como la satisfacción de las necesidades de los clientes y sus expectativas razonables. En este sentido, se manifestaba Jiménez (1997, 174) recogiendo por calidad la entrega al cliente de lo que desea, satisfaciendo sus necesidades y la utilidad deseada, a un precio que pueda pagar, siempre y cuando el coste que suponga la producción pueda ser soportado por la empresa, manteniendo las exigencias a lo largo de todas las actividades de la empresa, tanto

internas como externas, incrementando el nivel de calidad a lo largo del tiempo.

Una vez visto lo que ha supuesto la calidad, no es de extrañar que algunos autores -entre ellos Merli (1991)- denominen todo este proceso una auténtica revolución industrial, en la cual aspectos que, desde siempre han estado en primer plano de la actividad estratégica de las empresas -ej. beneficios-, han pasado a segundo término debido a los cambios producidos en los entornos social y económico. En definitiva, la calidad se ha convertido en elemento determinante de todos los aspectos de la vida social y económica. La Asociación Española para la Calidad (2014) argumenta que el concepto de calidad ha evolucionado con los años, anteriormente se definía la calidad como inspección, más tarde como control, después como aseguramiento y hoy día se habla de gestión de la calidad.

Seguidamente, nos detendremos en los factores o elementos que los clientes tienen en cuenta cuando evalúan la calidad de un producto o servicio, para, posteriormente, detenernos en las repercusiones o resultados de la implantación de un sistema de calidad. Y, en último término, nos centraremos, antes de haber enmarcado la calidad como Estrategia Competitiva, en los Sistemas de Calidad.

1.2.1.1.1 Elementos de la Calidad.

Nos referimos a aquellos factores o elementos que los clientes tienen en consideración cuando evalúan la calidad de un producto o servicio. No obstante, y como tendremos ocasión de verificar a lo largo de nuestro trabajo, ni todos estos factores o dimensiones son tenidos en

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

cuenta por todos los clientes de un mismo servicio, ni -obviamente- a todos estos factores le darán la misma importancia todos estos clientes.

Siguiendo a Garvin (1988) y a Barroso (2000), son ocho los factores o dimensiones que los clientes tienen en cuenta:

- *Prestaciones.* Recogerá las características funcionales primarias del producto (por ejemplo, en una impresora, su rapidez de impresión, memoria, consumo, etc.). Esta dimensión permite establecer comparaciones entre distintas marcas a través de la cuantificación de los atributos considerados. No obstante, las diferencias de calidad resultantes pueden oscilar de una persona a otra según sus exigencias funcionales (por ejemplo, el consumo puede ser para algunos usuarios más importante que la rapidez de impresión, y cuantificarán la calidad de la impresora según el consumo, fundamentalmente).
- *Peculiaridades.* Será todo aquello que sirve de complemento, pero que no es imprescindible para el funcionamiento básico de un producto (por ejemplo, el aire acondicionado de una oficina bancaria). Al igual que las prestaciones, se trata de atributos objetivos susceptibles de ser medidos y que pueden provocar diferencias de calidad según las necesidades de cada usuario.
- *Fiabilidad.* Reflejará la idea de que los productos deben satisfacer a los clientes durante todo el tiempo que sean usados. Se relaciona con la probabilidad de fallo de un producto dentro de un período determinado. Esta dimensión es importante porque a menor fiabilidad, mayores serán los costes de mantenimiento y los tiempos muertos por avería.
- *Conformidad.* Representará el grado en el que un producto o proceso cumpla con las especificaciones establecidas para el

mismo. La conformidad, con independencia de la medida utilizada, se manifiesta en la tasa de defectos detectada tanto dentro de la fábrica como una vez que el producto ha llegado al cliente.

- *Durabilidad.* Se definirá como el tiempo de uso de un producto antes de que se averíe y sea preferible reemplazarlo por otro que seguir reparándolo. Es una dimensión muy relacionada con la fiabilidad. Por tanto, a mayor fiabilidad mayor durabilidad, dado que los costes de mantenimiento serán menores y compensará no cambiarlo. No obstante, hay que tener en cuenta que no siempre una alta durabilidad del producto se debe a razones técnicas, sino que puede derivarse de factores económicos.
- *Servicio.* Recogerá el aspecto intangible del producto (como por ejemplo, la amabilidad, la profesionalidad, la rapidez, etc.).
- *Estética.* Será una dimensión subjetiva del producto que hace referencia a su aspecto, olor, sabor, tacto o sonido. Con ella nunca se podrá satisfacer a todos los clientes.
- *Percepción.* Recogerá lo que, en última instancia, condiciona la evaluación de un cliente sobre la calidad de un producto. En función de la información que reciba sobre el resto de las dimensiones determinará su calidad percibida. Por ello, en la percepción influyen factores como la imagen de la empresa, las experiencias anteriores, las opiniones de terceros o la publicidad realizada por la empresa.

Con la utilización y combinación de estas dimensiones, como recoge Lloréns et al. (2000), las empresas tienen la oportunidad de diferenciarse del resto y de mejorar su posición competitiva. En concreto, permiten que la empresa:

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

- Conozca qué aspectos de sus productos son los más valorados por los clientes. Esto supone saber de manera más operativa qué hacer para mejorar la calidad.
- Compare estas dimensiones con el resto de competidores a fin de determinar los puntos fuertes y débiles con respecto a cada uno de ellos.
- Establezca sus oportunidades para competir en un nicho del mercado dentro de su sector, una vez analizada la posición de todos los competidores.

1.2.1.1.2 Repercusiones de la Calidad.

Dentro de los resultados o repercusiones de una adecuada gestión de la calidad encontramos dos grupos:

1. Aquellos efectos típicamente relacionados con la instauración de un sistema de calidad. Entre ellos, los más comunes:

- Entre Calidad y Rentabilidad.

Entre calidad y rentabilidad existe igualmente una correlación positiva que puede estudiarse a través de dos vías: el mercado y los costes. En el primer caso, si la empresa mejora la calidad en cualquiera de sus dimensiones, normalmente también lo hace la reputación de la empresa y, en consecuencia, la satisfacción y la lealtad de los clientes. Ante esto se producen dos efectos: uno, aumentan las ventas y, por tanto, la cuota de mercado, permitiendo incluso disminuir los costes por las economías de escalas, y dos, la empresa puede incrementar sus precios y mejorar sus ingresos.

Si la empresa logra unos mayores ingresos y, por otro lado, disminuye los costes, mejora sus beneficios y su rentabilidad.

En el segundo caso la rentabilidad se incrementa por la mejora de la fiabilidad y la conformidad de los productos, dado que: la productividad es mayor, disminuyen los costes de retrabajos y desechos, y disminuyen los costes derivados de garantías e indemnizaciones.

Los dos primeros efectos suponen reducir los costes de fabricación, y el tercero, reducir los de servicio. En cualquier caso, menores costes implican mayor beneficio y rentabilidad.

- Entre Calidad y Productividad.

Aun cuando, hasta hace relativamente poco tiempo, se creía que calidad y productividad mantenían una relación inversa, porque si se perseguía la calidad bajaba la producción y, si se perseguía la productividad, la calidad se resentía, los criterios modernos de gestión de la calidad apuntan que es precisamente la falta de calidad lo que origina una baja productividad.

Los argumentos para una relación positiva entre ambas magnitudes son simples. Como dice Deming (1989), si hay menores reprocesos significa que hay más tiempo para fabricar productos aceptables y, si hay menos desechos, las pérdidas de material serán menores. Esta relación se puede concretar si la productividad se mide como el ratio de output (sin defectos) entre inputs y la calidad como conformidad, es decir, como el porcentaje de unidades producidas sin defectos.

- Entre Calidad y Costes.

En función del enfoque de las variables tendremos dos puntos de vista:

- Si la definición de calidad es la basada en el producto, es decir, como la cantidad de algún atributo o

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

ingrediente de dicho producto, entonces es claro que existe una relación positiva entre calidad y coste. Variaciones que afecten a la duración de los productos, a su aspecto, a su desempeño, etc., requerirán mejores materiales, más horas de mano de obra u otros recursos que aumentarán el coste. Esta perspectiva es la que suele predominar en la mayoría de las empresas.

- Si la calidad se define como conformidad con las especificaciones, esto es, ausencia de fallos, se puede decir que la relación es negativa. Los costes de mejorar la calidad serán inferiores a los ahorros generados, tanto directamente, por la eliminación de pérdidas de tiempo, esfuerzo de la mano de obra y materiales en toda la empresa, como indirectamente, por la disminución de los gastos de garantía, indemnizaciones y pérdida de imagen de la empresa. Todo esto sin tener en cuenta el posible aumento de las ventas derivado de una mayor competitividad y las mejores relaciones con los clientes. Este último punto de vista ha sido adoptado por muchas empresas japonesas y justifica su permanente interés por la mejora continua, ya que calidad es entendida como ausencia de defectos y los costes como costes de una deficiente calidad. En este sentido, esta relación estaría marcada por los costes de calidad, entendidos éstos brevemente y siguiendo a Campanella (1992) como aquellos en los que se incurre cuando la calidad no es perfecta.

2. Aquellos otros efectos que también se producen tras la instauración de estos sistemas. Según Alonso y Blanco (1990) tenemos:

- Mejora de la imagen comercial y el marketing-producto. Una estrategia basada en la calidad promueve la venta y es el soporte idóneo para el mantenimiento o el incremento de los precios. Además, en la medida en que los clientes se sienten satisfechos con el nivel de calidad recibido se generan unos beneficios adicionales derivados de la «publicidad» que realizan a potenciales clientes.
- Facilita la adopción de nuevos sistemas de producción. Con un bajo porcentaje de defectos la empresa puede plantearse la automatización de sus procesos con las garantías necesarias para conseguir una alta productividad y una mayor flexibilidad ante las exigencias del mercado.
- Aumenta la motivación, la involucración y la satisfacción de los empleados. Los empleados encuentran más argumentos para sentirse satisfechos en el trabajo y para seguir mejorando en el mismo.

Como conclusión, podríamos decir que la calidad es una de las inversiones más rentables para una empresa si se compara la cuantía de dicha inversión (tiempo, recursos humanos, técnicos, etc.) con todos los beneficios que genera (mayor participación en el mercado, ventas a mejores precios, costes más bajos y excelentes relaciones con los clientes).

1.2.1.1.3 La Calidad como Estrategia Competitiva.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

La empresa moderna, disponiendo de unos recursos humanos -cuyo papel se nos antoja crucial- y tecnológicos, con el afán de continuidad por encima de otros objetivos y restricciones, se encamina a la obtención de unos objetivos empresariales.

Independientemente del tipo de actividad que desarrolle una empresa, si desea mantener un nivel de competitividad adecuado a largo plazo, necesitará de unos procedimientos de análisis y decisión formales encuadrados en lo que denomina AECA (1989) como el *marco del proceso de planificación estratégica*. La función básica de dicho proceso es la de sistematizar y coordinar todos los esfuerzos de las unidades que integran una organización en la conducta coherente encaminada a maximizar la eficiencia global, al tiempo que se mantienen unos niveles más o menos aceptables de eficiencia respecto a otros marcos de referencia.

En función, pues, del marco de referencia que utilicemos, encontramos dos niveles de competitividad:

1. Competitividad Interna. Este tipo de competitividad nos indica que la empresa debe estar en constante proceso de mejora, es decir, nunca debe estar conforme con lo bien que ha realizado algo. En pocas palabras, la empresa debe competir contra ella misma. Debe optimizar los distintos tipos de recursos de los que dispone: materiales, capital, personal, ficticios, etc.; debe, también, optimizar los distintos procesos en los que interviene: productivos, de gestión, etc.; y, por último, debe optimizar lo que oferta al mercado y la forma de ofertarlo, ya sean productos o servicios.

2. Competitividad Externa. Este tipo de competitividad, al igual que el anterior, impulsa a la empresa a estar en constante proceso de mejora pero, en este caso, el punto de referencia no está en mejorar con respecto a sí misma, sino en tomar como punto de referencia al resto de empresas que actúan en el mercado o la industria. Por tanto, tendrá que tener en cuenta un conjunto de variables exógenas, como pueden ser la estabilidad de la industria, el grado de dinamismo de la industria, etc. Al mismo tiempo, también la empresa deberá poseer un dinamismo a la hora de observar las posibles variaciones que hagan el resto de competidoras y la posibilidad de adelantarse a estos cambios.

Desde el punto de vista de la competitividad empresarial, siguiendo a AECA (1988) y no pretendiendo ser exhaustivos (ahora bien, sí recogiendo aquellas características de la estrategia más relacionadas con el éxito en la gestión), podemos establecer como los atributos de la estrategia:

- La estrategia ha de ser *objetivada*, esto es, basada en un análisis racional de la posición estratégica de la empresa o de la unidad estratégica en el mercado, identificando las oportunidades y riesgos, y definiendo los cursos de acción alternativos a seguir ante los diversos escenarios a que pueda enfrentarse la empresa, considerando incluso el de liquidación del negocio.
- La estrategia ha de ser *única*, para asegurar la concentración de todos los esfuerzos de la organización en el desarrollo de un plan de acción coherente y orientada al logro de unos objetivos considerados como válidos por aquélla.
- La estrategia ha de ser *compartida*, ya que ha de ser asumida por todos los miembros de la organización y, de modo particular,

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

por sus niveles medios y altos. Con ello se pretende conseguir el compromiso necesario para asegurar el desarrollo de la estrategia.

- La estrategia ha de ser *duradera*, por cuanto que la estrategia supone una toma de posición en el tiempo, a fin de llevar a cabo las misiones que se ha propuesto la organización y que, de hecho, constituyen la legitimación de sus acciones.
- La estrategia ha de ser *revisable*, a efectos de realizar los ajustes más convenientes para responder a situaciones imprevistas, que pueden tanto favorecer como entorpecer los planes iniciales. La revisión puede realizarse bien de forma periódica, con arreglo a lo previsto por el método de planificación estratégica de la compañía, bien de forma esporádica, para responder a alguna amenaza u oportunidad no prevista.
- La estrategia ha de ser *coordinada*, con la finalidad de proporcionar un marco único y coherente a todas y cada una de las unidades estratégicas en las que se divida la estructura organizativa de la empresa.
- La estrategia ha de ser *consistente*, en cuanto a la necesidad de que la estrategia siga una línea de conducta a largo plazo que sea congruente consigo misma.

Básicamente, y como recoge la propia Asociación, la formulación racional de estrategias empresariales supone, entre otras cosas:

- Saber utilizar los puntos fuertes;
- Eliminar o reducir los puntos débiles;
- Actuar de forma preventiva antes que reactiva;
- Afrontar las amenazas;
- Aprovechar las oportunidades;

- Arriesgar de forma controlada;
- Reaccionar a tiempo;
- Tener verdadera voluntad de triunfo;
- Contar con los efectos sinérgicos y explotarlos;
- Derrochar imaginación y sentido común.

De acuerdo con todo ello, la racionalidad se ha convertido, pues, en un elemento fundamental a la hora de obtener ventaja competitiva. Ahora bien, todos podemos apuntar que existen empresas que tienen éxito y, sin embargo, no llevan a cabo todo este proceso de una forma racional. Pero, si establecemos que la racionalidad ayuda y da una serie de objetividades a la hora de conseguir esa ventaja competitiva, no dejándola a la suerte o a “vaya usted a saber” qué tipo de variables subjetivas, todos entendemos que, por lo que nos jugamos, merece la pena la racionalidad.

En este sentido, podemos seguir a Porter (1985), el cual, sobre la base del concepto de Cadena de Valor, identifica cuatro líneas de acción sobre las que una empresa puede basar su estrategia competitiva:

- Ventaja en coste.
- Diferenciación.
- Innovación tecnológica.
- Selección de competidores.

El concepto de cadena de valor se basa en la descomposición de la actividad de una empresa o industria y, ocasionalmente, de una unidad estratégica, en sus componentes básicos: diseño del producto, abastecimiento, producción, comercialización, distribución y demás funciones de apoyo. Posteriormente, a cada componente se le mira su

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

estructura de costes y la posibilidad de que la empresa pueda obtener ventajas comparativas con él.

Una vez realizada esta evaluación, la empresa puede plantearse la formulación de estrategias en cada una de las cadenas de valor a lo largo de una o varias de las citadas líneas de acción.

La elección de la línea de acción estratégica más adecuada dependerá de una amplia variedad de factores, entre los que destacan el tamaño de la empresa, las características de sus cuadros directivos y de su personal, la madurez del sector en el que opera, su dinámica de crecimiento, la agresividad del entorno, la atracción de la industria para otros posibles competidores, etc.

Teniendo presente todo lo visto en este apartado, podemos observar cómo la calidad se enmarca en cualquiera de las cuatro líneas de acción sobre las que una empresa puede basar su estrategia competitiva. Partiendo de la diferenciación en calidad o de la innovación con determinados sistemas de calidad, que parecen las líneas en las que se ve más clara esta relación, pasando por la ventaja en costes, sobre lo que tenemos un epígrafe específico -sólo adelantar que incluso con el incremento en costes que supone, en un principio, la implantación de un sistema de calidad, veremos que podemos sacar ventaja incluso en costes-, y concluyendo con la selección de competidores, está claro que cualquier tipo de acción que la empresa tome o pretenda tomar -y por ende también ocurre con la calidad- siempre tendrá que tener como referencias para conseguir las mejores cotas de competitividad a los competidores.

En cuanto a la empresa, como ya hemos reseñado en párrafos anteriores, su concepción la debemos establecer en sentido social, es decir, considerando a la persona como parte constitutiva del grupo y que tiene en cuenta las exigencias de la sociedad sobre su empresa. En definitiva, el elemento humano será el responsable de que una empresa sea competitiva y que realice todas sus actividades dentro de la filosofía de la mejora continua y la calidad, en su enfoque total o integral.

De forma sintética y relacionada con la política de gestión empresarial, siguiendo a Jiménez (1997, 171), los objetivos perseguidos por las empresas en el mundo económico actual se pueden agrupar en tres:

1. Fabricar productos de calidad a un coste competitivo y con unos beneficios razonables.
2. Ser la empresa líder en la industria o el sector.
3. Conseguir el máximo beneficio.

El objetivo de calidad nos parece de una relevancia primordial, puesto que, para sobrevivir o introducirse en un sector o mercado, la calidad se erige en el factor fundamental. Desde este punto de vista, no podemos relegar a la calidad a su ámbito material, sino que debemos verla como una calidad integral -sobre la que profundizaremos en los siguientes apartados- en la que incluiremos el ámbito humano y las distintas actitudes y aspectos que hacen que hablemos de una Calidad Total.

1.2.1.1.4 Los Sistemas de Calidad: única alternativa.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Teniendo presente la complejidad del entorno en que las organizaciones se mueven y con el fin de que el resultado obtenido - considerado satisfactorio- sea predecible y mantenible, y si a eso unimos el incremento del grado de exigencia de los clientes, todo ello obligará a estructurar el trabajo de modo que sea posible coordinarlo, en pos de que todas las variables que intervienen en su consecución estén controladas.

En este contexto, la familia de las normas ISO 9000 se compone de tres normas: ISO 9000: 2005, ISO 9000: 2008 e ISO 9000: 2009. En la primera de ellas, la Norma ISO 9000: 2005 se define el Sistema de Calidad como: *“aquella parte del sistema de gestión de la organización enfocada en el logro de resultados, en relación con los objetivos de la calidad, para satisfacer las necesidades, expectativas y requisitos de las partes interesadas”*.

De esta forma se podrá asegurar que los servicios que se prestan están sujetos a unas especificaciones y, por tanto, cumplen con unos estándares de Calidad que se han fijado previamente. Como manifiesta Senlle y Vilar (1996), lo que se persigue es que la empresa funcione en sincronía.

Estos mismos autores, profundizando en los distintos factores claves de lo que se entiende por un Sistema de Calidad, encuentran que éstos pueden materializarse en cuatro:

1. Definición de un método de trabajo. Será decidido y posteriormente reflejado en la redacción de los procedimientos que son los documentos escritos que sustentan el Sistema de Calidad.

2. Ejecución de un método de trabajo. El Sistema de Calidad se debe asegurar que se poseen los recursos humanos y materiales suficientes y que se utilizan herramientas para eliminar el error y asegurar la calidad en los servicios.
3. Cumplimiento de las especificaciones. Una vez que se tenga constancia escrita de las mismas, se deberá cotejar el servicio prestado y ver si se cumple con ellas; en caso contrario el método de trabajo o los medios utilizados son inadecuados y deben cambiarse.
4. Satisfacción de las necesidades de los clientes. Este es el objetivo último de un Sistema de Calidad y, en pos de su consecución, debemos intentar satisfacer las necesidades actuales y predecir las futuras.

No obstante, en todo este proceso, como ya hemos introducido -y a lo largo de nuestro trabajo iremos desarrollando- encontramos una pieza que tiene una importancia fundamental para que estos Sistemas de Calidad se desarrollen de un modo correcto: nos referimos a los Manuales de Calidad -objeto de trabajos que ya hemos desarrollado y del que ya hemos hablado en el apartado primero de esta investigación-. En una breve aproximación, podemos entenderlos como el documento base donde se indican los principios que sigue la empresa con respecto a los procesos y elementos que influyen en la Calidad de los servicios prestados

1.2.1.2 *Calidad Total y el Sector Servicios.*

Retomando la idea, esbozada en apartados anteriores, sobre la relación directa que se establece entre calidad y competitividad -cuya filosofía básica de actuación se centraba en la satisfacción de necesidades y expectativas de los clientes-, y si a ella le unimos el hecho de que el

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

cliente se ha convertido en el sujeto de la competitividad y objeto central del sistema de dirección, nos encontramos con una estrategia empresarial capaz de mejorar la capacidad que tiene la empresa para presentar sus productos y servicios, y que respondan a la calidad esperada. En este contexto, encontrándonos inmersos en un proceso de mejora continua -el cual provoca que aumenten las tasas de productividad y se alcance una posición competitiva a largo plazo-, surge lo que conocemos como un Sistema de Gestión de la Calidad Total (GCT).

Siguiendo a Molero (1992, 22) la implantación de la Gestión de la Calidad Total se sustenta en unos pilares fundamentales:

- Liderazgo para su consecución.
- Estrategias y políticas adecuadas.
- Participación del personal.
- Orientación al cliente.

Por ello, podemos establecer que existen un conjunto de variables, tanto externas como internas -interrelacionadas entre sí-, que conformarán de un modo u otro esa Calidad Total, entre ellas:

- Personal directivo encargado de labores de dirección y gestión.
- Personal asalariado.
- Políticas de I+D.
- Políticas de competitividad.
- Proceso productivo y materiales empleados.
- Clientes y Proveedores, tanto reales como potenciales.
- Ambiente interno.
- Entorno.

De este modo, la Gestión de la Calidad Total significa la construcción de un sistema de dirección totalmente centrado en el cliente, al tiempo que apoye la formación de una cultura cuyo eje principal sea la satisfacción de las necesidades de los clientes en todo momento. Desde el punto de vista del cliente y siguiendo la clasificación hecha por Jiménez (1997, 190), la Calidad Total será una interacción de los elementos recogidos en la figura 1.4.

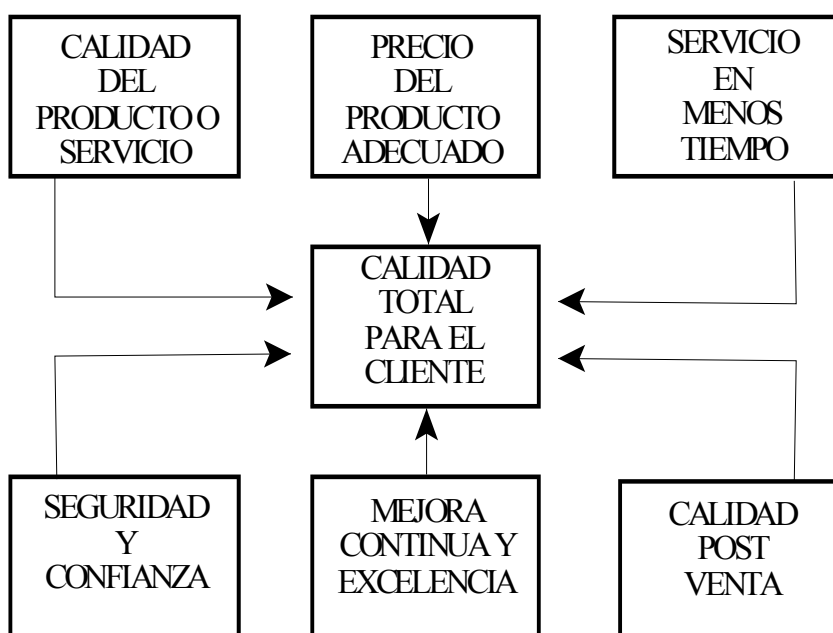


Figura 1.4 Elementos que componen la Calidad.

Observemos, pues, que las empresas en lucha constante por aumentar su competitividad conceden gran importancia a la calidad del producto y de los servicios que le acompañan; de ahí surge la Gestión de la Calidad Total (GCT), o la Estrategia que recoge Schonberger (1983, 12) "COMPANT-WIDE QUALITY CONTROL" (CWQC), como

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

método que considera todas y cada una de las actividades de una empresa al objeto de satisfacer con eficiencia económica las expectativas del cliente.

La materialización de esta importancia -que ha adquirido la calidad- se lleva a cabo a través del Proceso de la Calidad Total (TQM), dentro del cual podemos distinguir, entre:

- Proceso de Mejoramiento de la Calidad (QIP).
- Control de la Calidad Total (CCT o TQC).

Como principios fundamentales en los que se basa la Gestión de la Calidad Total, establecidos por la Unión Japonesa de Científicos e Ingenieros (JUSE), recogidos por Vogel (1979) y que se consideran el núcleo de la Calidad Total, tenemos:

- Una motivación fundamental y principal, la satisfacción del cliente, debe guiar a los empleados de todos los niveles. La satisfacción del cliente es la primera prioridad competitiva. Satisfacción del cliente como nivel de medida óptimo de la aplicación de un proceso de Calidad Total.
- El proceso fundamental de la compañía es la mejora de la calidad y, como resultado, la mejora del nivel de satisfacción del cliente.

Cada empleado debe estar implicado en el proceso, que debe ocurrir de un modo continuo e ilimitado. De esta forma, se utiliza la calidad como un medio de aumentar la productividad.

- Los métodos y las técnicas de Control de Calidad, que deben aplicarse a todo el personal, son un modo fundamental para

mejorar la calidad. La estadística como método de búsqueda de la Excelencia.

- Las actividades de formación y entrenamiento en técnicas de Control de Calidad deben ser precisamente definidas, continuas e incluir a todos los empleados de la compañía
- La dirección de una compañía, de forma particular sus ejecutivos superiores, debe liderar sus procesos para lograr la calidad, y coordinarlos en términos de la compañía considerada en su conjunto.

Obviamente, para poder hacer frente a la competencia japonesa derivada de una política de Gestión de Calidad Total, considerada muy exitosa por los especialistas, las empresas occidentales deberán evolucionar de una manera rápida y realizar un gran cambio tanto a nivel personal como de cultura empresarial. La Calidad en el Sistema requiere que en cada etapa del proceso, desde las primeras materias hasta el producto terminado, el output sea adecuado para la próxima etapa -ver Diagrama de Deming (1986, 3-4), uno de los grandes ideólogos de filosofía de Calidad Total-, considerándose como outputs además de productos terminados, información, estándares, informes, etc.

Centrándonos en el Sector Servicios -sector, como veremos, en el que se engloban las entidades objeto de nuestra investigación-, el cual ha ido aumentando su importancia y peso en las economías de todos los países, podemos observar cómo en Estados Unidos, siguiendo a Zimmerman y Enell (1993) que recogen el Statistical Abstract of the U.S., 1986, estas empresas que comprenden dos tercios de la economía y del empleo- muestran una preocupación creciente por la calidad en el mismo.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

En este orden de cosas, y siendo por todos conocida la importancia del Sector Servicios en la economía de nuestro país, debemos prestarle, tanto los implicados de un modo profesional como académico, toda la atención y el esfuerzo para que la calidad aumente en el mismo.

Aunque llevemos un cierto retraso con respecto a ciertos países desarrollados (nuestro primer plan nacional de calidad data de 1990, mientras que en Francia, por ejemplo, existe desde 1975) no debemos desanimarnos ni mucho menos equivocarnos: la cuestión no está en obtener un certificado, el secreto está en recorrer un camino constante de desarrollo mejorando paso a paso y día a día. No debemos conformarnos con lo que suceda, nuestra ambición debe ser la superación diaria. Por ello, las empresas que no adopten un Sistema de Calidad acorde con los requerimientos europeos e internacionales perjudicarán a sus trabajadores y a la economía de su país, ya que estará dando una mala imagen, y en sectores como el de servicios, esto tiene una mayor repercusión.

En España, en sentido inverso a lo que han mantenido hasta ahora las empresas, la Asociación Española para el Control de la Calidad (1986, 9) enumera los conceptos básicos de la Calidad Total:

- La Calidad Total debe afectar a todas las actividades que se han de desarrollar dentro de la empresa.
- Compromiso de cada uno de los integrantes de la empresa, sea cual sea su puesto de trabajo y actividad.
- Extiende el concepto de cliente o proveedor, al considerar que cada persona es proveedor y cliente, interno o externo, de otras personas.

- Pone énfasis en la prevención, con el objeto de hacer las cosas bien a la primera.
- Busca la participación y el compromiso de todos, y tiene como objetivo obtener la satisfacción de todas las personas de la empresa con su trabajo.

Además, podemos enumerar, como otros aspectos fundamentales integrados en la filosofía de la Calidad Total:

- Actitud positiva hacia el trabajo bien hecho y la idea de mejora continua. Calidad como umbral asintótico hacia el que se tiende, no como umbral mínimo a superar.
- Como factor más importante tenemos al humano. Responsabilidad y compromiso individual por la calidad y su mejora permanente, incluyendo el concepto de autocontrol.
- Todos los miembros de la organización precisan de educación y entrenamiento. Como afirma Ishikawa (1982) la Calidad Total comienza en formación y termina en formación.
- Trabajo en equipo como aspecto importante para lograr la calidad.
- Calidad controlando el proceso y no verificando productos.
- Prevención y corrección inmediata, para evitar efectos en cadena.
- Integración en los procesos de todos los deseos de los clientes, ya sean externos o internos.
- Importancia de los costes en que incurriríamos por la no-calidad.
- Fijación permanente de objetivos de mejora y seguimiento de los mismos.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

- Obtención de un sistema integrado donde haya flujos continuos de comunicación, información y participación.

En resumen, el objetivo final es el Progreso de la Calidad Competitiva de la Empresa, donde se integran dos conceptos simultáneos:

- Calidad: satisfacción del cliente.
- Competitividad: beneficiosa para la propia empresa.

Por último, una vez que hemos puesto énfasis en que la competitividad se ha convertido en una de las características principales dentro del mercado empresarial, ya no sólo de España, sino del mundo entero, recogemos la idea que sostiene que nos encontramos en lo que ha dado en llamarse la tercera Revolución Industrial, en la cual los cambios tecnológicos pasan a un segundo plano y el valor de las personas pasa a ocupar una situación de privilegio; por ello, los clientes, proveedores y trabajadores pasan a ser protagonistas. En este contexto, podemos hablar de que se genera un nuevo concepto de organización basado en la integración e interacción de las personas -no cabe la menor duda que esta situación se acentúa cuando nos referimos a la prestación de servicios, en lugar de a la adquisición de bienes-.

En este sentido, el director de compras del grupo VW, define las características de la situación actual según cinco aspectos básicos:

1. La innovación tecnológica es menos significativa.
2. Cambian los valores.
3. El poder emerge desde abajo. La fuerza está en las personas.
4. Aparece la idea del cliente interno.

5. El cliente es el protagonista.

Pero en todo este cambio de valores está implícito un cambio cultural, un desarrollo de la mentalidad, un nuevo aprendizaje y entrenamiento para la coordinación, cooperación, trabajos en grupo, cambio de actitudes, motivaciones o percepciones.

En definitiva, el factor humano se convierte en clave y quien no lo comprenda de este modo no tendrá futuro en la sociedad que se nos avecina. El éxito radica en la nueva gestión de los recursos humanos, en la nueva formación que prepare a las personas para el "*saber ser*" tanto como para el "*saber hacer*", único método para implicar a las personas en la ilusión de un proyecto común, del cual todos salen beneficiados; directivos, mandos, trabajadores y clientes, integrados en un nuevo modelo de gestión gracias al que todos ganan.

1.2.2 IDIOSINCRASIA DEL SECTOR SERVICIOS: AUDITORAS.

Haciendo un análisis de la situación actual, no deja de ser sorprendente la escasa atención que durante años se prestó a los servicios en todo el mundo.

Hasta mediados de los años treinta no encontramos una preocupación por los mismos, siendo los principales autores artífices de este cambio:

- Fisher que, en 1935, al analizar las consecuencias de la crisis del 29 y la evolución de las economías australiana y neozelandesa, propuso como esquema la hoy ya tradicional división de la economía en *sector primario* (agricultura, pesca y explotación de recursos naturales), *secundario* (o industrial) y

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

terciario (que incluía a cuantas actividades no se encuadraban en los dos primeros).

- Clark, quien en su obra *The Conditions of Economic Progress* (1940), profundizó en el papel que parecían desempeñar los distintos sectores en los procesos de desarrollo y se planteó algunas cuestiones básicas sobre su respectiva productividad, el empleo o la posición de los servicios -toda actividad que produzca bienes inmateriales- en las economías.

- Fourastié, estadístico francés que en varios de sus trabajos, pero sobre todo en el publicado en 1949 *Le grand espoir du XX siècle PUF*, estudió las posibles causas que impulsan el crecimiento de los servicios, así como la baja productividad por persona empleada que caracteriza a muchas de sus ramas, y sus causas.

No obstante, este aparente giro de atención hacia los servicios y su problemática no tuvo excesiva continuidad en las siguientes décadas, siendo sólo a partir mediados de la década de los setenta -tras la crisis industrial- cuando en bastantes países industrializados se produce una corriente de interés por las actividades terciarias.

En este orden de cosas, analizando las economías de estos países, nos encontramos que más del 60% de las empresas son de servicios y el 40% restante también dan servicio. Según los datos de Contabilidad Nacional publicados por el INE en el cuarto trimestre de 2014, España, desde 1970 el sector servicios ha ido adquiriendo una importancia creciente con el transcurso del tiempo pasando de representar el 46,3% del PIB en 1970 al 74,4% en 2014.

Sin embargo, esta importancia creciente del sector servicios, no ha provocado un tan amplio número de estudios en el sector como cabía esperar. Aunque en las últimas décadas esto ha ido cambiando, no es menos cierto que, como señalan Cuadrado y del Río (1993), los servicios son una de las áreas menos estudiadas.

Para concluir esta breve introducción sobre el sector servicios, y antes de adentrarnos en sus entresijos para enmarcar el servicio objeto de nuestra investigación -las firmas auditoras-, nos gustaría hacerlo con un esquema (ver cuadro 1.2), elaborado por los autores citados en el párrafo precedente, que entendemos muy acertado, y en el que se muestran las principales teorías explicativas de la evolución de los servicios, muy apreciable por la visión de conjunto que aporta y por su capacidad de síntesis. Además de esta visión panorámica, los autores analizan el valor, cuantitativo y cualitativo, de las aportaciones surgidas a lo largo de los años, relativizando la escasez existente en el pasado, al considerar que el peso del sector dentro de la economía también era reducido.

Corrientes Históricas Relevantes (Hasta 1930)	Preclásicos	- Mercantilistas: - W. Petty: precursor del análisis del cambio estructural. - Fisiócratas.
	Clásicos	- A. Smith: inicio debate actividad productiva/improductiva - Say, Mill, etc.: los servicios como actividad productiva
	Neoclásicos	- Marshall: superación del debate: Todo es productivo. - Historicistas: avance de la teoría de los “estadios”.

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

Enfoque “convencional” basado en la demanda (1935 – 1960)		<ul style="list-style-type: none"> - Fisher: primero en identificar los servicios. - Clark: primer análisis serio del cambio estructural. Clasificación más depurada de las actividades económicas, incluyendo el sector terciario. - Fourastié: clasificación basada en el criterio de la productividad. - Kindleberger: depura el modelo de Fourastié. Introduce el concepto de elasticidad/renta de los servicios.
Enfoque económico-sociológico (1960 – 1975)		<ul style="list-style-type: none"> - Análisis del cambio estructural (enfoque aplicado a nivel agregado): Chenery y Taylor, Chenery y Sirquin y Fuchs. - Predominio de la tesis industrialización/terceriarización. - Enfoque sociológico: la sociedad posindustrial como sociedad de servicios: Bell, Touraine, etc.
Enfoques modernos (a partir 1975) (basados en la demanda y la oferta)	1. Enfoque agregado (por sectores de actividad)	<ul style="list-style-type: none"> - Tesis sobre desindustrialización/terciarización: Cairncross, Stanback, Blackaby, etc. - Explicación de la desindustrialización: <ul style="list-style-type: none"> · Teoría de etapas: Rostow. · Innovación tecnológica: Pavit. · Presencia sector público: Bicon y Eltis, etc. - Análisis aplicado del cambio estructural y de la evolución de los servicios: Gemmell. - Tesis de la sociedad de la información: Gershuny y Porat.
	2. Enfoque desagregado (por ramas o subsectores)	<ul style="list-style-type: none"> - Cambio estructural en la industria: creciente relación entre industria y servicios: Greenfield, Ginzbeiq y Votja, etc. - Afianzamiento de la corriente neoindustrial: Galbraith, Gershuny, etc. - Las tesis sobre industrialización de los servicios: Stanback (Jr.) y Noyelle, etc. - Análisis aplicado de las relaciones industria/servicios: Momigliano y Saniscalco, Pasinetti, Pellegrini, etc. (enfoque dominante en la actualidad)

Cuadro 1.2 Síntesis de las teorías explicativas de la evolución de los servicios.

1.2.2.1 Aproximación Conceptual al Término.

En la mayoría de las ocasiones, en los trabajos relacionados con los servicios, se ha eludido su definición y se han limitado a exponer su naturaleza y características principales.

Dado que lo expresado en el párrafo precedente hace que no se pueda hablar de una definición de común aceptación, en este apartado vamos a recoger las distintas aproximaciones al término que irán en consonancia con la propia evolución del sector.

Desde esta perspectiva, podremos recorrer la evolución de los servicios partiendo de la época mercantilista, donde encontramos una consideración favorable de los mismos -encarnados básicamente en: comercio y transportes-, para posteriormente encontrarnos con una larga época donde la consideración de los mismos fue desfavorable por su baja productividad y los escasos puestos que cubría. No obstante, hasta después de la Segunda Guerra Mundial y el despegue industrial producido tras la misma no se produjo una evolución en el sector al igual que en las acepciones sobre el mismo, pasándose de hablar de servicios de producción, a servicios puros, a servicios a los consumidores o a algunas acepciones modernas, entendiendo el servicio como productos inmateriales o intangibles. En esta imparable evolución encontramos como la imagen corporativa puede convertirse en una buena herramienta para conseguir la diferenciación. Berry (2000) declara que la imagen de marca de las empresas de servicios se convierte en la piedra angular del marketing del siglo XXI. Grönroos (2001, 150) menciona que “un servicio es un proceso que conduce a un resultado durante procesos de producción y consumo parcialmente simultáneos”. Por otra parte, Camisón et al (2007, 893), definen los servicios como “las actividades económicas que integran el sector terciario de un sistema económico” diferenciándolo del sector industrial.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Como se puede observar, no existe una definición única de servicios, ya que, como menciona Valotto (2011), este término abarca un conjunto heterogéneo de productos y actividades que resultan difíciles de incluir en una definición.

En este orden de cosas, entendemos que para llegar a una definición adecuada del término debemos partir de su relación inseparable con el producto. Tal como lo define Kotler et al. (1996), un producto es *todo aquello que se ofrece en un mercado para atención, adquisición, uso o consumo y que puede satisfacer un deseo o necesidad. Incluye objetos físicos, servicios, personas, lugares, organizaciones e ideas*. Además, establece que los productos pueden clasificarse en tres grupos según su duración o tangibilidad:

- Bienes de consumo perecederos. Serían aquellos artículos que se consumen normalmente en una o varias veces o usos. Por ejemplo, una cerveza, el jabón o la sal.

- Bienes de consumo duraderos. Serían aquellos bienes de consumo que se utilizan un largo periodo de tiempo y que se pueden utilizar muchas veces. Por ejemplo, neveras, coches y muebles.

- Servicios. Serían actividades, beneficios y/o satisfacciones que se venden: por ejemplo, un corte de pelo o una reparación. Los servicios son esencialmente intangibles y no resultan en la posesión (propiedad) de nada.

En este sentido, a pesar del uso popular del término producto como sinónimo de bien de consumo y opuesto al de servicio -adoptado por

autores como Johnston (1987), desde la bibliografía específica en marketing se señala que los productos pueden situarse a lo largo de un continuo entre servicios y bienes de consumo, siendo la mayor parte de productos una combinación de ambos. En la figura 1.5 mostramos esta circunstancia, al tiempo que las características específicas de cada extremo.

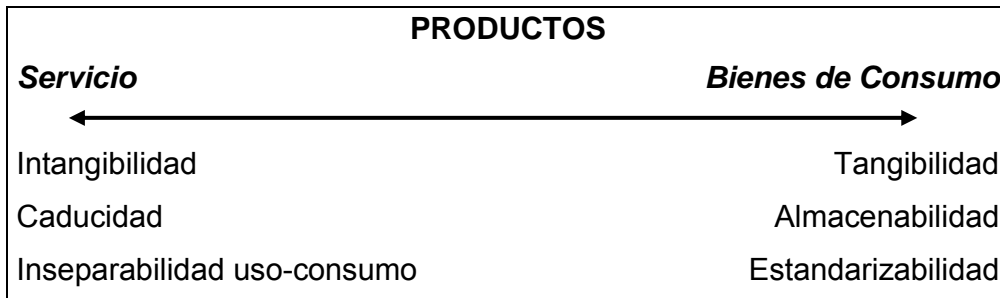


Figura 1.5 Continuo Servicios-Bienes de Consumo.

Aunque en el apartado siguiente las veremos con mayor detalle, las características propias que presentan los servicios podemos resumirlas de la siguiente manera:

- *Intangibilidad*: el servicio no se puede evaluar o demostrar con anterioridad a la compra o al uso del mismo: por ejemplo, el cliente no puede evaluar un destino turístico hasta llegar a él.
- *Caducidad*: el servicio que no se ha vendido no puede almacenarse para ser vendido más adelante: por ejemplo, una noche de hotel o un billete de tren no vendido caduca y entonces es irrecuperable.
- *Inseparabilidad*: el servicio se suele consumir y producir de forma simultánea, ya que el cliente forma parte del sistema de producción: por ejemplo, es necesaria su presencia en un

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

servicio de peluquería o en la mayoría de los servicios de enseñanza.

- *Heterogeneidad*: la prestación del servicio es muy variable, por lo que es muy difícil asegurar la satisfacción global del cliente con el servicio o el mismo nivel de satisfacción de distintos clientes. Esto se debe a factores como el carácter impredecible de la demanda, la presencia simultánea de otros clientes que pueden resultar molestos o el gran peso de las relaciones interpersonales con los empleados (que tienen también sus emociones y problemas) en la experiencia vivida por el consumidor y, por tanto, en su satisfacción (Cooper et al., 1993).

De este análisis, un servicio puro es intangible, heterogéneo, caduco y su producción y consumo son inseparables: por ejemplo, la enseñanza o la consultoría, mientras que un bien de consumo puro es tangible, acumulable y estandarizable: por ejemplo, un vehículo.

La naturaleza interactiva de la mayor parte de los servicios es la base de lo que Grönroos (2001) entiende por un servicio: una actividad o serie de actividades de naturaleza más o menos intangible que normalmente, pero no necesariamente, tiene lugar a través de interacciones entre el cliente y empleados de la empresa de servicios (y/o recursos, bienes físicos o sistemas de ésta), que intentan resolver los problemas del consumidor.

Para Grönroos (2001) y antes de adentrarnos en la enmarcación de las empresas auditoras como empresas de servicios, como hemos matizado en el párrafo precedente -y volvemos a remarcar por la trascendencia que tendrá posteriormente en nuestra investigación-

servicio se lleva a cabo por medio de interacciones entre comprador-vendedor y lo que suceda en esas interacciones tendrá un fuerte impacto sobre los servicios percibidos, dando lugar, básicamente, a dos dimensiones de calidad:

1. *Calidad Técnica*. El cliente valorará en la transacción el resultado técnico del proceso, es decir, *qué es lo que recibe*, y puede ser medida de una manera bastante objetiva como una dimensión técnica del producto.
2. *Calidad Funcional*. Dado que el servicio se desempeña con la acción recíproca de los clientes, la dimensión técnica de la calidad no engloba la calidad total percibida por los usuarios; habrá que considerar también la accesibilidad, el comportamiento de los empleados, lo que dicen y cómo lo dicen. En la calidad del servicio toma especial relevancia el *cómo se desarrolla y cómo se recibe el proceso productivo* y no tan sólo el qué se recibe.

1.2.2.2 Características Genéricas de las Empresas de Servicios.

En este orden de acontecimientos, una empresa de servicios es un sistema organizado que puede proporcionar la utilización de instalaciones y de habilidades especiales. Entendiendo el término empresa en sentido amplio: incluye organismos gubernamentales y otras organizaciones sin ánimo de lucro creadas para prestar un servicio, como empresas de negocios (Zimmerman y Enell, 1993). Éstas, ofrecen a sus clientes los beneficios de utilizar sus sistemas de distintas formas, entre ellas:

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

- Posibilitando la utilización de instalaciones, por ejemplo, de los autobuses y del teléfono.
- Alquilando su inmovilizado: automóviles, apartamentos...
- Prestando servicios profesionales: médicos, abogados...
- Contribuyendo al mantenimiento de la salud: hospitales, laboratorios clínicos...
- Realizando el mantenimiento de productos: reparación de automóviles...
- Realizando representaciones y audiciones: teatro, televisión, radio...
- Transmitiendo conocimientos: cursos, formación...
- Posibilitando un autoservicio: ciertos restaurantes...

A grandes rasgos, las empresas de servicios -siguiendo a los citados autores- comparten las siguientes características:

- *Ventas directas.* Las empresas de servicios, en general, venden directamente a los consumidores. Esto es cierto tanto para los pequeños usuarios como para las grandes industrias. En este aspecto las empresas de servicios difieren grandemente de la mayor parte de las manufactureras.
- *Contactos directos con los usuarios.* Para realizar sus operaciones, las empresas de servicios tienen también contactos con sus clientes. En los hoteles, diversas personas tienen contacto con los huéspedes, en compañías de teléfonos tienen contacto con sus clientes a través del personal de los servicios comerciales, de los instaladores, de las operadoras, etc. Cada uno de esos contactos proporciona la oportunidad de una buena o una mala calidad de servicio.

- *Servicios prestados en el momento oportuno.* Una empresa de servicios tiene que estar preparada para proporcionarlos cuando el cliente los necesita.
- *El tiempo de operación es importante.* Una empresa de servicios debe completarlos en el plazo deseado por el cliente.
- *Trabajos no almacenables ni transportables.* En la mayor parte de las empresas de servicios éstos se pueden suministrar a los clientes sólo en el momento en que son creados. Es más, muchos servicios tienen que ser creados o suministrados en casa del cliente.
- *El servicio debe ser creado a medida que se va suministrando.* Una especial característica de los servicios es que la mayor parte de ellos se producen y suministran simultáneamente. Este hecho da especial significación a la planificación del control de la calidad de los servicios.
- *El elemento fundamental de un servicio no es un producto físico.* La mayor parte de las empresas de servicios entregan productos no tangibles (por ejemplo, las empresas de transportes, los hospitales, las peluquerías). Otras suministran un elemento tangible pero sólo incidentalmente forma parte del servicio suministrado al cliente.

Con el objeto de concluir este apartado, y antes de adentrarnos en las diversas clasificaciones que podemos encontrar de los servicios, nos parece interesante exponer -brevemente- cuáles serían las pautas a seguir a la hora de diseñar un servicio. Siguiendo a Senlle y Vilar (1996), encontramos:

- Las especificaciones del servicio, incluyendo la planificación, acciones y controles necesarios para brindarlo.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

- La programación de las acciones específicas de calidad y las referidas a la Calidad Total o integral.
- Soportes y servicios anexos o subcontratados, indicando las especificaciones requeridas.
- Procedimiento previsto para revisiones y cambios de diseño.
- Integración, sensibilización y motivación de las personas en el proyecto.
- Una metodología de control: comités de mejora, círculos de calidad, reuniones, medios, sistemas de autocontrol.
- Instrumentos de análisis que aseguren que el servicio cumplirá con las exigencias del cliente.
- Sistematización de datos y variables.
- Determinación de índices y costos de la no-calidad, como un sistema de mejora continua.
- Un sistema de mejora continua en el que participen todas las personas relacionadas con el servicio.

1.2.2.3 Diversas Clasificaciones de los Servicios.

Debido a la naturaleza heterogénea, y en ocasiones muy diversa, que presentan las actividades que se engloban en lo que denominamos *Sector Servicios*, y si a esto unimos que la evolución de las economías desemboca en un número cada vez mayor y más complejo de servicios, nos encontramos en la imposibilidad de encontrar una clasificación de los mismos que pretenda ser definitiva y de aceptación generalizada.

De este modo, los intentos de realizar dichas clasificaciones se han sucedido en el tiempo paralelamente a la evolución del sector. Siguiendo el trabajo de Cuadrado y del Río (1993), encontramos

Capítulo 1. La Calidad en los Servicios

clasificaciones de muy diversa índole: desde aquella que recoge la elaborada por distintos autores desde 1935 a 1966, pasado por una clasificación sectorial amplia de los servicios a empresas, deteniéndose en otra clasificación de estos servicios a empresas -pero ahora, desde una perspectiva funcional-, pasando por recoger el catálogo de servicios a empresas que propone la CNAE y la clasificación propuesta desde la Contabilidad Nacional.

No obstante, los propios autores también realizaron su intento que, aún no exento de fallos y que va quedando obsoleto por las nuevas actividades que van surgiendo, nos ha parecido oportuno incluirlo – cuadro 1.3- por su espíritu conciliador y agregador de las clasificaciones antes referidas, al tiempo que nos servirá para ubicar la actividad objeto de nuestro estudio.

SERVICIOS NO COMERCIALIZABLES (PUBLICOS)	Transportes Comunicaciones Administración Pública Defensa Enseñanza Sanidad Servicios sociales en general		
SERVICIOS COMERCIALIZABLES (DE MERCADO)	A los particulares	Tradicionales	Transporte Comunicaciones Crédito y seguros Hostelería y restaurantes Comercio Enseñanza Sanidad Servicios Personales Servicios Inmobiliarios Mensajería
		Nuevos	Servicios de Ocio Servicios culturales Servicios de entretenimiento Otros servicios relacionados con los modernos hábitos de vida y forma de consumo

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

	A las empresas	Tradicional o de base	Asesoría jurídica (laboral, fiscal, etc.) Asesoría financiera Asesoría fiscal Gestión Administrativa Gestión de personal Ingeniería Industrial Gestión de la producción Control de Calidad Diseño Tradicional Promoción comercial Ventas Servicio posventa Marcas y patentes Ferias y salones Organización información Compras Transporte Almacenamiento Gestión inmobiliaria Gestión mobiliaria
		Nuevos o avanzados	Auditoría Contable Consultoría en organización Asesoría informática Leasing, Factoring y capital riesgo Software VAN (Value Added Networks) Información financiera electrónica Diseño asistido por ordenador Ingeniería basada en modernas tecnologías Marketing-publicidad (en base a nuevas técnicas) Formación de personal Recursos Humanos Management Control del control de calidad Control de materias primas Mensajería y correo electrónico

Cuadro 1.3 Clasificación de los Servicios.

1.2.2.4 Los Servicios en la Economía: Evolución de los Servicios a Empresas.

Como es por todos conocidos, el sector servicios se ha erigido en las sociedades desarrolladas actuales en el verdadero impulsor de la economía. Analizando la figura 1.5, donde recogemos la estructura del

empleo en la economía española, indicador claro de la evolución producida en nuestra economía.

Sin embargo, esta *tercerización* de la economía (debemos entender que este término, desde la perspectiva industrial, recogerá en qué medida los inputs utilizados por las ramas industriales provienen de las ramas de servicios -ver proceso en Cuadrado y Rubalcaba, 2000) hace que tomen un papel cada vez más preponderante en la economía *los servicios a empresas*.

Antes de analizar las empresas auditoras como empresas de servicios y entendiendo -como seguidamente constataremos- que el servicio de auditoría es preponderantemente un servicio a empresas, vamos a dedicar este apartado a intentar definirlo, clasificarlo y enmarcar el servicio de auditoría en él.

En una primera aproximación, podríamos preguntarnos: ¿qué se entiende por *Servicios a Empresas*? Si el principio de cualquier estudio sobre un sector económico exige algún tipo de precisiones para conseguir una delimitación detallada del mismo, esta tarea resulta aún más necesaria en el caso del sector de Servicios a empresas. La razón parece clara. No hay una comprensión única, ni generalizada, sobre su contenido, sin que se pueda afirmar si ello está originado porque la denominación es confusa o si la denominación es confusa porque no se sabía exactamente qué se trataba de bautizar. La literatura económica no se ha distinguido hasta hace bien poco por la atención prestada al papel de los servicios en el desarrollo económico y, quizá como reflejo, las clasificaciones utilizadas por organismos nacionales e internacionales de estadística han estudiado y ubicado pormenorizadamente cada actividad agrícola o industrial, a la vez que

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

englobaban en pocos renglones un sinfín de servicios tan extraños entre sí como pueden serlo, en el ámbito de la producción de bienes, la fabricación de muebles y la construcción de viviendas.

En este contexto, la heterogeneidad de este sector queda manifiesta cuando se intenta buscar algún elemento común para que defina a todos o a la mayor parte de sus componentes:

- Es cierto que la mayor parte de la clientela del sector está formada por "empresas" (si en tal grupo se admite incluir a la Administración Pública, probablemente la "empresa" de mayores dimensiones en muchos países), pero esta misma característica se da en otras actividades que nunca han sido incluidas en este sector: actividades de intermediación financiera, transporte, etc.
- No puede afirmarse que las actividades del sector sean mayoritariamente de tecnología avanzada, ya que en el mismo coexisten formas de producción totalmente tradicionales con otras de tecnología punta.

No parece extraño, pues, tras este fallido intento de generalización, que se haya acudido en multitud de estudios a la descripción individualizada de las distintas actividades que integran el sector (en la figura 1.5, y en su posterior desarrollo -figura 1.6-, podemos observar la evolución de los empleos relacionando los servicios a empresas con otras actividades económicas). No obstante, y haciéndonos eco de una agrupación efectuada por el Instituto Madrileño de Estadística, encontramos una tipología sectorial en tres grandes grupos:

1. Aquellas actividades que se caracterizan por aportar al sistema tecnología o servicios de organización, gestión y distribución que se catalogan como avanzados (publicidad, informática -excepto

registro y procesamiento de datos-, I+D, servicios técnicos, auditorías, asesoramiento en dirección y gestión empresarial y selección de personal).

2. Aquellas actividades que aportan servicios de asesoramiento tradicionales o de gestión ordinaria de empresas, que surgieron por externalización de ciertas áreas empresariales en aras de la flexibilidad y la rentabilidad.
3. Aquellas actividades independientes que aportan servicios de mantenimiento, muy poco relacionados con los procesos productivos, que nacieron, casi de forma exclusiva, por la necesidad de reducir costes fijos.

Centrándonos en las empresas objeto de nuestro estudio, encontramos a las Auditorías en el primero de los grupos. De este modo, volviéndonos a hacer eco del trabajo efectuado por el Instituto Madrileño de Estadística, estos concluyeron que la Auditoría y Asesoría de dirección y gestión empresarial son subsectores de los más productivos, que emplean a un personal de cualificación media muy elevada y, en consecuencia, se generan retribuciones salariales muy por encima de la media. El sector de Auditoría es de empresas medianas-grandes (en relación al tamaño del sector) y factura a empresas, con presencia testimonial en la facturación de los particulares y de las Administraciones Públicas. El subsector de Asesoría de dirección y gestión empresarial, el que podríamos catalogar de asesoría en sentido estricto, tiene unos parámetros más complicados, en justa correspondencia a una oferta de servicios variada, en constante cambio y adaptación a las características de la demanda. Su alta productividad en términos de valor añadido por ocupado le coloca como uno de los sectores de más vitalidad dentro del denominado terciario avanzado.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Concluyendo y como todos podíamos de algún modo intuir, encontramos cómo el servicio que prestan las firmas auditoras se erige claramente dentro de los servicios a empresas. No obstante, y para enmarcarlo un poco más, antes de adentrarnos en el segundo capítulo de esta investigación, vamos a dedicar el siguiente subapartado a matizar los aspectos que nos hacen entender a las empresas auditoras -ineludiblemente- como empresas de servicios.

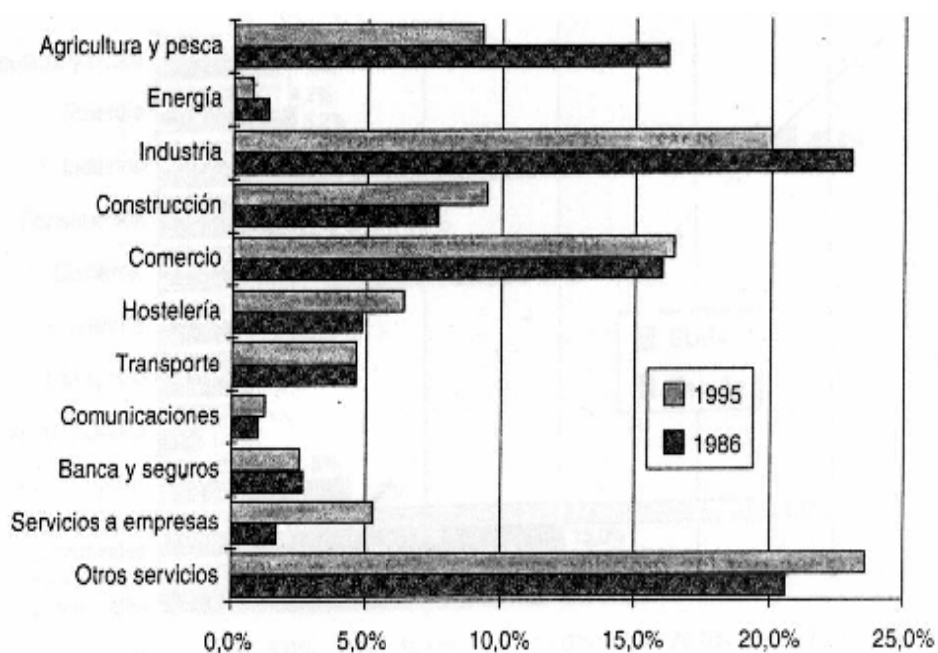


Figura 1.5 Estructura del empleo de la Economía Española.

Capítulo 1. La Calidad en los Servicios

CNAE 93 +11+12 1=2+3+4	Total	Ramas no agrarias																																							
		Industria										Servicios																													
		Agricultura, ganadería y pesca	Total	Ex-tractivas	Manufactureras							Energía eléctrica, gas y agua	Construcción	Total	Comercio, hostelería y reparaciones	Transporte, almacenamiento y comunicaciones	Instituciones financieras y seguros	Servicios a empresas, alquileres, y activ. inmobiliarias	AAPP, educación y sanidad	Otros servicios																					
					C	D	DA	DB a DE	DF a DJ	DK a DN	E										F	G a Q	G+H	I	J	K	La N	O a Q													
																													3=4+5+6	5=6a9	6	7	8	9	10	11	12=13 a 18	13	14	15	16
1=2+3+4	5=6a9																																								
97	M	13 259	1 070	2 687	71	2 530	387	637	718	788	96	1 300	8 202	3 013	792	351	839	2 378	830																						
98	M	13 808	1 074	2 844	63	2 692	408	648	793	842	89	1 380	8 510	3 113	816	350	914	2 422	895																						
99	M	14 568	1 040	2 944	67	2 787	400	679	837	871	90	1 567	9 017	3 289	859	383	1 001	2 536	948																						
00	M	15 370	1 012	3 073	66	2 909	417	688	880	924	99	1 716	9 569	3 469	923	411	1 121	2 643	1 001																						
01	M	15 946	1 019	3 168	63	3 006	434	712	913	946	99	1 850	9 909	3 527	965	392	1 238	2 750	1 036																						
02	M	16 258	961	3 154	63	2 999	438	708	930	923	91	1 913	10 229	3 571	994	401	1 293	2 903	1 068																						
02 I-J	M	16 055	1 031	3 084	60	2 934	430	708	893	902	90	1 905	10 036	3 520	981	387	1 262	2 837	1 048																						
03 I-J	M	16 432	972	3 143	66	2 981	440	671	932	938	96	1 947	10 370	3 561	1 013	400	1 323	3 003	1 071																						
00 I		14 988	1 028	2 991	66	2 829	400	678	856	896	97	1 654	9 315	3 368	889	408	1 074	2 597	978																						
II		15 306	1 014	3 049	68	2 883	421	678	870	914	99	1 698	9 545	3 482	924	413	1 101	2 627	998																						
III		15 542	988	3 101	66	2 932	419	688	889	936	102	1 746	9 707	3 523	927	418	1 157	2 658	1 025																						
IV		15 643	1 018	3 153	65	2 990	427	710	903	951	97	1 764	9 707	3 504	953	406	1 152	2 689	1 004																						
01 I		15 713	1 078	3 163	64	2 998	428	716	910	944	102	1 785	9 687	3 488	930	391	1 192	2 700	986																						
II		15 877	1 025	3 170	65	3 006	434	705	915	952	100	1 853	9 828	3 504	964	396	1 220	2 708	1 036																						
III		16 072	966	3 185	63	3 021	435	712	928	947	101	1 872	10 049	3 566	982	393	1 264	2 767	1 077																						
IV		16 121	1 007	3 151	62	2 997	439	717	901	941	93	1 891	10 071	3 550	985	388	1 278	2 824	1 046																						
02 I		16 055	1 031	3 084	60	2 934	430	708	893	902	90	1 905	10 036	3 520	981	387	1 262	2 837	1 048																						
II		16 241	964	3 157	66	3 000	439	706	940	915	91	1 931	10 189	3 559	985	402	1 302	2 871	1 071																						
III		16 357	909	3 205	65	3 047	440	722	951	935	93	1 906	10 337	3 620	1 003	406	1 294	2 923	091																						
IV		16 377	941	3 170	63	3 016	442	696	937	941	92	1 910	10 355	3 586	1 005	408	1 314	2 979	1 063																						
03 I		16 432	972	3 143	66	2 981	440	671	932	938	96	1 947	10 370	3 561	1 013	400	1 323	3 003	1 071																						

Figura 1.6 Ocupados por ramas de actividad, según secciones de la CNAE-93

1.2.2.5 Las Empresas Auditoras como Empresas de Servicios.

Llegados a este punto, y tomando en consideración todo lo analizado en apartados precedentes, estamos en condiciones de afirmar que una firma de auditoría es -en esencia- una empresa de servicios (servicios - como hemos matizado en apartado precedente- básicamente a empresas).

En términos generales podemos decir que el trabajo del auditor es un servicio del que las únicas pruebas tangibles de su capacidad, esfuerzo y tiempo dedicado son el informe de auditoría y la justificación

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

de sus honorarios. Hay pocas pruebas tangibles para los mandatarios externos de la actividad auditora, sobre todo de lo que ha tenido lugar para llegar al informe. Los destinatarios están, por tanto, obligados en la práctica a tener una gran confianza en el auditor como profesional experto. Sin embargo, como ocurre en otros servicios profesionales, tales como la medicina o la abogacía, los potenciales beneficiarios del servicio deben contar con una razonable seguridad de que los expertos profesionales en los que han depositado su confianza puedan ser considerados responsables de la calidad de su trabajo y de la naturaleza de su dictamen.

La evidencia de este asunto, según Lee (1994, 67), puede demostrarse de diferentes maneras:

- La responsabilidad del auditor puede verse en términos de un flujo continuo de casos ante los tribunales desde mediados del siglo XIX, en los que la obligación de diligencia del auditor con respecto a los accionistas y otros individuos interesados ha sido puesta en duda.
- Es evidente que las normas de auditoría establecen unos niveles mínimos que se esperan del auditor en unas circunstancias determinadas en la ejecución de la auditoría.

En consonancia con la postura del citado autor, en ausencia de regulación, debería tenerse en cuenta que los auditores están en una situación en la que el interés propio es tal que actuarán responsablemente y con la debida diligencia.

No obstante, además es necesaria una cierta colaboración por parte de los usuarios principales de la información financiera. Wilson (1983) argumenta, que aunque los inversores sólo puedan tener información

incompleta acerca de la calidad de una firma de auditores, usarán esa información limitada y la buena fe para definir el grado de credibilidad que les merecen.

De este modo, y englobando la actividad de las empresas objeto de nuestro estudio -las auditoras- dentro de la prestación de servicios de profesionales, podemos enmarcar la actividad que desarrollan los auditores como una actividad en la cual -aunque se materialice su trabajo en la emisión de un informe- se está prestando un servicio -consistente a grandes rasgos, como manifiestan Tua y Gonzalo (1999), en el incremento de la credibilidad de la Información Financiera- a unos clientes que demandarán unos determinados niveles de calidad.

Ahora bien, las distintas concepciones de calidad de auditoría tienen sentido básicamente en función de la perspectiva del sujeto que la evalúa. Encontramos dos cuestiones íntimamente ligadas relacionadas con estas precisiones: ¿Qué debe entenderse por calidad en auditoría? ¿Quién decide qué es calidad?

Como veremos posteriormente, no puede establecerse un concepto único de calidad de la auditoría; de hecho, en ocasiones tan sólo será posible referirse a la calidad utilizando dimensiones sucedáneas o subrogadas, ya que a veces resulta difícilmente observable. De esta forma, puede establecer un punto de partida para el análisis de las percepciones alternativas que presenta el concepto de calidad, observando a quiénes están involucrados en ella: auditores, usuarios y auditados.

En resumen, a lo largo del primer capítulo, hemos dejado constancia de que la calidad de la auditoría es un tema complejo y en el que

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

intervienen multitud de factores. No obstante, y derivado fundamentalmente de su trasfondo como servicio, entendemos que el factor humano es clave en el análisis de la calidad en el servicio de auditoría. Aun cuando en el capítulo dedicado al planteamiento de la investigación nos centraremos con mayor profundidad en el análisis de esos tres individuos involucrados en el servicio, queremos analizar los diferentes instrumentos y sistemas que nos permitan “medir” los niveles de calidad en los que se está desarrollando la prestación de un determinado servicio.

Capítulo 2

MEDICIÓN DE LA CALIDAD EN LOS SERVICIOS.

ELECCIÓN DE UN MODELO: SERVQUAL.

Una vez que hemos puesto de manifiesto cómo la Calidad se ha convertido en la filosofía de actuación de las organizaciones modernas, desarrollándose a través de los Sistemas de Calidad, en este capítulo nos detendremos en el estudio de cómo evaluar esta calidad. Este inexorable proceso, mediante el cual encontramos la gestión de la calidad en todos los ámbitos económicos y sociales, ha revolucionado a las empresas de servicios y, como no podía ser de otra forma, a las firmas auditoras (convirtiéndose en un tema de actualidad y que provoca gran preocupación en los encargados de velar por su correcto funcionamiento). Por ello, hemos creído conveniente, antes de adentrarnos en el planteamiento y desarrollo de nuestra investigación, dedicar este capítulo a reflexionar sobre la necesidad de medir la

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

calidad, para seguidamente analizar esta medición en el sector servicios, concluyendo con el estudio de los sistemas de medición de la calidad que podemos encontrar.

En virtud de todo ello, y en pos de una mayor operatividad, hemos estructurado el capítulo en cuatro grandes apartados, que seguidamente pasaremos a desarrollar:

- Medición de la Calidad como necesidad.
- El Sector Servicios y la medición.
- Sistemas de medición de la calidad: métodos cuantitativos vs. métodos cualitativos.
- Planteamiento inicial de la investigación.

2.1 Medición de la Calidad como Necesidad.

2.1.1 INTRODUCCIÓN.

Tal vez, como recoge Martínez (2001), la primera necesidad de medir la tuvo el hombre en relación con el tiempo. Necesitaba planificar citas tribales, labores agrícolas, etc.; y, con ese fin, se estableció un calendario y se adoptó como unidad básica de tiempo el día. No obstante, y para darnos cuenta de la dificultad de los acuerdos universales, baste considerar que todavía hoy, tras varios milenios, hay regiones que siguen calendarios distintos.

Centrándonos en la variable que nos ocupa, “*la calidad*”, y considerando todos los factores que la rodean, la tarea de su medición se hace aún más problemática. De este modo, recogiendo palabras de la American Society for Quality Control (citadas en Larrea, 1991b)

calidad es: “la totalidad de funciones y características de un producto que determinan la capacidad para satisfacer las necesidades de un grupo de usuarios”. Sin lugar a dudas, existen muchos autores y muchas definiciones similares pero, contemplada la calidad desde un concepto estratégico -como hemos analizado en el capítulo precedente-, quien define la calidad día a día es el cliente.

No obstante, la mayoría de autores en marketing de servicios coinciden en afirmar que el aumento de la competencia origina cambios en las necesidades y expectativas de los clientes. Los productos que ayer les parecían excelentes, hoy pueden no ser satisfactorios. Por otra parte, todas las empresas que pretenden subsistir en el mercado se están ocupando de mejorar continuamente, por lo que el precio de los productos tiende a ser muy similar entre las diferentes marcas, así que, para aumentar clientes y retener a los actuales, las compañías requieren un elemento que les de ventaja competitiva. Ese elemento puede ser el *servicio proporcionado*.

Pero, ¿qué es el servicio? Existen varios conceptos asociados. En algunos de ellos se entiende el servicio como un resultado psicológico personal; en otros casos el servicio es visualizado como un proceso, por lo que su importancia depende del valor que el cliente le dé a la calidad del servicio. De cualquier forma, dicha calidad será evaluada por el cliente sobre la base de su percepción personal del servicio que recibe, comparada con el servicio que deseaba recibir, es decir, sus expectativas, de esta idea los máximos exponentes los encontramos en Parasuraman et al. (1988 y 1991) y Parasuraman (2010).

Por todo ello, encontramos que existen diversos factores o características que hacen variar la calidad en el servicio, la cual se

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

evalúa durante todo el proceso del servicio, que en términos temporales, se realiza antes, durante y después de la venta de un producto. Esta evaluación la hace el cliente por comparación entre lo esperado y lo obtenido. De este modo, surge la necesidad de medir, cuestión que analizaremos a continuación.

2.1.2 LA NECESIDAD DE MEDIR.

El hecho de que una empresa esté seriamente decidida a enfocarse al cliente y a mejorar el nivel de servicio que ofrece, le hará que desarrolle medios objetivos para medir su desempeño. Como recoge Horovitz (1992), las mediciones, como aspectos más importantes, permitirán a la empresa:

- Saber dónde se encuentra en relación con una referencia determinada.
- Comprobar la homogeneidad.
- Identificar los puntos fuertes y débiles.
- Centrar los esfuerzos.
- Dirigir y controlar el progreso.
- Cuantificar logros.
- Aumentar el conocimiento de la calidad del servicio.

Tal y como Deming (1986), uno de los padres de la calidad, referenciado en el capítulo primero, dijo, lo que no se mide no se conoce. Ninguna empresa puede integrarse a la mejora continua si no tiene un pleno conocimiento de sus áreas de oportunidad. Entonces, es necesario medir, saber en qué posición se encuentra la organización y si se está realizando algún progreso en comparación con los objetivos determinados.

Butterfield (1991) defiende que, en primera instancia, las medidas de desempeño de cualquier empresa deben dividirse en dos categorías:

- *Medidas internas*: Relativas al desempeño de los empleados y los procesos dentro de la organización, incluyendo, por ejemplo, índices de errores y productividad.
- *Medidas externas*: Aquellos componentes de servicio que son percibidos por los clientes, por ejemplo, seguridad y tiempo de respuesta.

Es evidente que las medidas internas están directamente relacionadas con las medidas externas; de hecho, reflejan las mismas cosas pero desde diferentes perspectivas (el punto de vista de la organización y el punto de vista del cliente).

No obstante, encontramos conceptos, que debido a sus características, pueden ser difíciles de medir, “intangibles”. En la literatura encontramos multitud de posicionamientos al respecto, siendo el más operativo el de aquellos que defienden que es posible lograrlo a través de las manifestaciones tangibles, es decir, las cosas asociadas que se pueden medir o palpar.

Las mediciones para alcanzar o mejorar con respecto a un determinado nivel de referencia son válidas en tanto que dicha referencia refleje con precisión las expectativas de servicio a los clientes. De no ser así, una compañía está creando la perfección sin propósito alguno (Horovitz, 1992).

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Tomando esto como base, es preciso dejar claro que ninguna medición tiene valor en sí misma, es decir, sin referencia, ya que su significado se pierde. Si se trata de medir la Calidad en el Servicio, las mediciones sólo adquieren significado al compararse con los resultados de encuestas de satisfacción al cliente. Por ejemplo, se pueden limpiar las aulas de una escuela y lograr que se cumplan los niveles internos de limpieza, pero los alumnos pueden no percibir que las aulas están limpias.

Por ello, los estándares de servicio que establezca cualquier compañía, deben ser expresados en términos de qué se le debe dar al cliente en cada momento de su relación con la compañía. Posteriormente, estos estándares pueden traducirse a otras medidas numéricas de operación interna y asignar una persona responsable de cumplir un determinado estándar. Especificar requisitos, sin vincularlos a miembros del personal o sin definir métodos de medición viables, es desperdiciar el tiempo.

Sin embargo, y como dejamos entrever cuando hacíamos referencia a la gestión de la calidad, es necesario matizar que los estándares no tienen que ser de uso exclusivo para la dirección, para dirigir o controlar la calidad del servicio, sino que también deben ser de conocimiento de los empleados, los cuales deben estar totalmente involucrados y comprender el significado de los números que se les muestran.

Para poder obtener el compromiso tanto de la dirección como de los empleados, los estándares establecidos deben explicarse con toda claridad. De hecho, lo más recomendable es que los empleados de cada área participen en la definición de “qué es lo que se debe y,

puede, medir". Sin duda, se obtendrán comentarios y sugerencias muy útiles. Normalmente, se requiere que la información de los resultados de todas las mediciones hechas en los distintos niveles jerárquicos de la organización fluya en cascada, desde los niveles altos hacia los bajos. Esto puede ser también un mecanismo para motivar a la gente a actuar. En la actualidad, existen compañías que construyen bonos extra, o parte del sueldo, en función de los resultados de satisfacción de los clientes.

Como recoge Lostri (1999), hay muchas compañías que prestan poca importancia al hecho de compartir esta información con todo el mundo y que prefieren mantenerlo como un secreto. Es difícil enfrentarse a los números, pero si no se reconoce que existe un problema, aún se acentúa la posibilidad de no solucionarlo.

Por otra parte, decir a los clientes que una compañía ofrece buena calidad de servicio muchas veces no es suficiente; hace falta proporcionar pruebas tangibles, por lo que se pueden utilizar los estándares establecidos asociados a una buena campaña de comunicación centrada en la calidad de servicio. Este autor recoge cómo la compañía Equity & Law hizo algo sumamente innovador. Publicó sus estándares en forma de folleto comunicativo publicitario, tanto para sus asesores financieros como para clientes. El folleto también exponía lo que la compañía estaba haciendo en materia de calidad en el servicio. Por supuesto que la compañía sólo publicaba estándares una vez que estaba segura de poder cumplirlos y estaba comprometida con esto. Desde una perspectiva estratégica, la comunicación de estándares y esfuerzos organizacionales reforzó la posición de Equity & Law como una empresa que ofrece servicios y productos de primera calidad.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Para obtener una medida cuantitativa que refleje o describa las características de cualquier objeto o concepto se crean instrumentos capaces de realizar dicha medición. Los instrumentos usados para estas descripciones a través de números no son perfectos; sin embargo, se debe cuidar que sean lo suficientemente confiables y válidos para que los resultados obtenidos en cualquier investigación sean, a su vez, útiles (Horovitz, 1992).

Como defiende este autor, cuando nos resulte difícil expresar algo en términos numéricos, probablemente hayamos encontrado un área de oportunidad, ya que no conocemos el concepto lo suficiente como para medirlo. Por otra parte, tampoco es bueno “medir por medir”, es decir, debemos identificar las características de calidad relevantes, aquellas que a nuestro cliente realmente le interesan y enfocarnos en ellas. Si tratamos de medir todas las características de nuestro negocio, sólo llenaremos de números nuestros registros y no tendremos tiempo para analizar con detalle los valores verdaderamente significativos.

No obstante, definir la calidad con sólo palabras resulta confuso, especialmente cuando se maneja un área abstracta como es el servicio. Se requiere ir más allá, se requiere establecer parámetros concretos que nos permitan saber dónde estamos y dónde queremos estar; sólo así podemos trazar la ruta y emprender nuestro viaje rumbo a la mejora continua.

2.1.3 SISTEMAS DE CALIDAD Y MEDICIÓN: LA ERAS EN LA GC.

Teniendo presente la complejidad del entorno en que las organizaciones se mueven y con el fin de que el resultado obtenido, considerado satisfactorio, sea predecible y mantenible, uniéndole el incremento del grado de exigencia de los clientes, nos veremos obligados a estructurar el trabajo de modo que sea posible coordinarlo, en pos de que todas las variables que intervienen en su consecución estén controladas.

En este contexto, la Norma ISO 9000: 2005 define el Sistema de Gestión de la Calidad como: *“Conjunto de normas y directrices, obligatorias o voluntarias, explícitas o implícitas, que asume una organización según una política y orientadas al cumplimiento de los objetivos establecidos por la propia organización con el fin de cumplir satisfactoriamente con las expectativas de sus clientes sobre sus productos o servicios a lo largo del tiempo (mejora continua)”*.

De esta forma se podrá asegurar que los servicios que se prestan están sujetos a unas especificaciones y, por tanto, cumplen con unos estándares de Calidad que se han fijado previamente. Como manifiestan Senlle y Vilar (1996), los distintos factores claves de lo que se entiende por un Sistema de Gestión de Calidad, pueden materializarse en estos cuatro:

1. *Definición de un método de trabajo.* Será decidido y, posteriormente, reflejado en la redacción de los procedimientos que son los documentos escritos que sustentan el Sistema de Calidad.
2. *Ejecución de un método de trabajo.* El Sistema de Calidad se debe asegurar de que se poseen los recursos humanos y materiales suficientes y que se utilizan herramientas para eliminar el error y asegurar la calidad en los servicios.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

3. *Cumplimiento de las especificaciones.* Una vez que se tenga constancia escrita de las mismas, se deberá cotejar el servicio prestado y ver si se cumple con ellas; en caso contrario, el método de trabajo o los medios utilizados son inadecuados y deben cambiarse.
4. *Satisfacción de las necesidades de los clientes.* Este es el objetivo último de un Sistema de Calidad y en pos de su consecución debemos intentar satisfacer las necesidades actuales y predecir las futuras.

Una vez hemos dejado constancia de cómo la implantación de los Sistemas de Calidad Total se han erigido en la opción más viable en el mundo empresarial actual tan competitivo e internacionalizado, donde la supervivencia se manifiesta como el objetivo prioritario, y antes de adentrarnos en la medición en el sector servicios, nos parece adecuado en este punto detenernos -de un modo breve- en cuál ha sido la evolución que ha tenido la Gestión de la Calidad a lo largo del tiempo.

Aunque -como vimos en el capítulo primero- los vestigios sobre la calidad se remontan al propio Código Hammurabi, la gestión de la calidad es un concepto más reciente que se ha desarrollado durante el último siglo.

En este orden de cosas, a continuación, y desarrollando el cuadro 2.1 recogida en GarvIn (1988) y en James (1998), vamos a exponer brevemente cada una de estas cuatro eras:

1. *Era de Inspección.* Se caracterizó por la aplicación de técnicas de inspección de la calidad. La dirección científica ofreció el telón de fondo para su necesario desarrollo. La producción en

masa creó la necesidad de producir productos de calidad constante y esto se tradujo en una estrategia eficaz para la inspección de la calidad en los rendimientos del proceso. La calidad también se introdujo en cada producto asegurando que los trabajadores llevaran a cabo tareas elementales para minimizar los errores. Esto se logró con el desglose de cada trabajo en su tarea más elemental. En consecuencia, había un cambio de dirección en el poder del personal de inspección del final de línea. Como corresponde al entorno de la dirección científica, incluso los trabajos de inspección fueron simplificados, descubriéndose los límites de la misma.

2. *Era del Control de Calidad.* Se caracterizó por el control del proceso de fabricación a través de la gestión de los datos. Durante la misma, Shewhart desarrolló el gráfico del control de calidad para facilitar su logro. Shewhart aplicó los principios y las prácticas de la probabilidad a los procesos de fabricación, porque reconoció que la variabilidad en un proceso era inherente, y manejar ese proceso eficazmente requería de compañías que manejaran la variabilidad. La gran diferencia entre la inspección y el control se centra en el producto en la primera era y en el proceso en la segunda. Durante esta era también tuvo lugar el desarrollo de las técnicas de muestreo, pero su aplicación se limitó a operaciones de final de línea.
3. *Era del Aseguramiento de la Calidad.* Se caracterizó por el desarrollo del sistema que rodeaba al proceso y al producto manufacturado, para el cual se ganó más flexibilidad. Los especialistas ya no eran capaces de gestionar la calidad por sí mismos y esto creó el ímpetu y la necesidad de incrementar su aplicación en toda la organización. Los sistemas de calidad,

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

tales como BS EN ISO 9000 (en España, UNE/EN/ISO 9000), fueron desarrollados y aplicados.

4. *Era de la Gestión de la Calidad Total.* La GCT es una filosofía que busca obtener el compromiso global de la organización a través de la participación, y gestionar eficazmente la calidad para minimizar errores y satisfacer a los clientes de una forma constante. La GCT necesita el equilibrio de cinco sistemas: proceso, tecnología, personas, tareas y estructura.

Los problemas surgidos al intentar aplicar la GCT son considerables y necesitan ser dirigidos tempranamente en el programa de cambio cualitativo. Los aspectos de su implementación incluyen consideración de la estructura de la organización, compromiso de la dirección, gestión y cultura del trabajador. Elementos de la puesta en práctica:

- Generar el compromiso de la alta dirección y desarrollar la visión de la calidad y los directivos de calidad necesarios.
- Formar un consejo de calidad, equipos de planificación y equipos de mejora de la calidad.
- Recoger datos y estimar el coste de la calidad.
- Desarrollar una cultura de la calidad por medio de técnicas efectivas de resolución de problemas y programas de acciones correctoras.

En definitiva, la aplicación de la GCT significa esencialmente facultar a los trabajadores ampliando la comunicación, la educación y la formación.

Característica \ ERA	Inspección	Control de Calidad	Aseguramiento de la Calidad	GCT
----------------------	------------	--------------------	-----------------------------	-----

Dirección pre-científica	*			
Dirección científica	*	*	*	*
Dirección conductista	*	*	*	*
Sistemas de dirección			*	*
Dirección cultural				*

Cuadro 2.1 Las Eras en la Gestión de la Calidad.

2.2 El Sector Servicios y la Medición.

Teniendo presentes todos los factores que contribuyen en la prestación de un servicio y considerando que los sistemas de calidad afectan al desarrollo y ejecución de estos, el grado en el que se desarrollen los servicios influirá decisivamente en la valoración final del cliente.

Por ello, seguidamente, y antes de adentrarnos en los distintos enfoques en la medición de la calidad en los servicios, habría que analizar el proceso básico del servicio y su aseguramiento. Siguiendo a Senlle y Vilar (1996), el proceso básico del servicio se divide en:

- *Valoración del Mercado.* Donde se determinarán las expectativas del cliente. También se analizarán los datos de la oferta de la competencia y prestaciones anexas complementarias posibles de ofrecer. Es necesario tener en cuenta la legislación vigente, además de las normas nacionales e internacionales referidas al servicio en concreto, las cuales deben estar sometidas a un estudio sistemático. Del mismo modo, será necesario tener datos de las fluctuaciones, modas, nueva tecnología y acciones de la competencia.

Con relación al cliente interno, toda la información que se obtenga deberá remitirse a los interesados, manteniendo con ellos reuniones en búsqueda de soluciones concretas. De esta

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

forma, estaremos poniendo en práctica la nueva filosofía de *Orientación al Cliente*.

- *Diseño del Servicio*. Será necesario crear un documento en el cual, partiendo de los datos obtenidos de la valoración de mercado, se conviertan las necesidades de los clientes en un conjunto de datos que se utilizan como base para diseñar especificaciones y acciones referidas a la prestación del servicio. Igualmente se deberán definir los medios, modos, sistemas y métodos que especifique su prestación.

- *Prestación*. Desde la perspectiva de la orientación al cliente, comenzaremos por constatar que el servicio cumple con las necesidades del mismo. Asimismo, la calidad se incluirá en todo el proceso, determinando métodos precisos de control.

No obstante, se deberá tener muy presente que las normas, códigos y especificaciones estén redactados de forma clara y entendible para la empresa y el cliente, evitar textos farragosos, letras ilegibles o frases de doble lectura. Además, se deberán especificar los medios y recursos necesarios para cumplir el servicio, tanto humanos como técnicos.

- *Valoración del Servicio*. La podríamos estructurar en una doble vertiente: una es la realizada por la empresa de acuerdo a sus controles, y otra es la realizada por los clientes, los cuales indicarán los índices de satisfacción.

La valoración por parte del cliente se realizará mediante un programa activo, que tiene -básicamente- dos finalidades: a) Integrar al cliente en la organización, haciéndole sentirse parte de ella, dándole importancia, valorando sus sugerencias y aportes. b) Obtener datos concretos sobre el grado de satisfacción, quejas, reclamaciones y opinión acerca del servicio,

que permitirán tomar las medidas adecuadas para variar el sistema de forma rápida y eficaz.

Tanto las auditorias de calidad como los sistemas de control proporcionarán datos concretos que permitan mantener el dominio del sistema y definir una planificación que incluya el "cero defectos". Una auditoria es en esencia un chequeo que permite determinar las bondades de un sistema, la marcha de un sistema de aseguramiento de la calidad o la revisión de un programa. Puede ser interna o externa. La auditoría interna la realiza la propia organización con el fin de verificar el funcionamiento del sistema.

No debemos concluir esta exposición sobre el proceso básico de un servicio, sin matizar que la implantación del sistema de calidad se hace en base a tres documentos:

- El plan de calidad: sistema o estrategia propio del servicio.
- El manual de calidad: que describe el sistema.
- Registros de la calidad: documentación, informes y datos referidos al funcionamiento del servicio.

No obstante, atendiendo a las características definitorias de la organización, entorno y propio servicio al que nos estemos refiriendo, podemos encontrar muy diversas formas de medir la calidad en los servicios:

- De forma estadística. Ej: % de los clientes se quejan de los servicios post-venta.
- Cuantificadamente. Ej: El tiempo medio para realizar una entrega son 72 horas.
- Comparativo. Precio alto o bajo en relación al mercado. Da más o menos prestaciones que el servicio de la competencia.
- En relación al tiempo. Tiempos de espera, retrasos, lentitud.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

- Por el análisis de quejas.
- Por el costo.
- Por los clientes que se pierden.
- Por el grado de satisfacción del cliente: Muy satisfecho, medianamente satisfecho, disgustado, etc.
- Por las actitudes: Indiferencia, descuido, descortesía, amabilidad, actitud servicial, cortesía.
- Por las conductas observables: Rapidez-lentitud, cualificado-incompetente, honesto-defraudador.
- Por los efectos: Se elimina o no el problema, da satisfacción el servicio, es útil el servicio, puntual, cómodo.

De este modo, podemos observar que, aun cuando la medición de la calidad en los servicios se puede hacer utilizando criterios de muy diversa índole (p.ej, por su finalidad) se puede hablar de técnicas destinadas a la planificación, a la mejora o al control de la calidad: dependiendo de la función que las utilice, pueden ser para la producción, para el diseño, para las compras; según las personas a quienes van dirigidas, pueden ser para directivos, para especialistas o para operarios, etc. Sin embargo, una clasificación más amplia es la que se realiza en función de la metodología empleada, dando lugar a la distinción entre técnicas estadísticas y no estadísticas.

El fundamento en el uso de las técnicas estadísticas lo encontramos en la variación que existe en todo proceso. Las causas de esta variabilidad pueden ser dos: causas aleatorias y causas asignables. De este modo, con las herramientas estadísticas se puede distinguir de forma objetiva entre los dos tipos de variación y, por tanto, se facilita la eliminación de las causas asignables. Para su utilización en la empresa

no es necesario que todo el personal sea un experto en estadística. Ishikawa (1986) propone tres niveles de conocimiento de las técnicas estadísticas:

1. Herramientas estadísticas introductorias o básicas, dirigidas a dos los empleados, desde los operarios hasta la alta dirección.
2. Método estadístico intermedio, que va dirigido a los ingenieros en general y a los supervisores. Incluye teoría del muestreo, inspección estadística por muestreo, diversos métodos de estimaciones estadísticas, técnicas sencillas de fiabilidad, etc.
3. Método estadístico avanzado, dirigido a ingenieros y miembros del departamento de control de la calidad, que consiste en la utilización de métodos avanzados para diseñar experimentos, análisis multivariantes y métodos de investigación de operaciones.

En cuanto a las técnicas no estadísticas, suponen un complemento de las anteriores, ya que no todos los procesos de la empresa se pueden cuantificar y analizar completamente a través de datos. En los departamentos de personal o administración, por ejemplo, además se requiere considerar opiniones, juicios u otros elementos de carácter cualitativo.

Una vez hemos enmarcado el proceso básico en la elaboración de un servicio, hemos apuntado un sinfín de formas mediante las cuales se puede proceder a la medición -en sentido amplio- de un servicio (Aunque no hay una medida generalizada para medir la calidad del servicio) y hemos apuntado a la metodología empleada como una de las alternativas más acertadas. Seguidamente, y con el objeto de enmarcar un poco más la evolución producida en la medición de la Calidad, comenzaremos por exponer cuáles han sido y cuáles son las

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

herramientas más comúnmente utilizadas para Controlar la Calidad; a continuación, nos centraremos en las escalas de actitud, analizando las propiedades que deben cumplir para ser un instrumento útil de medida tanto de la calidad del servicio como de cualquier actitud y estudiando cuales son las escalas más utilizadas procediendo a una comparación entre ellas; y por último, concluiremos el capítulo con un análisis pormenorizado de la escala que hemos elegido para nuestro estudio: el SERVQUAL.

2.2.1 MEDICIÓN CLÁSICA.

Como ya habíamos adelantado, las herramientas de la gestión de la calidad proporcionan un medio a los individuos y a los grupos para implantar procesos de Control de Calidad, monitorizar esos procesos y solucionar cualquier problema que se derive de ellos.

Todas las herramientas, tanto las antiguas como las nuevas, proporcionan una amplia gama de armas para el Control de la Calidad. Aunque algunas son muy simples en cuanto a su uso, proporcionan datos de valor incalculable para la toma de decisiones relacionadas con la calidad. Como resultado de su utilización, válidas tanto para procesos de fabricación como de prestación de servicios, proporcionan una base para los procesos de mejora de la calidad.

A continuación, y basándonos en las investigaciones de Ishikawa, recogemos las siete antiguas herramientas de calidad y las siete nuevas con una pequeña referencia sobre cada una de ellas.

2.2.1.1 *Siete Antiguas Herramientas de la Calidad.*

Dentro de ellas encontramos: los diagramas de flujo, las hojas de control, los histogramas, los diagramas Causa-Efecto, los diagramas de Pareto, los diagramas de dispersión y los gráficos de control.

1. Diagramas de Flujo. Instrumentos relativamente simples que muestran el flujo del proceso que está siendo examinado. Son útiles para comprender la configuración de las entradas, el proceso y las salidas. Pueden señalar el cambio de los estándares diseñados y evaluar el efecto de esos cambios. Además, pueden ser usados como una herramienta para desarrollar el diseño efectivo de procesos, así como para mejorar procesos a través de la prueba de diferentes configuraciones previamente a la toma de una decisión formal. Si se usan por personas en contacto con el proceso, proporcionan una base para la comprensión objetiva del mismo, una mejora de la comunicación y el desarrollo de un sentimiento de propiedad del proceso.
2. Hojas de Control. Su propósito es la recogida de datos. Su resultado se puede utilizar para construir un Histograma. Sin embargo, la interpretación de los datos puede ser difícil, especialmente en situaciones complejas, pudiendo no haber sido recogido los datos como se había previsto o provocándose errores, entre los que podemos encontrar: errores de interacción, errores de procedimiento o errores matemáticos.
3. Histogramas. Representación gráfica de un conjunto de datos dados (p. ej. de una Hoja de Control). Suelen utilizarse para tomar decisiones de acuerdo con su análisis.
4. Diagramas Causa-Efecto (diagrama de espina de pescado). Su objetivo es la solución de la causa de un problema. Se plasma a través de un conjunto de ramas que parten de una afirmación

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

específica del problema. La tormenta de ideas (brainstorming) constituye la técnica de comportamiento básica que está detrás del análisis.

5. Diagramas de Pareto. Básicamente es un intento de reducir los focos de atención. Se basa en la idea de que en pocos motivos se centran la gran mayoría de los datos, lo que Juran denomina los pocos vitales. A través de un diagrama se van recogiendo las distintas frecuencias para, posteriormente, ser analizadas.
6. Diagramas de Dispersión. Basados en la aplicación del análisis de regresión y la representación gráfica del resultado. El diagrama es establecido evaluando la relación entre dos conjuntos de variables. La tendencia o correlación estadística desarrollada por el análisis de regresión proporciona una base para la interpretación del diagrama. Las relaciones son determinadas sobre la base de la existencia de una correlación positiva (+1), negativa (-1) o nula (0).
7. Gráficos de Control. Representación gráfica de una característica de la calidad que ha sido medida.

2.2.1.2 Siete Nuevas Herramientas de la Calidad.

Son más complicadas, al tiempo que más funcionales que las anteriores, en términos de principios y técnicas de ingeniería. Éstas son: Diagramas de Afinidad, Diagramas de Interrelación, Diagramas de Árbol, Diagramas Matriciales, Matriz de Análisis de Datos, Diagramas de Flechas y Gráfico del Proceso de Decisión del Programa.

1. Diagramas de Afinidad. Utilizados para generar un gran número de ideas y hechos relacionados con un área del problema

indicado. Método basado en el desarrollo de modelos relacionados y agrupaciones.

2. Diagramas de Interrelación. Proporciona un medio para tomar una idea básica y desarrollar nexos lógicos entre las categorías aparentemente relacionadas a través del uso de procesos de pensamiento lateral. Esta técnica se suele utilizar después de utilizar el diagrama de afinidad.
3. Diagramas de Árbol. Planifican las rutas y las tareas relevantes que están asociadas para lograr un proyecto dado.
4. Diagramas Matriciales. Desarrollan relaciones gráficas entre características, funciones y tareas. Esto lo hacen secuencialmente proporcionando conexiones lógicas. La Casa de la Calidad es el mejor ejemplo de esta técnica.
5. Matriz de Análisis de Datos. Toma los datos relevantes de un diagrama matricial y los representa gráficamente en términos de cantidad y fortaleza. Esencialmente es una técnica de análisis factorial.
6. Diagramas de Flechas. Son técnicas de planificación PERT y CPM. Su uso ha sido relegado generalmente a la construcción o industrias de ingeniería pesada.
7. Gráfico del Proceso de Decisión del Programa. Se usa para cuantificar cada evento posible y sus soluciones. Es una medida dirigida a la acción que trata de determinar acciones que contrarresten problemas anticipados.

No obstante, todas estas herramientas nos proporcionarán información sobre si los procesos se están realizando conforme los hemos planificado. Estando nosotros interesados, como plasmábamos en los objetivos de este trabajo, en la medición del nivel de Calidad alcanzado, es decir, mientras las herramientas de Control de Calidad

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

nos permiten observar el nivel de acercamiento o no a un objetivo prefijado, las escalas de actitud nos proporcionan información sobre la satisfacción o no que está proporcionando un producto o servicio. Seguidamente, vamos a centrarnos en su estudio, analizando sus características, los trabajos más importantes recogidos en la literatura, deteniéndonos finalmente en las escalas más importantes sobre las que basaremos nuestro trabajo.

2.2.2 LAS ESCALAS DE ACTITUD: INTRODUCCIÓN.

Como recogíamos en el capítulo precedente, la preocupación por la mejora de la calidad surge en el ámbito industrial a comienzos del siglo XX, si bien la consideración de dicha variable con importancia estratégica hay que buscarla en la década de los ochenta, momento en el que el interés por la mejora de la calidad se traslada al campo de los servicios.

Por todo ello, se levantan inquietudes en torno al cómo medir esas posibles mejoras en la calidad con una realidad intangible y tan heterogénea como es la prestación de un servicio.

Es a partir de aquí, como estudiaremos en el apartado siguiente, donde los profesores Parasuraman, Berry y Zeithaml (1988) desarrollan los primeros estudios cuantitativos y cualitativos que dan lugar a las escalas de medición.

No obstante, una escala, como recoge Fernández (2000), Hernández et al. (2006) y Lamprea y Gómez-Restrepo (2007), entre otros, para ser un instrumento útil en la medida, tanto de la calidad de

servicio como de cualquier actitud, ha de cumplir una serie de propiedades:

- **Parametrización Escueta o Simplicidad.**
Hace referencia a que la escala debe ser lo más simple o escueta posible (Ferguson, 1954). Tiene que contener un grupo reducido de ítems que sujeten información relevante y no redundante.
Con el fin de eliminar los ítems que no aportan información relevante, es frecuente la utilización del análisis factorial, el cual reducirá las variables originales a un conjunto más manejable denominadas factores.
- **Fiabilidad.**
Recoge la capacidad de la escala para generar resultados constantes o inalterables en sucesivas aplicaciones a los mismos grupos y en situaciones similares.
Su medición habitualmente se efectúa a través del coeficiente "alfa" de Cronbach, instrumento utilizado para medir la fiabilidad de un test a través de la consistencia interna del mismo. Esto se apoya en la correlación media de los ítems que componen un test si se estandarizan éstos para que posean una desviación típica unitaria, o en la covarianza media de la escala si los ítems no están estandarizados. Es razonable pensar que los ítems que componen una misma escala han de estar positivamente correlacionados porque se supone que miden la misma realidad. La correlación media entre un ítem y el resto de ítems que componen la escala nos da una idea de la entidad común del test.
- **Validez.**
Vinculada con una escala, representa la capacidad de la misma para medir la variable que realmente se pretende medir.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Podemos distinguir dos tipos de validez:

- Validez aparente: hace referencia a un criterio subjetivo en el que tanto expertos en el tema como clientes evalúen la capacidad de los ítems propuestos para medir la variable de interés.
- Validez convergente: consiste en comprobar si la variable considerada se relaciona con otras con las que, en teoría, debe estar relacionada.

A continuación vamos a detenernos en lo que en la literatura se recoge sobre la medición de la calidad en el sector servicios. No obstante, posteriormente y una vez hayamos determinado qué escala utilizaremos en nuestro estudio, retomaremos estas propiedades sociométricas para contrastar si la escala elegida cumple las mismas y, por tanto, es un instrumento útil de medida.

2.2.3 MEDICIÓN EN EL SECTOR SERVICIOS. REVISIÓN DE LA LITERATURA.

A estas alturas, somos conscientes de la importancia estrategia de la calidad. Ahora bien, la calidad de servicio, que ha tomado un considerable interés en lo últimos tiempos, se presenta como un concepto esquivo y abstracto, difícil de medir y definir, al tiempo que aún no bien desarrollado (véase trabajos de Garvin, 1984; Parasuraman et al., 1985, 1988; Brown y Swartz, 1989; Carman, 1990; Cronin y Taylor, 1992; Teas, 1994; Franceschini y Rossetto, 1997; Zeithaml y Bitner, 2001; Akbaba, 2006; Caro y García, 2007; Lin et al., 2009; Martinelli y Balboni, 2012; entre otros).

Escuetamente, podemos establecer que la calidad del servicio en su rápida evolución ha pasado de un concepto de calidad en sentido

objetivo (donde se centraba en la adaptación o no a las especificaciones establecidas por el suministrador), a un concepto subjetivo basado en la satisfacción del cliente (siendo ahora ellos los que determinan si un servicio es de calidad o no).

En este orden de cosas, debemos ser conscientes de que la calidad del servicio es, además de un concepto difícil de medir, un fenómeno multidimensional. Las dimensiones integrantes de la calidad de servicio han sido estudiadas por un número considerable de autores. Sin embargo, éste es un campo en el que se sigue investigando en la actualidad.

En una primera aproximación a la literatura sobre la medición de la calidad en el sector servicios, encontramos cómo las dimensiones de calidad de servicio han sido estudiadas por un amplio número de autores. Sasser, Olsen y Wyckoff (1978) sugirieron tres dimensiones diferentes en el desempeño del servicio que influyen en la evaluación de su calidad: niveles materiales, facilidades y personal. A partir de este estudio, se propuso que la calidad en el servicio implicaba algo más que un simple resultado, incluyendo la forma en que el servicio es desarrollado. Esta noción es recogida en otras investigaciones posteriores sobre calidad de servicio.

A continuación recogemos los principales modelos de medición que hemos encontrado en la literatura. No obstante, hemos de matizar, que por motivos de operatividad y no resultar tediosos, hemos omitido algunos modelos o líneas de investigación que no tienen una relevancia excesiva, entre ellos: modelo de Lehtinen y Lehtinen (1991): dimensiones de procedimiento y sociabilidad; de Martín (1986): dimensiones duras y blandas; de Armistead (1990): dimensiones de

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

calidad en el tiempo: calidad estática y calidad dinámica; de Day y Peters (1994): dimensiones de calidad y satisfacción del cliente; de Johnston (1995): dimensión económica: el precio, entre sus defensores tenemos a Reeves y Vendar (1994) y a Singh (1991); etc.

2.2.3.1 El modelo SERVQUAL.

Posiblemente, el conjunto de dimensiones más amplio y difundido sobre la calidad en el servicio es la que nos plantean Parasuraman, Zeithaml y Berry (PZB) (1985), desarrollado posteriormente en Parasuraman et al. (1988, 1991). A partir de un extenso grupo de entrevistas, identificaron diez determinantes de la calidad de servicio. Virtualmente, todos los comentarios hechos por los consumidores en estas entrevistas sobre diversas cuestiones, tales como las expectativas que se creaban entorno a los servicios, las prioridades, y las expectativas vividas, caían dentro de una de esas diez categorías. Aunque manifiestan que la importancia relativa de las categorías varían entre distintos tipos de servicios y clientes, defienden que los determinantes de la calidad de servicio para la mayor parte de los consumidores se podrían incluir en dicha lista. Distinguen las siguientes dimensiones: aspectos tangibles, fiabilidad, capacidad de respuesta, profesionalidad, accesibilidad, cortesía, comunicación, credibilidad, seguridad y comprensión del cliente.

- *Elementos tangibles*: apariencia de las instalaciones físicas, equipos, personal y materiales de comunicación.
- *Fiabilidad*: habilidad para ejecutar el servicio prometido de forma fiable y cuidadosa.
- *Capacidad de respuesta*: disposición para ayudar a los clientes, y para proveerlos de un servicio rápido.

- *Profesionalidad*: posesión de las destrezas requeridas y conocimiento del proceso de prestación del servicio.
- *Cortesía*: atención, consideración, respeto y amabilidad del personal de contacto.
- *Credibilidad*: veracidad, creencia y honestidad en el servicio que se provee.
- *Seguridad*: inexistencia de peligros, riesgos o dudas.
- *Accesibilidad*: lo accesible o fácil de contactar.
- *Comunicación*: mantener a los clientes informados, utilizando un lenguaje que puedan entender y escucharles.
- *Comprensión del cliente*: hacer el esfuerzo de conocer a los clientes y sus necesidades.

Las diez dimensiones definidas no son necesariamente independientes unas de otras (p.ej. las facetas de credibilidad y seguridad deben efectivamente coincidir en algo). Tras su investigación exploratoria y cualitativa, la mención de posibles coincidencias entre las diez dimensiones tuvo que esperar una subsiguiente fase de investigación cuantitativa.

En Parasuraman et al. (1988, 1991), basados en la definición conceptual de la calidad del servicio y en los diez criterios valorativos que encontraron en su investigación exploratoria, se embarcaron en la fase cuantitativa de la investigación con el propósito de desarrollar un instrumento que permitiese medir las percepciones de los usuarios sobre la calidad de los servicios. Esta fase de investigación implicó el estudio de los usuarios de cinco diferentes modalidades de servicio: reparación y mantenimiento de aparatos, banca minorista, llamadas de larga distancia, corredores de valores y tarjetas de crédito. La fase cuantitativa concluyó con la elaboración de un instrumento para la

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

medición de la percepción de la calidad de los servicios y que denominaron SERVQUAL. Este instrumento les permitió aproximarse a la medición de la calidad de un servicio mediante la evaluación por separado de las expectativas y percepciones de un cliente.

El SERVQUAL consiste en veintidós parejas de preguntas repartidas en dos secciones, una sección de expectativas y otra sección de percepciones. La sección de expectativas recoge las expectativas de los clientes para una categoría de servicios genérica; la sección de percepciones mide las valoraciones de un cliente sobre una empresa particular. Ambas son medidas en escalas de Likert de siete puntos.

A partir de los análisis estadísticos que se realizaron para la consecución del SERVQUAL, se mostró la correlación existente entre algunas de las diez dimensiones iniciales propuestas por el estudio cualitativo. Como consecuencia de esta correlación, se procedió a la consolidación de algunos de los ítems, quedando cinco: elementos tangibles, fiabilidad, capacidad de respuesta, seguridad y empatía.

- *Elementos tangibles*: apariencia de las instalaciones físicas, equipos, personal y materiales de comunicación.
- *Fiabilidad*: habilidad para realizar el servicio prometido de forma fiable y cuidadosa.
- *Capacidad de respuesta*: disposición y voluntad para ayudar a los usuarios y proveerlos de un servicio rápido.
- *Seguridad*: conocimientos y atención mostrados por los empleados y nivel de habilidades para inspirar credibilidad y confianza. Agrupa a las anteriores dimensiones denominadas como profesionalidad, cortesía, credibilidad y seguridad.

- *Empatía*: atención individualizada que ofrecen las empresas a sus consumidores. Agrupa a los anteriores criterios de accesibilidad, comunicación y comprensión del usuario.

De sus investigaciones obtuvieron la conclusión de que las dimensiones del servicio no son uniformemente importantes para los clientes. Estos datos relacionados con la importancia de las dimensiones, junto con los datos de una empresa y sus competidores, deberían constituir la base para un programa de mejora del servicio. Medir la importancia relativa de las dimensiones de los servicios ayuda a los directivos empresariales a asignar recursos de forma efectiva. Los resultados obtenidos permitieron mostrar que la fiabilidad es el criterio más crítico sin importar el tipo de servicio que se esté analizando; a su vez, la dimensión menos importante son los elementos tangibles (Parasuraman, et al., 1988).

2.2.3.2 El modelo SERVPERF.

Cronin y Taylor (1992, 1994), a diferencia de los autores del SERVQUAL, opinan que el componente “expectativas” es irrelevante, o lleva a confusión, a la hora de evaluar la calidad de servicio. A partir de la investigación por ellos realizada en cuatro sectores de servicio de Estados Unidos (banca, lavandería, control de plagas y comida rápida), estos autores concluyeron que la calidad de servicio debe ser valorada a partir de los resultados, independientemente de lo que se esperara acerca de dichos resultados (PERFORMANCE, desempeño o resultados, de ahí SERVPERF: Service Performance). En definitiva, se trata de una postura que defiende la medición de este fenómeno según la satisfacción del cliente y no a la diferencia entre sus expectativas y sus percepciones.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Para contrastar su postura, examinan el indicador original SERVQUAL (A), el indicador SERVQUAL de importancia ponderada (B), una medida basada en el desempeño para calcular la calidad del servicio SERVPERF (C), y una versión del SERVPERF basado en la importancia ponderada (D):

- (A) Calidad del servicio = (desempeño - expectativas)
- (B) Calidad del servicio = Importancia x (desempeño - expectativas)
- (C) Calidad del servicio = (desempeño)
- (D) Calidad del servicio = Importancia x (desempeño)

El análisis se llevó a cabo en dos etapas:

1. En la primera, la habilidad de cada una de las cuatro escalas para explicar la variación de la calidad del servicio se consiguió mediante una regresión individual de los ítems, comparando cada una de las escalas alternativas frente a una medición de las percepciones de los clientes sobre la calidad global inherente a los servicios ofrecidos por las ocho compañías incluidas en la muestra.
2. En la segunda, el soporte teórico de la medida fue revisado por medio de un análisis de los modelos estructurales identificados.

El análisis de regresión confirmó que el indicador SERVPERF captura más variación en la calidad del servicio que cualquiera de las otras tres medidas propuestas, y esto sucede en las cuatro industrias examinadas. Asimismo, resulta interesante destacar de la comparación entre el SERVQUAL y el SERVQUAL de importancia ponderada, que el primero explica más variación de la calidad del servicio en tres de las

cuatro actividades estudiadas. Por el otro lado, entre el SERVPERF y el SERVPERF de importancia ponderada, el primero justifica una mayor variación, lo que llevó a Cronin y Taylor (1994) a emplear exclusivamente el SERVQUAL y el SERVPERF en el análisis estructural que estudia la relación entre estas escalas, la calidad del servicio, la satisfacción del cliente y sus intenciones futuras.

En definitiva, la conclusión más interesante del trabajo en cuestión es que el indicador que se basa en el desempeño SERVPERF es más eficiente que el SERVQUAL, además de que reduce a la mitad el total de los ítems que deben ser medidos.

No obstante, la generalización de los resultados alcanzados por estos autores debe ser cuidadosa, pues pueden estar limitados por los tipos de servicios elegidos (bancos, control de plagas, limpieza en seco y comida rápida) y por el hecho de haber escogido a las dos empresas de mayor cuota de mercado dentro de cada uno de ellos, lo que puede estar afectando a la distribución de las variables. Por ello, los propios investigadores proponen seguir añadiendo más evidencia a todos estos aspectos que resultan tan interesantes para las organizaciones.

Como hemos enunciado y veremos al estudiar el modelo SERVQUAL, Parasuraman et al. (1991) revisaron su concepto de expectativas, que acabaron definiendo como un estándar ideal de desempeño. Kenneth Teas (1993), de la Universidad de Iowa en EE.UU., toma parte en esta polémica académica y analiza el concepto de punto ideal. En realidad, Cronin y Taylor (1994) critican no el concepto, sino la validez del gap P-E a la hora de valorar la calidad de servicio. Tanto Teas (1994) como Cronin y Taylor (1994) han llevado a cabo un debate científico de altura con Parasuraman, Zeithaml y Berry

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

en diversas revistas especializadas, especialmente en el Journal of Marketing.

Los citados autores Cronin y Taylor (en sus trabajos de 1992 y de 1994) destacan la problemática derivada de cómo debería ser medida la calidad de servicio y de si los ítems de la escala SERVQUAL describen cinco dimensiones diferentes. De hecho, algunos de los trabajos empíricos sugieren que la delimitación de cinco dimensiones propuesta por Parasuraman y sus colegas no es consistente ante determinadas condiciones (Carman, 1990). Este autor sugiere que existan entre seis y ocho dimensiones dependiendo del tipo de servicio prestado. Sin embargo, aunque la definición de las cinco dimensiones sugeridas en la construcción del SERVQUAL ha sido cuestionada, la validez de los ítems empleados para llevar a cabo la medición parece estar bien apoyada por los procedimientos empleados en el desarrollo de la escala y posteriores trabajos.

Este instrumento se ha aplicado en diversas áreas tales como la educación superior (Cui et al., 2003; Abdullah, 2006, Rodrigues et al., 2011), sector minorista (Mehta et al., 2000), industrias cerámicas (Llusa y Zornoza, 2000), bibliotecas (Nejati y Nejati, 2008), reparación de automóviles (Andronikidis, 2009), restaurantes de comida rápida (Qin et al., 2010), entre otras.

2.2.3.3 El modelo SERVMAN.

Posteriormente, Paul Kunst y Jos Lemmink (1993) desarrollaron un modelo conceptual de calidad de servicio que, basándose en el enfoque SERVQUAL y aprovechando sus hallazgos, pretende ir más lejos,

superando las lagunas de las que, a juicio de estos autores, dicho modelo adolece.

Los incentivos que espolearon a estos autores a adaptar el modelo son:

- Estudios empíricos recientes.
- Amplias discusiones entre consultores de empresas e investigadores implicados en un proyecto de investigación que se expone más adelante.
- Necesidad de un enfoque más interdisciplinario.

Veamos cómo se lleva a cabo la adaptación del SERVQUAL y el contenido de los motivos que llevaron a dicha adaptación: nos referimos al modelo adaptado como el “enfoque SERVMAN” (Service Management Approach: Enfoque de Gestión de Servicios). Véase esquema gráfico en la figura 2.3.

Si en el SERVQUAL los desajustes o gaps respondían a discrepancias reales, en el SERVMAN éstos se consideran como áreas problemáticas de gestión. En el modelo SERVMAN, el nexo entre calidad de servicio esperada y percibida responde al proceso mediante el cual se presta el servicio. En el caso de que el desfase P-E exista, lo que se está poniendo de manifiesto es la incapacidad de la organización para estructurar el proceso conforme a las expectativas y percepciones de los clientes. Las diferentes causas de los factores que contribuyen a dicho desajuste P-E son considerados gaps internos del modelo conceptual de gestión de servicios. En el modelo de gestión de servicios, los factores internos se agrupan en 5 gaps, de la A a la E. Se agrega el gap C a los cuatro considerados por Parasuraman, Berry y Zeithaml. La mayor parte de los factores consisten en procesos de

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

comunicación y control implantados en las organizaciones al objeto de dirigir al personal. Por este motivo, Kunst y Lemmink utilizan un modelo de carácter sistémico-cibernético para representar la gestión de servicios. Esto se justifica por dos motivos:

1. El modelo SERVQUAL confirmó ser difícil de comunicar a la dirección, más habituada a modelos de tipo cibernético.
2. Una razón más importante es que el uso de modelos cibernéticos abre las puertas de un amplísimo campo de la literatura socio-técnica, de la que existe una importante tradición en Holanda, lo cual ayuda, según ellos, a soslayar uno de los problemas citados más arriba: la comprensión de las interrelaciones entre los factores. Además, insisten, el diseño de los sistemas socio-técnicos ayuda a traducir hallazgos ajenos, como pueden ser el uso del instrumento de medida SERVQUAL o el estudio de los desajustes internos, al objeto de mejorar la estructura y/o el control de la organización. Esto se produce prestando atención al diseño integral, a la posibilidad de control, la capacidad de interferencia y control, la estructura de producción y control, los parámetros estructurales, principios de diseño, estrategias. Concertar esta caja de herramientas con las expectativas y percepciones de los clientes ofrece muchas posibilidades.

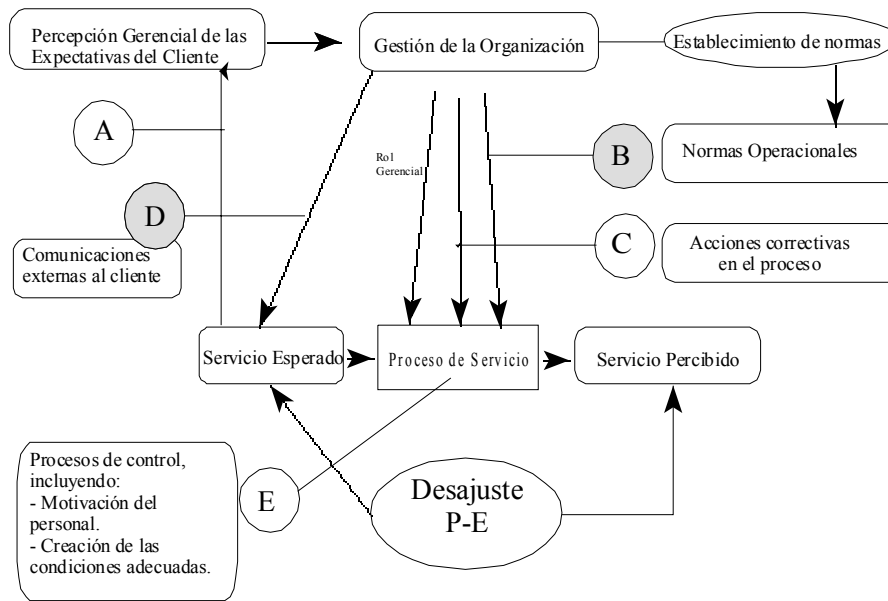


Figura 2.1 Modelo SERVMAN.

Quizás, una buena forma de comprender las mejoras o aportaciones ulteriores que este modelo realiza sobre el anterior es exponer sus similitudes y diferencias:

- El gap P-E (SERVMAN) es igual al gap 1 (SERVQUAL). Ambos muestran las diferencias entre lo que el cliente espera y lo que la dirección cree que espera el cliente. El gap 2, como sabemos, se refiere a las actividades que la dirección desarrolla para ejecutar el proceso de manera que se satisfagan las necesidades del cliente.
- Parasuraman et al. (1991) indican que la dirección traduce en especificaciones concretas de calidad lo que percibe sobre lo que el cliente espera del servicio. Estas especificaciones sobre calidad del servicio sirven de líneas maestras para la prestación

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

real del servicio. En el modelo SERVMAN, las actividades de la dirección se despliegan en dos acciones: primero, en correspondencia con el gap 2 del SERVQUAL, la dirección dicta normas específicas sobre el proceso de prestación del servicio (gap B); en segundo lugar, la dirección tomará asimismo acciones correctivas directas (C). Este será el caso en el que las normas operacionales no produzcan los outputs de proceso requeridos, así como en el caso de que no existan normas operacionales. Además, parece que muchos directivos ejercen acciones correctivas independientemente de las normas operacionales en vigor. El gap C, en opinión de sus autores, viene a abordar una importante deficiencia del modelo de Parasuraman et al. (1991)

- El modelo SERVQUAL sugiere que la implicación de la dirección se limita a la interpretación de las expectativas del cliente y a la traducción de dichas expectativas en especificaciones de calidad. Esta pudiera parecer la mejor forma de organizar los servicios para la calidad. De todas formas, en la práctica, según Kunst y Lemmink, el establecimiento de normas suele fracasar. El modelo revisado, opinan, amplía claramente el rol de la dirección contemplando la posibilidad de ejercer acciones correctivas mediante la gestión dentro de la propia prestación del servicio. En este sentido, surge la posibilidad de conflicto entre las normas existentes y las acciones de la dirección. Esta posible complicación del modelo no hace más que responder al principio básico de validez de todo modelo: conseguir representar la realidad.
- Incluso en el caso de que existan especificaciones o líneas maestras para una buena ejecución de los servicios y el trato

correcto a los clientes, la alta calidad en la prestación del servicio no está garantizada. El gap 3, como quedó patente en el análisis del factor humano del modelo SERVQUAL, es el resultado de la falta de voluntad y/o incapacidad de los empleados a la hora de cumplir las especificaciones de calidad. Para que las especificaciones sean cumplidas de manera efectiva, no sólo deben reflejar las expectativas de los clientes sobre la calidad de servicio, sino que deben tener el suficiente apoyo mediante la disposición de los recursos adecuados, tanto humanos como técnicos. Según Kunst y Lemmink, la reducción del gap 3 implica el asegurarse de que todos los recursos necesarios para alcanzar los estándares están en su sitio. En su modelo revisado, el Control de Procesos (E) se ha enfatizado como condición esencial para la prestación del proceso de servicio. El control de procesos es responsabilidad de la dirección, tanto en cuanto a motivación de los empleados como en la creación de las condiciones apropiadas. La necesidad de controlar el proceso está en relación con dos factores:

1. Puede que los empleados quieran prestar un buen servicio, pero no cuentan con los recursos adecuados. (este factor se corresponde con el gap 3 de SERVQUAL propiamente).
 2. En segundo lugar, puede que los empleados no quieran hacer bien el servicio, aunque los recursos e instrumentos necesarios estén disponibles. La dirección debe soslayar esta situación mediante la motivación de los empleados, asegurando un buen funcionamiento del proceso.
- El gap D del modelo SERVMAN, “comunicaciones externas a los consumidores”, se corresponde con el gap 4 del enfoque

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

SERVQUAL. Sin embargo, según estos autores, Parasuraman et al. (1991), consideran que las comunicaciones externas están determinadas por las especificaciones de calidad de servicio, y por tanto, estarían indirectamente determinadas por la dirección. Kunst y Lemmink piensan que, tal y como puede observarse en la figura 2.3, las comunicaciones externas son también responsabilidad directa de la dirección y están fundamentadas en la percepción de la dirección de las expectativas del cliente. Y esta percepción, como hemos visto, puede ser errónea, provocando especificaciones sobre el servicio inadecuado.

Este modelo ha sido utilizado en un proyecto financiado por una empresa holandesa de contratación con fondos de la Comunidad Europea. En él trabajaron seis empresas de diversas actividades de servicio, los autores del modelo con su equipo de investigación y un grupo de consultores. El objetivo del proyecto era la mejora de la calidad del servicio que prestaban esas seis empresas a través del enfoque SERVQUAL.

Los autores consideran que los resultados del modelo son aún indicativos de su utilidad, no definitivos. Reconocen que le falta aún refinamiento, ser perfeccionado. Alegan que esto es debido a la metodología utilizada, que dejaba a las compañías elegir su propio camino y no eran forzadas a usar todos los elementos del modelo, lo cual, a juicio de los investigadores, era necesario dado el carácter exploratorio del estudio de un enfoque adaptado. Es de suponer que no estaban en condiciones de imponer el método más adecuado de manera exhaustiva.

En cualquier caso, se pueden sacar algunas conclusiones válidas. En el cuadro 2.2. se puede apreciar cómo la posibilidad de medir las expectativas y percepciones en servicios resulta altamente atrayente para las empresas. Cinco de las seis empresas midieron el gap P-E. La información resultante, según los investigadores, fue considerada muy valiosa, especialmente, si esta información puede ser ligada a percepciones directivas, y por tanto, a acciones. Una segunda observación que hacen Kunst y Lemmink es que las compañías están dispuestas a cambiar su forma de actuar, incluso basándose en evidencias empíricas de carácter limitado. De la misma tabla se extrae que se anotan más “+” en la parte de mejora (planeada) que en la parte de medición/diagnosis. Esto tiene su causa en los altos costes de la investigación. Además, las empresas suelen tener problemas con los estudios que llevan mucho tiempo. Según afirman: “...mejorar la calidad de servicio tiene implicaciones similares al cambio/mejora de la cultura: lleva mucho tiempo y puede ser muy costoso. Para cada empresa, los seis meses previstos en la investigación se demostraron insuficientes” (Kunst y Lemmink, 1993, 12).

Ninguna empresa midió el gap C, que era una de las adaptaciones del modelo SERVQUAL, por lo que no se pueden extraer conclusiones. Es, obviamente, una asignatura pendiente, dado que el carácter del enfoque SERVMAN es el de adaptación del enfoque SERVQUAL, por lo que el estudio dista de ser un éxito absoluto. A pesar de la lógica del modelo, su aplicación práctica o, al menos, la de una de sus aportaciones básicas y, en definitiva, su validez, está todavía por confirmar. Sería pues necesario conseguir la colaboración a largo plazo de empresas. Quizás su contribución principal es su utilidad para estudiar las implicaciones de las percepciones de los clientes en la gestión o management de las empresas de servicios.

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

RESUMEN DE HALLAZGOS DE LA INVESTIGACIÓN											
	Medida/Diagnosis de.						(Planes de) mejora				
ORGANIZACIÓN	P-E	A	B	C	D	E	A	B	C	D	E
Seguro Médico	+ -	.	+ -	.	+ -	.	.	+	.	+	+
Banco	+	+	.	.	+ -	+ -	+
Centro Vacacional	+	.	.	.	+ -	-	.	.	.	+ -	+ -
Fábrica de Componentes	+					
Consultoría de Salud	+	+	+ -	.	+ -	+ -	.	+	.	+	+
Mutua	+	+	.	.	+ -	+ -	+	+	.	+	+

+ Medido/diagnosticado, o (planes de) mejoras
+ - Medido/diagnosticado en cierta medida, o (planes de) mejora hasta cierto grado
. No medido, no planes de mejora

Cuadro 2.2 Investigación utilizando el Modelo SERVMAN.

2.2.3.4 El modelo EP y el NQ.

El concepto de “*expectativa*”, definida como lo que los suministradores deberían ofrecer, presenta una gran ambigüedad operativa. Del mismo modo, en el SERVQUAL revisado, aparecen conceptos como: “*indispensable*”, “*necesario*”, que complican el soporte de la medición basado en las expectativas (como veremos posteriormente, gran parte de las críticas al modelo SERVQUAL se sustentan en estos aspectos).

En estas “debilidades” se apoya Teas (1993) para desarrollar un índice de calidad percibida que denomina *Desempeño Evaluado*(EP =

Evaluated Performance) y en el que introduce formalmente el concepto de punto ideal clásico.

Este índice se calcula con la siguiente expresión:

$$EP = -1 \left[\sum_{j=1}^m W_j (P_j - I_j) \right]$$

Dónde:

- EP = La calidad de un producto o servicio percibida por un individuo. Al estar multiplicando el lado derecho de la ecuación por -1 resulta que mayores valores de EP están asociados con mayores valores de calidad percibida.
- W_j = Importancia del atributo j como determinante de la calidad percibida.
- P_j = Cantidad percibida del atributo j .
- I_j = Cantidad ideal del atributo j como se conceptúa en los modelos de actitud de punto ideal clásico.
- m = Número de atributos evaluados por la escala.

Posteriormente, de forma adicional y utilizando como fundamento teórico el Desempeño Evaluado, elabora un nuevo índice llamado Calidad Normalizada (NQ = Normaded Quality) donde se integra el concepto de punto ideal clásico con el concepto de expectativa revisada (E^*).

De esta forma, conceptúa el gap de la Calidad Normalizada (NQ) como la relación de la calidad de un producto o servicio con la calidad de un producto o servicio excelente. La expresión sería:

$$NQ = (EP - Q_e)$$

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Dónde:

- NQ = Es el índice de Calidad Normalizada.
- EP = La calidad de un producto o servicio percibida por un individuo.
- Qe = Calidad percibida por un individuo del producto o servicio considerado excelente.

Nos encontramos que tanto el modelo SERVQUAL como el EP evalúan la calidad percibida como la diferencia entre la percepción del desempeño del objeto y las expectativas del sujeto.

A su vez, las principales diferencias entre ambos modelos radican en el tipo de expectativas que utilizan y en su formulación. El modelo SERVQUAL utiliza expectativas o normas ideales [debemos matizar que aún en la misma línea las expresiones de expectativa fueron variando a lo largo de los trabajos de los autores, ver Parasuraman et al. (1988, 1990 y 1993). Por su parte, el modelo EP, resuelve estas dificultades al utilizar unas expectativas que son definidas -por Teas (1993)- como puntos ideales clásicos, y propone una formulación alternativa basada en la distancia entre la percepción del cliente y una norma o estándar ideal.

Analizando los trabajos que han evaluado este modelo, encontramos resultados que apoyan la hipótesis de que la validez del criterio y concepto del modelo de calidad percibida basado en el desempeño evaluado es mayor que en otros modelos alternativos.

No obstante, en los propios trabajos (citados a lo largo de esta revisión), encontramos la conclusión de que los resultados no se pueden generalizar. De tal forma que un instrumento de medición que

resulta útil para un servicio no tiene por qué serlo para los demás. Además, deberemos tener en cuenta otra serie de variables tales como la operatividad o factibilidad del modelo que vayamos a utilizar.

2.2.3.5 La Escuela Escandinava.

También nos parece importante reseñar cómo en los países nórdicos, más concretamente en Suecia y Finlandia, existe una escuela de investigadores en materia de calidad de servicio cuyo desarrollo y reputación son muy notables. Grönroos y Gummesson desarrollaron en 1988 un modelo de calidad que tiene la pretensión de ser aplicable indistintamente a organizaciones fabricantes de productos y a organizaciones de servicios. De hecho, el modelo supone la síntesis de los estudios que anteriormente cada uno de estos autores suecos había desarrollado por separado. Brevemente, estos modelos supusieron:

- El *modelo 4Q de Gummesson* (1987), producto de sus investigaciones en la multinacional sueca Ericsson, ejemplo de empresa de fabricación de productos muy consciente de la importancia del aspecto servicio. La filosofía que subyace en este modelo es que todas las personas están implicadas en la calidad de gestión de la organización, pero su aportación concreta radica en la propuesta del concepto “fuentes de calidad”. Estas cuatro fuentes generadoras de calidad tanto en el sentido positivo como negativo, tienen cada una un impacto en la percepción de calidad por parte del cliente y se corresponden con fases de los procesos de producción/prestación de servicio.
- El *modelo de Calidad de Servicio Percibida de Grönroos* (1984). Este modelo, prácticamente coetáneo al modelo original de Parasuraman, Zeithaml y Berry (1985), supone un hito en la investigación en materia de calidad de servicio, al incorporar a

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

su modelo, no sólo los atributos considerados por él clave en la calidad de servicio tal y como percibe el cliente, sino la componente “imagen de la organización” así como el proceso de prestación efectiva de servicio. Los servicios tienen como característica propia el hecho de ser básicamente intangibles y en ellos la producción y el consumo se dan contemporáneamente, lo cual supone fuerte sujeción de la evaluación de la calidad a factores subjetivos. Grönroos postula que lo que sucede en las interacciones entre el proveedor y el cliente del servicio tiene una incidencia crítica en el servicio percibido. A estas interacciones las denomina encuentros del servicio.

El modelo elaborado por los dos autores, *modelo Grönroos & Gummesson*, queda esquemáticamente ilustrado a través de la figura 2.2.

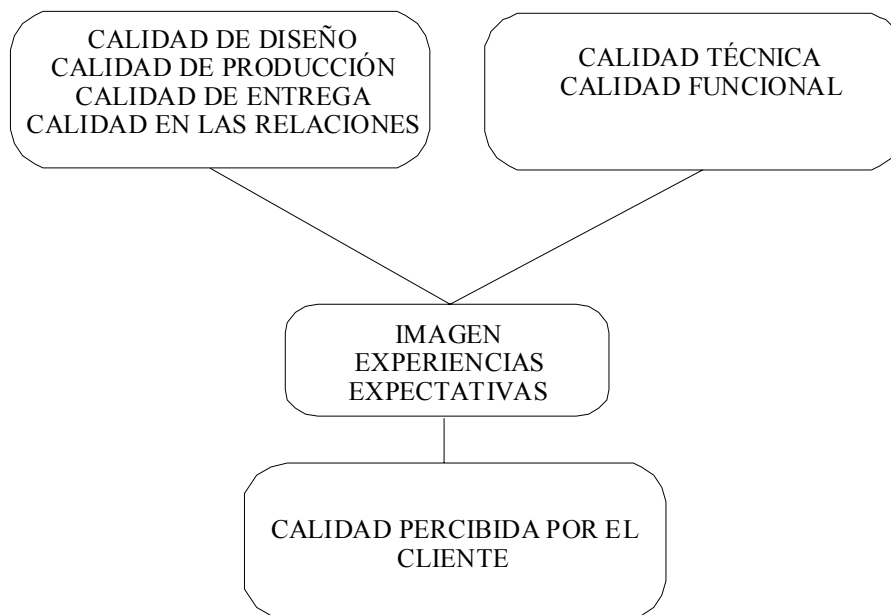


Figura 2.2 Modelo de GRÖNROOS-GUMMEESSON.

A la izquierda de la figura están las cuatro fuentes de calidad, denominadas: diseño, producción, entrega (o prestación) y relaciones. La forma de gestionar estas cuatro variables organizativas tiene su impacto en la calidad percibida por el cliente. Tanto la Calidad Técnica (sea bien o servicio) como la Calidad Funcional de los procesos interactivos entre proveedor y cliente se ven condicionados por estas cuatro fuentes de calidad (buena o mala). Veamos cada una de las fases:

1. El *diseño* de bienes/servicios tiene un impacto obvio en la calidad técnica, ¿pero afecta en la calidad funcional?. Imaginemos un director de administración que se pone en manos de una consultora y colabora con ellos en el rediseño de sus esquemas organizativos. Probablemente, este proceso

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

provocará una mejora técnica, pero puede que este directivo se percate durante el proceso que el proveedor (la consultora) se toma un interés particular en él y hace esfuerzos extras por solucionar sus problemas. Este sería el impacto indirecto sobre la calidad funcional.

2. La *producción* es otra posible fuente de calidad. La calidad técnica del output es el resultado del proceso completo de producción. En los servicios, una parte sustancial de este proceso es visible para el cliente, que participa en él en mayor o menor medida y se determina la calidad técnica percibida. Pero los aspectos tangibles o materiales (dimensión 1 de Parasuraman et al.) que rodean el proceso productivo tienen un impacto sobre la calidad funcional.
3. En lo que respecta a los servicios, según estos autores la *prestación* es difícil de separar de la producción; viene a ser como una parte del proceso total de producción. Sin embargo, para un fabricante, la entrega (en definitiva, la distribución) es una función en sí misma. El output de la entrega es que el comprador reciba los productos. Éste es un aspecto de la calidad técnica relacionada con el output. La forma en que se lleva a cabo la entrega (rapidez, actitud del camionero) es la dimensión funcional de la calidad.
4. Por último, las *relaciones* entre el cliente y los empleados del proveedor es una fuente de calidad en cualquier tipo de empresa. Este impacto es principalmente funcional, relacionado con el proceso, las formas. Cuanto más orientados estén hacia el cliente y la cultura de satisfacción del cliente, mayor efecto positivo sobre la calidad percibida.

Además, los clientes tienen nociones, ideas sobre la organización: tienen de alguna forma una *imagen* formada de ella, lo cual influye a modo de filtro. Una imagen buena es un paraguas, una imagen negativa puede hacer que lo que realmente se tiene u ofrece sea menos atractivo de lo que en realidad es. La *Calidad Percibida por el Cliente* es el resultado de la evaluación de lo que se esperaba y lo que se experimenta, sin menospreciar el efecto de la imagen de la organización.

En definitiva, las recomendaciones de Grönroos y Gummesson son, sintéticamente:

- Tener en cuenta y comprender el impacto sobre la calidad de las distintas funciones de la empresa (fuentes generadoras de calidad).
- Por supuesto, atender a la adecuada prestación del servicio, pero no sólo a ella.
- Reconocer los aspectos técnicos y funcionales cuando se desarrollen e implanten (procesos de diseño, producción, entrega, planificación y gestión de las relaciones del personal con el cliente).

2.2.3.6 Otras orientaciones: Modelos Psicológicos.

Por último, y antes de profundizar en la escala que hemos creído más factible para nuestra investigación, hemos de matizar que la calidad de servicio es una materia de investigación lejos aún de la madurez. Según Ackoff (1962), las fases clásicas de toda investigación son, por este orden, observación, generalización y experimentación. Probablemente, la materia de la que tratamos esté aún en fase

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

observacional avanzada, dado que desde la década anterior se está recogiendo material empírico en diversas partes del mundo y ello está dando lugar a la aparición de diversas teorías. Se están realizando esfuerzos para llegar a las fases de generalización y experimentación con diversa inspiración y fundamento. Los trabajos de Parasuraman, Zeithaml y Berry tocan muchos aspectos de tipo psicológico sin estar fundamentados en teorías psicológicas. Hay autores, como Anderson (1992), que opinan que los aspectos centrales como “Calidad Percibida” deberían estar basados en psicología. Sería muy valioso disponer de modelos que manejaran conceptos operativos en orden a facilitar las mediciones y el contraste estadístico de hipótesis. Según Garvin (1988, 222): “existe una evidente necesidad de mediciones más precisas de la calidad... los investigadores necesitan establecer si las distintas dimensiones de la calidad varían conjunta o separadamente... la calidad en general sigue siendo un campo fértil para la investigación. Sus instrumentos técnicos puede que estén desarrollados, pero la teoría está muy por detrás”

Por todo ello, dedicamos estos últimos párrafos a mostrar, aunque de forma muy somera, las inspiraciones sobre la conceptualización, medición y mejora de la calidad de servicio que no están basadas en atributos, como el modelo SERVQUAL, sino en disciplinas tales como la psicología o la econometría, o una combinación de ambas. Cuando justificamos el carácter estratégico de la calidad de servicio, nos basamos en que los “ingresos” suplementarios derivados de la prestación de servicio de calidad absorbían los costes derivados de la mejora en la calidad. Pero, aunque no se fundamente teóricamente, se observa cómo existe una clara correlación entre calidad de servicio y empresas con mayor éxito, contrastada empíricamente, principios

170

PIMS. En economía es fundamental la relación coste-beneficio y, más concretamente, la relación entre coste marginal e ingreso marginal. Todas las mejoras que se sugieren por la literatura más en boga en la calidad de servicio están destinadas a aumentar el valor del servicio. Muchas de las acciones sugeridas tienen obvios costes asociados. La mejora de la calidad de servicio no es un fin en sí mismo. Aumentar el valor de un servicio, siempre que el ingreso marginal de la mejora exceda a su coste marginal, sí sería un objetivo perfectamente consistente con la teoría económica. Queremos llegar a ilustrar la posibilidad de investigar en la materia que nos ocupa basándonos en la econometría.

Por otra parte, también se han hecho esfuerzos basados en otras disciplinas tales como la psicología. La satisfacción del cliente es el común denominador de la mayoría de las definiciones de calidad. Conocer cuáles son los determinantes del proceso de compra o consumo es algo que concierne tanto a los modelos anteriores como a la disciplina de la psicología. Las teorías y experimentos sobre el Nivel Óptimo de Estimulación (OLA: Optimal Level of Arousal, Eyseck, 1976), o los estudios sobre las necesidades humanas (Maslow 1954, Scitovsky 1985) constituyen un valioso campo de estudio para nuestro acercamiento a los determinantes de la calidad de servicio.

Una combinación de estas dos disciplinas (psicología y teoría económica) es la que Anderson (1992) utiliza para elaborar un modelo explicativo y de medición de la Calidad de Servicio, empíricamente testado en el sector de restaurantes de la ciudad sueca de Goteborg. Según este modelo (de causas-efectos), las causas de la calidad de servicio pueden ser descritas en términos de estimulación (medible según el OLA) de las necesidades fisiológicas estimuladas por la

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

comida y bebida; sociales, estimuladas por el personal de servicio; e intelectuales, estimuladas por el encanto del ambiente, la calidad de la cocina y la buena compañía. Los efectos de la calidad de servicio se manifiestan en diversas medidas de la utilidad del consumidor tales como el excedente del consumidor o la voluntad de pagar por la experiencia completa. Como vemos, este modelo utiliza la psicología en el ámbito de las causas de su modelo, siendo los efectos de la calidad de servicio medidos en términos económicos. Las relaciones entre variables, sean latentes o no directamente medibles (“satisfacción de necesidades”, ver Bollen 1989) o manifiesta y medibles (“voluntad de pagar por un buen servicio”) se estructuran mediante ecuaciones lineales.

Otra orientación interesante en el campo de la medición y mejora de la calidad de servicio es la basada en Incidentes Críticos. Hasta ahora, hemos analizado modelos que se basan en Atributos, como el de Parasuraman et al. , que miden el de diferencial percepciones menos expectativas según diversos aspectos, o atributos, que se consideran determinantes de la producción de la calidad de servicio. Se supone, que los aspectos físicos del servicio (los tangibles) o la confianza que el cliente perciba en el servicio son, entre otras, las variables que van a hacer que el servicio recibido sea calificado de mayor o menor calidad. Pero hay autores, como Bitner, Booms y Tetreault (1990), Stauss y Hentschel (1992), que piensan que el enfoque tradicional y estandarizado basado en atributos es incompleto. Estos autores opinan que, particularmente, en ciertos servicios, como puedan ser los mecánicos de coche, es el carácter episódico de los encuentros entre cliente y proveedor el que sirve al cliente para evaluar la calidad de servicio. En otras palabras, la Técnica del Incidente Crítico se basa en

172

la recogida y clasificación de historias o “incidentes críticos”. Según Flanagan (1954, 327), el autor que primero desarrolló esta técnica para identificar los requerimientos del desempeño eficiente de la tarea, un incidente es: “cualquier actividad humana observable suficientemente completa en sí misma para permitir inferencias y predicciones sobre la persona que lleva a cabo el acto”. Un incidente será crítico si contribuye de forma significativa al objetivo fundamental de la actividad. La Técnica del Incidente Crítico (TIC) se centra, en calidad de servicio, en los acontecimientos o hechos que han sido observados y llevan el éxito o el fracaso a una tarea. Este método ha sido ampliamente utilizado en diferentes disciplinas: educación, gestión de recursos humanos, etc... En la materia que nos ocupa, se trata de detectar los incidentes críticos que se producen en los encuentros cliente-prestador del servicio y que son percibidos por los clientes; es de particular utilidad en sectores tales como líneas aéreas, hoteles y restaurantes. En definitiva, se trata de identificar las interacciones específicas entre los clientes y los empleados de la empresa de servicios que resultan especialmente satisfactorias o insatisfactorias. Los incidentes se recopilan mediante encuestas de tipo cualitativo, lo cual parece lógico dado que los procesos interactivos no son completamente observables, pero los clientes se graban en la memoria aquellos eventos que perciben como muy positivos o negativos. Parece lógico pensar que las historias que se basan en ejemplos específicos de experiencias muy buenas o muy malas aporten una información adicional y muy concreta sobre la calidad percibida por el cliente, pudiendo eso ayudar a cerrar el desajuste entre la información que se tiene y la que se necesita.

De este modo, profundizaremos a continuación en el estudio de este instrumento de medida. Partiendo de sus dimensiones y aplicaciones, seguiremos con las críticas más importantes sobre el mismo,

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

deteniéndonos por último en los desarrollos posteriores y evoluciones que le hemos encontrado.

2.2.4 EL MODELO SERVQUAL: SOLUCIÓN MÁS FACTIBLE.

Posiblemente, el modelo que más ha servido como referencia para posteriores avances de la investigación es el propuesto por Parasuraman, Zeithaml y Berry inicialmente en 1985, precisado y ampliado por estos mismos autores en años sucesivos.

En 1985, presentaron un modelo conceptual de calidad de servicio que resultaba al mismo tiempo novedoso y atractivo. El enfoque SERVQUAL, a veces en la literatura traducida denominado como CALSERV, tiene dos elementos fundamentales:

1. Un instrumento de medida: propiamente llamado SERVQUAL (Service Quality) por sus creadores, que ha sido ampliamente utilizado en cuestionarios para medir las expectativas y las percepciones en cuanto a la calidad del servicio.
2. El modelo conceptual en sí.

Parasuraman et al. (1985) definen calidad de servicio percibida como “un juicio global, o actitud, relativa a la superioridad en el servicio”. Además, asocian este concepto a los conceptos “expectativas” y “percepciones” de la siguiente manera: “La calidad percibida ... es el grado y sentido de la discrepancia entre las percepciones y las expectativas de los consumidores”. En general, en la literatura de marketing de servicios, las percepciones (P) se definen como las creencias de los clientes acerca del servicio recibido o, dicho de otra forma, como el servicio experimentado. Por otra parte, se

entiende por expectativas (E) los deseos de los consumidores, es decir, lo que sienten que el proveedor del servicio debería ofrecer, más lo que se espera que de hecho ofrezca. El término expectativas se usa con significados distintos en la literatura sobre calidad del servicio y en la literatura sobre satisfacción del cliente, no significando para esta última “predicciones sobre el servicio a recibir”, sino más bien lo que “deben” ofrecer. Dado que esta forma de conceptualizar las expectativas (“como debe ser”) parecía poco precisa, Parasuraman et al. (1985) afinaron un poco más: el concepto de expectativas de servicio debe “medir las expectativas de tipo normativo de los clientes”, consistiendo éstas en el standard ideal de desempeño. En este sentido, el concepto del instrumento SERVQUAL sigue esta misma línea, ya que trata de puntuar las expectativas que se tienen sobre lo que sería una empresa excelente. Teas (1993) desarrolla su modelo de calidad normativa siguiendo estas mismas pautas sobre el concepto de “calidad esperada”. Las expectativas en el modelo SERVQUAL depurado supone un concepto de las expectativas como experiencias normativas, o sea, cuál debe ser el desempeño de una organización para que el cliente quede totalmente satisfecho.

De este modo, tres cuestiones fundamentales subyacen en el desarrollo del enfoque SERVQUAL:

- ¿Qué es calidad de servicio?
- ¿Qué origina los problemas en calidad de servicio?
- ¿Qué pueden hacer las organizaciones para solucionar estos problemas y mejorar su servicio?

En este contexto, el enfoque SERVQUAL se configuró en tres fases de investigación consecutivas, al hilo de las tres cuestiones fundamentales. La primera fase consistió en la realización de amplias

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

entrevistas con clientes de servicios y con directivos de empresas de servicios. De estas entrevistas se derivó el desarrollo de un modelo conceptual de calidad de servicio, analizado y explicado a continuación (ver esquemáticamente en Figura 2.6). La segunda fase consistió en un estudio empírico a gran escala que se centraba en el consumidor. La consecuencia de dicho estudio fue el desarrollo del instrumento de medida citado, el SERVQUAL, que sirve para medir las expectativas y las experiencias de los consumidores con respecto a la calidad del servicio recibido. La tercera fase consistía en un estudio empírico centrado en el suministrador del servicio. Veamos más detenidamente cada una de estas fases.

En la *fase 1* se realizó un estudio exploratorio basado en el cliente, a través de entrevistas de grupo, que puso de manifiesto que dar calidad en el servicio consistía en cumplir o superar lo que el cliente espera acerca de dicho servicio. Como consecuencia, se obtiene la definición de calidad de servicio de estos autores como la medida de las discrepancias o diferencias entre lo que esperan los clientes y lo que perciben que reciben. No obstante, recordar cómo las expectativas de los consumidores están influenciadas por factores claves tales como las recomendaciones o comunicaciones orales, las experiencias anteriores, las necesidades personales y las comunicaciones externas de la empresa u organización. Al mismo tiempo, estas entrevistas grupales revelaron datos sobre los criterios utilizados por los clientes a la hora de evaluar la calidad del servicio. Estos criterios, que en un primer momento se agruparon en 10 dimensiones genéricas consideradas definitorias de un buen servicio, se reagruparon posteriormente, a partir de un análisis factorial, y quedaron sintetizadas en cinco, como ya hemos recogido en el apartado primero.

En la *fase 2* se desarrolló el enfoque SERVQUAL, que sirve para medir cómo perciben los clientes la calidad del servicio que reciben. SERVQUAL es una escala de múltiples elementos que las organizaciones pueden usar para comprender mejor lo que sus clientes esperan y perciben del servicio. Esto se plasma en un cuestionario basado en los resultados de las discusiones de grupo y que, en términos estadísticos, está basado en escalas ordinales de Likert, variando entre 1 (muy en desacuerdo) y 7 (muy de acuerdo) como gama de posibles respuestas. El instrumento SERVQUAL contiene una sección de *expectativas*, consistente en 22 afirmaciones en total acerca de las diferentes dimensiones antes citadas, y otra sección de *percepciones*, que consiste en una batería de afirmaciones que se aplican a la propia organización. La evaluación de la calidad del servicio mediante el SERVQUAL supone computar las diferencias entre las puntuaciones que el consumidor asigna a los emparejamientos previamente establecidos sobre expectativas y percepciones. Esta diferencia es lo que dan en llamar calidad de servicio. Veamos ahora cómo describe Andersson (1992, 44) la fase cuantitativa de la investigación una vez que se ha establecido, por una parte, la definición de calidad de servicio y, por otra, las cinco dimensiones que influyen en la calidad del servicio conseguida.

Tras esto, los investigadores proceden a una fase cuantitativa donde un instrumento de medida, el SERVQUAL, es desarrollado a partir de un cuestionario basado en los resultados de las discusiones grupales y, estadísticamente, basado en escalas de Likert ordinales del 1 al 7. En el cuestionario las diez dimensiones se reducen a cinco. Una cuestión aparte determina la importancia relativa de esas dimensiones preguntando a los clientes acerca del % de importancia de cada

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

dimensión. Consiguientemente, se calcula una medida de la calidad de servicio a partir de las 5 diferencias aritméticas que se obtienen restando las percepciones sobre una empresa en concreto (medidas en una escala de Likert) de las expectativas que se tienen sobre lo que sería una empresa excelente (medidas en una escala de Likert) para cada una de las cinco dimensiones. Estas cinco diferencias se multiplican entonces por el % de importancia (ponderación) obtenido antes y se suman obteniéndose un total que es la puntuación SERVQUAL.

En términos matemáticos:

$$CS_i = \sum_{k=1}^j W_j (P_{ij} - E_{ij})$$

Dónde:

- CS_i = valor SERVQUAL de calidad percibida del estímulo i (el proceso de servicio concreto).
- K = número de atributos.
- W_j = peso o factor de ponderación en el caso de que los atributos tengan diferente importancia ($W_j = 1$ en el modelo original).
- P_{ij} = percepción del estímulo i con respecto al atributo j .
- E_{ij} = expectativa de calidad en el servicio para el atributo j que se supone norma de buen desempeño para el tipo de estímulo i .

Esta ecuación supone que la calidad percibida en el proceso de servicio (CS_i) crece a medida que las diferencias entre percepciones y expectativas crecen en los diferentes atributos. El gap P-E representa la comparación a una norma (aunque no en su formulación inicial); por tanto, no representa una diferencia entre servicio previsto y servicio

recibido. Exceder o superar la norma significa que se recibe alta calidad en el servicio. Quedarse bajo la norma significa que se recibe baja calidad. Tampoco esta ecuación tiene carácter predictivo, como no lo tiene el modelo SERVQUAL. Lo que representa es una medida específica en la que la calidad percibida tiene la forma de percepciones menos expectativas. El método para hacer efectivo el concepto de gap P-E es obtener puntuaciones mediante respuestas a un cuestionario para cada atributo (tangibles, etc.) y, mediante la ecuación, calcular CSI. En la mayoría de los estudios empíricos, los pesos W_j son asumidos implícitamente como iguales y todos a su vez iguales a 1, aunque no tiene por qué ser así.

La fase 3 de la investigación se centra en el proveedor del servicio. Se trataba de poner de relieve las deficiencias internas de las organizaciones que contribuyen a generar percepciones negativas de la calidad del servicio por parte de los clientes, a partir de los datos recabados de las entrevistas. A partir de estos datos, el modelo conceptual (Figura 2.3) y el modelo aumentado (Figura 2.4) se desarrollaron mediante la conexión entre:

- las deficiencias de calidad percibidas por el cliente y,
- cuatro desajustes (o gaps) internos a la organización.

2.2.4.1 Definición de los Desajustes: Expectativas vs. Percepciones.

Estos cuatro desajustes internos son, según este modelo, los principales causantes del desajuste (expectativas menos percepciones) que el cliente percibe en relación a la calidad del servicio que recibe (gap 5). El modelo conceptual puede ser considerado como un *proceso de medida y mejora de la calidad de servicio*. El proceso comienza

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

analizando la naturaleza y amplitud del desajuste 5 para, sucesivamente, analizar si se dan en la organización los otros cuatro, del 1 al 4, tomando las medidas correctoras cuando sea necesario. O sea, que los cuatro desajustes internos (1 a 4) son los que provocan el 5. Dicho de otro modo: la clave para cerrar el desajuste 5 (en definitiva, para conseguir una excelente en la calidad en el servicio) se encuentra en cerrar los desajustes del 1 al 4. Estos cuatro gaps se definen:

DESAJUSTE 1: Diferencia entre lo que los clientes esperan o desean del servicio y lo que la dirección percibe que desean los clientes. Las expectativas de los clientes sobre un servicio concreto determina su evaluación de la calidad del mismo. Cuando existe discrepancia entre las expectativas del cliente y la comprensión de dichas expectativas por parte de la gerencia la calidad se resentirá. La incapacidad de la dirección en identificar de manera precisa los deseos del cliente es un obstáculo para alcanzar la calidad de servicio. Se erige, como un elemento importante la percepción de los responsables del servicio sobre las necesidades y preferencias de los clientes, así como el orden que se asigna a éstas. Puede también ocurrir que los directivos crean conocer las necesidades y preferencias de los clientes e intenten darles una respuesta, pero no coincidente con ellas. La opinión de la dirección es crucial: sus propios valores e intereses funcionan de forma confirmatoria, falseando y condicionando sus decisiones. Por eso, resulta fundamental hacerse de datos fidedignos y de instrumentos de medida de los deseos de la clientela que sean eficaces y precisos. El análisis formal del mercado y del público objetivo reduce la capacidad de crearse percepciones erróneas y estar en condiciones de dar respuestas adecuadas a lo que pide la organización. Incluso,

en términos de Mintzberg, el ajuste mutuo y el contacto directo de la dirección tanto con los usuarios como con el personal que está en contacto directo con el público puede ser un buen medio para evitar parte de este gap, sin evitar la receptividad ante las quejas y sugerencias o la prensa, especializada o no. Excesivos escalones jerárquicos y su grado de rigidez son asimismo condicionantes de este obstáculo a la calidad. Recapitulando: la falta de investigaciones formales de mercado, la falta de contacto directo con clientes y empleados y la distancia jerárquica e incluso física agravan el desajuste entre lo que el cliente quiere y lo que la dirección cree que quiere. Entre los aspectos relevantes que influyen en el gap 1, Parasuraman et al. (1991) sistematizan diversos aspectos de la organización y de la gestión basándose en afirmaciones concretas (escalas 1 a 7), tanto positivas como negativas. Veamos algunos ejemplos:

Orientación a la investigación en marketing (OIM)
OIM1: Periódicamente recogemos información sobre las necesidades de nuestros clientes.
...
OIM4: Los gerentes de nuestra organización rara vez interactúan con nuestros clientes. (-)
Comunicación ascendente (CA)
CA1: El personal de contacto con el cliente de nuestra empresa se comunica frecuentemente con la dirección.
...
CA3: Los directivos de nuestra empresa tienen frecuentes contactos cara a cara con el personal en contacto con el cliente.
Niveles jerárquicos (NJ)
NJ1: Nuestra empresa tiene demasiados niveles de gerencia entre el personal de contacto directo con el cliente y la alta dirección.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

DESAJUSTE 2: Diferencia entre lo que la dirección percibe que el cliente quiere y las especificaciones de calidad; es decir, los estándares de desempeño no reflejan las percepciones que la dirección tiene sobre los deseos de los clientes.

La dirección debe estar comprometida seriamente con el establecimiento de una cultura para la calidad en la organización. Los problemas que genera este desajuste se derivan de tres causas fundamentales:

1. Insuficiente compromiso de la dirección con la mejora de la calidad por estar centrada en la consecución de objetivos a más corto plazo, como el aumento de la productividad, la reducción de costes, el mantenimiento del propio estatus y la evaluación personal.
2. La incapacidad de tipificar y plasmar los deseos y las necesidades del cliente en normas sobre calidad de servicio. Existe la percepción común de que las normas y medidas de servicio son poco científicas y blandas.
3. La opinión de que es imposible cumplir lo que los usuarios esperan. Esto provoca que, en vez de que la organización se adapte a sus clientes, se imponga a ellos.

Veamos algunos ejemplos, entre los aspectos relevantes, que influyen en el gap 2:

Compromiso de la Dirección con la Calidad de Servicio (CDCS):
CDCS1: Nuestra empresa no compromete recursos suficientes para la gestión de calidad en el servicio.
...

CDCS4: Nuestra empresa insiste tanto o más en la venta como en el servicio al cliente.
Estandarización de tareas (ET):
ET1: Nuestra empresa usa la automatización de procesos para conseguir homogeneidad y consistencia en el trato a los clientes.

DESAJUSTE 3: Diferencia entre las especificaciones de calidad y la prestación de hecho del servicio. Es decir, el servicio prestado no cumple los estándares establecidos sobre el mismo.

Puede suceder que el grado de calidad real de la prestación sea inferior al previsto. Y esto ocurre, normalmente, porque no se quiere o porque no se puede. La falta de motivación o de buena voluntad del propio personal y, en general, el factor humano condiciona la prestación del servicio muy directamente, incluso si la dirección ha entendido bien lo que desea la clientela (cierra gap 1) y ha establecido, formal e incluso informalmente, las especificaciones apropiadas (cierra gap 2). Este desajuste está particularmente asociado a las empresas de servicios, debido a la dispersión y/o extensión de su prestación y su fuerte componente interactivo. En cuanto a la interacción o contacto directo entre proveedor y cliente del servicio, hay que tener en cuenta que ambas partes experimentan y responden ante ciertas cuestiones como las maneras, las actitudes, la competencia, el aspecto, vestido, forma de hablar, etc... ¿Por qué motivos pueden los empleados no querer o no ser capaces de prestar el servicio conforme a lo establecido?

¿Por qué no quieren? Partamos de una definición de Yankelovich e Innerwahr (1983, 1) sobre voluntad de desempeño: "Diferencia entre la máxima cantidad de esfuerzo y atención que un individuo puede aplicar a su trabajo y la mínima cantidad de esfuerzo requerido para

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

evitar ser penalizado o despedido”. A partir de esta definición, Parasuraman et al. (1988) estiman que “ un empleado que comienza dando el 100% de su esfuerzo al principio de su nuevo trabajo puede que esté dando bastante menos de eso en pocas semanas, debido a muy diversos motivos: largas colas de clientes, demasiados clientes poco razonables, demasiadas normas y reglas, demasiadas pocas palmadas en el hombro, u observar que sus compañeros distan de dar el máximo”.

¿Por qué no pueden? Básicamente, esto puede ser debido a falta de formación, sea ésta debida a que la organización ofrece salarios poco competitivos para los mejores o a la ausencia de programas de formación. Es típico en las organizaciones de servicios que el personal ascienda antes de tiempo, lo que también puede redundar en una calidad de servicio pobre.

Veamos una más profusa batería de causas que provocan este tercer gap:

1. Conflicto de funciones: surge cuando las tareas que se asocian a un empleado no son congruentes o son incompatibles entre sí, o bien cuando se asignan demasiadas tareas y no pueden desempeñarse todas al nivel requerido. También surge este conflicto cuando lo que le demandan los clientes al empleado es diferente de lo que de él requiere la dirección
2. Falta de apoyo interno: cursos de formación, reuniones de grupo, provisión de medios técnicos suficientes.
3. Dispersión del control: se deriva de la falta de relación de los proveedores internos del servicio con el personal de contacto

directo. Un ejemplo típico de la banca española es la gestión del préstamo personal: el director de la sucursal trata todos los aspectos con el cliente, pero está desautorizado para tomar la decisión final.

4. Ambigüedad de funciones: la sensación que el cliente tiene de que la persona que le atiende conoce de manera clara y precisa el contenido de su trabajo ayuda a la percepción de alta calidad. No se trata de tener asumidas funciones que pueden entrar en conflicto, sino la falta de comprensión de las propias tareas.

En un estudio que estos autores llevaron a cabo sobre un banco importante de los EE.UU., que ellos llamaron Alpha Bank, utilizaron un instrumento de medida similar al SERVQUAL. Consistió en un cuestionario estructurado que se pasó a los empleados, con 30 afirmaciones sobre el trabajo en el banco. Las causas concretas que se detectaron en este banco para el "desajuste 3" fueron claramente identificadas. Los empleados debían dar respuesta en una escala de 1 (muy en desacuerdo) a 7 (muy de acuerdo) a las afirmaciones. Se calcularon las respuestas medias. Al sondear también a los clientes del banco, constataron que los problemas sentidos por los empleados estaban dañando de hecho la calidad de servicio percibida. Los datos medios de los clientes se computaron en cada una de las cinco áreas (tangibles, fiabilidad, servicialidad, seguridad y empatía) en una escala de -6 a +6. La puntuación de cero implicaría que el desempeño del banco, tal como era percibido por los clientes, cumplía justamente sus expectativas; las puntuaciones positivas indicaban que las excedían; las negativas que se quedaban cortas, insatisfechas. La puntuación media de Alpha Bank en cuanto a Fiabilidad (que fue considerada la dimensión más

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

importante por el cliente) fue de -1,35, Servicialidad: -0.63, Seguridad: -1,32, Empatía: -1,51, Tangibles: -0,24. En definitiva, una calidad percibida negativa.

Citemos algunas cuestiones que Parasuraman et al. pasaron a sus empleados al objeto de medir los factores que influyen en este gap 3:

Ambigüedad del rol (AR):
AR1: Recibo suficiente cantidad de información de la Dirección relativa a lo que se supone que debo hacer en mi trabajo.
...
AR5: No estoy seguro de cuáles son los aspectos en los que se centrará mi supervisor a la hora de evaluar mi desempeño.
Adecuación del empleado a la tarea (AET):
AET1: Me siento a gusto en mi trabajo, en el sentido de que soy capaz de hacerlo bien.
AET2: Mi empresa contará con gente cualificada para hacer su trabajo.

DESAJUSTE 4: Diferencia entre el servicio prestado realmente y las comunicaciones externas de la organización. Incongruencia entre lo que se dice en la publicidad, la fuerza de ventas, etc. y lo que después se hace.

Capítulo 2. Medición de la Calidad en los Servicios

La calidad de las organizaciones de servicios puede quedarse en argumentos de marketing cuando el servicio debe ser prestado de acuerdo con las promesas realizadas. Es lo que podríamos denominar “tentación promocional”. Esta tendencia a “sobreprometer” es muy peligrosa, ya que genera altas expectativas en los clientes, y éste es el factor del binomio “calidad de servicio” que después se compara con lo que se percibe. Cuanto más alto, más difícil de satisfacer.

Citemos algunas cuestiones que Parasuraman et al. pasaron a sus empleados al objeto de medir los factores que influyen en el desajuste cuatro:

Comunicación horizontal (CH):
CH1: La gente que desarrolla nuestra publicidad consulta acerca del realismo de las promesas hechas en la publicidad a empleados como yo.
...
CH4: Las políticas de la empresa sobre el servicio al cliente son homogéneas en las diferentes sucursales.

Concluiremos este apartado relacionando el modelo con los factores que contribuyen a la aparición de estos obstáculos, desajustes o gaps, algunos ya citados en los ejemplos de cuestionarios mencionados:

- Gap 1: Orientación de la investigación de marketing.
 - Comunicación ascendente.
 - Niveles de dirección.
- Gap 2: Compromiso de la dirección con la calidad de servicio.
 - Establecimiento de metas.
 - Estandarización de tareas.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- Percepción de que las especificaciones son asumibles.
- Gap 3: Trabajo en equipo.
 - Adecuación del empleado a la tarea.
 - Adecuación de la tecnología a la tarea.
 - Control percibido.
 - Sistemas de supervisión y control.
 - Conflicto de roles.
 - Ambigüedad de roles.
- Gap 4: Comunicación horizontal.
 - Propensión a “sobreprometer”.

Seguidamente, y antes de adentrarnos en las del modelo SERVQUAL, recogemos en las figuras 2.3 y 2.4 el modelo original y el ampliado elaborados por Parasuraman, Zeithaml y Berry (1999)

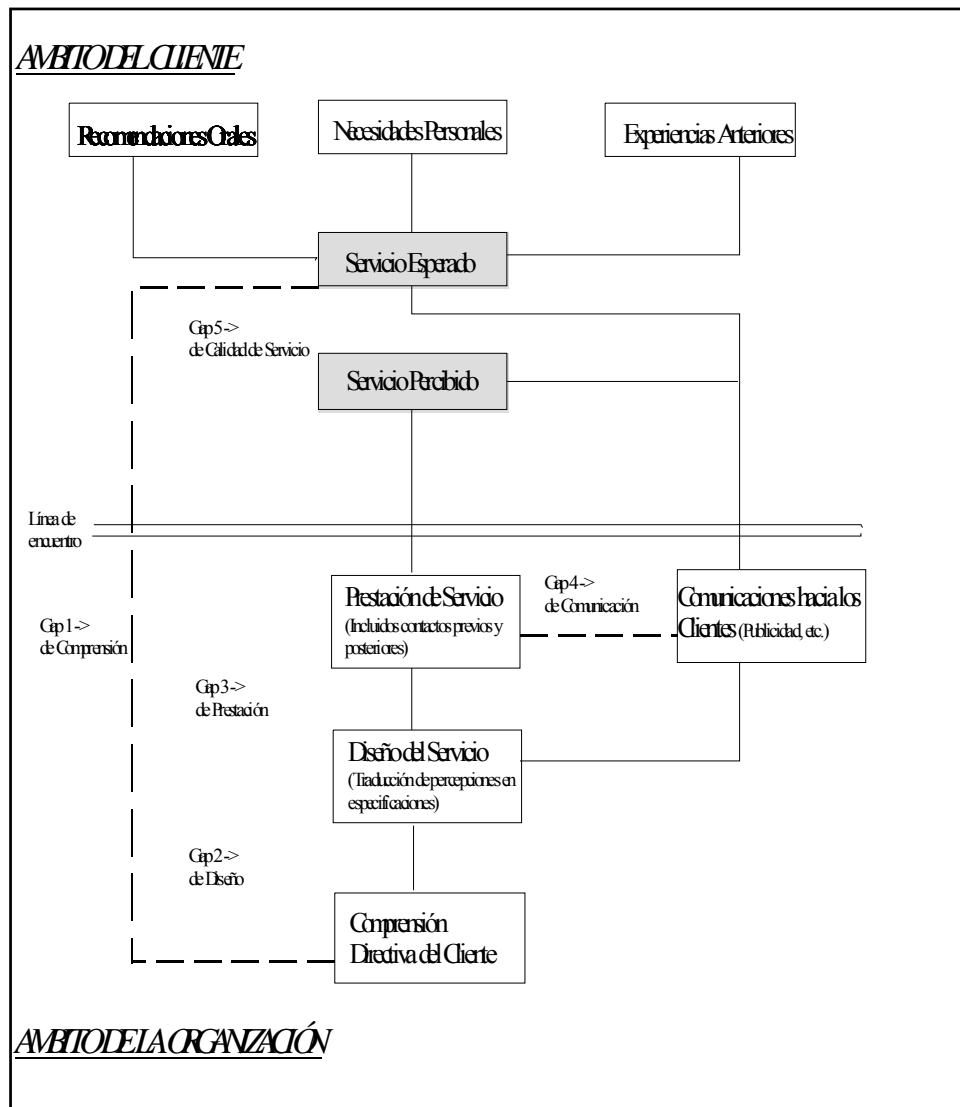


Figura 2.3 Modelo original de Parasuraman, Zeithaml y Berry.

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

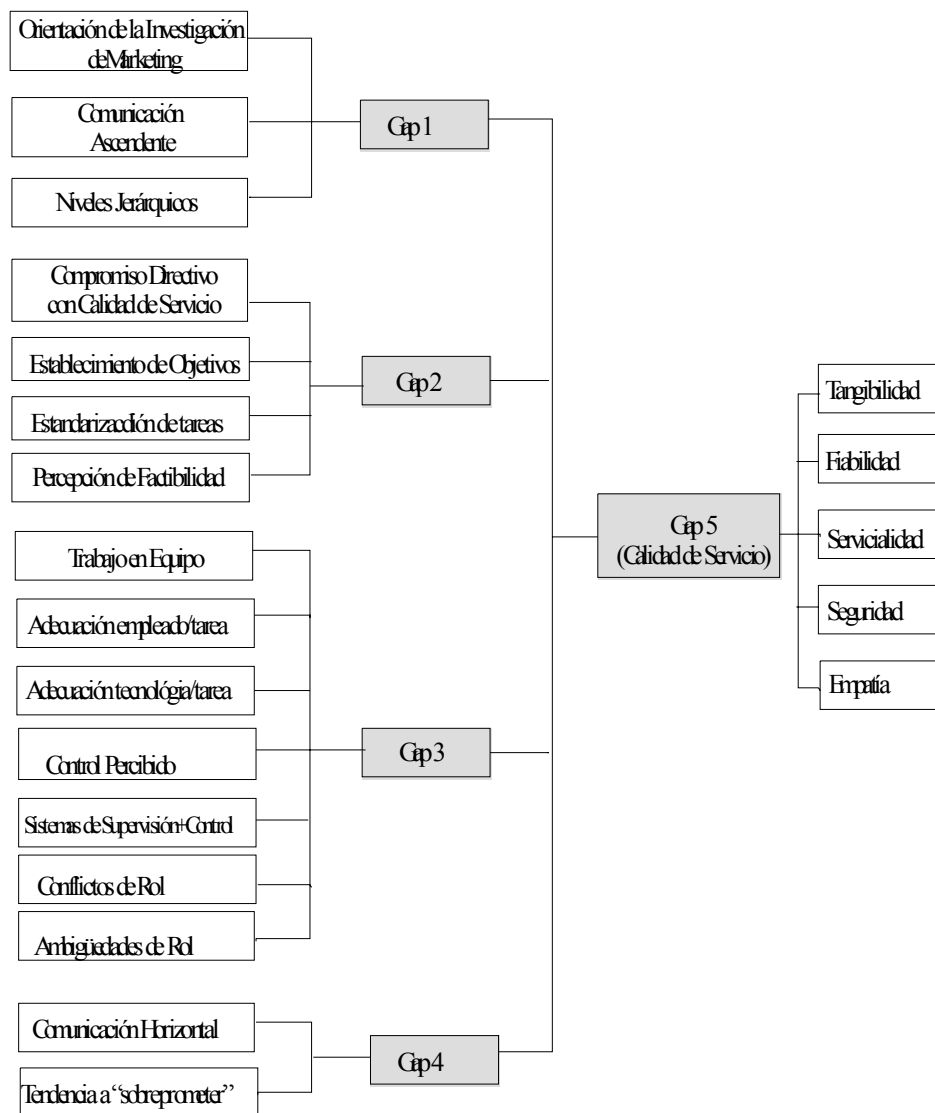


Figura 2.4 Modelo ampliado de Parasuraman, Zeithaml y Berry.

2.2.4.2 Utilidades del Modelo SERVQUAL.

Como ya hemos manifestado, los datos obtenidos con el uso del SERVQUAL pueden ser utilizados para cuantificar las deficiencias en la calidad del servicio con diferentes niveles de análisis: por cada pareja de declaraciones, por cada criterio o combinando todos los criterios. Al examinar esos distintos análisis de las deficiencias, una empresa no sólo puede evaluar la calidad global de su servicio, tal y como la perciben los clientes, sino que, además, puede determinar cuáles son los criterios y las facetas clave, con el propósito de centrar en esas áreas los esfuerzos que realice para mejorar la calidad de su servicio. El instrumento SERVQUAL y los datos que produce pueden ser utilizados de muy diversas formas, como veremos a continuación (Zeithamlet al.,1993).

2.2.4.2.1 Comparación de Expectativas y Percepciones de Clientes en el Tiempo.

A pesar de que el examen de las puntuaciones SERVQUAL (que muestra las diferencias que existen entre las expectativas y las percepciones de los clientes) puede ofrecer una clara visión en profundidad de la situación, se pueden hacer valiosas observaciones adicionales siguiendo el comportamiento de las expectativas y las percepciones a través de aplicaciones sucesivas de SERVQUAL (p.ej. aplicándolo cada seis meses o cada año). Esta comparación de las expectativas y las percepciones a lo largo del tiempo no sólo muestra como varían cronológicamente las diferencias que pudiesen existir entre ellas, sino que, además, permite determinar también si los cambios son consecuencia de los cambios en las expectativas, de los

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

cambios en las percepciones o de cambios en ambas. El gráfico de la figura 2.5 muestra el seguimiento de las expectativas y las percepciones de los clientes en la dimensión fiabilidad (se pueden elaborar gráficos similares para las demás dimensiones). El gráfico muestra que la calidad en el criterio fiabilidad se deterioró bruscamente en los periodos 4 y 5, debido, en apariencia, a un incremento importante de las expectativas que no estuvo acompañado por una mejoría similar en las percepciones.

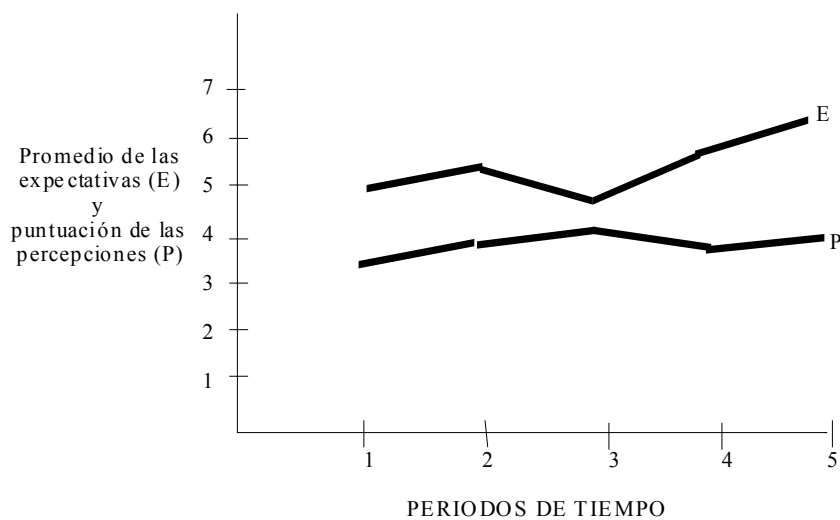


Figura 2.5 Seguimiento de las expectativas y percepciones de los clientes en el criterio fiabilidad.

2.2.4.2.2 Comparación del Nivel de Calidad en el seno de varias Empresas.

El formato de dos secciones de SERVQUAL, que muestra por separado las secciones correspondientes a las expectativas y a las percepciones, es muy conveniente para medir la calidad del servicio de varias empresas. Esto se logra de forma muy simple: se incluyen grupos de declaraciones sobre las percepciones que tienen los clientes respecto a cada una de las empresas que se desea estudiar. No es necesario repetir la sección de expectativas para cada empresa. Una empresa puede, por lo tanto, adaptar fácilmente SERVQUAL y utilizarlo para darle seguimiento a la calidad de su servicio comparada con el nivel de su principal competidor. Si se elaboran gráficos para todos los criterios y para la medición global de la calidad del servicio, se pueden obtener valiosas ideas sobre los puntos fuertes y débiles relativos de la empresa y cómo cambian a lo largo del tiempo (figura 2.6).

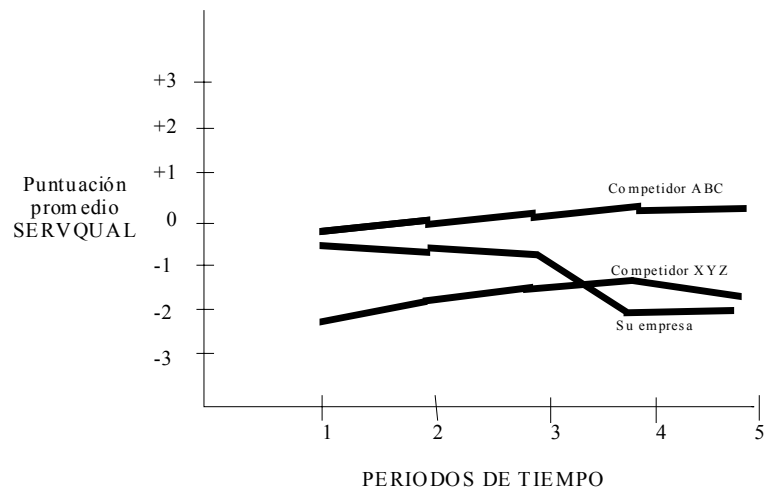


Figura 2.6 Seguimiento de la puntuación SERVQUAL en el criterio fiabilidad.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

2.2.4.2.3 Determinación de Segmentos de Clientes en función del Nivel de Calidad alcanzado.

Una de las aplicaciones potenciales de SERVQUAL es la de utilizarlo para clasificar los clientes de la empresa en segmentos diferenciados en función de sus percepciones sobre la calidad del servicio (p.ej. alta, media, baja), que se obtienen a partir de sus puntuaciones SERVQUAL individuales. Estos segmentos pueden ser analizados en función: (1) de sus características sociodemográficas, psicológicas u otras, (2) de la importancia relativa de los cinco criterios en la determinación de sus percepciones sobre la calidad del servicio y (3) de las razones o concausas de esas percepciones. Por ejemplo, supongamos que una empresa determinó que un gran número de los encuestados con SERVQUAL se situaron en un nivel medio en lo que respecta a la percepción de la calidad de su servicio y que ese grupo de clientes en función de los criterios sociodemográficos y psicográficos utilizados conforma su objetivo de mercado más importante. Supongamos, además, que se determinó que la fiabilidad y la seguridad son los criterios de la calidad a los que se les atribuyen mayor importancia y que, basados en las puntuaciones atribuidas a los distintos elementos que integran esos criterios, se determinó que las deficiencias más importantes corresponden a dos factores principales: precisión en los registros y comportamiento del personal de contacto. Con esa información, la dirección de la empresa tiene una visión más precisa respecto a los pasos que debe dar para mejorar su imagen de cara a ese grupo tan importante de clientes, es decir, clientes que integran su público objetivo primario, que le han dado una puntuación media a la calidad de servicio de la empresa y que están en disposición tanto de

responder positivamente a un programa de perfeccionamiento del servicio como de irse a la competencia.

Una empresa podría beneficiarse, además, examinando las diferencias (si existen) en las percepciones de la calidad del servicio de los clientes segmentados con base en sus características sociodemográficas (p.ej. sexo, edad, ingresos), la duración de sus relaciones con la empresa, su disposición a recomendar la empresa, etc. Asimismo, se pueden calcular y comparar para cada segmento tanto la medición global de SERVQUAL como las puntuaciones dadas a criterios individuales. La inclusión en el cuestionario SERVQUAL de las preguntas correspondientes a los parámetros que se utilizan para la segmentación constituyen un prerrequisito para ésta y para las aplicaciones posteriores.

2.2.4.2.4 Evaluación de las Percepciones de los Clientes Internos sobre la Calidad.

Si se adapta eficazmente, se puede aplicar SERVQUAL en los distintos departamentos o divisiones de una empresa para comprobar la calidad del servicio que suministran a los empleados de otros departamentos o divisiones. Por ejemplo, supongamos que el departamento de proceso de datos de la empresa ZXC desea utilizar SERVQUAL para determinar cómo valoran sus clientes internos la calidad de sus servicios. Para hacerlo, puede modificar el cuestionario SERVQUAL para establecer el concepto de “un departamento de datos excelente” como marco de referencia para la sección de expectativas y sustituir empresa por departamento en la sección de percepciones. Los cuestionarios modificados se pueden aplicar a una muestra de clientes internos o a

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

todos los clientes del departamento de proceso de datos si son relativamente pocos (p.ej. menos de 200).

2.2.4.3 Críticas al Modelo SERVQUAL.

Partiendo de la fructífera línea de investigación abierta por Parasuraman, Zeithaml y Berry (1988) , encontramos un elevado número de estudios que han tratado de medir la calidad de diferentes servicios empleando la herramienta diseñada por estos investigadores o una adaptación de ella, contribuyendo a depurarla y originando un interesante debate científico, ya que sus resultados no siempre coinciden.

No existe acuerdo en cuanto a la aplicabilidad del paradigma no confirmatorio en el campo de la calidad de servicio, al valor de las deficiencias o discrepancias, a la estructura subyacente al concepto de calidad de servicio y a la puntuación de la escala. Pero sí parece estar claro que conviene adaptar los atributos de la escala al servicio que se esté estudiando y que tanto la mezcla de ítems redactados en sentido positivo y negativo como el tener que valorar dos veces una misma lista de atributos confunde a los encuestados (Buttle, 1995; Gil Saura, 1996; Akbaba, 2006; Caro yGarcía, 2007, entre otros). Muchos autores han puesto en duda la aplicabilidad de una escala genérica para medir la calidad del servicio en todos los ámbitos y sugirieron la necesidad de desarrollar medidas de calidad de servicio en sectores específicos dentro de los servicios (Carman, 1990; Asubonteng et al.,1996; Ladhari, 2008)

En otro ámbito, si bien la fiabilidad de la escala SERVQUAL no presenta problemas, su validez sí ha sido cuestionada. Dicha escala

posee validez de contenido, ya que el sistema de generación de ítems seguido por sus creadores agota el dominio y el desarrollo de la escala va seguido de un proceso de purificación (Churchill, 1979; Peter y Churchill, 1986; Finn y Lamb, 1991; Cronin y Taylor, 1992; Licata et al., 1995). Sin embargo, los resultados de algunas investigaciones ponen de manifiesto que la validez predictiva o validez en relación con un criterio de SERVQUAL es menor que la de la escala formada sólo por percepciones (Babakus y Boller, 1992; Cronin y Taylor, 1992, 1994; Teas, 1993; Gil y Mollá, 1994; Lloréns, 1994; Vázquez et al., 1995; Caro yGarcía,2007) y las réplicas a esta escala coinciden en que la calidad de servicio no siempre está formada por las cinco dimensiones propuestas por Parasuraman et al. (1988), lo que hace dudar de su validez factorial. Por último, las correlaciones de SERVQUAL con otras escalas réplica (SERVQUAL ponderado por las puntuaciones de importancia y la escala de percepciones con y sin ponderaciones, entre otras) han dado validez convergente tanto a este instrumento como a las escalas alternativas propuestas por otros autores.

Centrándonos en algunos aspectos en concreto, basándonos para ello en los trabajos de Kunst y Lemmink (1993), Ladhari (2008) y Ramseook et al. (2013) se pueden formular cuatro observaciones críticas al modelo inicialmente desarrollado por Parasuraman, Berry y Zeithaml en 1985.

1. El modelo de los desajustes se constituye como un modelo “solamente” diagnóstico. Obviamente, dotar a la dirección de una herramienta que permita detectar el nivel de calidad en la gestión del servicio objeto de su organización no es un logro despreciable. Conocer lo que los clientes esperan y perciben es, para muchas organizaciones, un importantísimo paso adelante, especialmente si esa información está ligada a las

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

percepciones dentro de la propia organización acerca de dichas expectativas y experiencias de la clientela. Pero, en cualquier caso, esa información debe ser traducida en “acciones” y, según los autores, el enfoque SERVQUAL no establece una senda clara a través de la cual se puedan efectuar mejoras sistemáticas en la organización. Conectar los gaps con sus factores causales (conflicto de funciones, establecimiento de metas, etc.) difieren en cuanto a su magnitud y en cuanto a sus consecuencias para la organización. Además, no se aporta una comprensión clara de sus interrelaciones.

2. Cuando se intenta estudiar el modelo globalmente, se llega a la conclusión de que los desajustes 3 (especificaciones ↔ servicio real prestado) y 4 (servicio real prestado ↔ comunicaciones externas) son los más importantes, tal y como se pone de manifiesto en un ulterior estudio de Parasuraman, Berry y Zeithaml en 1990. Dichos desajustes tienen, a su vez, un buen número de antecedentes diversos causantes de las discrepancias. Según observan Kunst y Lemmink, no se ha diferenciado entre los distintos tipos de antecedentes. Por ejemplo, los sistemas de supervisión están ligados con el sistema de control de la organización, así como la adecuación de un empleado a su tarea está relacionada con el departamento de personal y con el proceso de servicio.
3. Los antecedentes causales de los gaps internos (1 a 4) son tanto de naturaleza coyuntural (ad hoc) como estructural. De ese modo, se derivan consecuencias para mejorar las actividades de forma simple, al tiempo que consecuencias estructurales, menos flexibles al cambio. Como ejemplo, estos

autores opinan que reducir el número de niveles de dirección es una actividad de naturaleza (estructural) muy diferente a la mejora del trabajo en equipo (ad hoc). A pesar de que esta crítica, en nuestra opinión, no está lo suficientemente fundamentada, estimamos que se quiere poner de relieve la dificultad de generar acciones factibles mediante el modelo SERVQUAL dada la naturaleza heterogénea y proteica de los antecedentes causales.

4. Estos autores consideran que hay ciertos problemas derivados de las mediciones. Por ejemplo, sólo se puede medir la calidad a partir de clientes anteriores o actuales. Esto parece lógico, ya que los clientes potenciales no han tenido ninguna experiencia con el servicio, con lo cual falta el sustraendo del binomio causante de la calidad percibida (=Servicio esperado - Servicio percibido). Otro problema concierne a la forma en que la calidad está ligada a la satisfacción del cliente. Los creadores del enfoque SERVQUAL describen la relación entre satisfacción y calidad de la siguiente forma: "...los incidentes satisfactorios en el tiempo se traducen en percepciones de calidad de servicio". En términos operativos, esto significa que, midiendo incidentes causantes de satisfacción, encontramos importantes dimensiones explicativas de calidad de servicio. El problema está en que en otros estudios empíricos los factores serán diferentes a los 5 ó 10 hallados en la investigación SERVQUAL original. Vogels et al. (1989) contrastaron, por ejemplo, que el hallazgo de las dimensiones del estudio original podría estar sesgado a causa de la formulación de preguntas en sentido negativo (podemos observar que en los cuestionarios de Parasuraman et al. (1991) hay preguntas en este sentido del tipo: "Rara vez usamos información de

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

investigación de marketing centrada en los clientes”). Según Kunst y Lemmink (1993) la validez de este tipo de preguntas es más que dudosa y, como consecuencia, se puede dudar de la validez del conjunto de dimensiones. En otras palabras, podrían proponerse 10 ó 5 dimensiones diferentes de las halladas por Parasuraman, Zeithaml y Berry, que serían explicativas de la (in)satisfacción de la clientela y, por tanto, de la calidad percibida.

Hasta ahí las críticas de Kunst y Lemmink (1993) al enfoque SERVQUAL. En cualquier caso, estos autores reconocen que estas cuatro observaciones no llevan a concluir que el modelo esté obsoleto. Según ellos, el enfoque es aún viable porque proporciona, tanto al investigador como al directivo, una comprensión común de cuáles son los mecanismos de calidad y cómo están relacionados los procesos con la satisfacción del cliente. En otras palabras, la idea básica del modelo pervive pero su relación con la organización ha de ser mejorada. Las iniciativas y mejoras reales en calidad de servicio están basadas en un conjunto de relaciones e interdependencias organizacionales más globales.

En definitiva, atendiendo a la variedad de opiniones y resultados recogidos en publicaciones recientes, se puede decir que son necesarias más investigaciones que ayuden a mejorar nuestra comprensión acerca de la calidad de servicio y su evaluación.

2.2.4.4 Solución más Factible.

La medición de la calidad ha recibido una atención considerable en la
200

literatura, sobre todo en el sector servicios (véase autores como, Parasuraman, Berry, Zeithaml, 1985, 1988, 1994; Carman, 1990; Cronin y Taylor, 1992; Teas, 1993, 1994;Kettinger et al., 1995;Lam, 1997; Jiang et al., 2000; Brady y Cronin, 2001; Van der Wal et al., 2002;Baldwin y Sohal, 2003; Kilbourne et al., 2004; Ismail et al., 2009; Turner et al., 2010; Butcher et al., 2013;Yousapronpaiboon, 2014; entre otros). Aún cuando en desarrollos posteriores hemos encontrado modelos que superan en potencialidad al SERVQUAL, p. ej. el caso de EP, o del desempeño evaluado, consideramos que, por la facilidad en el uso y por la operatividad, el SERVQUAL se convierte en el modelo más factible para nuestra investigación.

Nuestra decisión queda ampliamente sustentada cuando analizamos las aplicaciones del modelo que han ido produciéndose a lo largo de las últimas décadas (en el apartado siguiente nos centraremos en ellas) en multitud de ámbitos económicos del sector servicios y, además, encontramos trabajos como el de Saurina (2002) que proyectó con éxito una adaptación del modelo a un ámbito cercano al nuestro (entidades financieras).

2.2.5 APLICACIÓN DE LAS ESCALAS DE ACTITUD A DISTINTOS ÁMBITOS ECONÓMICOS: IDENTIFICACIÓN DE DIMENSIONES.

Analizando la literatura, encontramos que el desarrollo de la medición de la calidad en los servicios ha hecho que la utilización de estas escalas se haya efectuado prácticamente en todos los ámbitos económicos que engloba el sector servicios. En la cuadro 2.3, nos ha parecido bastante interesante hacer una recopilación de los trabajos que han aplicado la herramienta SERVQUAL y además, hemos incluido

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

tanto las dimensiones que se utilizaron como los ítems que compusieron esas investigaciones.

AÑO	AUTOR	ÁMBITO	DIMENSIONES CALIDAD DE SERVICIO	Nº ÍTEMS
1985	PARASURAMAN, ZEITHAML Y BERRY	BANCA, TARJETAS DE CRÉDITO, SEGUROS, REPARACIÓN Y MANTENIMIENTO	5. FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA Y TANGIBLE.	22
1988	PARASURAMAN, ZEITHAML Y BERRY	REPARACIÓN Y MANTENIMIENTO, BANCA, TELÉFONO, SEGUROS, TARJETAS DE CRÉDITO	5. TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
1989	BROWNY SWARTZ	HOSPITALES	6. INTERACCIÓN, DIAGNÓSTICO, COMPETENCIA PROFESIONAL, HORARIOS CONVENIENTES, SITUACIÓN.	65
1990	CARMAN	ESCUELA DE NEGOCIOS NEUMÁTICOS HOSPITALES	7,6 Y 9 RESPECTIVAMENTE: TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, CORTESÍA, ACCESIBILIDAD, CONVENIENCIA, COSTE, TRATO PERSONAL.	32/ 21/ 41
1990	REIDENBACH Y SANDIFER-SMALLWOOD	HOSPITALES	7. CONFIANZA, COMPETENCIA, CALIDAD DEL TRATAMIENTO, SERVICIOS DE APOYO, EVIDENCIAS FÍSICAS, ESPERA, EMPATÍA.	41
1991	SALEH Y RYAN	HOTELES	4. PRODUCTO BÁSICO, PRODUCTO AUXILIAR, PRODUCTO AUMENTADO, CONVIVENCIA.	30

Capítulo 2. Medición de la Calidad en los Servicios

1991	FICK Y RITCHIE	BANCA, LÍNEAS AÉREAS, HOTEL, RESTAURANTE, ESTACIÓN ESQUÍ, ENSEÑANZA	5. TANGIBLES, CONFIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
1991	PARASURAMAN, BERRY Y ZEITHAML	INSTITUCIONES FRAS.	5. TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA. Ó 6 SI TANGIBLES SE DIVIDE EN DOS.	22
1992	CRONIN Y TAYLOR	INSTITUCIONES FRAS.	ESTRUCTURA UNIDIMENSIONAL.	22
1992	BABAKUS Y BOLLER	GAS Y ELECTRICIDAD	2. SEGÚN LA REDACCIÓN DE LOS ÍTEMS, AUNQUE PARECE SER UNIDIMENSIONAL.	22
1992	BABAKUS Y MANGOLD	HOSPITALES	ESTRUCTURA UNIDIMENSIONAL.	15
1992	LeBLANC	AGENCIA DE VIAJES	9, SÓLO SIGNIFICATIVAS 6: COMPETENCIA, IMAGEN CORPORATIVA, CORTESÍA, COMPETITIVIDAD, ACCESIBILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA.	50
1992	O'CONNOR, SHEWCHUCK Y BOWERS	HOSPITALES	4. FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	26
1992	BOUMAN Y VAN DER WIELE	SERVICIOS DE ATENCIÓN MÉDICOS	3. BONDAD DEL CLIENTE, TANGIBLES, FE.	40
1993	BROWN, CHURCHILL Y PETER	INSTITUCIONES FRAS. CLÍNICA DENTAL	ESTRUCTURA UNIDIMENSIONAL. 5. TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, CORTESÍA.	22/ 16
1993	HARTLINE Y FERRELL	HOTELES	ESTRUCTURA UNIDIMENSIONAL.	22
1993	VANDAMME Y LEUNIS	HOSPITALES	6. TANGIBLES, RESPONSABILIDAD MÉDICA, SEGURIDAD I, SEGURIDAD II, PERSONAL DE ENFERMERÍA, VALORES PERSONALES.	28

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

1993	HEADLEY Y MILLER	SERVICIOS DE ATENCIÓN MÉDICOS	5. FIABILIDAD, EMPATÍA, CAPACIDAD DE RESPUESTA, TANGIBLES, PRESENTACIÓN.	22
1993	RICHARD Y ALLAWAY	ELECCION DEL COMPORTAMIENTO DEL CONSUMIDOR	6. TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, EMPATÍA, RESULTADO.	28
1994	ANDALEEB Y BASU	SERVICIOS PARA AUTOMÓVILES	5. EMPATÍA, JUSTICIA, CAPACIDAD DE RESPUESTA, FIABILIDAD, CONVENIENCIA.	27
1994	FORD, JOSEPH Y JOSEPH	UNIVERSIDAD	5. TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	19
1994	GABBOTT Y HOGG	HOSPITALES	6. GAMA DE SERVICIOS, EMPATÍA, CARACTERÍSTICAS MÉDICO, ACCESO FÍSICO, SITUACIÓN, CAPACIDAD DE RESPUESTA.	24
1994	GIL Y MOLLÁ	MINORISTAS	HASTA 4, SÓLO SIGNIFICATIVAS: SURTIDO Y MANTENIMIENTO Y AMABILIDAD Y ATENCIÓN PERSONAL.	14
1994	SAMSON Y PARKER	CONSULTORAS DE INGENIERÍA	6. TANGIBLES, FIABILIDAD, SEGURIDAD, EMPATÍA, COMUNICACIÓN, ORIENTACIÓN AL CLIENTE.	33
1994	TAYLOR Y CRONIN	HOSPITALES	6 PARA EXPECTATIVAS. 4 PARA PERCEPCIONES.	22
1994a	PARASURAMAN, BERRY Y ZEITHAML	CADENAS DE TIENDAS	5. FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA, TANGIBLES.	22
1994b	PARASURAMAN, ZEITHAML Y BERRY	SEGUROS DE VIDA Y COCHES	5. POCO CLARAS: CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD Y EMPATÍA SE UNEN PARA FORMAR UN SOLO FACTOR.	21

Capítulo 2. Medición de la Calidad en los Servicios

1995	FERNÁNDEZ BARCALA	INSTITUCIONES FRAS.	4. TANGIBLES, FIABILIDAD, RESPUESTA SEGURA, EMPATÍA.	22
1995	PITT, WATSON Y KAVAN	SISTEMAS DE INFORMACIÓN	5. TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
1995	KETTINGER, LEE Y LEE	SISTEMAS DE INFORMACIÓN	5. TANGIBLES, CONFIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
1995	STEVENS, KNUSTON, PATTON	RESTAURANTES	5. TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	29
1995	TOMES Y NG	HOSPITALES	7. EMPATÍA, RELACIÓN DE MUTUO RESPETO, DIGNIDAD, COMPRENSIÓN DE LA ENFERMEDAD, NECESIDADES RELIGIOSAS, ALIMENTOS, MEDIO FÍSICO.	49
1995	VÁZQUEZ, RODRÍGUEZ-DEL BOSQUE Y RUIZ	MINORISTAS	5. MERCHANDISING, PROMOCIONES, CALIDAD, PRECIOS, DIFERENCIACIÓN.	24
1996	LeBLANC Y NGUYEN	INSTITUCIONES FRAS.	5. IMAGEN DE LA EMPRESA, ORGANIZACIÓN INTERNA, SOPORTE FÍSICO, PERSONAL DE CONTACTO, SATISFACCIÓN.	40
1996	BIGNÉ ALCAÑIZ, BELLOCH RODRIGO, MIGUEL ROMERO, y MARTINEZ FUENTES	AGENCIAS DE VIAJE	5. TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
1996	DABHOLKAR, THORPE Y RENTZ	MINORISTAS	5. ASPECTOS FÍSICOS, FIABILIDAD, INTERACCIÓN PERSONAL, SOLUCIÓN DE PROBLEMAS, POLÍTICAS.	28
1996	MITTAL Y LASSAR	HOSPITALES	4. FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, PERSONALIZACIÓN, TANGIBLES.	16

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

1996	DABHOLKAR, THORPE, RENTZ	MINORISTAS	5. ASPECTOS FÍSICOS, FIABILIDAD, INTERACCIÓN PERSONAL, RESOLUCIÓN DE PROBLEMAS, POLÍTICA.	28
1996	VÁZQUEZ, DÍAZ Y RODRÍGUEZ-DEL BOSQUE	MINORISTAS	4. EVIDENCIAS FÍSICAS, FIABILIDAD, INTERACCIÓN PERSONAL.	18
1997	VAN DYKE, KAPPELMAN, PRYBUTOK	SISTEMAS DE INFORMACIÓN	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
1997	LAM	HOSPITALES	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
1997	LEE Y ULGADO	COMIDA RÁPIDA	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
1998	WILLIAMS	OCIO	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
1998	LLOSA, CHANDON, ORSINGHER	INSTITUCIONES FRAS.	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
1999	LAM Y ZHANG	AGENCIAS DE VIAJE	5.CAPACIDAD DE RESPUESTA Y SEGURIDAD, FIABILIDAD, EMPATÍA, RECURSOS E IMAGEN CORPORATIVA, TANGIBILIDAD.	23
1999	MENTZER, FLINT, KENT	SERVICIOS LOGÍSTICOS	9. INFORMACIÓN DE CALIDAD, PROCEDIMIENTOS DE PEDIDO, CANTIDADES DE PEDIDO, PUNTUALIDAD, PRECISIÓN, CALIDAD, ORDEN, MANEJO, PERSONAL DE CONTACTO CALIDAD.	25
1999	SHEMWELL Y YAVAS	HOSPITALES	3. INVESTIGACIÓN, CREDENCIALES, EXPERIENCIA	14

Capítulo 2. Medición de la Calidad en los Servicios

2000	FERNÁNDEZ, DÍAZ Y TRESPALACIOS	FORMACIÓN	4. FIABILIDAD-PROFESIONALIDAD, CONVENIENCIA, TANGIBLES, PRÁCTICAS.	15
2000	ENGELLAND, WORKMAN, SINGH	UNIVERSIDAD	5. TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	17
2000	JIANG, KLEIN, CRAMPTON	SISTEMAS DE INFORMACIÓN	4. FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATIA .	16
2000	FROCHOT Y HUGHES	ELECCION DEL COMPORTAMIENTO DEL CONSUMIDOR	5. CAPACIDAD DE RESPUESTA, TANGIBLES, COMUNICACIONES, CONSUMIBLES, EMPATÍA.	24
2001	WISNIEWSKI	ENTIDADES PUBLICAS	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
2001	BRYSLAND Y CURRY	ENTIDADES PUBLICAS	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
2001	COOK Y THOMPSON	BIBLIOTECAS	4. SERVICIO, BIBLIOTECA COMO LUGAR, ACCESO A LIBROS, CONFIABILIDAD.	34
2001	SOWER, DUFFY, KILBOURNE, KOHERS, JONES	HOSPITALES	8. RESPETO Y CUIDADO, EFICACIA Y CONTINUIDAD, ADECUACIÓN, INFORMACIÓN, EFICIENCIA, EFICACIA-COMIDAS, PRIMERA IMPRESIÓN, DIVERSIDAD DEL PERSONAL.	75
2001	VAUGHAN Y SHIU	VOLUNTARIADO	10. ACCESO, CAPACIDAD DE RESPUESTA, COMUNICACIÓN, HUMANIDAD, SEGURIDAD, HABILITACIÓN / EMPODERAMIENTO, COMPETENCIA, FIABILIDAD.	27
2002	ALDLAIGAN Y BUTTLE	INSTITUCIONES FRAS.	4.CALIDAD DEL SISTEMA, CALIDAD DEL COMPORTAMIENTO, CALIDAD	21

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

			LA MÁQUINA, SERVICIO DE PRECISIÓN TRANSACCIONAL.	
2002	JANDA, TROCCHIA, GWINNER	ELECCION DEL COMPORTAMIENTO DEL CONSUMIDOR	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
2002	SURESHCHANDAR, RAJENDRAN, ANANTHARAMAN	INSTITUCIONES FRAS.	5. SERVICIO BÁSICO, ELEMENTO HUMANO, SISTEMATIZACIÓN DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, TANGIBLES, RESPONSABILIDAD SOCIAL.	41
2002	LAM	INSTITUCIONES FRAS.	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
2002	ZHOU, ZHANG, XU	INSTITUCIONES FRAS.	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
2002	VAN DER WAL, PAMPALLIS, BOND	TELECOMUNICACIONES	5. TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	20
2003	BALDWINY SOHAL	CLÍNICA DENTAL	4. CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD Y EMPATÍA, FIABILIDAD, TANGIBLES.	22
2003	GETTY Y GETTY	ALOJAMIENTO	5. TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, CONFIDENCIA, COMUNICACIÓN.	26
2003	KHAM	TURISMO ECOLÓGICO	6. ECOTANGIBLES, GARANTÍA, FIABILIDAD, RESPONSABILIDAD, EMPATÍA, TANGIBLES.	29
2003	WOLFINBARGER Y GILLY	ELECCION DEL COMPORTAMIENTO DEL CONSUMIDOR	4. DISEÑO WEB, CUMPLIMIENTO / CONFIABILIDAD, SEGURIDAD / PRIVACIDAD, SERVICIO AL CLIENTE.	14

Capítulo 2. Medición de la Calidad en los Servicios

2004	KILBOURNE, DUFFY, DUFFY, GIARCHI	HOSPITALES	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
2004	YOON Y SUH	SERVICIOS DE CONSULTORIA	6. SEGURIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, FIABILIDAD, EMPATÍA, PROCESOS, EDUCACIÓN.	36
2005	GOUNARIS	ELECCION DEL COMPORTAMIENTO DEL CONSUMIDOR	4. CALIDAD POSIBLE, CALIDAD PROCESO DURO, CALIDAD PROCESO SUAVE, SALIDA.	22
2005	JABNOUN Y KHALIFA	INSTITUCIONES FRAS.	4. HABILIDADES PERSONALES, CONFIABILIDAD, IMAGEN Y VALORES.	29
2005	ARASLI, MEHTAP- SMADI, KATIRCIOGLU	INSTITUCIONES FRAS.	4 TANGIBLES, CONFIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, EMPATÍA.	14
2005	KARATEPE, YAVAS, BABAKUS	INSTITUCIONES FRAS.	4. SERVICIO MEDIO AMBIENTE, INTERACCIÓN CALIDAD, EMPATÍA, CONFIABILIDAD.	20
2005	PARASURAMAN, ZEITHMAL, MALHOTRA	SERVICIO ELECTRÓNICO	4 EFICIENCIA, DISPONIBILIDAD DEL SISTEMA, CUMPLIMIENTO, PRIVACIDAD.	22
2006	ISMAIL, HARON, IBRAHIM Y ISA	SERVICIO DE AUDITORÍA	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA	22
2006	AKBABA	HOTELES	5.TANGIBLES, SUFICIENCIA EN SUMINISTRO DE SERVICIO, COMPRENSIÓN Y CUIDADO, GARANTÍA, CONVENIENCIA.	25
2006	MARLOVI	EDUCACIÓN	7. FIABILIDAD, ESTUDIANTES EN EL TRABAJO CIENTÍFICO, EMPATÍA, SEGURIDAD, E- LEARNING, CAPACIDAD DE RESPUESTA, TANGIBLES.	26

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

2007	CARO Y GARCIA	TRANSPORTE	4. INTERACCIÓN PERSONAL, DISEÑO, ENTORNO FÍSICO, RESULTADO.	36
2007	WILKINS, MERRILEES, HERINGTON	HOSPITALES	3. PRODUCTO FÍSICO, EXPERIENCIA DE SERVICIO, CALIDAD DE LOS ALIMENTOS Y BEBIDAS	30
2008	MEJÍAS Y MANEIRO	INSTITUCIONES FRAS.	5. ATENCIÓN AL CLIENTE, TANGIBLES, GESTIÓN DE SERVICIOS, INFRAESTRUCTURA INTERNA, ENLACE UNIVERSIDAD – BANCO.	18
2008	STODNICK Y ROGERS	EDUCACIÓN	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	18
2010	NAIK, GANTASALA Y PRABHAKAR	COMPRAS AL POR MENOR	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	13
2010	RAVICHANDRAN, TAMIL, KUMAR Y PRABHAKARAN	INSTITUCIONES FRAS.	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA	22
2010	TURK Y AVEILAR	AUDITORIA	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
2010	MUHAMMAD BUTT Y CYRIL DE RUN	SANIDAD PRIVADA	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	17
2011	CHOU, LIU, HUANG, YIH Y HAN	LINEAS AEREAS	5. TANGIBLES, CAPACIDAD DE RESPUESTA, CONFIANZA Y SEGURIDAD, EMPATÍA, PATRÓN DE VUELO.	28
2011	JEMMASI, STRONG Y TAYLOR	HOSPITALES	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
2012	HARON, YAHYA Y LEE	AUDITORIA	6. TANGIBLE, BIEN INFORMADO, CAPACIDAD DE RESPUESTA, FIABILIDAD,	18

Capítulo 2. Medición de la Calidad en los Servicios

			EMPATÍA, ACCESIBILIDAD.	
2012	ALTUNTAS, DERELI Y YILMAZ	HOSPITALES	5. TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
2012	SETÓ-PAMIES	AGENCIAS DE VIAJES	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
2013	BUTCHER, HARRISON Y ROSS	AUDITORÍA	7. REPUTACIÓN, CAPACIDAD, GARANTÍA, INDEPENDENCIA, CONOCIMIENTOS, EXPERIENCIA, CAPACIDAD DE RESPUESTA.	48
2013	VAZ Y MANSORI	EDUCACIÓN	6. TANGIBLE, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, ASURANCE, EMPATÍA, SATISFACCIÓN.	30
2014	YOUSAPRONPAIBOON	EDUCACIÓN	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	21
2014	CHATZOGLOU, CHATZOUDES, VRAIMAKI Y LEIVADITOU	SERVICIO POSTAL	8. TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA, EFICACIA, ACCESO, ÁMBITO DE APLICACIÓN DE SERVICIOS.	34
2014	TSITSKARI, ANTONIADIS Y COSTA	GIMNASIO	3.CALIDAD MEDIO FÍSICO, CALIDAD DE LA INTERACCIÓN, CALIDAD RESULTADO.	26
2014	GIRITLIOGLU, JONES Y AVCIKURT	SPA	6.SEGURIDAD, SANA, EMPATÍA, TANGIBLES, CAPACIDAD DE RESPUESTA, FIABILIDAD.	29
2015	QADRI	INSTITUCIONES FRAS.	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22
2015	CEVALLOS- AMPUERO	UNIVERSIDAD	5.TANGIBLES, FIABILIDAD, CAPACIDAD DE RESPUESTA, SEGURIDAD, EMPATÍA.	22

***Cuadro 2.3 Aplicación de las Escalas de Actitud a los Servicios e
Identificación de Ítems.***

No obstante, sin el ánimo de ser exhaustivos, queremos dejar constancia de que encontramos adaptaciones -a distintos ámbitos económicos- que llegan hasta nuestros días. Podríamos citar trabajos (Ver en la figura 2.10 una revisión de los trabajos) como el de Fernández (1995), Llosa et al. (1998), Lam (2002), Arasli et al. (2005), Ravichandran et al. (2010) ó Qadri (2015) que validaron la herramienta SERVQUAL como instrumento de medida de la calidad en el sector bancario; Swartz y Brown (1989), Babakus y Mangold (1992), Gabott y Hogg (1994), Lam (1997), Kilbourne et al., (2004), Jemmasi et al., (2011), que utilizaron este tipo de escalas para analizarla calidad de los servicios en hospitales, y por último, trabajos relativo a la calidad del servicio de la auditoría (Ismail et al., 2006; Turk y Aveilar , 2010; Haron et al., 2012; Butcher et al., 2013).

2.3 Sistemas de Medición de la Calidad: métodos Cuantitativos vs métodos Cualitativos.

Ahora bien, hasta este momento, hemos establecido teóricamente el Modelo Conceptual, pero necesitamos elegir la herramienta que nos permita tomar o llevar a cabo esa medición.

Para ello, en este apartado, nos detendremos en el análisis de las distintas herramientas que nos permiten llevar a cabo el proceso

técnico de esa medición, centrándonos en aquellas más adecuadas para dar un resultado óptimo a la técnica seleccionada.

Partiremos de estableciendo cómo la operación de medir, en general, en las Ciencias Sociales es, en parte, similar a la que se realiza en las Ciencias Naturales, pues el contenido básico de la operación de medir es semejante en ambos casos. Sin embargo, esta operación encuentra más dificultades en el caso de las primeras, ya que los instrumentos de medida encuentran un mayor grado de imprecisión, pues si en Ciencias Sociales replicamos un proceso de medición y los resultados difieren, no resulta fácil distinguir si esto se debe al instrumento o al proceso de aplicación del mismo, o bien si se debe a cambios reales en el objeto medido (González, 1989).

Las medidas en Ciencias Sociales son más “indirectas”, lo cual no quiere decir que el medir en Ciencias Sociales no pueda alcanzar grados suficientes de exactitud y que no se puedan medir con buena fiabilidad actitudes humanas u opciones de un colectivo.

No obstante, hemos de concretar que las mediciones en Ciencias Sociales permitirán ir más allá de la mera descripción de los fenómenos observables. Permiten concretar las observaciones, comprobar la interrelación entre distintos fenómenos sociales y ayudan a revisar los conceptos que usamos, descubriendo variables que quizá no consideremos en un principio. Por último, el proceso de medición y los resultados, que por su medio obtenemos, nos permiten revisar los conceptos, hipótesis y teorías contempladas en el trabajo (García Ballesteros, 1989).

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

En la literatura aparecen los estudios sobre la medición de la calidad enmarcados en dos tipos de métodos: aquellos que se centran en el uso de métodos cuantitativos y aquellos que utilizan métodos cualitativos (Ritchie, 2003). Encontramos autores que identifican este dualismo en diferentes momentos del proceso de investigación. Mientras Brannen y Coran (1992) sostiene que las aproximaciones cualitativas permiten una visión del mundo más amplia que los enfoques cuantitativos, Hammersley (1992) presenta una lista de diferencias entre los métodos cuantitativos y cualitativos (Cuadro 2.4); por su lado, Mostyn (1985) lleva estas diferencias al campo de las entrevistas cualitativas y cuantitativas.

Métodos Cualitativos	Métodos Cuantitativos
Datos cualitativos Escenarios naturales Búsqueda de conocimiento Rechazo a la ciencia natural Aproximaciones inductivas Identificación de patrones culturales Perspectiva idealista	Datos cuantitativos Escenarios experimentales Identificación de comportamiento Adopción de la ciencia natural Aproximaciones deductivas Consecución de leyes científicas Perspectiva realista
Entrevistas cualitativas	Mediciones cuantitativas (cuestionarios)
Muestra de tamaño pequeño Entrevistas extensas Muestreos no-aleatorios	Muestra de tamaño amplio Mediciones pequeñas Muestreo aleatorio

Cuadro 2.4 Dualismos identificados entre métodos cualitativos y cuantitativos por Hammersley (1992).

Philip (1998) conduce estos dualismos a una discusión más amplia, la que se establece entre la “subjetividad”, asociada íntimamente a la investigación basada en la metodología cualitativa, y la “objetividad”, con calidad de ley y de “verdad”, como resultado de las investigaciones basadas en la cuantificación. No obstante, en su trabajo cuestiona los significados de subjetividad y objetividad, además de la necesidad de una nueva conceptualización de los significados de la objetividad y de la investigación objetiva.

Más allá de la oposición generada en torno a estas posturas, los autores anteriormente mencionados sostienen que los datos no-cuantificables, basados particularmente en experiencias y actitudes, pueden dar una visión holística y derivar conocimientos y explicaciones causales. Sin embargo, mientras que en numerosas ocasiones los métodos cualitativos han sido vistos simplemente como un suplemento anecdótico, algunos investigadores que hacen uso de los mismos, influidos por los criterios de validez de los métodos cuantitativos, desarrollan amplios procedimientos mediante los cuales intentan permanentemente justificar el tamaño de su muestra, el diseño del muestreo y los métodos analíticos (Winchester, 1996).

Ahora bien, desde la elaboración del dato, este tipo de justificaciones son fácilmente aplicables a los cuestionarios estructurados, los cuales pueden ser analizados cuantitativamente como ajustes a una realidad basada en observaciones empíricas. Pero estos procedimientos, inscritos en la tradición positivista del empirismo,

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

se tornan dificultosos e inadecuados cuando se intenta aplicarlos a las técnicas cualitativas de "bola de nieve" y de informantes claves. Autores como Sayer y Morgan (1985), Allen y Mc Dowell (1989) y Mc Dowell (1992), coinciden en que, si bien las entrevistas cualitativas pueden ser solamente un accesorio desde el punto de vista del empirismo, en cambio, son absolutamente esenciales desde el punto de vista del realismo crítico, ya que esta postura reconoce que las estructuras subordinadas son complejas y pueden ser diferentes de los hechos observados y de los discursos de los cuales emergen.

Desde el marco epistemológico-empírico-hegemónico, los trabajos basados en entrevistas han sido asociados a estudios de caso no generalizables, que no conducen a la explicación y sólo son reconocidos como técnicas complementarias de exploración y de contrastación. En este contexto, Winchester (1996) sugiere que esta forma de búsqueda permanente de la complementariedad, en realidad, subordina las técnicas cualitativas a metodologías cuantitativas y, de este modo, se mantiene y acepta el modelo hegemónico de ciencia.

Las ideas originadas en este debate planteado, como una dicotomía entre lo cualitativo y cuantitativo, o como una complementariedad marcada por una relación de subordinación de lo cualitativo a lo cuantitativo, nos conducen a señalar nuestro desacuerdo con ambas posiciones.

La oposición absoluta entre los métodos cuantitativos y cualitativos es una falsa disputa. Frente a ella, abogamos por una complementariedad pero en mayores términos de igualdad, puesto que la contrastación y verificación para probar la validez de nuestras

investigaciones deben ser propuestas por nosotros mismos, en cada caso específico, no quedando reservada ni a lo cuantitativo ni a lo cualitativo.

Como asevera Philip (1998), combinar métodos en un mismo proyecto de investigación puede ser ventajoso por una variedad de razones. Por ejemplo, el uso de más de una técnica en la recolección de pruebas ayuda a minimizar los riesgos de generar aseveraciones erróneas. Además, se puede llevar adelante la recolección del material y luego generar tanto datos cuantitativos como cualitativos (Bryman, 2001).

Las prácticas de investigación implican permanentes tomas de posición y decisiones por parte de los investigadores; las técnicas, los métodos y la teoría se constituyen en cada proceso de investigación y de acuerdo con las particularidades del objeto de estudio. Por tanto, las técnicas se encuentran subordinadas a la teoría en un proceso de construcción y subordinadas a los procesos de reformulación de la problemática de investigación, la cual orientará la selección de técnicas más apropiadas para construir datos (Escolar y Besse, 1996).

Los criterios sobre cuándo aplicar un tipo u otro de técnicas no parecen evidentes y no están del todo definidos. No obstante, y siguiendo el trabajo de Quintanilla (1999), establecemos algunas normas que pueden ayudar a tomar la decisión:

- Si apenas hay información sobre el objeto de investigación son oportunas las cualitativas. Cuando, por ejemplo, se pretende investigar un fenómeno del que no se dispone de información o literatura científica al respecto sería muy arriesgado elaborar un cuestionario cerrado sin saber previamente cuáles pueden ser

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

las alternativas generadas. En este caso, lo más recomendable es, mediante reuniones de grupo o entrevistas personalizadas, conseguir expresiones que después puedan servir para considerar las alternativas de respuesta en cada pregunta del cuestionario. Además, es frecuente que con esas indagaciones previas se alcancen los objetivos planteados en el plan de objetivos iniciales (o briefing), desestimándose, entonces, pasar a investigaciones de carácter cuantitativo.

- También son muy adecuadas las técnicas cualitativas cuando el objetivo de la investigación es comprender o explicar el porqué p. ej. de la conducta del consumidor. A menudo, suele ocurrir que con los datos cuantitativos se tenga el porcentaje mayoritario, p.ej., en los criterios de decisión del consumidor que escoja la calidad como variable esencial en la compra de productos cárnicos y que, sin embargo, de estos datos se pueda extraer muy poca información sin conocer otros aspectos (¿cómo conciben la calidad los consumidores de productos cárnicos? ¿representa lo mismo para todos los consumidores?).
- Se deben utilizar técnicas cualitativas cuando se desean, además de respuestas verbales, otros tipos de respuesta más emocional o subjetiva. Por ejemplo, muchos consumidores son reacios a decir que ven telenovelas, leen determinadas revistas, etc. Con técnicas cualitativas se puede obtener una información veraz y tentar la interpretación y explicación de las emociones vivenciadas por el consumidor y, por lo tanto, de la propia experiencia de compra y consumo.
- Si se requieren resultados generalizables a una población específica habrá que emplear técnicas cuantitativas.

- La investigación cuantitativa es imprescindible cuando hace falta conocer las cuotas de mercado, las audiencias u otros datos genéricos. En estos casos, la investigación cuantitativa ofrece referencias que permiten establecer estrategias de actuación en el tiempo.
- Si apenas hay información objetiva y se desea llegar a la consecución de datos generalizables es altamente recomendable utilizar ambas técnicas. Es frecuente comenzar por las cualitativas para posteriormente construir el cuestionario y obtener datos cuantificables, en la práctica cotidiana de estudios específicos y/o ad hoc es la estrategia más solicitada y utilizada.

El propio autor, al hilo de lo comentado, plantea una serie de matices sobre ello:

- Aunque se acepte la diferenciación clara entre técnicas cuantitativas y cualitativas, no existe un límite claro para su diferenciación; son frecuentes las suposiciones. En muchas ocasiones, ciertas técnicas que se incluyen en el grupo de las cuantitativas pueden utilizarse desde un abordaje cualitativo (p.ej. la observación) e inversamente (p.ej. el diferencial semántico). En numerosas ocasiones, empleando como procedimiento primordial una técnica cualitativa (la dinámica de grupos) se incorporan en su desarrollo otras de índole cuantitativo (cuestionarios).
- Al emplear la expresión técnicas cualitativas, por lo general, se alude a las dinámicas de grupo y a las entrevistas en profundidad. Es frecuente que los resultados que se obtienen se sometan a las interpretaciones del investigador. Si éste está convenientemente formado y dispone de la suficiente

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

experiencia se convierte en un predictor en si mismo; se gana en validez (sinceridad y espontaneidad de las respuestas) aunque se pueda disminuir la fiabilidad, que dependerá directamente del propio investigador.

- En todo caso, conviene no confundir lo expuesto con el hecho de que las cualidades no se pueden medir y que, por tanto, existan otros sistemas, fiables y válidos (p.ej. las escalas de actitudes), que tratando y evaluando cualidades no siguen las tradicionales técnicas cualitativas.
- Lo característico de las denominadas técnicas cuantitativas es el análisis estadístico de datos a través del cuestionario. Sin embargo, también se pueden realizar sofisticados tratamientos matemáticos empleando procedimientos cualitativos.

En definitiva, y como hemos analizado en apartados previos y en el que nos ocupa, las distintas técnicas de medición de la calidad en el sector servicios se arbitran bien desde el uso de métodos cuantitativos bien desde métodos cualitativos, e incluso desde el uso de ambas metodologías.

Este posicionamiento, que mantendremos en nuestra investigación, ha sido defendido por diversos autores. De este modo, Cook y Reichardt (1986, 43) mantienen que *“en primer lugar la investigación cualitativa tiene por lo común propósitos múltiples que han de ser atendidos bajo las condiciones más exigentes. Tal variedad de condiciones a menudo exige una variedad de métodos. En segundo lugar, empleados en conjunto y con el mismo propósito, los dos tipos de métodos pueden vigorizarse mutuamente para brindarnos percepciones que ninguno de los dos podría conseguir por separado”*. En el mismo

220

sentido, Javeau (1982, 20) defendía que *“las técnicas cualitativas no tienen un estatuto inferior a las cuantitativas. Las unas y las otras no deben verse como mutuamente excluyentes”*. Asimismo, Creswell et al. (2003) objetaron que un estudio de métodos mixtos implica la recopilación o análisis de datos cuantitativos y / o cualitativos en un solo estudio en el que los datos se recogen al mismo tiempo o de forma secuencial, se les da una prioridad, e implican la integración de los datos en una o más etapas en el proceso de investigación.

De este modo, seguidamente pasaremos al análisis de estos dos tipos de metodologías en la investigación, estudiando sus características más definitorias y profundizando en las técnicas que, de un modo más claro, destacan en cada una de las metodologías.

2.3.1 MÉTODOS CUANTITATIVOS: CUESTIONARIOS.

El instrumento básico utilizado en la investigación en métodos cuantitativos es el cuestionario. Aun cuando todos tenemos una concepción intuitiva de lo que es un cuestionario, diremos que la literatura a grandes trazos lo define como un instrumento o documento de recopilación de datos estandarizado, que traduce y operacionaliza determinados aspectos objeto de la investigación, con el fin de estudiar el hecho planteado en la investigación o verificar las hipótesis que han sido planteadas (Casas et al., 2003).

Tras la elaboración de la muestra, habrá que controlar aspectos tales como la duración, público objetivo (target), orden de los temas, tipos de preguntas, instrucciones al entrevistador, soportes y materiales para mejorar la comprensión de las preguntas y calidad de las respuestas, etc.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Una vez que hemos tenido en cuenta los aspectos antes señalados, habrá que precisar las preguntas a realizar y cómo construirlas. Para ello, siguiendo a Quintanilla (1999), es conveniente considerar:

- las preguntas deben formularse en un lenguaje popular y comprensible,
- las preguntas deben tratar de ser lo más cortas posible,
- las preguntas deben ser lo más neutras posible,
- entre las preguntas no conviene incluir cuestiones difíciles de contestar o para las que sea necesario realizar cálculos,
- se deben excluir palabras que puedan estar cargadas de determinadas connotaciones,
- la redacción de las preguntas debe invitar a colaborar,
- prácticamente no hay ninguna pregunta que no pueda hacerse,
- si es posible, conviene introducir alguna pregunta de control,
- se debe prestar atención a la primera pregunta, pues es muy importante,
- las preguntas sencillas deben ser las primeras y gradualmente incorporar las más complejas,
- por lo general, los datos del entrevistado deben estar al final,
- el orden de las preguntas debe ser lógico para que no se interfieran.

En relación a los tipos de preguntas podemos encontrar:

- Preguntas de introducción.
- Preguntas filtro. Normalmente serían las primeras, ya que seleccionan a la muestra objetivo o a submuestras específicas
- Preguntas de control: intentan verificar la veracidad de las respuestas.

- Preguntas de tarjetas: intentan controlar el efecto del recuerdo de alternativas posibles.
- Preguntas subjetivas, como el nivel de la clase social.
- Preguntas de escalas subjetivas numéricas. Se posicionan las respuestas de modo que se puedan analizar posteriormente a un nivel estadístico elevado (p.ej. escala Likert).
- Preguntas de cambio de tema.
- Preguntas de recuerdo espontáneo o recuerdo sugerido. En las primeras obtenemos la información directamente del consumidor sin darle alternativa de respuesta, mientras en la segunda damos alternativas para facilitar la labor de recuerdo.
- Preguntas tipo cuadro. Siendo normalmente cuadros de doble entrada que posibilitan obtener más información.

Como nos señala Quintanilla (1999), los distintos patrones de preguntas nos determinaran los posibles análisis estadísticos que podamos hacer, así como la información a conseguir. De este modo, podemos concretar que:

- Las preguntas de tipo nominal, es decir aquellas que subdividen las respuestas en diferentes alternativas no relacionadas matemáticamente entre sí, permiten la obtención de datos en porcentajes, frecuencias, medianas y frecuencias cruzadas.
- Las preguntas de tipo ordinal, es decir aquellas que siguen un orden aunque sin una unidad de medida escalar, ofrecen datos sobre prioridades perceptivas o de uso, son capaces de analizarse estadísticamente mediante técnicas no paramétricas, además de lo visto en las preguntas nominales.
- Las preguntas tipo intervalo se pueden relacionar de modo matemático, pues están escaladas con unidades de medida tales como el peso, la edad o la altura. Se suelen incluir aquí las

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

denominadas preguntas subjetivas numéricas que, aunque no tienen unidad métrica establecida, se analizan a fin de obtener datos más precisos (p.ej. “indique el grado de satisfacción con el uso de los transportes públicos: desde muy satisfecho hasta muy insatisfecho”).

Recopilando lo que los distintos autores han recogido sobre el tema (Kothari, 2004y Saunders et al., 2012) , encontramos que los problemas más comunes que citan a la hora de elaborar un cuestionario son:

- Preguntas con alto grado de ambigüedad.
- Mala estructuración de las preguntas.
- Mala secuenciación de las preguntas.
- Inadecuada elección de muestras de población.
- Cuestionarios con excesivo número de ítems.
- Cuestionarios elaborados sin pruebas de validación- piloto.
- Utilización errónea de escalas de medida.
- Errores en la codificación de las preguntas.
- Baja tasa de retorno

Por último, y para concluir con nuestro análisis sobre los cuestionarios, debemos recoger que, una vez confeccionado el cuestionario, se debe pretestar con el fin de garantizar el grado de respuesta de las variables (no debe quedar más de un 10% de las cuestiones en blanco). Esta prueba preliminar se suele hacer con una pequeña muestra de la población objetivo y, a veces también, con un grupo de expertos que aporten experiencia y distintos puntos de vista, lo que redundará en fiabilidad al cuestionario (Saunders et al., 2012).

2.3.2 MÉTODOS CUALITATIVOS: ENTREVISTAS.

Por su naturaleza, tanto las entrevistas como las reuniones de grupo se enmarcan en lo que denominamos métodos cualitativos. En gran medida, esto se debe a que son difícilmente objetivizables y fiabilizables, aunque sus resultados pueden ser igualmente valiosos si se utilizan convenientemente.

Debido a su indiscutible mayor trascendencia y a la utilización en nuestra investigación, nos vamos a centrar en el estudio de las entrevistas. Ha habido multitud y de todo tipo de definiciones sobre la misma. Siguiendo a Alonso (1995), encontramos que la entrevista abierta es un proceso comunicativo por el cual un investigador extrae una información de una persona que se halla contenida en la biografía de ese interlocutor. Por otra, Benney y Hughes (1956) tipifican la entrevista en profundidad como no directiva, no estructurada, no estandarizada y abierta. Su objetivo sería el producir encuentros cara a cara entre el investigador y los informantes, dirigidos hacia la comprensión de las perspectivas que tienen respecto de sus vidas, experiencias y/o situaciones. Según Stewart et al. (2000), "una entrevista es un proceso de comunicación interactiva entre dos partes, al menos uno de los cuales tiene un objetivo predeterminado y serio, y por lo general implica el hacer y responder preguntas"

Su principal característica es que se espera y alienta la subjetividad del entrevistado. Como recoge Quintanilla (1999), esta es la razón por la cual el entrevistador debe focalizar el interés en las personas y no en los elementos colectivos.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

En la clasificación de las mismas hemos encontrado multitud de variables (nº de participantes, sesiones, etc.). No obstante, las tipologías más extendidas son aquellas que utilizan como criterios centrales el objetivo y el grado de estructuración de las mismas. Se clasificarán a lo largo de un continuo que fluctúa desde la entrevista clínica a la entrevista de investigación.

Analizando la literatura encontramos que la mayor parte de las entrevistas (sean del tipo que sean) se componen de cuatro fases:

1. Preparación de la entrevista. En primer lugar, se trata de concretar qué se va a evaluar, siendo esto esencial y no estando reñido con una posible flexibilidad.
2. Comienzo de la entrevista. Se debe explicar al entrevistado todo aquello que le ayude a entender el porqué de la misma y el cómo se llevará a cabo; es fundamental que él esté cómodo y, por consiguiente, a que nos preste una mayor colaboración.
3. Cuerpo de la entrevista. Es el centro de este proceso. Con él se pretende obtener toda la información relevante posible.
4. Terminación de la entrevista. Llegado el momento adecuado, sin cortes bruscos y en un punto ameno de la entrevista, se planteará al entrevistado un resumen de la información obtenida, a fin de que pueda añadir lo que crea necesario.

Son numerosos los manuales de psicología que ofrecen recomendaciones de cómo hacer correctamente las entrevistas. Básicamente, hacen referencia a dos aspectos:

1. Uso del lenguaje adecuado. Es aconsejable:
 - Evitar las preguntas de apariencia inquisitiva.

- Intentar que el diálogo se despersonalice, eliminando pronombres personales.
 - Depurar preguntas de tipo “por qué” e ir enlazando la conversación.
2. Papel que debe desempeñar el entrevistador. Éste debe:
- Mantener siempre una actitud comunicativa y amable.
 - No parecer excesivamente tímido o tirante.
 - Transmitir tranquilidad y sosiego.
 - Hablar con claridad, procurando que sus movimientos sean lentos y poco violentos.
 - Actitud corporal relajante, evitando cruzar brazos o piernas, manteniendo siempre una expresión cordial.

Debemos también comentar que la entrevista viene afectada (optimizada o disminuida) según tres aspectos o dimensiones:

1. La captación o lanzadera se corresponde con la etapa de comienzo. Es la fase preliminar donde se establecen los primeros contactos entre el entrevistador y el entrevistado. Se trata, por tanto, de conseguir que el entrevistado perciba un clima de comodidad y tranquilidad, cuidando no sólo la información sino también el lenguaje con el que se trata de obtener dicha información.
2. La indagación o relanzamiento. Estaríamos situados en el centro de la entrevista. Aquí, y al igual que ocurre en cualquier proceso de comunicación, pueden ocurrir interferencias que alteren el hilo de la comunicación. Por ello, el entrevistador debe estar atento para reconocer estos momentos y relanzar la comunicación.
3. Fiabilidad o control. A fin de que se obtengan resultados adecuados y eficaces a los objetivos planteados con la

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

entrevista, el entrevistador debe establecer unos sistemas para controlar la información que recibe.

Capítulo 3

LA CALIDAD EN EL SERVICIO DE AUDITORÍA (I): PLANTEAMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN.

3.1 Introducción.

En el capítulo primero, hemos puesto de manifiesto la importancia que ha ido adquiriendo la calidad en la auditoría en los últimos tiempos y cómo ello ha derivado en una preocupación cada vez mayor por cómo se estaba efectuando este trabajo. Seguidamente, en el capítulo segundo, analizamos las distintas maneras de medir la calidad en el sector servicios, dejando para éste el establecimiento del modelo que entendemos más adecuado para el análisis de los niveles de calidad con los que se está prestando el servicio de auditoría.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Comenzaremos identificando cuáles son los agentes involucrados en el servicio (que como ya hemos apuntado, y podremos constatar en el resto del trabajo, tiene una idiosincrasia muy particular), pues, tal como hicimos referencia en el capítulo primero y entendemos ocurre en todas las actividades enmarcadas en el denominado sector servicios, van a jugar un papel crucial en el desarrollo de la actividad auditora.

Para ello, dedicaremos el apartado siguiente al análisis de la calidad del servicio de auditoría desde la perspectiva de los distintos agentes involucrados en su prestación, matizando las distintas visiones de la calidad desde las distintas perspectivas analizadas. Hay diversos trabajos como los de García Benau et al. (1999), Ismail et al. (2006), Morton y Scott (2007), Türk y Aveilar (2010) y Butcher et al. (2013) donde han estudiado la calidad de la auditoría desde la perspectiva de distintos agentes.

El trabajo desarrollado por García Benau et al. (1999) sobre este particular y el planteado por nosotros, encontramos similitudes y diferencias. No obstante, la forma, los medios e incluso las herramientas de análisis han sido muy diferentes. En cuanto a la técnica, ellos utilizaron el diferencial semántico (que ha sido utilizada en algunos estudios previos en Contabilidad y Auditoría), nosotros, sin embargo, optamos por el uso de una herramienta -la escala SERVQUAL al servicio de auditoría, con los identificados “desajustes” expuestos por los profesores Parasuraman, Zeithaml y Berry en sus investigaciones. Asimismo, Ismail et al. (2006), Morton y Scott (2007), Türk y Aveilar (2010), Butcher et al. (2013) también utilizaron esta herramienta para analizar la calidad del servicio de auditoría.

Por ello, debemos ser claros y dejar patente que el objeto último de nuestra investigación no es nuevo (aunque, debido a los últimos escándalos producidos, si podríamos calificarlo como de novedoso). Ahora bien, sí lo son los instrumentos y el proceso llevado a cabo en la consecución de ese fin.

Volviendo al desarrollo de nuestro estudio, antes de adentrarnos en el planteamiento pormenorizado de cómo pretendemos analizar la calidad del servicio de auditoría, en la segunda parte del capítulo, es decir, en el apartado 3.3 y siguientes, entramos ya en el cómo hemos planteado la investigación, analizando con detalle la adaptación efectuada sobre el modelo SERVQUAL inicial.

3.2 Perspectiva de la Calidad de la Auditoría desde sus Agentes: Clientes, Usuarios y Auditores.

Usuarios, auditores, reguladores y todos los interesados en los informes financieros de una empresa pueden tener opiniones muy diferentes sobre lo que constituye la calidad de auditoría, lo que influirá en el tipo de indicador que se podría utilizar para evaluar la calidad de la auditoría.

No puede establecerse un concepto único de calidad de la auditoría; de hecho, en ocasiones tan sólo será posible referirse a la calidad utilizando variables subrogadas ya que a veces resulta difícilmente observable. Por ejemplo, el IAASB (2011) argumenta que la calidad de la auditoría es, en esencia, un concepto complejo y de múltiples caras.

Se puede establecer un punto de partida para el análisis de las percepciones alternativas que presenta el concepto de calidad,

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

observando a quiénes están involucrados en ella: *clientes del servicio* (entendemos que son los responsables de la información financiera a auditar, por tanto, también los podríamos identificar como *auditados*), *usuarios de la información auditada* (son el grupo más heterogéneo y con unos intereses más difícilmente identificables) y *auditores* (su visión del servicio estará marcada, fundamentalmente, por la posición que ocupen en su trabajo dentro de la firma auditora, denominados - frecuentemente- como: *empleados de las firmas auditoras*).

Antes de adentrarnos en la consideración sobre la calidad de la auditoría desde la óptica de cada uno de ellos, debemos matizar que el orden en que los hemos analizado tiene el sentido de una menor, digamos que, “cercanía” con el trabajo del auditor a una máxima por ser el propio elaborador de ese trabajo analizado. Como veremos esto toma cuerpo en el análisis expectativa-percepción y las distintas diferencias que se derivan de él.

3.2.1 CALIDAD DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES DEL SERVICIO.

Tomado todo lo anterior en consideración, partiremos del punto de vista de los *auditados*, es decir, que son quienes tienen el trabajo de emitir la información financiera a auditar. Recordemos que desde la perspectiva de nuestra investigación nos referiremos a ellos como los *clientes del servicio*. La importancia de su opinión respecto de la calidad de la auditoría es altamente valiosa tanto para auditores como para el público. Para los primeros porque son éstos quienes les contratan, para los segundos porque de la decisión sobre la contratación del auditor depende una buena parte de la confianza que se va a depositar en la información financiera.

Entre los estudios que han identificado los atributos utilizados por los auditados para evaluar la calidad de la auditoría, podemos citar a Mock y Samet (1982), que centraron su atención en aspectos técnicos como la planificación, administración procedimientos, evaluación y conducta. En este estudio se revela que el atributo que más determina la calidad de la auditoría se relaciona con las características del equipo de auditores, como el nivel de vinculación del socio de auditoría responsable de la misma con el encargo y la independencia del equipo de auditores. Asimismo, Schroeder et al. (1986) y Carcello et al. (1992) han utilizado atributos principalmente técnicos para establecer las percepciones de la calidad de los clientes del servicios.

Otros estudios como el de Shockley y Holt (1983) hicieron una ordenación de los atributos que más discriminaban a la calidad de las grandes firmas de auditoría, siendo las principales el prestigio, la profesionalidad, la competencia, la independencia, la fiabilidad, su capacidad de ayuda, el precio, el conservadurismo, la burocracia y la agresividad. Fontaine et al. (2013) concluyeron que la independencia del auditor es un factor importantísimo para su calidad.

Al observar los trabajos, vemos lo técnicos que son los factores que pueden ser considerados a priori como determinantes de la calidad. No obstante, encontramos estudios como el de Behn et al. (1997) donde se analizaron los determinantes de la calidad de la auditoría entre los clientes de las seis grandes firmas, determinándose una relación positiva entre alguno de los atributos previamente identificados en la literatura y la satisfacción del cliente, y de igual forma una relación negativa entre la satisfacción del cliente y factores como el

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

escepticismo, concluyendo en la importancia de favorecer la comunicación y relación con el cliente para la satisfacción del mismo.

Tras los últimos escándalos acaecidos, han tomado relevancia estudios que se centran en las relaciones auditor-cliente analizando las distintas facetas de esas relaciones. Kleinman y Palmon (2001), construyeron un modelo de análisis de las relaciones auditor-cliente con la ayuda de las teorías psicológicas. De igual forma, Beattie et al. (2001) se acercaban a las problemáticas de estas relaciones y su vinculación con la independencia, llegando ambos, desde caminos diferentes, al convencimiento de que las responsabilidades del comportamiento estaban tanto en el nivel micro como en el macro dentro de las propias firmas auditoras. Varios argumentos respaldan una relación positiva entre la competencia de los auditores y la satisfacción del cliente del servicio. Además, otros autores como Carcello et al. (1992), Humphrey et al. (1993) ó Pandit (1999) argumentan que la capacidad de comprender al cliente y las condiciones del sector de la empresa afecta a la precepción del cliente de servicio. También se ha informado de que el contenido y el rigor de los procedimientos de auditoría (Jenkins y Lowe, 2011) y la capacidad de resolución de problemas de los auditores (Behn et al., 1997) afectan a cómo los clientes del servicio percibir el trabajo de los auditores.

3.2.2 CALIDAD DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN AUDITADA.

Desde el lado de los *usuarios* encontramos un conjunto de particularidades cuando nos enfrentamos al concepto de calidad. Es importante reconocer que los grupos de interés pueden tener diferentes

necesidades y expectativas y que las diferentes necesidades y expectativas pueden existir incluso dentro de un grupo de interés. Vanstraelen et al. (2012) informan que los usuarios de los estados financieros no están interesados en la información sobre el proceso de auditoría en sí, pero están interesados en los resultados de la auditoría y la evaluación del auditor de los estados financieros en la medida en que afectan a importantes políticas contables, estimaciones y valoraciones.

En general, en la revisión de la literatura se ha encontrado que más usuarios con conocimientos ponen menos responsabilidad en los auditores que los usuarios menos informados. Estos resultados indican diferencias en el tamaño de las expectativas, en función de la experiencia y conocimiento de los usuarios de la información auditada (Manson y Zaman, 2001). De aquellos usuarios con menos conocimientos, éstos centrarían su atención en aspectos como la imagen o reputación que ofrecen los auditores como una especie de subrogado del concepto de calidad de la auditoría.

De acuerdo con Gold et al. (2012) los usuarios atribuyen una responsabilidad mucho mayor para los responsables de los estados financieros que para los auditores, que no atribuyen casi ninguna responsabilidad a su propia profesión. Butler et al. (2010) encuentran importantes diferencias entre las percepciones de los auditores y de los inversores para definir las responsabilidades de los auditores.

3.2.3 CALIDAD DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS AUDITORES.

En tercer término, consideramos a los *auditores*, de acuerdo con Christensen et al. (2013), este grupo definen una auditoría de calidad como aquella que cumple con las normas profesionales de auditoría,

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

con la planificación de la auditoría y con el trabajo de campo. En este sentido, es la norma la que establece los estándares, es decir, es la medida objetiva de si las auditorías han sido realizadas con calidad o no.

La norma internacional de auditoría (NIA, 220) establece que el auditor debe identificar, valorar y responder al fraude, encontramos trabajos que relacionan la calidad de la auditoría con la variable riesgo. En este sentido, además, debe minimizarse la probabilidad de que habiendo sido detectado un error, éste no sea comunicado a través del informe. Esta extensión de la aproximación al concepto de calidad ya no incorpora exclusivamente aspectos técnicos de tipo procedimental, sino también elementos relacionados con factores personales como la ética y la independencia del auditor.

Recientemente el estudio llevado a cabo por Kilgore y Martinov-Bennie (2014) para el Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) en el Reino Unido de la calidad de la auditoría desde la percepción de los auditores ha puesto de manifiesto que los atributos que ellos perciben se pueden categorizar en: Independencia, competencia e interacción. Los resultados indican que los auditores consideran el tamaño de la firma auditora el factor más importante para la calidad de la auditoría.

3.3 Aproximación del Modelo SERVQUAL al servicio de Auditoría.

Seguidamente, desarrollaremos, al menos brevemente, los cinco gap que se derivan del mismo, procederemos a planteamiento teórico

del modelo SERVQUAL para el servicio de auditoría. Podremos poner de manifiesto la similitud entre ambos posicionamientos, dejando para el final -a modo de reflexión- un acercamiento a las dimensiones que PZB nos proponían.

3.3.1 PLANTEAMIENTO TEÓRICO DEL MODELO SERVQUAL EN EL SERVICIO DE AUDITORÍA.

Retomando lo estudiado en el capítulo segundo, con la idea de enlazarlo con nuestra investigación y como planteábamos en el capítulo precedente, el enfoque SERVQUAL se configuró en tres fases de investigación consecutivas desarrolladas al hilo de tres cuestiones fundamentales:

1. ¿Qué es calidad de servicio?
2. ¿Qué origina los problemas en calidad de servicio?
3. ¿Qué pueden hacer las organizaciones para solucionar estos problemas y mejorar su servicio?

La primera fase consistió en la realización de amplias entrevistas con clientes de servicios y con directivos de empresas de servicios. De estas entrevistas se derivó el desarrollo de un modelo conceptual de calidad de servicio. La segunda fase consistió en un estudio empírico a gran escala centrado en el consumidor. La consecuencia de dicho estudio fue el desarrollo del instrumento de medida citado, el SERVQUAL, que sirve para medir las expectativas y las experiencias de los consumidores con respecto a la calidad del servicio recibido. La tercera fase consistía en un estudio empírico centrado en el suministrador del servicio.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

De este modo, en la tercera fase se pretendía poner de relieve las deficiencias internas de las organizaciones que contribuyen a generar percepciones negativas de la calidad del servicio por parte de los clientes, a partir de los datos recabados de las entrevistas. A partir de estos datos, el modelo original (Figura 2.3) y el modelo aumentado (Figura 2.4) se desarrollaron mediante la conexión entre:

- las deficiencias de calidad percibidas por el cliente y
- cuatro desajustes (o gaps) internos a la organización.

En consecuencia, estos cuatro desajustes internos son, según este modelo, los principales causantes del desajuste (expectativas menos percepciones) que el cliente percibe en relación a la calidad del servicio que recibe (gap 5). El modelo conceptual puede ser considerado como un proceso de medida y mejora de la calidad de servicio.

El proceso comienza analizando la naturaleza y amplitud del desajuste 5 para, sucesivamente, analizar si se dan en la organización los otros cuatro, del 1 al 4, tomando las medidas correctoras cuando sea necesario, siendo, de este modo, el desajuste 5 una consecuencia de los cuatro anteriores.

Seguidamente, nos centraremos en el desarrollo de estos gaps y cómo se manifiestan en el servicio que estamos analizando. No obstante, hemos de recordar, como especificidad del servicio que estamos analizando, que la figura del receptor del servicio se divide en dos: el cliente del servicio y el usuario del mismo, centrándonos en este momento en el cliente y dejando para apartados posteriores el análisis del servicio desde la perspectiva de los usuarios de este.

Los gaps sintéticamente podríamos exponerlos:

GAP 1. “Gap de Comprensión”. (ÁMBITO CLIENTE vs. ÁMBITO ORGANIZACIÓN)

Recoge la discrepancia entre las expectativas de los clientes y las percepciones que tiene la dirección de la empresa respecto de esas expectativas, es decir, diferencia entre lo que los clientes esperan o desean del servicio y lo que la dirección percibe que desean los clientes. De este modo, la incapacidad de la dirección en identificar de manera precisa los deseos del cliente es un obstáculo para alcanzar la calidad de servicio. Parasuraman et al. (1991) sistematizan diversos aspectos de la organización y de la gestión de acuerdo con afirmaciones concretas (escalas 1 a 7), tanto positivas como negativas. Veamos algunos ejemplos adaptados a nuestro servicio:

- En la firma que usted trabaja periódicamente se recoge información sobre las necesidades de sus clientes.
- El Socio del que usted depende raramente interactúa con sus clientes.
- Este Socio esta frecuentemente en contacto con el personal que se relaciona directamente con el cliente.
- Piensa que existen demasiados niveles en su firma desde la gerencia al personal de base.

GAP 2. “Gap de Diseño”. (ÁMBITO ORGANIZACIÓN)

Recoge la dificultad de transmitir la percepción que tiene la dirección de la empresa sobre las expectativas de los consumidores a las especificaciones concretas de calidad del servicio, es decir, diferencia entre lo que la dirección percibe que el cliente quiere y las especificaciones de calidad: los estándares de desempeño no reflejan las percepciones que la dirección tiene sobre los deseos de

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

los clientes. Además, ésta debe estar comprometida seriamente con el establecimiento de una cultura para la calidad en la organización.

Normalmente, los problemas que genera este desajuste se derivan de tres causas fundamentales: falta de compromiso de la dirección con la mejora de la calidad por estar centrada en la consecución de objetivos a más corto plazo (productividad, costes, estatus, etc.), incapacidad de tipificar y plasmar los deseos y las necesidades del cliente en normas sobre calidad de servicio y la convicción de que es imposible cumplir lo que los usuarios esperan.

Ejemplos de aspectos que influyen en este gap 2 adaptados al servicio objeto de nuestro análisis:

- Se emplean en su firma todos los medios que usted cree adecuados para la realización de un servicio en unas suficientes condiciones de calidad.
- Cree que existe una adecuada relación Calidad/Precio en el servicio que presta su firma.
- Cree que el servicio se ha efectuado según lo pactado.
- Cree que existe fiabilidad y consistencia en el servicio prestado.

GAP 3. "Gap de Prestación". (ÁMBITO ORGANIZACIÓN)

Recoge la dificultad de trasladar correctamente las especificaciones de calidad al momento de realizar la prestación concreta del servicio. Es decir, diferencia entre las especificaciones de calidad y la prestación de hecho del servicio. Por tanto, el servicio prestado no cumple los estándares establecidos sobre el mismo.

Como el factor humano condiciona la prestación del servicio muy directamente, este desajuste está particularmente asociado a las empresas de servicios, debido a la dispersión y/o extensión de su prestación y su fuerte componente interactivo.

Básicamente, y retomando el trabajo de Parasuraman et al.(1991), las causas fundamentales que provocan este tercer gap podrían ser:

- Conflicto de funciones: surge cuando las tareas que se asocian a un empleado no son congruentes o son incompatibles entre sí, o bien cuando se asignan demasiadas tareas y no pueden desempeñarse todas al nivel requerido. También surge este conflicto cuando lo que le demandan los clientes al empleado es diferente de lo que de él requiere la dirección
- Falta de apoyo interno. Cursos de formación, reuniones de grupo, provisión de medios técnicos suficientes.
- Dispersión del control: se deriva de la falta de relación de los proveedores internos del servicio con el personal de contacto directo. Un ejemplo típico de la banca española es la gestión del préstamo personal: el director de la sucursal trata todos los aspectos con el cliente, pero está desautorizado para tomar la decisión final.
- Ambigüedad de funciones: la sensación que el cliente tiene de que la persona que le atiende conoce de manera clara y precisa el contenido de su trabajo ayuda a la percepción de alta calidad. No se trata de tener asumidas funciones que pueden entrar en conflicto, sino la falta de comprensión de las propias tareas.

Citemos algunas cuestiones, adaptadas a nuestro servicio, que Parasuraman et al. (1991) pasaron a sus empleados al objeto de medir los factores que influyen en este gap 3:

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

- Sé en cada momento cuáles son mis tareas en el trabajo que desarrollo para mi firma.
- Dentro de mi firma, conozco cuáles son los aspectos que valoran positivamente mis superiores de mi trabajo.
- Le parece que su firma tiene personal y medios adecuados para la realización de un servicio de calidad.
- Se siente a gusto y cree que está suficientemente formado para la realización de todas las tareas que le son encomendadas.

GAP 4. “Gap de Comunicación”. (ÁMBITO ORGANIZACIÓN)

Recoge la discrepancia entre la prestación del servicio y las informaciones que llegan al cliente, es decir, diferencia entre el servicio prestado realmente y las comunicaciones externas de la organización; incongruencia entre lo que se dice que se hará, la fuerza de ventas, etc. y lo que después se hace (recordemos que dentro de las Normas Técnicas Generales, concretamente la séptima, prohíbe expresamente la Publicidad de las Firms Auditoras). Esto puede provocar la generación de una tendencia a sobre prometer reñida con la percepción que tenga el cliente y que afectara con toda probabilidad a la calidad del servicio.

Citemos algunas cuestiones que Parasuraman et al.(1991) pasaron a sus empleados, al objeto de medir los factores que influyen en el desajuste 4, adaptándolas previamente al servicio de auditoría:

- El personal encargado de las comunicaciones externas consulta a empleados como usted acerca del realismo de las promesas hechas.
- Las políticas de la empresa sobre el servicio al cliente son homogéneas en los diferentes trabajos.

- El servicio se efectúa según lo pactado.
- El servicio se presta en el tiempo acordado.

GAP 5. “Gap de Calidad del Servicio”. (ÁMBITO CLIENTE)

Indica la discrepancia entre el servicio esperado y el servicio percibido. Así pues, si la percepción del cliente sobre el servicio recibido supera sus expectativas sobre lo que debe ser un buen servicio, el cliente considerará al servicio recibido como un servicio de buena calidad y viceversa. Debido a que, como podemos observar, el desajuste que se abre en el gap 1 (servicio esperado – comprensión directiva del cliente) se cierra volviendo al ámbito del cliente en el gap 5 (servicio esperado – servicio percibido), podríamos establecer una relación funcional de esta última discrepancia en función de las demás.

$$\text{GAP 5} = f(\text{GAP1}, \text{GAP2}, \text{GAP3}, \text{GAP4})$$

3.3.2 A MODO DE REFLEXIÓN: IDENTIFICACIÓN DE DIMENSIONES.

De este modo, tomando en consideración esta adaptación que hemos efectuado sobre el modelo de PZB para nuestro servicio en concreto y teniendo presentes los distintos pronunciamientos existentes sobre el gap de expectativas, planteamos -para nuestro servicio en concreto- el siguiente esquema de desajustes, figura 3.1.

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

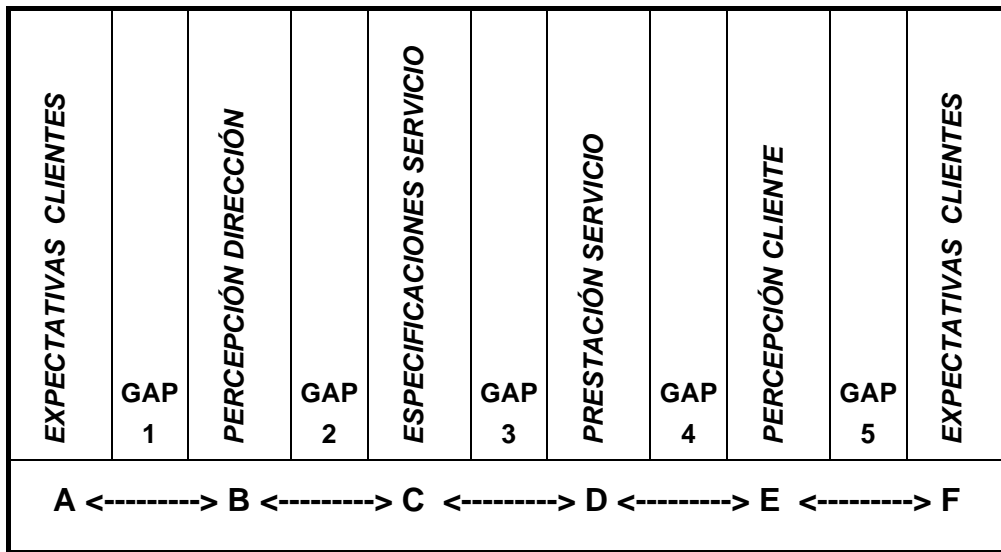


Figura 3.1 Esquema de desajustes adaptado.

No obstante, en los estudios realizados por PZB observaron que los clientes utilizaban criterios muy parecidos cuando evaluaban un servicio, es decir, cuando consideraban o no un servicio de calidad. Estos autores en 1985 clasificaron estos criterios o dimensiones en 10 categorías distintas admitiendo que podía existir cierto solapamiento entre las dimensiones detectadas. De este modo, debemos entender el concepto de calidad percibida por el cliente como un concepto multidimensional que se mueve a través de un continuo desde una posición que representa la calidad inaceptable, hasta un punto que representa la calidad ideal.

Posteriormente, tras un largo proceso de depuración (recogidos en Parasuraman et al., 1991, 1994) con el objeto de asegurar su fiabilidad y validez, llegan a la conclusión de que la medida de la calidad percibida

por los clientes de un servicio viene calculada a través de 5 dimensiones que agrupan las diez anteriores, recogido en figura 2.4 (modelo ampliado PZB). Sintéticamente, estas dimensiones eran:

- Tangibilidad.
- Fiabilidad.
- Servicialidad.
- Seguridad.
- Empatía.

Para recoger y medir cada una de estas dimensiones, elaboraron una batería de ítems que permiten conocer las percepciones de calidad de los clientes sobre los distintos aspectos de los servicios recogidos por ellas. Del mismo modo, la batería utilizada para la medición de las percepciones de un servicio concreto se utiliza también de manera paralela para evaluar las expectativas que tienen los clientes sobre los mismos aspectos anteriores en el caso de considerar al servicio como un servicio de calidad excelente. En relación a esto último, conviene matizar que en la mayoría de los servicios es difícil separar la experiencia previa que tiene el cliente con una empresa determinada a la hora de preguntarle por sus expectativas de servicio excelente.

En este orden de acontecimientos, teniendo en cuenta trabajos como ya hemos citado anteriormente de Fernández (1995), Llosa et al. (1998), Lam (2002), Arasli et al. (2005), Ravichandran et al., (2010) ó Qadri (2015) que validaron la herramienta SERVQUAL en el sector bancario; Swartz y Brown (1989), Babakus y Mangold (1992), Gabott y Hogg (1994), Lam (1997), Kilbourne et al., (2004), Jemmasi et al., (2011), que utilizaron este tipo de escalas para analizar la calidad de los servicios en hospitales ó trabajos relativo a la calidad del servicio de la auditoría (Ismail et al., 2006; Turk y Aveilar, 2010; Haron et al., 2012;

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Butcher et al., 2013) y nuestra propia experiencia al analizar el servicio de auditoría, debemos dejar claro que aun cuando en un primer momento partiéramos de los ítems elaborados por PZB, enmarcados en sus cinco dimensiones, según los propios autores y trabajos posteriores, la adaptación del mismo para el servicio en concreto a analizar incrementa los niveles de calidad en la medición.

De este modo, como analizaremos con detalle en la segunda parte de este capítulo y sobre todo en el siguiente (donde nos centraremos en el estudio empírico en sí), para el servicio de auditoría hemos encontrado que los factores o dimensiones sobre los que los clientes de este servicio apoyan su decisión en relación a la calidad en el mismo difieren de las identificadas inicialmente por PZB. Esto ocurrirá, tanto desde la perspectiva de la propia firma que les audita como desde la perspectiva de una hipotética firma ideal, demostrando, de este modo, lo que veníamos apoyando desde un primer momento y que plasmaremos en el apartado 4.1.1 a través del establecimiento de las correspondientes hipótesis.

3.4 Adaptación del Modelo SERVQUAL al Servicio de Auditoría.

3.4.1 PLANTEAMIENTO DEL ANÁLISIS.

Centrándonos en el servicio de auditoría desde la perspectiva de los elaboradores de la información financiera a auditar, es decir, clientes del servicio, encontramos, como ya apuntábamos en el apartado precedente, aspectos de muy diversa índole relacionados con la calidad del servicio desde la perspectiva de éstos.

No obstante, como paso previo y antes de adentrarnos en el análisis de la calidad desde la perspectiva de estos agentes, hemos de recordar que en el servicio de auditoría, sea por el motivo que fuere (su impulso viene motivado por un requerimiento legal, condiciones especiales en las que o por se elaboran los informes de los auditores, etc.), existe una clara distinción entre los encargados de solicitar el trabajo de auditoría (clientes del servicio) y los que posteriormente hacen uso de este servicio (usuarios del servicio).

Atendiendo a que en definitiva los elaboradores de la información financiera son los clientes del servicio, vamos a utilizar la mejor herramienta a nuestro alcance para determinar la calidad del servicio que ellos contratan desde su óptica.

De este modo, y una vez que en el capítulo precedente habíamos determinado que el instrumento más idóneo para medir la calidad desde la perspectiva del cliente era el SERVQUAL, nos vamos a centrar ahora en su adaptación a nuestro servicio, analizando, para ello, la viabilidad de la escala para el servicio concreto de auditoría, exponiendo el desarrollo y la aplicación del modelo Delphi en nuestro estudio, para concluir con la adaptación a la que ha dado lugar todo este proceso, sin olvidar una serie de reflexiones originadas en el desarrollo de esta adaptación.

Una vez decididos a utilizar el instrumento SERVQUAL, como herramienta que nos ayudará a la medición de la calidad en el servicio objeto de nuestro estudio y habiendo analizado cómo esta herramienta cumple las propiedades sociométricas de las escalas de actitud, procederemos a su adaptación al servicio de auditoría.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Esta adaptación, como seguidamente desarrollaremos, la estructuraremos en tres apartados. En el primero, expondremos los principales métodos existentes para el análisis de la viabilidad de una escala determinada para un servicio en concreto. Tras analizar los más importantes métodos de prospectiva, nos decantamos por el método Delphi, del cual expondremos sus características más importantes. Posteriormente, procederemos al desarrollo del método Delphi para nuestro caso en concreto, analizando el proceso seguido en nuestra investigación. En el tercer y último apartado, expondremos cómo ha quedado la escala SERVQUAL inicial de PZB, estudiada en detalle en el capítulo segundo del presente trabajo, tras la utilización del método Delphi para el servicio que pretendemos medir y una vez que hemos tenido en cuenta para su adaptación las entrevistas semiestructuradas efectuadas a los otros dos grupos identificados.

3.4.2 ANÁLISIS DE LA VIABILIDAD DE LA ESCALA PARA EL SERVICIO DE AUDITORÍA.

Con el fin de constatar la viabilidad de la aplicación de la escala, analizamos distintas alternativas metodológicas. Dentro de las técnicas de recogida de datos cualitativos encontramos las técnicas creativas que pensamos eran las que mejor nos podrían ayudar a analizar esa validez. Su justificación la encontramos en que son técnicas que partiendo de una idea inicial, aunque breve o general, nos permiten ir acomodándola a nuestra investigación de manera creativa.

De este modo, dentro de las citadas técnicas creativas nos encontramos, básicamente, con tres tipos: el *Brainstorming*, el *método Phillips 66* y el *método Delphi*.

La primera de ellas, como recoge Barranco (1991), supone obtener información de un conjunto de expertos o grandes conocedores de los aspectos relativos a un determinado producto, servicio, problema o situación concreta, a través de una reunión en la que, de forma espontánea y totalmente libre, emiten ideas sobre un tema en cuestión.

El Brainstorming es, sin duda, el método creativo más conocido (Clark, 2014). La composición habitual en el desarrollo de la técnica suele estar compuesta por:

- Un director, que es la figura principal y el encargado de dirigir la sesión. Debe ser un experto en pensamiento creador, siendo su principal función la de formular claramente el problema y que todos se familiaricen con él. Cuando lo haga, debe estimular ideas, hacer que se rompa el hielo en el grupo. Es el encargado de que se cumplan las normas, no permitiendo las críticas. Debe permanecer callado e intervenir cuando se corte la afluencia de ideas, por lo que le será útil llevar ya un listado de ideas. Dentro de sus funciones también podemos señalar la concesión de la palabra y el ser encargado de que todos participen. Además, es la persona que da por finalizada la sesión. Posteriormente, clasificará las ideas de la lista que le proporciona el secretario.
- Un secretario, encargado de registrar por escrito las ideas según van surgiendo. Las numera, las reproduce fielmente, las redacta y se asegura de que todos están de acuerdo con lo escrito.
- Los participantes, pueden ser habituales o invitados. Su función es producir ideas. Conviene que entre ellos no haya diferencias jerárquicas.

Normalmente, esta técnica se organiza en dos fases sucesivas: en la primera se trata de producir sin retención ni crítica un máximo de

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

ideas originales y en la segunda el objetivo será un análisis y selección de las ideas anteriores.

Aunque, la investigación experimental contemporánea por Lynch et al. (2009) y Hunton y Gold (2010) encontraron que el brainstorming es el método que más predominan en la práctica pero son los menos eficaces que los métodos alternativos como la comunicación electrónica.

En cuanto al *método Phillips 66*, sus objetivos básicos los podemos sintetizar en: permitir y promover la participación activa de todos los miembros de un grupo, por grande que éste sea; obtener las opiniones de todos los miembros en un tiempo muy breve y llegar a la toma de decisiones, obtener información o puntos de vista de gran número de personas acerca de un problema o cuestión. Como recogen Bello et al. (1996), inicialmente el director o animador de la reunión expone un problema concreto, enunciado con claridad y suficiente grado de detalle. Se invita al auditorio a segregarse en pequeñas comisiones (seis a diez personas) para discutir el problema en salas aisladas. Cada comisión elige un coordinador y designa un portavoz que informe sobre las conclusiones obtenidas. En las comisiones, cada participante expresa libremente su opinión sobre el tema de investigación, para que posteriormente el grupo discuta la viabilidad de las ideas emitidas, eliminando las que consideren no válidas. Terminadas las discusiones, cada portavoz expone los resultados obtenidos ante la asamblea general. A partir de ese momento, la investigación de conclusiones puede continuar en asamblea general y posteriormente aplicar nuevamente el Phillips 66 a otro problema concreto.

Por último, el *método Delphi* es, sintéticamente, un sistema que intenta conseguir una valoración consensuada con respecto a un tema concreto fundamentándose en las opiniones de un grupo de expertos independientes, con la garantía de que su participación será entendida como anónima y confidencial.

Visto lo cual, analizados trabajos de índole similar y siguiendo a Landeta (2002), elegimos el método Dephi. Esto lo fundamentamos, además de en sus características diferenciadoras, que lo hacen idóneo en nuestra investigación (matizar, brevemente, que en nuestro caso en concreto no son tan importantes las ideas que nos puedan sugerir un grupo de individuos más o menos instruidos en el servicio tan específico que pretendemos medir, como las opiniones y sugerencias sobre un cuestionario base, ya pulido en investigaciones previas, de un grupo de expertos en el tema), en las menores dificultades que plantea en cuanto número de individuos y organización, ausencia de individuos dominantes, el ruido semántico y la presión del grupo hacia la conformidad.

Una vez decidido que nuestro instrumento de análisis de viabilidad será el método Delphi seguidamente analizaremos con detalle esta técnica. Siguiendo a Bello et al. (1996) este método consiste en *“un sistema que intenta conseguir una valoración consensuada con respecto a un tema concreto fundamentándose en las opiniones de un grupo de expertos independientes, con la garantía de que su participación será entendida como anónima y confidencial”*.

Los inicios de la técnica Delphi, que debe su nombre a Delfos (importante ciudad de la antigüedad por su templo y su oráculo de Apolo), los encontramos en fines militares. Sus creadores en la Rand

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Corporation la diseñaron en la década de los 40 como método para obtener opinión de expertos mediante un proceso de comunicación estructurado.

Como herramienta de prospectiva tecnológica encontramos su empleo desde la década de los 50 en Japón. De este modo, Japón, sigue siendo en la actualidad el primer país en su uso en la prospectiva tecnológica. Los ejercicios más conocidos son los elaborados cada 5 años desde 1971 por la NISTEP (National Institute of Science and Technology Policy).

Analizando la literatura encontramos como características básicas definitorias de la técnica Delphi las siguientes (Worrell et al., 2013):

- *Anonimato*. Aunque el administrador tenga identificado a cada experto con sus respuestas, no debería haber contacto entre los distintos integrantes del grupo de expertos y mucho menos conocimiento de sus respuestas o consideraciones.
- *Iteración*. Se pueden establecer tantas rondas como sean convenientes hasta que la dispersión de las respuestas sea la idónea.
- *Retroalimentación Controlada*. Los resultados totales de la ronda previa no son entregados a los participantes, sólo una parte seleccionada de la información circula.
- *Resultados Estadísticos*. Las respuestas del grupo pueden ser presentadas estadísticamente (promedios y grados de dispersión).

En cuanto a las fases las podemos sintetizar en cuatro:

1. Formulación del escenario.

En esta etapa se define el campo de investigación del cual se tiene mucha información general pero no se tiene información especializada que permita tomar decisiones para el futuro dentro de una organización. La elaboración del cuestionario inicial se realizará con preguntas precisas y cuantificables buscando que las respuestas puedan ser analizadas desde el punto de vista estadístico y, permitan a los expertos analizar las respuestas de los demás especialistas participantes, orientando al coordinador en el logro de un consenso final.

2. Elección de Expertos.

Es importante que los especialistas o expertos tengan el mismo conocimiento y nivel de especialización en el campo sobre el cual se quieren definir los escenarios más probables.

Para la objetividad e imparcialidad de las opiniones, se aplica una modalidad en la cual los especialistas son aislados entre sí o sencillamente no se conocen evitando la influencia entre criterios y así obtener las opiniones más objetivas y claras posibles dentro de la serie de cuestionarios que se elaboraran.

3. Desarrollo Práctico.

Los cuestionarios se elaboran en varias etapas y son enviados a la mayor cantidad posible de especialistas (según estudios, entre 20 y 40). Cada cuestionario irá acompañado de toda la información posible tanto sobre el tema como del objetivo del estudio.

No existe una orientación específica si no se le pide a los expertos que fijen los eventos o tendencias más importantes y que den su opinión sobre el área en estudio.

La elaboración de cuestionarios sucesivos busca disminuir la dispersión de opiniones y precisar la opinión media consensuada. En el segundo cuestionario los expertos son

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

informados de los resultados del primer cuestionario, el cual suele venir acompañado de un cálculo de la mediana con la proyección del 50% de las opiniones y el cuartil inferior y el superior donde se encuentran las divergencias.

4. Análisis de Resultados.

Considerando una distribución de la campana de Gauss, las opciones dentro de los dos cuartiles del 25% inferior y superior representan el 50% de las opiniones obtenidas en el cuestionario y la curva representará mayor o menor consenso en la medida que la misma sea menos o más extendida a lo largo del eje X.

Después del segundo cuestionario se presenta un tercero con los resultados del anterior, en el cual se solicita la revisión de las previsiones y a aquellos que se encuentran en la zona de divergencia se les pide que justifiquen con profundidad por qué mantienen su posición.

Los resultados son nuevamente analizados y se emite un cuarto cuestionario en el cual se solicita a los expertos sus opiniones sobre las discrepancias respecto a la mediana que han sido mantenidas por sus redactores.

En cuanto a los tipos de Delphi, podemos encontrar distintas clasificaciones atendiendo a distintos criterios. De acuerdo con Van Zolingen y Klaassen (2003) lo podríamos clasificar como sigue:

- Dependiendo del objetivo que se persiga, un ejercicio Delphi se puede clasificar en:
 - Delphi de Proyección: Diseñado para proyectar variables, eventos, tendencias, que servirán de apoyo en la toma de

decisiones. Se caracteriza por la búsqueda del consenso entre las opiniones de los participantes, evitando los problemas que se producirían en un encuentro cara a cara.

- Delphi de Política: Es una herramienta de análisis de políticas alternativas y no un mecanismo de toma de decisiones. Su objetivo es asegurar que todas las posibles opciones de un problema han sido expuestas y consideradas para estimar el impacto y consecuencias de cualquier opción en particular, analizar y estimular la aceptabilidad de una determinada opción. No busca el consenso, sino más bien se pretende acentuar las divergencias.
- Según la forma de conducir un ejercicio Delphi podemos distinguir dos tipos:
 - Delphi Convencional: Es el más común y se caracteriza por la importancia del grupo monitor tanto en el diseño como en la evaluación de las respuestas.
 - Delphi Computador: El grupo monitor es reemplazado en gran medida por un computador que es programado para realizar la compilación de los resultados del ejercicio.

La ventaja del Delphi Convencional es que puede adaptarse o mortificarse en función de las respuestas del grupo. La ventaja del Delphi Computador es que permite una mayor rapidez en el procesamiento de la información y se minimizan los errores en la tabulación de la información.

- Otros tipos:
 - Delphi Cara - Cara: Este tipo de Delphi tiene características similares a los anteriores en cuanto a su

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

objetivo; sin embargo su forma de conducción presenta variaciones. La diferencia fundamental radica en que el cuestionario se lleva personalmente a cada integrante del panel, a quien se le hace la entrevista en forma individual, lo cual permite aumentar la flexibilidad de las respuestas, pues el entrevistador puede resolver cualquier duda o ambigüedad que se le presente al panelista en relación a las preguntas del cuestionario. Por otra parte, como parece lógico, se logran considerables ventajas de tiempo y la disminución del porcentaje de deserción de los panelistas.

- **Mini Delphi:** Al igual que en el caso anterior, sus características en cuanto a objetivos son similares a los tipos de Delphi ya analizados. El Mini Delphi consiste en una conferencia de mesa redonda, en donde las opiniones y respuestas al cuestionario se hacen por escrito, y en varias mesas simultáneamente (optativo). En este caso, el grupo monitor responde cualquier duda, tabula los resultados y devuelve el cuestionario a los participantes.

Las ventajas de este tipo de Delphi radican en su mayor flexibilidad y ahorro de tiempo, resultando más atractivo para aquellas Instituciones que no tienen problemas geográficos (de distancia) para reunir a un grupo de panelistas.

Para concluir con este apartado, y antes de adentrarnos en el análisis de nuestro caso en concreto, vamos a exponer las ventajas e inconvenientes, o más bien desventajas, y las principales variantes que hemos encontrado del mismo.

Como principales ventajas podríamos citar(Snyder-Halpern, 2002; Van Zolingen y Klaassen, 2003):

- Permite obtener información de puntos de vista sobre temas muy amplios o muy específicos.
- Garantiza el anonimato.
- El horizonte de análisis puede ser variado.
- Permite la participación de un gran número de personas, sin que se forme el caos..

Desde la perspectiva de los inconvenientes o desventajas encontramos (Powell, 2003):

- Su alto coste.
- Su tiempo de ejecución (desde el período de formulación hasta la obtención de los resultados finales).
- Requiere una masiva participación para que los resultados tengan significancia estadística, pero el grupo debe tener un alto grado de correspondencia con los temas a ser tratados en el ejercicio.
- Una parte crítica del método son las preguntas del cuestionario.

Básicamente, hemos encontrado dos variantes del método:

- Delphi Tecnológicos: Orientados a la identificación de tecnologías emergentes con un enfoque problema-demanda. Suelen trabajar temas como: nuevas formas de vivienda y construcción orientada al medio ambiente, aprendizaje a lo largo de la vida, tecnología médica y cuidado del adulto mayor, producción limpia y sostenible, etc.
- Delphi Socioculturales: Los que enfatizan los impactos del progreso tecnológico en la sociedad y la cultura. Suelen tratarse temas como: salud y enfermedad en la transformación social,

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

envejecimiento y el ciclo de la vida humana, cambio estructural del trabajo, segmentación social, etc..

No obstante, el método Delphi es más conocido por su aplicación en el campo de las proyecciones de largo plazo, pero su uso se extiende también a otros campos, que si bien son menos conocidos, han ido creciendo en importancia. Brevemente podríamos citar:

- Aplicación del Delphi en el ámbito Gubernamental.

Uno de los primeros Delphi de política conocido se realizó en 1968. Fue llevado a cabo en Estados Unidos por el National Industrial Conference Board y se denominó "An experimental Public Affairs Forecast". El objetivo de este estudio fue obtener un ordenamiento de las áreas prioritarias, o de aquellas que fueran de mayor interés para la nación, que pudieran crear mayores problemas públicos en los años setenta y ochenta. Con los resultados de este ejercicio, las autoridades lograron conocer aquellos problemas que debían recibir atención especial.

Una variación novedosa en realización de un Delphi fue introducida por el Departamento Federal de Trabajos Públicos en Canadá. Se realizó un ejercicio mixto que incluía opciones de políticas, en un Delphi de proyección del empleo del Gobierno Federal.

- Aplicación del Delphi a la Industria.

La aplicación del Delphi a la Industria y negocios es tal vez uno de los aspectos menos conocidos, debido a que muchas veces los resultados de los ejercicios realizados en este campo no se publican, por un problema de la propiedad del ejercicio y de los resultados.

Los estudios Delphi en relación a problemas de la industria no siempre son conducidos por la empresa que se beneficia de sus resultados. Existen empresas consultoras que realizan estudios por cuenta de una empresa o grupo de empresas para investigar temas o áreas que son de interés. Por ejemplo, la Social Engineering Technology Inc. condujo un Delphi sobre ocio y recreación, solicitado por un grupo de empresas interesada en futuros mercados de la recreación.

Una vez en este punto, a continuación vamos a desarrollar cómo aplicamos el método Delphi en nuestro estudio, recogiendo los aspectos más destacados de esta aplicación, para, posteriormente, centrarnos en cómo partiendo del modelo inicial SERVQUAL, construido por PZB, llegamos al cuestionario que enviamos a los clientes del servicio de auditoría.

3.4.3 DESARROLLO DEL MODELO DELPHI EN NUESTRO ESTUDIO.

Retomando nuestro objetivo inicial: “*análisis de la calidad en el servicio de auditoría*”. Seguidamente, nos planteamos llevar a cabo este objetivo genérico teniendo en cuenta los distintos agentes que intervienen en este servicio: *clientes, usuarios y auditores*. Debido a que habíamos analizado una serie de trabajos relacionados con el modelo SERVQUAL y a los motivos expuestos en el capítulo precedente utilizamos esta técnica para analizar la calidad en el servicio de auditoría desde la perspectiva de los clientes que solicitan dicho servicio.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

No obstante, con este fin debíamos analizar la viabilidad del cuestionario que íbamos a utilizar. Para ello, y centrándonos en la técnica Delphi, procedimos de la siguiente forma:

- En primer lugar, *formulación del escenario*, nos hicimos con el cuestionario inicial sobre el que desarrollaron sus estudios Parasuraman, Zeithaml y Berry. Con él y un conjunto de precisiones que creímos convenientes sobre nuestro servicio comenzamos el desarrollo de la técnica Delphi.
- Seguidamente, *elegimos el panel de expertos* compuesto entre 25 y 32 expertos, dependiendo del envío del que hablemos, tanto del mundo profesional como académico (aproximadamente al 50%). En sus consideraciones las encontramos de todo tipo, desde aquellos que intentaban mejorar alguno de los ítems o proponían algunos pequeños retoques, a los que desde un principio (como recogíamos en las desventajas) no les gustó la idea.

No obstante, hemos de decir que en la inmensa mayoría de los casos hemos encontrado en los expertos seleccionados una inestimable ayuda en nuestro trabajo y desde aquí les queremos agradecer sus sugerencias y consideraciones.

- En tercer lugar, encontramos *el desarrollo práctico* sobre el cual hemos de decir que no fue en exceso tedioso. Nos bastaron tres envíos para que la dispersión de las respuestas dejaran de ser significativas. No obstante, hemos de decir que creemos que esto se debió, básicamente, a tres factores: en primer lugar, predisposición de la mayoría de los expertos a contestarnos de forma rápida y según lo que habíamos hablado previamente; en segundo lugar, el habernos puesto en contacto con ellos y haberles comentado telefónica o personalmente lo que

perseguíamos de forma clara; y en tercer lugar, el medio empleado “correo electrónico” que nos facilitó en gran medida la labor y que cumpliésemos los intervalos entre los envíos.

- Por último, el *análisis de los resultados*, como hemos comentado en la fase anterior, mediante los comentarios y sugerencias de los expertos (adecuados en fondo y forma) fuimos haciéndole las modificaciones al cuestionario hasta concretarlo en el que finalmente enviamos.

A continuación expondremos el proceso seguido por el cuestionario desde el modelo inicial de PZB, pasando por nuestra adaptación, recogiendo las sugerencias más significativas enviadas por el panel de expertos y los comentarios recogidos tras las entrevistas semiestructuradas, hasta el que finalmente enviamos a los clientes del servicio de auditoría.

3.4.4 EL MODELO SERVQUAL ADAPTADO AL SERVICIO DE AUDITORÍA.

Partiendo del modelo inicial de Parasuraman, Zeithaml y Berry (elaborado en 1983) modificado posteriormente en 1988 y 1994, analizados con detalle en el capítulo segundo de este trabajo, del que a continuación recogemos sintéticamente sus ítems (ver cuadro 3.1), hemos elaborado un cuestionario adaptado al servicio de auditoría y enfocado a establecer cómo se percibe este servicio desde la perspectiva del director financiero o responsable de la compañía en relación con la firma auditora.

Ítem	Descripción
1.	EQUIPAMIENTO MODERNO
2.	OFICINAS VISUALMENTE ATRACTIVAS
3.	APARIENCIA PULCRA DE LOS EMPLEADOS

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

4.	ELEMENTOS TANGIBLES ATRACTIVOS
5.	CUMPLIR PROMESAS
6.	INTERÉS EN SOLUCIÓN DE PROBLEMAS
7.	REALIZAR EL SERVICIO A LA PRIMERA
8.	CONCLUIR EN EL PLAZO PROMETIDO
9.	NO COMETER ERRORES
10.	EMPLEADOS COMUNICATIVOS
11.	EMPLEADOS RÁPIDOS
12.	EMPLEADOS DISPUESTOS A AYUDAR
13.	EMPLEADOS QUE RESPONDEN
14.	EMPLEADOS QUE TRANSMITEN CONFIANZA
15.	CLIENTES SEGUROS CON SU PROVEEDOR
16.	EMPLEADOS AMABLES
17.	EMPLEADOS BIEN FORMADOS
18.	ATENCIÓN INDIVIDUALIZADA EMPRESA
19.	HORARIO CONVENIENTE
20.	ATENCIÓN PERSONALIZADA EMPLEADOS
21.	PREOCUPACIÓN POR INTERESES CLIENTES
22.	COMPRESIÓN NECESIDADES CLIENTES

Cuadro 3.1 Esquema sintético de los ítems planteados por PZB.

No obstante, siguiendo lo establecido en el desarrollo del cuestionario inicial de PZB y con el objeto de darle una mayor consistencia al nuestro, previamente procedimos a la elaboración de una serie de entrevistas Semiestructuradas que nos ayudarían en este proceso de adaptación.

3.4.4.1 Entrevistas Semiestructuradas a los Usuarios de la Información Auditada.

Una vez, en el capítulo precedente, habíamos determinado que el instrumento más idóneo para obtener la opinión de los usuarios sobre

las cuestiones más relevantes relacionadas con el servicio de auditoría eran las Entrevistas Semiestructuradas, seguidamente nos vamos a centrar en la elaboración de las mismas a efectos de su posterior aplicación a dichos usuarios.

Todos aquellos que necesiten, sea por el motivo que fuere, una información clara y auténtica (con las limitaciones que conlleva esa función que hemos presentado) de la compañía, se convertirán en beneficiarios de la información auditada. De esta forma, en una primera aproximación, haciéndonos eco de la clásica clasificación de usuarios del ICAEW (2008), encontramos que éste distingue entre: propietarios, suministradores de financiación ajena, empleados, analistas y asesores, clientes y proveedores, gobierno y público en general.

En este mismo sentido, siendo un poco más explícitos e intentando recoger todos aquellos que de un modo u otro tengan relación con la compañía, podríamos citar:

1. *Los Propietarios.* Considerando que la mayoría de los accionistas o propietarios delegan la facultad de administrar en terceros, es por lo que el dictamen del auditor les sirve de elemento de juicio para valorar la eficacia de esa gestión y el rendimiento obtenido.
2. *Los Directivos y Administradores.* Puesto que es una forma de tener un margen razonable de seguridad de que la gestión y el control del negocio se ha llevado de forma eficiente y de acuerdo con las políticas y procedimientos emanados de la alta dirección.
3. *Los Inversionistas.* Porque para invertir en la empresa deberán tener información digna de confianza que les permita conocer los rendimientos y situación financiera.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

4. *Los Analistas Financieros.* Al facilitarles la posibilidad de contar con cifras homogéneas y fiables para sus estudios.
5. *Los bancos y demás entidades de crédito.* Dado que, cuando reciben solicitudes de crédito de una cierta importancia necesitan conocer datos fiables acerca de la solvencia del solicitante, de sus posibilidades de devolver el crédito, etc.
6. *Los Trabajadores.* En el sentido de que la situación de la empresa les afecta de modo directo, de cara a negociaciones, participación en beneficios, etc.
7. *Los acreedores, proveedores, compradores y terceros en general.* Por la orientación que les facilita y la confianza que les da cuando tratan de concretar operaciones, como venta de mercancías o servicios, etc.
8. *La Hacienda Pública.* Dado que el dictamen del auditor involucra la expresión de la buena fe del contribuyente, en cuanto que los estados financieros auditados reflejan de forma razonable el cumplimiento que ha dado a sus deberes fiscales.
9. *Las Autoridades Públicas.* Porque cualquier programa de política económica y social debe basarse en datos reales y veraces que permitan obtener variables macroeconómicas fiables.

No obstante, no a todos los incluiremos en el grupo que analizaremos en este trabajo sobre *usuarios de la información auditada*. Ahora bien, si hay que matizar que todos los beneficiarios antes expuestos -en determinadas situaciones- son tan usuarios de la información auditada como el que más. Todo ello provoca que sean el grupo más heterogéneo y con unos intereses más difícilmente identificables.

Una vez analizados los distintos grupos de usuarios que tienen relación con la organización decidimos que los usuarios sobre los que nos íbamos a centrar eran:

- Accionistas de Sociedades Auditadas.
- Analistas de Riesgo y Bursátiles.
- Analistas externos sin implicación. Básicamente: profesores universitarios y periodistas especializados.
- Inspectores de Hacienda.

La elección de éstos y no de otros se debió, principalmente, a dos causas: en primer lugar, son los que fundamentalmente hacen uso de la información financiera elaborada por las organizaciones y auditadas por las firmas, y en segundo lugar, el resto de usuarios de la información financiera auditada que sí hace uso de esta información está comprendido en otro grupo de análisis (ej. los propios elaboradores de la información financiera).

Volviendo a las entrevistas Semiestructuradas, intentando seguir un criterio lógico en la elaboración de las mismas y dejándonos llevar por los consejos de algunos expertos cuando le planteamos la idea, dividimos su estructura en tres grandes partes:

1. *Parte Primera.* En la que nos centramos en todos aquellos aspectos relacionados con el entrevistado (género, edad, formación, experiencia, etc.) y con la organización para la que éste presta sus servicios (ubicación, ámbito, sector en el que ejerce la actividad). Anexo 3441A.
2. *Parte Segunda.* Analizando aspectos genéricos sobre su profesión, pero sin incidir aún en su trabajo en sí, nos centramos en información sobre las firmas que auditan las Cuentas Anuales que ellos analizan. Anexo 3441B.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Les instamos a que nos estableciesen un ranking sobre las firmas auditoras que auditan las Cuentas Anuales que ellos analizan (es decir, cual es la proporción). Seguidamente, consultamos sobre cuál estiman que debe ser el criterio imperante en el momento de seleccionar una firma auditora. Además, dándoles los cinco que creemos más importantes, le pedíamos el peso sobre la decisión que deben tener los demás. Por último, nos centramos en preguntarles sobre el tipo de responsabilidad que creían que debían tener los auditores, dándoles para ello tres posibilidades: Administrativa, Civil o Penal.

3. *Parte Tercera.* Analizando aspectos concretos sobre el trabajo efectuado por el auditor en la información financiera, le proponíamos que nos contestase sobre lo que él percibe que hacen o son las firmas auditoras y lo que debían ser o hacer. Anexo 3441C.

En este sentido, nos embarcamos en un recorrido por los aspectos más destacados en la labor del auditor: desde su informe, pasando por la estructura de su trabajo, hasta la importancia o no de quien desarrolle ese trabajo.

3.4.4.2 Entrevistas Semiestructuradas al Personal Implicado en el desarrollo de la propia función auditora.

Posteriormente, procedimos a la elaboración de este tipo de entrevistas para el personal implicado en el desarrollo de la función auditora.

Dentro del grupo de auditores, en una primera aproximación, encontramos tres grupos de individuos: los ejercientes, los que prestan servicios por cuenta ajena y los no ejercientes. Como parece obvio, y razonable desde la perspectiva de nuestra investigación, nuestro análisis se centró en los dos primeros grupos.

Volviendo a la elección de los individuos a entrevistar, como recogieran Cook y Winkle (1987), el establecimiento de unas posiciones del personal claras y generalizables en el sector de la Auditoría tiene unas mayores dificultades que, por ejemplo, en el Sector Industrial. De ahí, entendemos que proviene la escasa repercusión que desde la literatura ha tenido el estudio de esas estructuras y las consiguientes funciones en cada uno de los escalafones de la misma. No obstante, en las grandes firmas sí encontramos algunas referencias en función de la responsabilidad que se le asignan a cada uno de los individuos de la organización. Gracias a ello, podemos identificar la figura del Socio, la del Gerente, el Jefe de Grupo, el Auditor encargado, los auxiliares, etc.

No obstante, para nuestra investigación y dado que “sólo” nos interesa la opinión del auditor en función de su responsabilidad en el trabajo efectuado, entendimos que, entre el colectivo de auditores y centrándonos en los ejercientes, la selección por grupo de pertenencia debía ser la siguiente:

- Socios de grandes firmas.
- Socios de firmas medianas y pequeñas.
- Ejercientes a título individual.
- Empleados de firmas multinacionales.
- Empleados de firmas de ámbito local.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Centrándonos en las entrevistas Semiestructuradas, intentando seguir un criterio lógico en la elaboración de las mismas y dejándonos llevar por los consejos de algunos expertos cuando le planteamos la idea, dividimos su estructura en tres grandes partes:

1. *Parte Primera.* En ella nos centramos en todos aquellos aspectos relacionados con el entrevistado (género, edad, formación, experiencia, etc.) y con la firma para la que éste presta sus servicios (ubicación, ámbito, sector en el que ejerce la actividad). Anexo 3442A.
2. *Parte Segunda.* Entrando un poco en materia, pero sin incidir aún en su trabajo en sí, nos centramos en la función y características genéricas de las firmas auditoras. Anexo 3442B. Les instamos a que nos razonasen sobre las posibles causas de la caída de credibilidad de las firmas en los últimos tiempos, les proponíamos que nos enumerasen los cinco criterios que le proponíamos como criterios a la hora de elegir una firma auditora, les encomendamos que nos diesen su opinión sobre el tipo de responsabilidad que creían que debían tener los auditores, etc.
3. *Parte Tercera.* Entrando ya en materia, es decir, sobre la percepción del trabajo efectuado por el auditor en la información financiera, les proponíamos que nos contestasen sobre lo que ellos perciben hacen o son las firmas auditoras y lo que deberían ser o hacer. Anexo 3442C.

En este sentido, nos embarcamos en un recorrido por los aspectos más destacados en la labor del auditor: desde su informe, pasando por la estructura de su trabajo, hasta la importancia o no de quien desarrolle ese trabajo.

3.4.4.3 Modelo SERVQUAL Adaptado.

Tomando como referencia las recomendaciones de los expertos y las entrevistas Semiestructuradas efectuadas, la parte del cuestionario relativa a las expectativas y percepciones de los directores financieros, pues para el resto de los aspectos recogidos en el cuestionario hemos elaborado un apartado específico, nos quedó de la siguiente forma:

Seguidamente, le detallamos 22 declaraciones referentes a lo que usted piensa sobre su Firma Auditora y otras 22 sobre lo que usted esperaría de una Firma Auditora Ideal. Para cada declaración indíquenos, por favor, hasta qué punto considera que la Firma posee (caso de su Firma Auditora)/debe poseer (caso de Firma Auditora Ideal) las características descritas en cada declaración. No hay respuestas correctas o incorrectas, sólo nos interesa que nos indique un número que nos refleje con precisión la percepción / expectativa que usted tiene. No obstante, para el caso de la Firma Auditora Ideal, tenga en cuenta que el hecho de incrementar una característica implicará -en la inmensa mayoría de los casos- un mayor coste del servicio. Los responsables de una compañía podrían estar dispuestos a pagar más por la experiencia de la firma auditora en su sector, pero claro, hasta el límite de su umbral de utilidad. Por ello, le pedimos que en el momento de puntuar las declaraciones tenga en cuenta esta variable coste.

SOBRE LA FIRMA QUE AUDITA SUS CUENTAS ANUALES

COMPLETAMENTE EN DESACUERDO - COMPLETAMENTE DE ACUERDO

A.1. Los medios empleados por el auditor (conocimientos, medios técnicos, bibliografía especializada, etc.) le han parecido los oportunos.	1 2 3 4 5 6 7
--	---------------

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

A.2. <i>El procedimiento empleado para realizar el trabajo le ha parecido el adecuado.</i>	1 2 3 4 5 6 7
A.3. <i>El personal muestra seriedad profesional.</i>	1 2 3 4 5 6 7
A.4. <i>Le parece adecuado que le ofreciesen servicios adicionales a los de auditoría.</i>	1 2 3 4 5 6 7
A.5. <i>La firma auditora ha mostrado facilidades a la hora de realizar su trabajo.</i>	1 2 3 4 5 6 7
A.6. <i>El servicio se ha efectuado según lo pactado.</i>	1 2 3 4 5 6 7
A.7. <i>El servicio se ha prestado en el tiempo acordado.</i>	1 2 3 4 5 6 7
A.8. <i>Existe fiabilidad y consistencia en el servicio prestado.</i>	1 2 3 4 5 6 7
A.9. <i>Le ha parecido buena la relación Calidad/Precio en el servicio prestado.</i>	1 2 3 4 5 6 7
A.10. <i>Existe buena voluntad a la hora de efectuar el servicio.</i>	1 2 3 4 5 6 7
A.11. <i>Le han mantenido informado acerca del servicio prestado.</i>	1 2 3 4 5 6 7
A.12. <i>Le son contestadas las dudas que le surgen.</i>	1 2 3 4 5 6 7
A.13. <i>Cuando el cliente (usted) tiene un problema, la firma auditora muestra un sincero interés en solucionarlo.</i>	1 2 3 4 5 6 7
A.14. <i>La firma le inspira confianza.</i>	1 2 3 4 5 6 7
A.15. <i>Los empleados, encargados de realizar el servicio, le inspiran confianza.</i>	1 2 3 4 5 6 7
A.16. <i>Le ha parecido el trato cortés.</i>	1 2 3 4 5 6 7
A.17. <i>Le parece que el personal enviado tiene suficientes conocimientos y competencia.</i>	1 2 3 4 5 6 7
A.18. <i>Le da garantías el trabajo efectuado por la firma.</i>	1 2 3 4 5 6 7
A.19. <i>El trabajo que le presta el empleado, de la firma auditora, se hace</i>	1 2 3 4 5 6 7

Capítulo 4. Desarrollo de la Investigación

<i>de forma personal y continua.</i>	
<i>A.20. Se intuye en el empleado una identificación con su trabajo.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>A.21. Ha percibido en el empleado la importancia que tiene el servicio para el cliente (usted).</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>A.22. Intuye que el empleado ha llegado a tomar conciencia de sus necesidades.</i>	1 2 3 4 5 6 7

SOBRE UNA FIRMA AUDITORA IDEAL

COMPLETAMENTE EN DESACUERDO - COMPLETAMENTE DE ACUERDO

<i>B.1. Las firmas de auditoría ideales deben tener los mejores medios (conocimientos, medios técnicos, bibliografía especializada, etc.) para la realización de su servicio.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.2. El procedimiento empleado, por firmas auditoras ideales para realizar el trabajo, debe tener la máxima importancia.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.3. En una firma auditora ideal el personal debe mostrar seriedad profesional.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.4. Le parece adecuado que en una firma auditora ideal le ofreciesen servicios adicionales a los de auditoría.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.5. La firma auditora ideal debe mostrar las máximas facilidades a la hora de realizar su trabajo.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.6. El servicio ha de efectuarse exactamente como se pactó.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.7. El servicio ha de ser prestado en el tiempo acordado.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.8. Debe existir fiabilidad y consistencia en el servicio prestado.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.9. Debe ser buena la relación Calidad/Precio en el servicio prestado.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.10. En una firma ideal debe existir buena voluntad a la hora de realizar el servicio.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.11. Se deben mantener informados a los clientes acerca del servicio prestado.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.12. La firma ideal debe contestar todas las dudas que surjan.</i>	1 2 3 4 5 6 7

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

<i>B.13. Cuando el cliente tenga un problema, la firma auditora ideal debe mostrar un sincero interés en solucionarlo.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.14. La firma auditora ideal debe inspirar confianza.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.15. Los empleados, encargados de realizar el servicio, deben inspirar confianza.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.16. El trato dispensado por empleados de firmas ideales debe ser cortes.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.17. Le parece que el personal enviado debe tener los mejores conocimientos y competencia.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.18. Le debería dar garantías el trabajo efectuado por una firma ideal.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.19. El trabajo que le preste el empleado, de una firma ideal, debe hacerse de forma personal y continua.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.20. Se debe intuir en el empleado una identificación con su trabajo.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.21. Debería percibirse en el empleado la importancia que tiene el servicio para el cliente.</i>	1 2 3 4 5 6 7
<i>B.22. Debería intuirse que el empleado ha llegado a tomar conciencia de las necesidades del cliente.</i>	1 2 3 4 5 6 7

Por último, en la lista que aparece a continuación incluimos cinco características que encontramos en las firmas auditoras y los servicios que estas ofrecen. Nos gustaría conocer qué nivel de importancia le atribuye usted a cada una de esas cinco características cuando evalúa la calidad del servicio de una firma auditora. Por favor, distribuya un total de 100 puntos entre las cinco características de acuerdo con la importancia que tiene para usted cada característica (cuanto más importante sea para usted la característica, más puntos le asignará).

Capítulo 4. Desarrollo de la Investigación

Por favor, asegúrese de que los puntos que asigne a las cinco características sumen 100.

C.1	<i>Apariencia de las instalaciones físicas, equipos, personal y material de comunicación que utiliza la firma auditora</i>		<i>puntos</i>
C.2	<i>Habilidad de una firma auditora para realizar el servicio prometido de forma precisa y segura</i>		<i>puntos</i>
C.3	<i>Disposición de una firma auditora para ayudar a los clientes y darles un servicio rápido</i>		<i>puntos</i>
C.4	<i>Conocimientos y trato amable de los empleados de una firma auditora y su habilidad para transmitir un sentimiento de fe y confianza</i>		<i>puntos</i>
C.5	<i>Cuidado, atención individualizada que una firma auditora proporciona a sus clientes</i>		<i>puntos</i>
TOTAL DE PUNTOS ASIGNADOS		100	puntos

De las cinco características señaladas previamente,

D.1	<i>¿Cuál es la más importante para usted?</i>	
D.2	<i>¿Qué característica es la segunda más importante para usted?</i>	
D.3	<i>¿Cuál es la característica menos importante para usted?</i>	

(Por favor, indique el número de la característica)

3.4.2.4 Otros aspectos medidos.

Una vez mostrada la adaptación que efectuamos sobre el modelo de Parasuraman, Zeithaml y Berry (1985) no debemos concluir este apartado, dedicado a la perspectiva de los clientes, sin exponer el resto del cuestionario que fue remitido a los directores financieros o responsables de relación con firma auditora en la compañía.

De este modo, además de los 22 ítems sobre la firma que audita sus Cuentas Anuales, los otros 22 sobre una firma auditora ideal y los

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

relacionados con las dimensiones inicialmente propuestas, creímos conveniente incorporar otros dos grupos de ítems que seguidamente pasaremos a desarrollar.

Previamente, hemos de matizar que el fin de la incorporación de estos ítems adicionales, con el inconveniente añadido de aumentar el cuestionario, venía motivado por el hecho de que pensábamos que la mayoría de ellos nos proporcionarían resultados significativos en relación a la calidad percibida por sus respondedores.

El primer grupo de estos ítems estaban relacionados con información sobre el encuestado y compañía en la que trabaja, siendo el motivo de su incorporación y de las respuestas posibles los que enumeramos a continuación.

PARTE PRIMERA. Información sobre el encuestado y la compañía en la que trabaja.	
1.1. Género:	-- / Masculino / Femenino
1.2. Edad:	-- / menos de 35 años / entre 35 y 50 años / más de 50 años
1.3. Formación:	-- / Doctor/ Licenciado con Master / Licenciado / Diplomado con Master/ Diplomado

La justificación de su incorporación la encontramos en nuestra creencia, como posteriormente constataremos, de que determinadas variables psicológicas influyen significativamente en los resultados obtenidos sobre la calidad del servicio. Elegimos aquellas que creímos más podían influir en el mismo.

En relación a las posibles respuestas decir:

- a) Género: consideramos esta expresión más acertada y adecuada que sexo. Sus variantes sólo podían ser dos: masculino y femenino.
- b) Edad: entendimos adecuado establecer tres rangos, atendiendo a las tres grandes etapas que podemos encontrar en la vida profesional de un directivo: iniciación, desarrollo y madurez.
- c) Formación: del mismo modo y considerando la relación innegable del personal objeto de nuestro estudio con la Universidad, establecimos un rango para aquéllos con una mayor vinculación y que han finalizado sus estudios de doctorado, otro para los licenciados y un tercero para los diplomados. No obstante, en estos dos últimos casos, distinguimos entre los que posteriormente hicieron un Master y aquéllos que no.

1.4a. Compañía en que ejerce su actividad: (Opcional)

1.4b. Ubicación geográfica: -- / "todas las provincias"

Su justificación no tiene más sentido que el propio análisis estadístico de las empresas donde trabajan los que nos responden el cuestionario y la localización geográfica de las mismas.

No obstante, se recoge expresamente que el exponer la compañía en la que trabaja es una cuestión opcional y en la ubicación geográfica le proporcionamos un desplegable con todas las provincias del territorio nacional.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

1.5a. Cargo que ocupa en su compañía: --/ Presidencia/ Gerencia/ Staff Financiero/ Otro tipo de Staff/Puesto Intermedio/ Puesto de base

1.5b. Antigüedad en la compañía: --/ menos de 1 año / entre 1 y 5 años / entre 5 y 10 años / más de 10 años.

1.6a. Experiencia previa en puesto similar: --/ Sí / No

1.6b. Duración y compañía:

Estas cuestiones surgen con la intención de conocer algunos aspectos en profundidad de la labor que desempeña el entrevistado en la organización a la que pertenece.

Las dos primeras se refieren a la actividad que realiza en la actualidad el encuestado. Recogiendo la primera los principales escalafones donde se suele situar el director financiero o responsable de relación con las firmas auditoras y dejando la segunda para enmarcar el número de años que lleva trabajando para la misma, entendimos cuatro niveles, porque en las organizaciones, por lo general y según la propia bibliografía al respecto, existen cuatro etapas: los que están recién llegados (menos de 1 año), los que están en proceso de desarrollo (de 1 a 5 años), los que están en proceso de maduración (de 5 a 10 años) y los que ya prácticamente forman parte de la organización (más de 10 años). Obviamente, entendemos que tanto el escalafón como los años que se lleve en la organización hacen cambiar la óptica del trabajo que se desempeña.

Capítulo 4. Desarrollo de la Investigación

Sin embargo, las otras dos cuestiones las dejamos para recoger la experiencia previa que tuviese el encuestado y la duración de la misma.

1.7. Sector en el que ejerce su compañía la actividad: sectores económicos”	-- /“Listado de principales
1.8. Número de empleados:	
<input type="text"/>	
1.9. ¿Existe en su compañía una concentración del Capital mayor al 20%?	-- / Sí / No
1.10. Cifra de ventas aproximada del último ejercicio (en miles de €):	
<input type="text"/>	
1.11. Importe del Activo Material aproximado (en miles de €):	
<input type="text"/>	
1.12. Enumere los centros contables de los que dispone su compañía:	
<input type="text"/>	

Este grupo de ítems nos serviría para encuadrar un poco más la organización para la que nuestro encuestado presta sus servicios, ya que, hasta este momento si no nos proporciona el nombre, sólo conoceríamos su localización geográfica.

En este sentido, pretendimos enmarcar su tamaño pidiéndole el número de empleados, la cifra de ventas aproximada del último ejercicio y el importe de su activo material aproximado. Este último, junto con la cuestión sobre la concentración de capital y los centros contables de los que dispone la compañía nos darían idea de la estructura de la organización donde presta sus servicios nuestro encuestado.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

1.13. ¿Ha trabajado en alguna firma auditora?	-- / Sí / No
1.14. En caso afirmativo: ¿Qué tipo de puestos ocupó?	
<input style="width: 80%; height: 20px;" type="text"/>	
¿Cuánto tiempo los mantuvo?	
<input style="width: 80%; height: 20px;" type="text"/>	
1.15. Organizaciones profesionales a las que pertenece:	
<input style="width: 90%; height: 20px;" type="text"/>	

Para concluir, esta primera parte del cuestionario anejo, recogimos un grupo de tres ítems donde pretendíamos conocer si el encuestado ha trabajado en alguna firma auditora -entidades objeto de nuestra investigación-, qué puestos ocupó y cuánto tiempo los mantuvo, finalizando con un ítem sobre las organizaciones profesionales a las que pertenece que nos permitirá conocer un poco mejor las tendencias y pensamientos de nuestro encuestado.

El segundo grupo de estos anejos estaban relacionados con la firma que le audita sus Cuentas Anuales, siendo el motivo de su incorporación y de las respuestas posibles los que enumeramos a continuación.

PARTE SEGUNDA. Información sobre la empresa que audita sus Cuentas Anuales.
2.1. La firma que le audita es: -/ Deloitte / Ernest&Young/KPMG/PriceWaterhouseCoopers Si no es demasiado comprometido, por favor, indique su nombre: <input type="text"/>
2.2. ¿Cuántos años hace que les audita? -- / Uno /Dos /Tres / Cuatro / Más de cuatro Si hace menos de tres años, por favor, indique el nombre de la anterior auditora <input type="text"/>
2.3. Número de horas aproximada de la última auditoría: <input type="text"/>

Su justificación la encontramos en el propio objeto de nuestro trabajo, análisis de la calidad del servicio de auditoría desde el prisma de los distintos agentes que intervienen en él.

Le preguntamos que si su firma es de las cuatro grandes del mercado internacional. En caso negativo, si no era demasiado comprometido que nos la indicara; los años que hace que le audita, si hace menos de tres cuál era la anterior firma auditora; y, a efectos de enmarcar el trabajo de auditoría con el tamaño de la organización, el número de horas de esa última auditoría.

Estos datos nos permitirían tener un conocimiento más profundo de la firma, sobre la que pretendemos que nos dé su opinión el encuestado. En este mismo sentido, encontramos la antigüedad de la vinculación con ella y el grado de su posible dependencia o no.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

Además, el número de horas de esa última auditoría, enfrentado con el tamaño de la compañía y el número de años de esa relación, nos pareció que podría dar lugar a reflexiones interesantes (que si no en éste, por la extensión y objeto del mismo, en trabajos posteriores podremos poner de manifiesto).

2.4. ¿Cuál estima debe ser el criterio imperante en el momento de seleccionar una firma auditora?

-- / Precio/ Calidad/ Tiempo de Ejecución/ Prestigio de la Firma/ Conocimiento Previo

2.5. ¿Qué tipo de responsabilidad cree deben tener los auditores?

-- / Administrativa/ Civil / Penal

Para concluir este segundo grupo de ítems adicionales, y siguiendo las indicaciones de varios de los expertos que nos ayudaron a perfilar la adaptación del cuestionario al servicio de auditoría, recogimos dos aspectos conflictivos, a la par que importantísimos, a la hora de establecer la calidad del servicio.

El primero, hace referencia al criterio que los encuestados le dan más peso a la hora de elegir una firma auditora. Aquí entendemos que, al menos interiormente, se entremezclan lo que los encuestados hacen (caso de que tengan potestad o se lo permitan) y lo que opinan que debería hacerse a la hora de elegir una firma auditora.

Las opciones, entendimos, son las que a todos, tras un poco de reflexión, se nos podrían ir ocurriendo como más destacadas; y nos lo confirmaron el grupo de expertos con sus opiniones.

En segundo lugar, y como pregunta que pone fin a este grupo de ítems adicionales, tenemos una cuestión tan en boga como polémica: ¿Qué tipo de responsabilidad deben tener los auditores?.

Como veremos en el capítulo siguiente, hay opiniones para todos los gustos. En este orden de cosas, le pedimos al encuestado que nos diera su opinión sobre cual pensaba él que *debía ser* la responsabilidad de los auditores, dándole para ello, tres posibles tipos de responsabilidades: Administrativa, Civil o Penal.

3.4.4.5 Reflexiones sobre la Adaptación del Modelo Elegido.

Una vez en este punto, y antes de adentrarnos en la aplicación de la investigación planteada en este capítulo, nos parece oportuno detenernos y reflexionar sobre esta adaptación.

Siguiendo el orden de los acontecimientos, comenzaremos por exponer que, una vez que habíamos decidido que la escala SERVQUAL era el instrumento idóneo para el análisis de la calidad desde la perspectiva del cliente en el servicio que estábamos analizando, nuestra primera inquietud en esta adaptación se centraba en constatar la viabilidad de la aplicación de esta escala para el servicio de auditoría.

Para ello, y siendo conscientes de que los datos que pretendíamos recoger eran básicamente cualitativos, nos centramos en las técnicas

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

creativas. Una vez ahí, la elección de entre las más importantes técnicas creativas no fue difícil, pues, como hemos manifestado, había una, concretamente el método Delphi, que se ajustaba exactamente a lo que pretendíamos.

De este modo, elegido este método, procedimos a su aplicación a la escala SERVQUAL. Para ello, contamos con la inestimable ayuda de un grupo de expertos a los que desde aquí queremos agradecerles -nuevamente- su inestimable ayuda.

Además, y una vez teníamos el cuestionario perfilado, la constatación de que las cuestiones incluidas eran las adecuadas vino de la mano de las entrevistas Semiestructuradas que fueron efectuadas a los otros dos grupos de individuos implicados en el desarrollo de la función auditora: usuarios del servicio y auditores.

En definitiva, nos encontrábamos con un cuestionario adaptado al servicio en concreto al que pretendíamos medir y validado por un conjunto de expertos tanto del mundo profesional como académico.

Llegados aquí, el siguiente paso fue su aplicación al servicio. Es decir, cómo se desarrollaron los acontecimientos en el envío de este cuestionario a los clientes del servicio y cuáles fueron sus respuestas. A estas cuestiones y a otras que nos surgirán en la aplicación, les daremos respuesta en el capítulo siguiente, dedicado al desarrollo de la investigación.

3.4.5 ANEXOS CAPÍTULO TERCERO.

ANEXOS: 3441A, 3441B y 3441C.

Partiendo del modelo inicial de entrevistas semiestructuradas, planteamos fue la siguiente.

ENTREVISTA SEMIESTRUCTURADA

(Dirigida a *Usuarios de Información Financiera Auditada*)

PARTE PRIMERA.

Información sobre el entrevistado y organización/es para la/s que trabaja.

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

Género: 1. Masculino / 2. Femenino	<input type="checkbox"/>
Edad: 1. Menos de 35 años / 2. Entre 35 y 50 años / 3. Más de 50 años	<input type="checkbox"/>
Formación: 1. Doctor/ 2. Licenciado con Master/ 3. Licenciado/ 4. Diplomado con Master/ 5. Diplomado	<input type="checkbox"/>
Organización/es para la/s que ejerce su actividad:	
<input style="width: 100%; height: 20px;" type="text"/>	
Ubicación geográfica:	
<input style="width: 100%; height: 20px;" type="text"/>	
Antigüedad en la misma:	
<input style="width: 100%; height: 20px;" type="text"/>	
Actividad que realiza:	
<input style="width: 100%; height: 20px;" type="text"/>	
Finalidad del análisis de la información auditada:	
<input style="width: 100%; height: 20px;" type="text"/>	
Experiencia previa en puesto similar. Duración y compañía:	
<input style="width: 100%; height: 20px;" type="text"/>	
¿Ha trabajado en alguna firma auditora? En caso afirmativo: ¿Qué tipo de puesto ocupó? ¿Cuánto tiempo los mantuvo?	
<input style="width: 100%; height: 20px;" type="text"/>	
Organizaciones profesionales a las que pertenece:	
<input style="width: 100%; height: 20px;" type="text"/>	

PARTE SEGUNDA.
Sobre las Firmas que auditan las Cuentas Anuales que usted analiza.

Capítulo 4. Desarrollo de la Investigación

De las Cuentas Anuales que usted analiza, ¿en qué proporción han sido auditadas por las siguientes firmas?

DELOITTE.....	<input type="text"/>	
ERNST & YOUNG.....	<input type="text"/>	
KPMG.....	<input type="text"/>	
PRICEWATERHOUSECOOPERS.....	<input type="text"/>	
OTRAS.....	<input type="text"/>	

Por favor, cite las dos o tres más importantes.

¿Cuál estima debe ser el criterio imperante en el momento de seleccionar una firma auditora? ¿Qué peso del total de la decisión deben tener los demás? X%

PRECIO.....	<input type="text"/>	<input type="text"/>
CALIDAD.....	<input type="text"/>	<input type="text"/>
TIEMPO DE EJECUCIÓN.....	<input type="text"/>	<input type="text"/>
PRESTIGIO DE LA FIRMA.....	<input type="text"/>	<input type="text"/>
CONOCIMIENTO PREVIO.....	<input type="text"/>	<input type="text"/>

¿Qué tipo de responsabilidad cree que deben tener los auditores? Comentario (Op):

ADMINISTRATIVA.....	<input type="text"/>	
CIVIL.....	<input type="text"/>	
PENAL.....	<input type="text"/>	

¿Cuáles establecería usted como las causas principales de la caída en la credibilidad de las firmas en los últimos tiempos?

¿Qué orden de principios establecería usted como los que deben regir en las firmas auditoras actuales?

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

Información Financiera.	C I O N	
<p>Seguidamente, le detallaremos una serie de cuestiones sobre las firmas auditoras y su trabajo efectuado sobre las Cuentas Anuales. En relación a ello, nos gustaría que nos contestara sobre lo que <i>usted percibe hacen o son las firmas auditoras</i> y lo que <i>deberían hacer o ser</i>.</p> <p style="text-align: center;">(La escala tiene 5 niveles: 1 es el Mínimo y 5 es el Máximo)</p> <p><u>Nota:</u> Para el caso de la Firma Auditora Ideal, tenga en cuenta que el echo de incrementar una característica implicará -en la inmensa mayoría de los casos- un mayor coste del servicio. Así, los responsables de una compañía podrían estar dispuestos a pagar más por la experiencia de la firma auditora en su sector, pero claro, hasta el límite de su umbral de utilidad. Por ello, le pedimos que en el momento de puntuar las declaraciones tenga en cuenta esta variable coste.</p> <p>Tiene/Debería tener <i>trascendencia</i> para usted que una sociedad esté <i>auditada o no</i>.</p> <p>Es/Debería ser importante la <i>relevancia de la persona o firma que audite</i> una sociedad.</p> <p>Es/Debería ser importante la <i>fiabilidad que le inspire</i> la firma.</p> <p>Normalmente, cuando recibe unas Cuentas Anuales auditadas, <i>las partidas que para usted tienen una mayor trascendencia</i> son sobre las que los auditores han <i>analizado más en profundidad</i>.</p> <p>Es/Debería ser importante <i>el nivel de profundidad en el análisis</i> del informe del auditor.</p> <p>Es/Debería ser importante la <i>extensión del informe emitido</i> por la firma.</p> <p>Es/Debería ser importante la <i>estructura del informe emitido</i>.</p> <p>Es/Debería ser importante la <i>claridad del informe emitido</i>.</p> <p>Cree que en los trabajos de auditoría <i>los riesgos que se asumen son los adecuados</i>.</p>		
<u>OBSERVACIONES:</u>		

ANEXOS: 3442A, 3442B y 3442C.

Partiendo del modelo inicial de entrevistas semiestructuradas, planteamos fue la siguiente.

ENTREVISTA SEMIESTRUCTURADA

(Dirigida a *Personal relacionado con el trabajo de Auditoría*)

PARTE PRIMERA. Información sobre el entrevistado y firma para la que trabaja.	
Género: 1. Masculino / 2. Femenino	<input type="checkbox"/>
Edad: 1. Menos de 35 años / 2. Entre 35 y 50 años / 3. Más de 50 años	<input type="checkbox"/>
Formación: 1. Doctor/ 2. Licenciado con Master/ 3. Licenciado/ 4. Diplomado con Master/ 5. Diplomado	<input type="checkbox"/>
Firma en la que ejerce su actividad:	<input type="text"/>
Ubicación geográfica:	<input type="text"/>
Antigüedad en la misma:	<input type="text"/>
Actividad que realiza:	<input type="text"/>
Categoría profesional dentro de la firma:	<input type="text"/>
Experiencia previa en puesto similar. Duración y compañía:	<input type="text"/>
Sector/es con los que su firma suele trabajar:	<input type="text"/>
Organizaciones profesionales a las que pertenece:	<input type="text"/>

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

PARTE SEGUNDA.

Sobre la función y características genéricas de las Firmas Auditoras.

¿Cree realmente que el hecho de que su firma audite las cuentas de una empresa añade fiabilidad a dichas cuentas desde la perspectiva de los usuarios de esa información financiera? ¿Por qué?

¿Qué orden de principios establecería usted como los que deben regir en las firmas auditoras actuales?

¿Cuál estima debe ser el criterio imperante en el momento de seleccionar una firma auditora? ¿Qué peso del total de la decisión deben tener los demás?

¿Cuáles establecería usted como las causas principales de la caída en la credibilidad de las firmas en los últimos tiempos?

¿Qué tipo de responsabilidad cree deben tener los auditores? ¿Por qué?

Capítulo 4. Desarrollo de la Investigación

<p>PARTE TERCERA. Sobre la percepción del trabajo efectuado por el auditor o firma auditora en la Información Financiera.</p>	<p>P E R C E P C I O N</p>	<p>I D E A L</p>
<p>Seguidamente, le detallaremos una serie de cuestiones sobre las firmas auditoras y su trabajo efectuado sobre las Cuentas Anuales. En relación a ello, nos gustaría que nos contestara sobre lo que <i>usted percibe hacen o son las firmas auditoras</i> y lo que <i>deberían hacer o ser</i>.</p> <p style="text-align: center;">(La escala tiene 5 niveles: 1 es el Mínimo y 5 es el Máximo)</p> <p><u>Nota:</u> Para el caso de la Firma Auditora Ideal, tenga en cuenta que el echo de incrementar una característica implicará -en la inmensa mayoría de los casos- un mayor coste del servicio. Así, los responsables de una compañía podrían estar dispuestos a pagar más por la experiencia de la firma auditora en su sector, pero claro, hasta el límite de su umbral de utilidad. Por ello, le pedimos que en el momento de puntuar las declaraciones tenga en cuenta esta variable coste.</p> <p>Es/Debería ser importante la <i>relevancia de la persona o firma que audite</i> una sociedad.</p> <p>Es/Debería ser importante la <i>fiabilidad que le inspire</i> la firma.</p> <p>Normalmente, cuando recibe unas Cuentas Anuales auditadas, <i>las partidas que para usted tienen una mayor trascendencia</i> son sobre las que los auditores han <i>analizado más en profundidad</i>.</p> <p>Es/Debería ser importante la <i>extensión del informe emitido</i> por la firma.</p> <p>Es/Debería ser importante la <i>estructura del informe emitido</i>.</p> <p>Es/Debería ser importante la <i>claridad del informe emitido</i>.</p> <p>Es/Debería ser importante <i>el nivel de profundidad en el análisis</i> del informe del auditor.</p> <p>Es/Debería ser importante <i>la identificación (compromiso) de la opinión del auditor</i> con la Información Financiera.</p> <p>Cree que en los trabajos de auditoría <i>los riesgos que se asumen son los adecuados</i>.</p>		
<p><u>OBSERVACIONES:</u></p>		

Capítulo 4

LA CALIDAD EN EL SERVICIO DE AUDITORÍA (II): DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN.

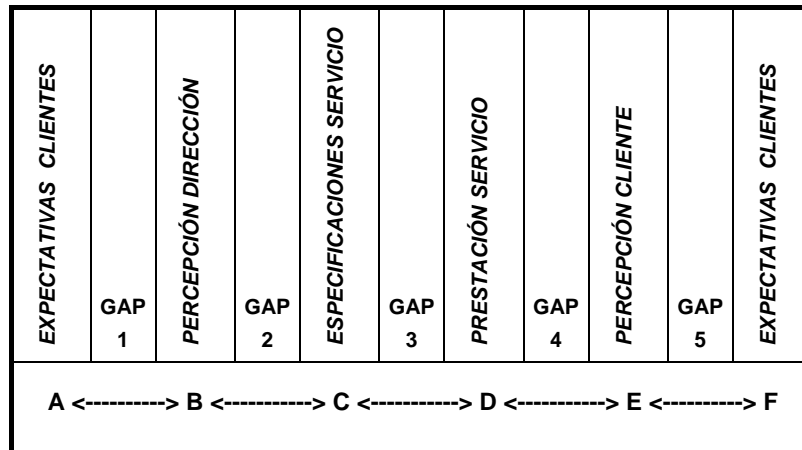
4.1 Introducción.

Una vez hemos delimitado a nivel teórico el objeto y la forma de llevar a cabo la investigación que nos planteábamos al iniciar este trabajo, en el capítulo presente, nos vamos a detener en el estudio empírico que hemos desarrollado a fin de proceder a la consecución de los objetivos planteados y el análisis de las consecuencias provocadas el mismo.

Para ello, procederemos de la siguiente forma: en primer lugar, estableceremos las bases que nos han hecho actuar de este modo y

cuáles son los objetivos directamente emanados de ese planteamiento; seguidamente, estableceremos las hipótesis científicas derivadas de esos objetivos planteados, concluyendo -esta primera parte del capítulo- con una breve exposición de la metodología seguida (en este apartado, desarrollaremos sintéticamente el proceso de selección de la muestra). En una segunda parte del capítulo (a partir del apartado 4.5) estaremos inmersos en el estudio empírico en si (siendo especialmente interesantes los apartados relativos a la identificación de las dimensiones y los que recogen las diferencias respecto a variables psico-sociológicas). Por último, dedicaremos un apartado a la reflexión sobre el análisis efectuado.

No obstante, antes de adentrarnos en el estudio efectuado nos parece adecuado matizar como la propia idiosincrasia del modelo elegido hace que intervengan todos los agentes involucrados en el servicio y, de este modo, el gap 5: E-P del Cliente, como pudimos ver en figura 3.1 (que volvemos a reproducir en Figura 4.1) es función de los otros cuatro identificados previamente.



LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Figura 4.1 Reproducción (Figura 3.1 Esquema de desajustes adaptado).

Como hemos puesto de manifiesto de forma implícita y explícita a lo largo de la investigación el modelo utilizado es un modelo integrador en el sentido de que en su proceso de elaboración y/u obtención de datos intervienen todos los agentes involucrados en la prestación del servicio.

4.2 Planteamiento Empírico.

Comenzaremos por exponer cómo, una vez que tomamos conciencia de la importancia de la Calidad en la Auditoría (aspecto esencial de la justificación de nuestra investigación), nuestra atención se centró en la búsqueda del mejor instrumento de medición de la Calidad en los Servicios.

Tras analizar la bibliografía relacionada con el Sector Servicios desde distintas áreas económicas, llegamos a la conclusión de que la escala SERVQUAL era el instrumento idóneo para el *Análisis de la Calidad desde la perspectiva del Cliente en el servicio de Auditoría e, incluso, por su propia filosofía nos permitiría tener una visión de la Calidad General del Servicio.*

Una vez aquí, y teniendo presente que la propia bibliografía abogaba por una adaptación de la escala al servicio a analizar, nuestra inquietud se centraba en contrastar la viabilidad de la aplicación de esta escala para el servicio de auditoría.

Para ello, y siendo conscientes de que los datos que pretendíamos recoger eran básicamente cualitativos, nos centramos en las técnicas creativas. Posteriormente, la elección de entre las más importantes de ellas no fue difícil, pues, como hemos manifestado, había una, concretamente *el método Delphi*, que se ajustaba exactamente a lo que pretendíamos.

De este modo, elegido este método, procedimos a su aplicación a la escala SERVQUAL. Contando con la inestimable ayuda del grupo de expertos procedimos de la siguiente forma:

- En primer lugar, nos pusimos en contacto (a ser posible personalmente) con los expertos para explicarles el proceso de esta validación y su función.
- Seguidamente, mediante e-mail procedimos a enviarles el cuestionario -con las adaptaciones básicas al servicio- para que nos diesen su opinión sobre las modificaciones que creían oportunas al objeto de analizar de un mejor modo la Calidad del servicio.
- Procedimos hasta tres veces, donde ya el consenso era bastante elevado.

Al mismo tiempo, y con la ayuda de una serie de entrevistas semiestructuradas (como analizamos en capítulo precedente), efectuamos los siguientes encuentros con individuos de los otros dos grupos de agentes implicados en la prestación del servicio:

1. Del grupo de Usuarios de la Información auditada, y en función de su grupo de pertenencia las 38 entrevistas efectuadas se repartieron de la siguiente forma:
 - Accionistas de Sociedades Auditadas → 6.
 - Analistas de Riesgo y Bursátiles → 19.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

- Analistas externos sin implicación.
 - Profesores Universitarios → 5.
 - Periodistas Especializados → 4.
 - Inspectores de Hacienda → 4.
2. Del mismo modo, del grupo relativo al Personal Implicado en el desarrollo de la propia función auditora, y en función de su grupo de pertenencia las 33 entrevistas efectuadas se repartieron de la siguiente forma:
- Socios de grandes firmas → 8.
 - Socios de firmas medianas y pequeñas → 6.
 - Ejercientes a título individual → 7.
 - Empleados de firmas multinacionales → 7.
 - Empleados de firmas de ámbito local → 5.

En este instante, primavera de 2012, nos encontrábamos con un *Cuestionario Adaptado al servicio* en concreto al que pretendíamos medir y *Validado* por un conjunto de expertos y usuarios tanto del mundo profesional como académico.

El siguiente paso fue su *aplicación al servicio*, es decir, cómo se desarrollaron los acontecimientos en el envío de este cuestionario a los clientes del servicio y cuáles fueron sus respuestas. A estas cuestiones y a otras que nos surgirán en la aplicación, responderemos en este capítulo.

4.3 Objetivos de investigación.

Sin olvidar que el objetivo estratégico de nuestra investigación se centraba en el *análisis del nivel de calidad del servicio de auditoría*, en

nuestro país, entendemos que, antes de la consecución del mismo, deberemos establecer una escala de medida respecto al “Análisis de la Calidad del Servicio de Auditoría desde la perspectiva del Cliente” que posea los elementos y características de solidez exigibles a cualquier escala psico-sociométrica, con el fin de poder llevar a cabo a partir de ella las investigaciones y estudios necesarios para mejorar y adecuar este servicio a las necesidades de los respectivos agentes que interactúan en el mismo.

Para ello, y con el fin de conseguir establecer si el servicio posee o no cierto grado de calidad, hemos aplicado un instrumento de medida adaptado a este servicio en concreto (ello lo hicimos mediante la Técnica Delphi) lo que ha traído como consecuencia:

- El establecimiento de una nueva Escala.
- La constatación de que la adaptación de esa escala cumple las características de solidez exigibles a cualquier escala psico-sociométrica.
- El establecimiento de cuáles son sus dimensiones y las variables que las componen, analizando por qué se agrupan de una determinada forma y diferencias con el modelo inicial de PZB.

Posteriormente, y una vez establecida esta consistencia respecto de la escala construida, pasaremos a analizar los resultados obtenidos en la medida de la calidad del servicio, en relación con sus distintos componentes y con las variables personales y profesionales medidas en cada sujeto.

En este sentido, entendemos que si bien el objeto de la investigación consiste fundamentalmente en las preguntas relativas a la

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

calidad del servicio de auditoría, resultarán de especial utilidad las relaciones entre esta percepción y expectativas y entre las variables psico-sociológicas y el resto de variables.

De esta manera, a partir de los resultados obtenidos en este trabajo, podremos ir obteniendo la información necesaria que determinará por retroalimentación y de manera cada vez más precisa una medición que determine de manera unívoca qué elementos y de qué manera influyen en la calidad del servicio.

En este orden de cosas, antes de adentrarnos en los aspectos técnicos que nos ayudaran en la consecución de los objetivos planteados, entendemos que, para que nuestro trabajo resulte más didáctico, debemos plantear, partiendo de los objetivos perseguidos, una serie de hipótesis. El establecimiento de estas hipótesis (que deberemos distinguir de las estadísticas en su forma y fondo) nos ayudará a alcanzar los objetivos perseguidos, al tiempo que nos acercarán formalmente, pues entendemos que conceptualmente no nos hemos distanciado, al método científico.

De este modo, estas hipótesis, podemos plantearlas:

HIPOTESIS GENERICA:

Analizar el SERVQUAL como instrumento válido de medida de la Calidad en el servicio de Auditoría.

Con el fin de proceder a la contrastación de esta hipótesis genérica propuesta hemos procedido a establecer los siguientes objetivos:

1. *El SERVQUAL es un instrumento válido de medición de la Calidad en el sector servicios. Afirmación que toma especial fuerza cuando, previamente a su aplicación, existe una adaptación de la escala al servicio concreto analizado.*
2. *Que dicha adaptación de este instrumento de medida puede traer como consecuencia la aparición de nuevas dimensiones propias del servicio analizado e incluso, que las dimensiones características de la escala en su aplicación a otros servicios pueden no aparecer en éste. De modo que la escala SERVQUAL al ser adaptada al servicio en concreto no tiene por qué tener las mismas dimensiones que el modelo original.*
3. *Que la utilización de dos enfoques distintos para la misma escala: evaluación de percepciones y evaluación de expectativas, está justificada en tanto en cuanto existan datos que apoyen que las dos escalas, percepciones y expectativas, están midiendo dos aspectos distintos de la evaluación de la Calidad del servicio, que son relativamente independientes y que por tanto poseen entidad propia como para diferenciar la medida de ambos aspectos por separado.*
4. *Por último, planteamos la hipótesis de que las variables de tipo personal están relacionadas con las percepciones y expectativas que se tengan sobre el nivel de calidad proporcionado por el servicio de Auditoría.*

4.4 Selección de la Muestra.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Para la contrastación de estas hipótesis y resolución de estos objetivos marcados como es obvio necesitábamos una muestra sobre la que aplicar los análisis.

Tras iniciar la búsqueda de una base de datos adecuada a las necesidades de nuestra investigación, la conseguimos de dos formas diferentes. Por un lado, mediante la conexión con el Grupo de Comunicación Recoletos nos hicimos con una Base de Datos que nos garantizaban que contenían datos de las mayores 5.000 empresas del país, incluso con sus e-mails y páginas web. Por otro, mediante la indagación en la Biblioteca de nuestra Universidad obtuvimos de la Base de Datos SABI un listado con las mayores 10.000 empresas auditadas de nuestro país (SABI es una Base de Datos Financiera de las principales empresas españolas. Incluye más del 95% de las compañías de las 17 Comunidades Autónomas que presentan sus cuentas en los Registros Mercantiles, con facturación superior a 601.012,10 euros o más de 10 empleados. La componen más de 200.000 empresas).

Del posterior cruce que hicimos, con las dos Bases de Datos que habíamos obtenido, sacamos una Base de Datos de 3.200 empresas auditadas con todos los datos financieros. Tras todo este proceso obtuvimos 178 respuestas que, una vez filtradas, se quedaron en 134 respuestas válidas (aprox. un 4,2% sobre la población válida de nuestra base de datos).

La investigación recoge datos de 134 sujetos en variables como género, edad, formación, datos de la compañía y datos de la empresa auditora, además de 22 ítems referentes a la firma auditora propia y

otros 22 referentes a la firma auditora ideal. De igual forma, disponemos de información acerca de la importancia dada por estos sujetos a las características de las firmas auditoras y sus servicios.

No obstante, como es común a muchos trabajos de investigación y, en concreto, a los enviados por correo, nos encontramos con el problema que surge cuando intentamos generalizar los resultados obtenidos. Nos situábamos en la siguiente disyuntiva: o hacemos un censo (medición de las variables en toda la población), o realizamos un muestreo aleatorio simple (donde quedaría garantizado que cada uno de los elementos de la población posee la misma probabilidad de aparecer en la muestra que cualquier otro, sin estar sujeta la pertenencia o no a la muestra a ningún tipo de motivación individual o a cualquier otra variable de tipo idiosincrásico). Al no poder garantizar la aleatoriedad de los resultados, resulta imprescindible comprobar, a posteriori, la representatividad de la muestra con respecto a la población definida anteriormente.

Al disponer de los datos poblacionales, comprobamos la pertenencia de la muestra en las variables más representativas:

- Ventas: Utilizando el test paramétrico de contraste de hipótesis respecto a la media poblacional comprobamos la compatibilidad de nuestra media muestral en la variable ventas mediante la prueba z con varianza conocida ($p > 0,05$)
- Número de empleados: Con el mismo método respecto de la media obtenemos también un resultado positivo ($p > 0,05$)
- Ubicación geográfica: Mediante la prueba de contraste no paramétrica “Chi-cuadrado” de bondad de ajuste, comprobamos también que las frecuencias correspondientes a nuestra muestra se ajustan a los datos poblacionales ($p > 0,05$)

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Estos resultados, unidos al tamaño de la muestra relativamente considerable de 134 cuestionarios válidos, nos ayudan a asumir ciertos supuestos estadísticos (como la aplicación del teorema central del límite para variables de tipo cuantitativo) y nos permiten sostener que nuestra muestra alcanza ampliamente, en número y representatividad, los niveles mínimos requeridos para asentar suficientemente las conclusiones de la investigación.

En cualquier caso, como ya hemos manifestado, los resultados habrán de tomarse con la cautela habitual que se requiere en este tipo de trabajos en lo concerniente, sobre todo, a la generalización de resultados a la población de clientes de auditoría en general, ya que, si bien es posible que los resultados sean extrapolables a todos los clientes de auditoría, el presente trabajo se ciñe, por cuestiones técnicas y de muestreo, a la población definida por los criterios de pertenencia a la base de datos, tomada como población de partida, antes mencionados.

4.5 Metodología Empleada.

El punto de partida son los ítems de la escala SERVQUAL adaptados al área de estudio a partir de las opiniones y juicios realizados por expertos en el trabajo de auditoría. Se ha mantenido el número de ítems en veintidós y se ha insistido en plantear las diferencias posibles entre las percepciones (identificados desde ahora con "Datos A" o ítems de la "Escala A") y las expectativas (identificados desde ahora con "Datos B" o ítems de la "Escala B") de la calidad del servicio ofrecida por las empresas auditoras.

Posteriormente, se han aplicado ambas escalas acompañadas de una colección de ítems que recogían información personal y profesional del cliente (como ya hemos comentado, resultarán especialmente interesantes los resultados obtenidos entre las percepciones-expectativas y las variables psico-sociológicas). Además, también se incluye una valoración global de las firmas auditoras y de los servicios ofrecidos.

Tras obtener los resultados, hemos sometido éstos a las pruebas psico-sociométricas necesarias (fiabilidad, discriminación y validez) y a las técnicas exploratorias y de reducción de datos que nos permitían evaluar este instrumento de medida. Especial énfasis se ha hecho en el estudio de la composición factorial de las escalas utilizando la técnica del análisis factorial con el objeto de conseguir la reducción e identificación de las dimensiones subyacentes a los resultados de los ítems, apoyada con el análisis de Cluster, que nos permite discernir una estructura de respuesta común y determinada por un número reducido de factores.

A continuación, para analizar las diferencias encontradas entre las escalas y dentro de éstas entre los ítems, así como para averiguar si se encontraban diferencias debidas a cada una de las variables psico-sociológicas, hemos utilizado el contraste de medias tanto para dos muestras (T de Student con muestras dependientes o independientes según los distintos contrastes) como para más de dos (Análisis de varianza de un factor efectos fijos). Aunque se han encontrado ciertas desviaciones respecto de los supuestos necesarios para su aplicación, éstas no son importantes ya que se considera que el test F es suficientemente robusto, sobre todo dado el considerable tamaño de la muestra, y los resultados no se ven seriamente afectados (Lubin, 2000).

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

No obstante, para confirmar esta cuestión, hemos incluido alguna prueba no paramétrica alternativa, así como la consideración de varianzas poblacionales desiguales en los casos en los que los estadísticos lo permitían, que confirman la validez de los resultados paramétricos al dar idénticos resultados.

Para la realización de estas pruebas, nos hemos ayudado, además de en la potencialidad estadística y gráfica que nos permiten Microsoft Excel y Word (versión 2010), en el programa Estadístico SPSS versión 23 (sobre todo en lo relativo a los Análisis Factoriales y de Clusters).

4.6 Evaluación Técnica de la Prueba: Identificación Dimensiones.

Al objeto de evaluar la bondad de la prueba, vamos proceder a analizar sus características más importantes: fiabilidad, validez y discriminabilidad.

Como recogíamos en el capítulo segundo, cualquier escala que pretenda medir “algo” (sea lo que fuere) debe cumplir una serie de propiedades. En concreto, en nuestro caso, pretendemos medir la Calidad del servicio desde la perspectiva de las Expectativas y Percepciones. Por tanto, estamos analizando actitudes, y como ya pusimos de manifiesto éstas son las propiedades que debe cumplir la escala que vayamos a utilizar para el análisis de la calidad del servicio en estudio. No obstante, debido a la adaptación efectuada al servicio en concreto de Auditoría entre otros motivos -más técnicos- y que posteriormente expondremos, hemos de matizar que la Validez

Factorial tomará una especial importancia en nuestro análisis y en los resultados que obtendremos del mismo.

4.6.1 ANÁLISIS DE LA FIABILIDAD.

Para la estimación de la fiabilidad, hemos utilizado el coeficiente de consistencia interna α de Cronbach y el método de las dos mitades de Spearman–Brown. (ver Anexos Capítulo)

No aplicamos el método test–retest y el método de las formas paralelas porque implicaban la aplicación de la prueba en dos ocasiones (algo que hubiera repercutido seriamente en el tamaño muestral) o la aplicación de dos pruebas en el segundo caso (lo que hubiera aumentado la fatiga de los sujetos en menoscabo de la fiabilidad) por lo que se han descartado estos dos métodos.

Tras los cálculos oportunos, la fiabilidad obtenida es:

Datos A: Éstos son los datos de la escala de *calidad percibida* aplicada a la *propia firma auditora*. En ella hemos obtenido un coeficiente α de Cronbach de 0'9491, (la significación de este coeficiente por el método de Feldt (ver Anexo) es muy elevada con un nivel crítico $p < 0,0005$)

$$\begin{array}{l} H_0 : \alpha = 0 \\ H_1 : \alpha \neq 0 \end{array} \quad F=19,65$$

próximo a la fiabilidad perfecta, por lo que nos encontramos con un instrumento de medida extremadamente fiable, indicándonos que existe una precisión muy alta en las medidas realizadas. Esto queda

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

confirmado por el coeficiente de Spearman–Brown basado en las dos mitades (par e impar) que nos arroja un resultado de 0'955.

Datos B: Éstos son los datos de la escala de calidad aplicada a la *firma auditora ideal*. En este caso los datos obtenidos son también muy elevados, ya que tenemos coeficientes de fiabilidad de 0'9455 ($p < 0,0005$ para la F de Feldt) y 0'954 respectivamente. Hay, como vemos, una pequeña disminución de la fiabilidad que, sin embargo, no resulta significativa, pudiendo afirmar que los ítems aplicados en la escala de expectativas es tan precisa como la de la escala de percepciones.

4.6.2 ANÁLISIS DE LA DISCRIMINABILIDAD.

En cuanto a la Discriminabilidad (entendida como la capacidad de un ítem de distinguir entre los sujetos que puntúan alto en el total de la escala y los que puntúan bajo) la calcularemos mediante el coeficiente de correlación de Pearson (ver Anexo) entre el ítem y el total de la escala exceptuando el ítem (Muñiz, 1998).

Para nuestros datos dicha discriminabilidad es en general muy elevada. Encontramos índices de discriminación superiores en general a 0,50, con una mediana de 0,73 para los **datos A** y de 0,68 para los **datos B**. Únicamente destaca la relativamente baja discriminación del ítem número 4, tanto en los datos de las valoraciones sobre la propia firma como en las valoraciones sobre la firma ideal que arroja resultados 0,14 y 0,21 respectivamente.

Al tratarse de una escala de tipo Likert aceptaremos, al igual que Barbero (1993, 267), un valor mínimo de 0,20 para poder afirmar que los ítems discriminan. Así pues, y salvo el mencionado ítem número 4, todos los ítems son muy homogéneos con respecto al resto de los ítems de la escala, y contribuyen a medir el constructo planteado. O, dicho de otro modo, los ítems son adecuados y deben (excepto el 4) incluirse en la escala final.

En definitiva, respecto al objetivo de aproximarse a la Parametrización Escueta y tras haber considerado ya este requisito en las instrucciones dadas a los expertos para la selección y formulación de los ítems, hay que añadir que todos y cada uno de los ítems (a excepción del número 4) de las dos escalas están contribuyendo de manera significativa a la medida de la variable *Calidad del servicio en las empresas de Auditoría* y se desaconseja su eliminación con el fin de lograr una mayor simplificación, ya que esto redundaría en una medida más deficiente de la variable. Solamente es aconsejable, por tanto, la eliminación del ítem número 4 en ambas escalas. De esta forma, se hará en algunas de las pruebas estadísticas, aunque se continúa con su estudio en la mayoría antes de descartarlo definitivamente.

Al igual que en el apartado de la fiabilidad, también en la discriminabilidad tenemos valores ligeramente inferiores para los datos de expectativas respecto a los de percepciones.

Correlaciones obtenidas

Datos A Datos B

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

Ítem 1	0,62	0,64
Ítem 2	0,74	0,59
Ítem 3	0,78	0,69
Ítem 4	0,14	0,21
Ítem 5	0,56	0,52
Ítem 6	0,66	0,60
Ítem 7	0,55	0,52
Ítem 8	0,79	0,81
Ítem 9	0,64	0,64
Ítem 10	0,80	0,71
Ítem 11	0,52	0,68
Ítem 12	0,80	0,58
Ítem 13	0,72	0,77
Ítem 14	0,81	0,72
Ítem 15	0,81	0,71
Ítem 16	0,65	0,77
Ítem 17	0,75	0,67
Ítem 18	0,83	0,74
Ítem 19	0,65	0,64
Ítem 20	0,72	0,70
Ítem 21	0,75	0,67
Ítem 22	0,75	0,69

Concluimos, pues, que nuestras escalas, tanto la de percepciones como la de expectativas, miden con exactitud y precisión muy elevadas, poseen consistencia interna y son adecuadas para discriminar entre sujetos con valores distintos en la variable medida.

4.6.3 ANÁLISIS DE LA VALIDEZ. IDENTIFICACIÓN DE DIMENSIONES.

Para apoyar la **validez de contenido** necesitamos comprobar que nuestra escala está compuesta por ítems representativos de todas las áreas o dimensiones que componen la variable que se pretende medir: Calidad de Servicio.

Para ello, nos apoyamos en el concepto y dimensiones de la calidad de servicio defendidos por estudios anteriores (recogidos en apartado 2.2.3 *Medición en Sector Servicios. Revisión de la Literatura*). Puesto que las investigaciones realizadas previamente obtienen resultados suficientemente consistentes, podemos pensar que nuestra escala contiene los elementos necesarios para evaluar y medir correctamente la variable que se pretende medir.

Dado que no existen estudios previos, con esta herramienta, que midan con exactitud y validez la Calidad del Servicio de Auditoría, resulta imposible el cálculo de la **validez predictiva**. Posteriores investigaciones y la creación de nuevas escalas darán como resultado la obtención de instrumentos de medida que, si miden realmente la misma variable, correlacionarán en alto grado con nuestra escala.

Respecto a la **validez de constructo**, la enfocaremos desde el aspecto de la validez factorial, por lo que vamos a tratar de averiguar si el constructo “*Calidad de Servicio en las empresas de Auditoría*” es apoyado por la existencia de datos empíricos que permitan afirmar que estamos hablando de una entidad coherente y no de un conjunto de ítems que poco tengan que ver entre sí.

Para ello, realizamos el análisis factorial y, tras un primer abordaje, nos encontramos con una estructura de *cuatro factores*. Hemos utilizado el método de componentes principales desarrollado por

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Hotelling, junto con el procedimiento de estructura simple de Thurstone, para la rotación. Utilizamos en primer lugar el método Varimax (con la normalización de Kaiser) para la obtención de un factor principal y apoyo a la unidimensionalidad y, posteriormente, el método de rotación Direct Oblimin con la normalización de Kaiser y con un valor de delta de 0,001. Este método de rotación es el que nos va a permitir identificar mejor los factores conservando la integridad de la varianza explicada por ellos.

Este método de reducción de datos plantea explicar la mayor variabilidad posible con el mínimo número de factores, para lo cual procede a realizar extracciones de la matriz inicial de correlación que agrupa en factores que explican la varianza de todas las variables de forma decreciente, por lo que basta con un mínimo número de factores (en este caso 4) para poder explicar la mayor parte de las variaciones encontradas en las respuestas de los sujetos.

Por otra parte, la matriz anti-imagen de correlaciones contiene poco más de un 8% de valores significativos tanto para los datos A como para B, lo cual apoya el uso del análisis factorial. El test de esfericidad de Bartlett arroja un valor de χ^2 de 4379,69 y una significación inferior a 0,0001, lo cual aconseja su factorización, ya que nos permite afirmar que existen correlaciones significativas entre las variables. Por último, el índice de Kaiser-Meyer-Olkin para la comparación de las correlaciones simples con las correlaciones parciales también apoya (0,925 como valor obtenido) el uso de la técnica mencionada.

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,925
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	4379,668
	df	231
	Sig.	,000

Todas estas pruebas aconsejan la utilización del análisis factorial como técnica apropiada de reducción de datos y de simplificación de la estructura de la escala. Seguidamente, procederemos a su utilización para los dos tipos de datos.

4.6.3.1 Datos A (Valoraciones acerca de la propia firma).

Podemos observar cómo el tanto por ciento de varianza explicada por los cuatro factores es de 70,50% (sólo el primer factor explica 53,57% de la varianza total debida a las veintidós variables), lo cual es suficiente para poder considerar una estructura factorial consistente que apoya la validez de constructo (ver figura 4.2). En la literatura encontramos cómo “en las ciencias sociales... es normal considerar una solución que represente un 60% de la varianza total (y en algunos casos incluso menos) como satisfactorio” (Hair et al., 2010).

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total
1	11,785	53,569	53,569	11,785	53,569	53,569	9,524
2	1,544	7,018	60,587	1,544	7,018	60,587	2,970
3	1,144	5,201	65,788	1,144	5,201	65,788	6,394
4	1,036	4,708	70,496	1,036	4,708	70,496	7,691
5	,962	4,374	74,870				
6	,871	3,959	78,828				
7	,577	2,621	81,449				
8	,540	2,454	83,903				
9	,516	2,347	86,250				
10	,441	2,003	88,253				
11	,412	1,873	90,126				
12	,333	1,512	91,637				
13	,293	1,334	92,971				
14	,280	1,273	94,245				
15	,252	1,147	95,392				
16	,206	,936	96,328				
17	,197	,894	97,222				
18	,173	,784	98,006				
19	,134	,611	98,617				
20	,118	,536	99,154				
21	,101	,461	99,614				
22	481E-02	,386	100,000				

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. When components are correlated, sums of squared loadings cannot be added to obtain a total.

Figura 4.2 Varianza de valores de la Propia Firma (Datos A).

Podemos ver, según los datos de la tabla, que más de la mitad de la información contenida en toda la escala puede ser representada por un componente común remarcando la homogeneidad entre los ítems. Cabe citar aquí el trabajo realizado por Yoon y Ekinci (2003) respecto a la unidimensionalidad de la escala SERVQUAL utilizando el procedimiento de Guttman, ya que sus resultados, si bien aplicados a un área distinta de la del presente trabajo, plantean que dicha escala está midiendo en realidad una única cosa. Bastaría, para una primera

aproximación a la unidimensionalidad, la comparación entre la raíz latente del primer factor (11,79) y las del segundo y restantes (entre 0,08 y 1,5) para ver que existe una notable diferencia entre dichos valores que apoya dicha unidimensionalidad (Muñiz, 1997). La discusión acerca de la unidimensionalidad de la variable medida habría de ser apoyada por la consideración de si los factores obtenidos en el análisis correlacionan entre sí o no, es decir si se ha utilizado rotación ortogonal u oblicua. En este último caso, la unidimensionalidad de la variable medida no está reñida con la distinción entre los componentes de ésta, que estarán, cabe esperar, correlacionados entre sí, ya que son aspectos de la misma variable.

No obstante, con el objeto de identificar los distintos factores que subyacen a la estructura del constructo “Calidad Percibida”, procedemos a la rotación oblicua, donde podemos observar que los ítems tienden a apoyar la agrupación realizada previamente por los expertos, aunque con algunas excepciones que pasamos a señalar: los tres primeros ítems aparecen con saturaciones altas y positivas en el factor 1, pero el cuarto ítem satura sin embargo en el factor 2. Los ítems 5, 6 y 7 saturan en el factor 2 de forma positiva, pero no así el 8 y el 9. El 10, 12 y 13 tienen saturaciones altas y negativas en el cuarto factor, aparece una estructura similar en los ítems 14 a 18 a excepción del ítem 16 y los cuatro últimos ítems saturan negativamente en el tercer factor, principalmente.

Sin embargo, las diferencias encontradas respecto de la diferenciación inicial sólo pueden ser matizadas tras la identificación de factores. Analizando las correlaciones de cada uno de los ítems con las dimensiones obtenidas, podemos establecer una definición previa de

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

dichas dimensiones a partir de los componentes implicados en cada ítem (ver figura 4.3).

Pattern Matrix ^a

	Component			
	1	2	3	4
A1	,822			
A2	,845			
A3	,535			-,313
A4		,664		
A5		,566		-,506
A6		,339		-,454
A7		,703		
A8	,659			-,312
A9			-,400	-,399
A10	,277			-,553
A11	,463		-,470	,262
A12				-,691
A13				-,706
A14	,627			-,457
A15	,765			
A16				-,724
A17	,708		-,287	
A18	,868			
A19			-,800	
A20		,261	-,488	
A21			-,626	
A22			-,592	-,365

Extraction Method: Principal Component Analysis.
Rotation Method: Oblimin with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 24 iterations.

Figura 4.3 Matriz de Correlaciones Ítems Escala A.

Nota: Se han suprimido las correlaciones inferiores a 0,18.
La significación de las cargas factoriales arroja unos valores de error estándar mucho mayores que las correlaciones sencillas entre dos variables, por lo que los valores necesarios para ser significativos son mucho más elevados. Para un nivel de significación de 0,05 y una potencia de contraste de 0,80 se estiman necesarios unos valores de correlación sobre 0,35 para una muestra de 134 sujetos. En cualquier caso no menos de $\pm 0,30$, Hair et al. (2010).
Además, también es necesario comentar que el método de rotación oblicua, al no proporcionar factores ortogonales entre sí, no cumple la propiedad de que la suma de comunalidades para cada

una de las variables dé como resultado la unidad. Esto es debido a que los factores, al no formar ángulo recto, correlacionan entre sí, dando por consecuencia un reparto de comunalidades distinto al de la rotación ortogonal, ya que parte de la proporción de varianzas explicada por cada factor está contenida en otros factores. Como dicen Amelang y Bartussek (1991, 95): "Las correlaciones factoriales cuadradas r_{jk}^2 representan, como en el caso ortogonal, partes de varianzas que explican los factores de las variables, pero no se pueden adicionar ... a comunalidades h_j^2 "

Para estudiar los posibles agrupamientos entre los tipos de respuesta a cada uno de los ítems realizamos un análisis Cluster Jerárquico para los ítems de las escalas A y B por separado, entendiendo por procedimiento jerárquico un método aglomerativo que permite la formación de conglomerados o clusters, actuando paso a paso por la combinación progresiva de elementos similares en conglomerados y de estos conglomerados obtenidos entre sí hasta que se puedan unir todos los objetos y conglomerados en un único conglomerado. La distancia de combinación indica la similitud tanto entre elementos como entre conglomerados (a menor distancia, mayor similitud). Se podría pensar en el análisis de Clusters como en un análisis factorial no paramétrico, ya que el objeto de su uso es también el agrupamiento (no sólo de variables sino también de sujetos u otros objetos) y la reducción de los datos originales a bloques de datos reunidos por similitud.

Para los datos obtenidos respecto a las veintidós valoraciones de la **escala A** y utilizando el método jerárquico de análisis obtenemos estructuras muy similares, tanto por el método de la distancia euclídea como por Chebychev y por Minkowski (entre otros). En todos ellos y por lo que muestra el dendograma, tenemos una estructura muy similar (ver figura 4.4).

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

* * * * * H I E R A R C H I C A L C L U S T E R A N A L Y S I S * * *
* * *

Dendrogram using Average Linkage (Between Groups)

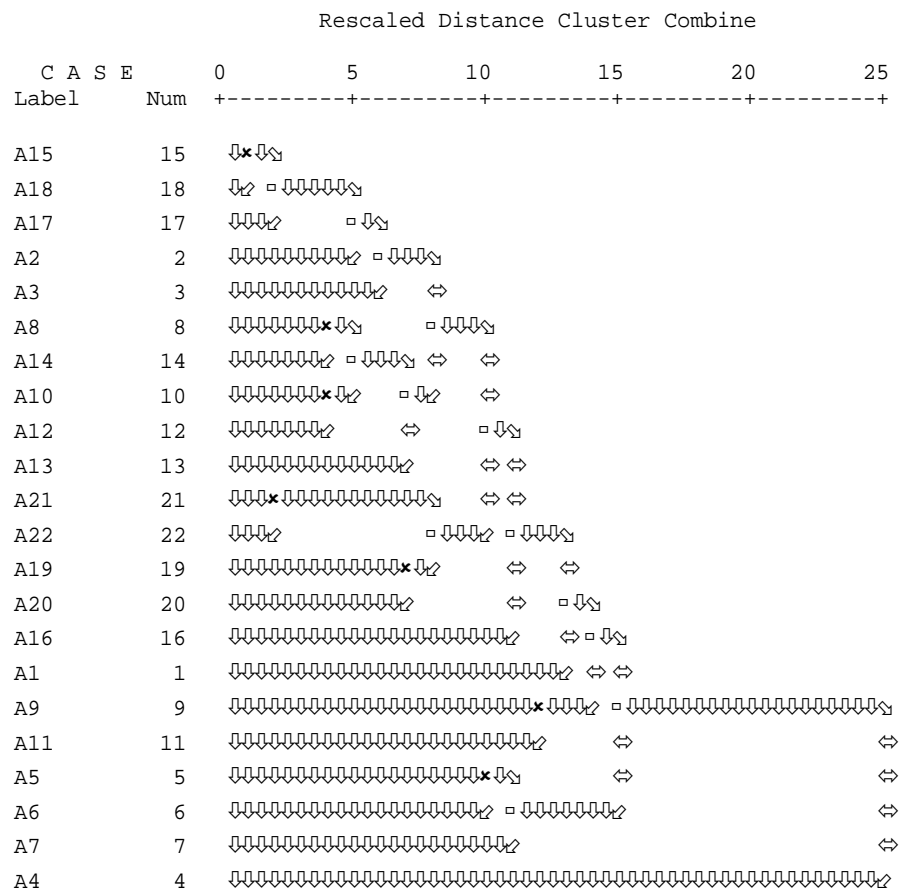


Figura 4.4 Dendrograma Ítems Escala A.

De este modo, el objetivo es clasificar una muestra de entidades (personas u objetos) en un número pequeño de grupos mutuamente excluyentes basados en similitudes entre las entidades (Hair et al., 2010).

Aun cuando utilicemos posteriormente esta técnica para analizar las pautas de respuesta de los sujetos, aquí la usaremos entre los ítems de las escalas para identificar con mayor eficacia el agrupamiento en dimensiones proporcionado por el análisis factorial. Lo primero que observamos al analizar los resultados es que el ítem 4 queda descolgado del resto de agrupamientos realizados entre ítems, indicando, al igual que vimos con los índices de discriminación, que está midiendo otra dimensión distinta de la que mide el resto de los ítems de la escala. Esto ocurre tanto en los datos de percepciones como en los datos de expectativas. Si eliminamos este ítem de la escala de percepciones la varianza explicada por los 4 factores aumenta hasta el 73,15%, obteniendo posteriormente una matriz rotada de componentes más próxima a la estructura simple de Thurstone.

Los agrupamientos restantes tienen cierta similitud con los datos provenientes del análisis factorial, encontrando dos agrupamientos iniciales: el formado por los ítems 2, 3, 15, 17 y 18, y otro con los ítems 8, 10, 12, 13 y 14, y ambos agrupamientos diferenciados claramente del formado por los ítems 19, 20, 21 y 22; cierta similitud también aunque ya más lejana entre los ítems 9 y 11, así como entre los ítems 5, 6 y 7. Nos hemos ayudado también de esta técnica descriptiva para la identificación de los factores o dimensiones implicados en la medida.

A continuación, en el cuadro 4.1, recogemos los ítems objeto del estudio, para la *propia firma auditora*, con el fin de tener una referencia

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

a la hora de identificar las distintas dimensiones que pasaremos a desarrollar.

A1	Los medios empleados por el auditor (conocimientos, medios técnicos, bibliografía especializada, etc.) le han parecido los oportunos.
A2	El procedimiento empleado para realizar el trabajo le ha parecido el adecuado.
A3	El personal muestra seriedad profesional.
A4	Le parece adecuado que le ofreciesen servicios adicionales a los de auditoría.
A5	La firma auditora ha mostrado facilidades a la hora de realizar su trabajo.
A6	El servicio se ha efectuado según lo pactado.
A7	El servicio se ha prestado en el tiempo acordado.
A8	Existe fiabilidad y consistencia en el servicio prestado.
A9	Le ha parecido buena la relación Calidad/Precio en el servicio prestado.
A10	Existe buena voluntad a la hora de efectuar el servicio.
A11	Le han mantenido informado acerca del servicio prestado.
A12	Le son contestadas las dudas que le surgen.
A13	Cuando el cliente (usted) tiene un problema, la firma auditora muestra un sincero interés en solucionarlo.
A14	La firma le inspira confianza.
A15	Los empleados, encargados de realizar el servicio, le inspiran confianza.
A16	Le ha parecido el trato cortés.
A17	Le parece que el personal enviado tiene suficientes conocimientos y competencia.
A18	Le da garantías el trabajo efectuado por la firma.
A19	El trabajo que le presta el empleado de la firma auditora se hace de forma personal y continua.
A20	Se intuye en el empleado una identificación con su trabajo.
A21	Ha percibido en el empleado la importancia que tiene el servicio para el cliente (usted)
A22	Intuye que el empleado ha llegado a tomar conciencia de sus necesidades.

Cuadro 4.1 Cuestionario enviado relacionado con la Propia Firma Auditora.

A. Identificación de los factores implicados en la Medida de la Calidad de Servicio para datos de la Propia Firma Auditora:

- a. **DIMENSIÓN 1:** Explica (tras la rotación) la mayor parte de la varianza recogida por los cuatro factores, siendo la más importante de las cuatro dimensiones recogidas.
Identificamos esta dimensión como **“Elementos tangibles y garantía en la prestación”** que está compuesta por los ítems: A1, A2, A3, A15, A17 y A18.
- b. **DIMENSIÓN 2:** Es la dimensión con menor varianza explicada de las cuatro dimensiones.
La dimensión recogida aquí la identificamos como **“Fiabilidad y prestancia”** relacionada con los ítems: A4, A5, A6 y A7.
- c. **DIMENSIÓN 3:** La tercera en importancia total. Las correlaciones obtenidas con las variables son negativas, pero por facilitar la comprensión utilizaremos la definición del término de manera directa (esto sólo afectará a la interpretación de la matriz de rotación, ya que todas las variables implicadas correlacionan entre sí de manera positiva y significativa a excepción del ítem 4 ya mencionado).
Identificada como **“Empatía-atención individualizada”** y relacionada a su vez con componentes como accesibilidad, comprensión y comunicación, está compuesta por los ítems: A9, A11, A19, A20, A21 y A22.
- d. **DIMENSIÓN 4:** La más importante después de la primera. También aquí la identificación del factor se hará de forma directa, ya que las correlaciones resultan negativas en la rotación, y resultaría engorroso el manejo en forma inversa del factor.
Identificamos esta dimensión como **“Sensibilidad y profesionalidad”** relacionadas a su vez con capacidad de

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

respuesta e inmediatez en el servicio respectivamente y compuesta por: A8, A10, A12, A13, A14 y A16.

Por otra parte, y como ya hemos comentado, las correlaciones entre los factores surgidas por la utilización del método de rotación ortogonal nos van a indicar la interrelación de las distintas dimensiones (ver figura 4.5).

Matriz de correlaciones entre componentes

Componente	1	2	3	4
1	1,000	,232	-,508	-,520
2	,232	1,000	-,155	-,257
3	-,508	-,155	1,000	,371
4	-,520	-,257	,371	1,000

Extraction Method: Principal Component Analysis.
Rotation Method: Oblimin with Kaiser Normalization.

Figura 4.5 Correlaciones entre Factores identificados.

Las correlaciones más altas se dan entre la dimensión 1 y las dimensiones 3 y 4 al haber definido estos dos últimos factores en forma inversa las correlaciones han de interpretarse como positivas (la dimensión tercera debería haberse definido estrictamente como “antipatía–atención impersonal” por ejemplo). Pero este trato negativo de la variable habría hecho más difícil la interpretación, de nuevo. Interpretamos que los sujetos relacionan en mayor medida los **“Elementos tangibles y garantía en la prestación”** con la **“Empatía–atención individualizada”** y la **“Sensibilidad y profesionalidad”** en la calidad del servicio de auditoría.

4.6.3.2 Datos B (Valoraciones acerca de la firma ideal).

En este caso, el tanto por ciento de varianza explicada por los cuatro factores es de 69,50% lo cual es suficiente, también en este tipo de datos, para poder considerar una estructura factorial consistente. El primer factor ya explica el 49,15% de la varianza total, debida a las veintidós variables de la escala de expectativas (ver figura 4.6). Por lo que podríamos afirmar de nuevo lo ya dicho en lo referente a los datos A referente a la unidimensionalidad.

Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total
1	10,813	49,151	49,151	10,813	49,151	49,151	7,863
2	1,916	8,710	57,862	1,916	8,710	57,862	5,966
3	1,378	6,262	64,123	1,378	6,262	64,123	3,059
4	1,183	5,378	69,502	1,183	5,378	69,502	7,438
5	,856	3,889	73,391				
6	,772	3,510	76,901				
7	,635	2,888	79,788				
8	,633	2,877	82,666				
9	,565	2,566	85,232				
10	,531	2,412	87,644				
11	,431	1,960	89,605				
12	,387	1,761	91,366				
13	,301	1,368	92,734				
14	,286	1,298	94,033				
15	,272	1,236	95,269				
16	,211	,959	96,227				
17	,174	,792	97,019				
18	,167	,759	97,779				
19	,143	,652	98,431				
20	,128	,582	99,013				
21	,115	,522	99,535				
22	,102	,465	100,000				

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. When components are correlated, sums of squared loadings cannot be added to obtain a total varian

Figura 4.6 Varianza de valores de la Firma Ideal (Datos B).

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

Tras la rotación, utilizando el mismo método Direct Oblimin, se observa en la estructura factorial una similitud con la estructura propuesta por los expertos mucho mayor que la obtenida con los datos de percepciones. Obtenemos también cuatro factores cuya identificación, si bien un poco más dificultosa, corrobora la existencia de las cuatro dimensiones antes mencionadas, recogidos en figura 4.7.

Pattern Matrix ^a

	Component			
	1	2	3	4
B1		,261	-,520	,386
B2	,569	,359	-,243	-,236
B3	,280		-,526	,275
B4		,572	,622	
B5		,700		,186
B6	,200	,838		
B7		,864		
B8		,523	-,246	,354
B9			-,308	,658
B10				,695
B11	,362			,657
B12				,863
B13	,271	,279	,227	,580
B14	,183	,392		,392
B15	,277	,335		,301
B16	,396	,240		,337
B17	,396		-,527	
B18	,528	,180	-,367	
B19	,779			
B20	,848			
B21	,924			
B22	,630		,194	,342

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Oblimin with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 23 iterations.

Figura 4.7 Matriz de Correlaciones Ítems Escala B.

Para constatar la consistencia de las pautas de respuesta por parte de los sujetos decidimos hacer un análisis de Clusters con las respuestas dadas por los sujetos a los 22 ítems de la escala de expectativas, figura 4.8.

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

* * * * * H I E R A R C H I C A L C L U S T E R A N A L Y S I S *
* * *

Dendrogram using Average Linkage (Between Groups)

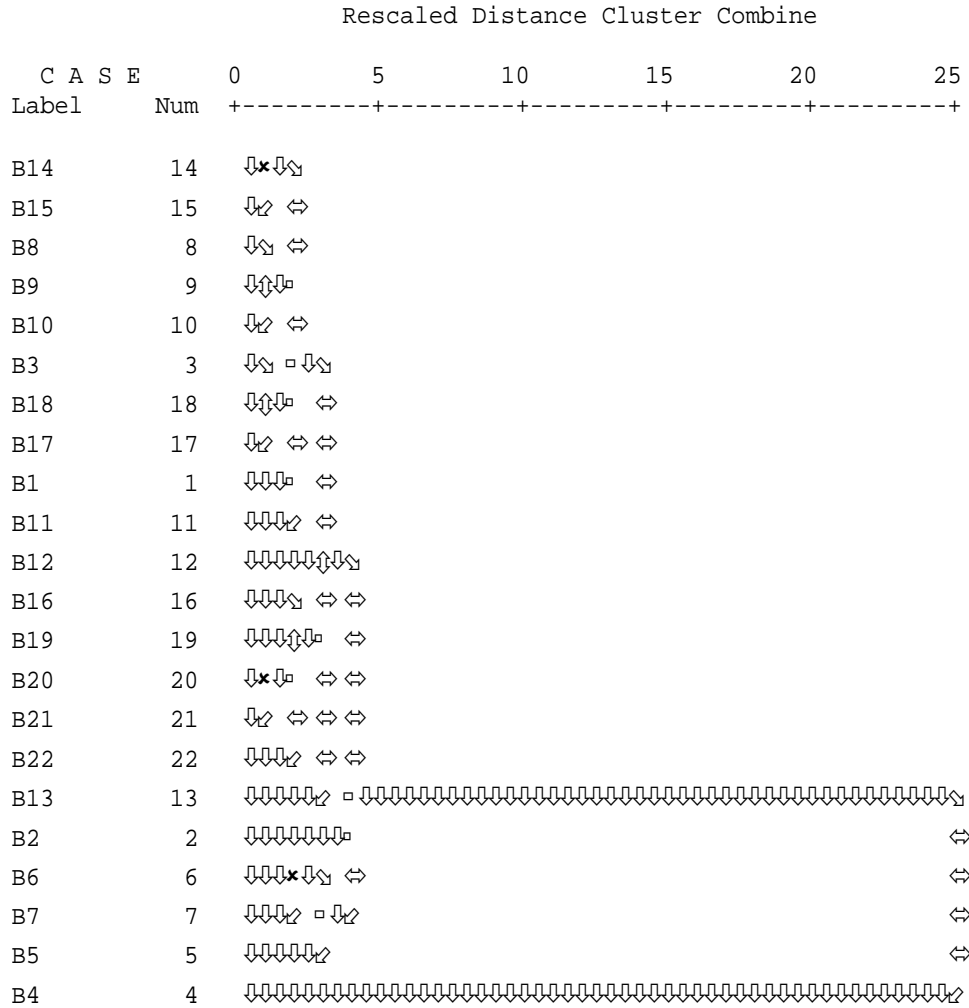


Figura 4.8 Dendograma Ítems Escala B.

Capítulo 4. Desarrollo de la Investigación

A continuación, en el cuadro 4.2, recogemos los ítems objeto del estudio, para la *firma auditora ideal*, con el fin de tener una referencia a la hora de identificar las distintas dimensiones que pasaremos a desarrollar.

B1	Las firmas de auditoría ideales deben tener los mejores medios (conocimientos, medios técnicos, bibliografía especializada, etc.) para la realización de su servicio.
B2	El procedimiento empleado, por firmas auditoras ideales para realizar el trabajo, debe tener la máxima importancia.
B3	En una firma auditora ideal el personal debe mostrar seriedad profesional.
B4	Le parece adecuado que en una firma auditora ideal le ofreciesen servicios adicionales a los de auditoría.
B5	La firma auditora ideal debe mostrar las máximas facilidades a la hora de realizar su trabajo.
B6	El servicio ha de efectuarse exactamente como se pactó.
B7	El servicio ha de ser prestado en el tiempo acordado.
B8	Debe existir fiabilidad y consistencia en el servicio prestado.
B9	Debe ser buena la relación Calidad/Precio en el servicio prestado.
B10	En una firma ideal debe existir buena voluntad a la hora de realizar el servicio.
B11	Se deben mantener informados a los clientes acerca del servicio prestado.
B12	La firma ideal debe contestar todas las dudas que surjan.
B13	Cuando el cliente tenga un problema, la firma auditora ideal debe mostrar un sincero interés en solucionarlo.
B14	La firma auditora ideal debe inspirar confianza.
B15	Los empleados, encargados de realizar el servicio, deben inspirar confianza.
B16	El trato dispensado por los empleados de firmas ideales debe ser cortés.
B17	Le parece que el personal enviado debe tener los mejores conocimientos y competencia.
B18	Le debería dar garantías el trabajo efectuado por una firma ideal.
B19	El trabajo que le preste el empleado, de una firma ideal, debe hacerse de forma personal y continua.
B20	Se debe intuir en el empleado una identificación con su trabajo
B21	Debería percibirse en el empleado la importancia que tiene el servicio para el cliente
B22	Debería intuirse que el empleado ha llegado a tomar conciencia de las necesidades del cliente.

Cuadro 4.2 Cuestionario enviado relacionado con la Firma Auditora Ideal.

B. Identificación de los factores implicados en la Medida de la Calidad de Servicio para datos de la Firma Auditora Ideal:

A primera vista, las matrices de resultados factoriales de los datos A y B no parecen tener nada que ver. Ahora bien, si tenemos en cuenta el proceso y fundamento de la rotación oblicua en el análisis factorial, podremos interpretar los datos teniendo en cuenta la no existencia de un factor principal (auténtico punto de anclaje en el análisis) y que, en las distintas iteraciones realizadas para conseguir un reparto de cargas lo más claramente cercano a la estructura simple, los ejes de referencia no son fijos, sino que se van adaptando a los resultados de las distintas fases de la rotación. Esto hace que se puedan tomar correlaciones positivas y negativas indistintamente, redefiniendo algunos factores a la inversa. Las variables con mayor similitud tendrán cargas factoriales repartidas de igual manera, aunque puedan ser estas negativas, y por otra parte encontramos que varía el orden de los factores encontrados, ya que su importancia (medida por la parte de varianza común) varía también de una escala a otra. No obstante, hay que señalar que para la inclusión de los ítems más “descolgados”, tanto en los resultados del Análisis Factorial como en el Análisis Clusters, hemos utilizado criterios más racionales, ya que la ambigüedad de los resultados estadísticos no permitía una clara inclusión en una única dimensión.

De este modo, teniendo en cuenta todo esto y tras un cuidadoso análisis, hemos podido definir las siguientes dimensiones:

- a. **DIMENSIÓN 1:** Explica la mayor parte de la varianza recogida por los cuatro factores tras la dimensión 4. Satura con correlaciones negativas el nominado como factor 3 en el análisis. Ahora bien, por facilitar la comprensión (al igual que hicimos en el análisis de los datos de percepciones) utilizaremos la definición del término de manera directa. Identificamos esta dimensión como **“Elementos tangibles y garantía en la prestación”**; está compuesta por los ítems: B1, B2, B3, B17y B18.

- b. **DIMENSIÓN 2:** Es la tercera dimensión en importancia de las cuatro dimensiones identificadas. La dimensión recogida aquí satura con correlaciones positivas el factor 2 del análisis y la identificamos como **“Fiabilidad y prestancia”** relacionada con los ítems: B4, B5, B6, B7 y B8.

- c. **DIMENSIÓN 3:** Es la menos importante respecto a la varianza total explicada, satura con correlaciones positivas el denominado por el análisis factor primero. Identificada como **“Empatía–atención individualizada”** y relacionada a su vez con componentes como accesibilidad, comprensión y comunicación, está compuesta por los ítems: B19, B20, B21y B22.

- d. **DIMENSIÓN 4:** Es la más importante de todas las dimensiones. Satura con correlaciones positivas el factor 4 del análisis estadístico. Identificamos esta dimensión como **“Sensibilidad y profesionalidad”** relacionadas a su vez, respectivamente, con capacidad de respuesta e inmediatez en el servicio y

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

compuesta por los ítems: B9, B10, B11, B12, B13, B14, B15 y B16.

4.6.3.3 Reflexiones surgidas tras el Análisis.

De este modo, una vez efectuados el Análisis Factorial y Clusters, nos surgen las siguientes reflexiones:

- A. Lo primero que podemos observar es un agrupamiento de ítems más próximo a la estructura planteada inicialmente en el trabajo de los creadores (PZB). Éste recogía los ítems en cinco grupos formados por los ítems 1, 2, 3 y 4 el primero; 5, 6, 7, 8 y 9 el segundo; 10, 11, 12 y 13 el tercero; 14, 15, 16, 17 y 18 el cuarto, y un último grupo formado por los ítems 19, 20, 21 y 22.

Hay que resaltar que el trabajo realizado por PZB sido corroborado en gran medida por las técnicas utilizadas que nos proporcionan una gran similitud en las agrupaciones entre ítems. Sin embargo, la primera diferencia estriba en el número de factores planteado en cada una de las partes del trabajo.

En ambos análisis (percepciones y expectativas), el número de dimensiones implicadas en la medida de la calidad del servicio que hemos obtenido ha sido de cuatro frente a las cinco planteadas por ellos. Esto concuerda con algunos de los trabajos, ya realizados, y que utilizan la escala SERVQUAL original, o modificada y adaptada para cada una de las áreas de

aplicación, ejemplos de esto lo veíamos en el cuadro 2.2 (apartado 2.2.5), donde analizábamos la aplicación de las escalas de actitud a distintos servicios y recogíamos los ítems identificados en cada caso.

En este sentido, los datos objetivos plantean que es inadecuada la inclusión de un quinto factor (observar, que ni siquiera forzando a cinco el número de factores se obtendría una estructura de reparto de cargas factoriales que tuviera algún parecido con los trabajos previos, ni habría un aumento significativo de la varianza explicada, ya de por sí muy alta), por lo que en el área de la medida de la calidad del servicio de empresas de auditoría habremos de sostener la existencia de los cuatro factores mencionados. Si bien, hemos de admitir una diferencia inicial entre las percepciones y expectativas respecto al agrupamiento de los ítems, las coincidencias son muy grandes, ya que el primer factor está compuesto en ambos estudios por los ítems 1, 2, 3, 17, y 18, el segundo por los ítems 4, 5, 6 y 7 también en ambos, el tercero por los ítems 19, 20, 21 y 22 y el cuarto por los ítems 10, 12, 13, 14 y 16. Es decir, en 18 ítems de los 22 coinciden los análisis en los agrupamientos realizados por los análisis en los datos de percepciones y en expectativas. Los ítems discrepantes, como ya se ha indicado, lo son en número de 4 y en pequeña medida ya que más bien plantean una ambigüedad en su inclusión que una clara inclusión en otro factor distinto. Esta discrepancia puede ser debida al cambio en la formulación de los ítems que haya podido generar una interpretación distinta del mismo ítem en cada una de las escalas.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

B. En segundo lugar, llama la atención el cambio en importancia (cantidad de varianza recogida) de estas cuatro dimensiones respecto a la firma propia (percepciones de los clientes del servicio) cuando se hace la evaluación de las expectativas de la firma ideal (expectativas de los clientes del servicio). En la segunda, la dimensión más importante es la denominada como “*sensibilidad y profesionalidad*” estos resultados son los mismos que los obtenidos por Ismail et al. (2006) y Butcher et al. (2013), mientras que en la primera era “*elementos tangibles*” este resultado es el opuesto a Ismail et al. (2006) donde es la dimensión menos importante ya que si la mayoría de los clientes utilizan una de las cuatro grandes firmas auditoras estos están equipados con la última tecnología, que aquí pasa a ser la segunda en importancia. Por otra parte, también intercambian su posición según su importancia las otras dos dimensiones, pasando ahora a ser la última en varianza explicada la dimensión “*empatía*” en lugar de “*fiabilidad*”, como ocurría con las percepciones.

De nuevo nos encontramos con cierta discordancia del ítem 4 respecto del resto de la escala. Si eliminamos este ítem de la escala de expectativas la varianza explicada por los 4 factores aumenta hasta el 70,91%. Esto, de alguna forma, aparecía ya en los resultados de los índices de discriminación–homogeneidad en ambas escalas. Todos los análisis aconsejan la eliminación del ítem nº 4 de la escala o su reformulación, ya que parece no haber sido interpretado correctamente por los sujetos. No obstante, como ya comentábamos en apartados precedentes,

del mismo modo la inclusión y/o mantenimiento de este ítem da consistencia al resto del estudio.

- C. Respecto a los agrupamientos que se pueden realizar entre la estructura de respuesta de los sujetos, y también mediante el análisis de Clusters, encontramos que las pautas de respuesta quedan agrupadas fundamentalmente en función del género (no presentamos el dendograma obtenido con los 134 sujetos, por la extensión del mismo). Con la excepción de dos o tres sujetos, el resto de Clusters o agrupamientos recoge sujetos del mismo género indicando una similitud en la estructura de respuesta a los ítems relacionada con dicha variable. Esto se analizará con mayor detalle en las diferencias debidas a variables psico-sociológicas.

Como resumen, pues, diremos que nos encontramos con una estructura factorial consistente y unos ítems que parecen medir adecuadamente las variables propuestas, por lo que contamos con suficiente evidencia empírica que apoye la “Calidad del Servicio” como constructo claramente definido. Debemos matizar que, en general, todos los datos son ligeramente más consistentes para la escala de percepciones que para la escala de expectativas, indicando quizás que si bien los sujetos definen claramente cuál es el servicio prestado por su firma auditora y sus características, respecto a la firma ideal las opiniones son menos consistentes.

4.7 Diferencias entre Percepciones y Expectativas.

Respecto a las diferencias encontradas entre la escala de percepciones y la escala de expectativas, éstas son significativas en prácticamente

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

todos los ítems. Las puntuaciones son claramente superiores en los ítems correspondientes a la escala acerca de la firma ideal respecto de la propia firma. Estas diferencias son significativas en todos excepto en el 4, 16 y sólo al 95% para el ítem 6.

Para la realización de estos contrastes partimos de la hipótesis de que la media poblacional de las diferencias entre pares de puntuaciones (Percepciones – Expectativas) es nula (o negativa), frente a la alternativa de que esta diferencia no es nula y se da a favor de las expectativas.

$$H_0 : \mu_D \leq 0$$

$$H_1 : \mu_D > 0$$

Por tratarse de datos (A y B) procedentes del mismo grupo de sujetos, contamos con 134 pares de puntuaciones dependientes, con lo que el estadístico de contraste a utilizar será la T de Student para 2 muestras dependientes o relacionadas. Lo calcularemos mediante:

$$T = \frac{\bar{D} - 0}{\sqrt{\frac{\sum (D_j - \bar{D})^2}{n-1}}} \text{ con g.l.: } n-1$$

De este modo, los resultados obtenidos para los 22 ítems de las escalas han sido:

	Suma	Varianza	Media Dif	Student	p
ITEM 1	-271	1,646	-1,158	-13,84	< 0,01
ITEM 2	-125	2,155	-0,534	-5,579	< 0,01
ITEM 3	-162	1,008	-0,692	-10,57	< 0,01
ITEM 4	7	1,397	0,03	0,388	0,3491
ITEM 5	-128	1,145	-0,547	-7,836	< 0,01
ITEM 6	31	1,551	0,132	1,631	0,0521
ITEM 7	-45	1,625	-0,192	-2,312	0,0108

Capítulo 4. Desarrollo de la Investigación

ITEM 8	-163	0,989	-0,697	-10,74	< 0,01
ITEM 9	-281	1,827	-1,201	-13,62	< 0,01
ITEM 10	-46	1,047	-0,197	-2,945	0,0017
ITEM 11	-181	0,885	-0,774	-12,61	< 0,01
ITEM 12	-93	1,607	-0,397	-4,806	< 0,01
ITEM 13	-89	1,612	-0,38	-4,593	< 0,01
ITEM 14	-160	1,37	-0,684	-8,955	< 0,01
ITEM 15	-223	1,891	-0,953	-10,62	< 0,01
ITEM 16	-7	1,277	-0,03	-0,406	0,3426
ITEM 17	-243	1,952	-1,038	-11,4	< 0,01
ITEM 18	-242	1,486	-1,034	-13,01	< 0,01
ITEM 19	-117	1,771	-0,5	-5,759	< 0,01
ITEM 20	-94	1,086	-0,402	-5,908	< 0,01
ITEM 21	-133	1,827	-0,568	-6,447	< 0,01
ITEM 22	-149	2,189	-0,637	-6,598	< 0,01

En virtud de ello, podríamos pensar que las valoraciones respecto a las expectativas superan claramente a las valoraciones respecto a las percepciones en todos los ítems excepto en el 4, el 6 y el 16 (en el ítem 7 tendríamos diferencias en un 98,9 % de los casos, superando el n.c. del 95% pero no el 99 %).

Gráficamente, recogemos esta cuestión en la figura 4.9.

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

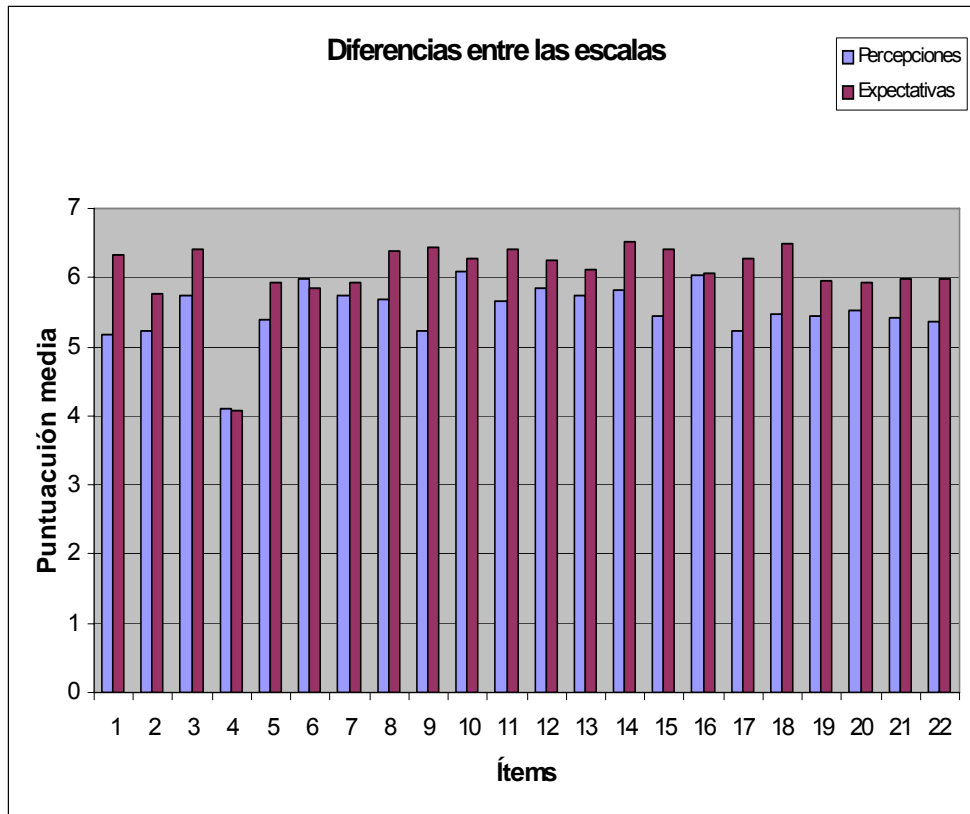


Figura 4.9 Representación gráfica de las diferencias entre escalas.

Quiere esto decir que, considerando globalmente la Calidad del Servicio, los sujetos perciben en los servicios prestados por su empresa auditora una calidad inferior a la calidad esperada, representada por las respuestas dadas ante la firma ideal. Esto se hace especialmente relevante en los ítems 1, 9, 15, 17 y 18; cuatro de estos cinco ítems componen el factor denominado *“Elementos tangibles y garantía en la prestación”* indicando que es en éste área (la más importante de las

cuatro dimensiones encontradas) donde los sujetos muestran mayor discordancia entre lo percibido y lo esperado.

Cabría pensar en la dificultad que pudieran tener los sujetos para evaluar y diferenciar las percepciones de las expectativas, y que su respuesta estuviera afectada por cierta estereotipia (derivada de una formulación de todos los ítems en forma positiva, que haría surgir la estereotipia en la respuesta más probablemente que si los ítems positivos y negativos estuvieran intercalados) que hiciera únicamente responder con puntuaciones superiores en los ítems acerca de la firma ideal respecto de la propia firma, lo cual traería como resultado una puntuación más elevada en los datos B para todos y cada uno de los ítems, aunque nos estaría indicando únicamente una cierta disconformidad global ajena a factores específicos. No ocurre en nuestros datos, ya que los sujetos no expresan una diferencia generalizada, por lo que, para diferenciar las escalas y comprobar que estamos ante dos medidas distintas de la Calidad del Servicio, descartando la fuente de error, procedemos a analizarlas conjuntamente para intentar establecer una diferenciación.

Antes de adentrarnos en la constatación de que estas dos escalas están midiendo dos aspectos distintos de la Calidad del servicio, mediante el análisis factorial conjunto de las escalas A y B, nos vamos a detener -brevemente- en comentar como estas diferencias entre expectativas y percepciones desde la perspectiva de las principales variables Psico-sociológicas también es significativa (véase, en anexo, gráficamente estas diferencias promedio entre escalas A y B).

4.8 Análisis Factorial Conjunto de las Escalas A y B.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Que las dos escalas, percepciones y expectativas, están midiendo dos aspectos distintos de la evaluación de la calidad del servicio se ve claramente al realizar un análisis factorial conjunto de los ítems de ambas y forzando el número de factores resultante a dos.

En este análisis podemos observar las altas correlaciones de la escala A (de percepciones) con la dimensión primera y las de la escala B (de expectativas) con la dimensión segunda. La excepción es de nuevo el ítem número 4, tanto en una como en otra. En general, tenemos correlaciones suficientemente altas entre los ítems de ambas escalas, señalando que el ítem 4, curiosamente, es el que da la correlación más alta entre A y B.

A pesar de haber forzado la reducción de factores a solamente dos, entre ambos explican el 52,45% de la varianza de las 44 variables (el siguiente factor explicaría tan sólo un 6% más). Obtenemos también una correlación entre ambos factores de 0,372, suficiente para sostener que:

- Ambas escalas están midiendo aspectos distintos (percepciones y expectativas) de la Calidad del Servicio.
- Existe una cierta similitud entre ellas, apoyando la identificación de los cuatro factores comunes realizada por separado para cada escala.

Como ya habíamos comentado anteriormente, la rotación oblicua proporciona factores correlacionados entre sí. El uso de este tipo de rotación está totalmente justificado aquí, ya que precisamente intentamos distinguir entre dos tipos de escalas que miden distintos

aspectos de la misma variable, con lo que necesariamente ha de aparecer esta correlación.

Es decir, la explicación de la varianza de este análisis nos proporciona dos factores diferenciados pero correlacionados. Dicha correlación, no es lo suficientemente baja como para afirmar que los factores son completamente distintos (ambos hablan de la Calidad del Servicio), ni lo suficientemente alta como para decir que se trata de la misma medida y confundir las percepciones con las expectativas como si de una única cosa se tratara, ya fuera debido a la respuesta estereotipada o a alguna otra fuente de error, como el cansancio en los sujetos a la hora de responder, etc.

La representación gráfica (recogida en la figura 4.10) nos da una idea de la estructura subyacente a los datos una vez rotados éstos.

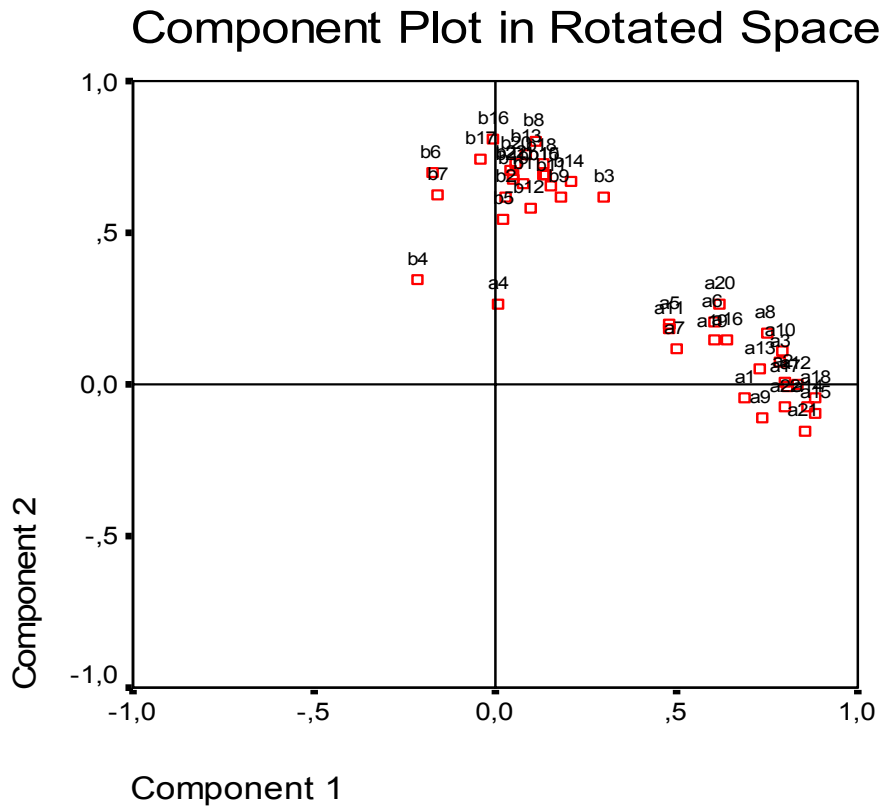


Figura 4.10 Representación gráfica correlaciones variables Escalas A y B.

Por lo tanto, podemos afirmar que los datos de percepciones y los de expectativas, si bien miden una única variable (Calidad del Servicio de las empresas auditoras), exploran distintas dimensiones que están ligeramente relacionadas, aunque proporcionan claras diferencias entre el servicio real prestado por la firma auditora y el servicio esperado de la firma auditora ideal.

En la figura 4.11 recogemos las correlaciones obtenidas.

Pattern Matrix ^a

	Component	
	1	2
A1	,687	
A2	,795	
A3	,787	
A4		,263
A5	,482	,202
A6	,602	,206
A7	,498	
A8	,750	
A9	,736	
A10	,789	
A11	,482	,182
A12	,831	
A13	,732	
A14	,864	
A15	,882	
A16	,642	
A17	,804	
A18	,884	
A19	,602	
A20	,621	,267
A21	,852	
A22	,800	
B1		,664
B2		,620
B3	,299	,615
B4	-,213	,345
B5		,543
B6		,701
B7		,626
B8		,799
B9		,618
B10		,694
B11		,652
B12		,580
B13		,754
B14	,208	,667
B15		,689
B16		,812
B17		,740
B18		,725
B19		,677
B20		,726
B21		,689
B22		,702

Extraction Method: Principal Component Analysis.
 Rotation Method: Oblimin with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 7 iterations.

Nota: Se han suprimido las correlaciones inferiores a 0,18

Figura 4.11 Correlaciones variables Escalas A y B, forzado a 2 factores.

4.9 Diferencias respecto a Variables Psico-sociológicas.

Para explorar si las diferencias en las pautas de respuesta obtenidas en los ítems están relacionadas con variables idiosincrásicas pasamos a analizar mediante la prueba T de Student para muestras independientes, o análisis de varianza en cada caso correspondiente, las variables personales: género, edad, formación, cargo que ocupa en su compañía, antigüedad en la misma y criterio de selección de la firma auditora. Todo ello, con el objeto de determinar si existen diferencias significativas, tanto en percepciones como en expectativas, respecto de estas variables y entre ellas mismas.

A continuación recogeremos para cada una de estas variables los casos en que estas diferencias son significativas respecto a las demás y en los que estas relaciones tienen un sentido lógico.

4.9.1 EN RELACIÓN A LA VARIABLE GÉNERO.

En primer lugar, debemos matizar que dada la diferencia en número de respondedores masculinos respecto a los femeninos (93 y 41 respectivamente) hemos optado por representar los resultados en proporciones para poder visualizar mejor estas diferencias.

Entrando en materia, en esta variable se han encontrado diferencias estadísticamente significativas mediante la prueba T de Student, tanto asumiendo la igualdad de las varianzas como sin asumirlas en:

➤ **EDAD.**

En general, el grupo masculino presenta una edad significativamente mayor al grupo femenino.

A nivel particular, como podemos observar en la figura 4.12, estas diferencias están más marcadas en los grupos de edad extremos: menos de 35 años y más de 50 años.

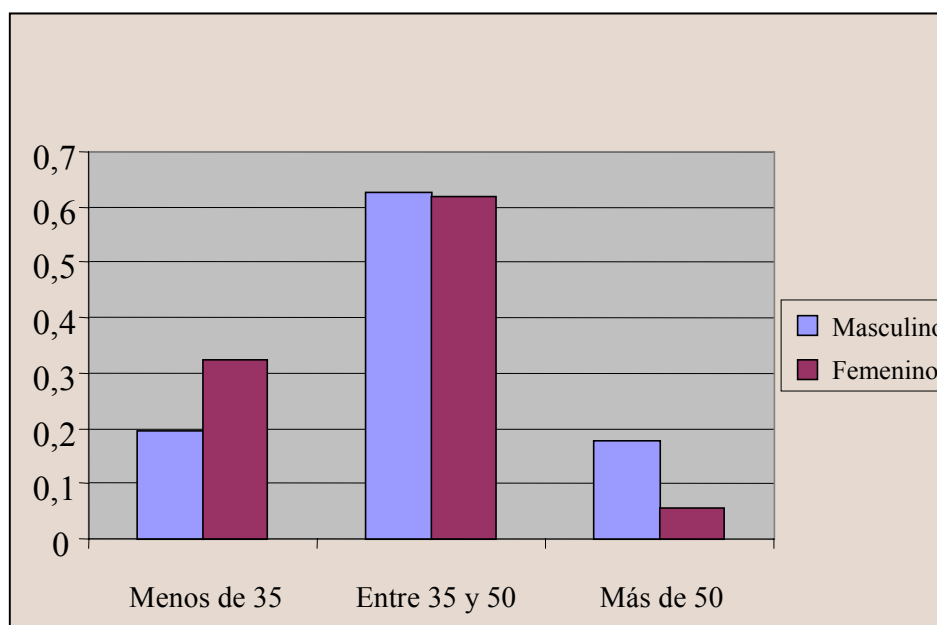


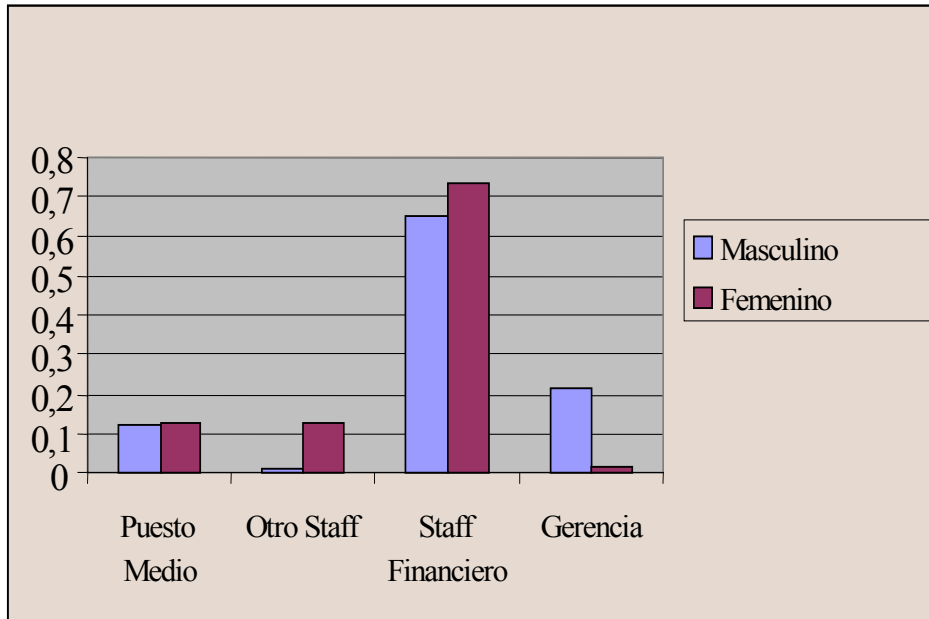
Figura 4.12 Proporción de Géneros por grupos de Edad.

➤ **CARGO QUE OCUPA EN LA COMPAÑÍA.**

En relación a esta variable, los sujetos masculinos tienden a ocupar cargos de gerencia y las mujeres puestos de staff financiero u otro, no habiendo diferencias en los puestos medios. Ninguno de los

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

sujetos ocupaba puesto de base ni de presidencia, por lo que los



hemos suprimido de la figura 4.13.

Figura 4.13 Proporción de Géneros por Cargos en Compañía.

➤ NÚMERO DE HORAS DE LA ÚLTIMA AUDITORÍA.

Hemos encontrado, en relación con el número de horas de la última auditoría, que para el grupo femenino, las firmas auditoras ocupan significativamente más horas en hacer la auditoría en las compañías en las que éstas trabajan.

➤ RESULTADOS DEL CUESTIONARIO ACERCA DE LA PROPIA EMPRESA.

Hemos encontrado diferencias en las puntuaciones otorgadas a los ítems 2, 4, 5, 6, 9, 10, 11, 15, 17, 18 y 21 de la *Escala A*, datos

sobre la propia empresa, en donde el grupo femenino otorga una puntuación superior a estos ítems. La excepción la encontramos en el ítem 5, donde el grupo masculino otorga una puntuación significativamente superior que el femenino.

➤ **RESULTADOS DEL CUESTIONARIO ACERCA DE LA EMPRESA IDEAL.**

En relación a los resultados de la empresa ideal, hay diferencias en las puntuaciones otorgadas a los ítems 1, 3, 8, 9, 10, 11, 12, 16, 22 de la *Escala B*. En todos estos casos la puntuación otorgada por el grupo femenino es significativamente superior a la otorgada por el grupo masculino.

En resumen, todos estos resultados, junto con los aparecidos en el análisis de Cluster realizado con los sujetos en donde se apreciaban estilos de respuesta diferentes que se agrupaban en función del género, hacen pensar que los criterios de valoración de las actuaciones de la propia empresa auditora y los de la empresa ideal son distintos, y otorgan puntuaciones, en general, superiores en el grupo femenino que en el masculino, planteando, de esta forma, que las percepciones y expectativas de aquéllas son superiores a los de éstos, es decir, muestran una mayor satisfacción con la propia empresa, a la vez que una mayor exigencia respecto de la empresa ideal mientras que, al parecer, los masculinos han resultado ser más críticos en sus respuestas tanto respecto a la propia empresa auditora como a la empresa ideal otorgando valoraciones inferiores.

Asimismo, las diferencias de edad y cargo en función del género, habría que atribuir las a la evolución del mercado laboral respecto a la incorporación de la mujer a los distintos cargos y puestos de trabajo

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

(especialmente debido a que en los puestos medios y en el grupo de edad intermedia no existe diferencia en cuanto al género).

4.9.2 EN RELACIÓN A LA VARIABLE EDAD.

Para realizar las comparaciones múltiples, además del test de Tukey, nos hemos apoyado en la prueba de Tamhane, que no asume la igualdad de varianzas y evita las consecuencias del incumplimiento de esta restricción. En el caso de que hubiera discrepancia entre estas dos pruebas, se señalará en el texto. En cualquier caso, en la mayoría de las variables, los subtests de homogeneidad garantizaban este supuesto.

Respecto a los tres grupos de edad planteados mediante un análisis de varianza de un factor con efectos fijos y muestras independientes, hemos encontrado diferencias significativas en las siguientes variables:

➤ **GÉNERO.**

La diferencia fue la ya comentada en el apartado anterior.

➤ **FORMACIÓN.**

Existen diferencias significativas en la formación en función de la edad, de tal manera que a mayor edad menor nivel de formación, diferencia ésta que se hace significativa entre los dos grupos de mayor edad, presentando un nivel de formación menor, en general, el grupo de más de 50 años. Lo recogemos gráficamente en la figura 4.14.

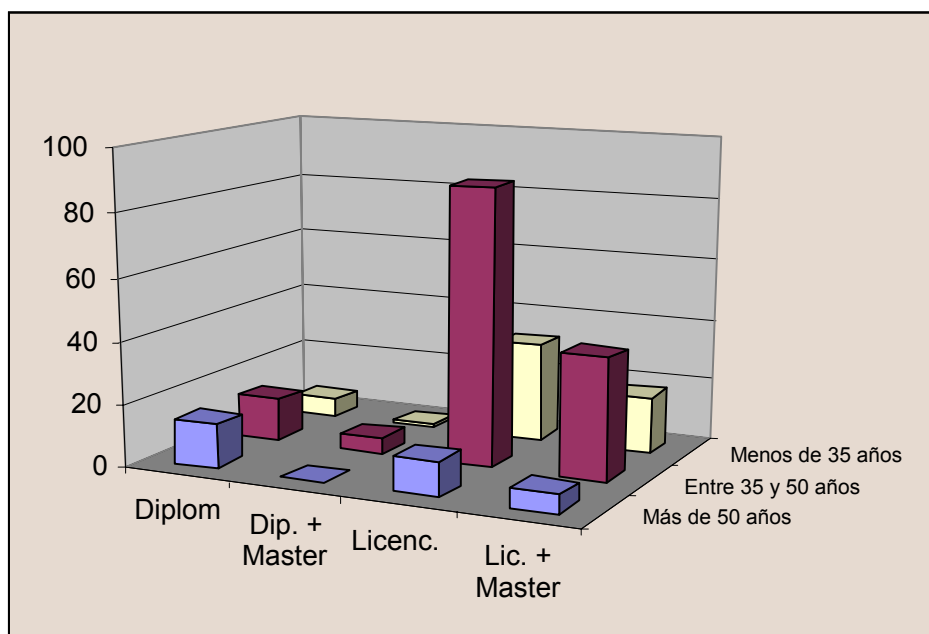


Figura 4.14 Relación entre la Formación y los rangos de Edad.

En este caso, habría que pensar en las distintas facilidades de formación especializada de antes y de ahora. Los sujetos de mayor edad, no habrían tenido las posibilidades de formación de los sujetos más jóvenes y su nivel de formación sería menor. Esto se ve corroborado en el análisis de la antigüedad en función de la formación, como veremos seguidamente.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

➤ **ANTIGÜEDAD.**

Existen diferencias significativas en la antigüedad en la empresa en función de la edad, como, por otro lado, era lógico suponer y entre todos los niveles de edad. A mayor edad, mayor suele ser la antigüedad en la compañía.

➤ **EXPERIENCIA PREVIA.**

Igualmente, existen diferencias significativas en la experiencia previa en función de la edad. Ahora bien, ésta se da claramente en el nivel de mayor edad; en los otros dos niveles la diferencias no llegan a ser significativas, aunque avanzan también en la dirección esperada.

➤ **NÚMERO DE EMPLEADOS.**

Existen diferencias significativas en el número de empleados de la compañía en función de la edad. Esta diferencia se da únicamente con el test de Tamhane y con el grupo de edad intermedia (y a su favor) con respecto a los otros dos.

➤ **TIEMPO DE TRABAJO CON LA MISMA FIRMA AUDITORA.**

Existen diferencias significativas en el tiempo de trabajo en función de la edad, siendo menor el tiempo de trabajo con la misma empresa en el grupo de edad intermedia.

➤ **RESULTADOS DEL CUESTIONARIO ACERCA DE LA PROPIA EMPRESA.**

Encontramos diferencias en las puntuaciones otorgadas a los ítems: 1, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 11, 12, 13, 14, 17, 18 y 20.

En todos estos ítems, el grupo de mayor edad otorga mayores puntuaciones que el grupo de edad intermedia, indicando un nivel de percepción de calidad superior (mayor satisfacción). En muchos de estos ítems, hay también diferencia entre el grupo de menor edad y el de edad intermedia, resultando que el nivel de percepción de la calidad es también inferior para este último grupo que para el de menor edad.

➤ **RESULTADOS DEL CUESTIONARIO ACERCA DE LA EMPRESA IDEAL.**

Encontramos diferencia en las puntuaciones otorgadas a los ítems: 5, 11, 12, 14, 15, 17, 19 y 22.

En casi todos estos ítems, que miden las expectativas respecto de la empresa ideal de auditoría, las diferencias encontradas son de otra índole, ya que los sujetos poseen mayores expectativas cuanto menor es su edad en general.

4.9.3 EN RELACIÓN A LA VARIABLE FORMACIÓN.

Respecto a los cinco grupos de formación planteados (ítem 3: Diplomado, Diplomado con Master, Licenciado, Licenciado con Master y Doctor) mediante un análisis de varianza de un factor, efectos fijos y muestras independientes, hemos encontrado diferencias significativas en las siguientes variables:

➤ **GÉNERO.**

La diferencia fue la ya comentada.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

➤ FORMACIÓN.

La diferencia fue la ya comentada.

➤ CARGO QUE OCUPA EN LA COMPAÑÍA.

Existen diferencias significativas en el cargo que ocupa en función de la formación, resultando que los sujetos con formación de diplomado únicamente ocupan cargos inferiores que los de otro tipo de formación, entre los cuales no hay diferencias.

Es decir, de todas las titulaciones planteadas, sólo los sujetos con un nivel de Diplomado ocupan cargos de nivel significativamente inferior al resto. No obstante, el resto de niveles de formación acceden a cargos similares.

➤ ANTIGÜEDAD.

Existen diferencias significativas en la antigüedad en función de la formación. En este caso, entre los sujetos Diplomados que permanecen más tiempo en la empresa y el resto, y entre los Licenciados con Master que permanecen menos tiempo que los de otro tipo de formación, figura 4.15.

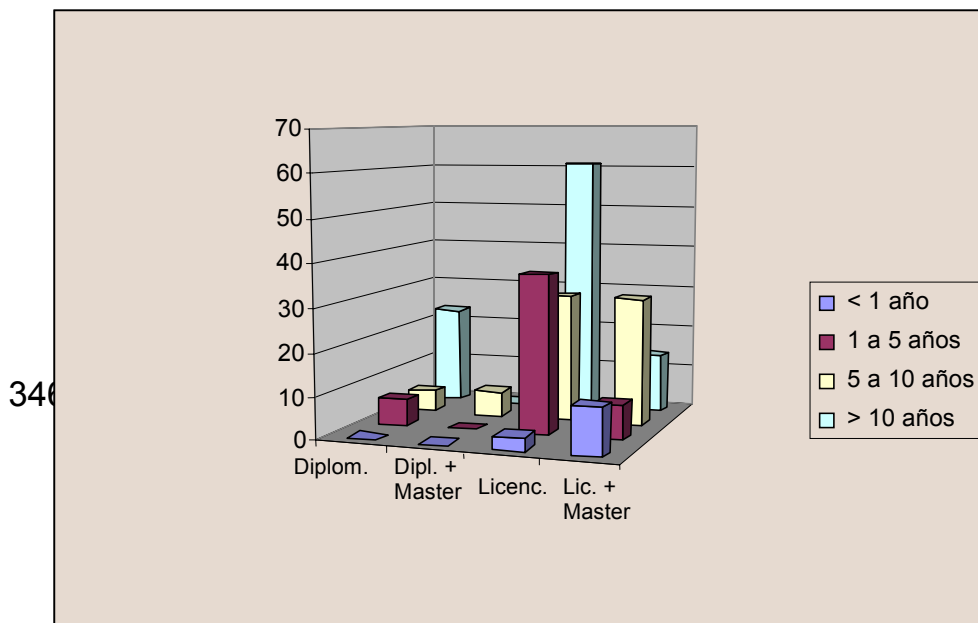


Figura 4.15 Relación entre Antigüedad en Cía. y Formación.

Es bien conocida la facilidad de rotación de los sujetos con formación especializada entre las distintas empresas con el ánimo de conseguir puestos de trabajo en mejores condiciones, facilidad que los trabajadores con formación a nivel de Diplomatura les resulta más difícil conseguir.

Como hemos mencionado anteriormente, las formaciones de tipo “Master” no eran tan fácilmente accesibles para los sujetos hace algunos años como lo son ahora, por lo que esta variable se ve relacionada con la edad.

➤ **EXPERIENCIA PREVIA.**

Existen diferencias significativas en experiencia en puesto similar en función de la formación. Estas diferencias se dan entre los licenciados (mayor porcentaje con experiencia en puesto similar) y los diplomados (con menor porcentaje). En cualquier caso, para todos los niveles de formación, la experiencia en puesto similar es del 50% o superior.

➤ **TRABAJO EN ALGUNA FIRMA AUDITORA.**

Existen diferencias significativas en el porcentaje de sujetos con trabajo anterior en una firma auditora en función de la formación.

De nuevo la formación es determinante para la posibilidad de haber trabajado en una firma auditora, algo casi exclusivamente reservado a los sujetos con formación de Licenciado o Licenciado con Master.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

➤ **RESULTADOS DEL CUESTIONARIO ACERCA DE LA PROPIA EMPRESA.**

Hemos encontrado diferencias en las puntuaciones otorgadas a los ítems: 3, 5, 6, 12, 13, 14 y 19.

En todos estos ítems, la percepción de los sujetos con formación de Diplomatura es superior a la de los sujetos con Licenciatura y en muchos de ellos superior a los de Licenciatura con Master.

➤ **RESULTADOS DEL CUESTIONARIO ACERCA DE LA EMPRESA IDEAL.**

Aquí, la diferencia en las puntuaciones la hemos encontrado en los ítems: 1, 4, 13 y 17.

En todos estos casos las expectativas del grupo de Licenciatura con Master son inferiores, generalmente, al grupo de Licenciados.

4.9.4 EN RELACIÓN A LA VARIABLE CARGO QUE OCUPA EN LA COMPAÑÍA.

Respecto a los seis grupos planteados en relación con la variable “Cargo que ocupa en la compañía” (Ítem 5a: Puesto de Base, Puesto Medio, otro Staff, Staff Financiero, Gerencia y Presidencia), mediante un análisis de varianza de un factor, efectos fijos y muestras independientes hemos encontrado diferencias significativas en las siguientes variables:

➤ **GÉNERO.**

La diferencia fue la ya comentada.

➤ **FORMACIÓN.**

La diferencia fue la ya comentada.

➤ **TRABAJO EN ALGUNA FIRMA AUDITORA.**

Existen diferencias significativas en el trabajo anterior en firma auditora en función de los distintos cargos, pero no en el tiempo que se mantuvo el correspondiente puesto de trabajo, resultando un porcentaje similar de sujetos de altos cargos han trabajado en firmas auditoras frente a ningún sujeto de puestos medios.

➤ **RESULTADOS DEL CUESTIONARIO ACERCA DE LA PROPIA EMPRESA.**

Hay diferencias en las puntuaciones otorgadas a los ítems: 3, 4, 9, 21 y 22.

En estos ítems, el grupo de Gerencia otorgaba puntuaciones inferiores a las percepciones respecto de la propia empresa auditora que el resto de cargos. En los ítems 6 y 11 también lo hacía el grupo de Staff financiero respecto de los 2 inferiores, pero la diferencia sólo era significativa para la prueba de Tamhane.

➤ **RESULTADOS DEL CUESTIONARIO ACERCA DE LA EMPRESA IDEAL.**

Hay diferencia en las puntuaciones otorgadas a los ítems 3 y 5.

Las expectativas son, en general, superiores para los cargos de Gerencia y de Staff Financiero.

4.9.5 EN RELACIÓN A LA VARIABLE ANTIGÜEDAD.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

En cuanto a los cuatro grupos planteados respecto a la antigüedad y mediante un análisis de varianza de un factor con efectos fijos y muestras independientes, hemos encontrado diferencias significativas en las siguientes variables:

➤ **GÉNERO.**

La diferencia fue la ya comentada.

➤ **FORMACIÓN.**

La diferencia fue la ya comentada.

➤ **NÚMERO DE EMPLEADOS.**

Existen diferencias significativas en el número de empleados de la empresa en función de la antigüedad en la compañía. Cuanto mayor es el número de empleados de una empresa, menor es la antigüedad de éstos (figura 4.16). Podemos relacionar estos resultados con la mayor movilidad del personal que se produce en las organizaciones cuanto mayor es el tamaño de estas.

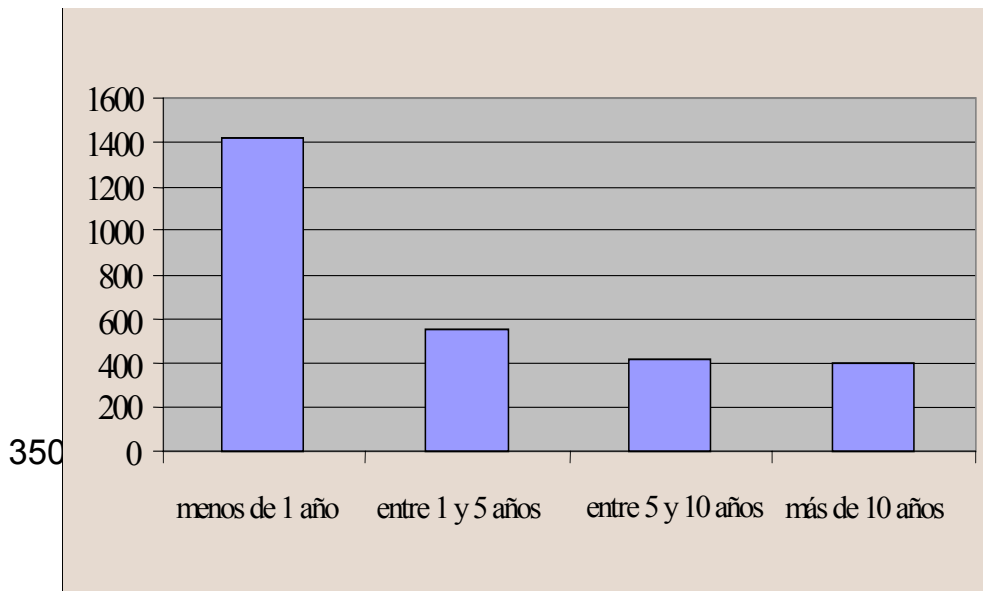


Figura 4.16 Relación entre Número de Empleados y Antigüedad en Cía.

➤ **TRABAJO EN ALGUNA FIRMA AUDITORA.**

Existen diferencias significativas en trabajo en una firma auditora en función de la antigüedad en la compañía. Cuanto menor es la antigüedad en la empresa, mayor es el porcentaje de sujetos que han trabajado en una firma auditora.

➤ **RESULTADOS DEL CUESTIONARIO ACERCA DE LA PROPIA EMPRESA.**

Hay diferencias significativas en las puntuaciones otorgadas a todos los ítems *excepto* el 4 y el 11.

Todas las diferencias encontradas van en la misma dirección: “Cuanto menor es la antigüedad en la empresa menor es la puntuación otorgada en la percepción de la Calidad de la Propia Empresa Auditora, especialmente significativa entre el grupo de Más de 10 años y los dos de menor antigüedad.”

➤ **RESULTADOS DEL CUESTIONARIO ACERCA DE LA EMPRESA IDEAL.**

Hay diferencia en las puntuaciones otorgadas a los ítems: 1, 2, 3, 9, 17, 19, 20 y 22.

También en las expectativas obtenemos, en general, que a menor antigüedad menor valoración acerca de la Empresa Ideal. Diferencias que se hacen más críticas en el grupo de “Menos de un año” respecto de los dos de mayor antigüedad.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

4.9.6 EN RELACIÓN A LA VARIABLE CRITERIO DE SELECCIÓN.

Respecto a los cinco grupos planteados en relación al criterio imperante en el momento de seleccionar una firma auditora [ítem 4 (Parte II): Precio, Calidad, Tiempo de Ejecución, Prestigio de la Firma y Conocimiento Previo] mediante un análisis de varianza de un factor, efectos fijos y muestras independientes, hemos encontrado diferencias significativas en las siguientes variables:

➤ TRABAJO EN ALGUNA FIRMA AUDITORA.

Existen diferencias significativas respecto al criterio de selección imperante para elegir una firma auditora entre los sujetos que han trabajado en una de ellas y los que no. Para los primeros, el criterio predominante debe ser el *Prestigio de la Firma*, mientras que para los últimos es la *Calidad* lo que impera, figura 4.17.

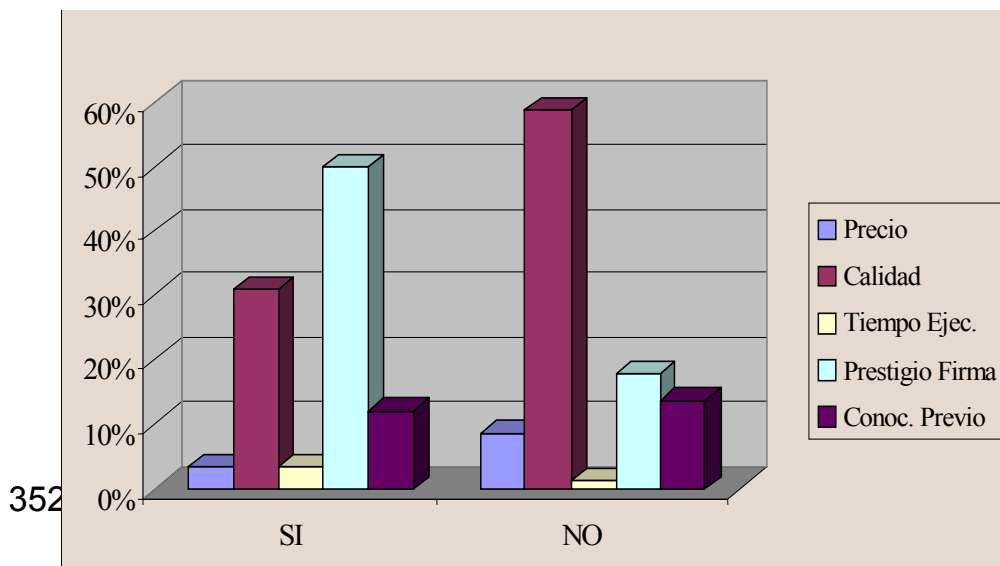
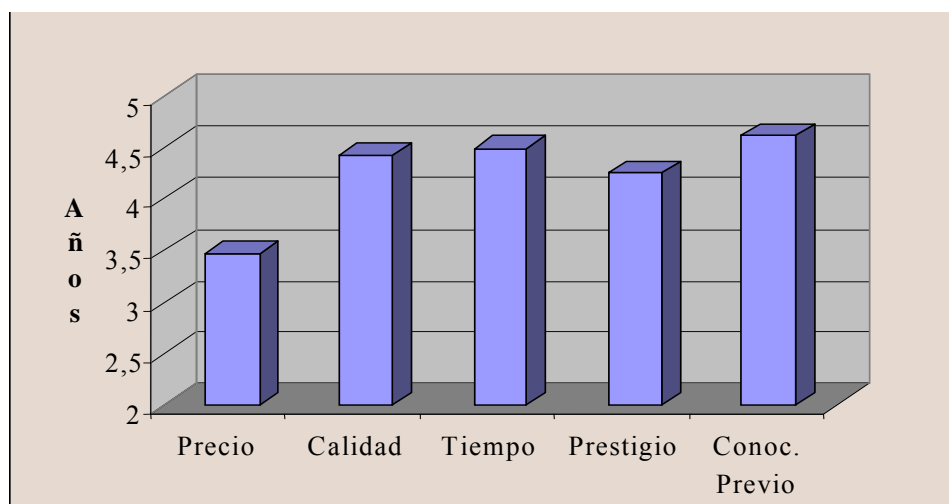


Figura 4.17 Relación entre haber Trabajado en Firma Auditora y el Criterio Imperante en la Selección de una Firma.

Estas diferencias resultan especialmente llamativas y muy importantes para el trabajo que se plantea, ya que el conocimiento interno del funcionamiento de la empresa auditora implica unas claras diferencias en los Criterios de Selección. Además, al relacionarlo con el análisis siguiente, vemos que el criterio que determina una mayor continuidad en el tiempo del trabajo con la misma empresa auditora no es ninguno de los dos (Prestigio y Calidad) seleccionado mayoritariamente por los dos grupos, sino el del Conocimiento Previo de la empresa auditora.

➤ **TIEMPO DE TRABAJO CON LA FIRMA AUDITORA.**

Existen diferencias significativas en el Tiempo de Trabajo en función del criterio de selección para la empresa auditora. Cuando el criterio imperante es el Precio, la duración es significativamente menor mientras que si es el Conocimiento Previo el tiempo es mayor (ver figura 4.18).



LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Figura 4.18 Relación entre el Tiempo de Trabajo con una Firma Auditora y el Criterio Imperante en la Selección de una Firma.

➤ RESULTADOS DEL CUESTIONARIO ACERCA DE LA PROPIA EMPRESA.

Hay diferencias en las puntuaciones otorgadas absolutamente a todos los ítems de esta parte del cuestionario.

Estas diferencias marcan una valoración significativamente inferior de la calidad de la propia empresa auditora para el grupo, cuyo criterio de selección es el Prestigio frente a, fundamentalmente, los grupos en los que impera la Calidad o el Conocimiento Previo, e incluso frente al grupo en el que el criterio es el Precio. La valoración superior viene dada por el grupo cuyo criterio de selección es la Calidad.

Finalmente, añadir como el ítem 4 por sus características específicas, ya referidas, tiene un comportamiento inverso a todos los demás.

➤ RESULTADOS DEL CUESTIONARIO ACERCA DE LA EMPRESA IDEAL.

Hay diferencias en las puntuaciones otorgadas a todos los ítems *excepto* el 1, 6, 7 y 9.

Las diferencias van en la misma dirección que en el punto anterior: la valoración menor respecto de las expectativas viene dada por el grupo "Prestigio" frente al resto de los grupos. En este caso, sin

embargo, el grupo que valora de una forma superior a la empresa ideal es el que plantea como criterio de selección imperante el “Conocimiento Previo”.

Como en ocasiones anteriores, antes de concluir, nos gustaría comentar cómo el ítem 4 por sus características específicas, ya referidas, tiene un comportamiento inverso a todos los demás.

4.10 Anexos Capítulo Cuarto.

El coeficiente alfa de Cronbach es una medida de la consistencia interna de la escala que nos indica hasta qué punto los elementos que la componen están midiendo en la misma dirección y sentido, garantizando la unidimensionalidad de los datos. Es una buena estimación de la fiabilidad, ya que nos asegura que ésta será al menos tan alta como la obtenida en el coeficiente alfa, además no está afectada por el problema del paralelismo de las mitades ni requiere una segunda aplicación del test (test–retest) ni la construcción de otro test paralelo.

$$\alpha = \frac{n}{n-1} \left(1 - \frac{\sum S_j^2}{S_x^2} \right) = \frac{n}{n-1} \left(\frac{\sum_{j \neq k} \sum \text{cov}(j, k)}{S_x^2} \right) = \frac{nr_1}{1 + (n-1)r_1}$$

Por otra parte, el método de las dos mitades de Spearman–Brown plantea el problema de que las mitades (en este caso pares e impares) sean realmente paralelas, por lo que su cálculo se ha realizado de modo secundario.

$$R_{xx'} = \frac{nr_{xx'}}{1 + (n-1)r_{xx'}}$$

El estadístico de contraste de Feldt permite contrastar la hipótesis de la significación de un coeficiente α en una muestra, y está basado en la distribución F de Fisher–Snedecor, dependiendo

**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

su valor del tamaño muestral y del número de ítems.

$$F = \frac{1 - \alpha_0}{1 - \hat{\alpha}} \equiv F_{(N-1), (n-1)(N-1)}$$

Nota: Para la significación, y dado lo consistente de los resultados y el tamaño muestral, nos hemos planteado un nivel de confianza del 99%. En los casos en los que la significación no alcanza este valor pero supera el 95% se señalará en el texto.

Para averiguar los coeficientes de discriminación de cada uno de los ítems hemos utilizado el índice de homogeneidad basado en la correlación momento-producto de Pearson entre el ítem y el total de la escala exceptuando el ítem.

$$R_{j(x-j)} = \frac{N \sum j(X-j) - \sum j \sum (X-j)}{\sqrt{\left[N \sum j^2 - (\sum j)^2 \right] \left[N \sum (X-j)^2 - (\sum (X-j))^2 \right]}}$$

Es imprescindible descontar cada ítem del total de la escala antes de calcular la correlación pues de lo contrario estaríamos correlacionando dos conjuntos de datos con el ítem incluido en ambos, lo que sobreestimaría la discriminabilidad.

Diferencias promedio entre las escalas A: Percepciones y B: Expectativas para las variables analizadas han sido:

➤ **GÉNERO.**

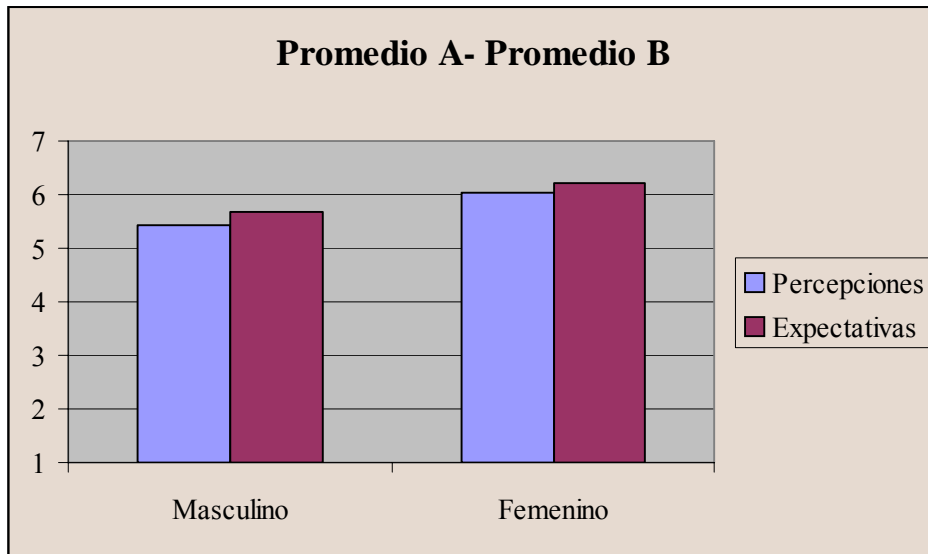
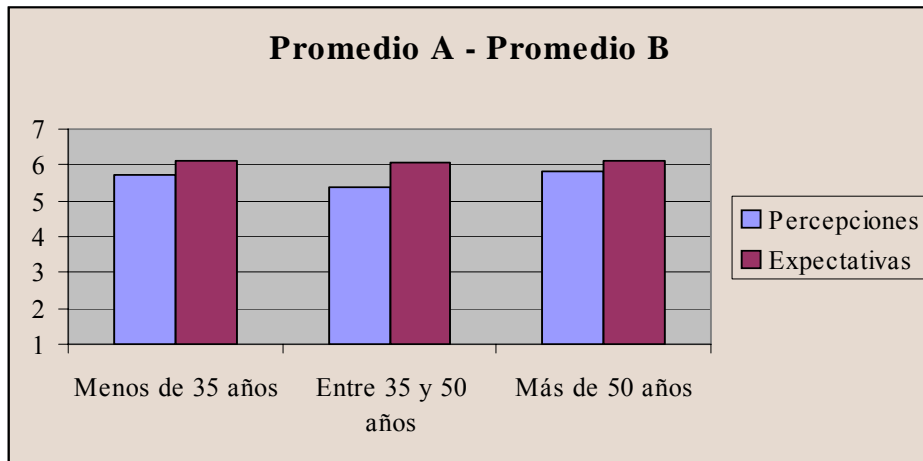


Figura 4.19 Promedios de P y E en función del Género.

➤ EDAD.



**LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES**

Figura 4.20 Promedios de P y E en función de la Edad.

➤ **FORMACIÓN.**

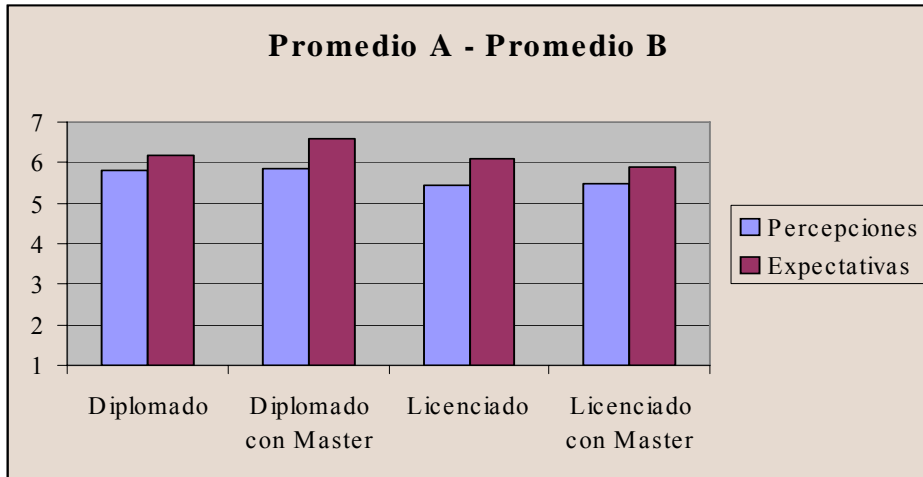


Figura 4.21 Promedios de P y E en función de la Formación.

➤ **CARGO QUE OCUPA EN SU COMPAÑÍA.**

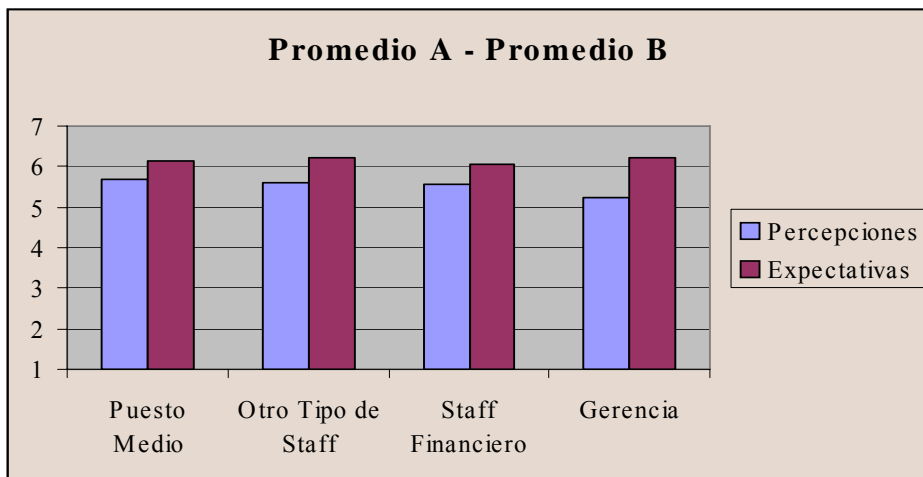


Figura 4.22 Promedios de P y E en función del Cargo que ocupa en Cía.

➤ **ANTIGÜEDAD.**

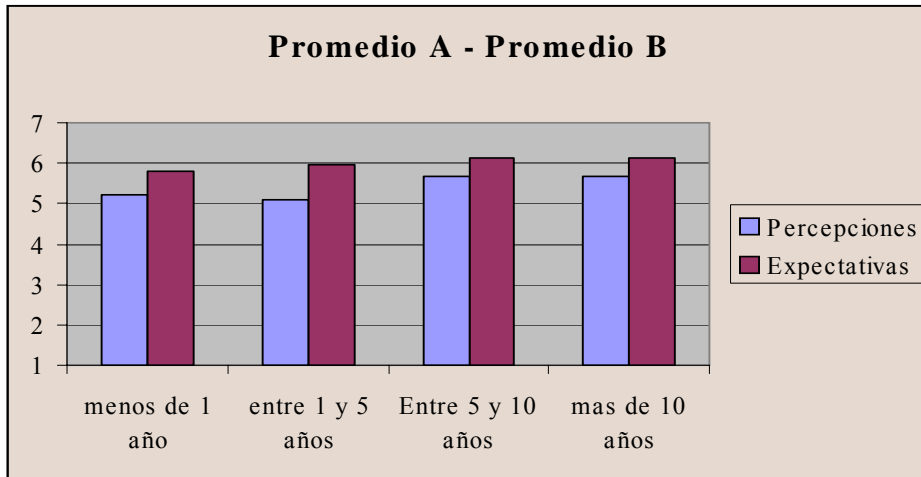


Figura 4.23 Promedios de P y E en función de la Antigüedad en Cía.

➤ **CRITERIO DE SELECCIÓN.**

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

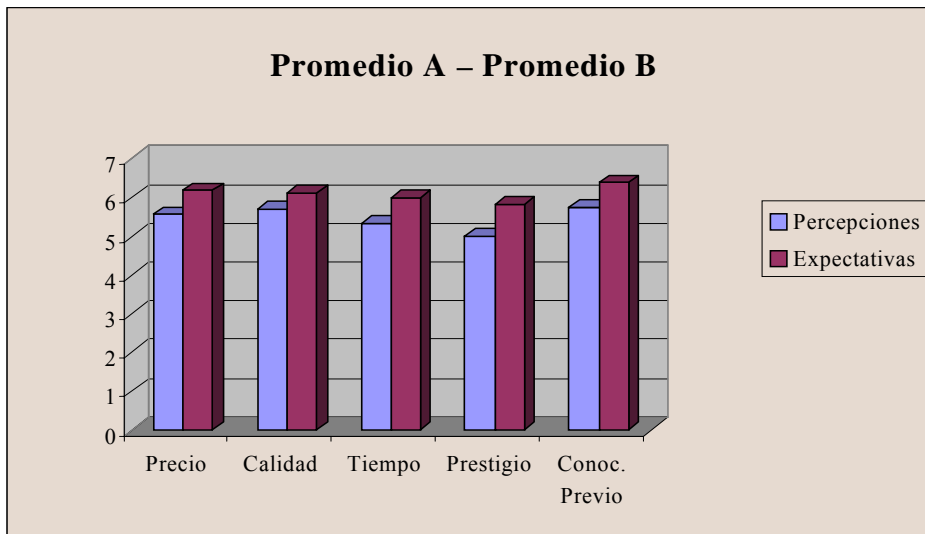


Figura 4.24 Promedios de P y E en función del Criterio de Selección.

➤ **RESPONSABILIDAD QUE DEBEN TENER LOS AUDITORES.**

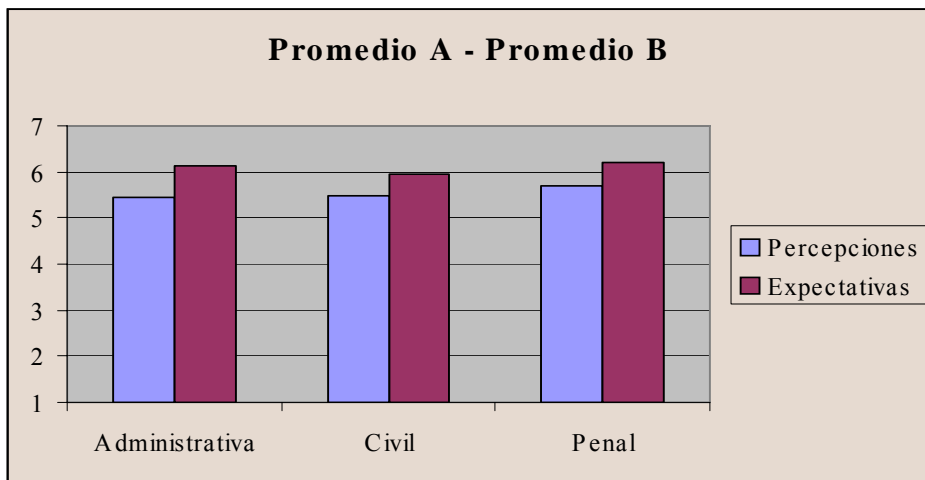


Figura 4.25 Promedios de P y E en función de la Responsabilidad.

Capítulo 5

CONCLUSIONES Y FUTUROS DESARROLLOS.

En este capítulo llega el momento de plasmar el cumplimiento o no de los objetivos propuestos, el establecimiento de los resultados obtenidos y las futuras líneas de investigación que se nos abren tras el mismo, nos encontramos en el capítulo quinto, al que hemos denominado: “Conclusiones y futuros desarrollos”.

Nos centraremos básicamente en tres aspectos:

1. Aquellos relacionados con la *Calidad y la Medición en el Sector Servicios*, matizando las conclusiones más interesantes.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

2. Aquellos relacionados con la *Adaptación de los instrumentos utilizados, su posterior Aplicación a los distintos agentes y la presentación de los Resultados obtenidos.*
3. Y por último, en tercer lugar, dedicaremos un apartado a unas *breves pinceladas sobre posibles Futuras Investigaciones* que nos surgieron durante la realización de este trabajo.

De este modo, y utilizando como enlace, debemos recordar cómo la actividad auditora ha experimentado en las últimas décadas un fuerte auge, motivado por la distinción entre administración y propiedad que impera en las sociedades desarrolladas actuales. En virtud de ello, los accionistas o propietarios han debido delegar gran parte de su poder en los administradores; no obstante, encuentran en las empresas auditoras un garante de las actuaciones desarrolladas por sus administradores.

Este incremento hace más patente la preocupación por el modo en que es llevada a cabo esta actividad. Hemos encontrado evidencias de que existe preocupación en los profesionales dedicados a su desempeño, en los académicos involucrados en su estudio y en las administraciones encargadas de su correcto funcionamiento.

Según ello, y considerando la Calidad como el mejor canal para el desarrollo de cualquier actividad profesional, encontrábamos en el análisis de la misma, dentro del marco de la Auditoría, el motivo de este estudio.

Por todo esto, nos marcábamos como objetivo estratégico:

Análisis del Nivel de Calidad del Servicio de Auditoría en España, desde la perspectiva de los distintos agentes involucrados en él: Clientes, Usuarios y Auditores.

No obstante, para la consecución del mismo planteamos una serie de objetivos secundarios (denominados tácticos), cuyo desarrollo nos ha permitido la obtención de unas reflexiones y resultados que seguidamente pasaremos a exponer.

1. Relacionadas con la Calidad y la Medición en Sector Servicios.

En relación con la Calidad, hemos llegado a las siguientes reflexiones:

La Calidad debemos entenderla a todos los niveles de la organización, es decir, como filosofía de actuación.

De este modo, procedimos al análisis de la evolución producida en la Gestión de la Calidad (observando cómo a partir de ella se obtenía ventaja competitiva), concluyendo que el objetivo último de esta filosofía de calidad es la obtención de la excelencia en todas las actuaciones que se efectúen en la organización.

Observamos, pues, cómo la Calidad se ha convertido en una necesidad, más que en un objeto de diferenciación, como ocurría hasta ahora, para todas aquellas organizaciones que pretendan tener éxito en un mundo tan competitivo como en el que estamos inmersos. Todo ello

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

provoca que debamos entender la Calidad como filosofía de actuación en las organizaciones modernas.

La Calidad será el sistema que permitirá que la función auditora, entendida como servicio que incorpora valor añadido a las Cuentas Anuales, se lleve a cabo con unas ciertas garantías. El mecanismo idóneo para la consecución de unos niveles de Calidad adecuados en las Organizaciones (y por ende en las firmas auditoras) es el Control de Calidad, siendo el Manual de Calidad el instrumento más representativo y que de una forma más clara afectará a este Control.

Conclusión a la que llegamos tras el análisis de distintos estudios que atestiguan que nos encontramos en un mercado maduro, con oferta excesiva frente a la demanda, estable en cuanto al número de firmas y tendencia de los precios a la baja, donde los clientes perciben la auditoría como un servicio estándar y sin valor añadido, que a menudo se concreta en un estudio muy superficial de la realidad.

De este modo, hemos encontrado en la Calidad, entendida como filosofía de actuación, el mejor medio para garantizar la adecuada realización de la actividad auditora.

Fundamentación de ello encontrábamos en el apartado primero del capítulo uno de nuestro trabajo. Cabe recordar como el propio IFAC junto con reguladores internacionales han establecido normas que pretenden ayudar a fortalecer la Calidad en la Auditoría.

En definitiva, una vez que hemos puesto de manifiesto cómo la Calidad en el servicio de Auditoría es un tema de actualidad y que preocupa tanto a profesionales como académicos y hemos establecido cómo la Calidad como Sistema se ha erigido en una de las alternativas que, con más éxito, han dado respuesta a estos retos del entorno competitivo actual, podemos manifestar que hemos cumplido los dos primeros objetivos tácticos que nos planteábamos al iniciar la investigación.

Continuando con nuestra reflexión y como hemos manifestado a lo largo de nuestro trabajo, el Control de Calidad influirá reduciendo el Riesgo no Controlable por el auditor, es decir, aquel sobre el que el profesional de auditoría en el normal desempeño de su función no puede influir.

Independientemente, nos parece importante hacer referencia en este punto a la planificación, como proceso que permitirá tener en gran medida (además de ayudar al Control de Calidad) un control del Riesgo Controlable. Entendemos que este proceso es un paso adelante, pues en su trasfondo subyace la idea de control a priori y no a posteriori, como se venía haciendo tradicionalmente.

Sobre los Manuales de Calidad, sólo comentar que los objetivos básicos de éstos son los de proporcionar a la organización unos planes que presentan como características útiles.

Ahora bien, todavía dentro de este primer grupo, en relación a la Medición de la Calidad en el Sector Servicios podemos decir:

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

Entendiendo a la Auditoría como un servicio, básicamente encuadrado en los Servicios a Empresas, elegimos el Modelo SERVQUAL como instrumento de medición de la Calidad del servicio de Auditoría.

De este modo, una vez identificada la importancia de la Calidad y cómo ésta debe entenderse como filosofía de actuación, procedimos a la identificación de la Auditoría como un servicio, poniendo de manifiesto que éste ha sido un servicio en crecimiento en las últimas décadas y enmarcado básicamente en los servicios a empresas.

Observábamos cómo en la auditoría (aun cuando el objeto último es la emisión de un informe) se daban todas las características identificativas de los servicios, encontrándose en la literatura recogida como tal.

Seguidamente, procedimos al análisis del sector servicios, pudiendo identificar a la auditoría, fundamentalmente, como un servicio a empresas, por otro lado, segmento del sector servicios, que ha sufrido un fuerte auge en los últimos años.

Una vez que mostramos a la Auditoría como servicio (básicamente, servicios a empresas), procedimos al estudio de la medición en los servicios.

De este modo, en primer lugar, analizamos cómo la necesidad de medir es algo consustancial con la humanidad desde sus albores, para, seguidamente, centrarnos en los Sistemas de Calidad y la Medición, analizando las distintas eras que podemos distinguir en la Gestión de la

Calidad. En el apartado segundo de este capítulo segundo, abordamos el análisis en profundidad de la medición en el sector servicios, dejando un tercer apartado al análisis de los principales sistemas de calidad existentes.

En definitiva, y como ya pusimos de manifiesto a lo largo del estudio, encontramos que el Modelo SERVQUAL, aún con las críticas que encontramos sobre él, se erige en el mejor instrumento para la medición de la Calidad del servicio de Auditoría. Para su aplicación, dadas las características de las poblaciones de los distintos agentes a analizar, y como ya defendimos durante el estudio, utilizamos básicamente dos herramientas:

- Por un lado, para analizar los Clientes del servicio, empleamos un Cuestionario Adaptado al servicio analizado.
- Por otro, para los Usuarios y Auditores, entendimos que el mejor mecanismo sería la Entrevista Semiestructurada Adaptada al servicio analizado.

2. Relacionadas con la Adaptación, Aplicación y Resultados obtenidos.

Como ya hemos manifestado a lo largo del trabajo, la adaptación de las distintas herramientas utilizadas para la medición de la calidad del servicio desde las distintas perspectivas vistas ha sido una constante en nuestra investigación. Objeto: dar consistencia.

Por ello, en estas reflexiones finales, nos ha parecido interesante poner de relieve los aspectos más destacados de estas adaptaciones.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

**El Método DELPHI es una herramienta muy útil de adaptación.
El Cuestionario adaptado y enviado por e-mail es un sistema muy
útil para determinado tipo de investigaciones.
La Entrevista Semiestructurada es un magnifico sistema de
investigación cuando la población objetivo nos lo permite.**

Como ya manifestábamos, el Método Delphi es un sistema que intenta conseguir una valoración consensuada con respecto a un tema concreto, fundamentándose en las opiniones de un grupo de expertos independientes, con la garantía de que su participación será entendida como anónima y confidencial.

Dadas sus características, apoyándonos en estudios anteriores y por la propia idiosincrasia de nuestra investigación, lo elegimos entre las posibles técnicas creativas.

Debemos recordar que lo que pretendíamos era constatar la viabilidad de la aplicación de la escala, analizando distintas alternativas metodológicas. Dentro de las técnicas de recogida de datos cualitativos encontramos las técnicas creativas que, a nuestro entender, eran las que mejor nos podrían ayudar a analizar esa validez. Su justificación la encontramos en que son técnicas que, partiendo de una idea inicial (aunque breve o general), nos permiten ir acomodándola a nuestra investigación de manera creativa.

De igual forma, como ya pensábamos, utilizar el e-mail para determinado tipo de investigaciones es un verdadero acierto.

El primero de nuestros estudios nos ofrecía la posibilidad de hacerlo, con lo cual no lo dudamos y fue evidente las ventajas que encontramos:

- Unos elevados niveles de respuesta.
- Rapidez: respuestas en la mayoría de los casos inmediatas.
- Facilidad posterior de tratamiento de los datos
- Y la posible relación más factible y rápida con los respondedores interesados en la investigación.

Debemos también recalcar que fue un medio que utilizamos en la adaptación del cuestionario, siguiendo el método Delphi, con gran éxito y que entendemos que elevó el nivel de implicación de los expertos, cuestión que temíamos, fundamentalmente, por la dispersión geográfica de los mismos.

Por último, habiendo analizado diferentes métodos de recogida de información, consideramos que el uso de entrevistas Semiestructuradas es poco difundido y valorado. No obstante, y dadas las ventajas que nos reporta (ya sea tanto a la hora del contacto con el entrevistado y de la homogeneización de la información obtenida como del posterior tratamiento de la misma) entendemos que es un magnifico instrumento cuando la investigación lo permite.

En nuestro caso, en los tres estudios efectuados, adaptamos el cuestionario o la entrevista, según el caso, al perfil del individuo y lo que pretendíamos obtener, lo que creemos que nos facilitó enormemente la investigación, el trato con el entrevistado y los resultados obtenidos.

En cuanto a la aplicación y resultados obtenidos es, podemos decirlo, el culmen o fin por el que hemos ido desarrollando todos los

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

anteriores. Es decir, al finalizar éste debemos haber dado respuesta al objetivo estratégico planteado.

De este modo, como eran tres los agentes estudiados y han sido tres los estudios efectuados, las reflexiones que nos surgen de ellos también las vamos a clasificar -en un primer momento- en tres grupos.

2.1 *En relación con el trabajo efectuado sobre los Clientes del servicio.*

Como reflexiones, teniendo en cuenta trabajos de este mismo corte y comentándolo con estadísticos, ya habíamos adelantado las siguientes:

- El problema de la selección de la muestra pensamos que no es relevante en este caso; no creemos que una muestra aleatoria ofreciera distintos resultados (aunque nunca se sabe), si bien el número suficientemente elevado de sujetos y la consistencia de los datos no se verían seriamente afectados. La variabilidad superior en una muestra aleatoria disminuiría los índices calculados, aunque no lo suficiente como para trastocar los resultados hasta el punto de no hacerlos significativos.
- Ahora bien, podemos asegurar que pocos trabajos dan resultados tan consistentes respecto a la fiabilidad, discriminación y análisis factorial como éste nos ha ofrecido.

- No obstante, en el apartado de la validez predictiva, nos encontramos que al no haberse aplicado el modelo que nosotros hemos adaptado al servicio de Auditoría hasta ahora y al no existir una prueba que mida con exactitud y validez la calidad del servicio de Auditoría, nos resulta imposible el cálculo de la validez predictiva ante la imposibilidad de comparar nuestra escala con un criterio ya validado. En este sentido, posteriores investigaciones y la creación de nuevas escalas dará como resultado la obtención de instrumentos de medida que, si realmente miden la misma variable, correlacionarán en alto grado con nuestra escala. En definitiva, apostamos por nuestra escala y abogamos porque en un futuro ésta permita analizar la validez predictiva de otros estudios que se estén llevando a cabo.
- En relación al análisis factorial, entendemos que es una técnica potente en cuanto a reducción de datos a factores, pero no entiende de significados reales del agrupamiento de las variables. Es aquí donde convendría hacer una definición operativa de las dimensiones encontradas, de tal manera que se pudieran identificar de forma unívoca cada una de las conductas y actitudes relacionadas con el proceso de auditoría y asignarlas a una de las dimensiones encontradas. Qué expresa cada uno de los ítems, qué entiende el encuestado y la distinta importancia de cada uno de los ítems respecto a los demás es una tarea de expertos en el área, expertos en lingüística y en la confección de test. Cada ítem debe ser analizado término a término para encontrar la forma de expresarlo de manera clara y sin ambigüedad ni confusión posible. No obstante, resulta difícil nombrar en pocas palabras

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

lo que es recogido en varios enunciados, pero, como ya se ha señalado, la identificación de factores es una tarea más artesana que estadística.

- En relación con las diferencias entre la escala de Percepciones y de Expectativas, hemos puesto de manifiesto que éstas son significativas en todos los ítems, corroborando que miden aspectos distintos de la evaluación de la Calidad del servicio de Auditoría cuando realizamos el análisis factorial conjunto de los ítems de ambas y forzamos el número de factores resultantes a dos. A modo de resumen presentamos la siguiente tabla con respecto a la clasificación de las distintas dimensiones por los clientes del servicio de auditoría:

DIMENSIONES/ DEL SERVICIO	CLIENTES	PERCEPCIÓN	EXPECTATIVAS
Elementos tangibles y garantía		1	2
Fiabilidad y prestancia		4	3
Empatía-atención individualizada		2	4
Sensibilidad y profesionalidad		3	1

Con respecto a la percepción de los clientes, la dimensión más importante es la “*elementos tangibles*” este resultado es opuesto a Ismail et al. (2006) donde para ellos es la dimensión menos importante. Estos autores argumentan que si la mayoría de los clientes utilizan una de las cuatro grandes firmas auditoras estos están equipados con la última tecnología. En la segunda, es decir, en las expectativas, la dimensión más importante es la

denominada como “*sensibilidad y profesionalidad*” estos resultados son los mismos que los obtenidos por Morton y Scott (2007), Türk y Aveilar (2010) y Butcher et al. (2013). Estos autores argumentan (igual que en nuestro trabajo) que la disposición de los auditores y voluntad para ayudar a los usuarios y proveerlos de un servicio rápido es una dimensión que se espera de ellos.

- Por último, en el apartado de diferencias respecto a variables psicológicas, es donde nos encontramos con los resultados más llamativos y que más darían que pensar. Por muy esperable que sea, encontrarse con variables personales que influyen en la opinión y valoración del trabajo de las empresas auditoras implica una clara dependencia de la toma de decisiones en éste área respecto de cuestiones que “para nada” deberían influir en ellas. Los criterios de selección de la empresa auditora, la evaluación del trabajo realizado por la de la propia empresa, lo que se espera de la auditora ideal, etc., son difícilmente definibles si dependen de variables como género, formación, antigüedad, experiencia. ¿Qué es lo que debe hacer una empresa auditora para ofrecer el servicio que se espera de ella de manera impecable? Es una buena pregunta, pero lo que se espera de ella es distinto para los hombres y las mujeres, los mayores y los jóvenes, los nuevos y los antiguos trabajadores, con experiencia y sin experiencia, con formación y sin formación.

Por eso, el intento de definir y medir la actuación esperada y real de las empresas auditoras es “toda una empresa” de un trabajo y especialización considerables.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

En cualquier caso, y dado que en cualquier área de trabajo nos encontramos con variables personales no específicas de dicha área que están interfiriendo en el proceso de decisión y puesta en práctica de cualquiera de las tareas que un sujeto se ponga a realizar, lo único que se puede hacer es tener en cuenta estas peculiaridades de las personas con el ánimo de intentar comprender el proceso que desemboca en la realización de la tarea de una manera tan peculiar. Otra vez nos encontramos con la dicotomía entre lo nomotético (sujeto a normas, generalizable) y lo ideográfico (particular de cada persona, específico y no generalizable) y de nuevo la solución puede ser tanto la adopción de uno u otro enfoque o el tan mentado “justo medio”, en donde nos encontremos con la mejor explicación acerca del fenómeno en estudio.

De todas formas, y volviendo a la estadística, la comprobación científica de que dichas variables influyen de forma significativa supondría la adopción del método experimental con la selección aleatoria de muestras y la manipulación completa de las variables independientes. Solamente podemos decir aquí que aparecen ciertas relaciones entre variables, no que una variable sea causa de la otra.

No obstante, en relación a la consecución de los objetivos e hipótesis planteadas en el apartado 4.2.2, encontrábamos:

Comenzando por la justificación de que la Auditoría es un servicio y que el SERVQUAL, aun pudiendo no ser el mejor instrumento de medida de la Calidad en cualquier servicio, sí es un instrumento válido de medición de la Calidad en el sector servicios, entendemos que,

aunque en las conclusiones genéricas volveremos a incidir sobre ello, la constatación de que ambas afirmaciones se pueden sostener de un modo claro la encontramos en los capítulos primero y segundo de este trabajo.

Siguiendo con este proceso, en el propio capítulo segundo encontrábamos cómo la adaptación del modelo al servicio en concreto daba una mayor capacidad al modelo (aspecto éste aceptado incluso por los propios críticos del mismo). De todas formas, la hipótesis a contrastar en este punto era *cómo la escala SERVQUAL al ser adaptada al servicio en concreto no tiene por qué tener las mismas dimensiones que el modelo original*. Para ello, nos ayudamos de los datos que obtuvimos al analizar la validez predictiva con las cinco características teóricas (dimensiones) que encontrábamos en el modelo inicial y aplicado al servicio de Auditoría. Siendo los resultados que los coeficientes no nos permiten sostener esos factores, tal y como se plantaban en el modelo inicial de PZB, adjuntamos la tabla de correlaciones para percepciones y expectativas.

<i>Correlaciones</i>	<i>A</i>	<i>B</i>
C1	0,02	-0,13
C2	0,17	0,04
C3	-0,28	-0,15
C4	0,14	0,03
C5	-0,23	0,11

De este modo, como esperábamos y como la propia literatura nos auguraba, la hipótesis planteada se resuelve en el sentido deseado.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Por último, antes de centrarnos en la hipótesis genérica, planteábamos dos hipótesis relacionadas con el proceso de aplicación de la escala a la población objetivo. En este sentido:

- En primer término, nos planteamos cómo *las dos escalas, percepciones y expectativas, están midiendo dos aspectos distintos de la evaluación de la Calidad del servicio*. Esto quedo perfectamente contrastado en el desarrollo de los apartados 4.2.5 y 4.2.6, y lo comentamos sintética, aunque no por ello menos consistentemente, en la quinta de las reflexiones recogidas en este propio apartado.
- En segundo lugar, *entendíamos que las variables personales van a inferir en las percepciones y expectativas que se tengan sobre el nivel de calidad proporcionado por el servicio de Auditoría*, lo cual quedó fuertemente contrastado en el extenso punto 4.2.7. En definitiva, es una realidad que debemos asumir y sobre la que debemos reflexionar no sólo en este campo sino en todos en los que intervenga el factor humano.

Como conclusión final, entendemos que habría que poner a prueba (después de limar asperezas descubiertas en este estudio) las escalas estudiadas para corroborar los resultados y para iniciar con ellas otras líneas de investigación: realizar estudios con grupos seleccionados en función de estas variables psicológicas encontradas, determinar los procesos subyacentes a las diferencias entre lo percibido y lo ideal y, sobre todo, perfilar los criterios relevantes a la hora de determinar la adecuación o no del trabajo de la empresa auditora. No obstante,

378

entendemos suficientemente contrastada la hipótesis genérica que nos planteábamos al iniciar este estudio empírico en el sentido de considerar al SERVQUAL como un instrumento válido de medida de la Calidad en el servicio de Auditoría.

2.2 En relación con el trabajo efectuado sobre los Usuarios del servicio.

Sobre aspectos genéricos, recogidos en las dos primeras partes del cuestionario, nos parece interesante comentar:

- Observamos cómo en los Usuarios encontramos un mayor número de entrevistados del género femenino que en los otros dos grupos.
- En relación con el Criterio imperante en la elección de una firma auditora, encontramos cómo para los Usuarios tiene un peso elevado (el mayor era la Calidad) el Conocimiento Previo y el Prestigio de la Firma.
- En último lugar, comentar la similitud en las respuestas observadas entre Usuarios que han tenido experiencia en el ámbito de la auditoría y los propios Auditores, sobre todo en los temas relacionados con la responsabilidad y las causas de la caída de credibilidad de los auditores en últimos tiempos.

No obstante, en relación con la tercera parte del cuestionario, comentar cómo para todos los ítems la puntuación del ideal supera a la de la percepción, excepto en el ítem relacionado con la relevancia de la persona o firma que audite una sociedad.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

Hemos encontrado que esa diferencia a favor del ideal frente a la percepción se agudiza en los ítems relativos a las partidas con mayor trascendencia para el entrevistado y auditor, el relativo a si los riesgos que se corren son los adecuados y el relativo a la claridad del informe de auditoría.

2.3 En relación con el trabajo efectuado sobre los Implicados en el desarrollo de la propia función auditora.

Sobre aspectos genéricos, recogidos en las dos primeras partes del cuestionario, nos parece interesante comentar:

- Observamos cómo en los auditores existe una propensión mayor a la afiliación a distintas Organizaciones Profesionales que en los otros grupos.
- En cuanto al Criterio imperante en la elección de una firma auditora, encontramos cómo los Auditores (les habíamos dejado abierta la pregunta) se centran en aspectos tales como: servicio esperado o independencia de los socios, no haciendo referencia a Criterios normalmente escogidos por otros agentes.
- Igual que en el caso anterior, en último lugar, comentar la similitud en las respuestas observadas entre Usuarios que han tenido experiencia en el ámbito de la auditoría y los propios Auditores, sobre todo en los temas relacionados con la responsabilidad y las causas de la caída de credibilidad de los auditores en los últimos tiempos.

No obstante, en relación con la tercera parte del cuestionario, comentar cómo, para todos los ítems, la puntuación del ideal supera a la de la percepción, excepto en el ítem relacionado con la extensión del informe emitido.

Hemos encontrado que esa diferencia a favor del ideal frente a la percepción se agudiza en los ítems relativos a la importancia de la fiabilidad que le inspire la firma y el relativo a si los riesgos que se corren son los adecuados.

Para concluir, como manifestábamos al terminar el estudio efectuado sobre los Clientes del servicio, entendemos necesario recordar cómo en toda investigación el trabajo empieza cuando se acaba. Habría que poner a prueba las escalas estudiadas para corroborar los resultados y para iniciar con ellas otras líneas de investigación. No obstante, nos queda como resultado -o si queremos como conclusión- más impactante:

**“INFLUENCIA DE LAS VARIABLES IDIOSINCRÁSICAS EN LAS
DECISIONES DE AUDITORÍA MÁS ALLÁ DE LO ESPERADO
HASTA AHORA”**

3. Breves pinceladas sobre posibles Futuras Investigaciones.

Partiremos precisando, como ya hemos puesto de manifiesto, la necesidad de un análisis psico-sociológico a los dos agentes que por tamaño de la muestra no hemos podido efectuar en esta investigación y su posterior confrontación con el efectuado sobre los Clientes del servicio.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

No obstante, nos gustaría, brevemente, hacer referencia a los siguientes aspectos, que de una forma más que probable afectarán en un futuro a la situación actual de la profesión auditora:

- Aun cuando ya hemos hecho referencia a lo largo de nuestro trabajo, volver a incidir en la incertidumbre en cuanto a la forma de arbitrar estos niveles de Calidad. Es decir, con la nueva regulación tanto desde la Unión Europea como desde nuestro país (la nueva LAC). Y todo ello, siempre teniendo en cuenta lo que vaya sucediendo internacionalmente, fundamentalmente en EE.UU., que de un modo u otro nos acaba afectando por el proceso imparable de la Globalización.
- Un más que probable acuerdo, sea de un modo regulado o no, entre auditores internos y externos, pues, indudablemente, es el mejor modo de controlar el nivel de calidad en las actuaciones de los auditores. En este proceso tendrán un papel destacado los Comités de Auditoría.
- La necesidad de que la profesión en nuestro país se una, cuestión que entendemos en este momento difícil, pero necesaria, para que desde esa unión se puedan arbitrar procedimientos que permitan de un modo más eficaz aumentar la calidad en las actuaciones de las firmas asociadas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABDEL-KHALIK, D.y SOLOMON, M.(1988): Research Opportunities in Auditing: The Second Decade. Illinois: American Accounting Association.
- ABDULLAH, F. (2006): “Measuring service quality in higher education: HEdPERF versus SERVPERF”, Marketing Intelligence & Planning, Vol. 24, No. 1, pp. 31-47.
- ABBOTT, L.J., PARKER, S. y PETERS, G. F. (2006):“Earnings management, litigation risk, and asymmetric audit fee responses”,Auditing: A journal of Practice & theory, Vol. 25, No. 1, pp. 85-98.
- AECA (1989): “Estrategias y Políticas Empresariales”. Principios de Organización y Sistemas. Documento 2. Madrid: AECA.
- AECA (1988): “La Competitividad de la Empresa”. Principios de Organización y Sistemas. Documento 4. Madrid: AECA.
- AICPA-ACCOUNTING AND AUDITING PUBLICATIONS DIVISION (1996): AICPA Audit and Accounting Manual: Nonauthoritative Practice Aids. Commerce Clearing House for the AICPA.
- AKBABA, A. (2006): “Measuring service quality in the hotel industry: A study in a business hotel in Turkey”, Hospitality Management, Vol. 25, pp. 170–192 .
- AKRESH, A.D., LOEBBECKE, J.K. y SCOTT, W.R. (1988): “Audit approaches and techniques”, en Abdel-khalik y Solomon, Research Opportunities in Auditing: The Second Decade.
- ALDLAIGAN, A. H. y BUTTLE, F. A. (2002): “SYSTRA-SQ: a new measure of bank service quality”, International Journal of Service Industry Management, Vol. 13, No. 4, pp. 362-381.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- ALLEN, J. y McDOWELL, L. (1989): Landlords and property: social relations in the private rented sector. Cambridge University Press.
- ALMELA DÍEZ, B. y VIEDMA CASTAÑO, J.A. (1996): El riesgo de la auditoría y la Materialidad. Alicante: Instituto de Cultura Juan Gil-Albert.
- ALONSO, L. (1995): Sujeto y discurso: el lugar de la entrevista abierta en las técnicas de la sociología cualitativa. Delgado y Gutiérrez. Métodos y técnicas cualitativas de investigación en ciencias sociales. España: Editorial Síntesis.
- ALONSO, V. y BLANCO, A. (1990). Dirigir con calidad total. Madrid: Esic.
- ALTUNTAS, S., DERELI, T. y YILMAZ, M.K. (2012): "Multi-criteria decision making methods based weighted SERVQUAL scales to measure perceived service quality in hospitals: A case study from Turkey", Total Quality Management & Business Excellence, Vol. 23, No. 11-12, pp. 1379-1395.
- AMAT, O. (1993): Costes de Calidad y no Calidad. 2ª Edición. Eada Gestión, Escuela de Alta Dirección y Administración. Barcelona: Ed. Gestión 2000, S.A.
- AMELANG, M. y BARTUSSEK, D. (1991): Psicología Diferencial e Investigación de la Personalidad. Barcelona: Editorial Herder.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT, A.I.C.P.A. (1978): Report of the Special Committee of the AICPA to study the Structure of the Auditing Standards Executive Committee. Publicado en Journal of Accountancy, en Octubre. Pp. 131-138.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT, A.I.C.P.A. (1979): Quality Control policies and procedures for CPA

firms, guía emitida por el Quality Control Standards Committee del AICPA, New York: AICPA.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT, A.I.C.P.A. (2014): System of quality control for a CPA firm, statement on quality control standards 1 "Statement on Quality Control Standards n° 1" (SQCS n°1) del Quality Control Standards Committee del AICPA, New York: AICPA.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT, A.I.C.P.A. (2012): Statement on Auditing Standards No. 122 "Audit Sampling", New York: AICPA.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT, A.I.C.P.A. (2006): Statement on Auditing Standards No. 107 "Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit", New York: AICPA.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT, A.I.C.P.A. (1993): "Codification of Statements on Auditing Standards", New York.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT, A.I.C.P.A. (1993): System of quality control for a CPA firm, statement on quality control standards 1 "Monitoring a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice" (SQCS n°2) del Quality Control Standards Committee del AICPA, New York.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT, A.I.C.P.A. (1993): System of quality control for a CPA firm, statement on quality control standards 1 "System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice" (SQCS n°2) del Quality Control Standards Committee del AICPA, New York.

ANDALEEB, S.S. y BASU, A.K. (1994): "Technical complexity and consumer knowledge as moderators of service quality evaluation in

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

the automobile service industry”, *Journal of retailing*, Vol. 70, No. 4, pp. 367-381.

ANDERSON, T.D. (1992): “Another model of Service Quality. A model of causes and effects of SQ tested on a case study within the restaurant industry”. *Quality Management in Services*, K&L eds. Van Gorcum/Assen.

ANDRONIKIDIS, A. (2009): “Linking dimensions of perceived service quality to actual purchase behaviour”, *EuroMed Journal of Business*, Vol. 4 No. 1, pp. 4-20.

ARASLI, H., MEHTAP-SMADI, S. y TURAN KATIRCIOGLU, S. (2005): “Customer service quality in the Greek Cypriot banking industry”, *Managing Service Quality: An International Journal*, Vol. 15, No. 1, pp. 41-56.

ARENS, A. y LOEBBECKE, J. (1994): *Auditing: An integrated approach*, 6.^a Ed. New-Jersey: Prentice-Hall Internacional, Inc.

ARMISTEAD, C. (1990): “Service operations strategy: framework for matching the service operations task and the service delivery system”, *International Journal of Service Industry Management*, Vol. 1, No. 2, pp. 0-0.

ARRUÑADA, B. (1997): *La Calidad de la Auditoría: Incentivos privados y regulación*. Madrid: Ed. Marcial Pons.

ASHTON, T.C. (1992): “Normas Nacionales e Internacionales sobre el Diseño Técnico”. Capítulo de la obra titulada *Como Generar Calidad Total*, de los autores: D. Lock y D.J. Colombia: Smith. Ed. Legis, S.A.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA PARA EL CONTROL DE LA CALIDAD (1986): *III Congreso Nacional de la Calidad*. Zaragoza: AECC.

- ASUBONTENG, P., MCCLEARY, K.J. y SWAN, J.E. (1996): "SERVQUAL revisited: a critical review of service quality", *Journal of Services marketing*, Vol. 10, No. 6, pp. 62-81.
- ATHERTON, D.R. (1991): "Quality and Peer Review: An Update", *Ohio CPA Journal (OCP)*, Vol. 50, No. 4, pp. 49-51.
- BABAKUS, E. y BOLLER, G.W. (1992): "An Empirical Assessment of the SERVQUAL Scale". *Journal of Business Research*, Vol. 24, pp. 235-268.
- BABAKUS, E. y MANGOLD, W.G. (1992): "Adapting the SERVQUAL scale to hospital services: an empirical investigation", *Health services research*, Vol. 26, No. 6, pp. 767-782.
- BACHAR, J. (1989): *Auditing quality, signaling, and underwriting contracts*. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 6, pp. 216-241.
- BALDWIN, A. y SOHAL, A. (2003): *Service quality factors and outcomes in dental care*, *Managing Service Quality: An International Journal*, Vol. 13, No. 3, pp. 207-216.
- BARBERO, M.I. (1993): *Psicometría II. Métodos de elaboración de escalas*. Madrid: Uned.
- BARROSO, C. (2000): "La calidad de servicio: estudio sobre el tema". *Papeles de economía española*, Vol. 58, pp. 23-42.
- BEATTIE, V., FEARNLEY, S. y BRANDT, R. (2001): *Behind Closed Doors: What Company Audit is Really About*, Basingstoke, Hampshire: Palgrave.
- BEATTY, R. (1989): "Auditor reputation and the pricing of initial public offerings", *The Accounting Review*, Vol. 64, No. 4, pp. 693-709.
- BEHN, B.K., CARCELLO, J.V., HERMANSON, D.R. y HERMANSON, R.H. (1997): "Among Clients of Big 6 Firms"; *Accounting Horizons*, Vol. 11, No. 1, pp. 7-24.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- BELLO , L., VÁZQUEZ R. Y TRESPALACIOS , J. A. (1996): Investigación de mercados y estrategia de marketing. Madrid: Editorial Civitas (2ª ed).
- BENNEY, M. y HUGHES, E.C. (1956): "Of sociology and the interview: Editorial preface", American journal of sociology, Vol. 62, No. 2, pp. 137-142.
- BERNILLON, A. y CERUTTI, O. (1989): *Implantar y Gestionar la Calidad Total*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000.
- BERRY, L.L. (2000): Cultivating service brand equity, *Journal of the Academy of marketing Science*, Vol. 28, No. 1, pp. 128-137.
- BERRY, T.H. (1992): *Cómo gerenciar la transformación hacia la Calidad Total*. Colombia: Ed. McGraw-Hill.
- BETTES, D. C. (1993): "Training of internal quality auditors", *Industrial & Commercial Training*, Vol. 25, pp. 18-21.
- BIEDMA LÓPEZ, E. (2008): *El comité de auditoría como salvaguarda de la independencia del auditor. Evidencias empíricas para el caso español*. Tesis Doctoral. Universidad Pablo de Olavide.
- BIGNE ALCAÑIZ, J.E., BELLOCH RODRIGO, A., MIGUEL ROMERO, M.J y MARTINEZ FUENTES, C. (1996): "La calidad de servicio en las agencias de viaje: una adaptación de la escala Servqual", *Revista Europea de Dirección y Economía de la empresa*, Vol. 5, No. 2, pp. 7-18.
- BLOKDIJK, H. (2004): "Tests of Control in the Audit Risk Model: Effective? Efficient?", *International Journal of Auditing*, Vol. 8, No. 2, pp. 185-194.
- BOONE, J.P., KHURANA, I.K. y RAMAN, K. K. (2009): *Is audit quality different for Big 4 and mid-tier auditors?*. UTSA, College of Business.

- 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*, Vol. 29, No. 4, pp. 330-352.
- BORITZ, J.E., GABER, B.G. y LEMON, W.M. (1987): "Managing Audit Risk". *CA Magazine*, January 1987.
- BOUMAN, M. y VAN DER WIELE, T. (1992): "Measuring service quality in the car service industry: building and testing an instrument", *International Journal of Service Industry Management*, Vol. 3, No. 4, pp. 4-16.
- BRADY, M.K. y CRONIN, J.J. Jr. (2001): "Some new thought on conceptualizing perceived service quality: A hierarchical approach", *Journal of Marketing*, Vol. 65, No. 3, pp. 34-49.
- BAGRANOFF, N.A. (1990): "The semantic differential: A prescription for use in accounting research", *Journal of Accounting Literature*, Vol.9, pp. 65-80.
- BRAINARD, E.D. (1966): "Just How Good Are Vendor Surveys?", *Quality Assurance*, Vol. 8, pp. 22-25.
- BRANNEN, J. y CORAM, T. (1992): *Mixing methods: Qualitative and quantitative research*. Aldershot: Avebury.
- BREWER, C.W. y HOWEL, M. (1983): "Managing the Companywide Quality Manual". *Quality (QUA)*, Vol. 22, No. 6, pp. 45-46.
- BRICKER, R., BAILEY, A., GRANT, J. y TURNER, J. (1993): "The professionalization of public accounting: A social dilemma perspective". *Law & Policy*, Vol. 15, No. 2, pp. 95-120.
- BROKAW, L. (1993): "ISO 9000: Making the grade", *Inc. (INO)*, Vol. 15, No. 6, pp. 98-99.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- BROWN, T.J., CHURCHILL, G.A. y PETER, J.P. (1993): "Improving the measurement of service quality", *Journal of retailing*, Vol. 69, No. 1, pp. 127-139.
- BROWN, S.W. y SWARTZ, T.A. (1989): "A Gap Analysis of Professional Service Quality", *Journal of Marketing*, Vol. 53, abril, pp. 92-98.
- BRYMAN, A. (2001): "The nature of qualitative research", *Social research methods*, pp. 365-399.
- BRYSLAND, A. y CURRY, A. (2001): "Service improvements in public services using SERVQUAL", *Managing Service Quality: An International Journal*, Vol. 11, No. 6, pp. 389-401.
- BUIJINK, W., MAIJOOR, S., MEUWISSEN, R. y VAN WITTELOOSTUIJN, A. (1996): "The role, position and liability of the statutory auditor within the European Union". -Final report of a study commissioned by DG XV of the European Commission-. Office for official publications of the European Communities, Luxemburgo. Traducido al castellano en el BOICAC, No. 27, noviembre 1996, pp. 49-132.
- BUTCHER, K., HARRISON, G. y ROSS, P. (2013): "Perceptions of Audit service quality and Auditor retention", *International Journal of Auditing*, Vol. 17, No. 1, pp. 54-74.
- BUTLER, S.A., WARD, B. y ZIMBELMAN, M.F. (2010): "An exploration of differences in auditors' and users' perceptions of key terms used to define auditors' responsibilities", *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol. 6, No. 1, pp. 80-107
- BUTTERFIELD, R.W. (1991): *Quality service pure and simple: a primer for improving service in your organization*. Asq Pr.

- BUTTLE, F. (1995): "What Future for SERVQUAL". Proceedings of the 24th European Marketing Academy Conference, París. Mayo, pp. 211-230.
- C.A. MAGAZINE (1994): "Book value", C.A. Magazine (CCA) -Autor Anónimo, Vol. 127, No. 2, pp. 22-23.
- CALLAN, R.J. (1993): "The Quality Manual: The Application of BS5750, ISO 9001, EN 29001", Services Industries Journal, Vol. 13, No. 3, pp. 142-144.
- CALLAN, R.J. (1992): "Quality Control at Avant Hotels -The Debut of BS5750", Services Industries Journal, Vol. 12., No. 1, pp. 17-33.
- CAMISÓN, C., CRUZ, S. y GONZÁLEZ, T. (2007): Gestión de la Calidad: Conceptos, Enfoques, Modelos y Sistemas. Madrid: Pearson Educación, S.A.
- CAMPANELLA, J. (1992). Principios de los costes de la calidad. Madrid: Díaz de Santos.
- CAÑIBANO, L. (1996): Curso de Auditoría Contable. Madrid: Ed. Pirámide.
- CARCELLO, J., HERMANSON, R. y MCGRATH, N. (1992): "Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statements Users", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 11, No. 1, pp. 1-15.
- CARMAN, J.M. (1990): "Consumer perceptions of Service Quality: An Assessment of the SERVQUAL dimensions", Journal of Retailing, Vol. 66, No. 1, pp. 33-55.
- CARMICHAEL, D.R. y BENIS, M. (1996): Auditing: concepts and methods. New York: McGraw-Hill.
- CARMICHAEL, D.R. y BENIS, M. (1992): Auditing Standards and Procedures Manual. New York: John Wiley & Sons, Inc.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- CARMICHAEL, D.R. y WILLINGHAM, J.J. (1996): Auditing: concepts and methods. New York: McGraw-Hill.
- CARO, L.M. y GARCIA, J.A.M. (2007): "Measuring perceived service quality in urgent transport service", *Journal of Retailing and Consumer Services*, Vol. 14, No. 1, pp. 60-72.
- CARON, P.F. y HADDOCK, S.J. (1986): "Developing a Quality Assurance Program", *Internal Auditor*, Vol. 43, No. 6, pp. 37-41.
- CASAS ANGUITA J., REPULLO LABRADOR J.R. y DONADO CAMPOS, J. (2003): "La encuesta como técnica de investigación. Elaboración de cuestionarios y tratamiento estadístico de los datos", *Atención Primaria*, Vol. 31, No. 8, pp.527-38.
- CASHIN, J.A., NEUWIRTH, P.D., y LEVY, J.F. (1990): *Manual de Auditoría*. Madrid: Ed. Centrum.
- CASTERELLA, J.R., JENSEN, K. y KNECHEL, R.W. (2009): "Is self-regulated peer review effective at signalling audit quality?", *The Accounting Review*, Vol. 84, No. 3, pp. 713-735.
- CEVALLOS- AMPUERO, J. (2015): "Medición de la calidad del servicio de un comedor universitario utilizando SERVQUAL y desarrollo de un modelo de ecuaciones estructurales", *Industrial data*, Vol. 18, No. 1, pp. 49-67.
- CHAN, K. C., y LI, J. (2008): "Audit Committee and Firm Value: Evidence on Outside Top Executives as Expert-Independent Directors", *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 16, No. 1, pp. 16-31.
- CHANG, P. y HSU, C. (1998): "A quality management model for research institutes responsible for government-supported R&D projects",

- International Journal of Technology Management, Vol. 16, No. 4-6, pp. 393-404.
- CHASE, N. (1998): "Case Studies: Intranet cases quality-manual headaches", *Quality*, Vol. 37, No. 10, pp. 48-51.
- CHATZOGLU, P., CHATZOUDES, D., VRAIMAKI, E. y LEIVADITOU, E. (2014): "Measuring citizen satisfaction using the SERVQUAL approach: the case of the 'Hellenic post'", *Procedia Economics and Finance*, Vol. 9, pp. 349-360.
- CHI, H. Y., y WENG, T. C. (2014): "Managerial legal liability and Big 4 auditor choice". *Journal of Business Research*, Vol. 67, No. 9, pp. 1857-1869.
- CHOU, C.C., LIU, L.J., HUANG, S.F., YIH, J.M. y HAN, T.C. (2011): "An evaluation of airline service quality using the fuzzy weighted SERVQUAL method", *Applied Soft Computing*, Vol. 11, No. 2, pp. 2117-2128.
- CICA -CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS- (1988): Report of the Commission to Study the Publics Expectations of Audits. Macdonald Commission. Toronto: CICA.
- CLARK, C.H. (2014): *Brainstorming: The dynamic new way to create successful ideas*. New York: Diamonds.
- CLARKSON, P. y SIMUNIC, D. (1994): "The association between audit quality, retained ownership, and firm-specific risk in U.S. versus Canadian IPO markets", *Journal of Accounting & Economics*, Vol. 17, pp. 207-228.
- COHEN COMMISSION (1978): *En AICPA 1978. Commission on Auditors' Responsibilities*. USA: AICPA.
- COLLISON, J.E. (1995): *The Evaluation of Health and Safety Auditing Systems*. Tesis Doctoral. United Kingdom: Aston University

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- COMISIÓN EUROPEA (2010): Libro Verde. Política de auditoría: Lecciones de la crisis. [COM (2010) 561 final, de 13/10/10]. Bruselas: Comisión Europea.
- CONDOR, V. (1999). "Función social de la auditoría y responsabilidad del auditor". Actualidad Financiera, Vol. IV, No. 3, pp. 5-19.
- COOK, J.W y WINKLE, G.M. (1987): Auditoría, 3ª Ed. México: Interamericana.
- COOK, C. y THOMPSON, B. (2001): Scaling for the LibQUAL Instrument: A Comparison of Desired, Perceived and Minimum Expectation Responses Versus Perceived Only. In 4th Northumbria International Conference, Pittsburgh, PA.
- COOPER, C., FLETCHER, J., GILBERT, D. y WANHILL, S. (1993): Tourism principles and practice. Essex- England: Longman Group
- COPLEY, P., DOUCET, M. Y; GAVER, K. (1994): "A simultaneous equations analysis of quality control review outcomes and engagement fees for audits of recipients of federal financial assistance", Accounting Review, Vol. 69, pp. 244-256.
- CRESWELL, J.W., PLANO CLARK, V.L., GUTMANN, M.L. y HANSON, W.E. (2003): Advanced mixed methods research designs. Handbook of mixed methods in social and behavioral research, pp. 209-240.
- CHRISTENSEN, B.E., GLOVER, S.M., OMER, T.C. y SHELLEY, M.K. (2013): Understanding audit quality: Insights from audit partners and investors. Disponible en SSRN 2358163.
- CRONIN, J.J. y TAYLOR, S.A. (1994): "SERVPERF versus SERVQUAL: Reconciling Performance-Based and Perceptions-Minus-Expectations Measurement of Service Quality", Journal of Marketing, Vol. 58, Pp. 125-131.

- CRONIN, J.J. y TAYLOR, S.A. (1992): "Measuring Service Quality: A Reexamination and Extension", *Journal of Marketing*, Vol. 56, pp. 55-68.
- CROSBY, P. (1984): *Quality without tears*. New York: McGraw-Hill.
- CUADRADO, J. R. y RUBALCABA, L. (2000): "Los servicios a empresas como actividad estratégica de la economía española", *Información Comercial Española*, No. 787, pp. 53-68.
- CUADRADO, J.R. y RIO, C. (1993): *Los Servicios en España*. Madrid: Editorial Pirámide.
- CUI, CC., LEWIS, B.R. y PARK, W. (2003): "Service quality measurement in the banking sector in Korea", *International Journal of Bank Marketing*, Vol. 21, No. 4, pp. 191-201.
- CUSHING, B.E. y LOEBBECKE, J.K. (1983): "Analytical Approaches to Audit Risk: A Survey and Analysis", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 3, No. 1, pp. 23-41.
- DABHOLKAR, P.A., THORPE, D.I. Y RENTZ, J.O. (1995): "A measure of service quality for retail stores: scale development and validation", *Journal of the Academy of Marketing Science*, Vol. 24, No. 1, pp. 3-16.
- DAQUILA, N.W.; HABEGGER, D. y WILLWERTH, E.D. (1994): "Converting a QA program to CQI", *Nursing Management*, Vol. 25, No. 10, Pp. 68-71.
- DAVIES, N. y IKIN, C. (1987): "Auditing Spreadsheets", *Australian Accounting*, Vol. 57, No. 11, pp. 54-56.
- DAY, A. y PETERS, J. (1994): *Rediscovering standards: static and dynamic quality*, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 6, No. 1/2, pp. 81-84.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- FUENTES BARBERÁ, C. y PUCHETA MARTÍNEZ, M.C. (2006): "The stock market reaction to the Enron-Andersen affair in Spain", *International Journal of Auditing*, Vol. 10, No. 1, pp. 67-85.
- DeANGELO, L. (1981a): "Auditor size and audit quality", *Journal of Accounting and Economics*, No. 3, pp. 183-199.
- DeANGELO, L. (1981b): "Auditor independence, "low balling" and disclosure regulation", *Journal of Accounting and Economic*, pp. 113-127.
- DEFLIESE, P., JAENIKE H., SULLIVAN J. y GNOSPELIUS R. (1991): *Auditoría Montgomery*, 2ª Edición en Castellano. México: Limusa.
- DEFOND, M., RAGHUNANDAN, K. y SUBRAMANYAM, K. (2002): Do non-audit services fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions, *Journal of Accounting Research*, Vol. 40, No. 4, pp.1247–1274.
- DEIERLEIN, B. (1992): "Innovation + Quality = Success", *Fleet Equipment*, Vol. 18, No. 1, pp. 32-35.
- DEIS, D. y GIROUX, G.A. (1992): "Determinants of Audit Quality in the Public Sector", *Accounting Review*, Vol. 67, pp. 462-479.
- DEMING, W.E. (1986): *Out of the Crisis*. Cambridge: M.I.T.
- DEMING, W.E. (1989): *Calidad, Productividad y Competitividad. La Salida de la Crisis*. Madrid: Ed. Díaz de Santos, S.A.
- DÍAZ, A.M. y VÁZQUEZ, R. (1998): "La calidad del servicio percibida por los clientes y por la empresas de turismo rural", *Revista Española de Investigación de Marketing*, No. 2, pp. 31-54.

- DIEHL, M. y STROEBE, W. (1987): "Productivity loss in brainstorming groups: Toward the solution of the riddle", *Journal of Personality and Social Psychology*, Vol. 53, No.3, pp. 497–509.
- DICCIONARIO DE ECONOMÍA (1987): Barcelona: Ed. Orbis, S.A.
- DIRECTIVA 2014/56/UE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO (2014)de 16 de abril de 2014por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de as cuentas anuales yde las cuentas consolidadas, Bruselas: Unión Europea.
- DOPUCH, N. y KING, R.R. (1996): "The effects of lowbaling on audit quality: An experimental markets study", *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, No. 11, pp. 45-68.
- DOPUCH, N. y SIMUNIC, D. (1982): "Competition in Auditing: An Assessment". IV Symposium on Auditing Reseach. University of Illinois. pp. 403-450.
- DOUTHETT JR, E.B., DUCHAC, J.E. y WARREN, D.L. (2001): "The association between auditor size and bank regulator ratings, *Journal of Managerial Issues*, Vol. 13, No. 1, pp. 13-27.
- DUNN, J. (1990): *Auditing: Theory and Practice*. Herdfordshire (U.K):Prentice Hall.
- DWYER, J.J.Jr. (1991): "Quality. Can you prove it?", *Fleet Owner*, Vol. 90, No. 4, pp. 36.
- EDVARDSSON, B., GUSTAVSSON, B. y RIDDLE, D. (1989): "An Expanded Model of the Service Encounter with emphasis on the Cultural Context". Working Paper 89:4, CTF Service Reseach Centre. University of Karlstad. Suecia.
- EICHENSEHER, J., HAGIGI, M. y SHIELDS, D. (1989): "Market reaction to auditor changes by OTC companies", *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, Vol. 9, No. 1, pp. 29-40.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- ENGELLAND, B.T., WORKMAN, L. y SINGH, M. (2000): "Ensuring service quality for campus career services centers: a modified SERVQUAL scale", *Journal of marketing Education*, Vol. 22, No. 3, pp. 236-245.
- ESCOLAR, C. y BESSE, J. (1996): "De los problemas del método a los métodos cualitativos en geografía", *Cuadernos de Epistemología y Metodología*, Vol. 1, pp. 38-56.
- ETTREDGE, M., KWON, S.Y. y LIM, C.Y. (2009): "Client, industry, and country factors affecting choice of Big N industry expert auditors", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 24, No. 3, pp. 433-467.
- ETTREDGE, M., SHANE, P. y SMITH, D. (1988): "Audit firm size and the association between reported earnings and security returns". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 7, No. 2, pp. 29-39.
- FARIA-FERNANDES, F.C., FILHO, M.G. y BONNEY, M. (2009): "A proposal for integrating production control and quality control", *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 109, No. 5, pp. 683-707.
- FERGUSON, G.A. (1954): "The concepts of parsimony in factor analysis", *Psikometrika*, No. 19, pp. 285-290.
- FERNÁNDEZ BARCALA, M., DÍAZ MARTÍN, A.M. y TRESPALACIOS GUTIÉRREZ, J.A. (2000): "Training in retailing: a guide for improving the supply of courses", *International Journal of Retail & Distribution Management*, Vol. 28, No. 6, pp. 243 – 260.
- FERNÁNDEZ BARCALA, M. (2000): "Validación de SERVQUAL como instrumento de medida de la calidad de servicio bancario", *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, Vol. 9, No. 1, pp. 57-70.

- FERNÁNDEZ PIRLA, J.M. (1992), "La nueva ordenación legal de la contabilidad y la función del auditor de cuentas", *Revista Técnica de Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, Tercera Época, No. 1, Madrid.
- FERNÁNDEZ, A. y MUÑOZ, M.C. (1997): *Contabilidad de gestión y excelencia empresarial*. Barcelona: Ed. Ariel, S.A.
- FERRIER, R. (1991): "Auditing Standards and Guidelines", en M. Sherer y S. Turley (Eds.) *Current Issues in Auditing*, 2ª Ed. London, pp. 99-112.
- FICK, G.R. y RITCHIE, J.B. (1991): "Measuring service quality in the travel and tourism industry", *Journal of Travel Research*, Vol. 30, No. 2, pp. 2-9.
- FLINT, D. (1988): *Philosophy and Principles of Auditing. An introduction*. Londres: Macmillan Education Ltd.
- FONTAINE, R., LETAIFA, S.B. y HERDA, D. (2013): "An interview study to understand the reasons clients change audit firms and the client's perceived value of the audit service", *Current Issues in Auditing*, Vol. 7, No. 1, pp.1-14.
- FOOD MANAGEMENT (1998): "Quality Control is now by the book", *Food Management (FOM)* -Autor Anónimo-, Vol. 33, No. 4, pp. 20.
- FORD, J.W., JOSEPH, M. y JOSEPH, B. (1993): *Service quality in higher education: a comparison of universities in the United States and New Zealand using SERVQUAL*, unpublished manuscript, Old Dominion University, Norfolk, VA.
- FOWLER, E. (1991): *Auditoría aplicada*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- FRANCIS, J.R. (2004): "What do we know about audit quality?", *The British accounting review*, Vol. 36, No.4, pp. 345-368.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- FRANCIS, J.R. (2011): "A framework for understanding and researching audit quality", *Auditing: A journal of practice & theory*, Vol. 30, No. 2, pp. 125-152.
- FRANCIS, J.R. y SIMON, D. (1987): "A test of audit pricing in the small-client segment of the U.S. audit market", *The Accounting Review*, Vol. 62, No. 1, pp. 145-157.
- FRANCESCHINI, F. y ROSSETTO, S. (1997): "Design for quality: selecting products' technical features", *Quality Engineering*, Vol. 9, No. 4, pp. 681-688.
- FROCHOT, I.V. y HUGHES, H. (2000): "HISTOQUAL: an adaptation of SERVQUAL to historic houses", *Tourism Management*, Vol. 21, No. 2, pp. 157-167.
- FUENTES, M^a P. (1996): "Los indicadores no financieros en la gestión de la Calidad Total del área de operaciones", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXV, No. 89, pp. 937-960.
- GABBOTT, M. y HOGG, G. (1994): "Uninformed choice", *Marketing Health Services*, Vol. 14, No. 3, pp. 28-45.
- GAFFORD, W.W. y CARMICHAEL, D.R. (1984): "Materiality, Audit Risk and Sampling: A nuts and bolts approach (part two)", *Journal of Accountancy*, Vol. 158, No.4, pp. 109-134.
- GALLIZO J. y D'SILVA A. (1997): *La búsqueda de una alternativa ética: The Audit Agenda, en Temas y casos para aprender de Expansión - Harvard Deusto.*
- GAMBLE, G.y HIGHSMITH-QUICK, G. (1995): "Understanding the relationship between the quality assurance function and evaluation of internal control", *Internal Auditing*, Vol. 10, pp. 24-30.

- GARCÍA BENAÚ, M.A., RUIZ BARBADILLO, E. y VICO MARTINEZ, A. (2000): "Factores que condicionan la elección y el cambio en la empresa española", *Revista de Contabilidad*, Vol. 3, No. 6, pp. 49-80.
- GARCÍA BENAÚ, 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*, pp. 1005-1041.
- GARCÍA BALLESTEROS, A. (1998): *Métodos y técnicas cualitativas en geografía social*. Barcelona:Oikos-tau.
- GARVIN, D.A. (1984): "What Does Product Quality Really Mean?", *Sloan Management Review*, Otoño, pp. 25-43.
- GARVIN, D.A. (1988): *Managing Quality*. NY:The Free Press
- GETTY, J.M. y GETTY, R.L. (2003): "Lodging quality index (LQI): assessing customers' perceptions of quality delivery", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 15, No. 2, pp. 94-104.
- GIBBS, J. (1993): "Internal auditing s role in quality initiatives", *Internal Auditor*, Vol. 50, Abril, pp. 63-66.
- GIBBS, J. y KEATING, P. (1995): "Reengineering Controls", *Internal Auditor*, Vol. 52, No. 5, pp. 46-49.
- GIL SAURA, I. (1996): "La Evaluación de la Calidad de Servicio Percibida y las Limitaciones de la herramienta SERVQUAL", *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, Vol. 5, No. 2, pp. 19-31.
- GIL SAURA, I. y MOLLA, A. (1994): "La Evaluación de la Calidad de Servicio en Distribución Comercial Minorista", *Investigación y Marketing*, Vol. 46, pp. 60-71.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- GIRITLIOGLU, I., JONES, E. y AVCIKURT, C. (2014): "Measuring food and beverage service quality in spa hotels: A case study in Balıkesir, Turkey", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 26, No. 2, pp. 183-204.
- GLASER, K. (1993): *Auditing*. U.K.:Made Simple Books.
- GOLD, A., GRONEWOLD, U. y POTT, C. (2012):"The ISA 700 auditor's report and the audit expectation gap–Do explanations matter?", *International Journal of Auditing*, Vol. 16, No. 3, pp. 286-307.
- GÓMEZ AGUILAR, N. y RUIZ BARBADILLO, E. (2000): "Un estudio empírico sobre la relación entre informe de auditoría y cambio de auditor", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 31, pp. 705-741.
- GÓMEZ, R. y VESGA, A. (1994): "ICAC expediente a Ernest & Young por auditoría a Cooperativa PSV". *Diario Cinco Días*, 8 de junio 1994.
- GONZÁLEZ, P. (1989): *Medir en Ciencias Sociales*. Capítulo en obra: *El análisis de la realidad social. Métodos y técnicas de investigación*. Madrid:Ed. Alianza Universidad Textos.
- GOUNARIS, S. (2005): "Measuring service quality in b2b services: an evaluation of the SERVQUAL scale vis-à-vis the INDSERV scale", *Journal of Services Marketing*, Vol. 19, No. 6, pp. 421-435.
- GRANT. J., BRICKER, R. y SHIPTSOVA, R. (1996): "Audit Quality and Professional Self-Regulation: A Social Dilemma Perspective and Laboratory Investigation", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.15, No. 1, pp. 142-150.
- GRAY, I. y MANSON, S. (1989): *The audit process. Principles practice and cases*. London: Chapman & Hall.

- GRINAKER, R.L. y BARR, B. (1973): Auditoría, el examen de los estados financieros. México: CECSA.
- GRÖNROOS, C. (1984): "A service quality model and its marketing implications", *European Journal of Marketing*, Vol. 18, No. 4, pp. 36-44.
- GRÖNROOS, C. (1990): *Service Management and Marketing. Managing the moments of truth in service competition*. Lexington Books.
- GRÖNROOS, C. (1994): *Marketing y Gestión de Servicios. La Gestión de los Momentos de la Verdad y la Competencia en los Servicios*. Ed. Díaz de Santos. Madrid.
- GRÖNROOS, C. (2001): "The perceived service quality concept– a mistake?", *Managing Service Quality*, Vol. 11, No. 3, pp.150-152.
- GROSSMANN, R. (1996): "Designing and implementing a computerized audit". *Secured Lander (SCL)*. Vol. 52. Nº 3. Pp. 26-30.
- GUL, F.A., FUNG, S.Y.K. y JAGGI, B. (2009): "Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 47, No. 3, pp. 265-287.
- GUMMESSON, E. (1987): "Lip Services. A neglected area in services marketing", *Journal of Services Marketing*, Vol. 1, No. 1, pp. 19-23.
- GUMMESSON, E. (1987): "Quality: The Ericsson Approach". Ericsson.
- GUMMESSON, E. y GRÖNROOS, C. (1988): *Quality of Services. Lessons from the product sector*. Chicago: American Marketing Association.
- HAIR, J.F., BLACK, W.C., BABIN, B.J. y ANDERSON, R.E. (2010): *Multivariate Data Analysis*. 7th Edn. New York: Pearson Prentice Hall.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- HAMMERSLEY, M. (1992). Deconstructing the qualitative-quantitative divide. En: Brannen, Julia ed. *Mixing Methods: Qualitative and Quantitative Research*. Aldershot: Avebury.
- HARON, D.H., YAHYA, S. y LEE, L.C. (2012): "Quality control practices, service quality and customers' satisfaction: The case of non-audit services provided by SMPs to SMEs in Malaysia", *African Journal of Business Management*, Vol. 6, No. 43, pp. 10729-10740.
- HARRINGTON, H.J. (1997): *Administración Total del Mejoramiento Continuo. La Nueva Generación*. Colombia:Ed. McGraw-Hill Interamericana, S.A.
- HARTLINE, M.D. y FERRELL, O.C. (1993): "Service Quality Implementation: The Effects of Organizational Socialization and Managerial Actions on Customer-Contact Employee Behaviors", *Marketing Science Institute Report*, Vol. 3, pp. 93-112.
- HEAD, R. (1987): "Product Audit", *Quality*, Vol. 26. No.10, pp. 69-70.
- HEADLEY, D. E. y MILLER, S.J. (1992). "Measuring service quality and its relationship to future consumer behavior", *Journal of Health Care Marketing*, Vol. 13, No. 4, pp. 32-41.
- HEAP, J. (1991): "Quality and BS5750", *Management Services*, Vol. 35, No. 3, pp. 22-23.
- HEFFES, G.; HOLGUIN, F. y GALÁN, A. (1994): *Auditoría de los Estados Financieros, técnicas y aplicaciones modernas*. México:Grupo editorial Iberoamericana.
- HERMANSON, R., STRAWSER, J. y STRAWSER, R. (1993): *Auditing Theory and Practice*. Boston: Irwin Ed.

- HERNÁNDEZ, R. FERNÁNDEZ- COLLADO, C y BAPTISTA, P. (2006): Metodología de la Investigación. Cuarta edición. México: McGraw-Hill Interamericana.
- HEVIA, E. (1988): "La Exigencia de Calidad en la Auditoría Interna", Alta Dirección, No. 24, pp. 83-93.
- 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, Vol. 40, pp. 211-229.
- HILL, C. y BOOKER, Q. (2007): "State accountancy regulators' perceptions of independence of external auditors when performing internal audit activities for non-public client", Accounting Horizons, Vol. 21, No. 1, pp. 43-57.
- HO, J.L. y KANG, F. (2013): "Auditor choice and audit fees in family firms: Evidence from the S&P 1500", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 32, No. 4, pp. 71-93.
- HOLMES, A.W. y OVERMYER, W.S. (1978): Principios básicos de Auditoría. Ed. México: CECSA.
- HOLT, J. (1976): "Elaboration and Implementation of a Quality Control System in Nordisk Ventilator Co. A/S", EOQC Proceedings, Copenhagen. EOQC, Berna, Suiza, pp. 65-75.
- HOOKS, K.L. (1992): "Professionalism and self interest: a critical view of the expectation gap", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 3, No. 2, pp. 117-145.
- HOROVITZ, J. (1992): La calidad del servicio: a la conquista del cliente. Madrid: Ed. McGraw-Hill.
- HUMPHREY, C., MOIZER, P. y TURLEY, S. (1992a): "The Audit Expectation Gap-Plus Ça Change, Plus C'Est La Meme Chose?", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 3, No.2, pp. 137-161.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- HUMPHREY, C., MOIZER, P. y TURLEY, S. (1992b): The Audit Expectations Gap in the United Kingdom, Research report sponsored by Auditing Foundation of the ICAEW 6/92.
- HUMPHREY, C., MOIZER, P. y TURLEY, W. (1993): "The audit expectation gap in Britain: an empirical investigation", Accounting and Business Research, Vol. 23 No. 91, pp. 395-411.
- HUNTON, J. y GOLD, A. (2010): "A field experiment comparing the outcomes of three fraud brainstorming procedures: Nominal group, round robin and open discussion", The Accounting Review, Vol. 85, No. 3, pp. 911– 935.
- HUSTON, J.H. y KOVATCH, R.A. (1986): "Weighing the Standards: Where is the emphasis in quality assurance?", Internal Auditor, Vol. 43, No. 6, pp. 30-34.
- HUTCHINS, D. (1988): Just-in-Time. Gower, Adeshort.
- INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES (ICAEW) (2008): Stakeholder expectations of audit. England: ICAEW.
- INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS OF SCOTLAND, Edinburgh (United Kingdom) (1993): Auditing Into the Twenty-first Century: A Discussion Document. W. M. McInnes (Ed.). Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- IFFAND, J.S.B. (1988): "Quality: Out of the Manual and into the Field". Civil Engineering, Vol. 58, No. 5, pp. 54-56.
- IMHOFF, E. (1988): "A comparison of analysts accounting quality judgements among CPA firms clients", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 7, No. 2, pp. 182-191.

- INDUSTRIAL MANAGEMENT (1986): "Guidelines for Documenting a Quality Program". Industrial Management (IMT) -Autor Anónimo-, Vol. 10, No. 6, pp. 53.
- INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (1982): Manual de Auditoría. Madrid:Ed. Instituto de Censores Jurados.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC)(2011): Resolución de 26 de octubre, Normas de Control de Calidad Interno de los Auditores de Cuentas y Sociedades de Auditoría. Madrid:ICAC.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC)(2013): Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES). Madrid: ICAC.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD, IAASB (2011): Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change. IAASB Consultation Paper. New York: International Federation of Accountants.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD, IAASB (2011): Audit Quality: An IAASB perspective. International Auditing and Assurance Standards Board. Disponible en <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/audit-quality-an-iaasb-per.pdf>, acceso en Noviembre de 2014.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2013): Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. New York: IFAC

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2013): A Framework for Audit Quality developed and approved by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). New York: IFAC.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2009): Quality Control for an Audit of Financial Statements. International Standard on Auditing, No. 220. New York: IFAC.
- ISHIKAWA, K. (1982): Guide to Quality Control, Asian Productivity Organization, Tokio.
- ISHIKAWA, K. (1985): What is Total Quality Control?. Englewood.
- ISMAIL, I., HARON, H., NASIR IBRAHIM, D. y MOHD ISA, S. (2006): "Service quality, client satisfaction and loyalty towards audit firms: Perceptions of Malaysian public listed companies", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 7, pp. 738-756.
- ISO 9000: 2005 (2005): Covers the basic concepts and language. Suiza: ISO.
- ISO 9000: 2008 (2008): Sets out the requirements of a quality management system. Suiza: ISO.
- ISO 9000: 2009(2009): Focuses on how to make a quality management system more efficient and effective. Suiza: ISO.
- JABNOUN, N. y KHALIFA, A. (2005): "A customized measure of service quality in the UAE", *Managing Service Quality: An International Journal*, Vol. 15, No. 4, pp. 374-388.
- JAMES, P. (1998): *Gestión de la Calidad Total. Un texto Introductorio*. Hertfordshire (UK): Ed. Prentice Hall.

- JANDA, S., TROCCHIA, P.J. y GWINNER, K.P. (2002): "Consumer perceptions of Internet retail service quality", *International Journal of Service Industry Management*, Vol. 13, No. 5, pp. 412-431.
- JANÉ, J. (1994): *Análisis jurídico de la auditoría de cuentas*. Barcelona:Ed. J.M. Bosh,
- JAVEAU, C. (1982): *L'enquête par questionnaire. Manuel à l'usage du praticien*. 3^a Ed. Université de Bruxelles.
- JEMMASI, M., STRONG, K.C. y TAYLOR, S. A. (2011): "Measuring service quality for strategic planning and analysis in service firms"; *Journal of Applied Business Research*, Vol. 10, No. 4, pp. 24-34.
- JENKINS, J.G. y LOWE, D.J. (2011): "Auditors as advocates for their clients: Perceptions of the auditor-client relationship", *Journal of Applied Business Research*, Vol. 15, No. 2, pp. 73-78.
- JIANG, R.J. y BANSAL, P. (2003): "Seeing the need for ISO 14001", *Journal of Management Studies*, Vol. 40, No. 4, pp. 1047-1067.
- JIANG, J.J., KLEIN, G. y CRAMPTON, S.M. (2000): "A note on SERVQUAL reliability and validity in information system service quality measurement", *Decision Sciences*, Vol. 31, No. 3, pp. 725-744.
- JIMÉNEZ, M.A. (1997): *Los Costes de Calidad en la Contabilidad de Gestión*. Madrid: Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- JOHNSON, T.A. y ROBINSON, W.R. (1988): "Bank Auditing. Integrate Auditing", *Internal Auditing*, Vol. 4, No. 2, pp. 89-93.
- JOHNSTON, R. (1987): "A framework for Developing a Quality Strategy in a Customer Processing Operation", *International Journal of Quality and Reability*, Vol. 4, No. 4, pp. 37-46.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- JOHNSTON, R. (1995): "The determinants of service quality: satisfiers and dissatisfiers", *International Journal of Service Industry Management*, Vol. 6, No. 5, pp. 53-71.
- JURAN, J.M. (1990): *Juran y la Planificación para la Calidad*. Madrid: Ed. Díaz de Santos.
- JURAN, J.M. y GRYNA, F.M. (1993): *Manual de Control de Calidad*. Vol. I y II. Madrid: Ed. McGraw-Hill.
- KAPLAN, S.E., MENON, K. y WILLIAMS, D.D. (1990): "The effect of audit structure on the audit market", *Journal of Accounting and Public Policy*, No. 9, pp. 197-215.
- KARATEPE, O.M., YAVAS, U. y BABAKUS, E. (2005): "Measuring service quality of banks: Scale development and validation", *Journal of Retailing and Consumer Services*, Vol. 12, No. 5, pp. 373-383.
- KELL, W.G. y BOYNTON, W.C. (1992): *Modern Auditing*. 5^a Edición. Nueva York: John Wiley & Sons, Inc.
- KEMENY, J. (1996): "Check the Manual", *Mortgage Banking*, Vol. 57, No. 3, pp. 71-74.
- KENCH, E. (1991): "To Audit or not – dabblers need not apply", *Accountancy*. Vol. 2, pp. 27.
- KETTINGER, W.J., LEE, C.C. y LEE, S. (1995): "Global Measures of Information Service Quality: A Cross-National Study", *Decision sciences*, Vol. 26, No. 5, pp. 569-588.
- KHAN, M. (2003): "ECOSERV: Ecotourists' quality expectations", *Annals of tourism research*, Vol. 30, No.1, pp. 109-124.
- KILBOURNE, W.E., DUFFY, J.A., DUFFY, M. y GIARCHI, G. (2004): The applicability of SERVQUAL in cross-national measurements of

- health-care quality, *Journal of Services Marketing*, Vol. 18, No. 7, pp. 524-533.
- KILGORE, A. y MARTINOV-BENNIE, N. (2014): *The drivers of audit quality: auditor' perceptions*. London: The Association of Chartered Certified Accountants.
- KLEIN, A. (1998): "Firm performance and board committee structure", *The Journal of Law and Economics*, Vol. 41, No. 1, pp. 275-304.
- KLEINMAN, G. y PALMON, D. (2001): *Understanding auditor-client relationships: A multi-faceted analysis*. Gary Kleinman.
- KNAPP, M.C. (1985): "Audit conflict. An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure", *The Accounting Review*, Vol. 60, No. 3, pp. 578–586.
- KNAPP, M.C. (1991): "Factors that Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 10, No. 1, pp. 35-52.
- KNECHEL, R.W., KRISHNAN, G.V., PEVZNER, M., SHEFCHIK, L.B., y VELURY, U.K. (2013): "Audit Quality: Insights from the Academic Literature", *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, No. Supplement 1, pp. 385-421.
- KOTHARI, C.R. (2004): *Research Methodology- Methods and Techniques*, 2nd ed. New Delhi: Wiley Eastern Limited.
- KOTLER, P. y BLOOM, P.M. (1984): *Marketing profesional services*. Englewood Cliffs. NJ:Prentice-Hall.
- KOTLER, P., ARMSTRONG, G., SAUNDERS, J. y WONG, V. (1996): *Principles of Marketing: The European Edition*. London: Prentice-Hall.
- KRISHNAN, J., SAMI, H. y ZHANG, Y. (2005): "Does the provision of non-audit services affect investor perceptions of auditor independence?",

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 24, No. 2, pp. 111–135.

KUNST, P. y LEMMINK, J. (1993): “Management of Services: Organizational Consequencies of Customers' Perceived Quality”, Quality Management in Services, Vol. 111, pp. 78-92.

LADHARI, R. (2008): “Alternative measures of service quality: a review”, Managing Service Quality: An International Journal, Vol.18, No. 1, pp. 65-86.

LALL, V. y STANISLAO, J. (1992): “Applying a coupled expert system to quality control charts”, Computers& Industrial Engineering, Vol. 23, No. 1-4, pp. 401-404.

LAM, S.S. (1997): “SERVQUAL: A tool for measuring patients' opinions of hospital service quality in Hong Kong”, Total Quality Management, Vol. 8, No. 4, pp. 145-152.

LAM, T.K. y ZHANG, H.Q. (1999): “Service quality of travel agents: the case of travel agents in Hong Kong”, Tourism management, Vol. 20, No. 3, pp. 341-349.

LAM, T.K. (2002): “Making sense of SERVQUAL's dimensions to the Chinese customers in Macau”, Journal of Market-Focused Management, Vol. 5, No. 1, pp. 43-58.

LAMPREA, J.A. y GÓMEZ-RESTREPO, C. (2007): “Validity in Scale-testing”, Revista Colombiana de Psiquiatría, Vol. 36, No. 2, pp. 340-348.

LAMPRECHT, J.L. (1994): ISO 9000 and the Service Sector. Milwaukee: ASQC, Quality Press.

LANDETA J. (2002): El método Delphi. Una técnica de previsión del futuro. Barcelona: Ariel.

- LARREA, P. (1991a): "El Coste de la No Calidad", Boletín de Estudios Económicos, Vol. XLVI, No. 143.
- LARREA, P. (1991b): *Calidad de Servicio: Del Marketing a la Estrategia*. Madrid: Ed. Díaz de Santos.
- LARRIBA, A. y GONZALO, J.A. (1996): "La responsabilidad social del auditor", *Revista Técnica*, No. 9, pp. 4-29.
- LeBLANC, G. (1992): "Factors affecting customer evaluation of service quality in travel agencies: An investigation of customer perceptions", *Journal of Travel Research*, Vol. 30, No. 4, pp. 10-16.
- LeBLANC, G. y NGUYEN, N. (1996): "Cues used by customers evaluating corporate image in service firms: An empirical study in financial institutions", *International Journal of Service Industry Management*, Vol. 7, No. 2, pp. 44-56.
- LEE, T.A. (1993): *Corporate Audit Theory*. Londres: Chapman & Hall.
- LEE, T.A. (1994): "Financial reporting quality labels. The social construction of the Audit Profession and the Expectation Gap", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 7, No. 2, pp. 30-49.
- LEE, T.A. (1994): "Mark to market: the UK experience", *Journal of Accountancy*, September. Pp. 84-88.
- LEE, T.A. (1994): *Corporate Audit Theory*. London: Ed. Chapman & Hall Publishing.
- LEE, M. y ULGADO, F.M. (1997): "Consumer evaluations of fast-food services: a cross-national comparison" *Journal of Services Marketing*, Vol. 11, No. 1, pp. 39-52.
- LEHTINEN, J.R. y LAITAMAKI, J.M. (1985): *Applications of Service Quality and Services Marketing in Health Care Organizations*. Proceedings of the Fifth Annual Symposium on Health Services Marketing. D.T. Paul Ed. Chicago. Illinois. American Marketing Association.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- LEHTINEN, U. y LEHTINEN, J.R. (1991): "Two aproaches to Service Quality Dimensions", *The Service Industries Journal*, Vol. 11, No. 3, pp. 287-303.
- LEMMINK, J. y BEHARA, R. (1992): *Q-Matrix: a multidimensional approach to using service quality measurements*. Netherlands: Van Gorcum & Co.
- LESLIE, D.A. (1985): *Materiality. The Concept and its Applications to Auditing*. Toronto: CICA.
- LEY 19/1988, de 12 de Julio, de Auditoría de Cuentas (1988): Boletín Oficial del Estado número 169, de 15 de Julio.
- LEY 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero. Madrid: Boletín Oficial del Estado.
- LEY 22/2015, de 20 de Julio, de Auditoría de Cuentas (LAC). Madrid: Boletín Oficial del Estado.
- LIN, D.J., SHEU, I.C., PAI, J.Y., BAIR, A., HUNG, C.Y., YEH, Y.H. y CHOU, M.J. (2009): "Measuring patients' expectation and the perception of quality in LASIK services", *Health and Quality of Life Outcomes*, Vol. 7 No. 63, pp. 1-8.
- LLORENS, F J. y FUENTES, M.D.M. (2000): *Calidad Total Fundamentos e implantación*. Madrid: Pirámide.
- LLORENS, F.J. (1994): *Calidad Total en la Gestión de los Servicios Financieros*. Granada: Ed. Universidad de Granada.
- LLOSA, S., CHANDON, J.L. y ORSINGHER, C. (1998): "An empirical study of SERVQUAL's dimensionality", *Service Industries Journal*, Vol. 18, No. 2, pp. 16-44.

- LLUSAR, J.C.B. y ZORNOZA, C.C. (2000): "Validity and reliability in perceived quality measurement models. An empirical investigation in Spanish ceramic companies", *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 17, No. 8, pp. 899-918.
- LÓPEZ, A. (1995): "Control de Calidad. Planificación, Control y Administración de los trabajos de auditoría", *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, No. 6, pp. 10-17.
- LOSSIN, R.D. (1983): "Quality Improvement at Westinghouse Furniture Systems", *The Juran Report*, No. 2, noviembre, pp. 31-34.
- LUBIN, P. (2000): *Psicología Matemática II (vol. II)*. Universidad Nacional de Educación a Distancia. Madrid.
- LYNCH, A.L., MURTHY, U.S. y ENGLE, T.J. (2009): "Fraud brainstorming using computer-mediated communication: The effects of brainstorming technique and facilitation", *The Accounting Review*, Vol. 84, No. 4, pp. 1209–1232.
- MALLO, C. (1988): *Contabilidad de Costes y de Gestión*. Ed. Piramide, S.A. Madrid.
- MANSON, S. y ZAMAN, M. (2001): "Auditor communication in an evolving environment: Going beyond SAS 600 auditor's report on financial statements", *British Accounting Review*, Vol. 33, No. 2, pp. 113–36.
- MARQUES DE ALMEIDA, J.J. (2002): "La auditoría legal en la Unión Europea: marco, debate actual y perspectivas de futuro", *Contaduría y Administración*, No. 206, pp. 51-63.
- MARTÍN, W.B. (1986): "Definig what Quality Service is for you", *The Cornell H.R.A. Quarterly*. February, pp. 32-38.
- MARTINELLI, E. y BALBONI, B. (2012): "Retail service as a key activator of grocery store loyalty", *The Service Industries Journal*, Vol. 32 No. 14, pp. 2233-2247.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- MARTINEZ, C., SOTO, E. y WINTER, J. (1982): Manual Delphi. Tesis para optar al título de Ingeniero Comercial. Departamento de Economía, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Universidad de Chile.
- MARTINEZ, F.J. (1992): "La regulación de la auditoría en España", Madrid: Revista Técnica de Instituto de Censores Jurados de Cuentas.
- MARTINEZ, F.J. (1996): Materialidad y Riesgo en Auditoría (Su análisis como factores condicionantes de la calidad técnica de la actividad de Auditoría), III Premio Jose M^a Fernandez Pirla. Madrid: ICAC.
- MARTÍNEZ, A.C. (2001): "Medición de la calidad de servicio: una aplicación a los establecimientos de alojamiento turístico", Estudios de Economía aplicada, Vol. 18, pp. 83-104.
- MAUTZ, R.K. y SHARAF, H.A. (1961): The Philosophy of Auditing. Nueva York: American Accounting Association.
- MAUTZ, R.K. y SHARAF, H.A. (1993): The Philosophy of Auditing. 7^a Ed. Nueva York: American Accounting Association.
- McCABE, R.K. (1993): The accountant's Guide for Peer and Quality Review. Quorum Books. Westport. Conn.
- McDOWELL, L. (1992): "Valid games? A response to Erica Schoenberger", The Professional Geographer, Vol. 44, No. 2, pp. 212-215.
- McMULLEN, D.A. (1996): "Audit Committee performance: An investigation of the consequences associated with audit committees", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 15, No. 1, pp. 87-103.
- MEDDAUGH, E.J. (1995): "Quality Control Manual a Worthy Tool", Ohio CPA Journal (OCP), Vol. 54, No. 1, pp. 40-41.

- MEHTA, S.C., LALWANI, A.K. y HAN, S.L. (2000): "Service quality in retailing: relative efficiency of alternative measurement scales for different product service environments", *International Journal of Retail & Distribution Management*, Vol. 28, No. 2, pp. 62-72.
- MEIGS, W.B. (1971): *Principios de Auditoría*. México:Ed. Diana.
- MEJÍAS, A. y MANEIRO, N. (2008): "Medición de la Calidad de Servicio: el modelo SERVQUALing. En *Introducción al Análisis de Datos/Medición de la Calidad de Servicio*", Serie Cuadernos de Ingeniería Industrial, Vol. 2, pp. 1-56.
- MENGUZZATO, M. y RENAU, J.J. (1991): *La Dirección Estratégica de la Empresa*. Barcelona: Ed. Ariel.
- MENTZER, J.T., FLINT, D.J. y KENT, J.L. (1999): "Developing a logistics service quality scale", *Journal of Business*, Vol. 20, No.1, pp. 9-32.
- MERLI, G. (1991): *Total Manufacturing Management. La Estrategia Industrial en los años 90*. Coopers & Lybrands, Productivity Press, Cambridge, Estados Unidos.
- MESSIER, W. (1997): *Auditing: A Systematic Approach*. New York: McGraw-Hill.
- MILLICHAMP, A.H. (1998): *Auditing*, 7ª Ed. Londres: Letts Educational.
- MINER, R. (1992): "Las Corporaciones de Profesionales controlaran en nueve aspectos la calidad de las auditorías". *Diario Expansión*, 24 de septiembre de 1992.
- MITCHELL, A. y SIKKA, P. (1991): "Accounting for change: the institutions of accountancy", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 4, No. 1, pp. 29-52.
- MITCHELL, A., PUXTY, A., SIKKA, P. y WILLMOTT, H. (1991): *Accounting for change: proposals for reform of Audit and Accounting*. Discussion Paper nº 7. London: Fabian Society.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- MITTAL, B. y LASSAR, W.M. (1996): "The role of personalization in service encounters", *Journal of Retailing*, Vol. 72, No. 1, pp. 95-109.
- MOCK, T. y SAMET, M. (1982): "A multi-attribute model for audit evaluation". In *Proceeding of the VI University of Kansas Audit Symposium*. Kansas.
- MOLERO, M. (1992): "Instinto de Superación. La Gestión de la Calidad Total se impone como Método para Mejorar la Producción". *El País*, 24 de mayo 1992. Pp. 22.
- MOLINA SÁNCHEZ, H. (1997): *La planificación de la auditoría*. Madrid: REA.
- MONTERREY, J. (1988): "El informe de la Comisión Treadway sobre la información financiera fraudulenta en Estados Unidos", *Técnica Contable*, Año XL, No. 479, Noviembre, pp. 505-514.
- MONTESINOS, V. (1991): *La auditoría en España*. Valencia: Universidad de Valencia.
- MOONITZ, M. (Ed.). (1978): *Three contributions to the development of accounting thought*. Ayer Company Pub.
- MORTON, A. y SCOTT, D.R. (2007): "The association between perceived audit firm service quality and behavioural intentions", *Journal of Contemporary Issues in Business & Government*, Vol. 13, No. 2, pp. 17-35.
- MOSTYN, B. (1985): "The content analysis of qualitative research data: A dynamic approach", *The research interview*, pp. 115-145.
- MUHAMMAD BUTT, M. y CYRIL DE RUN, E. (2010): "Private healthcare quality: applying a SERVQUAL model", *International journal of health care quality assurance*, Vol. 23, No. 7, pp. 658-673.

- MURRAY, D.J. (1976): "The Introduction of a Quality Manual in a Multi-Factory Paint Company". EOQC Proceedings, Copenhagen. EOQC, Berna, Suiza, pp. 207-215.
- MYERS, J., MYERS, L.y OMER, T.(2003):"Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory rotation?",*The Accounting Review*, Vol. 78, No. 3, pp. 779-800.
- NAIK, C.K., GANTASALA, S.B. y PRABHAKAR, G.V. (2010): "Service quality (SERVQUAL) and its effect on customer satisfaction in retailing", *European Journal of Social Sciences*, Vol. 16, No. 2, pp. 231-243.
- NARAYANAN, V. (1994): "An analysis of auditor liability rules", *Journal of Accounting Research*, Vol. 32, pp. 39-59.
- NEJATI, M. y NEJATI, M. (2008): "Service quality at University of Tehran Central Library", *Library Management*, Vol. 29, Nos 6/7, pp. 571-82.
- NELSON, D.J. (1989): "The Quest for Quality", *Internal Auditor*, Vol. 46, No. 5, pp. 20-27.
- NG, D.S. (1979): "Suply and demand for auditing services and the nature regulations in auditing. How much auditing is enough? The Accounting Establishment in perspective. Arthur Young & Company. Chicago. Pp. 99-124.
- OAKLAND, J. y BLAKEBOROUGH, C.D. (1996): "The Quality Systems Manual -the Definitive Guide to the ISO 9000 Family and TickIT",*European Management Journal*, Vol. 14, No. 4, pp. 430-431.
- O'CONNOR, S. J., SHEWCHUK, R. M. y BOWERS, M. R. (1992): "A model of service quality perceptions and health care consumer behavior", *Journal of Hospital Marketing*, Vol. 6, No. 1, pp. 69-92.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- OLSEN, R.P. y WYCKOFF, D.D. (1978): Management of service operations: Text, cases, and readings. Allyn & Bacon.
- ORTA PÉREZ, M. (1996): "La Internacionalización de la Auditoría: El Modelo Teórico de la AICPA como Referente", *Técnica Contable*, año XLVIII, No. 566, febrero, pp. 133-142.
- OTT, R. (1997): *Sistemas de Administración de la Calidad: ISO 9000 y otros*. Capítulo de la obra: *Administración Total del Mejoramiento Continuo. La Nueva Generación*, del autor H.J. Harrington. Colombia: Ed. McGraw-Hill Interamericana, S.A.
- OUCHI, W.G. (1979): "A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms", *Management Science*, Vol. 25, No. 9, pp. 833- 848.
- OUCHI, W.G. y MCGUIRE, M.A. (1975): "Organizational Control: Two Functions", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 20, No. 4, pp. 559-569.
- OWEN, J.V. (1997): "Simultaneous at Sachs", *Manufacturing Engineering*, Vol. 118, No. 4, pp. 32-38.
- PAGÉ, J.P. (1991): "Los caminos de la excelencia". Capítulo del libro: *Traité de la Qualite Totale*. París. Francia:Ed. Bordas.
- PALMROSE, Z. (1989): "The relation of audit contract type to audit fees and hours", *The Accounting Review*, Vol. 64, No. 3, pp. 488-499.
- PANDIT, G.M. (1999): "Clients' perceptions of their incumbent auditors and their loyalty to the audit firms: an empirical study", *Mid-Atlantic Journal of Business*, Vol. 35, No. 4, pp. 171-88.
- PANY, K. y WHITTINGTON, O. (1994): *Auditing*. Illinois: Irwing INC.

- PARASURAMAN, A., ZEITHAML, V.A. y BERRY, L.L. (1985): "A conceptual model of Service Quality and its implications for future reseach", *Journal of Marketing*, Vol. 49, No. 4, pp. 41-50.
- PARASURAMAN, A., ZEITHAML, V.A. y BERRY, L.L. (1988): "SERVQUAL: A multiple-item scale for meauring consumer perceptions of service quality", *Journal of Retailing*, Vol. 64, No. 1, pp. 12-40.
- PARASURAMAN, A., BERRY, L.L. y ZEITHAML, V.A. (1991): "Understanding Customer Expectations of Service", *Sloan Management Review*, primavera, Vol. 32, No. 3, pp. 39-48.
- PARASURAMAN, A., ZEITHAML, V.A. y BERRY, L.L. (1991): "Refinement and reassessment of the SERVQUAL scale", *Journal of Retailing*, Vol. 67, pp. 420-450.
- PARASURAMAN, A., ZEITHAML, V.A. y BERRY, L.L. (1994a): "Reassessment of expectations as a comparison standard in measuring service quality: implications for further research", *The Journal of Marketing*, Vol. 58, Vol. 1, pp.111-124.
- PARASURAMAN, A., ZEITHAML, V.A. y BERRY, L.L. (1994b): "Alternative scales for measuring service quality: a comparative assessment based on psychometric and diagnostic criteria", *Journal of retailing*, Vol. 70, No. 3, pp. 201-230.
- PARASURAMAN, A., ZEITHAML, V. A. y MALHOTRA, A. (2005): "ES-QUAL a multiple-item scale for assessing electronic service quality" *Journal of service research*, Vol. 7, No. 3, pp. 213-233.
- PARASURAMAN, A. (2010): "Service productivity, quality and innovation. Implications for service-design practice and research", *International Journal of Quality and Service Sciences*, Vol. 2, No. 3, pp. 277-286.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- PETERS, P. (1993): "The right quality tools are as good as a first rate map", *Journal for Quality & Participation*, Vol. 16, No. 6, pp. 56-58.
- PETERS, T. (1990): *Del Caos a la Excelencia*. Barcelona: Ed. Folio.
- PHILIP, L.J. (1998): "Combining quantitative and qualitative approaches to social research in human geography, an impossible mixture?", *Environment and Planning*, No. 30, pp. 261-276.
- PICAZO, P. (1995): *Fraudes y Errores en Auditoría*. Madrid: Ed. Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas.
- PITT, L.F., WATSON, R.T. y KAVAN, C.B. (1995): "Service quality: a measure of information systems effectiveness", *MIS quarterly*, Vol. 19, No. 2, pp. 173-187.
- POLA MASEDA, A. (1992): *Tratado de la Calidad Total*. Madrid: Ed. Ciencias de la Dirección.
- PORTER, B.A. (1990): *The Audit Expectation-Performance Gap and the role of external auditors in society*. Unpublished PhD Dissertation at Massey University. New Zealand. Microform UMI.
- PORTER, B.A. (1991): "Narrowing the audit expectation-performance gap- a contemporary approach", *Pacific Accounting Review*, Vol. 3, No. 1, pp. 1-36.
- PORTER, M.E. (1985): *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: The Free Press, Mc Millan.
- PORTER, B., SIMON, J. y HATHERLY, D.(2014): *Principles of external auditing*. 4th Ed. London: Wiley.
- POWELL, C. (2003): "The Delphi technique: myths and realities", *Journal of Advanced Nursing*, Vol. 41, No. 4, pp. 376-382.

- PRADO, J.M., GONZÁLEZ, I. y MARTÍN, D. (1995): "La situación de la Auditoría en España desde la perspectiva de los auditores". Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XXIV, No. 84, pp. 630-666.
- PRADO, L. (1994): "La Responsabilidad en Auditoría", Técnica Contable, No. 544, abril, pp. 225-242.
- PRAWITT, D.F., SHARP, N.Y. y WOOD, D.A. (2011): "Reconciling archival and experimental research: Does internal audit contribution affect the external audit fee?", Behavioral Research in Accounting, Vol. 23, No. 2, pp. 187-206.
- PRICE, F. (1992): "Concepto de Calidad y Objetivos". Capítulo del libro de D. Lock y D.J. Smith, titulado: "Como Generar la Calidad Total, Estrategias y Tácticas". Colombia: Ed. Legis. S.A.
- QADRI, U. A. (2015): "Measuring Service Quality Expectation and Perception Using SERVQUAL: A Gap Analysis", Business and Economics Journal, Vol. 6, No. 3, pp. 162-189.
- QIN, H., PRYBUTOK, V.R. y ZHAO, Q. (2010): "Perceived service quality in fast-food restaurants: empirical evidence from China", International Journal of Quality & Reliability Management, Vol. 27, No. 4, pp. 424-37.
- QUINTANAR, E. (1996): "Controles de calidad y técnico y régimen sancionador", Papeles de Auditoría, nº 1, Marzo, pp. 4-7.
- QUINTANILLA, I. (1999), Directivos, recursos humanos y marketing interno, Madrid: Promolibro.
- RAGHUNATAN, B., LEWIS, B.L. y EVANS, J.H. (1987): "An Operational Model of Auditor Independence". Working Paper. University of Pittsburgh.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- RAVICHANDRAN, K., TAMIL, M.B., KUMAR, S. y PRABHAKARAN, S. (2010): "Influence of Service Quality on Customer Satisfaction Application of Servqual Model", *International Journal of Business & Management*, Vol. 5, No. 4, pp. 117-124.
- REDDISH, J.J. (1995): "Quality documents keep customers", *Transportation & Distribution*, Vol. 36. No. 4, pp. 102-106.
- REEVES, C. y BEDNAR, D. (1994): "Defining quality: Alternatives and implications", *Academy of Management Review*, Vol. 19, pp.14- 49.
- REIDENBACH, R.E. y SANDIFER-SMALLWOOD, B. (1990): "Exploring perceptions of hospital operations by a modified SERVQUAL approach", *Marketing Health Services*, Vol. 10, No. 4, pp. 47-62.
- REYNOLDS, J. y FRANCIS, J. (2001): "Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 30, No. 3, pp. 375-400.
- RICCHIUTE, D. (1995): *Auditing*. 4ª Ed. Cincinnati: South-Western College Publishing.
- RICHARD, M.D. y ALLAWAY, A.W. (1993): "Service quality attributes and choice behaviour", *Journal of Services Marketing*, Vol. 7, No. 1, pp. 59-68.
- RICHARD, C. y VANSTRAELEN, A. (1999): "Renewable long-term audit mandates and audit quality: A qualitative and quantitative analysis". Trabajo presentado en la 22th Annual Conference of the European Accounting Association, Bordeaux, France.
- RODRIGUES, L.L., BARKUR, G., VARAMBALLY, K.V.M. y GOLROOY MOTLAGH, F. (2011): "Comparison of SERVQUAL and SERVPERF metrics: an empirical study", *The TQM Journal*, Vol. 23, No. 6, pp. 629-643.

- ROSELL, L.J. (1997): "Los auditores buscan refugio seguro". Actualidad Económica, 26 de mayo 1997.
- RUIMONTE DELEITO, F. (1990): "Calidad, Productividad y Posición Competitiva", Dirección y progreso, nº 112. Julio y agosto.
- RUIZ BARBADILLO, E., GÓMEZ AGUILAR, N., CARRERA PENA, N. y BIEDMA LÓPEZ, E. (2005): Evidencia empírica sobre la rotación de auditores como medio de incrementar la calidad de la auditoría. IV Workshop de investigación empírica en Contabilidad Financiera, Sevilla, pp. 1-39.
- RUIZ BARBADILLO, E., GÓMEZ AGUILAR, N. y BIEDMA LÓPEZ, E. (2006): "Long-term audit engagements and opinion shopping: Spanish evidence", Accounting Forum, Vol. 30, No. 1, pp. 61-79.
- RUIZ ABELLÁN J., IZQUIERDO ALONSO, M. y PIÑERA LUCAS, J. T. (1998): El cuestionario estructurado como herramienta básica para evaluación de instituciones documentales. Fundación Caja Madrid.
- SALEH, F. y RYAN, C. (1991): "Analysing service quality in the hospitality industry using the SERVQUAL model", Service Industries Journal, Vol. 11, No. 3, pp. 324-345.
- SAMSON, D. y PARKER, R. (1994): "Service quality: the gap in the Australian consulting engineering industry", International Journal of Quality & Reliability Management, Vol. 11, No. 7, pp. 60-76.
- SAN SEGUNDO ONTÍN, A., SEGOVIA SAN JUAN, A. I. y HERRADOR ALCAIDE, T. C. (2001): Introducción a la auditoría financiera. Madrid: UNED.
- SÁNCHEZ, J.L. (1996): Teoría y Práctica de la Auditoría. Tomo I y II. Madrid: Ed. Ciencias de la Dirección, S.A.
- SANDERS, T.R.B. (1972): The Aims and Principles of Standardization. Suiza: The International Organization of Standardization.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- SASSER, W.W., OLSEN, R.P. y WYCKOFF, D.D. (1978): Management of service operations: text and cases. Boston MA: Allyn and Bacon.
- SAUNDERS, M., LEWIS, P. y THORNHILL, A. (2012): Research methods for business students, 6th ed. London: Financial Times Prentice Hall.
- SAURINA, C. (2002): "Medida de la calidad: adaptación de la escala SERVQUAL al ámbito financiero", Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. 31, No. 113, pp. 803-831.
- SAYER, A. y MORGAN, K. (1985): A modern industry in a declining region. Links between method, theory and policy. London: Methuen.
- SCHNEIDER, E. (1956): Teoría de la Inversión. Argentina: Ed. El Ateneo.
- SCHNEIDER, E. (1965): Contabilidad Industrial. Madrid: Ed. Aguilar.
- SCHONBERGER, R.J. (1983): Japanese Management Techniques. New York: The Free Press.
- SCHROEDER, M., SOLOMON, I. y VICKREY, D. (1986): "Audit Quality: The perceptions of audit-committee chairpersons and audit partners". Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 5, No. 2, pp. 86-94.
- SENLE, A. y VILAR, J. (1996): ISO 9000 en Empresas de Servicios. Barcelona: Ediciones Gestión 2000, S.A.
- SEPP, P. (1983): "The peer Review Experience", Journal of Accountancy, May, pp. 52-56.
- SERRA, V. (1991): "Las Normas de Auditoría: desarrollo institucional y conceptos básicos", en la Auditoría en España de Vicente Montesinos. Valencia: Universidad de Valencia.
- SETÓ-PAMIES, D. (2012): "Customer loyalty to service providers: examining the role of service quality, customer satisfaction and trust";

- Total Quality Management & Business Excellence, Vol. 23, No. 11-12, pp. 1257-1271.
- SHARMA, D.S. (1999): "An empirical investigation of an ethical dilemma: The provision of non-audit services and audit independence". Trabajo presentado en la 22th Annual Conference of the European Accounting Association, Bordeaux, France.
- SHEMWEEL, D.J. y YAVAS, U. (1999): "Measuring service quality in hospitals: scale development and managerial applications", Journal of Marketing Theory and Practice, Vol. 7, No. 3, pp. 65-75.
- SHOCKLEY, R. y HOLT, R. (1983): "A behavioral investigation of supplier differentiation in the market for audit services", Journal of Accounting Research, Vol. 21, No. 2, pp. 545-564.
- SIERRA MOLINA, G.J., ORTA PÉREZ, M. y NÚÑEZ GARCÍA, C. (1999): "La evolución conceptual del enfoque de planificación de auditoría: una perspectiva de futuro", Actualidad Financiera, Vol. 3, pp. 85-100.
- SIERRA MOLINA, G.J. y ORTA PÉREZ, M. (1996): Teoría de la Auditoría Financiera. Madrid: Ed. MacGraw-Hill.
- SIERRA MOLINA, G.J. y ORTA PÉREZ, M. (1997): "Una responsabilidad básica del auditor: el Control de Calidad en Auditoría". Revista de Contabilidad, Vol. 0, No. 0, pp. 185-228.
- SIMUNIC, D. y STEIN, D. (1987): "Product Differentiation in Auditing: Auditor Choice in the Market for Unseasoned New Issues". Research Monograph nº 13. The Canadian Certified General Accountants Research Foundation, British Columbia, Vancouver.
- SINGH, J. (1991): "Understanding the structure of consumers' satisfaction evaluations of service delivery", Journal of the Academy of Marketing Science, Vol. 20, pp. 223-244.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- SINHA, M.N. (1993): "Winning back angry customers", *Quality Progress*, Vol. 26, No. 11, pp. 53-56.
- SNYDER-HALPERN, R. (2002): "Indicators of organizational readiness for clinical information technology/systems innovation: a Delphi study", *International Journal of Medical Informatics*, Vol. 63, pp. 179-204.
- SOWER, V., DUFFY, J., KILBOURNE, W., KOHERS, G. y JONES, P. (2001): "The dimensions of service quality for hospitals: Development and use of the KQCAH scale", *Health Care Manage Review*, Vol. 26, pp. 47-59.
- STAUFFER, D., MACKLIN, M. y RAFAL, D. (1989): "How to prepare for your first review", *Journal of Accountancy*, agosto, pp. 80 y ss. (Recogido en Fowler, 1991).
- STAUSS, B. y HENTSCHEL, B. (1992): "Attribute-Based versus Incident-Based Measurement of Service Quality", *Quality Management in Services*.
- STEELE, A. (1992): *Audit Risk and Audit Evidence: The Bayesian approach to statistical auditing*. San Diego: Academic Press.
- STERN, G. (1992): "Sailing to Europa: Can Auditing Play a Role in the New International Quality Standards?", *Internal Auditor*, Vol. 49, Octubre, pp. 29-32.
- STETLER, H. (1977): *Auditing Principles*, 4^a Ed. Englewood Cliffs. New Jersey: Prentice-Hall.
- STEVENS, P., KNUTSON, B. y PATTON, M. (1995): "DINESERV: A tool for measuring service quality in restaurants", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 36, No. 2, pp. 5-60.
- STEWART, C.J., CASH, Y. y WILLIAM, B. (2000): *Interviewing: principle and practices* (9th edition). USA: The McGraw Hill Companies, Inc.

- STODNICK, M. y ROGERS, P. (2008): "Using SERVQUAL to measure the quality of the classroom experience", *Decision Sciences Journal of Innovative Education*, Vol. 6, No. 1, pp. 115-133.
- SUÁREZ, A. (1990): *La Moderna Auditoría: Un Análisis conceptual y Metodológico*. Madrid: Ed. McGraw-Hill.
- SULLIVAN, C.D. (1983): *Standards and Standardization, Basic Principles and Applications*. New York: Marcel Decker.
- SURESHCHANDAR, G.S., RAJENDRAN, C. y ANANTHARAMAN, R.N. (2002): "The relationship between service quality and customer satisfaction-a factor specific approach", *Journal of services marketing*, Vol. 16, No. 4, pp. 363-379.
- SUTTON, S. y LAMPE, J. (1990): "Formulating a process measurement system for audit quality". In *proceeding of the 1990 University of Southern California Audit Judgement Symposium*.
- CRONIN JR, J.J. y TAYLOR, S.A. (1994): "SERVPERF versus SERVQUAL: reconciling performance-based and perceptions-minus-expectations measurement of service quality", *The Journal of Marketing*, Vol. 58, No. 1, pp. 125-131.
- TAYLOR, D. y GLEZEN, C. (1991): *Auditing: Integrated Concepts and Procedures*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- TEAS, R.K. (1987): "An analysis of the determinants of industrial consumers perceptions of the quality of financial services marketing relationship", *Journal of Professional Services Marketing*, Vol. 15, No. 3, pp. 64-73.
- TEAS, R.K. (1993): "Expectations, Performance Evaluation, and Consumer's Perceptions of Quality", *Journal of Marketing*, Vol. 57. Octubre. Pp. 1-34.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- TEAS, R.K. (1994): "Expectations as a comparison standard in measuring service quality: an assessment of a reassessment", *The journal of marketing*, Vol. 58, No. 1, pp.132-139.
- THISSE, L.C. (1998): "Advanced quality planning: A guide for any organization", *Quality Progress*, Vol. 31, No. 2, pp. 73-77.
- THURSTON, A. (1997): "Records management as a public sector accountability function", *International Journal of Government Auditing*, Vol. 24, No. 4, pp. 7-9.
- TITMAN, S. y TRUEMAN, B. (1986): "Information quality and the valuation of new issues", *Journal of Accounting and Economics*, Junio, pp. 159-172.
- TOMES, A.E. y CHEE PENG NG, S. (1995): "Service quality in hospital care: the development of an in-patient questionnaire"; *International journal of health care quality assurance*, Vol. 8, No. 3, pp. 25-33.
- TSITSKARI, E., ANTONIADIS, C.H. y COSTA, G. (2014): "Investigating the relationship among service quality, customer satisfaction and psychological commitment in Cyprian fitness centres", *Journal of Physical Education and Sport*, Vol. 4, No. 4, pp. 514-531.
- TUA, J. y GONZALO, J.A. (1999): *Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC*. Madrid: Ed. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España.
- TURK, Z. y AVEILAR, M.Y. (2010): "The effects of perceived service quality of audit firms on satisfaction and behavioural intentions: A research on the Istanbul stock exchange listed companies", *Research Journal of Business Management*, Vol. 4, No. 2, pp. 156-166.

- TURLEY, S. y COOPER, M. (1991): Auditing in the United Kingdom. A study of development in the audit methodologies of large accounting firms. Prentice Hall International Ltd. London.
- TURNER, K.F., BIENSTOCK, C.C., & REED, R.O. (2010): "An application of the conceptual model of service quality to independent auditing services", *Journal of Applied Business Research*, Vol. 26, No. 4, pp. 1-8.
- TURPEN, R. (1990): "Differential pricing on auditors initial engagements: Further evidence", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 9, No. 2, pp. 60-76.
- VALOTTO, G. (2011): La Evolución en la Consideración Económica del Sector Servicios. Contribuciones a la Economía. Disponible en: <http://www.eumed.net/ce/2011a/gvp.htm> [Consulta: 2012, Marzo 22].
- VAN DER WAL, R.W.E., PAMPALLIS, A. y BOND, C. (2002): "Service quality in a cellular telecommunications company: a South African experience", *Managing Service Quality: An International Journal*, Vol. 12, No. 5, pp. 323-335.
- VAN DYKE, T.P., KAPPELMAN, L.A. y PRYBUTOK, V.R. (1997): "Measuring information systems service quality: concerns on the use of the SERVQUAL questionnaire", *MIS quarterly*, Vol. 21, No. 2, pp. 195-208.
- VANDAMME, R. y LEUNIS, J. (1993): Measuring service quality in the retail sector: an assessment and extension of SERVQUAL. In 7th International Conference on Research in the Distributive Trades, Stirling, pp. 364-373.
- VAN ZOLINGEN, S.J. y KLAASSEN, C.A. (2003): "Selection processes in a Delphi study about key qualifications in Senior Secondary Vocational Education", *Technological Forecasting and Social Change*, Vol. 70, pp. 317-340.

LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES

- VANSTRAELEN, A., SCHELLEMAN, C., MEUWISSEN, R. y HOFMANN, I. (2012): "The audit reporting debate: seemingly intractable problems and feasible solutions", *European Accounting Review*, Vol. 21, No. 2, pp. 193–215.
- VAUGHAN, L. y SHIU, E. (2001): "ARCHSECRET: a multi-item scale to measure service quality within the voluntary sector", *International Journal of Non-profit and Voluntary Sector Marketing*, Vol. 6, No. 2, pp. 131-144.
- VAZ, A. y MANSORI, S. (2013): "Malaysian private education quality: Application of SERVQUAL model", *International Education Studies*, Vol. 6, No. 4, pp. 164-185.
- VÁZQUEZ, R., RODRÍGUEZ, I. y RUIZ, A. (1995): "Calidad del servicio y su percepción por el consumidor: aplicación a empresas detallistas". VII Encuentro de Profesores Universitarios de Marketing. Barcelona.
- VINTEN, G. (1991): "The Strategis Audit", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 6, No. 4, pp. 3-15.
- VOGEL, E.F. (1979): *Japan as number 1: Lessons for America*. Harper & Row. New York.
- VOGELS, R., LEMMINK, J., y KASPER, H. (1989): Some methodological remarks on the SERVQUAL model. *Marketing Thought and Practice in the 1990s*. Edited by G. J. Avlonitis, NK Papavasiliou, and A. G. Kouremenos. Athens, Greece: European Marketing Academy.
- WANG, CC., KUNG, F.H. y LIN, K.H. (2014): "Does Audit Firm Size Contribute to Audit Quality? Evidence from Two Emerging Markets", *Corporate Ownership and Control*, Vol. 11, No. 2, pp. 108-119.

- WATTS, R. y ZIMMERMAN J.L. (1983): "Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence", *Journal of Law and Economics*, Vol. 26, No. 3, pp. 613-634.
- WATTS, R. y ZIMMERMAN J.L. (1986): *Positive Accounting Theory*. New Jersey:Prentice Hall. Englewood Cliffs.
- WHITTINGTON, R. (1991): Auditoría independiente, en *Manual de Auditoría*, Centrum, Madrid.
- WILKINS, H., MERRILEES, B. y HERINGTON, C. (2007): "Towards an understanding of total service quality in hotels", *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 26, No. 4, pp. 840-853.
- WILLIAMS, D.D. (1988): "The potencial determinants of auditor change", *Journal of Business, Finance and Accounting*, Vol. 21, No. 3, pp. 243-261.
- WILLIANSON, R.W. (1991): *Ética Profesional*, en *Manual de Auditoría*, Madrid: Centrum,
- WILLINGHAM, J.J. y JACOBSON, P.D. (1985): "A research response to the dingell hearings", *The Auditor Reports*, pp. 1-4.
- WILLMOTT, H.C. (1986): "Organizing the profession: a theoretical and historical examination of the development of the Major Accounting Bodies in UK", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 11, No. 6, pp. 555-582.
- WILLOUGHBY, M., CARMONA, P. y MOMPARDLER, A. (2012): "The effects of the provision of consulting services on audit reporting quality", *Service Industries Journal*, Vol. 32, No. 3, pp. 441-429.
- WILSON, R. (1983): "Auditing: Perspectives from multi-person decision theory", *The accounting Review*, Vol. 57, No. 2, pp. 305-318.

*LA CALIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA DESDE LA
PERSPECTIVA DE LOS CLIENTES*

- WILSON, T. y GRIMLUND R. (1990): "An Examination of the importance of an auditor's reputation", *Auditing: A journal of Practice & Theory*, Vol. 9, No. 2, pp. 43-59.
- WINCHESTER, H. (1996): "Ethical issues in interviewing as a research method in human geography", *Australian Geographer*, Vol. 2. No. 1, pp. 117-131.
- WISNIEWSKI, M. (2001): "Using SERVQUAL to assess customer satisfaction with public sector services", *Managing Service Quality: An International Journal*, Vol. 1, No. 6, pp. 380-388.
- WOLFINBARGER, M. y GILLY, M.C. (2003): "eTailQ: dimensionalizing, measuring and predicting etail quality", *Journal of retailing*, Vol. 79, No. 3, pp. 183-198.
- WORRELL, J.L., DI GANGI, P.M. y BUSH, A.A. (2013): "Exploring the use of the Delphi method in accounting information systems", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol.14, No. 3, pp. 193-208.
- YANKELOVICH, L. y IMMERWAHR, C. (1983): *Putting the work ethic to work..* New Yor: Public Agenda Foundation.
- YOON, S. y SUH, H. (2004): "Ensuring IT consulting SERVQUAL and user satisfaction: a modified measurement tool", *Information Systems Frontiers*, Vol. 6, No. 4, pp. 341-351.
- YOUSAPRONPAIBOON, K. (2014): "SERVQUAL: Measuring higher education service quality in Thailand", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, Vol. 116, pp. 1088-1095.
- ZEITHAML, V.A. (1988): "Consumer Perceptions of Price and Value: A Means-End Model and Síntesis of Evidence", *Journal of Marketing*, Vol. 52, pp. 2-22.

- ZEITHAML, V.A., BERRY, L.L. y PARASURAMAN, A. (1988): "Communication and Control Processes in the Delivery of Service Quality", *Journal of Marketing*, Vol. 52, pp. 39-53.
- ZEITHAML, V.A. y BITNER, M.J. (2001): *Services Marketing: Integrating Customer Focus Across the Firms*, 2nd Edition, Boston: Tata-McGraw Hill.
- ZHOU, L., ZHANG, Y. y XU, J. (2002): "A critical assessment of SERVQUAL's applicability in the banking context of China", *Asia Pacific Advances in Consumer Research*, Vol. 5, pp. 14-21.
- ZIMMERMAN, C.D. y ENELL, J.W. (1993): "Empresas de Servicios". Capítulo del libro: *Manual de Control de Calidad*, de los autores J.M. Juran y F.M. Gryna. Madrid: Ed. McGraw-Hill.