



Working Paper # 2013/10

EL FACTOR HUMANO Y LA CALIDAD DEL SERVICIO DE LAS EMPRESAS DE AUDITORÍA

Mónica Fernández González

UAM-Accenture Working Papers

ISSN: 2172-8143

Edited by: UAM-Accenture Chair on the Economics and Management of Innovation,
Autonomous University of Madrid, Faculty of Economics
Editado por: Cátedra UAM-Accenture en Economía y Gestión de la Innovación
E-mail: catedra.uam-accenture@uam.es URL: <http://www.uam.es/docencia/degin/catedra/>

RESUMEN

Este trabajo tiene como principal objetivo determinar si un capital humano más desarrollado en una serie de atributos, tales como habilidades personales, conocimientos técnicos y habilidades de relación con el cliente, es capaz de prestar un servicio de una más alta calidad. En nuestra investigación, participaron trece socios de una firma relevante en el panorama nacional e internacional. Consistente con nuestra hipótesis se mostró que, los auditores más desarrollados en las tres categorías de atributos mencionados, proporcionan un servicio de una mayor calidad, siendo más influyente, sobre la calidad de este servicio, el desarrollo en habilidades de relación con el cliente. Igualmente, el artículo examina los mejores indicadores de la calidad del capital humano y de la calidad del servicio de auditoría y observamos que para el primero son la experiencia y formación en la industria como la más destacada seguida de la habilidad de resolver problemas encontrados un encargo de auditoría, la capacidad de comunicar buenas prácticas de información financiera y la capacidad de expresión oral y escrita. En cuanto a la calidad del servicio de auditoría, los indicadores más relevantes son en primer lugar el cumplimiento de plazos y después el mantenimiento de reuniones periódicas con el cliente.

Palabras clave: Calidad del capital humano, calidad de la auditoría, firma de auditoría.

ABSTRACT

This work aims to determine if a more developed human capital in a number of attributes, such as personal skills, technical knowledge and relational skills with clients, is able to provide a higher quality auditing service.

Thirteen audit partners from of a relevant audit firm participated in our research. Consistent with our hypothesis, auditors with the most developed models in all three categories above, provide a higher quality of service, are more influential on the quality of this service, and development of skill in customer relations. The article also examines the best indicators of the quality of human capital and the quality of the auditing service. Experience and training in the industry are the most important factors for human capital, followed by problem-solving skills in an assigned audit, the ability to communicate best practice financial reporting as well as speaking and writing skills. The most relevant factors within the audit quality category are meeting deadlines and maintaining regular meetings with the customer.

Keywords: human capital quality, audit quality, audit firm.

ÍNDICE

<u>RESUMEN</u>	2
<u>ABSTRACT</u>	3
<u>ÍNDICE</u>	4
<u>1</u> <u>INTRODUCCIÓN</u>	5
<u>2</u> <u>FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA: REVISIÓN DE LA LITERATURA</u>	7
2.1 <u>El capital humano como pilar del capital intelectual en la generación de valor</u>	7
2.2 <u>El capital humano en las empresas de servicios profesionales y la calidad del servicio de auditoría</u>	9
<u>3</u> <u>HIPÓTESIS DE TRABAJO</u>	15
<u>4</u> <u>METODOLOGÍA</u>	16
4.1 <u>Identificación de los factores evaluados: elaboración de la encuesta</u>	17
4.2 <u>Desarrollo de la encuesta</u>	19
4.3 <u>Análisis de tablas de contingencia</u>	21
<u>5</u> <u>ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS</u>	23
5.1 <u>Resultados iniciales</u>	23
5.2 <u>Resultados del análisis de las tablas de contingencia</u>	24
<u>6</u> <u>CONCLUSIONES</u>	29
6.1 <u>Conclusiones sobre los objetivos</u>	29
6.2 <u>Implicaciones lógicas</u>	29
6.3 <u>La amplitud y limitaciones de la investigación</u>	30
6.4 <u>Futuras líneas de investigación</u>	30
<u>FUENTES Y BIBLIOGRAFÍA</u>	32
<u>ANEXOS</u>	34

1. INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene como objetivo analizar los principales determinantes de la calidad del capital humano de las empresas de servicios profesionales y su incidencia en la calidad del servicio. Más concretamente, se centra en el sector de auditoría, determinante como mecanismo de control de la calidad de la información económico-financiera de las empresas. Este capital humano será aquel que básicamente tenga unos conocimientos técnicos, habilidades personales y de relación con el cliente determinadas, que redunden en una mejora del servicio de auditoría prestado.

En el marco de la teoría de la agencia, la separación entre la dirección (agente) y los accionistas de la empresa (principal), hace necesario establecer mecanismos que permitan garantizar la comunicación entre ambos. En este sentido la información económico-financiera es esencial no sólo para garantizar la toma de decisiones de inversión por parte del principal, sino también para favorecer el establecimiento de contratos que permitan aunar los intereses de las partes. En este contexto de la teoría de la agencia (Jensen y Meckling, 1976), garantizar la calidad de la información económico-financiera utilizada en la toma de decisiones y en la formalización de contratos entre el agente y el principal, es un requisito indispensable para garantizar el éxito de esta relación.

Uno de los principales mecanismos de garantía de calidad de la información económico-financiera es la auditoría contable. La auditoría es una actividad de servicios profesionales en la que el principal activo de la empresa lo constituye la capacidad de su equipo humano de generar valor a su cliente, es decir a las empresas. La inversión en su capital humano, su recurso más intensivo, es en principio determinante para mejorar la calidad del servicio ofrecido, más concretamente la calidad de la información económica-financiera tanto obligatoria como voluntaria, publicada por los clientes o lo que es lo mismo, aportar valor al cliente para mejorar el proceso de elaboración de la información comentada anteriormente. A priori, esta aportación de valor a través de un buen equipo humano permitirá a la empresa de auditoría satisfacer de forma óptima las necesidades del cliente y consolidarse en el sector de prestación de servicios profesionales. Sin embargo, ¿La inversión en el capital humano de la organización se ve realmente reflejada en una mejora en la calidad del servicio a medio y largo plazo, fundamentalmente en épocas de crisis?, ¿el cliente de las empresas de servicios

profesionales se ve beneficiado por una mejora de la calidad del capital humano de las empresas de auditoría? Además, no hay que olvidar que la auditoría de cuentas se trata de un requisito obligatorio para muchas de las empresas y que por lo tanto, éstas no son siempre conscientes del valor que la auditoría puede aportar a su información económico financiera. En ciertos casos, los propios empresarios son muy reticentes a que se lleve a cabo la misma.

Hay una abundante literatura empírica que analiza la experiencia, especialización y la rotación en el campo de la auditoría (Ying Chen et al, 2008; Cahn et al, 2008; Dum et al, 2004, Balsam et al 2003; Johnson et al, 2002). Sin embargo, a pesar de la cantidad de literatura en torno a la calidad de la auditoría, no hay estudios que se centren en el enlace directo entre la calidad del capital humano y su impacto en el servicio de auditoría.

El presente trabajo pretende dar un primer paso en estas cuestiones, analizando los principales determinantes de la calidad del capital humano de las empresas de auditoría, así como los factores que caracterizan la elaboración de un trabajo de auditoría de calidad. En la actualidad, la auditoría contable de las empresas cotizadas más importantes de España, es desarrollada en su mayor parte por las grandes compañías de servicios profesionales; las denominadas, Big-four¹. Para ello, hemos optado por el envío de un cuestionario a varios de los socios de una firma de auditoría, con prestigio a nivel nacional e internacional, para posteriormente tratar las respuestas de los mismos mediante la confección de unas tablas de contingencia.

Nuestros resultados muestran que existen variables como la experiencia y la formación, que inciden en la calidad del trabajo de un auditor y que son determinantes de su mayor desarrollo. Igualmente, se mejora la calidad del servicio que presta un auditor por el reforzamiento de variables como la habilidad de resolver problemas encontrados en un trabajo, el tener alta capacidad de comunicar “buenas prácticas” en el sector y de expresión oral y escrita. En resumen, se demuestra que la mejora de un equipo humano incide en la calidad del trabajo que realiza, siendo los mejores indicadores de ésta, variables como el cumplimiento de plazos y el mantenimiento de reuniones periódicas con el cliente.

¹ KPMG, Ernst & Young, Pricewaterhouse Coopers y Deloitte

Los resultados obtenidos añaden un valor añadido importante a los estudios previos sobre calidad de la auditoría, relacionado ésta directamente con la calidad del capital humano. Se trata de un primer paso en la investigación, que cuenta con varias posibilidades de análisis futuro.

Este trabajo se ha estructurado de la siguiente forma: A continuación, en el epígrafe 2, se recoge el marco teórico de la investigación donde se profundiza en la literatura previa en la que se enmarca la investigación. Los epígrafes 3 y 4 se centran en el desarrollo de las hipótesis de investigación así como de la metodología utilizada. Finalmente, los epígrafes 5 y 6 recogen los resultados del análisis empírico, así como las principales conclusiones con una síntesis de las principales aportaciones resultantes del análisis empírico así como las limitaciones encontradas.

2. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA: REVISIÓN DE LA LITERATURA

2.1 El capital humano como pilar del capital intelectual en la generación de valor

El valor real de una compañía no se muestra de forma completa en sus estados financieros. En ellos no se ponen de manifiesto los distintos componentes del capital intelectual de la empresa y la relación entre los mismos. Los estados financieros no son capaces de informar sobre todos los factores que generan valor más allá de la producción o venta de bienes y servicios. Edvinsson y Malone (1997) y Ordoñez de Pablos (2003) definen la diferencia entre el valor de mercado de una compañía y su valor en libros como el valor de su capital intelectual. Los intangibles o capital intelectual, ambos sinónimos, han sido objeto de un alto desarrollo y estudio desde la década de los 90. Estos dos términos se suelen utilizar en contextos diferentes; el primero en el ámbito de la contabilidad y el segundo en el área de los recursos humanos. (Cañibano et al, 2002).

La definición más comúnmente aceptada sobre capital intelectual, es la recogida en las directrices para la gestión y difusión de información sobre intangibles propuestas en (Cañibano et al, 2002) que establece que el mismo se divide en tres categorías

claramente diferenciadas y que están inter-relacionadas, las cuales se muestran a continuación:

- El Capital Humano integrado por el conocimiento que el empleado se lleva cuando abandona la empresa. Incluye los saberes, las capacidades, experiencias y habilidades de las personas que integran la organización. Mientras una parte de este conocimiento es exclusivo de los individuos otra parte puede ser genérica. Ejemplos son la capacidad para innovar, la creatividad, el saber hacer y la experiencia previa, la capacidad para trabajar en equipo, la flexibilidad del empleado, la capacidad de negociación, la motivación, la satisfacción, la capacidad para aprender, la lealtad, etc., así como su nivel educativo y la titulación académica.
- El Capital Estructural que se define como el conjunto de conocimientos que permanece en la empresa al final de la jornada laboral. Comprende las rutinas organizativas, los procedimientos, sistemas, culturas, bases de datos, etc. Ejemplos son la flexibilidad organizativa, el servicio de documentación, el uso generalizado de tecnologías de la información, la capacidad organizativa de aprender, etc. Algunos de ellos pueden protegerse legalmente y convertirse en derechos de propiedad intelectual o industrial, como los derechos de autor o las patentes.
- El Capital Relacional se entiende como el conjunto de recursos ligados a las relaciones externas de la empresa con sus clientes, proveedores de bienes, servicios o capital o con sus socios de I+D. Comprende tanto las relaciones de la empresa con terceros (inversores, acreedores, clientes, proveedores, etc.), como las percepciones que estos tienen de la compañía. Ejemplos de esta categoría son la imagen, la lealtad y la satisfacción de los clientes, los pactos con los proveedores, el poder comercial, la capacidad de negociación con instituciones financieras, con reguladores, etc.

Centrándonos en el análisis del capital humano, Hudson (1993) lo considera como la herencia genética de cada individuo, su educación, su experiencia, sus actitudes en la vida. Bajo esta definición no sólo se recogen las características de las personas sino también el entorno en el que se integran. Pero esta no es la única definición. Stewart,

(1997) lo considera como el conjunto de capacidades de los individuos que son fuente de innovación y renovación dentro de las compañías (Stewart, 1997).

Por ello, debemos distinguir entre características innatas y aquellas que son aprendidas. Así, podemos categorizar el capital humano en atributos personales es decir, personalidad y otros atributos psicológicos tales como la inteligencia que son no modificables en un largo plazo y en habilidades, es decir, competencias y habilidades relacionadas con el trabajo que son potencialmente modificables (Carson et al, 2004).

En la última década, se ha analizado al capital humano como determinante del aumento de valor de las compañías que genera el denominado “*valor añadido*”. Bontis and Fitz-end (2002) califican al capital humano como “*la palanca de los beneficios en la economía del conocimiento*”. Con anterioridad, Sullivan (1998) consideraba el conocimiento o la inteligencia colectiva de la gente dentro de una organización como el más grande de los activos intangibles. Y según palabras de Fitz-End (2000) “*los directivos han aceptado que las personas y no el dinero, las máquinas o equipos son los diferenciadores críticos de las empresas*”.

Esa indudable vinculación del capital humano en particular, y de los intangibles en general, con la capacidad de generación de beneficios económicos de una empresa, hace imprescindible el desarrollo de modelos que permitan realizar estimaciones de su valor. La identificación así como la valoración de los recursos intangibles, se hace necesaria para su correcta gestión estratégica y optimización de su capacidad de generación de valor.

2.2 El capital humano en las empresas de servicios profesionales y la calidad del servicio de auditoría.

El capital humano en las empresas de auditoría está formado por auditores, con capacidad o no para firmar el informe, contratados por cuenta ajena, y en continua interacción que trabajan con otros formando parte de equipos. Estos auditores necesitan no sólo poseer un conocimiento técnico específico, sino también de una serie de habilidades innatas, que permitan desarrollar con éxito los distintos proyectos abordados. La suma de experiencia y formación técnica determinan la adquisición de conocimientos técnicos útiles y la aplicación de estos en el desarrollo de su actividad.

En el caso concreto de la formación técnica, se prefiere dentro del mercado laboral, la formación específica en contabilidad que otros tipos de formación (Vafeas, 2009).

En base a la literatura previa y como se recoge en la siguiente tabla, pueden identificarse los siguientes factores determinantes del buen desarrollo de la profesión de auditor McKnight y Wright (2011): (a) conocimientos y experiencia técnicos, (b) experiencia en el sector y conocimiento del cliente, y (c) capacidades y aptitudes personales.

Tabla 1: Factores determinantes de la calidad del auditor

Conocimientos técnicos y habilidades	Habilidades de interacción con el cliente	Actitudes y comportamientos profesionales
Habilidad para resolver problemas	Conciencia del negocio del cliente	Expresión escrita
Conocimientos en contabilidad	Entender las preocupaciones del cliente	Expresión oral
Análisis técnico	Recomendar y asesorar al cliente	Respeto
Operar dentro del presupuesto	Cumplir plazos dados por el cliente	Confianza en uno mismo
Alto número de horas facturables	Respetar horarios y tareas en el cliente	Responsabilidad
Respetar los principios contables	Entender los procesos contables del cliente	Buen juicio

Fuente: McKnight y Wright.W (2011)

Según Mc Knight and Wright (2011) el desarrollo o realización de un auditor en su trabajo impacta en la calidad de los estados financieros. Los auditores que consiguen tener mayores conocimientos técnicos y habilidades de interacción con los clientes así como mejores comportamientos y actitudes profesionales, se considerarán auditores que han alcanzado un mayor desarrollo personal y profesional, lo que les que permitirá proporcionar mejores servicios.

Es lógico pensar que para el desarrollo profesional como auditor es imprescindible el conocimiento técnico obtenido a lo largo de su trayectoria profesional. Sin embargo, Bonner y Lewis (1990) consideran que son más importantes en el desarrollo de un auditor la adquisición de distintos tipos de conocimiento práctico y de cuestiones técnicas y habilidades que los años de experiencia. Aunque puede afirmarse que éstos sin duda, también afectan a sus niveles de conocimiento. El conocimiento obtenido a través de la experiencia es la combinación perfecta ya que son muchas las tareas de auditoría intensivas en conocimiento muy específico, que se obtiene a través de la propia práctica profesional. Por ello, los mencionados autores resumen que la

educación (conocimientos técnicos) junto a la experiencia y las características personales innatas son los elementos más importantes de la habilidad profesional

Igualmente, según Moronet et al (2011) el *performance* del auditor depende de varias variables relacionadas con la experiencia en la industria, la experiencia profesional en general (años en auditoría) y la experiencia en la realización de los trabajos propios de la auditoría; es decir, conocimiento de los procedimientos. Otros autores como Brocheler, et al. (2004) afirman que la experiencia contribuye al mantenimiento y atracción de mejores relaciones con los clientes y a la mejor gestión de las compañías de auditoría. La experiencia es por lo tanto un factor relevante en la medición del capital humano, entendido éste como todo el equipo de trabajo (desde el asistente de primer año hasta el socio firmante del informe), que lleva a cabo un encargo de auditoría.

Dentro de la experiencia, nos encontramos con la experiencia en la industria o sector en el que opera el cliente, así como la experiencia en los procedimientos propios de la labor como auditores. Moroney y Carey (2011) demuestran que la experiencia en el sector industrial del cliente tiene más impacto en el desarrollo del auditor que la experiencia ganada en el desarrollo de las tareas propias del encargo; es decir, en los procedimientos propios de auditoría. Por este motivo, desde los años 80, las empresas de auditoría se han especializado por sectores debido a que son conscientes de que incide más positivamente en la calidad de los servicios que prestan y han usado los beneficios de esta especialización. Estos especialistas invierten la mayoría de su tiempo en auditar clientes en una determinada industria y su experiencia la ganan a través de los trabajos que realizan en los mismos y con la formación específica que reciben.

Las *Big-four* usan la especialización en la industria como una señal de calidad (Ferguson et al. 2003) y esta misma especialización es utilizada como una *proxy* de calidad. Además, y como muestran Craswell et al, (1995), la especialización incrementa la reputación y el conocimiento de una firma. En este sentido, concluimos que la especialización se ha unido con el incremento de la calidad del servicio de auditoría y más concretamente, de los estados financieros en un amplio y creciente sector de la literatura

Volviendo al tema de la experiencia, Tubbs (1992) argumenta que gracias a la experiencia se adquiere conocimiento y por tanto, se incrementa el número de diferentes

tipos de errores existentes en las cuentas anuales conocidos por los auditores y el control interno afectado por el error. En definitiva, la calidad del servicio de auditoría se ve sin duda afectado por la contratación de auditores que tienen altos niveles de experiencia en la industria (Kensen y Payne, 2005).

Otros autores como Tan (1999) también destacan junto a los conocimientos técnicos y el conocimiento del sector y del propio cliente, la importancia de las habilidades de comunicación tanto oral como escrita, Este autor destaca que según la categoría del auditor (asistente, jefe de equipo, gerente o socio) los atributos clave varían aunque existen algunos comunes. Así por ejemplo, para los jefes de equipo la habilidad de identificar problemas y proponer soluciones a los mismos es imprescindible.

Según Francis (2011) por calidad de auditoría entendemos el conseguir la emisión de un informe apropiado y de acuerdo a los principios contables. No obstante, es un concepto complejo que no se puede reducir en una simple definición y que a su vez tiene muchos grados que van desde las más baja a la más alta calidad.

Desde el punto de vista legal se clasifica la auditoría entre una auditoría que contiene errores o una auditoría sin errores. La primera de ellas ocurre cuando el auditor no es lo suficientemente independiente o utiliza un informe limpio (informe que expresa que las cuentas anuales expresan la imagen fiel de la empresa), porque con los procedimientos que emplea no es capaz de recabar la suficiente evidencia para documentar suficientemente su opinión. En contraste, una buena auditoría es aquella en la que el auditor cumple con los estándares y normas, y forma razonablemente su opinión asumiendo un adecuado nivel de riesgo.

Tal y como pone de manifiesto Francis (2011), la calidad de auditoría está afectada por varios factores los cuales forman una serie de unidades de análisis cuyo estudio, determina cómo se puede incidir en la calidad del servicio global que una auditoría supone. Estas unidades de análisis se detallan en la tabla siguiente:

Tabla 2: Unidades de análisis influyentes en la calidad de la auditoría

Unidades de análisis en auditoría	Engloba
Inputs de auditoría	Pruebas y equipos de personas encargadas de la auditoría
Proceso de auditoría	Implementación de las pruebas por parte de los equipos
Firmas de auditoría	Institución con varios equipos donde se elaboran informes de auditoría
Mercados e industria de auditoría	Industria formada por varias firmas de auditoría que afectan a los mercados y al comportamiento económico
Instituciones	Organismos que incentivan a las firmas a buscar la calidad y respetar la regulación existente
Consecuencias económicas de los resultados de la auditoría	Clientes y usuarios afectados por la información auditada

Fuente: Jere R. Francis (2011)

Para garantizar la calidad del servicio de auditoría es necesario que las pruebas desarrolladas sean las adecuadas, capaces de producir evidencia confiable y relevante para formar un juicio profesional. En este sentido, cabe comentar que es clave la mejora de los procedimientos y pruebas aplicadas en el trabajo porque con ellos se va a obtener la evidencia necesaria para que el auditor formule su opinión que plasmará en un informe con efectos para terceros. Junto a las pruebas, las personas que componen el equipo de auditoría deben ser competentes e independientes. Además, la duración del mandato del auditor firmante del informe, también ha sido objeto de investigación, como factor influyente en la calidad de una auditoría. En relación a este aspecto, según la legislación vigente en auditoría, la rotación del socio firmante del informe es obligatoria a partir del séptimo año de mandato en el caso de entidades auditadas con un volumen de facturación superior a 50 millones de euros o en el caso de las entidades de interés público. Con esto se pretende evitar que la independencia se pueda ver mermada y se afecte a la calidad de la auditoría. En este sentido, varios estudios han puesto de manifiesto (Johnson et al, 2002) que, si la rotación no es obligatoria, los mandatos cortos (entre 2 y 3 años) y los medios (entre 4 a 8 años) manifiestan una disminución de la calidad en los estados financieros, sobre todo en los de 2 y 3 años. Sin embargo, en los mandatos largos (más de 8 años) no hay evidencia de que la calidad de la auditoría se vea afectada.

Según Carey y Simnett (2006) existe cierta evidencia de que en mandatos largos, donde la rotación no es obligatoria, podría existir una disminución de la calidad, pero ésta no es muy fuerte. No obstante, esta disminución de la calidad se refleja

principalmente en empresas que no forman las conocidas *Big four*, donde los niveles de calidad de sus auditorías son muy elevados. Esta afirmación es consistente con estudios donde se pone de manifiesto la alta calidad de los servicios que prestan las *Big four* (Francis et al. 1999; Becker et al. 1998).

En el caso de los procesos, la auditoría se considera de calidad cuando los equipos de trabajo toman buenas decisiones relativas a las pruebas a ser implementadas y evalúan apropiadamente la evidencia proporcionada por los mismos en aras de la emisión del informe de auditoría. Esto se consigue a través de una planificación exhaustiva y rigurosa.

La calidad de la auditoría a su vez se ve afectada por la firma de la auditoría en la que el auditor trabaja ya que éstas desarrollan los procedimientos a aplicar en el desarrollo del trabajo y establecen políticas que afectan al comportamiento de los equipos de trabajo. En este sentido la mayoría de firmas de auditoría se han centrado en la especialización y realizan procedimientos de supervisión del trabajo de los subordinados por parte de sus responsables.

Otro de los factores analizados por su posible incidencia en la calidad de la auditoría es el desarrollo simultáneo de trabajos de consultoría por la misma empresa que desarrolla el trabajo de auditoría. La existencia de otros servicios proporcionados por la firma distintos a los de auditoría ha sido analizada en varias investigaciones previas y se ha visto que el deterioro de la calidad de la auditoría por la disminución de la independencia del auditor tiene resultados distintos según la medida de la calidad que se utilice. Yeow y Tan (2007) analizan que la disminución posible de la calidad de la auditoría está condicionada a la especialización del auditor en la industria siendo el deterioro en la calidad mayor cuando la especialización es menor. En este sentido, los clientes de las auditoras prefieren a especialistas en la industria ya que es conocido que los especialistas proporcionan mayores niveles en la calidad de la auditoría y este sentido, la mayor parte de auditoras de cierta entidad trabajan con equipos especializados. Siguiendo con esta idea, los clientes, eligen más a las compañías de auditoría especialistas que a las no especialista para la realización de otros servicios distintos a la auditoría, debido a la mayor valoración que les tienen por lo que la calidad de la auditoría en estos casos se incrementa debido a la gran independencia de los mismos y su gran habilidad para beneficiarse de la difusión del conocimiento.

Además, las compañías especialistas incrementan la calidad de la auditoría cuando proveen otro tipo de servicios adicionales debido al incremento de su independencia, habilidad y a la difusión de los conocimientos existentes ya que tienen políticas que se centran, entre otros factores, en la calidad de sus servicios y en el cuidado de la misma. (Balsam et al, 2003).

Hemos de comentar como relevante que, en la investigación llevada a cabo por Balsam et al (2003) se establece un modelo que enlaza las ganancias en calidad con las características de los auditores. Las características escogidas son: tamaño de la firma, tamaño del encargo de la oficina, experiencia en la industria, duración del mandato con el cliente, presencia de ex empleados de la compañía de auditoría en algunos de sus clientes. Las conclusiones que se obtienen es que se gana en calidad cuando el auditor recibe un encargo mayor y su firma es más grande así como cuando el auditor tiene más habilidad y experiencia y en sentido contrario, la calidad baja en los primeros años del encargo cuando no se conoce lo suficiente al cliente y cuando existen antiguos empleados de la firma ocupando posiciones en clientes de la misma.

A su vez, los incentivos de las firmas de auditoría y los propios auditores, están afectados por las autoridades reguladoras y sus procedimientos sancionadores, en los casos de incumplimiento de la normativa vigente en materia de auditoría.

Como aportación concluyente comentar que se existen estudios que establecen una relación directa entre la baja calidad de las auditorías y la baja calidad de los resultados de los clientes plasmados en sus estados financieros. (Caramanis and Lennox, 2008; Dechow et al, 2011; Gunny and Zhang, 2009) por lo que podemos considerar que si la calidad de la auditoría es mayor, de alguna forma, se traducirá en una mayor calidad de la información financiera suministrada por las empresas al exterior.

3. HIPÓTESIS DE TRABAJO

Si el capital intelectual es un recurso generador de ventajas competitivas para las empresas y contribuye al desarrollo de las mismas, y el capital humano forma parte de el capital intelectual, se proponen tres hipótesis generales para este trabajo centradas en la idea de que aquellos auditores que alcancen mayor desarrollo personal y profesional

en atributos como los conocimientos técnicos y las habilidades personales y de relación con el cliente, podrán conseguir mejores resultados en su trabajo. En este sentido:

H1 - La calidad del capital humano de las empresas de auditoría, determinado por unas concretas habilidades personales de los empleados que han realizado el servicio, favorece la calidad del servicio prestado.

H2 - La calidad del capital humano de las empresas de auditoría, determinado por unos concretos conocimientos técnicos de los empleados que han realizado el servicio, favorece la calidad del servicio prestado.

H3 - La calidad del capital humano de las empresas de auditoría, determinado por unas concretas habilidades de relación con el cliente de los empleados en el servicio, favorece la calidad del servicio prestado.

En cada uno de los tres grandes grupos en los que hemos dividido el capital humano: habilidades personales, conocimientos técnicos y habilidades de relación con el cliente se han fijado un total de 24 habilidades/capacidades (8 por cada grupo). Además, para analizar la calidad del servicio de auditoría se proponen 8 distintos indicadores. Por lo tanto, cada una de estas hipótesis generales se desdoblará en hipótesis específicas que relacionan cada una de las 8 facetas de la calidad del servicio de auditoría con las 24 habilidades/capacidades asociadas con el capital humano del equipo de auditoría. La hipótesis específica quedaría de la siguiente forma: El desarrollo de la capacidad/habilidad *X de capital humano* tiene un impacto positivo en la faceta *Y* de la calidad del servicio de auditoría.

4. METODOLOGÍA

Como ya ha quedado señalado con anterioridad, el objetivo de este trabajo se centra en analizar la relevancia de los factores determinantes de la calidad del capital humano (auditores), así como de la calidad del servicio de auditoría y ver el impacto que los primeros ejercen sobre el servicio de auditoría. El análisis de los determinantes de la calidad del capital humano y del servicio de auditoría y su grado de relevancia, no sólo permite valorar de forma individualizada la calidad del capital humano que componen los equipos de trabajo, sino también la propia calidad del trabajo de auditoría

desarrollado por éstos.

Con este objetivo, la recogida de datos está basada en una encuesta con la que se pretende cuantificar, a través de la opinión directa de profesionales de la actividad de auditoría, el grado de relevancia de los factores determinantes de la calidad del capital humano y la calidad del servicio de auditoría.

Para el desarrollo del análisis empírico, se elaboró un cuestionario (Ver anexo 1), en el que se recogen los factores asociados a la calidad del capital humano y la calidad del servicio de auditoría. A continuación se analiza en profundidad el proceso de desarrollo de la encuesta y en concreto, el proceso de identificación de los factores relacionados con la calidad del capital humano y la calidad del servicio de auditoría.

4.1 Identificación de los factores evaluados: elaboración de la encuesta

En las siguientes tablas se muestran los factores recogidos en el cuestionario, relacionados con la calidad del capital humano (tabla 3) y la calidad del servicio de auditoría (tabla 4).

Los factores determinantes de la calidad del capital humano en las empresas de servicios de auditoría están agrupados en tres categorías: 1. Habilidades personales, 2. Conocimientos técnicos y 3. Habilidades de relación con el cliente. La tabla 4, detalla cada uno de los factores de las tres categorías señaladas:

Tabla 3: Detalle de los factores relacionados con la calidad del capital humano

Habilidades personales	Conocimientos técnicos	Relación con el cliente
Habilidad de resolver problemas encontrados en un encargo de auditoría	Conocimientos de contabilidad y auditoría	Capacidad de escuchar atentamente para identificar y entender las preocupaciones del cliente
Capacidad de expresión oral y escrita	Posesión de habilidad técnica para preparar informes de auditoría	Capacidad de convencer al cliente que entiendes sus problemas y necesidades
Habilidad de manejar la responsabilidad y la presión en el trabajo	Conocimiento de los diferentes tipos de errores o sesgos que pueden existir en los estados financieros	Capacidad de comunicar “buenas prácticas” de información financiera
Habilidad de ser perceptivo	Conocimiento del negocio del cliente	Capacidad de resolver dudas al cliente en situaciones concretas
Compromiso y motivación en el desarrollo de sus funciones	Experiencia en los procedimientos o tareas propias del trabajo	Proyectar una imagen de confianza y profesionalidad
Capacidad de ser proactivo y tomar decisiones	Nivel educativo: postgrado y título de auditor	Capacidad de resolución de conflictos
Capacidad de trabajo en equipo	Conocimiento de los sistemas de control interno de los clientes	Transmitir confidencialidad y prudencia en el desarrollo del trabajo
Capacidad de liderazgo y seguridad en sí mismo	Experiencia y formación en la industria	Capacidad de adaptación a las situaciones particulares del cliente

Fuente: elaboración propia.

Los factores han sido seleccionados en base a la literatura previa y más concretamente están basados en los trabajos de McKnight et al. (2001) y Tan (1999).

Tabla 4: Detalle de los factores que inciden en la calidad del servicio de auditoría

Calidad del servicio de auditoría
Cumplimiento de plazos en el desarrollo del trabajo
Mejora de los procedimientos y pruebas aplicadas en el desarrollo del trabajo
Mantenimiento de reuniones periódicas con el cliente
Mejora de las plataformas tecnológicas de información para el desarrollo del trabajo
Planificación exhaustiva y rigurosa
Especialización de los equipos de trabajo por sectores
Grado de supervisión del trabajo de los miembros superiores hacia los miembros inferiores
Colaboración con los equipos de <i>assurance</i> , para conocer mejor el negocio del cliente

Fuente: elaboración propia.

Finalmente, junto a las tres categorías relacionadas con la calidad del capital humano, se analizaron también una serie de factores directamente relacionados con la calidad del servicio de auditoría. Todos estos factores se seleccionaron en base a conversaciones directas con responsables de la firma de auditoría seleccionada². No obstante, la incorporación definitiva de estos factores al cuestionario, dependió de la ratificación definitiva de los mismos por parte de expertos en materia de calidad de auditoría, así como de su análisis y consideración previa por parte de la literatura empírica especializada.

4.2 Desarrollo de la encuesta

Para el desarrollo del análisis empírico se realizó un estudio exploratorio centrado en una única empresa de auditoría, relevante en el ámbito nacional e internacional.

Para la obtención de los datos necesarios para llevar a cabo el estudio se realizó

² Los socios consultados incidieron mucho en factores tales como el cumplimiento de plazos, la mejora de procedimientos y pruebas, el mantenimiento de reuniones periódicas con el cliente, la mejora de las plataformas tecnológicas para el desarrollo del trabajo y en la planificación exhaustiva y rigurosa del mismo.

una encuesta (totalmente anónima) a trece³ socios de la firma de auditoría seleccionada. La selección de los socios, y de sus respectivos equipos de trabajo, se llevó a cabo por una persona de la propia firma de auditoría, que nos sirvió como punto de contacto con la misma. En ningún momento se tuvo la posibilidad de contactar con los socios ni obtener información de los clientes auditados por los equipos de trabajo que, en la encuesta, debían valorar los propios socios.

La tasa de respuestas obtenidas fue del 61.53 % ya que recibimos 8 de las 13 respuestas posibles.

Cada encuesta constaba de dos partes: Una parte general en la que se debía valorar en una escala de Litker de 1 a 8 (siendo el valor más bajo el 1 y el más alto el 8) los atributos recogidos en la tabla 4, relacionados con: (a) Habilidades personales de los auditores, (b) Conocimientos técnicos de los auditores y (c) Habilidades de relación con el cliente. Junto a estas tres categorías, los socios encuestados también debía valorar una serie de atributos relacionados con la calidad del servicio de auditoría recogidos en la tabla 5.

La segunda parte de la encuesta tenía como objetivo que sobre una escala de 1 al 10, los socios fuesen capaces de valorar dos de sus equipos de trabajo, utilizando para ello los mismos atributos y categorías recogidas en la primera parte del cuestionario.

El cuestionario se cerraba con una serie de preguntas genéricas para obtener información adicional sobre los socios encuestados. Esta información se resume en la siguiente tabla.

Tabla 5: Características generales de los socios encuestados

Socio	Edad	Sexo	Sector	Experiencia	Experiencia en un cliente
1	36-45 años	Masculino	CIM	Más de 10 años	4-7 años
2	36-45 años	Masculino	IGH	Más de 10 años	0-3 años
3	46-55 años	Masculino	CIM	Más de 10 años	0-3 años
4	46-55 años	Masculino	CIM	Más de 10 años	0-3 años
5	46-55 años	Femenino	CIM	8-10 años	4-7 años
6	46-55 años	Femenino	CIM	Más de 10 años	4-7 años
7	36-45 años	Masculino	CIM	Más de 10 años	0-3 años
8	36-45 años	Masculino	CIM	Más de 10 años	4-7 años

Notas: CIM = Consumo, industrial y Telecomunicaciones; IGH = Infraestructuras, sector público y sanidad.

³ Los trece socios suponen una cobertura del 10% de la población total de socios de la citada firma. En

4.3 Análisis de tablas de contingencia

Los datos recogidos en las encuestas se trataron para elaborar unas tablas de contingencia. Éstas se emplean para registrar y analizar la relación entre dos o más variables, habitualmente de naturaleza cualitativa (nominales u ordinales).

El estudio de la influencia de una variable (variable independiente: X) sobre la forma en que se modifica otra (variable dependiente: Y) es conocido como análisis bivariado y es el que hemos llevado a cabo en nuestra investigación.

Los datos que hemos utilizado para elaborar las tablas de contingencia, son los que muestran la valoración que cada socio ha dado a sus dos equipos de trabajo en todas las variables analizadas que se muestran en el cuestionario anexo. En total contamos con un total de 8 observaciones para cada una de las cuatro categorías de análisis utilizadas (3 de capital humano y 1 de calidad de auditoría). En concreto 32 observaciones por cada equipo de trabajo y por cada socio 64 observaciones al valorar a dos equipos. Al ser 8 los socios que nos han enviado respuestas, el total de observaciones utilizadas en la base de datos es de 512.

Los datos del cuestionario mostraban inicialmente valores entre 1 y 10 (escala Likert) pero debido al efecto psicológico (Jackson, 2000) se observa que los encuestados han contestado por encima del 5 en el 100% de los casos. Por este motivo, hemos decidido restarle a cada dato la media de las respuestas de los socios para la variable analizada en cuestión.

Con el objetivo de poder determinar si un equipo es mejor o peor al resto de los equipos analizados, las valoraciones obtenidas de cada equipo en el cuestionario, han sido ajustadas por el valor medio de cada variable (factor), y transformadas a un valor dicotómico 0/1. Siendo 0 una valoración por debajo de la media y 1 una valoración por encima de la media. Así, con los datos dicotomizados, hemos elaborado unas tablas de contingencia donde se relaciona cada una de los factores tomados de referencia para describir la calidad del capital humano con cada uno de los indicadores de la calidad de la auditoría. En total, hemos obtenido una tabla de contingencia para cada una de las variables, dentro de las tres categorías analizadas, de capital humano y su relación con cada una de las 8 variables indicadoras de calidad de auditoría.

Con los datos de las tablas de contingencia elaboradas, se observa el número de veces en las un evento X es alto (por encima de la media) o bajo (por debajo de la media) es decir, las veces en las que un equipo de trabajo es valorado por encima o por debajo de la media en cada una de las variables que describen el capital humano y el número de veces en las que otro evento Y es igualmente alto o bajo o lo que es lo mismo, las veces en las que una auditoría realizada por un equipo de trabajo es valorada por encima o por debajo de la media en cada variable indicadora de la calidad del servicio proporcionado. Con los datos del número de veces de la existencia de un equipo de trabajo valorado por encima y por debajo de la media en una variable concreta de capital humano, se obtiene un total para este equipo así como con el número de veces en las se da la existencia de una calidad de auditoría por encima y por debajo de la media. Por último, se obtiene el gran total que suma el número de veces en las que se puntúa por encima y por debajo de la media en ambas variables: capital humano y calidad de auditoría. El gran total en nuestro caso está formado por las 16 puntuaciones obtenidas, por encima o por debajo de la media, de los 16 equipos de trabajo valorados (2 por cada uno de los 8 socios que respondieron la encuesta). Con la información de las tablas de contingencia que recogen número de veces por encima o por debajo de la media, se ha obtenido:

- La proporción de ocurrencia de la variable dependiente Y: $P(Y)$.
- La proporción de ocurrencia de la variable dependiente Y, condicionada a la ocurrencia de la variable independiente X: $P(Y/X)$.

Estas proporciones se han utilizado para elaborar un panel de resultados donde se muestra para cada una de los factores que describen la calidad de la auditoría, salvo para uno de ellos como menciono con detalle más abajo, las tres variables de calidad de capital humano con mayor impacto en cada uno de estos factores.

Se descarta la variable “Colaboración con los equipos de assurance, para conocer mejor el negocio del cliente”, ya que no se considera buen indicador de calidad de auditoría, al obtener su vinculación con el resto de variables independientes igual a cero en todos los casos debido a que no se da por encima de la media en ninguno de los equipos valorados. Según Lim y Tan. (2008) existen estudios que muestran que la prestación de servicios de no auditoría en apariencia perjudican la independencia que debe regir el trabajo de un auditores pero también se ve que no existe este efecto o es

muy débil (Willoughby et al. 2012) por lo que los resultados son contradictorios en relación a esta variable.

Además de estas dos proporciones se ha calculado la diferencia entre las mismas $((P(Y/X)-P(Y)))$ y se han añadido al panel de resultados, únicamente aquellas tres donde la diferencia resultaba ser más positiva para mostrar que si la diferencia de ocurrencia de una variable dependiente Y es significativamente mayor cuando se da a su vez la variable independiente X, entonces se asumiría que existe una relación directa entre ambas variables y así podríamos concluir que existe un cierto grado de confirmación de la hipótesis planteada que asocia un capital humano de mayor calidad con un mejor servicio de auditoría. Este grado de confirmación será mayor a medida que la diferencia de proporciones se incremente.

5. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Con los datos obtenidos de los cuestionarios se hizo un análisis inicial, tal y como se muestra en el sub-apartado 5.1, donde se determinó qué variables son consideradas mejores indicadores de calidad de capital humano y de calidad de servicio de auditoría por la mayoría de socios de la firma.

Posteriormente, y tal y como se expone en el sub-apartado 5.2, se elaboran tablas de contingencia que permiten relacionar cada una de los factores de la calidad del capital humano con cada uno de los atributos de referencia de la calidad de la auditoría.

5.1 Resultados iniciales

Los resultados iniciales, en base a las respuestas dadas por los socios a los cuestionarios, muestran que los mejores indicadores de calidad de capital humano y de calidad de auditoría son los que aparecen en la tabla siguiente.

Tabla 6: Mejores indicadores de capital humano y calidad de auditoría

Variable	Factor	Tasa de respuesta obtenida
Capital humano	Proyectar una imagen de confianza y profesionalidad	100%
	Compromiso y motivación en el desarrollo de las funciones	93.75%
	Nivel educativo	93.75%
	Transmitir confianza y prudencia en el desarrollo del trabajo	87.50%
	Conocimientos de contabilidad y auditoría	75.00%
	Capacidad de trabajo en equipo	75.00%
Calidad de auditoría	Cumplimiento de plazos en el desarrollo del trabajo	75.00%
	Mantenimiento de reuniones periódicas con el cliente	62.50%

5.2 Resultados del análisis de las tablas de contingencia

Con el objetivo de valorar el impacto de las variables de capital humano en las variables de calidad de la auditoría, se realizó un análisis a través de tablas de contingencia⁴ con la puntuación obtenida por cada uno de los equipos valorados en la segunda parte de la encuesta. En el análisis a través de tablas de contingencia, Y se refiere a la variable “calidad del servicio de auditoría” y X al conjunto de factores relacionados con la calidad del capital humano, de cada una de las tres dimensiones analizadas: habilidades personales (HP), conocimientos técnicos (CT) y relación con el cliente (RC).

Las tablas 7 a 13⁵ recogen los principales resultados del análisis de contingencia

⁴El estudio de la influencia de una variable (variable independiente: X) sobre la forma en que se modifica otra (variable dependiente: Y) es conocido como análisis bi- variado. Este es el análisis desarrollado en el análisis empírico, cuyos resultados se recogen en las tablas de contingencia (tablas de doble entrada) que se presentan en el análisis de resultados.

⁵ No se recogen los datos procedentes del análisis del factor “colaboración con los equipos de assurance”, puesto que no se observa ninguna relación con las variables de capital humano.

realizado⁶. En cada tabla, la columna P (Y) indica el porcentaje de equipos de trabajo que han sido muy bien valorados en relación a cada uno de los factores de calidad del servicio de auditoría analizados. Por otra parte, la columna P (Y/X) hace referencia al porcentaje de equipos de trabajo con una puntuación elevada en los factores de calidad del servicio de auditoría, cuando de forma simultánea, obtienen una puntuación elevada en el conjunto de factores de capital humano analizados. La diferencia entre P (Y/X) y P (Y) permite inferir la existencia de una relación significativa (positiva o negativa) entre ambas, puesto que refleja la forma en la que el conjunto de factores de capital humano analizados inciden en la probabilidad de que el equipo obtenga una buena calificación en relación al servicio de auditoría.

Las tablas 7-12 analizan la incidencia de los distintos factores del capital humano sobre los factores de calidad del servicio de auditoría

El “*cumplimiento de plazos*” había sido uno de los factores más valorados por el conjunto de socios encuestados. Como se recoge en la Tabla 6, el 75% de los socios encuestados, lo considera uno de los factores más relevantes asociados a la calidad del servicio de auditoría. Tal y como puede observarse en la Tabla 7, el 75% de los equipos analizados, obtienen una buena valoración en cuanto al cumplimiento de plazos. Sin embargo, este porcentaje aumenta al 99,75% entre el conjunto de equipos de trabajo que de forma simultánea, obtienen una buena valoración respecto a la (a) capacidad de expresión oral y escrita, (b) la experiencia y formación en la industria y (c) la capacidad de comunicar “buenas prácticas”.

⁶ A los datos originales se les restó la media de las respuestas de los socios para cada variable analizada, convirtiendo cada respuesta en valores de 0 o 1, siendo 0 una valoración por debajo de la media y 1 una valoración por encima de la media. Con los datos tratados se han elaborado unas tablas de contingencia en las que se observa el número de veces en las que un equipo de trabajo es valorado por encima o por debajo de la media en cada una de las variables que describen el capital humano y el número de veces en las que una auditoría realizada por un equipo de trabajo es valorada por encima o por debajo de la media en cada variable indicadora de la calidad del servicio proporcionado. Con la información de las tablas de contingencia, se ha obtenido las proporciones que comentábamos más arriba.

Tabla 7: Análisis de las variables de capital humano que indiquen de forma más relevante en el “Cumplimiento de plazos”

Tema	Intangible (variable independiente)	P(Y)	P(Y/X)	Variación de proporciones (P (Y/X)- P(Y))
CT	Experiencia y formación en la industria	75.00	99.75	24.75
HP	Capacidad de expresión oral y escrita	75.00	99.75	24.75
RC	Capacidad de comunicar “buenas prácticas” de información financiera	75.00	99.75	24.75

Fuente: Elaboración propia

Junto al cumplimiento de plazos, el “mantenimiento de reuniones periódicas con el cliente” ha sido uno de los factores que ha obtenido una mayor valoración por parte de los socios encuestados. Tal y como se pone de manifiesto en la tabla siguiente, la proporción de equipos en los que la valoración del mantenimiento de reuniones con el cliente es muy buena, asciende al 62,5% de total de equipos analizados. Sin embargo, este porcentaje aumenta hasta el 100%, entre los equipos que con una elevada experiencia y formación en la industria, unos buenos conocimientos de contabilidad y auditoría y sobre todo, una alta habilidad de resolver problemas.

Tabla 8: Análisis de las variables de capital humano que indiquen de forma más relevante en el “Mantenimiento de reuniones periódicas con el cliente”

Tema	Intangible (variable independiente)	P(Y)	P(Y/X)	Variación de proporciones (P (Y/X)- P(Y))
HP	Habilidad de resolver problemas encontrados en un encargo de auditoría	62.50	100.00	37.50
CT	Conocimientos de contabilidad y auditoría	62.50	83.13	20.63
CT	Experiencia y formación en la industria	62.50	80.00	17.50

Fuente: Elaboración propia

Este tipo de análisis se ha realizado sobre el conjunto de factores de calidad del servicio de auditoría analizados. La tabla 9 realiza una síntesis de resultados para el resto de los factores de calidad del servicio de auditoría analizados.

Tabla 9: Análisis de las variables de capital humano que indiquen de forma más relevante en los factores de calidad del servicio de auditoría.

Tema	Intangible (variable independiente)	P(Y)	P(Y/X)	Variación de proporciones (P (Y/X)- P(Y))
<i>Panel A: “Mejora de los procedimientos y pruebas aplicados en el desarrollo del trabajo”</i>				
RC	Capacidad de comunicar “buenas prácticas” de información financiera	37.50	66.75	29.25
RC	Capacidad de convencer al cliente que entiendes sus problemas y necesidades	37.50	66.75	29.25
HP	Habilidad de ser perceptivo	37.50	60.00	22.50
<i>Panel B: Mejora de las plataformas tecnológicas</i>				
HP	Capacidad de expresión oral y escrita	37.50	100.00	62.50
RC	Capacidad de comunicar “buenas prácticas” de información financiera	37.50	66.75	29.25
CT	Conocimiento de los sistemas de control interno de los clientes	37.50	55.50	18.00
<i>Panel C: Planificación exhaustiva y rigurosa</i>				
RC	Capacidad de convencer al cliente que entiendes sus problemas y necesidades	25.00	44.50	19.50
CT	Conocimiento de los diferentes tipos de errores o sesgos que pueden existir en los estados financieros	25.00	36.25	11.25
CT	Conocimientos de contabilidad y auditoría	25.00	33.25	8.25
<i>Panel D: Especialización de los equipos de trabajo por sectores</i>				
CT	Experiencia y formación en la industria	43.80	80.15	36.35
CT	Posesión de habilidad técnica para preparar informes de auditoría	43.80	66.58	22.78
CT	Conocimiento de los sistemas de control interno de los clientes	43.80	55.63	11.83
<i>Panel E: Grado de supervisión del trabajo de los miembros superiores hacia los miembros inferiores</i>				
HP	Habilidad de ser perceptivo	43.80	80.15	36.35
RC	Capacidad de resolución de conflictos	43.80	57.38	13.58
RC	Capacidad de escuchar atentamente para identificar y atender las preocupaciones del cliente	43.80	54.75	10.95

Del conjunto de los resultados recogidos en las tabla 7, 8 y 9 cabe destacar que no todos los factores analizados parecen ser determinantes en la mejora de la calidad del proceso de auditoría. Del análisis de resultados, destacan 5 factores de carácter técnico, junto a 3 relacionados con habilidades personales y 4 de capacidades relacionales con los clientes. De estas últimas, destaca la capacidad de comunicar “*buenas prácticas de información financiera*”, que junto a la propia “*experiencia y formación en la industria*”, índice en en varios de los factores de calidad del servicio de auditoría analizados. Finalmente, “*la capacidad de expresión oral y escrita*” y la “*habilidad de ser perceptivo*” son las dos cualidades más relevantes del conjunto de habilidades personales analizadas

Tabla 10: Detalle de los factores relacionados con la calidad del capital humano, que inciden en la calidad del servicio de auditoría.

Habilidades personales	Conocimientos técnicos	Relación con el cliente
Capacidad de expresión oral y escrita	Experiencia y formación en la industria	Capacidad de comunicar “buenas prácticas” de información financiera
Habilidad de ser perceptivo	Conocimientos de contabilidad y auditoría	Capacidad de convencer al cliente que entiendes sus problemas y necesidades
Habilidad de resolver problemas encontrados en un encargo de auditoría	Conocimiento de los sistemas de control interno de los clientes	Capacidad de escuchar atentamente para identificar y entender las preocupaciones del cliente
	Posesión de habilidad técnica para preparar informes de auditoría	Capacidad de resolución de conflictos
	Conocimiento de los diferentes tipos de errores o sesgos que pueden existir en los estados financieros	

6. CONCLUSIONES

6.1 Conclusiones sobre los objetivos

Con el trabajo hemos sido capaces de identificar los atributos claves (variables más representativas) que permiten medir la calidad del capital humano de una empresa de auditoría destacada en el panorama internacional, y los factores clave (variables más representativas) que permiten medir la calidad del servicio prestado al cliente que se podría traducir en calidad de su información financiera que suministra al exterior.

En base a lo analizado en este trabajo confirmamos que la calidad del capital humano incide directamente en la calidad de la auditoría y en consecuencia podemos inferir que también se verá afectada la calidad económico financiera que suministran las empresas al exterior. Mas concretamente, afirmamos que las cuatro variables de capital humano comentadas más arriba: experiencia en la industria, capacidad de expresión oral y escrita y habilidad de resolver problemas encontrados en un encargo de auditoría, además de la capacidad de comunicar buenas prácticas de información financiera, muestran que la calidad del servicio de auditoría cuando estas variables se dan, llega a mejorarse en casi el 100% de los equipos de trabajo analizados, por lo que su impacto es muy alto. Además, se podría inferir en última instancia, que la mejora del servicio de auditoría estaría igualmente vinculada con la mejora de la información económico-financiera de los clientes, así como con la consolidación de la empresa analizada en el sector de empresas de servicios profesionales.

6.2 Implicaciones lógicas

La empresa objeto de estudio debe seguir incidiendo en potenciar la experiencia en la industria y la formación ya que se ha visto que son determinantes claros del aumento de la calidad del servicio de auditoría. Somos conscientes que cada vez más, los profesionales están más formados por lo que la formación a su vez tiene que ser más específica según las industrias en las que trabajan cada uno de los profesionales. Nos consta que esta empresa dedica una alta cantidad de recursos a formación. Igualmente se debería trabajar en el desarrollo de habilidades como la capacidad de expresión oral y escrita, así como potenciar la capacidad de comunicar buenas prácticas de información financiera.

Además, se debe también intentar potenciar la habilidad de resolver problemas encontrados en un encargo de auditoría lo que a mi entender se puede conseguir por un lado con la práctica profesional que permite enfrentarte a varios tipos de problemas pero también pueden ser interesantes reuniones cada cierto tiempo con otros equipos de trabajo para puesta en común de diferentes temas, cursos de formación específicos donde se muestren problemas reales encontrados en los diferentes clientes.

Todos estos factores, inciden en el mejor desarrollo del capital humano y en definitiva en su incremento de la calidad del equipo de trabajo y del servicio que proporcionan. Por otro lado, el cumplimiento de plazos y el mantenimiento de reuniones periódicas son aspectos que se deben tener muy presentes en primera instancia así como la especialización en el sector y la mejora de las plataformas tecnológicas utilizadas para el desarrollo del trabajo.

Debido a la gran competencia que existe en el mercado dentro de las Big four que se reparten la mayoría del sector, considero que diferenciarse en alguno (s) de los factores indicados puede ser determinante.

6.3 La amplitud y limitaciones de la investigación

La principal limitación encontrada fue el no disponer de los datos personales de los clientes objeto de encuesta por lo que no se ha podido cruzar los datos obtenidos en las mismas con los datos de la información financiera de los clientes asociados a la calidad que se iban a obtener de bases de datos de información económico-financiera.

Además, tampoco pudimos acceder a los socios de auditoría que llevaron a cabo la encuesta por lo que no pudimos preguntarle, vía entrevista, cuestiones que podrían ser importantes de cara a los objetivos de nuestro estudio

6.4 Futuras líneas de investigación

El trabajo se ha tomado como un análisis exploratorio del sector de auditoría y posteriormente se pretende extender el mismo a otras empresas del sector pero intentando buscar el apoyo institucional de la Asociación Española de Contabilidad y Auditoría (AECA) o del Instituto de contabilidad y auditores de cuentas (ICAC) y poder así obtener datos de los clientes sobre los que se está evaluando a sus equipos de

auditoría y así poder concluir con más grado de detalle que la mayor calidad del capital humano incide en una mayor calidad de la información financiera que las empresas suministran al exterior.

FUENTES Y BIBLIOGRAFÍA

- (1) Bonner, S., & Lewis, B. (1990). Determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Research*, Vol. 28, pp. 1-20.
- (2) Bontis, N., & Fitz-enz, J. (2002). Intellectual capital ROI: a causal map of human capital antecedents and consequents. *Journal of Intellectual Capital*. Vol.3, No.3, pp.223-47.
- (3) Brocheler, V., Maijor, S., & Van Witteloostuijn, A. (2004). Auditor human capital and audit firm survival. The Dutch audit industry in 1930-1992. *Accounting, organizations and society*, pp-627-646.
- (4) Cañibano, L., Sánchez, P., García, M., & Chaminade, C. (2002). Guidelines for managing and reporting on intangibles, Intellectual Capital Report. *Fundación Airtel Móvil, Madrid*.
- (5) Carey, P., & Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The accounting review*, Vol.81, No.3, pp.653-676.
- (6) Carson, E., Ranzijn, R., Winefield, A., & Marsden, H. (2004). Intellectual Capital. *Journal of Intellectual Capital*. Vol. 5, No.3, pp.443-63.
- (7) Craswell, A., Francis, J., & Taylor, S. (1995). Auditor Brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics n° 20*, pp. 297-322.
- (8) Fitz-end, J. (2000). The ROI of Human Capital. *Amacom, New York, NY*.
- (9) Hudson, W. (1993). Intellectual Capital: How to build it, enhance it, use it . *Jonh Wiley & Sons, New York, NY citado en Bontis, N; Fitx-end, J (2002) p.225*.
- (10) Jackson, J. (2000). Effects of Stem and Likert Response Option Reversals on Survey Internal Consistency: If You Feel the Need, There is a Better Alternative to Using those Negatively Worded Stems. *Educational and Psychological Measurement, vol. 60, n°3*, pp. 361-370.
- (11) Jensen, M., & Meckling, W. (1976). A theory of the firm: governance, residual claims and organizative forms. *Journal of Financial Economics. Vol. 3, No.4*.
- (12) Johnson, V., Khurana, I., & Reynolds, J. (2002). Aduit firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary accounting research, Vol. 19 No.4*, pp 637-60.
- (13) Lim, C., & Tan, H. (2008). Non audit service fees and audit quality: the impact of auditor specialization. *Journal of accounting research, Vol.46 No.1*.
- (14) Mc Knight, C., & Wright, W. (2011). Characteristics of relatively high performance auditors. *Auditing: A Journal of practice & theory, Vol.30, No.1*, pp. 191-206.
- (15) Moroney, R., & Carey, P. (2011). Industry versus task based experience and auditor performance. *Auditing: A journal of practice & theory, Vol.30, No.2*, pp.1-18.
- (16) Stewart, T. (1997). Intellectual capital: The new wealth of organizations. *Doubleday, New York, NY citado en Carson, E et al. (2004) p447*.
- (17) Sullivan, P. (1998). Profiting from intellectual capital: Extracting value from innovation. *John Wiley & Sons, New York, NY citado en Green, A; Ryan, J (2005) p.44*.
- (18) Tan, H.-T. (1999). Organizational leves and perceived importance of attributes for superior audit performance. *Abacus, Vol. 35, No.1*, pp.77-90.

- (19) Tan, H.-T. y. (2002). the effect of task complexity on auditors' performance: The impact of accountability and knowledge. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 21, pp. 81-95.
- (20) Vafeas, N. (2009). Is accounting education valued by the stock market? Evidence from corporate controller appointments. *Contemporary Accounting Research*. Vol. 26, No.4, pp.1143-74.
- (21) Willoughby, M. y. (2012). The effects of the provision of consulting services on audit reporting quality. *Service Industries Journal*, Vol. 32, n° 3, pp.411-429.
- (22) Ying Chen, C., Jane Lin, C., & Cehn Lin, Y. (2008). Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality? *Contemporary accounting research* Vol. 25 No.2, pp. 415-45.

[\(DOCUMENTOS ADJUNTOS: ANEXO I – Cuestionario Tipo\)](#)