

La decisión de contratar a un auditor de cuentas para la prestación de otros servicios

José Ángel Pérez López

Profesor de la Universidad de Sevilla

M^a del Rosario López Gavira

Ayudante de Escuela Universitaria

El presente trabajo tiene por objetivo analizar la situación actual del mercado de auditoría, caracterizada por la prestación de otros múltiples servicios por parte de los auditores a sus clientes. En concreto, pretendemos abordar la cuestión desde la perspectiva de los clientes de las firmas de auditoría, con la intención de profundizar y entender el proceso que llevan a cabo los mismos para decidir externalizar tales servicios a los auditores

1. Introducción

La situación del mercado donde operan las firmas auditoras ha estado caracterizada, al menos hasta hace poco tiempo, por un estancamiento de la facturación relativa a los servicios propios de la auditoría financiera y por una tendencia creciente a la prestación conjunta de otros servicios.

En la actualidad, diversos factores, relacionados fundamentalmente con la aparición de numerosos escándalos financieros y el endurecimiento de la legislación que afecta a la auditoría financiera, han provocado cambios en la evolución de los servicios prestados por los auditores.

La situación descrita anteriormente puede observarse analizando los siguientes datos¹: "El mercado español de la auditoría ha registrado un crecimiento de un 10,7% para el año 2002, la mitad del año anterior, consecuencia en gran medida de los escándalos empresariales, y de las incompatibilidades establecidas legalmente, que han llevado al sector a limitar la consultoría. Como consecuencia, uno de los principales efectos ha sido la vuelta al negocio tradicional, recuperando su papel como principal fuente de ingresos, llegando al 55,45% de la facturación total de las firmas. La consultoría, que suponía cerca del 30% de la facturación en el año 2001, se ha visto reducida hasta el 11% de los honorarios totales para el año 2002. Esta tendencia aún fue más acusada en las grandes firmas, que han eliminado totalmente la consultoría de su oferta".

Aunque las recientes modificaciones, producidas en la Ley de Auditoría a través de la Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, han traído como consecuencia el incremento de las incompatibilidades con la actividad de la auditoría, la realidad es que, en la actualidad, los auditores todavía continúan prestando numerosos servicios a sus clientes, además de la tradicional actividad de auditoría financiera.

Dicha situación, donde las firmas de auditoría continúan prestando conjuntamente trabajos de auditoría y otros múltiples servicios, sigue desencadenado una enorme polémica relacionada con sus posibles daños en la cualidad de independencia del auditor. Prueba de

1. *Expansión*, 27 de mayo de 2003.

2. No obstante, desde nuestro punto de vista en muchas ocasiones no se produce una eliminación real de la oferta de dichos servicios, sino una separación de empresas con diferentes denominaciones para guardar las apariencias.

ello puede encontrarse en la abundante literatura académica que ha centrado su atención en el estudio de este conflicto.

Pero en este trabajo pretendemos aportar otra perspectiva al conflicto. Nuestro propósito es abordar la cuestión desde el punto de vista de los clientes de las empresas de auditoría. En concreto, queremos profundizar sobre las razones que hacen que los clientes acudan a los auditores para que les presten otros servicios diferentes a la auditoría.

Para analizar lo anterior, pretendemos llevar a cabo una reflexión de todo el proceso que lleva a cabo el cliente antes de tomar la decisión final de contratar a un auditor, y no a otro profesional, para la prestación de los servicios diferentes a la auditoría. En concreto, estudiaremos las particularidades que conlleva el proceso de externalización³ de tales servicios en nuestro caso concreto.

2. Concepto y tipologías de externalización cuando el proveedor es un profesional de la auditoría

Lo primero que hemos de manifestar es que nos estamos refiriendo a un proceso de externalización de servicios y no de actividades de la compañía. En particular, se tratan fundamentalmente de servicios de consultoría y asesoría legal, que no constituyen una parte esencial del negocio del cliente (*core bussiness*) y que son diferentes de la auditoría financiera.

Con relación al tipo de Outsourcing que ofrecen a sus clientes, la práctica parece indicar que tienden a prestar un servicio integral. Su estrategia consiste en captar clientes a través de la oferta de una amplia gama de servicios. En muchas ocasiones se afirma que la actividad de auditoría constituye la "puerta de entrada al cliente", para luego ofertarles su paquete integral de servicios (**Gonzalo, 1995**), lo que se denomina "Outsourcing Integral"⁴.

Por otro lado, la práctica indica que no es frecuente que, cuando las empresas recurren a los auditores, realicen transferencias de sus activos o su personal. La razón puede estar en que las firmas posean ya los activos y el personal adecuados para llevar a cabo la prestación de servicios. Es el caso del "Outsourcing sin cesión de elementos del activo ni personal"⁵.

3. Ventajas e inconvenientes de contratar a los auditores como proveedores de servicios diversos

De acuerdo con el planteamiento general de cuáles pueden ser las ventajas e inconvenientes de la implantación de un proceso de gestión basado en la externalización de servicios, cuando el proveedor de los servicios de Outsourcing es un au-

ditor, pueden señalarse de forma particular los siguientes aspectos, tanto positivos como negativos.

De esta forma, cuando las empresas deciden externalizar determinados servicios y que éstos pasen a ser realizados por empresas de auditoría, pueden obtener las siguientes **ventajas adicionales**:

- En general, los auditores tienen un amplio conocimiento del negocio, así como del sector donde la compañía desarrolla su actividad, gracias a la experiencia adquirida al prestar los servicios de auditoría. Esto provoca la aparición de sinergias por el suministro conjunto de servicios de auditoría y de no-auditoría y, como consecuencia, la posibilidad de ofrecer dichos servicios con una mayor calidad. En este sentido se manifiesta **Livingston**, presidente y director ejecutivo del Financial Executives Institute (FEI), cuando afirma que "La firma de auditoría tiene el mejor conocimiento y capacidad de comprensión del negocio y puede prestar ciertos servicios de consultoría de forma más eficiente y económica que las firmas competidoras"⁶.
- En la misma línea, **Firth (1997)**, afirma que "para algunas tareas, los auditores consultores externos podrían resultar menos costosos que utilizar a empleados internos y el trabajo producido por ellos puede ser de mayor calidad y/o utilidad".
- Los auditores son los que al final expresan su opinión sobre la razonabilidad con las que las Cuentas Anuales de una empresa reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las operaciones. Por tanto, los clientes pueden pensar que si el servicio que presta el auditor tiene un posterior reflejo en sus cuentas no es probable que luego establezca salvedades sobre su propio trabajo.
- Las empresas clientes pueden en algunos casos situarse en una posición con alto poder de negociación frente a sus auditores. Sobre todo cuando la facturación al cliente representa un gran porcentaje de la facturación total del auditor en cuestión, debido no sólo a la prestación de servicios tradicionales de auditoría, sino al gran volumen de variadas tareas que éste le puede proporcionar. Dicha circunstancia, en ocasiones, coloca al auditor en un escenario de dependencia económica del cliente.

Por lo que respecta a los inconvenientes, la absorción de servicios externalizados a través de prácticas de Outsourcing por parte de las compañías de auditoría puede presentar un inconveniente fundamental, en relación con el comportamiento del auditor en la realización de dichas tareas. La necesaria

3. El término anglosajón *outsourcing* es sinónimo del mismo y está ampliamente extendido en nuestro país.

4. En función de la naturaleza de los servicios prestados el outsourcing puede dividirse en dos tipos: especializado e integral.

5. En función de la transferencia de activos y personal el outsourcing puede dividirse en varias categorías: con cesión de activos de la compañía; con transferencia de personal de la compañía; con cesión de activos y personal de la compañía; y sin cesión de elementos del activo ni personal.

6. *Expansión*, 25 de mayo de 2000.

A pesar del incremento de incompatibilidades con la actividad de la auditoría, los auditores continúan prestando numerosos servicios a sus clientes

cualidad de ser y parecer independiente del auditor, puede verse deteriorada por la prestación conjunta de la actividad de auditoría financiera y la realización de otros servicios adicionales a ella. Además de efectos negativos sobre la empresa cliente, el deterioro de la independencia también perjudicará a los profesionales de la auditoría y a la sociedad en su conjunto.

4. Aspectos puntuales del proceso de externalización de servicios

En este apartado, pasamos a describir una serie de aspectos relevantes en el proceso de externalización cuando los proveedores de los servicios son profesionales auditores.

• Identificación de las posibles áreas a externalizar

En general, los servicios que las empresas clientes quieren recibir de las compañías de auditoría constituyen mayoritariamente tareas especializadas y ajenas al núcleo de su negocio principal, por lo que la identificación de los mismos no supone un paso de decisión complicado.

Puede afirmarse, por tanto, que las compañías suelen tener bastante claro cuáles son los trabajos que quieren contratar con las empresas auditoras. La práctica contractual indica que los servicios demandados por excelencia por los clientes a las firmas son la consultoría y la asesoría legal.

• Motivos para la elección del tipo de Outsourcing y del Outsourcer.

Las características específicas que pueden llevar a la organización a elegir a un auditor como Outsourcer pueden ser las siguientes:

- Experiencia. Aunque en el caso de las empresas de auditoría puede establecerse que la realización de trabajos adicionales a la auditoría financiera es relativamente reciente, cabe afirmar que en poco tiempo han conseguido elevadas cuotas de mercado por estas actividades. La labor realizada en este tipo de actividades ya les ha otorgado un prestigio y confianza bastante consolidados, como lo demuestran los datos de facturación en estas áreas.
- Personal cualificado y orientado al cliente. En la actualidad, y cada vez en mayor medida, las empresas de auditoría cuidan tremendamente los procesos de selección y promoción de sus profesionales. La selección del personal de las firmas auditoras es cada día más rigurosa, no sólo en el proceso sino en la posterior formación interna del personal, dada la tremenda importancia que estos activos tienen para la imagen de la firma.
- Costes del servicio. La situación actual a la que se enfrentan las firmas de auditoría, hace que orienten su gestión en gran medida a la obtención de ventajas en costes que le permitan hacer frente a la feroz competencia existente en el sector donde operan. Además, la tendencia parece estar en ofertar la auditoría a un coste menor, y compensar dicha pérdida con el incremento de la facturación al cliente a través de otros servicios (**Gonzalo**, 1995).
- Capacidad tecnológica. Aparece también, para las auditoras, como un factor competitivo de enorme relevancia, el rápido acceso a las nuevas tecnologías. Como señala **Alonso** (2001, p.3), "El mundo de la auditoría no puede mantenerse al margen de los profundos cambios que las nuevas tecnologías producen en todos los segmentos profesionales. La *nueva economía* está modificando los procesos de trabajo de los auditores y va a condicionar, en la

La experiencia y la cualificación del personal, entre otras, se convierten en las principales características que motivan a los clientes a contratar a los auditores para la prestación de otros servicios

mayoría de los casos positivamente, el desarrollo de su profesión, que deberá adaptarse a un ritmo casi vertiginoso a una nueva cultura de dimensión internacional".

- Flexibilidad y adaptación a los cambios. A este respecto, ya ha sido comentado anteriormente que los auditores cuentan con una elevada capacidad práctica y un amplio conocimiento del sector donde operan sus clientes, lo que les proporciona una flexibilidad adecuada para ofrecer servicios adaptados a las nuevas necesidades del mercado.
- Estabilidad financiera. La capacidad financiera de las empresas de auditoría se encuentra garantizada por ley⁷.
- Su labor como auditores de Cuentas Anuales. Efectivamente, aparece como un determinante de la elección de empresas de auditoría para la prestación de otros servicios el hecho de que sus Cuentas Anuales sean auditadas por tales firmas. Como señala **Walker**, director de procedimientos y actuaciones de la Securities Exchange Commission (SEC), el cliente transmite el siguiente mensaje subliminal a su firma auditora: "ayúdame con las cuentas y yo te ayudaré en tu negocio"⁸. Lo que implica que, en ocasiones, las motivaciones de las empresas auditadas van orientadas a la recepción de opiniones más favorables sobre sus Cuentas Anuales.

Sin lugar a dudas, los anteriores factores pueden proporcionar motivación a las empresas para demandar a profesionales auditores la realización de servicios distintos de la auditoría tradicional, pero en nuestra opinión, podría -o mejor debería- existir un determinante que afecte negativamente a la elección de la empresa de auditoría.

Todo este planteamiento se basa en el razonamiento de que a los clientes en realidad no les importa que los auditores sean independientes en realidad, pero sí que lo parezcan. A ellos sí les preocupa dar a la sociedad la imagen de que sus Cuentas Anuales son auditadas por profesionales bajo una objetividad e integridad intachable. Como establecen **Houghton** e **Ikin** (2001), las entidades auditadas pueden elegir no nombrar a su auditor debido a consideraciones relacionadas con el deseo de la compañía de aparentar que está vinculada a un auditor independiente, como lo demuestra las actuales reacciones de las empresas en relación al caso Enron y Arthur Andersen.

7. Artículo 35 del RD 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas.

8. *Expansión*, 5 de febrero de 1999.

Por tanto, cuando las empresas clientes observen que la ejecución de otras tareas por parte de los auditores menoscaba su necesaria cualidad de profesionales independientes, debieran dudar de la correcta realización del trabajo y, consecuentemente, considerar no contratar dichos servicios a las auditoras.

Además, parece ser, al menos desde un punto de vista teórico, que la "ética" es un factor que las empresas consideran a la hora de elegir al proveedor de los servicios (White y James, 2000). Por tanto, la falta del mismo debe ser motivo para considerar que un determinado proveedor de servicios (el auditor en nuestro caso) no es adecuado para la compañía.

• Diseño del contrato

Además de las características señaladas con carácter general, podría ser en el contrato que formaliza el proceso de gestión del Outsourcing en donde debieran incluirse cláusulas específicas destinadas a garantizar el cumplimiento adecuado del trabajo del auditor con respecto a su cualidad de profesional independiente.

De las diferentes cláusulas que componen el contrato, podría incluirse una "Cláusula de rescisión" relativa al incumplimiento por parte del auditor de su obligación de ser independiente⁹. Así, un comportamiento dependiente del profesional de la auditoría podría tener como consecuencia la ruptura de las relaciones por parte del cliente.

De esta forma, el contenido del contrato de Outsourcing puede convertirse en generador de soluciones a posibles conflictos por falta de independencia debido a la prestación simultánea de auditoría y otros servicios.

• Control del desarrollo de la relación con el Outsourcer

Una vez tomada la decisión de la implantación de un proceso de Outsourcing relativo a la externalización de una serie de servicios relacionados con la consultoría y asesoría legal, entre otros, aparecen en escena los profesionales de la auditoría como posibles proveedores de dichos servicios.

En este punto aparece una cuestión fundamental; la relación Outsourcer-Empresa Cliente debe asemejarse a una relación de socios, pero esto nunca deberá llevar a situaciones donde alguna de las partes no actúe adecuadamente. En concreto, esa relación de coordinación y mutua confianza, no debe afectar negativamente a la independencia del auditor.

En la situación actual del mercado de auditoría, la posición de los auditores como proveedores en estos procesos de externalización de sus clientes, ha llegado a un nivel que en ocasiones no se considera adecuado con respecto a sus implicaciones en la independencia del auditor.

Así lo considera la Federación Internacional de Auditores (IFAC, 2001) en su estudio *A profesion transforming: from accounting to management*, que pretende ofrecer una perspectiva global de la transformación de la profesión auditora, advirtiendo que el auditor ha pasado a situarse como un

elemento clave de la gestión estratégica de sus clientes. Dicha situación, en ocasiones, tiene consecuencias negativas en la percepción que la sociedad tiene del trabajo de los auditores.

5. Conclusiones

El objetivo del presente trabajo fue aportar un punto de vista diferente al conflicto por la realización de otras tareas por parte de los profesionales de la auditoría. Dicha circunstancia constituye en la actualidad una cuestión que azota permanentemente a la profesión auditora, debido a sus posibles consecuencias reales o aparentes sobre la cualidad de independencia del auditor.

Pero en nuestro estudio hemos afrontado el análisis desde la otra parte del proceso, desde la perspectiva del cliente. Con nuestra reflexión hemos comprobado que los clientes tienen mucho que decir en el hecho de que los auditores realicen múltiples tareas adicionales a la auditoría. Mediante el análisis del proceso que generalmente llevan a cabo las compañías cuando proceden a la externalización de una serie de servicios, hemos identificado múltiples razones y motivaciones que llevan a los clientes a preferir a los auditores como proveedores de diversos servicios diferentes a la auditoría •

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO, M.** (2001): *El auditor frente a la Nueva Economía*. "Revista AECA", nº54, p. 3-5.
- BECHLER, K.** et al. (1998): *Outsourcing una clave competitiva*. Ed. Eurocen. Logística y producción. Grupo Alta gestión. Madrid.
- CAMALEÑO, M.C.** (2001): *¿Por qué preferimos el Outsourcing?* "Compras y Existencias", nº 116, p. 23-31.
- CAPLAN, D.H.** y **KIRSCHENHEITER, M.** (2000): *Outsourcing and Audit Risk for Internal Audit Services*. "Contemporary Accounting Research", Vol. 17, nº 3, Fall, p. 387-428.
- FIRTH, M.** (1997): *The provision of nonaudit services by accounting firms to their audit clients*. "Contemporary Accounting Research", summer, Vol. 14, p. 1-21.
- GIDRÓN, G.** y **RUEDA, B.** (1998): *Nuevos modelos de gestión empresarial. El Outsourcing de procesos de negocios*. Círculo de Empresarios. Madrid.
- GONZALO, J.A.** (1995): *La Auditoría, una profesión en la encrucijada de los noventa*. "Revista Española de Financiación y Contabilidad", Vol. XXIV, nº 84, abril-junio, p. 595-629.
- HOUGHTON, K.A.** e **IKIN, C.C.** (2001): *Auditor provided non-audit services: Modelling Fees and Willingness to Buy*. Working Paper, University of Melbourne, december. <http://accounting.rutgers.edu/raw/aaa/audit/midyear/02midyear/papers/APNAS14Dec.pdf>
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS** (2001): *A Profession Transforming: From Accounting To Management*. <http://www.ifac.org>
- LEY 19/1988**, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- LEY 44/2002**, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.
- LÓPEZ, L.** (1999): *El Outsourcing como herramienta estratégica*. "Fomento del Trabajo", Vol. 2086, abril-junio, p. 56-57.
- MANZANARES, A.** (2000): *Algunos aspectos legales del Outsourcing*. "Alta Dirección", nº 209, p. 67-75.
- MATA, S.** (1997): *Outsourcing, el futuro de la empresa*. Ed. Ecompress Ediciones. Madrid.
- MERCÉ, F.** (1999): *El Outsourcing y ahorro en gastos generales*. "Fomento del trabajo", Vol. 2086, abril-junio, p. 58-59.
- QUINN, J.B.** y **HILMER, F.G.** (1994): *Strategic Outsourcing*. "Sloan Management Review", Vol. 35, Cambridge, Summer.
- REAL DECRETO 1630/1990**, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- RECA, J.L.** (2000): *Tiempo de mejorar y ser más competitivos: La externalización como herramienta para empresas financieras*. "Alta Dirección", nº 209, p. 79-88.
- SALGADO, A.** (1996): *El "Outsourcing" (subcontratación): de lo diabólico a la esquizofrenia*. "Auditoría Interna", nº 44, enero-marzo, p. 8-9.
- WHITE, R.** y **JAMES, B.** (2000): *Manual del Outsourcing. Guía completa de externalización de actividades empresariales para ganar competitividad*. Ed. Gestión 2000. Barcelona.

9. No obstante, dudamos que efectivamente este comportamiento se produzca en la práctica de las empresas.