

## AUDITORÍA

*Autor:*

**Javier López-Guerrero de Vivar**

✉ [javierlgv@bakertilly.es](mailto:javierlgv@bakertilly.es)

Secretario General del Instituto  
de Censores Jurados de Cuentas  
de España

Secretario del Comité Directivo  
de la Agrupación Territorial  
1ª hasta julio de 2013



# EL CRECIMIENTO:

## *Una necesidad estratégica para las pequeñas firmas de auditoría*

*En un entorno de cambios en muy diversos ámbitos, que afectan significativamente al ejercicio profesional, con una situación de crisis económica sostenida, se hace necesario que las firmas de auditoría pequeñas y los profesionales individuales se adapten a los mismos, convirtiendo las dificultades en oportunidades. Las medidas a adoptar requieren la redefinición profunda de su estrategia, incluyendo alianzas y decisiones de crecimiento inorgánico en orden a adquirir un tamaño crítico necesario para, no solamente seguir ofreciendo a sus clientes los servicios tradicionales, sino desarrollar nuevos servicios, para un rango más amplio de clientes y con una cobertura territorial no solamente nacional, sino internacional. El Proyecto DEPYMES pretende impulsar alianzas permanentes entre pequeños y medianos despachos de auditoría.*

**A** sistimos a momentos de cambios importantes en el entorno en el que operan las firmas de auditoría, que afectan muy significativamente al trabajo que desarrollan sus profesionales. Sin duda, la estrategia para las auditorías pequeñas debe pasar por su redimensionamiento en busca de un tamaño crítico que les permita afrontar nuevos escenarios y retos ulteriores. Estos cambios ni son nuevos ni van a cesar en el futuro. En este artículo repasamos algunos de ellos, sin ánimo de agotar la

lista y analizamos cómo afectan a las firmas de reducido tamaño.

Haciendo un poco de memoria, ya en 2008 se acometió en España la adaptación de nuestro derecho contable al marco conceptual de las normas internacionales de contabilidad, lo que representó un importante esfuerzo de ajuste a la nueva normativa por parte de los operadores económicos, con especial protagonismo de los auditores de cuentas que tuvieron una participación muy activa en la divulgación

de las nuevas normas y en la resolución de innumerables dudas y problemas de aplicación que surgieron en todas las compañías. En aquel momento, las firmas con un cierto tamaño tuvieron menos dificultades que las pequeñas y que los auditores individuales para superar con éxito las necesidades de formación y aprovechar la oportunidad de servicio a las empresas. Respecto a su trabajo de revisión, con el nuevo Plan General de Contabilidad, las cuentas anuales incorporaron nuevos estados financieros, así como información adicional en la memoria, que supusieron una carga de trabajo de verificación extra que, en general, los auditores no trasladaron a los honorarios por los servicios de auditoría y ello debido fundamentalmente a que en aquel momento nos encontrábamos en plena crisis.

La Ley 12/2010 de Auditoría de Cuentas supuso una mejora muy importante en la norma básica que regula la actividad de auditoría, pero impuso a los auditores algunas cargas y limitaciones que resultan más gravosas cuanto menor es el tamaño de la firma. Así:

- La formación continuada reglada en materias específicas de auditoría.
- El aumento de las incompatibilidades para los auditores de cuentas.
- La ampliación del régimen sancionador.
- El establecimiento de la rotación periódica obligatoria en determinadas circunstancias.
- La asunción por parte del ICAC directamente del control técnico de todos los auditores y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC.

En octubre de 2011, el ICAC aprobó la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, que constituye la incorporación a nuestro ordenamiento de la Norma In-

ternacional de Control de Calidad núm. 1 (ISQC 1, en sus siglas en inglés), emitida por la International Federation of Accountants (IFAC). La aplicación de esta norma supone la observancia de diversos requerimientos del sistema de calidad interno de las firmas, de suerte que su cumplimiento se hace muy difícil cuando el número de socios es inferior a tres. En términos de gastos, el mantenimiento de un sistema de calidad adecuado implica la asunción de un coste que es proporcionalmente mayor cuanto menor es el tamaño de la firma.

**O**tro aspecto destacable es que las normas de auditoría imponen al auditor la obligación de obtener evidencia del cumplimiento, por parte de la entidad auditada, de la normativa que es aplicable a la misma. Esta exigencia, que ya existía con anterioridad, va adquiriendo cada vez más peso como consecuencia del proceso de multiplicación de las normas legales. Proceso que no parece que vaya a detenerse en el futuro. Así, a título de ejemplo, la normativa de prevención del blanqueo de capitales, la normativa sobre precios de transferencia, la relativa a la protección de datos de carácter personal y la ley de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales. Pero la complejidad se multiplica cuando existe normativa específica aplicable a la entidad, como es el caso de los sectores regulados o las entidades supervisadas. En todos estos casos se hace altamente recomendable contar con especialistas en la organización que puedan apoyar al equipo de auditoría, lo cual sólo es posible cuando la firma cuenta con un determinado tamaño.

En el apartado de modificaciones normativas que regulan la labor del auditor, recordar que las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) son de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos iniciados a partir de 1 de enero de 2014. Sin duda, una mejora cualitativa importante que, no obstante, requiere un esfuerzo de adapta-

ción que resulta más gravoso para firmas pequeñas y auditores individuales.

Parte de los cambios que afectan a la práctica profesional provienen de las compañías auditadas, que a su vez se adaptan a los cambios, provocando su propia transformación. Hablamos de globalización, de ingeniería financiera, de transacciones económicas multilaterales y de sistemas de información cada vez más complejos.

- Globalización: La internacionalización de las compañías auditadas exige disponer en la organización de conocimientos específicos y de la posibilidad de auditar las filiales extranjeras con estándares internacionales, por ejemplo, mediante la pertenencia a una red. De otro modo, aumentan los riesgos de auditoría (por filiales e inversiones) y de pérdida del propio cliente nacional.
- Sofisticación de las operaciones: las compañías auditadas realizan operaciones económicas y transacciones financieras con mayor complejidad, lo que requiere disponer de especialistas que puedan integrarse en el equipo de auditoría.
- Tecnificación: la generalización del uso de sistemas complejos de tecnología de la información por parte de las compañías auditadas exige que el auditor aplique técnicas específicas de auditoría informática, lo que, conforme a las normas de auditoría, requiere la incorporación de especialistas en los equipos de auditoría.

La crisis económica también está produciendo diversos efectos. Por un lado, el estrechamiento del mercado como consecuencia de la desaparición de un número importante de compañías y también por la reducción del tamaño de otras, que pierden la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría. Por otro lado, se ha ocasionado una presión a la baja en los precios que compromete la rentabilidad

de los servicios de auditoría. Otro efecto de la crisis ha sido el aumento de los riesgos de auditoría y de las horas necesarias para neutralizarlos y para completar procesos, en especial en el área de “going concern” (empresa en funcionamiento), ya que el auditor tiene que evaluar la capacidad y continuidad de la compañía el ejercicio siguiente. En este contexto se hace necesario optimizar los procesos de auditoría con el fin de controlar los costes sin comprometer la calidad del trabajo. Por motivos de capacidad inversora y de tamaño, las firmas pequeñas y los auditores individuales tienen menos posibilidades de adaptar su estructura y de acceder a herramientas y sistemas que les permitan acometer la optimización de sus procesos.

## PARTE DE LOS CAMBIOS QUE AFECTAN A LA PRÁCTICA PROFESIONAL PROVIENEN DE LAS COMPAÑÍAS AUDITADAS, QUE A SU VEZ SE ADAPTAN A LOS CAMBIOS, PROVOCANDO SU PROPIA TRANSFORMACIÓN

La necesidad de redefinir las estructuras operativas de las firmas responde también a la tendencia a la *commoditización*, por la que cada vez más operadores consideran el servicio como una mercancía y ponen el énfasis en el precio. La forma de contrarrestar dicha tendencia tiene que provenir de la diferenciación. Las firmas tienen que ser capaces de ofrecer un servicio de valor añadido más allá del mero cumplimiento de la obligación legal de auditoría y ello se consigue, sin renunciar al servicio cercano, personal e inmediato, contando con una organización fuerte y una marca reconocida.

Respecto a la obligación legal de auditoría, con la reforma de 2008 ya se subieron los límites para la exención de la obligación de

auditar las cuentas anuales, pero a la luz de las posiciones que se sostienen en Europa no parece que la tendencia sea su mantenimiento. Un eventual aumento en los límites de auditoría produciría un nuevo estrechamiento del mercado que, sin entrar en el problema de déficit de transparencia y calidad de la información financiera que produciría, tendría un impacto muy negativo en las firmas de auditoría pequeñas y especialmente en los auditores individuales.

Sin ser una relación exhaustiva, todo lo anterior revela un buen número de cambios y de retos que requieren que las firmas tengan un alto nivel de especialización (cualificación) en los servicios que prestan, junto con una adecuada diversificación (geográfica y de servicios). La consecución

En definitiva, nos encontramos ante el estrechamiento del mercado tradicional de auditoría, un duro ajuste de los márgenes, el aumento de los riesgos ligados a la práctica, nuevas exigencias tecnológicas, el incremento de horas y costes para mantener los estándares de calidad y la necesidad de diversificar servicios con cobertura global. De cara al futuro las firmas tendrán que superar nuevos retos como, por ejemplo, la adopción de las NIA o la ampliación del alcance del trabajo de auditoría (informe integrado), además de otros cambios en el entorno que sin duda superarán con mayor éxito si cuentan con una organización adecuada. En relación con todo ello, un paso más, que no es objeto del presente artículo, sería la conversión en firma multiservicios, capaz de atender todas las necesidades de



simultánea de especialización y de diversificación solamente es posible cuando la firma tiene un determinado tamaño, ya que en otro supuesto se dispone de un número limitado de profesionales que, o bien no serán capaces de llegar a todas las necesidades de diversificación, o no lo harán con un nivel adecuado de calidad. Y es que no se puede ser un buen especialista en todas las disciplinas.

servicios profesionales de las compañías, respetando las normas de incompatibilidad en cada caso.

## CÓMO GANAR TAMAÑO

Aceptado el hecho de que el crecimiento de las firmas pequeñas forma parte de la estrategia más adecuada, se plantea la cuestión de cómo llevarlo a cabo. En este punto

hay que recordar que, sin renunciar al crecimiento orgánico (desarrollando los medios propios), la forma más eficaz de alcanzar rápidamente, como requiere la situación, un determinado tamaño, es el crecimiento inorgánico. Las posibilidades serían:

- Adquisición de carteras de clientes.
- Adquisición de firmas operativas o de unidades de negocio.
- Incorporaciones de firmas y profesionales individuales mediante procesos de fusión u otros acuerdos de integración.

A nadie se le oculta que estos procesos de crecimiento inorgánico presentan diversos problemas prácticos, sobre todo cuando no se tiene experiencia previa. Sin embargo, de ninguna manera son insalvables. En este contexto, la Agrupación Territorial 1.º del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, presidida por Antonio Fornieles Melero constituyó en 2005 la Comisión DEPYMES con el fin de apoyar y aportar soluciones a los auditores individuales y firmas de auditoría pequeñas y medianas. Esta comisión puso en marcha un programa de ayuda pensado específicamente para este colectivo profesional y diseñado desde una perspectiva de gestión de negocio.

Haciendo una breve reseña, el proyecto tuvo una primera fase divulgativa que consistió en informar de los objetivos del proyecto en diversas sesiones y a las que asistieron en total cerca de 50 censores. Con posterioridad, se celebró otra sesión en la que se expuso el programa de trabajo que cubrió, entre otros, los siguientes aspectos:

- Relación entre forma jurídica y naturaleza del negocio,
- gestión y propiedad,
- líneas de futuro y estrategia de firma,
- gestión del riesgo de negocio,

- aproximación al mercado,
- retención de clientes,
- captación de talento, su capacitación y motivación,
- aspectos éticos y de buen gobierno
- y, por último, entorno de socios.

## **LAS FIRMAS TENDRÁN QUE SUPERAR NUEVOS RETOS COMO LA ADOPCIÓN DE LAS NIA O LA AMPLIACIÓN DEL ALCANCE DEL TRABAJO DE AUDITORÍA, ADEMÁS DE OTROS CAMBIOS EN EL ENTORNO**

A finales del ejercicio 2009 se inició una prueba piloto en la que participaron, de forma voluntaria, 6 firmas de auditoría. El programa, en esta primera fase, desarrolló de forma específica para cada firma participante una batería de medidas básicas de gestión para establecer niveles razonables de rentabilidad y minimizar los riesgos inherentes a su actividad como negocio. Tras realizarse el trabajo de campo, que fundamentalmente consistió en celebrar entrevistas personales con los socios para conocer diferentes aspectos relacionados con el funcionamiento de su firma, se procedió a la emisión de un informe dirigido al Comité Directivo en el que se recogían de forma global las conclusiones más significativas, siempre conservando la confidencialidad de las circunstancias específicas de cada una de las firmas participantes. Asimismo, nos pareció necesario que los participantes en la prueba piloto conocieran las debilidades y fortalezas de estructura y gestión de su firma, así como las conclusiones generales obtenidas en el proyecto, por lo que se les hizo entrega de un informe preparado específicamente para cada uno de ellos.

De forma muy general, este programa facilitó a las firmas que decidieron acogerse al mismo:

- Conocer las posibilidades de mejora en la gestión y en qué medida pueden éstas contribuir a mejorar su rentabilidad.
- Identificar las áreas de riesgo de negocio y desarrollar medidas de control interno que contrarresten o eliminen dichos riesgos.
- Obtener una idea de valor de la firma como negocio.
- Explorar las alternativas posibles para hacer efectivo dicho valor.

La gestión y organización de una firma de auditoría es una cuestión compleja debido a la frecuencia e importancia de los cambios regulatorios que estamos viviendo entre los que destaca la reforma contable y por otro, a las mayores exigencias de los clientes. Por ello, se han organizado cursos sobre “Gestión, desarrollo y organización

de una firma de auditoría” en el que se prestó especial atención a la política de recursos humanos, marketing y venta de servicios profesionales, gestión económico-financiera y desarrollo y sucesión en la firma.

Con posterioridad se celebró otra sesión en la que se expuso el programa de trabajo que cubría, entre otros, y siempre desde una perspectiva de gestión de negocio, los siguientes aspectos: relación entre forma jurídica y naturaleza del negocio, gestión y propiedad, líneas de futuro y estrategia de firma, gestión del riesgo de negocio, aproximación al mercado, retención de clientes, captación de talento, su capacitación y motivación, aspectos éticos y de buen gobierno y, por último, entorno de socios.

En el año 2012 se puso en marcha una nueva fase cuyo objetivo era asesorar y ayudar a las firmas de la Agrupación en la reformulación de su estrategia y plan de negocio, en los procesos de institucionalización (formalización del pacto de socios, incluyendo definición de condiciones de incorporación, participación y jubilación, modelos de



retribución, profesionalización de la gestión, etc.) y en sus procesos de alianzas y otros medios de crecimiento inorgánico, con el fin de que puedan adaptarse con éxito a la situación actual y construyan sólidamente las bases para futuros cambios.

Para la realización de este proyecto contamos con un equipo liderado por Alberto Terrol, presidente de la Comisión de Auditoría de las compañías OHL e Indra y con amplia experiencia en puestos de responsabilidad al máximo nivel nacional e internacional en firmas de servicios profesionales.

Las firmas participantes, tras la visita de los consultores para analizar su estrategia, organización, procesos, sistemas y personal, recibieron un Plan de Acción en el que se trazan las diferentes líneas de actuación, sus principales etapas y los resultados relevantes asociados a su puesta en marcha. Durante este ejercicio, se recibieron 11 solicitudes de firmas para participar en el proyecto.

Con el fin de conocer las tendencias del mercado de los servicios profesionales de auditoría, se organizó el curso "Dirección de Firmas de Auditoría" para facilitarles el conocimiento de las mismas así como de vías contrastadas para la adopción de las mejores estrategias para la adaptación del despacho o firma en términos de rentabilidad y crecimiento de la facturación, en cuestiones tan importantes como el desarrollo propio o la alianza o fusión, el modelo societario, la estructura óptima orientada a la calidad, etc.

Se han identificado nuevas oportunidades de las firmas que forman este colectivo y posibilidades de mejora. En este sentido, se ha decidido dar continuidad al proyecto y poner en marcha el proyecto DEPYMES 2013-2014 con el objetivo de compartir algunas de las experiencias de éxito que han tenido varias firmas durante el transcurso del proyecto, exponiendo el proceso seguido, los resultados logrados y los siguientes

pasos previstos. A estos efectos las líneas de trabajo serán las siguientes:

- Organización de reuniones entre los socios de firmas con intereses similares, en grupos de dos firmas cada uno, con el fin de compartir información sobre sus firmas respectivas y sobre sus objetivos de crecimiento y proyectos de desarrollo.

## EL PROYECTO DEPYME ES LA MATERIALIZACIÓN DEL COMPROMISO DE LA AGRUPACIÓN TERRITORIAL CON LAS FIRMAS Y DESPACHOS PEQUEÑOS PARA QUE PUEDAN SER ENTIDADES FUERTES

- Acompañar a las firmas que estuvieran interesadas en iniciar un proceso de colaboración, alianza o de unión.
- Identificación y puesta en marcha de un Comité de expertos que apoye a las DEPYMES en cuestiones técnicas, de formación o en los procesos de selección de profesionales (personal que han pasado el proceso de selección de las multinacionales de auditoría pero que por no tener ya más capacidad no se han incorporado a las mismas).

En definitiva, el proyecto DEPYME es la materialización del compromiso de la Agrupación Territorial con las firmas y despachos pequeños para que puedan ser entidades fuertes, capaces de retribuir adecuadamente a sus socios durante sus años de ejercicio profesional, proporcionarles una jubilación sin sobresaltos económicos y generar los excedentes suficientes para invertir en recursos humanos y materiales, como condición necesaria para garantizar los niveles de excelencia técnica requeridos por los mercados y organismos reguladores. ●