

AUDITORÍA

Autor:

Esteban Uyarra Encalado

Socio Director de Audinfor, S.L.



HERRAMIENTAS

de control de gestión en despachos y firmas de auditoría (control de tiempos)

Los despachos y pequeñas firmas de auditoría, para superar los efectos de la crisis y adaptarse al nuevo marco normativo, necesitan la puesta en marcha de profundos cambios estructurales así como implantar eficaces herramientas de gestión. Este artículo aborda la implantación de dichas herramientas y en concreto, sobre la principal de ellas, el control de tiempos, necesaria no solo para la correcta gestión, sino para poder cumplir con los nuevos requerimientos legales y normativos a los que estamos sometidos los auditores.

En el año 1993, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicó mi libro *Gestión y desarrollo de una firma de auditoría*. Desde la perspectiva que dan los más de 20 años transcurridos, y los profundos cambios experimentados por la profesión, bastantes de los planteamientos y comentarios entonces propuestos han perdido validez.

Sin embargo, cuando me solicitaron un artículo sobre las herramientas de gestión en despachos y pequeñas firmas de auditoría y tras releer algunos capítulos del libro, comprobé que, si bien su contenido necesita una profunda actualización, determinadas secciones siguen siendo válidas. Concretamente la referida a la principal herramienta a utilizar por los auditores: el control de tiempos, tema

sobre el que va a referirse el presente artículo.

La conveniencia y oportunidad de abordar un área tan poco tratada como la gestión en firmas de auditoría, especialmente las de pequeña dimensión, viene justificada en parte por la actual crisis iniciada a primeros del 2008 y que, en la actualidad, continúa enquistada.

A los graves efectos provocados por la situación económica tanto en nuestros clientes como en nuestro propios despachos, se ha unido el *tsunami* normativo al que nos tienen acostumbrados nuestros legisladores y reguladores, lo que provoca, además de los lógicos desconciertos, la necesidad de instaurar cambios internos que, como en el caso de la norma de calidad, ha exigido profundas

transformaciones en nuestros esquemas y estructuras organizativas.

Nunca como hasta ahora había observado unos cambios tan drásticos en los despachos y pequeñas firmas de auditoría como los habidos en estos tres últimos años⁽¹⁾. Uno de dichos cambios ha sido la actitud de mejorar la eficiencia en la ejecución de los trabajos y sobre todo la necesidad de *medir* su rentabilidad. Dicho de otro modo, la crisis y los cambios normativos están obligando a muchos profesionales de la auditoría a ponerse las pilas mediante la puesta en marcha de sistemas de control de gestión.

Este artículo, al que seguirán otros relacionados con otras áreas de gestión, aborda la principal herramienta a utilizar por los auditores que no es otra que la de control de tiempos.

INTRODUCCIÓN

Una de las principales novedades normativas que han afectado a los despachos y firmas de auditoría ha sido la puesta en marcha de la Norma de Control de Calidad Interno

(1) Como responsable de Audinfor, empresa comercializadora de productos informáticos para auditores, he tenido la ocasión de conocer y compartir muchas de sus inquietudes y preocupaciones. Fue a partir del año 2008 cuando empezaron los cambios que han derivado en transformaciones societarias de muchas firmas, en el establecimiento de convenios de colaboración y venta de carteras o, simplemente, en cambios en la dimensión y líneas de servicios a prestar a clientes.

TABLA I ::	
NOMBRE DEL AREA	DESCRIPCIÓN
Administración - Finanzas	Relacionadas con temas como contabilidad, control financiero, gestión de cobros y pagos, cuentas anuales, impuestos, etc.
Presupuesto	Presupuesto económico y financiero.
Producción	- Gestión y supervisión de trabajos. - Control de producción y cumplimiento de los presupuestos de los encargos (partes de tiempos).
Comercial	- Captación de nuevos clientes y mantenimiento de los existentes. - Medición de la efectividad de las acciones comerciales.
Personal	- Formación continua. - Desempeño y promociones. - Dedicación y cargabilidad (partes de tiempos).
Control y Gestión de calidad interna	- Gestión manual de calidad. - Auditoría interna calidad (seguimiento). - Resolución de las quejas y denuncias.

NICCI (ISQCI Internacional⁽²⁾). Su adaptación, nada fácil, está provocando profundos cambios en despachos y firmas de auditoría que se han visto obligadas a modificar vetustos procedimientos por otros centrados en la calidad y en la necesidad de documentar muchas de sus actuaciones.

La implantación de sistemas de control de calidad y sobre todo la caída en barrena de la rentabilidad, consecuencia de la reducción de los honorarios y del número de trabajos, ha puesto en evidencia la carencia en muchas firmas de sistemas de control de medición de la gestión para la adopción de decisiones empresariales⁽³⁾.

Recientemente, he podido constatar la preocupación de muchos responsables de firmas para disponer de sistemas e indicadores que les permita conocer la rentabilidad tanto de los trabajos que realizan como de su organización.

Si bien lo anterior es cierto, también lo es el hecho de que muchos auditores⁽⁴⁾, desde la aparición de la crisis e incluso mucho antes, disponen de sistemas, no demasiado complejos, que les permiten conocer y medir el estado de la gestión de sus despachos.

El número y complejidad de las herramientas de gestión a utilizar por los despachos y firmas de auditoría dependerá, obviamente, de cuestiones tales como el tamaño, actividad y dispersión geográfica de la firma⁽⁵⁾.

En la siguiente relación, no exhaustiva, se mencionan algunas de las principales áreas de

(2) International Standard on Quality Control, emitida por la International Federation of Accountants (IFAC).
(3) En los numerosos seminarios en los que he participado, muchos compañeros se lamentaban de la baja rentabilidad de los trabajos que asumían, pero cuando se les preguntaba cuál era el margen bruto que obtenían, no sabían responder.
(4) Un gran número de responsables de firmas que disponen de sistemas de gestión, como el del control de tiempos, provienen de firmas internacionales de auditoría en las que tuvieron ocasión de utilizar este tipo de herramientas.
(5) Un punto importante a considerar es la pertenencia o no a redes de auditores.

gestión y las correspondientes herramientas a aplicar. (TABLA I)

Como puede apreciarse, los sistemas administrativos pueden ser tan complicados como los responsables de la firma estimen conveniente. Lo que está claro es que debe hacerse un ejercicio de racionalización de forma que se optimice la relación coste-beneficio de los procedimientos de control que se instauren. Todos son necesarios, sin embargo sugiero se apliquen los recursos, siempre limitados, a las principales áreas como son la de producción (control de trabajos) y la de calidad.

En los siguientes apartados y en mi firme convicción de que la principal herramienta de la que ha de disponer todo despacho o firma de auditoría es el **control de tiempos**, desarrollaré los conceptos básicos de este sistema.

No quiero perder la oportunidad de referirme a la incuestionable relación entre gestión y calidad, lo uno conlleva lo otro. Un adecuado control de gestión se basa en políticas y procedimientos de calidad lo cual, a su vez es difícil de alcanzar si no existe una adecuada gestión. La aplicación de una bien diseñada y controlada cultura de calidad contribuye al logro de una buena gestión.

EL CONTROL Y GESTIÓN DE TIEMPOS (CONCEPTOS BÁSICOS)

De acuerdo con lo anterior, en los siguientes apartados se abordan diferentes aspectos relacionados con la implantación y práctica de un sistema de control de tiempos.

Concepto

Se entiende por control y gestión de tiempos, el sistema y procedimientos diseñados para el registro de las horas incurridas por el personal de la firma que permita aportar información puntual y relevante a los responsables de la misma para la toma de decisiones.

Como indicaba en la página 221 del libro publicado por el ICAC:

“Puesto que la firma de auditoría es una empresa dedicada a la prestación de servicios a terceros, el input de producción que ha de servir como base de medida de su gestión no es otro que el de las horas invertidas en los diferentes trabajos. Esta unidad de medición, utilizada por todas las empresas dedicadas a este tipo de negocio, permite cuantificar la eficacia y rentabilidad de la firma. Consecuentemente, éste es uno de los primeros aspectos que debe implementarse en el despacho”.

UN ADECUADO CONTROL DE GESTIÓN SE BASA EN POLÍTICAS Y PROCEDIMIENTOS DE CALIDAD LO CUAL, A SU VEZ ES DIFÍCIL DE ALCANZAR SI NO EXISTE UNA ADECUADA GESTIÓN

El objetivo de un sistema de control de tiempos no es otro que obtener *“información de las horas invertidas por cada empleado en cada uno de los trabajos o actividades desarrolladas durante un período específico. Los datos aportados permitirán conocer la **cargabilidad**⁽⁶⁾ de cada uno de ellos, así como la rentabilidad obtenida en cada uno de los clientes o trabajos”.*

El control de tiempos⁽⁷⁾, como se tendrá ocasión de comentar más adelante, constituye la base sobre la que pivota todo el control de gestión de la firma de auditoría, en cuanto que permite medir y administrar el principal recurso productivo, las horas, además de aportar la información necesaria para cum-

(6) Como se indica más adelante, la cargabilidad o saturación es el porcentaje de horas dedicadas a trabajos facturables respecto al total de las horas disponibles.

(7) El término de control de tiempos no sólo se refiere a la cumplimentación de los partes de tiempos sino a un concepto más amplio como es el de recabar, acumular, valorar e interpretar la información obtenida mediante dichos partes para que la dirección de la firma disponga de datos puntuales y fiables sobre los recursos aplicados en los trabajos y las desviaciones habidas respecto a las horas previstas para poder adoptar las medidas que sean necesarias.



plir con los requerimientos establecidos en el marco normativo aplicable a los auditores.

La gestión de tiempos y el control presupuestario

La gestión presupuestaria de una firma tiene dos enfoques distintos pero complementarios:

- a) **General**, mediante la confección y posterior seguimiento de un presupuesto de ingresos y gastos durante el ejercicio económico. La estimación de los ingresos puede basarse en la extrapolación de los del ejercicio precedente, los estimados de la cartera y de aquella otra que se estima obtener, o mediante una estimación mensual de las horas disponibles, ajustadas con el grado de cargabilidad previsto para cada período y valoradas a precio facturación.

- b) **Por trabajos**, es decir, la confección y posterior seguimiento de los presupuestos que, con carácter previo, se realiza para cada encargo.

Ambos temas serán tratados posiblemente en un artículo posterior. No obstante baste decir que para la realización de un sistema presupuestario del despacho basado en la cargabilidad prevista, así como para el correcto seguimiento de los presupuestos individuales de trabajos, es condición imprescindible el disponer de un sistema de control de tiempos.

El control de tiempos y el marco normativo de aplicación

Como se ha indicado, el nuevo marco normativo aplicable a los auditores en España establece nuevos requerimientos cuyo cumplimiento exige disponer de un sistema de control y gestión de tiempos.

Ley y Reglamento de la Auditoría de Cuentas

A diferencia de la anterior legislación, tanto el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas como el Reglamento que lo desarrolla, hacen numerosas referencias al concepto *horas*, entre las que cabe destacar las menciones al control de las horas de la formación continua de los auditores o las relacionadas con la obligación anual del auditor a informar al ICAC sobre las **horas facturadas** a clientes y sobre **aquellas efectivamente dedicadas a la actividad de auditoría de cuentas** por el personal colaborador⁽⁸⁾.

⁽⁸⁾ Este tema ha cobrado especial importancia en las revisiones que periódicamente realiza el ICAC. Hasta ahora, la información de horas que se reportaba anualmente al Instituto a través de los modelos 02 y 03, se obtenía de las que constaban en las cartas propuestas o bien mediante la simple división entre el importe facturado y un precio hora medio estimado. Ambos procedimientos no brindan la información requerida sobre las horas REALES facturadas e incurridas, las cuales sólo pueden obtenerse mediante la información periódica aportada por el personal sobre las horas realmente invertidas en cada período.

Destacar también la referencia del TRLAC cuando en su sección 2ª de Régimen de infracciones y sanciones, artículo 34.e. establece que constituye una infracción grave “la aceptación de trabajos de auditoría de cuentas que superen la capacidad anual medida en horas del auditor de cuentas, de acuerdo con lo establecido en las normas de auditoría de cuentas”.

Consecuentemente, el control de los tiempos ya no sólo constituye un elemento clave para llevar la gestión de la firma, sino que es imprescindible para poder cumplir con los requerimientos regulatorios establecidos por la legislación en vigor.

El control de tiempos y la norma de control de calidad interno NICCI

Como he comentado en diversos artículos y en los foros en los que he sido invitado a participar, la puesta en marcha de la Norma de Control de Calidad Interna ha obligado a muchas firmas a adaptar sus políticas y procedimientos a fin de dejar evidencia acreditativa, mediante los correspondientes registros de calidad, de la efectiva observancia de los requerimientos de la norma.

Algunos de dichos requerimientos están directa o indirectamente relacionados con el control de tiempos como los que se comentan a continuación:

1. El requerimiento 26 relativo a la aceptación y continuidad de clientes establece que “*únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que la firma de auditoría: (a) Tenga la competencia para realizar el encargo y la capacidad, incluidos el tiempo y los recursos, para hacerlo*”. Lo cual se debe de acreditar mediante la estimación (presupuesto) de las horas necesarias para su ejecución y si existe disponibilidad para dichas horas dentro de la planificación global del resto de trabajos.
2. En cuanto a los requerimientos relacionados con Recursos Humanos, en el apartado A24 de material complementario, al

relacionar otras cuestiones de personal relacionadas con las políticas y los procedimientos de la firma, menciona la necesidad de incluir **la capacidad del personal y el tiempo necesario para realizar el trabajo asignado**. Es más, el requerimiento 31 establece que se ha de asignar a los encargos el personal apropiado con la competencia y capacidad necesarias, capacidad medida en términos de conocimientos, experiencia y **disponibilidad suficientes y necesarias**.

LA NORMA DE CONTROL DE CALIDAD, PRESUME QUE LA FIRMA DISPONE DE MECANISMOS SUFICIENTES PARA MEDIR LOS TIEMPOS, TANTO PARA ENCARGOS COMO EN LA EJECUCIÓN DE LOS MISMOS

3. Dentro de esta misma sección de Recursos Humanos y en el apartado A24 antes citado, se hace referencia a los procesos de evaluación del desempeño a incorporar dentro de las políticas y procedimientos a llevar a cabo con el personal. Para dicha evaluación, según comentaba un representante del ICAC en una conferencia a la que tuve la ocasión de asistir, es importante conocer el grado de dedicación del profesional evaluado, así como el nivel de cumplimiento de los tiempos asignados a los trabajos, lo cual solamente se puede lograr mediante la información aportada por los partes de tiempos.
4. La norma hace una especial mención al control de los tiempos de los socios cuando en el apartado A30 del material complementario relativo también a la asignación de los equipos a los encargos indica: “*Las políticas y los procedimientos pueden contemplar sistemas para el seguimiento de la carga de trabajo y de la disponibilidad de los socios de los encargos,*

TABLA 2 ::

HORAS CARGABLES (Facturables)	Las aplicadas a trabajos de clientes y que por tanto se imputarán a una auditoría o un servicio previamente contratado.
HORAS NO CARGABLES (No Facturables)	Por contraposición, las horas no cargables son las incurridas en tareas o proyectos no imputables a clientes.
HORAS TOTALES	Se consideran el total de horas que, por convenio, un trabajador ha de cubrir durante el calendario laboral y que, normalmente, coincide con las del ejercicio fiscal.
HORAS VACACIONES	Las que el trabajador tiene derecho a disfrutar de vacaciones
HORAS FESTIVAS	Las correspondientes a los días festivos, tanto generales como locales, a los que también el trabajador tiene derecho.
HORAS DISPONIBLES	La diferencia entre el total de horas, menos las de vacaciones y festivos, susceptibles de ser imputadas como cargables o no cargables.
HORAS EXTRAS	Por tal concepto se entiende aquellas horas que el trabajador realiza fuera de su jornada laboral
CARGABILIDAD	También denominada por algunos como SATURACIÓN, representa el número de horas, medido en porcentaje, de dedicación a trabajos cargables. Este es un factor clave para medir el grado de ocupación del personal de la firma. Con ello se mide la eficacia en la asignación de tareas, la corrección en la planificación de los trabajos, y el rendimiento (en horas) logrado por dichos empleados
CENTRO DE COSTE	Al que imputar las horas. Pueden ser facturables como es el caso de los encargos de auditoría o no facturables, como por ejemplo la formación interna o administración.
ACTIVIDAD	Por actividad se entiende la tarea realizada mediante las horas imputadas a un centro de coste, por ejemplo, <i>cuentas a cobrar</i> , para indicar que se han imputado x horas a un encargo en el análisis del saldo de clientes.
PRESUPUESTO HORAS ENCARGO	Las horas valoradas que se estiman necesarias para la realización de un encargo.
PRECIO DE COSTE HORARIO	El resultante de dividir el coste de personal (sueldos y cargas sociales) entre las horas disponibles.
PRECIO DE FACTURACIÓN HORARIO (TARIFA)	El que se obtiene de aplicar sobre el precio de coste, un coeficiente.

con el fin de permitirles disponer del tiempo suficiente para cumplir adecuadamente sus responsabilidades⁽⁹⁾. Seguimiento de la carga de trabajo que no puede realizarse sin un control adecuado de tiempos.

5. Por último, en la sección relativa a la supervisión de los encargos, en el apartado A34, se comenta de nuevo la necesidad de evaluar la **suficiencia del tiempo disponible para ejecutar su trabajo**.

(9) Quiero aprovechar esta ocasión para comentar que con la entrada en vigor de las normas NIAS-ES queda derogada el apartado 1.4.3. de las Normas Técnicas de Auditoría de 1991 que establecía: "El auditor de cuentas no podrá aceptar trabajos que superen en conjunto su capacidad anual medida en horas. A estos efectos se considerará que un auditor de cuentas, siempre que cuente con el equipo humano necesario, puede supervisar un máximo de 25.000 horas de auditoría anuales. En el caso de sociedades de auditoría dicha cifra se multiplicará por el número de socios auditores de cuentas ejercientes".

La norma de control de calidad, presume que la firma dispone de mecanismos suficientes para medir los tiempos, tanto los necesarios para la evaluación previa de los encargos antes de ser aceptados como los realmente incurridos en la ejecución de los mismos.

El control de tiempos y las normas de auditoría NIAS-ES

El pasado 15 de octubre de 2013 el ICAC publicó las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES), resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, las cuales serán de aplicación obligatoria *para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014*.

Las menciones al control de tiempos son muy similares a las ya comentadas de la norma de calidad NICC1, tanto para la asignación del personal a los encargos como la verificación posterior sobre si los miembros tienen suficiente tiempo para desarrollar su trabajo (NIA 220 A15). Sin embargo, la NIA 300 sobre Planificación, en su apartado A8 al tratar el Plan Global señala que el establecimiento de la estrategia global de auditoría facilita al auditor la determinación de cuestiones tales como *"la cantidad de recursos a asignar a áreas de auditoría específicas, tal como el número de miembros del equipo asignados a la observación del recuento de existencias en centros de trabajo que resulten materiales, la extensión de la revisión del trabajo de otros auditores en el caso de auditorías de grupos o las horas del presupuesto de auditoría que se asignan a las áreas de riesgo elevado"*.

En relación con lo anterior, en la NIA-ES 300 citada, al comentar en su Anexo la información a incorporar en el Plan Global sobre la *Naturaleza, momento de intervención y extensión de los recursos*, señala como uno de los elementos: *"el presupuesto del encargo, incluida la valoración del tiempo que debe destinarse*

a las áreas en las que pueden existir mayores riesgos de incorrección material”.

La mención al presupuesto de auditoría por horas se refiere a la estimación previa que se ha de realizar no sólo para estimar los honorarios a incluir en las cartas propuestas o en la revisión de honorarios, sino y sobre todo, como herramienta para conocer el grado de saturación de nuestro personal y nuestra capacidad para llevar a cabo los encargos comprometidos en los plazos previstos.

CONTROL Y GESTIÓN DE TIEMPOS (DESARROLLO)

Conceptos y terminología

En esta primera parte se relaciona la terminología relacionada con un sistema de gestión basado en el control de tiempos⁽¹⁰⁾. (TABLA 2)

En consecuencia, para que funcione un sistema de control de tiempos, se debe de tener claro que es lo que se quiere controlar. Si solamente interesa conocer la rentabilidad de los trabajos y las horas incurridas en su realización, se abrirían tantos centros de coste o proyectos como auditorías se asuman. Si por el contrario, se quiere conocer cuál es el coste, medido en términos de horas de la formación continua, así como disponer de información sobre el tiempo dedicado por cada profesional, se necesitaría disponer de un centro de coste específico para la formación.

Otra cuestión a decidir por el responsable es si le es suficiente conocer el número de horas imputadas a un trabajo de auditoría o si, por el contrario, necesitaría saber las áreas o tareas (actividad) sobre las que se han aplicado las horas. Todo parece indicar que para saber e incluso pedir explicaciones sobre lo ocurrido en un trabajo, se necesita de un mínimo de información sobre qué asuntos se han destinado las horas; sin embargo, y de acuerdo con mi experiencia, sugiero que estos detalles se vayan instaurando

TABLA 3 ::

ACTIVIDAD	NOMBRE	HORAS	IMPORTE
PLANIFICACIÓN	Máximo de la Orden	2	170
PLANIFICACIÓN	Profundino del Pozo	8	520
ACTIVO	Profundino del Pozo	25	1.625
ACTIVO	Secundino Servil	30	1.500
PASIVO	Profundino del Pozo	25	1.625
PASIVO	Secundino Servil	50	2.500
PÉRDIDAS Y GANANCIAS	Profundino del Pozo	20	1.300
PÉRDIDAS Y GANANCIAS	Secundino Servil	30	1.500
PÉRDIDAS Y GANANCIAS	Máximo de la Orden	5	425
INFORME	Profundino del Pozo	4	260
INFORME	Secundino Servil	3	150
INFORME	Máximo de la Orden	3	255
REVISIÓN SUPERVISIÓN	Secundino Servil	14	700
REVISIÓN SUPERVISIÓN	Profundino del Pozo	7	455
REVISIÓN SUPERVISIÓN	Máximo de la Orden	5	425
	TOTALES	231	13.410

TABLA 4 ::

ACTIVIDAD	T. HORAS	T. IMPORTE
PLANIFICACIÓN	10	690
ACTIVO	55	3.125
PASIVO	75	4.125
PÉRDIDAS Y GANANCIAS	55	3.225
INFORME	10	665
REVISIÓN SUPERVISIÓN	26	1.580
	231	13.410

paulatinamente ya que un exceso de información puede ser contraproducente.

Otro aspecto a considerar es la clasificación por categorías. En los despachos pequeños resulta absurdo el establecer categorías profesionales cuando hay cuatro o cinco personas. En estos casos las imputaciones y la valoración de las horas conviene hacerlas por persona. Diferente situación es cuando se trata de una firma de 20 o más empleados.

A modo de ejemplo a continuación expongo un presupuesto sencillo con tres personas y seis áreas (actividades) donde se detallan las horas previstas por empleado y actividad. El importe previsto a precio de facturación es de 13.410 euros, coincidente con el aceptado por el cliente⁽¹¹⁾. (TABLA 3)

El resumen de las horas prevista para cada área o tarea sería el siguiente (TABLA 4):

(11) Las estimaciones de horas, así como las reales incurridas no tienen ninguna relación ni responden a ningún caso real.

(10) Definiciones tomadas del libre sobre Gestión y Desarrollo de una firma de auditoría.

TABLA 5 ::

ACTIVIDAD	NOMBRE	HORAS	IMPORTE
PLANIFICACIÓN	Máximo de la Orden	8	680
PLANIFICACIÓN	Profundino del Pozo	6	390
ACTIVO	Profundino del Pozo	14	910
ACTIVO	Secundino Servil	50	2.500
PASIVO	Profundino del Pozo	25	1.625
PASIVO	Secundino Servil	55	2.750
PÉRDIDAS Y GANANCIAS	Profundino del Pozo	8	520
PÉRDIDAS Y GANANCIAS	Secundino Servil	40	2.000
PÉRDIDAS Y GANANCIAS	Máximo de la Orden	2	170
INFORME	Profundino del Pozo	6	390
INFORME	Secundino Servil	4	200
INFORME	Máximo de la Orden	5	425
REVISIÓN SUPERVISIÓN	Secundino Servil	10	500
REVISIÓN SUPERVISIÓN	Profundino del Pozo	6	390
REVISIÓN SUPERVISIÓN	Máximo de la Orden	4	340
TOTALES		243	13.790

TABLA 6 ::

ACTIVIDAD	PREVISTO	REAL	DESV. HORAS	IMPORTE DEVIACIÓN
PLANIFICACIÓN	10	14	4	380
ACTIVO	55	64	9	285
PASIVO	75	80	5	250
PÉRDIDAS Y GANANCIAS	55	50	-5	-535
INFORME	10	15	5	350
REVISIÓN SUPERVISIÓN	26	20	-6	-350
TOTALES	231	243	12	380

TABLA 7 ::

ACTIVIDAD	DESV. HORAS	DESVIACIÓN	EFFECTOS HORAS	COMPOSICIÓN
PLANIFICACIÓN	4	380	276	104
ACTIVO	9	285	511	-226
PASIVO	5	250	275	-25
PÉRDIDAS Y GANANCIAS	-5	-535	-293	-343
INFORME	5	350	333	18
REVISIÓN SUPERVISIÓN	-6	-350	-365	15
TOTALES	12	380	737	-357

Este presupuesto se ha realizado aplicando el precio de tarifa para cada miembro del equipo. Algunas firmas utilizan un precio medio para todos los encargos, lo cual es una medida desaconsejable en cuanto que los costes salariales y el valor añadido aportado por cada profesional son diferentes. Por lo tanto, considero que para medir el efecto *mix* o de composición, se debe establecer tarifas diferentes bien por personas (firmas pequeñas) o por categorías (firmas medianas grandes).

Continuando con este ejemplo, al término del trabajo y mediante la información apor-

tada por el sistema de control de tiempos, las horas reales incurridas en su realización fueron las siguientes: (TABLA 5)

La desviación respecto al presupuesto sería el siguiente: (TABLA 6)

Como se desprende de la lectura del cuadro anterior, en la mayoría de las tareas se han producido un exceso de horas, no compensada por otra con menor dedicación, dando lugar a una desviación total de 12 horas equivalentes a 380 euros.

Sin embargo, el control de gestión de tiempos por trabajos nos permite profundizar aún más en el origen de esta desviación donde, por una parte, ha habido una mayor dedicación en términos de horas pero, en algunas áreas también se ha producido un efecto composición por la diferente asignación de recursos por persona respecto a lo presupuestado, tal como se puede apreciar en este cuadro: (TABLA 7)

En este cuadro, se ha desglosado la desviación entre el efecto *horas*, resultante de aplicar sobre las desviación de *horas*, el precio medio previsto por cada tarea, mientras que la desviación por *composición*, lo sería por el producto de las horas reales por la diferencia entre la tarifa media prevista y la real por tarea.

De la lectura del cuadro anterior resulta que efectivamente ha habido un mayor número de horas que ha producido una desviación desfavorable, pero que en algunas áreas como la de Activo se ha producido un efecto *composición* favorable consecuencia de la mayor dedicación del personal con un menor precio de tarifa que compensa el mayor número de horas incurridas.

Este tipo de análisis es realmente interesante de cara a conocer lo que ha ocurrido en la ejecución de los trabajos, contribuyendo a concienciar tanto a los jefes de equipo como al resto de los colaboradores sobre la necesidad de distribuir correctamente la carga del

trabajo entre los diferentes niveles, en función del valor aportado y de las responsabilidades asumidas por cada uno de ellos.

¿PORQUÉ IMPLANTAR UN SISTEMA DE CONTROL DE TIEMPOS?

La puesta en marcha de la herramienta de gestión para el control de los tiempos incurridos en la realización del trabajo viene justificada por las siguientes razones:

1. Conocer cómo se han aplicado los recursos de la firma en la realización de los trabajos.
2. Disponer de información, para su utilización por parte de la Dirección y de los responsables de los trabajos, sobre el nivel de cumplimiento de las horas estimadas en los presupuestos de los encargos,
3. Conocer la cargabilidad obtenida por persona y periodo.
4. Permitir cuantificar la producción obtenida para determinar, en concordancia con lo establecido en el Plan General de Contabilidad, la valoración de las existencias en la prestación de servicios (Norma de Registro y Valoración 10ª apartado 1.4).
5. Determinar la rentabilidad de los diferentes trabajos.
6. Controlar los tiempos dedicados a la formación continuada.
7. Disponer de información para evaluar el desempeño del personal profesional.



8. Permitir distribuir adecuadamente la carga de trabajo entre el personal profesional que permita una correcta y justa asignación a cada encargo.
9. Determinar la capacidad disponible para la aceptación de un nuevo encargo o la continuidad de uno ya existente.

PARA EVITAR QUE EL PROYECTO FRACASE, LA DIRECCIÓN DE LA FIRMA O DIRECCIÓN DEBE DEFINIR QUÉ ASPECTOS QUIERE CONTROLAR Y EL NIVEL DE DETALLE DE LA INFORMACIÓN A CONSEGUIR

10. Identificar las horas no productivas.
11. Identificar y cuantificar las horas dedicadas por los colaboradores para acreditar su experiencia en trabajos de auditoría de cara a su presentación a los exámenes de acceso al ROAC.
12. Disponer de información para reportar al ICAC respecto a las horas facturadas a clientes y sobre las horas dedicadas por el personal a trabajos de auditoría de cuentas.
13. Evaluar la eficiencia de nuestros sistemas de trabajo.
14. Contribuir a un control continuo de la evolución de los trabajos, al objeto de determinar la adecuación de las asignaciones y si van a realizar los trabajos en los plazos previstos.
15. Base para la confección de presupuestos posteriores y para la reclamación, en su caso al cliente, respecto a exceso de horas incurridas por causas ajenas al auditor.

IMPLANTACIÓN Y DESARROLLO DE UN SISTEMA DE GESTIÓN BASADO EN EL CONTROL DE TIEMPOS

Los sistemas de control de tiempos no suelen ser bien aceptados por el personal y, con frecuencia, son boicoteados mediante la simple fórmula de no cumplimentar los partes de forma regular. De hecho, muchos despachos y firmas han desistido en continuar con estos proyectos ante la oposición o por la escasa colaboración de sus empleados.

Como ya indicaba en mi libro hace más de 20 años:

"la implantación de un sistema de control de tiempos, exige una disciplina que debe instaurarse para todo el personal, lo que a su vez exigirá una firme y clara actitud de la Dirección de la Firma. Su puesta en marcha no debe ser enfocada como un elemento de control, sino como una vía de obtención de información para la Dirección y un procedimiento esencial para la gestión".

Para evitar que el proyecto fracase, la Dirección de la firma o despacho debe de estar convencida de la necesidad de su aplicación y ha de realizar un ejercicio de interiorización para definir qué aspectos quieren controlar y el nivel de detalle de la información a conseguir. En este sentido, aconsejo empezar con un modelo sencillo al que se incorporen nuevos detalles a medida que la Dirección y los usuarios vayan familiarizándose con el sistema.

Igualmente, aconsejo huir de los anticuados partes de tiempos adoptando programas sencillos e incluso diseñados por la propia firma que permiten registrar fácilmente los tiempos invertidos⁽¹²⁾ y que requieren poco tiempo para su cumplimentación. Los infor-

(12) Existen en el mercado aplicaciones para hacerlo mediante smartphones o tablets. Incluso en algunos despachos, el personal ha de completar el parte al término de la jornada laboral como paso previo a apagar el ordenador.

mes han de estar diseñados para aportar información oportuna y entendible por parte de la dirección y de los responsables de los trabajos.

Por último señalar la importancia de involucrar al personal en el proyecto y evitar, en la medida en que sea posible, que el sistema de control de tiempos pueda ser interpretado como un elemento de presión laboral.

CONCLUSIÓN

A modo de resumen y conclusión, me remito a lo que expuse el 21 de octubre de 1993 en el Colegio de Economistas de Madrid en la charla de presentación del libro *Gestión y desarrollo de una firma de auditoría*, cuando al comentar las medidas organizativas que, en mi opinión, deberían adoptar los despachos y pequeñas firmas de auditoría para superar la crisis existente entonces, indicaba lo siguiente:

“Mejorar nuestros sistemas y forma de hacer las cosas, racionalizando los procedimientos de trabajo no sólo para mejorar la calidad de los mismos, sino para reducir los costes, medidos en términos de horas. Esto se consigue mediante:

- La implementación de una metodología adecuada.
- Una mecanización de todos los trabajos de auditoría para aumentar la eficiencia de los equipos y personal del despacho.
- Implantar en el despacho los controles internos adecuados entre los que cabrían destacar los siguientes:
 - Presupuestación adecuada tanto a nivel del propio despacho como a nivel de los trabajos a realizar. Con frecuencia, se asumen compromisos y encargos impulsados por la presión de la situación financiera y no por su rentabilidad esperada.
 - Selección de clientes no sólo en función de la rentabilidad ofrecida, sino

por el riesgo profesional que asumimos al aceptar el encargo.

- Análisis de los tiempos incurridos y de sus desviaciones.
- Seguimiento de los trabajos tanto en términos de costes, como en la cumplimentación de las Normas Técnicas.
- Racionalizar los costes y procurar convertir los fijos en variables. La vigilancia estrecha de los costes y de su composición ha de ser una de las tareas prioritarias de cualquier gestor de estos despachos.
- Controles de calidad, sistemáticos y bien diseñados, no sólo por imperativo de las normas técnicas, sino como medio de controlar la calidad del servicio que prestamos a nuestros clientes.

LOS INFORMES HAN DE ESTAR DISEÑADOS PARA APORTAR INFORMACIÓN OPORTUNA Y ENTENDIBLE POR PARTE DE LA DIRECCIÓN Y DE LOS RESPONSABLES DE LOS TRABAJOS

- Los pasos anteriores permitirán el poder prestar más horas al cliente y menos a cumplimentar papeles.
- Racionalizar y planificar adecuadamente los trabajos tanto en cuanto a su alcance, como a la oportunidad y forma de ejecutarlos.
- Adopción de un sistema de administración racional del despacho, enfatizando de forma especial en todos aquellos aspectos relacionados con la situación financiera.” ●