

## AUDITORÍA



*Autor:*

**Esteban Uyarra Encalado**

AUDINFOR, S.L.

Socio Director

[www.audinfor.com](http://www.audinfor.com)



# *Eficacia y eficiencia en los trabajos de* **AUDITORÍA (II)**

*Esta segunda entrega, se aborda determinados aspectos relacionados con la organización interna de los despachos y pequeñas firmas de auditoría que, a juicio del autor, se consideran esenciales para la consecución de unos adecuado y razonables niveles de eficiencia y eficacia que permitan alcanzar una razonable rentabilidad acorde con los recursos aplicados y los riesgos profesionales asumidos por el auditor.*

---

## **PALABRAS CLAVE**

Auditoría. Ley de Auditoría de Cuentas. Práctica auditoría. Control de Calidad de los auditores. Normativa auditoría. Honorarios auditoría. Mecanización. Digitalización.

**E**n el artículo anterior, publicado en la edición del pasado mes de septiembre, expuse los problemas que actualmente aquejan a la profesión en general y a los pequeños y medianos auditores en particular; muchos de ellos de carácter congénito por su condición recurrente y otros que han surgido como consecuencia de los cambios tanto normativos como en los clientes y en el sector de la auditoría.

Como anuncié, en ésta y posteriores entregas abordaré aspectos más concretos y prácticos que, a buen seguro, provocarán alguna que otra polémica; no obstante, confío en que las reflexiones y comentarios expuestos no dejen indiferentes a los lectores a los que espero provocar cierto interés y serles de utilidad práctica.

En este artículo me centraré en aspectos relacionados con la organización interna de los pequeños y medianos despachos de auditoría, si bien adelanto que algunas de las propuestas sugeridas podrían no ser de aplicación en despachos y firmas de muy reducida dimensión.

Hay un axioma según el cual: únicamente pueden ser eficientes y eficaces aquellas firmas que dispongan de una adecuada y bien diseñada organización interna.

A lo anterior habría que añadir un segundo principio, de rabiosa actualidad: la adecuada puesta en marcha de las nuevas tecnologías en las firmas de auditoría únicamente tendrá éxito en aquellas que cuenten con una sólida y eficiente organización tanto interna como de ejecución de los trabajos.

Por lo tanto, para ser rentables y cumplir con la normativa aplicable, es esencial el diseño e implementación de adecuados y bien diseñados sistemas organizativos tanto de gestión como operacionales.

Los artículos 28 y 29 de la Ley de Auditoría (LAC) establecen requerimientos muy precisos sobre cómo han de funcionar los auditores tanto internamente como en la ejecución de los trabajos de auditoría de cuentas. El reglamento, actualmente en borrador pendiente de aprobación y publicación, establece —a niveles que particularmente considero excesivos— los procedimientos que han de disponer los auditores en sus organizaciones internas.

## *La adecuada puesta en marcha de las nuevas tecnologías en las firmas de auditoría únicamente tendrá éxito en aquellas que cuenten con una sólida y eficiente organización tanto interna como de ejecución de los trabajos*

En esta segunda entrega trato de forma monográfica, pero no exhaustiva, los aspectos relacionados con la ORGANIZACIÓN INTERNA de los auditores, si bien y dentro de ella, se comentarán algunos relativos a la práctica y ejecución de la auditoría.

### **LA ORGANIZACIÓN INTERNA EN EL ACTUAL MARCO NORMATIVO DE AUDITORÍA DE CUENTAS**

Tras la publicación de la LAC de 20 de julio de 2015, y particularmente por su artículo 28, la puesta en marcha de políticas y procedimientos para una buena gestión y continuidad de la firma, así como para la correcta realización de los trabajos de auditoría, adquiere el rango de obligación legal; es más, el citado artículo establece que los auditores: «dispondrán de procedimientos administrati-

vos y contables fiables, de procedimientos de valoración de riesgo eficaces, de mecanismos operativos que permitan asegurar el control y la protección de sus sistemas informáticos, así como de los mecanismos internos de control de calidad, que garanticen el cumplimiento de las decisiones y procedimientos en el seno de la estructura funcional del auditor de cuentas y en todos los niveles de la sociedad de auditoría». De esta forma se introduce un nuevo concepto como es el de *valoración de riesgo* que, como indicaré más adelante, va a configurar los futuros cambios de las normas de calidad de los auditores que actualmente están en proceso de borrador y que próximamente serán publicadas.

Adicionalmente en un apartado del citado artículo 28, el legislador establece: «Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría se dotarán de sistemas, recursos y procedimientos apropiados para garantizar la continuidad y regularidad de sus actividades de auditoría de cuentas. A tal efecto, establecerán medidas de carácter organizativo y administrativo apropiadas para prevenir, detectar, resolver y registrar los incidentes que puedan tener consecuencias graves para la integridad de su actividad de auditoría de cuentas.»

El análisis de los riesgos empresariales, ya contemplados en la actual ISO 9001: versión 2015 y en las futuras normas de calidad internacionales, antes citadas, van a modificar el antiguo enfoque basado en procesos por el de *análisis y gestión de riesgos*, lo que comúnmente se conoce como DAFOS (debilidades, amenazas, fortalezas y oportunidades).

Particularmente no tengo claro que la puesta en marcha de dichos procedimientos no sea obligatoria a partir de la publicación de la LAC, y debamos esperar a la publicación del nuevo reglamento, ya que únicamente parece que exime de su cumplimiento a los auditores de pequeñas entidades cuando afirma que: «Reglamentariamente se determinarán los requisitos simplificados a que se refieren los apartados anteriores para quienes realizan exclusivamente las auditorías de entidades pequeñas».

Los procedimientos aludidos por la LAC en su artículo 28 han de estar incardinados con el sistema de control de calidad interno: «*Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría implantarán un sistema de control de calidad interno que garantice la calidad de la auditoría de cuentas de conformidad con lo establecido en las normas de control de calidad interno*».

El borrador del reglamento, publicado en octubre del 2018, establece de forma pormenorizada, los procedimientos que los auditores han de poner en marcha para cumplir con los requerimientos organizativos establecidos en la LAC, lo cual y que, como he tenido ocasión de comentar reiteradamente, va a provocar importantes y costosos cambios en los pequeños y medianos auditores<sup>(1)</sup>.

### ELEMENTOS DE UNA EFECTIVA ORGANIZACIÓN INTERNA

Aunque este tema fue tratado, y hasta cierto punto regulado, en las anteriores normas técnicas, ha sido recientemente cuando ha cobrado especial relevancia, tanto por la publicación de las normas de calidad (NCI) y las NIA-ES, como y sobre todo por la LAC que, como se ha indicado, otorga rango legal a la puesta en marcha y funcionamiento de determinados requerimientos organizativos.

Una posible definición de la organización interna de los despachos y firmas de auditoría podría ser la siguiente: «*el conjunto de políticas, sistemas y procedimientos establecidos por la dirección para el adecuado control y gestión tanto empresarial como profesional, que contribuya y garantice tanto su viabilidad y continuidad como la adecuada prestación de los servicios de auditoría de cuentas con la calidad debida y el estricto cumplimiento del marco normativo aplicable*».

Aunque el tratamiento exhaustivo de este tema desbordaría las limitaciones impues-

tas para este artículo intentaré, de forma esquemática, tratar las siguientes cuestiones de organización interna que considero básicas para el diseño, puesta en marcha y funcionamiento de una eficiente y eficaz organización.

#### A. Establecimiento de políticas apropiadas:

- a. Código deontológico y de buenas prácticas.
- b. Política de calidad.
- c. Política de recursos humanos.
- d. Política comercial.
- e. Rendición de cuentas.
- f. Seguridad.

#### B. Implantación de mecanismos de gestión y de información a la dirección:

- a. Administrativos y contables.
- b. Gestión presupuestaria.
- c. De identificación y control de riesgos.
- d. Indicadores y cuadros de mando (*reporting*).
- e. Control y gestión de tiempos.

#### C. Recursos humanos:

- a. Procesos selección.
- b. Retribución, promoción y carrera profesional.
- c. Horarios y flexibilidad.
- d. Formación.

#### D. Control de calidad interno.

#### E. Documentación.

(1) Ver artículo publicado en el número 108 de setiembre de 2018 bajo el título de "La organización interna y del trabajo de los auditores en el anteproyecto del reglamento de auditoría".

En los siguientes apartados trataré cada uno de estos elementos que han de configurar una adecuada y eficiente organización de una firma de auditoría.

El tratamiento de la organización del trabajo o de ejecución de los encargos, metodología de auditoría y la implementación de las nuevas tecnologías, serán objeto de próximas entregas.

## **Establecimiento de políticas apropiadas**

Las firmas de auditoría han de disponer de políticas claras sobre determinados aspectos fundamentales, cuyo detalle y contenido dependerá de su tamaño y complejidad que, de forma esquematizada, se exponen a continuación:

## **Código deontológico y de buenas prácticas**

La asunción por parte todos los miembros de la firma de un código deontológico acorde con el marco normativo y legal, a figurar en el manual de control de calidad interno, ha de guiar e impregnar todas las actuaciones profesionales. Asimismo, es apropiado, dependiendo del tamaño y complejidad, contar con un reglamento de régimen interior y de

buenas prácticas que contribuya a la consecución de los objetivos y cumplimiento normativo por parte de la Dirección.

## **Política de calidad**

La Dirección de la firma ha de definir y establecer los objetivos de calidad a alcanzar sobre el principio de que primará la calidad sobre cualquier consideración comercial a la hora de aceptar y ejecutar los trabajos de auditoría de cuentas.

## **Política de recursos humanos**

Establecer criterios claros respecto a aspectos relativos a los sistemas retributivos, de promoción, régimen disciplinario, formación y futuro profesional que permita la debida implicación y fidelización del personal (retención del talento).

## **Política comercial**

Establecimiento de las directrices comerciales a adoptar por la firma para la continuidad y ampliación de servicios profesionales a prestar a clientes, implicando a todo el personal en la necesidad de mantener los clientes y captar otros



nuevos mediante la aportación de valor gracias al rigor y calidad de los trabajos realizados.

### **Rendición de cuentas**

La permanente revisión y supervisión de los trabajos y la evaluación del desempeño han de constituir la base para una eficiente y rentable gestión de la firma.

### **Seguridad**

Tanto de la documentación de auditoría como a nivel general, especialmente frente a pérdidas de información o de la confidencialidad debida.

### **Implantación de mecanismos de gestión y de información a la dirección**

En este apartado voy a tratar algunos elementos concretos relacionados con los sistemas y procedimientos que, en mi opinión, deberá disponer una firma de auditoría a fin de aportar información puntual a la dirección para rápida y adecuada toma de decisiones.

### **Administrativos y contables**

La implantación de sistemas adecuados de control administrativo-contable, con independencia de la obligación legal, expresamente establecida por la LAC, es esencial para una correcta gestión de la firma. Tema que hasta hace muy poco era denostado por muchos auditores que consideraban, que constituía una tarea secundaria no profesional, a realizar por asesorías externas o bien por empleados no suficientemente cualificados. Es más, muchos auditores utilizaban, y algunos de ellos siguen utilizando, arcaicos sistemas y sencillas aplicaciones de contabilidad para el registro de las transacciones, lo justo para el estricto cumplimiento de sus obligaciones mercantiles de presentación de libros y sin conexión alguna con otras aplicaciones como de facturación o gestión de cobros o nóminas.

Afortunadamente las cosas han cambiado —y más que van a cambiar con el nuevo reglamento— los nuevos ERPs (*enterprise resource planning*) permiten integrar en una única apli-

cación diferentes módulos interconectados que relacionan información sobre diferentes transacciones y operaciones —comerciales, financieras, contables, facturación y personal— que simplifican la entrada de datos y facilitan información completa y oportuna, a través de diferentes salidas, con los que generar los famosos *cuadros de mando* para la dirección.

Los cuadros de mando, los antiguos *tableau de bord* o los actuales *dashboards*, han recuperado su antigua relevancia. Personalmente tuve ocasión hace muchos años de lidiar con ellos tanto como responsable de control de gestión de una fábrica de la extinta Altos Hornos de Vizcaya (AHV), la segunda siderúrgica de España, y como director de administración de la también extinta firma de auditoría Arthur Andersen (AA). Entonces la información se elaboraba de forma manual a partir de los partes, también manuales, provenientes de las diferentes secciones de fábrica (AHV) o bien de la información, listados contables generados por la oficina de Madrid o de gestión desde la central de Chicago en el caso de AA. Ya entonces, y para ambos casos, se utilizaban lo que ahora se ha puesto de moda: los *indicadores clave de rendimiento* o por sus siglas en inglés KPIs (*Key Performance Indicator*) que, en su caso, venían determinados por los presupuestos y costes estándar establecido para cada producto y departamento fabril o por los objetivos de rendimiento, cargabilidad y facturación, entre otros, en el caso de la firma de auditoría.

Las nuevas tecnologías, de las que tendré ocasión de tratar en una posterior entrega, permiten el rápido diseño e implantación de cuadros de mando que, a partir de la información tanto financiera como de gestión, aportan a los responsables de las firmas informes puntuales sobre su estado y evolución, en un soporte electrónico que permite su acceso vía smartphone, portátil o una *tablet*.

En Audinfor, desde hace dos años, disponemos de estos cuadros de mando que ofrecen informes en tiempo real, entre otros, sobre la cargabilidad, horas de absentismo, cumplimiento de presupuestos, horas incurridas, facturación mensual comparativa con

el ejercicio anterior; situación de los cobros pendientes total o por antigüedad. Información que proviene de diferentes orígenes, contabilidad, gestión de auditoría, control de tiempos (*ForTiming*), integrados y tratados mediante *Power BI*, herramienta disponible en las nuevas versiones de Excel.

A continuación, presento una relación, no exhaustiva, de algunos de los elementos que considero esenciales para disponer de información puntual sobre la marcha y evolución de la firma que permita a sus responsables la adopción de una adecuada y puntual toma de decisiones:

|   |   |
|---|---|
| Llevanza de una adecuada y actualizada contabilidad                   | La elección de un <i>software</i> apropiado tipo ERP que permita, a través de una única entrada o registro, disponer de la información para la obtención de diferentes salidas con la que confeccionar los cuadros de mando.  |
| Permitir identificar los ingresos y gastos por trabajos               | Mediante el establecimiento de una parametrización adecuada, departamental, por tipo de trabajo y centros de coste a los que imputar los ingresos y gastos para medir y cuantificar la rentabilidad de los encargos.  |
| Registro de los tiempos y control de la jornada laboral               | El control de las horas incurridas por nuestro personal ya no es sólo una exigencia de las actuales NIA-ES, o del futuro reglamento, sino por la reciente obligación de controlar la jornada laboral de los empleados exigido por el Real Decreto-Ley 8/2019, de 8 de marzo, de medidas urgentes de protección social y de lucha contra la precariedad laboral en la jornada de trabajo. El control horario es imprescindible para obtener información precisa con la que elaborar los KPIs de asignación de horas a los trabajos y la cargabilidad mensual y acumulada por persona, encargo y departamento.  |
| De planning de trabajos   | Unido al control anterior; la adecuada planificación de los trabajos constituye elemento esencial para la adecuada gestión y administración de los siempre limitados recursos.  |
| Rentabilidad por trabajo y departamento                               | Diseño y puesta en marcha de procedimientos para conocer los resultados obtenidos en cada trabajo y los acumulados por departamento, así como su comparación con los previstos y los obtenidos en años anteriores en el caso de los encargos recurrentes.   |
| Análisis de las desviaciones  | Revisión de las desviaciones tanto a nivel general, respecto al presupuesto anual, como de los trabajos, identificando los debidos al efecto cantidad (variación de horas) y al de composición ( <i>mix</i> del personal participante con diferentes tarifas horarias), todo ello acompañado de un adecuado y pormenorizado análisis de las desviaciones por persona y área.  |
| De comunicación interna   | Los sistemas de comunicación interna, verbales en muchas de las pequeñas firmas, deberían ir evolucionando a través de otras plataformas como las del entorno Google, calendarios compartidos, asignaciones de tareas, blocs de notas, <i>hangouts</i> o plataformas internas ( <i>intranets</i> ) en aquellas organizaciones de cierta dimensión o dispersas geográficamente. La comunicación interna es fundamental no sólo para coordinar y gestionar el día a día, sino para mantener la cohesión y la cultura de la firma, comunicación en la que se han de implicar todos los niveles de la organización, incluidos, por supuesto, socios y gerentes. |
| De control de gastos viaje  | Sistema adecuado y bien definido para gestionar y controlar los gastos de viaje, fijando los criterios de concesión y de gasto, así como el proceso de autorización y liquidación. Una cicatera política de dietas y desplazamiento puede provocar motivos de insatisfacción en los empleados de la firma.  |
| De gestión y valoración obra en curso                                 | Su cuantificación, registro y control va a ser un importante reto que tendremos que afrontar cuando se implemente el nuevo reglamento. La determinación de la producción, medida en términos de horas valoradas y asignadas a trabajos y pendiente de facturar; va a exigir; además de la llevanza de un adecuado sistema de gestión de tiempos, el establecimiento de sistemas para su medición mensual que permita conciliarla con la información a remitir al ICAC.  |
| De archivo y almacenamiento de documentación                          | La LAC, así como el futuro reglamento, son tercos respecto a los sistemas y procedimientos de acceso, control y custodia de la documentación de auditoría, íntimamente relacionados con la seguridad. Sistemas que han de constar expresamente en el manual de control de calidad interno.  |
| De gestión de cobros y pagos  | La llevanza de un adecuado sistema de control de los saldos pendientes de cobrar a clientes y de las previsiones de pago, permitirán conocer con suficiente antelación las necesidades de tesorería a fin de evitar molestos sustos y contribuir a una más rápida realización de los cobros. <sup>(2)</sup>   |
| De control de la tesorería  | Relacionado con el punto anterior; la información diaria de la situación de la tesorería es un control esencial para garantizar la viabilidad y continuidad financiera de la firma.   |
| De captación de nuevos clientes, elaboración y seguimiento propuestas | La información relativa al estado de las gestiones y propuestas emitidas permitirá medir la eficacia de nuestras acciones comerciales, tanto en la permanencia y fidelización de nuestros actuales clientes como la captación de otros nuevos.  |
| Identificación de los DAFOS   | Al objeto de cumplir con lo establecido en la LAC, las firmas, con independencia de su tamaño, deberán disponer de un documento, a aprobar por el comité de socios, en el que figuren de forma expresa los puntos fuertes y débiles, así como las señales de alarma y las medidas a adoptar en el caso de producirse situaciones que pudieran afectar a su continuidad y viabilidad.  |

(2) Asombra la poca atención que en algunos despachos y firmas conceden a este aspecto, al no asignar esta tarea a ninguna persona y no disponer por tanto de información precisa y puntual sobre la deuda pendiente.

### Gestión presupuestaria

Como se ha indicado anteriormente, la práctica presupuestaria no ha de estar circunscrita a las grandes firmas de auditoría sino, por el contrario, ha de constituir una práctica generalizada. Su grado de detalle y complejidad se adecuará obviamente al tamaño y tipología de los trabajos asumidos, de lo contrario se incurrirá en aquel principio por el cual nada encontrará quién no sabe qué buscar:

La gestión presupuestaria tiene dos niveles, uno general o de empresa en el que la dirección establece los objetivos económicos a conseguir en el ejercicio económico, y otro a nivel de cada trabajo o encargo asumido en el que se determina y cuantifica el número y valor de los recursos necesarios para su ejecución.

Los presupuestos a nivel general pueden elaborarse bien en base a la experiencia y cifras del ejercicio anterior o de otros precedentes, o bien en base a la estimación de la producción (ingresos) de acuerdo con las capacidades de los recursos disponibles, es decir, considerar los porcentajes de cargabilidad —medida como el porcentaje de horas dedicadas a trabajos facturadas sobre el total de horas disponibles— de cada empleado o categoría de empleados, lo que permite predecir los eventuales ingresos a producir y facturar a los que se deduciría los costes de personal (*payroll*) y otros gastos (*non payroll*).

Sea cual sea el método adoptado, se ha de contar a principio de cada campaña con un presupuesto aprobado por la dirección y comunicado al personal de primer nivel a fin de realizar una adecuada gestión y rendición de cuentas mediante el permanente análisis de las desviaciones.

El presupuesto por trabajo a utilizar tanto para la fijación de los honorarios como para la gestión económica del encargo, figura no sólo en la LAC sino en la norma de calidad y en las NIA-ES. La asunción de los trabajos de auditoría —en contra de la opinión de la

CNMC<sup>(3)</sup> para el que la fijación de los honorarios se ha de basar exclusivamente en razones comerciales—, estará condicionada a que la firma *disponga de la competencia para realizar el encargo y la capacidad, incluidos el tiempo y los recursos, para hacerlo*. Por tanto, se ha de disponer para cada trabajo de un presupuesto, en horas, que determine los recursos necesarios a aplicar y el importe de los mismos, valorados a precios de tarifa, sin el cual no es posible determinar si se dispone o no de las capacidades necesarias para aceptar el encargo, ni por supuesto realizar un adecuado control de gestión de los trabajos<sup>(4)</sup>.

*La eficiencia que da título a esta serie de artículos solo se alcanzará si se dispone de herramientas adecuadas para la oportuna identificación de las desviaciones y las causas que las provocan para la adopción de las necesarias medidas correctivas*

Un adecuado sistema control presupuestario además de la confección y aprobación de los presupuestos, tanto de carácter general como operativos, requiere la instauración de determinados procedimientos como el de análisis y revisión de las desviaciones, que ha de realizarse, tanto a nivel general como por trabajos. Práctica que se ha de llevar a cabo de forma continuada y no al final del ejercicio o al cierre de los encargos. La eficiencia que da título a esta serie de artículos solo se alcanzará si se dispone de herramientas adecuadas para la oportuna identificación de las desviaciones y las causas que las provocan

(3) Comisión Nacional del Mercado y de la Competencia.

(4) Sobre la consideración de la CNMC sobre los criterios de fijación de los honorarios en auditoría publiqué un par de artículos en mi blog (<https://estebanuyarra.com/comentarios-al-informe-de-la-cnmc-sobre-los-honorarios-de-los-audidores-de-cuentas-i-ii/>)





para la adopción de las necesarias medidas correctivas.

La confección de los presupuestos de los trabajos, para una correcta gestión y cumplimiento de la NIA-ES 300 de Planificación, requiere desglosarlos por áreas cuando indica: «La elaboración del presupuesto del encargo, incluida la valoración del tiempo que debe destinarse a las áreas en las que pueden existir mayores riesgos de incorrección material».

Por último, señalar que la presupuestación de los trabajos es básica para la obtención de determinados indicadores de gestión o KPIs, así como para la determinación de los porcentajes de *infra* o sobrefacturación, es decir, la diferencia entre el importe de las horas previstas, valoradas a precios de facturación, y el de los honorarios acordados con el cliente en la carta propuesta; porcentaje que servirá para ajustar la producción en curso al alza o a la baja.

### **De identificación y control de riesgos**

Como se ha indicado, la identificación y control de los riesgos expuestos en el artículo

28 de la LAC, tiene por finalidad asegurar la continuidad de la actividad de los auditores. La actual versión de la norma de calidad ISO 9001: versión 2015<sup>(5)</sup> está enfocada, no sobre procesos, sino sobre el control y gestión de los riesgos. Audinfor cuenta con esta certificación por lo que puedo comentar, con cierto conocimiento de causa, sobre las aportaciones de este nuevo enfoque en la mejora de la calidad y sobre los sistemas de control de gestión. Los nuevos cambios de la norma de calidad, actualmente en fase de estudio y discusión, van en este sentido, lo cual estará en consonancia con las prescripciones del actual marco legislativo<sup>(6)</sup>.

A modo de sugerencia, y en base a mi experiencia personal, animo a los socios y di-

(5) La ISO 31000 de Gestión de riesgos está enfocada precisamente a este tema.

(6) El IAASB (International Auditing and Assurance Standard Board) ha preparado tres borradores de normas relativas a la calidad. Dos de ellas, la ISQMI (que sustituye a la actual ISQCI) y la ISQM2, nueva, relativa a la gestión de la calidad a nivel de encargo incluida la revisión de calidad del encargo (EQCR). La tercera norma es una revisión de la NIA 220 de Control de calidad de los encargos. Normas que se espera se aprueben en el presente año 2019 para su publicación y puesta en marcha en 2020.

rectores de las firmas a que lleven a cabo el ejercicio intelectual de identificar sus puntos fuertes y débiles (DAFOs), las posibles contingencias, las señales de alarma y el plan de actuación a adoptar en su caso. Os aseguro que es una aleccionadora terapia que tal vez pueda provocar alguna que otra inquietud, pero que resulta esclarecedora para saber dónde estamos y qué puede ocurrir caso de sobrevenir determinados acontecimientos. Es el comité de socios quien ha de aprobar el documento conteniendo la relación y evalua-

ción de los riesgos, las señales de alarma y el plan contingencial a adoptar en su caso.

### Indicadores y cuadros de mando

La instauración de indicadores de gestión es un elemento esencial para la medición y control de las políticas y objetivos establecidos por la dirección, tanto a nivel económico-financiero como sobre otros aspectos operativos entre los que destaco los siguientes:

| TIPO                          | INDICADOR   |
|-------------------------------|---|
| Recursos humanos              | Horas de formación por persona y período.   |
|                               | Horas y costes de formación.  |
|                               | Cumplimiento de las horas de formación previstas (incluidos socios).                    |
|                               | Cargabilidad por persona, período y departamento.                                       |
|                               | Detalle por persona y período de las horas no facturables.                              |
|                               | Cumplimiento horas jornada laboral y control horas extras.                              |
|                               | Nivel de absentismo.  |
|                               | Rotación del personal.  |
|                               | Coste horario por persona o categoría.  |
|                               | Facturación por persona y hora.   |
| Gestión trabajos (operativos) | Cumplimiento de las horas previstas por trabajo.  |
|                               | Grado cumplimiento tareas (áreas) presupuestadas.                                       |
|                               | Rentabilidad de los trabajos.   |
|                               | Cumplimiento fechas entrega informe y cierre y compilación del trabajo.                 |
|                               | Horas de supervisión de los socios.   |
| Económico-financiero          | Grado de cumplimiento del presupuesto.  |
|                               | Periodo medio de cobro.   |
|                               | Facturación acumulada por meses, departamento, comparativa con el ejercicio precedente. |
|                               | Resultado mensual y acumulado y evolución respecto al ejercicio anterior.               |
|                               | Valoración y variación de la obra en curso.   |
| Comerciales                   | Grado de satisfacción y fidelización de los clientes (obligatorio en la ISO).           |
|                               | Variación de encargos sobre el ejercicio anterior.                                      |
|                               | Grado de éxito en la propuestas presentadas y acciones comerciales emprendidas.         |

### Control y gestión de tiempos

El registro diario de las horas de dedicación del personal a los trabajos y proyectos ha de ser sencillo e intuitivo de forma que no suponga un elevado esfuerzo en términos de tiempo y coste administrativo, preferiblemente mediante las nuevas tecnologías y de forma que pueda cumplimentarse tanto en el ordenador como en los *smartphones* y *tablets*.<sup>(7)</sup>

(7) Existen en el mercado aplicaciones que además de aportar información para el control y gestión de horas, permite el control de la jornada laboral exigida por el Real Decreto Ley e incluso permite el registro y reporte de los gastos de viaje de los empleados.

Otro de los requisitos para su correcto funcionamiento es que se cumplimente por todos los niveles de la organización, por supuesto incluidos los socios<sup>(8)</sup>.

La permanente revisión y supervisión de las horas incurridas, por parte no sólo de la

(8) Recientemente un compañero socio director de una mediana firma me comentaba que no reportaba las horas por considerarlas como "gasto de estructura", a pesar de reconocer que firmaba informes de auditoría e incurría por tanto en horas que, obviamente, no reportaba. Actitud que no contribuye en absoluto a la correcta llevanza del sistema de control y gestión de tiempos.

Dirección sino de los jefes de equipo responsables de los trabajos, es otro requisito fundamental para el correcto funcionamiento del control de tiempos.

Quiero señalar que, si el sistema está correctamente diseñado y parametrizado y la información se registra puntualmente, permitirá la rápida y fiable preparación de la información de los datos a reportar al ICAC (modelos 02 y 03), que tantos dolores de cabeza provoca<sup>(9)</sup>.

*El control de las horas constituye una herramienta imprescindible para determinar el grado de eficiencia en la ejecución de los encargos, cuyo diseño ha de responder no sólo a los requerimientos legales y de información al ICAC, sino y sobre todo como una formidable herramienta de control de gestión*

En definitiva, el control de las horas de dedicación de nuestro personal constituye una herramienta imprescindible para determinar el grado de eficiencia en la ejecución de los encargos, cuyo diseño ha de responder no sólo a los requerimientos legales y de información al ICAC, sino y sobre todo como una formidable herramienta de control de gestión.

## Recursos humanos

En el VII Foro de Pequeños Despachos de Auditoría celebrado el 19 y 20 de septiembre en Cádiz, el presidente del REA, D. Carlos Puig de Travy, se refirió a la paulatina y creciente pérdida de interés que para las nuevas generaciones de economistas ofrece la acti-

(9) El proceso de reporte al ICAC suele requerir varios días de dedicación de socios y gerentes lo que supone un elevado coste administrativo. Un correcto diseño de los registros de entrada y de la parametrización del sistema, permite la rápida elaboración de la información a reportar al ICAC, otra cuestión diferente son las dificultades técnicas de comunicación al ente regulador.

vidad de la auditoría de cuentas. Las largas jornadas de trabajo, la presión a la que están sometidos, sobre todo en determinados períodos, así como la incertidumbre sobre el futuro profesional, son, entre otros, los motivos de esta falta de atractivo; lo que provoca el envejecimiento de la profesión con una edad media de los auditores de cuentas entorno a los 58 años.

Por tanto, las políticas que se instauren sobre la gestión de los recursos humanos empiezan a ser un tema que preocupa de forma notable a los gestores y responsables de las firmas como ya lo constatan las organizaciones internacionales que ya han empezado a debatir sobre esta cuestión.

Un compañero auditor asistente al Foro de Cádiz, con más de 30 años de experiencia, se quejaba amargamente del cambio de actitud de las nuevas generaciones de auditores, sobre todo a partir de la puesta en marcha del Real Decreto de control de la jornada laboral. A diferencia de otras épocas, no tan pretéritas, a las siete de la tarde, hora de terminación de su jornada de trabajo, y con independencia de la carga y urgencia de los trabajos, no quedaba nadie en la oficina salvo algunos gerentes y socios.

Conseguir implicar al personal en los trabajos y evitar la deserción de buenos profesionales con brillantes expedientes y magníficas expectativas de futuro, supone todo un reto para los responsables de las firmas que han de afrontar el problema de forma rápida y contundente para evitar la preocupante rotación del personal o, como actualmente se define, *pérdida del talento*. Para evitarlo es fundamental cambiar muchos de las caducas políticas de personal que priman el esfuerzo y dedicación, en lugar de la eficacia y eficiencia en la ejecución de los trabajos. La inevitable asunción de horarios flexibles y nuevas condiciones de trabajo que permita compatibilizar la vida privada y la profesional es una de las medidas que han de ser puestas en práctica con urgencia.

Algunos de los aspectos que en mi opinión se han de tomar en consideración para una correcta gestión de los recursos humanos que contribuya a la consecución de una adecuada eficacia y eficiencia, serían los siguientes:

| MEDIDAS                                   | DESCRIPCIÓN COMENTARIOS   |
|---|---|
| Selección de personal                     | Los criterios y perfiles para contratar no han de basarse únicamente en la brillantez de los expedientes académicos o el nivel de conocimientos contables, sino en cuestiones más cualitativas relacionadas con la actitud y expectativas de los candidatos.  |
| Seguimiento y supervisión continua        | La retención del talento y la reducción de la rotación requiere de una atención permanente y una relación más próxima de los socios y gerentes que evite desencantos o síntomas de hastío, que en el argot se denomina «estar quemao».  |
| Identificación necesidades formativas     | Los planes de formación además de enfocarse hacia aspectos técnicos, contables y de auditoría, deberán complementarse con materias relativas a comunicación, dirección de equipos, y otras materias que desarrollen las habilidades personales de los empleados.  |
| Horarios y condiciones de trabajo         | Auténtica piedra de toque a la que se han de enfrentar los socios y directores de las firmas, no sólo para adaptarse a los cambios en la regulación laboral sino y sobre todo a la nuevas actitudes y aspiraciones de las actuales y futuras generaciones. Los horarios flexibles y una adecuada política de la firma que permitan compatibilizar el trabajo y las necesidades personales suponen un incentivo mayor que la remuneración de cara a la incorporación y permanencia en una firma de auditoría.  |
| Reuniones de evaluación                   | Es necesario mantener reuniones con el personal a diferentes niveles y con la debida frecuencia, no sólo porque así lo requiere la NCCI A5, sino porque supone la mejor y posiblemente única forma de conocer las expectativas, necesidades y grado de imbricación del empleado con las políticas y objetivos de la firma. Para conseguir los debidos resultados, se han de preparar previamente las reuniones a fin de transmitir al entrevistado la relevancia de la reunión y su reconocimiento como profesional. La adecuada y positiva actitud del entrevistador es una condición imprescindible para garantizar el éxito de la reunión. |
| Incentivos y promoción profesional        | Es esencial establecer claramente, y de forma objetiva, el sistema retributivo, incentivos económicos y promoción mediante indicadores que midan el adecuado desempeño y su contribución al logro de los objetivos y al adecuado nivel de calidad de la firma.  |
| Contribución a la calidad de los trabajos | El grado en el que el empleado haya contribuido a alcanzar los objetivos y estándares de calidad deberá ser considerado en la retribución y promoción del personal y basarse en indicadores bien diseñados que permitan su medición objetiva.   |
| Cambio de actitud de los socios           | Además de la mayor implicación de los socios en los trabajos de auditoría, exigida por las futuras normas de calidad, la relación de los socios con el equipo profesional sea cual fuere su categoría, deberá ser más próxima, especialmente en las firmas de cierto tamaño en las que la relación personal no es tan estrecha.   |
| Métodos más eficientes de trabajo         | Otra de las causas del desencanto, como me comentaba un joven auditor que recientemente dejó la auditoría, es la utilización de prácticas y procedimientos de auditoría caducos e ineficientes que obligan a incurrir en largas jornadas de trabajo con labores repetitivas, mal diseñadas y con frecuencia, de escaso o nulo valor como evidencia de auditoría.  |

## Control de calidad

Por último y como cierre de esta segunda entrega, el sistema de gestión y control de calidad interno (SGCI), cuya puesta en marcha y correcto funcionamiento consta de forma expresa en el marco regulatorio aplicable a la auditoría de cuentas en España, constituye un elemento fundamental para la consecución y mantenimiento de los adecuados niveles de eficiencia y rentabilidad.

La base sobre la que ha de pivotar la dirección y gestión a realizar por los responsables de las firmas de auditoría no es otra que su manual de control de calidad interno donde

han de figurar de forma clara y precisa las políticas y procedimientos a aplicar en sus actuaciones profesionales. En este sentido soy, y así lo he manifestado en cuantos foros y medios he tenido ocasión de participar; un firme convencido de los beneficios que aporta un adecuado SGCI.

Las reglas para su correcto funcionamiento podrían resumirse en las siguientes:

- 1ª. Implicación de todo el personal, incluidos los socios y personal de primer nivel.
- 2ª. Adaptación de las políticas y procedimientos al tamaño y peculiaridades de la firma.

- 3ª. Manual claro, bien estructurado y permanentemente actualizado.
- 4ª. Comunicación del contenido y cambios del manual, así como de los resultados y conclusiones de las revisiones periódicas de seguimiento.
- 5ª. Promover e incentivar las propuestas de mejoras de calidad.
- 6ª. Adecuada y permanente supervisión del sistema.
- 7ª. Utilización de indicadores que midan el cumplimiento de los objetivos de calidad.

En definitiva, la adecuada puesta en marcha y el correcto funcionamiento de un SGCI contribuirá a:

- 1º Cuestionar permanentemente la metodología y procedimientos utilizados a fin de mejorar y ganar en eficacia y eficiencia.
- 2º Mantener actualizados nuestros esquemas de trabajo para adaptarlos a los nuevos requerimientos normativos y cambios tecnológicos.
- 3º Mayores responsabilidades a asumir por los miembros de los equipos de trabajo para cumplir con las exigencias de calidad.
- 4º Profesionalización de los despachos y pequeñas firmas ante la necesidad de formalizar sus procedimientos y esquemas de trabajo.
- 5º Contribuye a homogeneizar los procedimientos del trabajo de las firmas o de la red a la que pertenezcan.
- 6º Mejorar la planificación y la supervisión, lo que redundará en una mayor confianza de los trabajos realizados y de los informes emitidos.
- 7º Contribuirá a aportar un enfoque empresarial a los despachos y firmas de auditoría.



8º Cumplir con el marco normativo en vigor.

9º Alcanzar y mantener adecuados niveles de eficiencia y rentabilidad.

## Documentación de la organización interna

De acuerdo con lo que establece la LAC 28.4: «El auditor de cuentas y las sociedades de auditoría deberán documentar los sistemas, políticas, procedimientos, mecanismos y medidas mencionados en los apartados anteriores, y ponerlos en conocimiento de su personal, así como de las personas y entidades a las que se refieren los artículos 19 y 20 que intervengan o puedan intervenir en la realización de los trabajos de auditoría de cuentas».

En consecuencia, las políticas y procedimientos deberán estar documentados fundamentalmente en el manual de control de calidad interno. Sin embargo, la forma en que se lleve a cabo dependerá obviamente del tamaño y complejidad de la firma, aconsejando que en aquellas de reducida dimensión, no se incurra en el error de una excesiva burocratización; muchas instrucciones, sobre todo las de carácter operativo pueden ser verbales, mientras que otras, de acuerdo con su relevancia,



deberán constar en el citado manual de calidad o en comunicaciones internas.

Resultado de mi experiencia en temas de calidad, aconsejo la no inclusión en el manual de calidad de procedimientos concretos de ejecución de los trabajos de auditoría que pueden estar sujetos a cambios por diversas razones de tipo técnico que obligarían a modificar el manual. Dicho de otro modo, los aspectos generales relativos a la organización del trabajo establecidos en la LAC 29, así como los procedimientos generales para el cumplimiento de las NIA-ES deberán formar parte del manual, mientras que otros, como por ejemplo la circularización o la verificación del inventario, deberían constar en un manual operativo o máster de auditoría, de más fácil y rápida actualización.

## CONCLUSIÓN

La conclusión de esta segunda entrega dedicada íntegramente a la organización interna de los despachos y firmas de auditoría, podría resumirse en las siguientes reflexiones:

- 1ª. Únicamente se pueden alcanzar los niveles de eficacia y eficiencia adecuados en organizaciones bien diseñadas y gestionadas.
- 2ª. Las políticas y procedimientos tanto organizativos como operacionales, debidamente documentados en el manual de calidad, han de contribuir tanto al cumplimiento del marco normativo como a la correcta ejecución de los trabajos y la adecuación de los informes emitidos.
- 3ª. Con independencia del tamaño de las firmas, se ha de contar con determinados elementos y herramientas de gestión que aporten a la dirección información puntual y fiable para la adecuada y oportuna toma de decisiones.
- 4ª. Los sistemas administrativos, acordes con el tamaño y complejidad de las firmas, han de aportar información e indicadores de gestión bien diseñados sobre el estado de la firma y de los trabajos en ejecución, cuya confección, gracias a las nuevas tecnologías, sea rápida y sencilla.
- 5ª. Especial y creciente relevancia se ha de prestar a la gestión de los recursos humanos como base esencial para el logro de la eficacia y eficiencia en los trabajos de auditoría. Los cambios de actitud y de políticas de personal es una tarea que los responsables de las firmas han de acometer de forma urgente. ◆