

Los auditores españoles ante las presiones derivadas del conflicto coste calidad en la auditoría de cuentas



Marcela Espinosa-Pike e Itsaso Barrainkua
Facultad de Economía y Empresa
Departamento de Economía Financiera I
Universidad del País Vasco, UPV/EHU, Bilbao, España

Índice

Introducción	1
Presiones percibidas por los auditores	2
Aceptabilidad ética de las prácticas cuestionables	3
Falta de revelación de la totalidad de horas trabajadas	5
Conclusiones	8
Bibliografía	10

Introducción

Las firmas de auditoría están sujetas a las reglas del mercado y su rentabilidad depende de la relación entre los honorarios de auditoría y el coste de llevarla a cabo. Las firmas pueden verse ante la disyuntiva de reducir costes para obtener una alta rentabilidad o aumentar los costes para ofrecer un servicio de alta calidad y satisfacer el interés público. Este conflicto entre coste y calidad (McNair, 1991) o lo que algunos autores han considerado un conflicto entre objetivos comerciales y objetivos profesionales (Willmot y Sikka, 1997; Gendron, Suddaby y Lam, 2006; Sweeney y McGarry, 2011; Picard, Durocher y Gendron, 2014) puede afectar a la calidad de la auditoría.

Según el marco para la calidad de la auditoría propuesto por el organismo International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2014), la calidad dependerá, del coste destinado a llevar a cabo el encargo, que estará marcado por la experiencia de los auditores asignados al encargo así como por el tiempo dedicado al mismo, y por los valores éticos de los auditores, que se pondrán de manifiesto tanto en la detección de incorrecciones como en la revelación de las mismas, una vez detectadas.

Este conflicto entre coste y calidad se ha complicado en el entorno actual de auditoría. El aumento de la presión reguladora (Humphrey, Moizer y Turley, 2006; Low, Davey y Hooper, 2008) así como el incremento de los fraudes empresariales (PriceWaterhouse, 2015) han provocado un mayor esfuerzo de auditoría (Jelinek y Jelinek, 2008). Así, Mario Alonso, presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, explicaba en una entrevista (Revista Contable, No. 22, Mayo 2014) que a pesar de que el riesgo de auditoría se haya visto aumentado, éste no ha sido compensado con un incremento de los honorarios.

El entorno altamente competitivo (Serrano, Ruiz Barbadillo y Martínez Conesa, 2013) ha dado lugar a un mayor poder de los clientes de auditoría, y por tanto, a un aumento de las posibles presiones que éstos pueden ejercer sobre las firmas. Estas presiones se ponen de manifiesto tanto en la negociación del precio del encargo como en el poder de los clientes para influir en el juicio de los auditores en relación a ciertas prácticas contables (Boyd, 2004).

Esta situación ha dado lugar a la necesidad de reducir costes para mantenerse en el mercado. Una de las formas más efectivas de reducir los costes (Otley and Pierce, 1996; Sweeney, Arnold, y Pierce, 2010) es reducir el tiempo presupuestado para el encargo. Ante presupuestos de auditoría ajustados las firmas pueden optar por disminuir los costes reduciendo el tiempo y/o la competencia de los equipos asignados al encargo de auditoría (Otley and Pierce, 1996; DeZoort and Lord, 1997).

Este conflicto entre coste y calidad al que se enfrentan las firmas de auditoría y la forma de resolverlo se traslada al auditor empleado en la firma que va a sufrir presiones tanto relacionadas con el tiempo y el esfuerzo a dedicar a la búsqueda de incorrecciones como a la revelación de los mismos, una vez descubiertos (Otley y Pierce, 1996; Boyd, 2004; Pierce y Sweeney, 2004.).

Presiones percibidas por los auditores

La investigación llevada a cabo por Espinosa-Pike y Barrainkua (2016) trata de analizar la existencia de presiones a las que se ven sometidos los auditores españoles en el ejercicio de su actividad, así como la valoración, desde un punto de vista ético, de determinadas prácticas cuestionables relacionadas con las mismas.

Para dar respuesta a esta investigación se llevó a cabo un estudio entre auditores españoles ejercientes, obteniendo respuestas de 126 auditores. La mayoría de los encuestados en este trabajo pertenecen a firmas pequeñas (48%) o son auditores individuales (23%). El 61% de la muestra son socios y, en la mayoría de los casos (80%), la experiencia en auditoría supera los 7 años.

Los auditores fueron preguntados (en una escala de Likert de 1 a 5, donde 1= nunca y 5= casi siempre) sobre las presiones que perciben en su actividad, tanto provenientes del cliente como de la propia firma. Los resultados se muestran en la tabla 1.

Tabla 1. Frecuencia y media de las presiones percibidas por los auditores

	Nunca	Casi nunca	Algunas veces	Muchas veces	Casi siempre	Media
Presiones de la empresa cliente para que modifique sus conclusiones/opiniones/informe	18%	20%	50%	10%	2%	2,59
Presiones para que realice el trabajo de auditoría en menos horas de las necesarias para llevar a cabo un trabajo con la calidad suficiente	44%	17%	25%	11%	3%	2,12
Presiones para que no informe de las horas realmente trabajadas	64%	20%	8%	4%	4%	1,65
Presiones de su/s superior/es para que modifique sus conclusiones/opiniones	65%	16%	12%	4%	3%	1,62
Presiones para realizar un trabajo de auditoría ante una circunstancia de falta de independencia	72%	18%	7%	2%	1%	1,42
Presiones para que realice un trabajo de auditoría sin tener la competencia necesaria	79%	9%	9%	2%	1%	1,35

Como se observa en la tabla anterior, los auditores reconocen percibir todas y cada una de las presiones planteadas en menor o mayor grado. Sin embargo, los resultados muestran que la frecuencia con la que perciben la existencia de presiones no es muy alta, ya que en ninguna de las presiones descritas la media de la frecuencia supera los tres puntos, que representaría una valoración de a menudo o casi siempre. La presión que se percibe con mayor frecuencia es la que proviene del cliente para que modifique sus conclusiones/opiniones/informe, seguida de la presión para realizar el encargo de auditoría en menos horas de las necesarias para llevar a cabo un trabajo con la calidad suficiente. Las presiones menos frecuentes se refieren a las relativas a falta de independencia o de competencia para llevar a cabo el encargo.

Aceptabilidad ética de las prácticas cuestionables

El trabajo analizaba, así mismo, la consideración ética otorgada por los auditores españoles a la realización de determinadas prácticas cuestionables estudiadas por la literatura. Esta cuestión es importante dado que, siguiendo el Modelo de Acción Ética de James Rest

(1986), que ha sido ampliamente utilizado en la literatura académica, el comportamiento ético es precedido por tres fases o etapas: reconocimiento de la existencia de un dilema ético, juicio sobre la ética de las distintas acciones a su alcance, intención moral y, finalmente, la acción. La literatura en el campo de la contabilidad y la auditoría de cuentas ha revelado que el juicio ético influye significativamente en la actuación posterior (Cohen, Pant, y Sharp, 2001; Sweeney et al., 2010).

Así, con el objetivo de analizar el juicio ético de los auditores del estudio, los encuestados debían indicar el grado en que consideran las prácticas expuestas como éticas o no éticas (en una escala de Likert de 1 a 5, donde 1= no ético y 5= ético). Los resultados se muestran en la tabla 2.

Tabla 2. Frecuencia y media de la aceptabilidad ética de las distintas prácticas

	No ético	Poco ético	Ni ético ni no ético	Algo ético	Ético	Media
Aceptar las presiones de la empresa cliente para modificar tus conclusiones/opiniones/informe	75%	23%	2%	0%	0%	1,26
Realizar un trabajo de auditoría ante una circunstancia de falta de independencia	73%	23%	2%	1%	1%	1,34
Realizar un trabajo de auditoría sin tener la competencia técnica necesaria	68%	28%	4%	0%	0%	1,36
Anteponer el propio interés al interés público en la realización de tu trabajo	60%	34%	4%	1%	1%	1,48
Dejar que las decisiones en el trabajo de auditoría se vean influidas por la familiaridad o confianza con la empresa cliente	56%	41%	3%	0%	0%	1,48
Aceptar las presiones de tu/s superior/es para modificar tus conclusiones	56%	33%	10%	1%	0%	1,55
Realizar un trabajo de auditoría en menos horas de las necesarias para realizarlo con la calidad suficiente	34%	53%	10%	1%	2%	1,83
Dejar que las decisiones se vean influidas, de manera excesiva, por la confianza en el trabajo realizado por otros	24%	53%	22%	1%	0%	1,99
No informar de las horas realmente trabajadas	16%	35%	45%	2%	2%	2,38

En la tabla 2 se muestra la aceptabilidad ética de las prácticas ordenadas de menor a mayor aceptabilidad ética. Los resultados revelan que los auditores, en general, consideran todas

las situaciones expuestas poco éticas. Sin embargo, existen diferencias en relación al juicio ético sobre las mismas. La práctica que peor consideración ética recibe es aceptar las presiones del cliente para modificar la opinión. A continuación, le sigue realizar el trabajo ante una circunstancia de falta de independencia o de falta de competencia técnica. La práctica que genera menos recelos entre los auditores es la falta de revelación de la totalidad de horas dedicadas al encargo.

Falta de revelación de la totalidad de horas trabajadas

La importancia del cumplimiento del presupuesto de tiempo para el desarrollo de la carrera profesional provoca que, a menudo, ante presiones de tiempo los auditores recurran a dos tipos de comportamiento disfuncional: la implementación insuficiente de los procedimientos de auditoría y la falta de revelación de la totalidad de las horas dedicadas (Otley y Pierce, 1996; Pierce and Sweeney, 2004; Svanberg and Öhman, 2013).

Si el auditor empleado considera que las horas presupuestadas por su firma no son suficientes para lograr la calidad deseada, podrá optar por dedicar más horas de las presupuestadas. En este caso, el auditor elegirá entre informar sobre la totalidad de las horas dedicadas o informar sobre menos horas.

A pesar de que, en muchos casos, las políticas de las firmas prohíben expresamente la falta de revelación de la totalidad de las horas realmente trabajadas (Sweeney y Pierce, 2006), ésta es una práctica habitual. La literatura previa revela que en torno a un 50% de los auditores, o incluso más, incurre en esta práctica (Otley y Pierce, 1996; Svanberg y Öhman, 2013).

Los presupuestos de tiempo de auditoría se basan en las horas establecidas en los años anteriores y, por lo tanto, revelar menos horas de las reales puede perpetuar el problema de los presupuestos de tiempo demasiado ajustados. Así, en el futuro puede provocar que los auditores no dispongan del tiempo suficiente para finalizar el encargo y recurran a prácticas que supongan la implementación insuficiente de los procedimientos de auditoría. La falta de revelación de la totalidad de las horas trabajadas también puede suponer una

pérdida de ingresos para las firmas de auditoría, no solo actual sino también futura (Shapeero, Koh y Killough, 2003). Además, puede desvirtuar el proceso por el cual los empleados son evaluados y, por tanto, promocionados (McNair, 1991; Shapeero *et al.*, 2003). Así, la falta de revelación de la totalidad de las horas tiene, además, efectos negativos sobre la motivación de los empleados de las firmas, lo que puede derivar en una mayor rotación del personal (Agoglia, Hatfield y Lambert, 2010). A pesar de estas consecuencias negativas para la propia firma, algunos trabajos (Agoglia *et al.*, 2010), revelan que los gerentes promueven y perpetúan la falta de revelación de totalidad de las horas dedicadas al encargo al premiar implícitamente dicho comportamiento.

Las restricciones presupuestarias suelen ser un problema "no discutible" entre el personal y la alta dirección de las firmas de auditoría (McNair, 1991). En este sentido, la firma de auditoría transmite un mensaje confuso al personal de auditoría, ya que requiere una gran cantidad y calidad de trabajo en un periodo de tiempo inalcanzable (Sweeney y Pierce, 2006). Asimismo, la presión del tiempo aumenta si cumplir con los presupuestos de tiempo es el principal criterio para la evaluación del personal y la promoción profesional (McNair, 1991; Pierce y Sweeney, 2004).

Así mismo, la literatura (Sweeney *et al.*, 2010) revela además que los auditores consideran más ético no revelar las horas totales dedicadas que otros comportamientos disfuncionales que amenazan la calidad de la auditoría. Sin embargo, algunos autores señalan que esta práctica puede causar tensiones éticas porque puede verse como una violación de las políticas de la firma, afecta de manera negativa a los compañeros presentes y futuros y puede ir contra los valores personales del auditor (Ponemon, 1992).

La literatura previa ha analizado la incidencia de la práctica de la falta de revelación de la totalidad de horas trabajadas fundamentalmente entre los auditores de rangos inferiores en la firma y en entornos distintos al español. Resulta interesante conocer la incidencia de esta práctica entre los auditores españoles y, en particular, entre aquellos en los puestos superiores en la firma. Estos auditores son quienes determinarán los procesos de asignación de recursos a los encargos de auditoría y su actitud ante la falta de revelación de las horas totales trabajadas se transmitirá a los miembros de la organización tanto a través de los canales formales como informales en la misma. A este respecto, el trabajo llevado a cabo por Barrainkua y Espinosa-Pike (2015) analiza de manera específica, la incidencia de la práctica de la falta de revelación de la totalidad de las horas trabajadas entre los socios

de auditoría españoles y su relación con las siguientes variables: las presiones de tiempo y competencia percibidas por los auditores, la aceptabilidad desde un punto de vista ético de la práctica y la cultura ética de la firma de auditoría.

Los resultados de este estudio llevado a cabo entre socios de auditoría (84 socios de auditoría, con una media de edad 50 años, 80% de hombres y con larga experiencia) muestran que un 30% de los socios de auditoría lleva a cabo esta práctica, al menos de vez en cuando. Este porcentaje es mucho menor que el revelado (50% o más) en los estudios previos (Otley y Pierce, 1996; Svanberg y Öhman, 2013).

El estudio evidencia que los socios de auditoría (29%) también perciben presiones por presupuestos de tiempo demasiado ajustados. Sin embargo, son muy pocos (5%) los que perciben presiones por falta de competencia. Los resultados muestran así mismo que los auditores socios españoles no reconocen la implicación ética de la falta de revelación de la totalidad de horas trabajadas, ya que solo la mitad de los encuestados considera esta práctica poco ética. La otra mitad de los encuestados, un 44% no la considera ni ética ni no ética, y el 6% restante, la considera ética.

Los resultados obtenidos constatan que la presión por falta de tiempo y la presión por falta de competencia influyen significativamente en la falta de revelación de la totalidad de las horas dedicadas. Este resultado sugiere que los auditores que sienten que no disponen de tiempo suficiente y aquellos que se consideran menos eficientes que sus compañeros debido a su falta de experiencia o formación, podrían suplir esta percepción no informando sobre la totalidad de las horas trabajadas.

Los resultados del estudio también revelan la relación significativa entre el juicio ético y la realización de esta práctica. Así, el trabajo muestra que aquellos auditores que consideran la falta de revelación de la totalidad de las horas más aceptable desde un punto de vista ético incurrir en esta práctica más a menudo.

Por último, los resultados no evidencian una influencia significativa de la cultura ética de las firmas de auditoría sobre la falta de revelación de la totalidad de las horas trabajadas. Este resultado es coincidente con los estudios previos. La posible explicación se encuentra en que la falta de revelación de la totalidad de horas trabajadas probablemente no es vista, en general, como una práctica no ética, sino como una práctica aceptada por la firma, y por tanto, incurrir en la misma, no es sensible a la cultura ética de la firma. Los resultados tampoco muestran relación entre la edad o el género y la realización de esta práctica.

Conclusiones

Los estudios llevados a cabo entre auditores españoles muestran que los auditores se enfrentan a presiones y dilemas éticos al realizar su actividad profesional relacionadas tanto con el esfuerzo dedicado a la búsqueda de incorrecciones como con la revelación de las mismas, una vez detectadas. A pesar de que las presiones que provienen del cliente son las que se perciben con mayor frecuencia, los auditores también sienten presiones de la propia firma de auditoría debidas al conflicto entre coste y calidad. Estas presiones no solo afectan a los auditores de categorías inferiores, como ya había sido demostrado en estudios anteriores, sino que también se perciben entre los auditores en los puestos más altos de la firma.

La presión de las firmas de auditoría por reducir los costes del encargo, principalmente la reducción de horas, provoca prácticas disfuncionales entre los auditores, como la falta de revelación de la totalidad de las horas trabajadas. Esta práctica puede ser un mecanismo de defensa de los auditores cuando se enfrentan al dilema de realizar el encargo sin el tiempo o la competencia necesarios para mantener la calidad de la auditoría.

La incidencia de esta práctica entre los socios de auditoría, y el escaso rechazo desde un punto de vista ético que la misma suscita, lleva a suponer que esta práctica continuará en el futuro. Sin embargo, los presupuestos de tiempo demasiado ajustados y las prácticas disfuncionales que generan pueden dar lugar a importantes consecuencias negativas, no solo para el auditor actual y futuro por el sobre esfuerzo que implica, sino también por su impacto sobre la atracción de talento y la retención de los empleados, problemas que están preocupando a las firmas y a la profesión en su conjunto.

Entre los resultados del estudio cabe destacar que los auditores españoles consideran poco éticas todas las prácticas que puedan incumplir las normas profesionales. Este resultado es relevante dado que la aceptación desde el punto de vista ético de las prácticas está relacionada con su realización. A este respecto cabría esperar una baja incidencia de las prácticas cuestionables entre los auditores españoles y, sobre todo, aquellas habitualmente recogidas en la regulación, como las que implican falta de independencia, falta de objetividad o falta de competencia profesional. Este resultado sugiere, por un lado, el éxito de la regulación y los procesos formativos en la internalización de estos valores entre los

auditores españoles y, por otro, la importancia de fomentar, durante el proceso de formación, y también a través de las directrices éticas, el juicio ético de los auditores.

Estos resultados deben ser tenidos en cuenta también por los usuarios del servicio de auditoría. El efecto de los presupuestos de tiempo demasiado ajustados sobre la calidad del servicio debe ser un elemento a considerar en la negociación de los honorarios. Un precio más acorde con la calidad esperada reduciría los riesgos anteriormente descritos.

Estudio realizado por:

Marcela Espinosa-Pike e Itsaso Barrainkua

Facultad de Economía y Empresa, Departamento de Economía Financiera I
Universidad del País Vasco, UPV/EHU, Bilbao, España

Bibliografía

- Agoglia, C.P., Hatfield, R.C. y Lambert, T.A. (2010). When Do Audit Managers Prefer Staff to Underreport Time? *Proceedings of the 2010 International Symposium on Audit Research*, Junio, Singapore.
- Barrainkua, I. y Espinosa-Pike, M. (2015). New insights into underreporting of time: the audit partner context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(4), 494-514.
- Boyd, C.W. (2004). The structural origins of conflicts of interest in the accounting profession. *Business Ethics Quarterly*, 14(3), 377-398.
- Cohen, J.R., Pant, L.W. y Sharp, D.J. (2001). An examination of differences in ethical decision-making between Canadian business students and accounting professionals. *Journal of Business Ethics*, 30(4), 319-336.
- DeZoort, F.T. y Lord, A.T. (1997). A review and synthesis of pressure effects research in accounting. *Journal of Accounting Literature*, 16, 28-85.
- Espinosa-Pike, M. y Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review* 19(1).
- Gendron, Y., Suddaby, R. y Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64 (2), 169-193.
- Humphrey, C., Moizer P. y Turley, S. (2006). Independence and Competence? A Critical Questioning of Auditing. *Advances in Public Interest Accounting*, 12, 149-167.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2014). *A framework for audit quality*.
- Jelinek, R. y Jelinek, K. (2008). Auditors gone wild: the 'other' problem in public accounting. *Business Horizons*, 51(3), 223-233.
- Low, M., Davey, H. y Hooper, K. (2008). Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges. *Critical Perspectives on Accounting* 19(2), 222-254.
- McNair, C.J. (1991). Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and Its Impact on Auditor Behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 16(7), 635-653.

- Otley, D.T. y Pierce, B.J. (1996). Auditor time budget pressure: consequences and antecedents. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(1), 31-58.
- Picard, C. F., Durocher, S. y Gendron, Y. (2014). From meticulous professionals to superheroes of the business world: A historical portrait of a cultural change in the field of accountancy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(1), 73-118.
- Pierce, B. y Sweeney, B. (2004). Cost-Quality conflict in audit firms: An empirical investigation. *European Accounting Review*, 13(1), 415-441.
- Ponemon, L.A. (1992). Ethical reasoning and selection-socialization in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17(3/4), 239-258.
- Price Waterhouse Coopers (2011), “Global economic crime survey 2011”, www.pwc.com/us/en/forensic-services/publications/global-economic-crime-survey-2011.html
- Rest, J. (1986). *Moral Development: Advances in Research and Theory*. Preager Publishers, New York, NY.
- Serrano, J., Ruiz Barbadillo, E. y Martínez Conesa, I. (2013). Análisis empírico de la prima por riesgo de negocio en el mercado de auditoría de pequeñas y medianas firmas auditoras en España. *Revista Española de Financiación y Contabilidad-Spanish Journal of Finance and Accounting*, 42(158), 239-270.
- Shapeero, M., Koh, H.C. y Killough, L.N. (2003). Underreporting and premature sign-off in public accounting. *Managerial Auditing Journal*, 18(6-7), 478-489.
- Svanberg, J. y Öhman, P. (2013). Auditors' time pressure: Does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 28(7), 572-591.
- Sweeney, B. y Pierce, B. (2006). Good hours, bad hours and auditors' defence mechanisms in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(6), 858-892.
- Sweeney, B., Arnold, D. y Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93(4), 531-551.
- Sweeney, B., y McGarry, C. (2011). Commercial and Professional Audit Goals: Inculcation of Audit Seniors. *International Journal of Auditing*, 15(3), 316-332.
- Willmott, H. y Sikka, P. (1997). On the Commercialization of Accountancy Thesis. *Accounting, Organizations and Society* 22(8), 831-42.