

Universidad de Oviedo



Centro Internacional de Postgrado

Máster en Sistemas de Información y Análisis Contable, SIAC

CURSO ACADÉMICO 2014-2015

Trabajo Fin de Máster

**CONTROL DE GESTIÓN EN EMPRESAS DE SERVICIOS
PROFESIONALES**

**EL CASO DE LOS DESPACHOS Y FIRMAS DE
AUDITORÍA**

Andrea Gutiérrez Orellana

Oviedo, Julio de 2015

**CONTROL DE GESTIÓN EN EMPRESAS DE SERVICIOS PROFESIONALES
EL CASO DE LOS DESPACHOS Y FIRMAS DE AUDITORÍA**

1. INTRODUCCIÓN	3
2. EL SECTOR DE LOS DESPACHOS Y FIRMAS DE AUDITORÍA EN ESPAÑA	4
2.1 LAS CUATRO GRANDES FIRMAS DE AUDITORÍA.....	6
2.2. ANÁLISIS DE LOS PEQUEÑOS DESPACHOS DE AUDITORÍA	13
3. NORMA DE CONTROL DE CALIDAD INTERNO NICC1.....	16
4. HERRAMIENTAS PARA EL CONTROL DE GESTIÓN: EL CONTROL Y GESTIÓN DE TIEMPOS.....	19
4.1 SISTEMA DE INDICADORES DE CONTROL DE GESTIÓN	19
4.2 EL CONTROL DE TIEMPOS.....	23
5. CASO PRÁCTICO DEL CONTROL DE GESTIÓN.....	27
6. CONCLUSIONES.....	33
7. BIBLIOGRAFÍA.....	35

1. INTRODUCCIÓN

El mercado de auditoría se puede clasificar como un mercado oligopolístico ya que son cuatro las firmas de auditoría (denominadas Big Four) las que poseen la mayor cuota de mercado. Frente a las grandes firmas de auditoría, los pequeños despachos se ven perjudicados por la gran concentración que existe en el marco en el que operan.

El objetivo del trabajo es analizar la importancia de las herramientas de gestión en despachos y firmas de auditoría tanto para mejorar la eficiencia en la ejecución de los trabajos como para medir la rentabilidad de los mismos. La creciente necesidad de implantar sistemas de control de gestión viene explicada, tanto por el actual entorno económico como por los cambios normativos; más en concreto, la aplicación de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (NICC1) conlleva la implantación de un sistema de control de tiempos, una de las principales herramientas de gestión en este tipo de organizaciones.

A lo largo de este trabajo, se comprobará lo relevante que es que las empresas dispongan de un sistema de control de gestión que les permita medir e informar sobre el grado de cumplimiento y la evolución de los objetivos fijados así como establecer mejoras para el cumplimiento de dichos objetivos mediante la implantación de diferentes herramientas de control de gestión. El trabajo está dividido en cuatro capítulos en los que desarrollarán diferentes cuestiones sobre el control de gestión en las empresas de servicios profesionales como son los despachos y firmas de auditoría.

Para comenzar, en el segundo capítulo, El sector de los despachos y firmas de auditoría en España, se lleva a cabo un somero análisis sobre la situación actual del mercado de auditoría en España, mostrando las principales cifras de las cuatro grandes firmas y describiendo la situación de los despachos y firmas de auditoría; exponiendo además una serie de medidas que éstos tienen para hacer frente a los efectos de la inestabilidad económica.

El tercer capítulo analiza la Norma de Control de Calidad Interno (NICC1) de obligado cumplimiento e implantación tanto para los auditores como para las sociedades de auditoría. Exponiendo también su contenido así como su vinculación con el control de tiempos.

En el cuarto capítulo, denominado Herramientas para el control de gestión, se explicará cómo la empresa puede medir la evolución y consecución de los objetivos mediante la implantación de indicadores de gestión así como las ventajas e inconvenientes que generan. Se mostrará la importancia de contar con un control de tiempos para registrar las horas incurridas en los trabajos realizados para poder calcular su rentabilidad y para mejorar la eficiencia al comparar las horas presupuestadas con las horas reales y analizar las causas de las desviaciones, si existen.

En el quinto capítulo, se desarrolla un ejemplo de aplicación en el que se analizan las desviaciones obtenidas en un encargo a desarrollar para una determinada firma de auditoría mediante la comparación de las horas inicialmente previstas y las finalmente empleadas para llevar a cabo la tarea a realizar.

Finalmente, en el último capítulo se expondrán las principales conclusiones obtenidas.

2. EL SECTOR DE LOS DESPACHOS Y FIRMAS DE AUDITORÍA EN ESPAÑA

Tradicionalmente la auditoría solamente trataba de evitar errores y fraudes en la contabilidad. En la actualidad, El Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) define la auditoría de cuentas como,

“la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros”. (TRLAC art.1.2)

A continuación se menciona cuál es la normativa reguladora de la actividad de la auditoría de cuentas en España:

- Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, que aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.
- Normas Técnicas de Auditoría publicadas en las resoluciones del ICAC.
- Normas Internacionales de Auditoría.

El origen de la regulación de la actividad de auditoría de cuentas se halla en la reforma del Código de Comercio de 1973. En el año 1998, la Ley 19/1998 de Auditoría de Cuentas creó el Instituto de Contabilidad y Auditores de Cuentas (en adelante, ICAC) con el fin de ejercer el control de la auditoría de cuentas. El ICAC depende del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).

La difusión de la Ley de Auditoría de Cuentas 12/2010 publicada por el Boletín Oficial del Estado supuso una serie de cambios en el desarrollo de la actividad de la auditoría con la finalidad de satisfacer a los usuarios de la información proporcionando una información transparente y fiable. La finalidad de esta nueva ley es adaptar las normas internacionales a las españolas. Mediante la introducción de dicha ley se logra aclarar y solucionar a los auditores las incompatibilidades confusas al igual que la existencia de sanciones desorbitadas.

No obstante, en el año 2016 entrará en vigor la nueva reforma de la Ley de Auditoría, mediante la reforma de dicha ley se pretende reforzar los servicios de auditoría, aumentar la calidad y fortalecer la independencia de los auditores. En concreto, esta nueva reforma de la ley obligará a los auditores a establecer una rotación cada 10 años, establece también limitaciones para los honorarios e incorpora hasta once servicios incompatibles con la actividad de auditoría.

El Instituto Censores Jurados de Cuentas de España (en adelante, ICJCE) analiza en su informe anual (2014), la evolución de las principales cifras relativas a la actividad de la auditoría, detallando que en España respecto al año 2013 en el que hay inscritos 20.288 auditores cifra relativamente inferior respecto al año 2014 ya que hay inscritos 20.654 auditores, de los cuales 4.288 son auditores ejercientes y 15.233 son auditores inscritos como no ejercientes.

Respecto al número de sociedades de auditoría en 2013 son 1.411 las sociedades inscritas en cambio en 2014 son 1.404. Por otro lado, en 2013, según la información proporcionada por el ICJCE son contratadas 12.254 personas en el sector de la auditoría cifra relativamente inferior en el año 2014 siendo 11.970. Otro aspecto a analizar es la evolución de la facturación obtenida por las auditorías a lo largo del año 2014. Como se puede observar en la siguiente tabla, la facturación obtenida por las auditorías disminuye en 2014 respecto al año anterior.

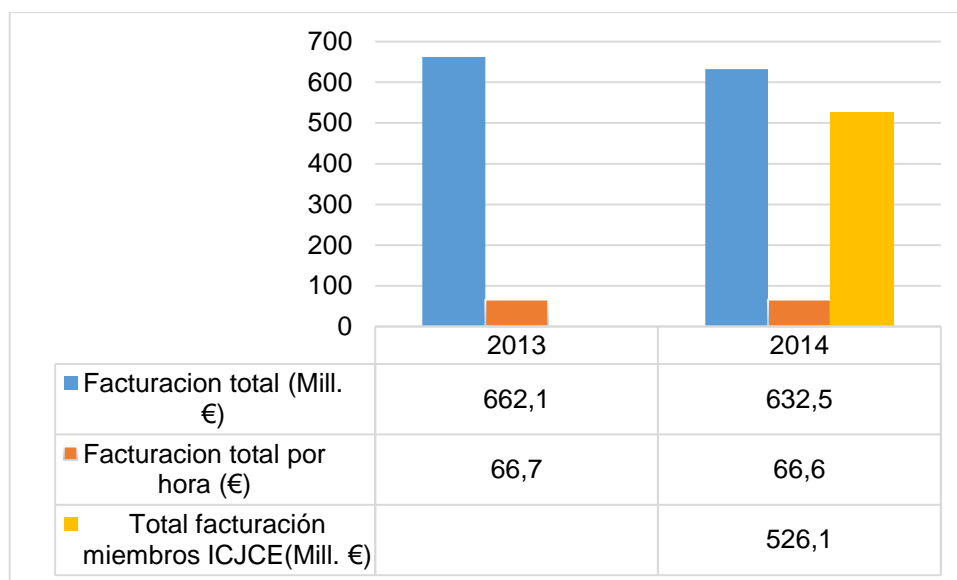


Gráfico 2.1.: Facturación de las auditorías en España 2013-2014.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos del Informe Anual (2014) del ICJCE.

En un comunicado emitido por el Instituto Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) y el Consejo General de Cuentas de España a través de su página web exponen que la auditoría es la actividad profesional que cuenta con mayor regulación y control frente a otras actividades profesionales. Además, la auditoría tiene especial importancia en el desarrollo económico de la sociedad debido a la exigibilidad por parte de los ciudadanos de una mayor transparencia en las actividades desarrolladas por las instituciones de nuestro país.

En materia reguladora sobresalen aspectos como la implantación de las Normas Internacionales de Auditoría y sistemas de control de calidad interno, los controles de calidad, el reporte anual de actividades a los organismos reguladores así como los controles técnicos y de calidad.

2.1. LAS CUATRO GRANDES FIRMAS DE AUDITORÍA

Actualmente en España hay cuatro grandes firmas de auditoría denominadas 'Big Four' (Ernst and Young, KPMG, Deloitte y Price WaterHouse Coopers) que acaparan el mercado de los servicios de auditoría y con un gran poder de mercado. Constituyen un mercado oligopolístico en el que son representativas del sector de la auditoría porque son las que mayor facturan en servicios de auditoría y consultoría.

Para realizar un análisis cuantitativo de las cuatro grandes firmas de auditoría acudimos a la base de datos SABI. En la siguiente figura, se puede observar la evolución de los ingresos de explotación (en miles de euros) en España de las cuatro firmas para los años 2013 y 2012. Tanto en el año 2013 como en el año 2012, Deloitte es la firma de auditoría que presenta un nivel de ingresos de explotación superior, en segundo lugar se encuentra Ernest and Young, en tercer lugar Price WaterHouse Coopers y por último KPMG. Comparando las cifras de ambos años, se puede observar que los ingresos de explotación de estas cuatro empresas han disminuido respecto al año 2013 sólo en Deloitte y KPMG, en las otras dos Ernest and Young y KPMG los ingresos de explotación aumentaron ligeramente.

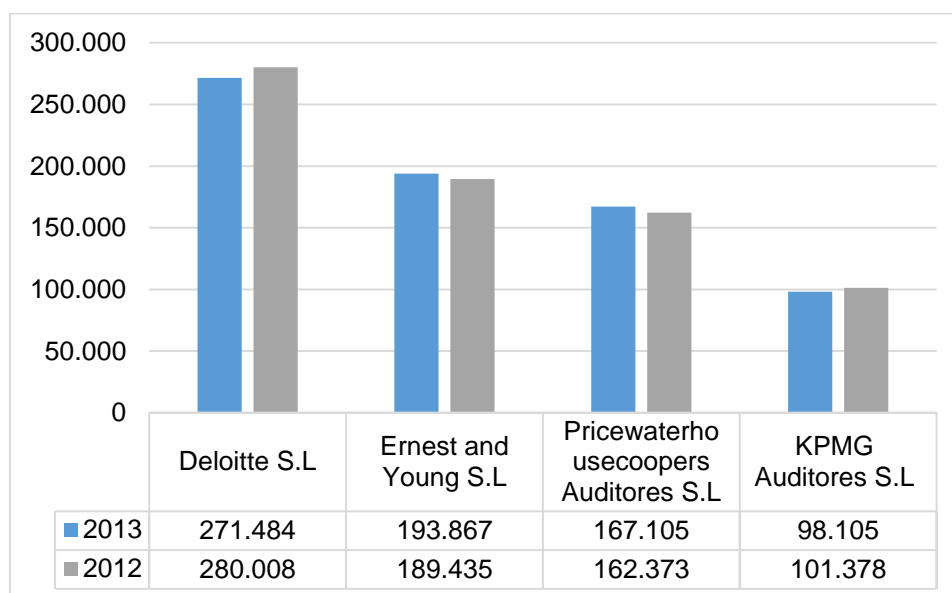


Gráfico 2.2.: Ingresos de explotación de las big four 2012-2013 (en miles de euros).

Fuente: Elaboración propia a partir de SABI.

El gráfico 2.3, muestra cuál es el porcentaje que representa cada firma de auditoría sobre el total de los ingresos obtenidos (730.563 miles de euros) por las cuatro firmas de auditorías en el año 2013. Como bien se pudo comprobar anteriormente Deloitte es la empresa con mayor ingresos de explotación en concreto representa un 37% de los ingresos obtenidos, en segundo lugar se encuentra Ernest and Young con un porcentaje del 27% respecto al total de ingresos obtenidos en el año 2013, en tercer lugar se encuentra Price WaterHouse Coopers y en último lugar KPMG.

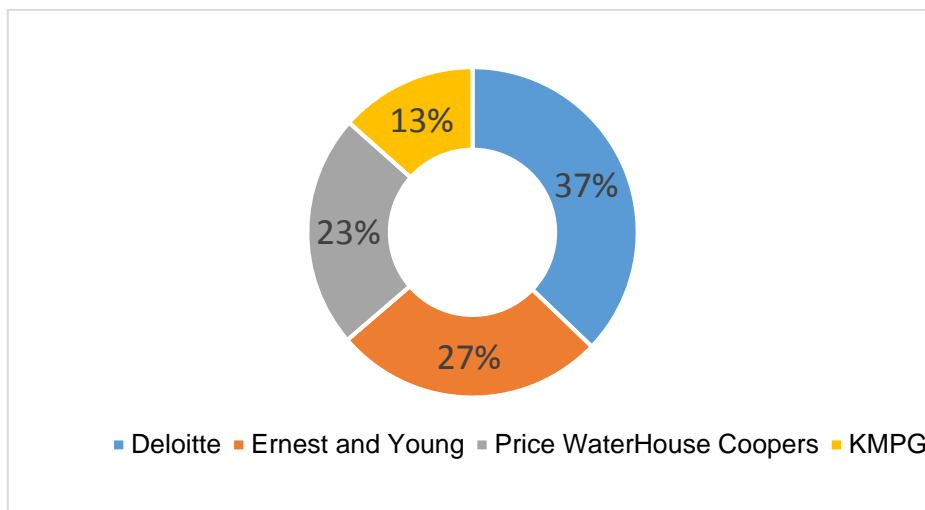


Gráfico 2.3.: Representación porcentual de los ingresos totales obtenidos por las Big Four en 2013.

Fuente: Elaboración propia a partir de SABI.

Como se puede observar en el gráfico, respecto al número de empleados en 2013, las auditorías que han creado puestos de trabajo respecto al año 2012.

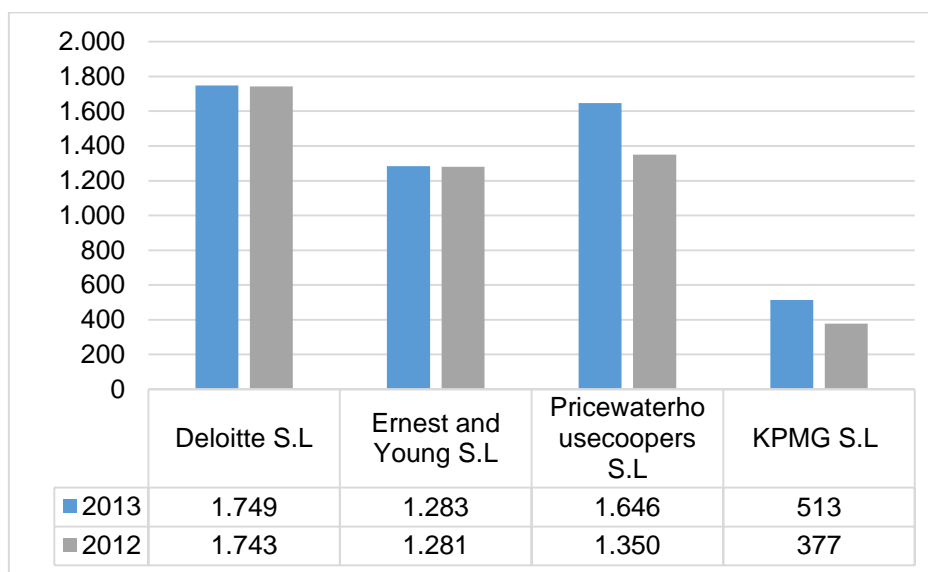


Gráfico 2.4.: Evolución del número de empleados de las firmas de auditoría 2012-2013.

Fuente: Elaboración propia a partir de SABI.

En el año 2014, según un artículo publicado por Muñoz Araceli (2014) en El Economista, las cuatro grandes empresas del sector de la auditoría han aumentado de nuevo sus resultados un 5,2% respecto al año 2013. Según lo comentado anteriormente respecto a la facturación por área de negocio podemos explicar del mismo modo que la principal fuente de ingresos de estas cuatro firmas es la auditoría (véase gráfico 2.5), no obstante, sus ingresos también provienen de otras áreas de negocio como el área fiscal, legal y de consultoría.

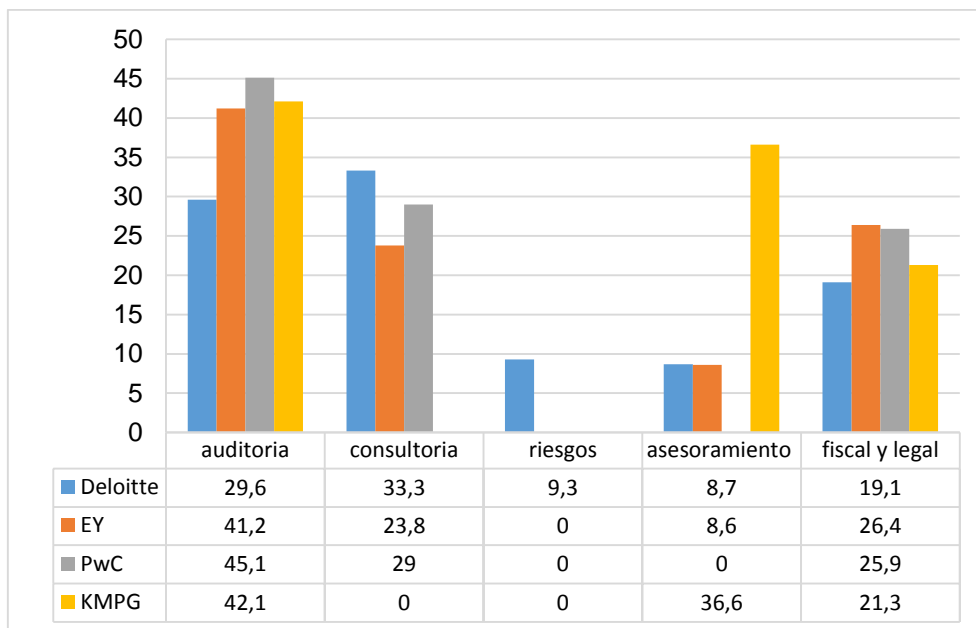


Gráfico 2.5.: Porcentaje de facturación de cada área de negocio sobre el total.

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de El Economista.

A través de los datos obtenidos en la base de datos SABI estudiaremos la situación económica y patrimonial de las cuatro grandes firmas de auditoría tomando como referencia las cifras del balance durante los años 2010-2013.

BALANCE ¹					
ACTIVO	EMPRESA	2013	2012	2011	2010
A. ACTIVO NO CORRIENTE	Deloitte	21.743	23.720	29.684	28.467
	E&Y	1.434.292	1.696.497	1.461.934	1.783.897
	KPMG	2.220	2.974	4.019	5.100
	PwC	3.392.313	3.051.383	1.246.156	78.914
Inmovilizado inmaterial	Deloitte	94	152	142	106
	E&Y	-	-	-	-
	KPMG	-	-	-	-
	PwC	-	-	-	-
Inmovilizado material	Deloitte	6.442	6.577	12.484	14.381
	E&Y	-	-	-	-
	KPMG	-	-	-	-
	PwC	2.751.260	2.636.311	1.113.077	-
Otros activos fijos	Deloitte	15.207	16.991	17.058	13.980
	E&Y	1.434.292	1.696.497	1.461.934	1.783.897
	KPMG	2.220	2.974	4.019	5.100
	PwC	641.053	415.072	133.079	78.914
B.ACTIVO CORRIENTE	Deloitte	208.454	224.717	253.079	228.390
	E&Y	61.482.807	55.394.656	53.709.492	48.159.661
	KPMG	30.039	29.560	30.634	37.946
	PwC	67.699.561	55.598.144	63.242.322	90.751.585
Existencias	Deloitte	-	-	-	-
	E&Y	-	-	-	-
	KPMG	-	-	-	-
	PwC	10.105.551	6.770.575	3.793.977	7.324.138
Deudores	Deloitte	73.140	81.470	128.107	127.245
	E&Y	52.337.274	52.971.206	51.352.451	45.230.029
	KPMG	28.568	27.223	35.950	30.730
	PwC	56.586.365	43.177.984	52.515.307	69.889.312
Otros activos líquidos	Deloitte	135.314	143.247	124.972	101.145
	E&Y	9.145.533	2.423.450	2.357.041	2.929.631
	KPMG	1.471	2.345	2.684	7.216
	PwC	1.007.645	5.649.585	6.933.038	13.538.135
Tesorería	Deloitte	46.060	120.342	103.654	80.001
	E&Y	7.031.135	119.287	116.052	44.893
	KPMG	119	417	246	54
	PwC	969.643	5.627.240	6.921.838	13.213.051
TOTAL ACTIVO	Deloitte	230.197	248.437	282.763	256.857
	E&Y	62.917.099	57.091.152	55.171.426	49.943.557
	KPMG	32.259	32.542	42.653	43.046
	PwC	71.091.874	58.649.527	64.488.478	90.830.499

Tabla 2: Balance de situación (activo) de las big four 2010-2013.

Fuente: Elaboración propia a partir de SABI.

¹ Ante la imposibilidad de homogeneizar las cifras obtenidas, aclarar que los datos extraídos de la base de datos SABI del balance de situación están expresados en euros para PwC y E&Y y en miles de euros para Deloitte y KPMG.

Cabe realizar algunos comentarios sobre el balance de situación de las cuatro grandes firmas de auditorías. En primer lugar, en el caso de las cuatro firmas de auditoría, el activo no corriente de las cuatro firmas es relativamente inferior respecto al activo corriente. Observando la tabla 1, destaca únicamente la disponibilidad de elementos de inmovilizado inmaterial como es el caso de Deloitte observando una disminución en la cuantía de esta partida a lo largo del periodo comprendido entre 2013 y 2010, por el contrario E&Y, KMPG, PwC no disponen de elementos de inmovilizado material. Por otro lado, Deloitte y PwC son las únicas firmas que disponen de elementos de inmovilizado material según como se puede observar en el balance. Respecto a las partidas anteriores, las cuatro empresas presentan un volumen superior de activos fijos.

Respecto al activo corriente de las cuatro auditorías en el periodo analizado podemos observar que tiene una mayor importancia sobre el total del activo a lo largo de dichos años. Tanto Deloitte como E&Y y KMPG no disponen de existencias por el contrario PwC sí. A pesar de que se trate de empresas que prestan servicios, en el PGC (2007) se ha introducido la novedad de poder incluir como parte de las existencias las prestaciones de servicios considerando el importe de los servicios prestados como existencias finales. Otro motivo por el que las empresas de servicios pueden disponer de existencias es la disposición de existencias cuando se está realizando un trabajo por proyectos y se soportan gastos que no serán contabilizados y/o reconocidos hasta que se finalice el trabajo, este puede ser el caso de PwC ya que es la única que presenta cifras en el apartado de existencias.

Deudores es la partida del activo corriente que tiene más peso. Para Ernest and Young la cifra de esta partida disminuye por el contrario KMPG y PwC aumentan la cifra de esta partida en 2013.

Por otro lado, EY es la única que dispone de un mayor número de activos en 2013 con mayor facilidad para convertirse en dinero. En cambio al analizar la partida de las otras tres firmas se puede observar como esta partida disminuye a lo largo del periodo analizado en dicha tabla.

Respecto al año 2012 para Deloitte, KPMG y PwC la partida de tesorería en el año 2013 se ve reducida salvo para EY.

Realizando un análisis conjunto del activo de las cuatro firmas de auditoría cabe destacar que en estas firmas el mayor peso sobre el activo lo tiene el activo corriente. Señalar que algunas firmas no tienen inmovilizado material, quizá porque alquilen las instalaciones. En el caso del apartado existencias, indicar que posiblemente las firmas de auditoría no contabilicen las existencias hasta que finalicen el servicio prestado. En último lugar, la partida deudores tiene un gran peso en el activo del balance excepto en Deloitte que pesan más los activos líquidos.

BALANCE					
	EMPRESA	2013	2012	2011	2010
A.PATRIMONIO NETO	Deloitte	8.586	8.139	5.886	5.405
	E&Y	2.230.317	1.068.063	1.257.063	1.234.645
	KPMG	-13.243	-13.249	-13.520	-13.610
	PwC	8.543.175	8.296.717	10.516.994	16.270.221
Capital suscrito	Deloitte E&Y KPMG PwC	3.617 921.000 35 65.793	3.643 900.000 35 65.793	5.102 840.060 30 65.793	4.621 828.060 30 65.793
Otros fondos propios	Deloitte E&Y KPMG PwC	4.969 1.309.317 -13.278 8.477.382	4.496 168.063 -13.284 8.230.924	784 417.015 -13.550 10.451.201	784 406.585 -13.640 16.204.428
B.PASIVO NO CORRIENTE	Deloitte	34.371	34.992	53.153	54.385
	E&Y	3.143.669	3.418.628	3.168.597	2.995.523
	KPMG	15.195	14.117	14.239	14.239
	PwC	615.024	790.893	-	-
Acreeedores a L.P.	Deloitte E&Y KPMG PwC	28.223 - 14.000 15	34.992 - 14.000 -	53.153 - 14.000 -	41.676 - 14.000 -
Otros pasivos fijos	Deloitte E&Y KPMG PwC	6.148 3.143.669 1.195 615.009	6.441 3.418.628 117 790.893	7.698 3.168.597 239 0	12.709 2.995.523 239 0
Provisiones	Deloitte E&Y KPMG PwC	5.348 3.143.669 1.195 -	5.349 3.418.628 117 -	5.651 3.168.597 239 -	10.165 2.995.523 239 -
C.PASIVO CORRIENTE	Deloitte	187.240	205.306	223.724	197.067
	E&Y	57.543.113	52.604.462	50.745.754	45.713.389
	KPMG	30.307	31.674	41.934	42.417
	PwC	61.933.675	49.561.917	53.971.484	47.560.278
Deudas financieras	Deloitte E&Y KPMG PwC	- 205.184 - -	- 70.707 - -	- 182.784 - -	- 629.008 - -
Acreeedores comerciales	Deloitte E&Y KPMG PwC	77.789 21.072.419 162 12.858.119	97.673 15.359.075 253 8.745.718	89.909 17.845.025 124 18.499.869	87.796 18.045.515 144 12.348.774
Otros pasivos líquidos	Deloitte E&Y KPMG PwC	109.451 36.265.510 30.145 49.075.556	107.633 37.174.690 31.421 40.816.199	133.815 32.717.945 41.810 35.471.615	109.271 27.038.866 42.273 62.211.504
TOTAL PASIVO Y CAPITAL PROPIO	Deloitte	230.197	248.437	282.763	256.857
	E&Y	62.917.099	57.091.153	55.171.426	49.943.557
	KPMG	32.259	32.542	42.653	43.046
	PwC	71.091.874	58.649.527	64.488.478	90.830.499

Tabla 2.1: Balance de situación (patrimonio neto y pasivo) de las big four 2010-2013.

Fuente: Elaboración propia a partir de SABI.

Según los datos extraídos de la base de datos SABI, cabe realizar los siguientes comentarios acerca del pasivo de las cuatro firmas de auditoría. El patrimonio neto de Deloitte, Ernest and Young y PwC ha presentado incrementos o disminuciones a lo largo del periodo estudiado. En el caso de KPMG en el periodo comprendido entre 2010 y 2013 presenta un patrimonio neto negativo debido a la tenencia de unos fondos propios negativos. Puede entenderse mejor tras comprobar en la base de datos SABI que la empresa presenta un resultado negativo durante los años analizados. Las otras empresas se encuentran en una mejor situación frente a esta firma.

Respecto al pasivo, podemos observar que PwC es la firma que tiene que hacer frente a más deudas frente a las otras tres firmas pudiendo observar como en el periodo de tiempo analizado el importe de las deudas a corto y a largo plazo se ve incrementado. Por otro lado, Ernest and Young es la firma de auditoría que está es segundo lugar en cuanto al importe que reflejan su pasivo corriente y no corriente. Salvo PwC, las otras tres firmas de auditoría reflejan el importe que dotan a provisiones ya que son necesarias para cubrir los gastos y riesgos acontecidos en el ejercicio económico o en anteriores así como posibles pérdidas que sean ciertas e indeterminadas tanto en la fecha en la que se producirán y el importe por el que se producirán.

Por otro lado, a la hora de analizar la cuenta de pérdidas y ganancias de las cuatro grandes empresas, cabe destacar que el apartado más relevante para analizar es el elevado importe en el apartado gastos de personal de las denominadas big four. Para ello, en la siguiente tabla se mostrará la evolución de dicho gasto entre el periodo comprendido entre 2010 y 2013. Como se puede observar las cuatro auditorías presentan una evolución similar a lo largo de los años analizados. En dicha tabla también se indica el porcentaje que tienen los gastos de personal sobre los ingresos de explotación de dichas empresas.

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS					
	EMPRESA	2013	2012	2011	2010
Gastos de personal	Deloitte	86.173	91.202	127.145	138.779
	E&Y	65.457.900	64.807.016	59.817.205	63.624.256
	KPMG	28.188	22.642	14.449	8.701
	PwC	101.216.505	99.723.513	85.804.541	84.136.247
Ingresos de explotación	Deloitte	271.484	280.008	379.824	372.824
	E&Y	193.867.664	189.435.665	185.522.903	182.087.728
	KPMG	98.105	101.378	110.288	113.104
	PwC	167.105.790	162.373.797	154.699.858	152.024.498
Peso relativo del gasto de personal sobre los ingresos de explotación	Deloitte	31,74%	32,57%	33,47%	37,22%
	E&Y	33,76%	34,21%	32,24%	34,94%
	KPMG	28,73%	22,33%	13,10%	7,69%
	PwC	60,57%	61,41	55,46%	55,34%

Tabla 2.2: Porcentaje que representan los gastos de personal respecto a los ingresos de explotación.

Fuente: Elaboración propia a partir de SABI.

2.2. ANÁLISIS DE LOS PEQUEÑOS DESPACHOS DE AUDITORÍA

Debido a la inexistencia de información relativa a datos económicos, cifras relativas a los pequeños despachos no se puede realizar ningún comentario acerca de ello solamente se puede realizar comentarios acerca de la situación del sector de la auditoría a través del informe anual (2014) emitido por el ICJCE. Por ello a continuación, se detallan cuáles son las debilidades, amenazas, fortalezas y las oportunidades de los pequeños despachos de auditoría respecto a las grandes firmas (Alonso, 2011).

DEBILIDADES

La falta de medios y la carencia de equipos multidisciplinares así como las dificultades para crecer y adaptarse a las nuevas tecnologías son algunas de las debilidades que presentan los pequeños despachos de auditoría frente a los grandes despachos de auditoría.

Otra debilidad a la que se enfrentan los pequeños despachos es la falta de medios al igual que carecen de una escasa sistematización de las tareas a realizar lo que dificultan la supervivencia del negocio. Presentan grandes dificultades para conseguir clientes de mayor tamaño y la imposibilidad de abordar trabajos de ámbito nacional o internacional. Tienen problemas para contratar a buenos profesionales así como ofrecerles una buena oferta económica y el desarrollo de una carrera profesional en la empresa teniendo problemas para retener a buenos trabajadores atraídos por otras compañías. Se pone en duda la profesionalidad y formación de los pequeños despachos de auditoría ya que existe una dudosa ética profesional en su labor.

AMENAZAS

En cuanto a las amenazas respecto a la normativa relativa a la actividad reguladora de la auditoría sobresalen algunas como la rotación de socios, la prestación de servicios distintos al de auditoría realizados por el socio firmante, los honorarios y las sanciones. Por otro lado, las amenazas de mercado a las que se enfrenta son algunas como las firmas de auditoría mediana y grande llegan a todo tipo de clientes.

FORTALEZAS

Los pequeños despachos cuentan con la proximidad al cliente estableciendo una relación personal y permanente entre el auditor y el cliente. Son conocedores del negocio y no dependen de los ingresos de la actividad de la auditoría ya que pueden tener una línea de negocio diversificada. Tienen acceso a las pequeñas empresas y existe una pequeña rotación del personal.

OPORTUNIDADES

Como oportunidades existen posibles alianzas, fusiones o absorciones, actividades de colaboración y apoyo al Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) y así incrementar el valor añadido del trabajo de los pequeños despachos de auditoría.

La crisis económica actual afecta a los despachos y firmas de auditoría generando diferentes consecuencias (Urraya Encalado, 2008):

- Aumento de la morosidad en los cobros e impagos de honorarios profesionales.
- La pérdida de clientes debido a procesos concursales, por incumplimiento para realizar la auditoría o por cambio de auditor. Así como la no realización de auditorías voluntarias por parte de clientes que habitualmente la realizaban con el fin de reducir costes.
- Trabajos nuevos derivados de fusiones, adquisiciones de empresas.
- Incremento de los costes como consecuencia de emplear más tiempo a trabajos de carácter no recurrente.
- Reducción y congelación de los honorarios debido a la situación financiera de las empresas que solicitan ser auditadas así como por la escasa evolución del IPC.
- Otro aspecto a destacar, es la continua regulación y controles de calidad a la que se encuentra sometida la actividad de auditoría por parte de las firmas de auditoría.

De modo que los despachos y firmas de auditoría deberán adoptar una serie de medidas generales y específicas para afrontar la actual situación económica del país.

MEDIDAS GENERALES

Ante los posibles inconvenientes, es necesario que la dirección de la empresa adopte una posición optimista a la hora de planificar estrategias y decisiones empresariales e implantar un nuevo empresarial así como decidir la continuidad de las diferentes áreas de actividad del negocio evaluando la rentabilidad de las mismas.

También debe existir una correcta coordinación entre los diferentes departamentos de la empresa y se deberá establecer un presupuesto en el que se detallaran las horas estimadas a realizar en cada trabajo para finalmente compararlas con las horas reales.

MEDIDAS ESPECÍFICAS

Para generar valor añadido es importante mantener las relaciones con los clientes dedicando tiempo y esfuerzo así como la evaluar la continuidad de dichas relaciones. Se deberá actuar con prudencia a la hora de aceptar nuevos trabajos teniendo en cuenta la rentabilidad y los posibles riesgos asumibles siendo necesario establecer sistemas de planificación y seguimiento del trabajo. Es necesario adaptar los honorarios a los nuevos trabajos como consecuencia de la menor actividad empresarial.

Ante la incertidumbre generada por la continuidad de la cartera de clientes es fundamental ser prudente con las contrataciones que se vayan a realizar. Es importante que los empleados puedan colaborar y trabajar en otros departamentos para así diversificar sus conocimientos en las distintas líneas de negocio de la empresa. Ante épocas de inestabilidad se deben seleccionar las inversiones a realizar siendo necesaria la compra de material que permita trabajar con una mayor eficiencia. Además, es recomendable que cuenten con un sistema de control que mida las horas incurridas por trabajo.

En la actualidad, la importancia del sector de la auditoría adquiere especial relevancia ya que fomenta la confianza en la información financiera generando una imagen de

transparencia hacia el exterior. El futuro de la auditoría conlleva, según Carlos Mas, presidente de Price WaterHouse Coopers en el informe anual (2014), desarrollar un modelo más completo e inteligible procesando y estructurando la información para facilitar la comprensión de la información a los usuarios finales.

En el caso de las firmas de auditoría, una adecuada gestión debe sustentarse en los aspectos mencionados a continuación. Es necesario establecer un conjunto de sistemas que proporcionen información acerca del desarrollo de los distintos trabajos que realiza la empresa para así poder comprender los resultados obtenidos así como la situación actual de la empresa. Una firma de auditoría deberá estar organizada de manera que permita la delegación de tareas. Por otro lado, será necesario establecer un nivel de autoridad detallando quién tiene la responsabilidad sobre la toma de decisiones encaminadas a la consecución de los objetivos fijados por la empresa. También, es esencial implantar la idea de profesional en una empresa que presta servicios de auditoría e implantar una cultura. En definitiva, para conseguir un correcto funcionamiento de una firma de auditoría es necesario fijar con claridad cuáles son los objetivos y expectativas tanto a corto plazo como a largo plazo.

Por lo que en la actualidad, según lo comentado anteriormente, las pequeñas firmas y despachos de auditoría debido a los continuos cambios en el entorno, deben adaptarse rápidamente a las posibles adversidades.

3. NORMA DE CONTROL DE CALIDAD INTERNO NICC1

Este capítulo trata sobre la norma de control de calidad interno NICC1 (en adelante, NICC1). Pero antes, se introduce este capítulo con una breve explicación sobre las normas contables. De acuerdo con el Plan General Contable se entiende por Normas Internacionales de Contabilidad (NIC),

“al conjunto de normas contables que permiten armonizar toda la información contable en los países miembros de la Unión Europea. El objetivo básico de las normas es el de reflejar la imagen fiel de la situación financiera de la empresa. Las NIC son emitidas por International Accounting Standards Board, que es un organismo internacional de normalización contable con sede en Londres.” (PGC).

La NICC1 es publicada por la International Federation of Accountants (IFAC) considerándose el referente a nivel mundial de la normativa que regula el control interno de los auditores. El principal objetivo de la publicación de la NICC1 es homogeneizar las prácticas de auditoría españolas con las prácticas de auditoría internacionales y debe analizarse simultáneamente con la NIA200. Es publicada el 26 de octubre de 2011 por el ICAC siendo dicha norma una traducción de la Norma Internacional de Control de Calidad1 (ISQC1 siglas en inglés).

La publicación de la norma en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC), exigió tanto a los auditores como a las sociedades de auditoría a proceder a la implantación de un sistema de control de calidad interno antes del 1 de enero de 2013. La resolución de la NICC1 (2011) sostiene que esta norma trata sobre la responsabilidad a la que se somete la firma de auditoría en relación con su sistema de control de calidad de auditorías de cuentas. Por otro lado, la NICC1 debe analizarse globalmente con los requerimientos de ética aplicables. En España, la primera firma de auditoría que ha obtenido el certificado NICC1 es Audinfor.

El contenido de la norma está estructurado de la siguiente forma. En primer lugar, detalla los criterios de interpretación de la NICC1 especificando los objetivos a alcanzar, una lista con las expresiones más utilizadas, los requerimientos establecidos para el cumplimiento de la norma y un material adicional que pretende aclarar y detallar los requerimientos mencionados en dicha norma.

La NICC1 debe ser aplicada por todas las firmas de auditorías y los elementos y métodos para su implantación acatan diferentes circunstancias según la actividad de la firma de auditoría, de manera que aspectos como el tamaño y las características de cada empresa influyen a la hora de implantarla. Además, la introducción de la NICC1 ha influido en actividad de los despachos y firmas de auditoría generando continuos cambios en los procedimientos de calidad establecidos además de la exigencia de la obligación de documentar sus actuaciones.

El objetivo que persigue la firma de auditoría es que el sistema de control de calidad implantado le ofrezca la garantía y tranquilidad de que tanto la firma de auditoría como su plantilla cumplen las normas y requerimientos normativos aplicables así como la emisión de informes por parte de la firma de auditoría o por los socios que se adecuen a las circunstancias.

Respecto a la aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables, la NICC1 menciona tres aspectos. En primer lugar, establece que el encargado de llevar a cabo el cumplimiento del sistema de control de calidad deberá conocer íntegramente el texto de la NICC1 para poder comprender sus objetivos y emplear correctamente sus requerimientos. En segundo lugar, expone que la firma de auditoría deberá cumplir los requerimientos excepto que el requerimiento no afecte a los servicios de auditoría. Y por último, especifica que dichos requerimientos están planteados para lograr el objetivo mencionado en la NICC1.

Los requerimientos mencionados en la norma se pueden clasificar en los siguientes apartados:

- Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables.
- Elementos de un sistema de control de calidad.
- Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría.
- Requerimientos de ética aplicables.
- Aceptación y continuidad de clientes.
- Recursos humanos.
- Realización de los encargos.
- Seguimiento.
- Documentación del sistema de control de calidad.

La norma hace mención a las responsabilidades del control interno de la firma de auditoría exponiendo que será el presidente de la firma de auditoría el máximo responsable del sistema de control interno. No obstante, también hace referencia a la potestad que tiene tanto el presidente para designar la responsabilidad del sistema de control interno a otra persona.

Algunos de los requerimientos mencionados en la norma son de especial interés ya que están vinculados con el control de tiempos, como es el caso de los siguientes requerimientos:

- El requerimiento 26 de la norma NICC1 enuncia que “la firma de auditoría determinará políticas y procedimientos relativos a la decisión de continuar con un encargo y a la relación con el cliente, que cubran las situaciones en las que la firma de auditoría obtiene información que, de haber estado disponible con anterioridad, le hubiesen llevado a rechazar dicho encargo”. (Norma Internacional de Control de Calidad 1, 2011, p.12).

De manera que las políticas y procedimientos relativos a las decisiones de continuidad tanto de relaciones con clientes y encargos conlleva la recopilación información para decidir si la firma de auditoría debe aceptar o continuar con el encargo, cuando existan posibles conflictos de interés ante la realización de un encargo nuevo o la continuidad de uno existente la firma deberá decidir qué hacer y tendrá que presentar toda la documentación necesaria cuando existan problemas relativos a la decisión de aceptar o continuar con un encargo así como con la relación del cliente.

- En relación con los trabajadores, los requerimientos relativos a esta cuestión son analizados en el requerimiento 31 de la norma NICC1, estos sostienen que la firma de auditoría deberá fijar una serie de medidas y procedimientos para asegurar que los empleados cuentan con la capacidad, compromiso y competencia con los principios de

ética necesarios. Para llevar a cabo los encargos de acuerdo con las normas profesionales y los requerimientos normativos de aplicación así como autorizar la emisión de informes a la firma de auditoría o a los socios.

Para abordar la asignación de equipos responsables de realizar el encargo, la firma de auditoría establecerá medidas y procedimientos que impliquen la comunicación de la identificación así como la comunicación de las funciones y responsabilidades correctamente detalladas a realizar por el socio del encargo al gobierno de la entidad. De modo que, el socio que asuma la realización del encargo deberá tener la suficiente competencia, capacidad y autoridad para llevar a cabo su cargo.

Respecto a la realización de los encargos, las políticas y procedimientos establecidos deberán asegurar con firmeza de que los encargos se efectúan de acuerdo con las normas profesionales y con los requerimientos normativos aplicables así como la emisión de informes de auditoría apropiados a las circunstancias. Las políticas relativas a la realización de los encargos implicarán:

- Aspectos vinculados a la coherencia en la calidad de elaboración de los encargos.
- Responsabilidad de supervisión y revisión.
- La NICC1 hace referencia en el apartado A30 a las políticas y procedimientos relativos al control de tiempos de los socios, exponiendo que, se pueden desarrollar sistemas que estudien la carga de trabajo que soportan y la disponibilidad que tienen en la elaboración de los encargos con el fin de proporcionarles tiempo para que puedan cumplir sus obligaciones y responsabilidades.
- En el apartado A34 de la norma, se establece en relación a la supervisión de los encargos que se debe realizar un análisis para comprobar la existencia de tiempo disponible para efectuar el trabajo.

Otro aspecto novedoso respecto al marco normativo regulador del control de los tiempos es la publicación por el ICAC en octubre de 2013 de las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España. Las referencias mencionadas sobre el control de tiempos en las NIA-ES son parecidas a las detalladas en la NICC1, algunas como son los aspectos mencionados en la NIA 220 A15, como la asignación del personal a los encargos así como la comprobación de si el personal dispone del tiempo necesario y suficiente para realizar su trabajo.

También se hace mención en la NIA 300 (relativa a la planificación) acerca de la fijación de la estrategia global de auditoría posibilitando la delimitación de recursos a establecer a determinadas áreas así como el número de empleados designados al recuento de existencias. De la NIA 300, destaca la importancia del presupuesto de auditoría por horas ya que en algunas áreas pueden darse incorrecciones materiales que implicara un mayor análisis y por lo tanto un trabajo superior. De manera que según lo comentado anteriormente será necesario realizar una estimación de las horas ya que servirá de ayuda para conocer el tiempo que tarda un empleado en realizar una tarea y la capacidad que tiene la empresa para cumplir a tiempo con los encargos pedidos.

4. HERRAMIENTAS PARA EL CONTROL DE GESTIÓN: EL CONTROL Y GESTIÓN DE TIEMPOS

Como se ha visto en los apartados anteriores, tanto el actual entorno económico como por los cambios normativos; más en concreto, la aplicación de la (NICC1), conllevan que la implantación de herramientas para el control de gestión en despachos y firmas de auditoría sea una necesidad creciente. En este apartado se estudiarán las herramientas de control de gestión disponibles para este tipo de organizaciones dedicando especial atención al control y gestión de tiempos.

La definición ofrecida por la Asociación de Contabilidad de Empresas (AECA, 2003) sobre el concepto de Contabilidad de Gestión es la siguiente,

“Es la rama de la Contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales“.

La finalidad que persigue la Contabilidad de Gestión es proporcionar información para la toma de decisiones a los responsables de la gestión empresarial. Además, facilita la elaboración de tareas elementales como son: la fijación de los objetivos de cada departamento de una empresa, la medición contable del comportamiento de cada departamento y la valoración del comportamiento de los trabajadores a partir del cálculo de desviaciones.

Es fundamental que todas las empresas dispongan de un conjunto de herramientas para controlar su gestión que les permitan analizar e informar respecto a la evolución de los objetivos fijados. Existen numerosas herramientas para controlar la gestión de un negocio, en este apartado hablaremos de los sistemas de indicadores de control de gestión y del control de los tiempos aplicables a las pequeñas y medianas firmas de auditorías.

4.1. SISTEMA DE INDICADORES DE CONTROL DE GESTIÓN

Un sistema de indicadores de control de gestión (en adelante, SICG) abarca un conjunto de instrumentos que facilitan medir la evolución o desarrollo de los objetivos de la empresa fundamentados en los aspectos clave de la misma (Muñiz González, 2002).

Un indicador de control de gestión proporciona información sobre variables controladas internamente o externamente por el negocio siendo la información proporcionada cualitativa o cuantitativa, evolutiva o estática permitiendo medir aspectos claves en un momento determinado así como su evolución.

A continuación, se detallan cuáles son los requisitos que debe cumplir un SICG:

- Identificación del origen de los diferentes procedimientos de obtener los datos.
- Identificación del responsable de cada indicador de control de gestión.
- Indican la frecuencia y los periodos a la que se refieren.
- Ayudan a medir los objetivos relacionados con los aspectos clave del negocio.
- Identificación de cada indicador y especificar la razón por la que se creó.

Para que los indicadores de control de gestión cumplan su función informativa deberán proporcionar información que indique el cumplimiento de los objetivos estratégicos así como la medición o evolución de los objetivos o la situación específica en un momento determinado. Un SICG favorece la correcta gestión de un negocio. Pero a la hora de planificar los indicadores de control de gestión de una empresa se deberán realizar previamente las siguientes actividades:

- Describir el tipo de negocio realizando un análisis de las características que tengan relación con el diseño de indicadores.
- Determinar aspectos fundamentales de la empresa o negocio que ayudarán como punto de partida para diseñar el sistema de indicadores.
- Elaborar el sistema de indicadores de control de gestión según las áreas de actividad empresarial.
- Planteamiento del sistema de 'Reporting de control de gestión', detallando los indicadores de gestión.
- Check-list para estudiar si el sistema de indicadores de control de gestión es eficiente.

En el caso de las empresas de servicios profesionales, adquieren relevancia los sistemas de control de calidad establecidos en las firmas de auditorías así como la NICC1 han sugerido la importancia de incluir en la gestión empresarial indicadores que evalúen la realización de las políticas de calidad implantadas en este tipo de empresas.

A continuación se expone la postura adoptada por el economista (Urraya Encalado, 2015) a través de su página web en la que emite una opinión sobre los indicadores de gestión explicando la importancia que tienen en una empresa que presta servicios de auditoría ya que permiten evaluar el grado de cumplimiento de la calidad así como la evolución de los objetivos establecidos en distintas áreas o departamentos. Dicho autor, sostiene la importancia de implantar una serie de indicadores de forma lenta cuando la empresa que quiera implantarlos en su gestión tenga una cultura de calidad establecida.

A través de su página web, dicho economista sostiene que un indicador es "el conjunto de parámetros o índices especialmente diseñados para medir el cumplimiento de una actividad o proceso".

En la siguiente tabla, se mencionan un conjunto de indicadores relacionados con algunos de los requerimientos establecidos en la NICC1. En el caso de una firma de auditoría son algunos de estos indicadores los de especial interés.

ÁREA	INDICADOR
Aceptación y continuidad de clientes	Número de clientes que continúan con la firma (grado de fidelización). Nuevos clientes en el ejercicio.
Recursos humanos	Horas de formación impartidas en el ejercicio. Cumplimiento del plan de formación. Rotación del personal. Horas imputadas a encargos facturables. Absentismo laboral.
Ejecución de los encargos	Grado de cumplimiento de los presupuesto de trabajos. Cumplimiento de fechas de emisión de informes. Rentabilidad por trabajo. Media de días de compilación de la documentación desde la emisión del informe.
Seguimiento	Número de no conformidades habidas en el ejercicio. Grado de satisfacción de clientes Número de quejas de clientes. Número de deficiencias observadas en la inspección de trabajos.

Tabla 4.1.: Indicadores relativos a la NICC1.

Fuente: Urraya Encalado (2015).

El tamaño de la empresa indicará la necesidad o no de un sistema de indicadores de control de gestión más completo. No obstante, la implantación de un SICG en un negocio conlleva una serie de ventajas e inconvenientes mencionados en la siguiente tabla.

VENTAJAS	INCONVENIENTES
Permiten delimitar la situación competitiva de la empresa respecto a sus competidores.	Existencia de un sistema de información que no permite identificar los aspectos clave.
Dan origen a los aspectos más importantes de la estrategia.	La forma de obtenerlos no siempre se debido a criterios u objetivos concretos.
Dan lugar a que exista una relación directa con la estrategia de la empresa.	A veces es muy difícil o laborioso obtener la información origen de los mismos.
Es necesario que exista un SICG para medir los aspectos clave.	No siempre su origen es la información interna de la propia empresa sino que a veces dependen de información externa que no es fácil de identificar y de conseguir.

Tabla 4.2.: Ventajas e inconvenientes de la implantación de un SICG.

Fuente: Elaboración propia a partir de Muñoz González (2002).

Los efectos de no establecer un sistema de indicadores de control de gestión eficaz y completo son múltiples. Dichos efectos son:

- Se desconoce el nivel de satisfacción de los servicios prestados a los clientes y tampoco se conoce cuál es la rentabilidad o resultados de los diferentes tipos de servicios prestados.
- No tenencia de un índice de la rentabilidad de los clientes y de los diferentes tipos de servicios.

- No se conocen los resultados de la actividad de promoción comercial y su efecto en el aumento de gastos.
- No existe información sobre la productividad de los trabajadores.
- No existe un sistema de planificación de horas productivas y no productivas.
- Existe el riesgo de no tener ventas por falta de planificación de la actividad comercial.
- Rotación de trabajadores elevada sin conocer el motivo.
- Pérdida de clientes y propuestas sin conocer las causas.

De manera que es esencial que cualquier empresa disponga de una serie de indicadores que midan la gestión empresarial (por ejemplo, indicadores que midan la productividad, el control de calidad, el control de la actividad comercial, el control de la actividad económico-financiera, el control de la actividad de recursos humanos...) para disponer de información real y específica sobre aspectos de interés en el desarrollo de la actividad empresarial y posteriormente poder realizar las medidas oportunas.

A la hora de planificar el sistema de indicadores de control de gestión, es fundamental que la empresa con anterioridad establezca el sistema de Reporting de control de gestión y que disponga de un sistema de información que analice la situación en la que se encuentran las distintas áreas del negocio. Se entiende por Reporting de control de gestión al,

“sistema de información que permite tener una visión global de la situación o del estado de la empresa mediante todo tipo de indicadores de gestión y cualquier otro tipo de información externa o interna a la propia empresa.”(Muñiz González, 2002)

Los principales objetivos del Reporting de control de gestión son los siguientes: servir de apoyo para la toma de decisiones tanto a la dirección de la empresa como a los demás responsables, seguimiento de los objetivos pactados en el presupuesto, analizar la situación de la empresa, posibilitar la corrección de desviaciones y proporcionar datos por diferentes tipos de áreas, departamentos y responsables.

La información ofrecida por el Reporting de control de gestión se puede clasificar en dos tipos de información, interna y externa (ver la tabla 4.3). Por un lado, la información interna de carácter estable y por otro la información externa cambiante según las circunstancias. Su publicación es mensual tanto en papel como en soporte electrónico.

INFORMACIÓN INTERNA	INFORMACIÓN EXTERNA
<ul style="list-style-type: none"> • Resumen de la evolución de los indicadores de control de gestión. • Balance de situación. • Cuenta de explotación real y presupuestada por períodos, acumulada y por tipos de servicio o departamento. • Análisis de desviaciones entre cuentas de explotación e indicadores de gestión. • Análisis de la facturación: por tipo de facturación, clientes, tipo de servicio y responsable. • Planning de trabajos previstos a tres meses vista. • Presupuesto de tesorería detallado y previsto a tres meses. • Estado detallado de cobros pendientes por responsable y cliente. • Análisis de resultados por departamentos, divisiones, familias de productos y clientes. • Análisis del punto muerto para los diferentes tipos de cuentas de explotación. 	<ul style="list-style-type: none"> • Datos del sector y de la competencia. • Datos de todo tipo de medios de comunicación. • Datos e información facilitada por personas externas: clientes, proveedores, bancos, etc. • Cualquier otro dato externo que ayude a explicar el contenido del RCG.

Tabla 4.3.: Tipo de información de un Reporting de control de gestión.

Fuente: Elaboración propia a partir de Muñiz González (2002).

4.2. EL CONTROL DE TIEMPOS

El control de tiempos es, según el economista (Urraya Encalado, 2014), la herramienta fundamental con la que deben contar los despachos y firmas de auditoría. Es interpretado como un sistema y procedimientos diseñados para el registro de las horas incurridas por el personal de una empresa que permite aportar información puntual y relevante a los responsables del negocio para la toma de decisiones. Este economista, afirmó que la obligación de implantar sistemas de control interno ha dejado en evidencia la falta de sistemas de control de medición de la gestión empresarial. Por otro lado, Pierce y Sweeney (2002) sostienen que la presión del tiempo en las auditorías se ha ido incrementando con el tiempo, a pesar de ello, las firmas de auditoría está trabajando a plena capacidad.

En la siguiente tabla, se detallan y explican una serie de términos relacionados con el control de tiempos.

TÉRMINO	EXPLICACIÓN
HORAS CARGABLES Facturables	Horas aplicadas a trabajos de clientes.
HORAS NO CARGABLES No Facturables	Horas incurridas en tareas o proyectos no imputables a clientes.
HORAS TOTALES	Horas que el trabajador debe cubrir durante el calendario laboral.
HORAS VACACIONES	Las que el trabajador tiene derecho a disfrutar de vacaciones.
HORAS FESTIVAS	Las correspondientes a los días festivos.
HORAS DISPONIBLES	Es la diferencia entre el total de horas, menos las de vacaciones y festivos, susceptibles de ser imputadas como cargables o no cargables.
HORAS EXTRAS	Son las horas que el empleado realiza fuera de su jornada laboral
CARGABILIDAD SATURACION	Porcentaje de horas destinadas a trabajos cargables.
CENTRO DE COSTE	A los que se imputan las horas.
ACTIVIDAD	Es la tarea elaborada mediante las horas imputadas a un centro de coste.
PRESUPUESTO HORAS ENCARGO	Horas estimadas para la realizar un encargo.
PRECIO DE COSTE HORARIO	Coste de los empleados dividido entre las horas disponibles.
PRECIO DE FACTURACIÓN HORARIO (TARIFA)	El que se obtiene de aplicar sobre el precio de coste.

Tabla 4.4.: Terminología sobre el control de tiempos.

Fuente: Elaboración propia a partir de Uyarra Encalado (2014).

Un sistema de control de tiempos debe proporcionar información sobre las horas empleadas por cada trabajador en cada trabajo o actividades realizadas durante periodo determinado.

La información proporcionada en un sistema de control de tiempos posibilitará saber cuál es la cargabilidad en cada trabajo, es decir, el porcentaje de horas utilizadas a trabajos facturables en relación al total de horas disponibles y además se podrá conocer la rentabilidad conseguida en cada cliente o trabajos. En definitiva, posibilita la medición del recurso productivo fundamental, las horas, considerándose el factor fundamental de producción en las empresas de servicios profesionales y siendo el componente fundamental para medir los costes y la rentabilidad.

El tamaño, la actividad así como la situación geográfica de los despachos y firmas de auditoría condicionará el número de las herramientas de gestión que tendrán que emplear.

A través de la siguiente tabla, extraída del artículo Herramientas de control de gestión en despachos y firmas por el economista mencionado anteriormente, se pueden observar las principales áreas de gestión y las herramientas a aplicar a cada correspondiente área.

ÁREA	HERRAMIENTAS
Administración-Finanzas	Afines con la contabilidad, control financiero, gestión de cobros y pagos, cuentas anuales, impuestas.
Presupuesto	Presupuesto económico y financiero.
Producción	Gestión y supervisión de trabajos. Control de producción. Cumplimiento de los presupuestos de los encargos.
Comercial	Captación de nuevos clientes. Medición de la efectividad de las acciones comerciales.
Personal	Formación continuada. Desempeño y promociones. Dedicación y cargabilidad.
Control y gestión de la calidad interna	Gestión manual de calidad. Auditoría interna calidad. Resolución de quejas y denuncias.

Tabla 4.5.: Áreas de gestión y herramientas a aplicar.

Fuente: Urraya Encalado (2014).

En relación a la normativa aplicada al sistema de control y gestión del tiempo, en el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas se pueden encontrar referencias al control del tiempo, como el control de horas dedicado a la formación de los auditores, la obligatoriedad anual de comunicación al ICAC de las horas facturadas a los clientes o la aceptación de trabajos de auditoría que superen las horas anuales del auditor de cuentas.

A continuación, se mencionan los motivos por los que debe implantar un negocio un sistema de control de tiempos cuando realiza un encargo:

- Comprobar cómo se han utilizado los recursos de la empresa en la elaboración de los trabajos o encargos.
- Tener información relativa al cumplimiento de las horas estimadas en los presupuestos de los encargos de los trabajos y para determinar las desviaciones por encargo, persona y tarea.
- Saber la cargabilidad por persona y tiempo.
- Posibilidad de cuantificar la producción que se ha obtenido para poder valorar las existencias en la prestación de servicios.
- Conocer la rentabilidad de los distintos trabajos o encargos.
- Inspeccionar los tiempos destinados a la formación continuada.
- Tener información para valorar el desempeño de los empleados.
- Asignar correctamente la carga de trabajo entre los trabajadores.
- Analizar la capacidad existente para aceptar un nuevo encargo o la continuidad de un encargo ya existente.
- Reconocer las horas no productivas.
- Identificación y cuantificación de las horas dedicadas por los colaboradores para demostrar la experiencia que tienen en trabajos de auditoría.
- Tener información para comunicar al ICAC las horas facturadas a clientes así como la dedicación por parte de los trabajos a los trabajos de auditoría de cuentas.

- Valorar la eficiencia de los sistemas de trabajo de la empresa.
- Colaborar para tener un control constante en la evolución de los trabajos.
- Sirve de ayuda para la elaboración de presupuestos posteriores y para la reclamación.

El éxito de un sistema de gestión basado en el control de tiempos depende en gran medida de la aptitud de los trabajadores ya que pueden no estar dispuestos a colaborar en el cumplimiento de este. Por esta razón, los sistemas de gestión basados en el control de tiempos pueden fracasar, de manera, que es muy importante que las firmas de auditoría y despachos transmitan a su personal la necesidad de disponer de un sistema de control de tiempos.

En la actualidad se han desarrollado e implantado nuevos métodos y sistemas para gestionar el sistema de control de tiempos fundamentalmente basados en aplicaciones informáticas. Estos nuevos métodos deberán ser una herramienta de fácil utilización y sencilla e implicaran aspectos como los centros de coste, los encargos donde cargar las horas, la actividad elaborada, precio por individuo, etc. Además, facilitarán la elaboración de los presupuestos para comprobar la capacidad que dispone la firma para asumir compromisos para finalmente poder cuantificar e identificar las desviaciones obtenidas respecto a las horas reales incurridas.

5. CASO PRÁCTICO DEL CONTROL DE GESTIÓN

Es fundamental que las empresas dispongan de un sistema de control de gestión que les permitan medir el grado de cumplimiento de los objetivos. Igual de importante es establecer un control presupuestario para así establecer y determinar cuál es el coste y tiempo previsto y poder compararlo con el coste y tiempo realmente incurrido en la realización de un trabajo.

A partir de un trabajo previo (Urraya Encalado, 2014) se desarrolla un ejemplo práctico de aplicación en el que se analiza la información sobre las horas empleadas por cada empleado diferenciándose por su categoría profesional en cada actividad realizada en la elaboración de un encargo de una firma de auditoría. Finalmente, se conocerán cuáles son las horas utilizadas en cada actividad y se analizarán las desviaciones obtenidas. A través de las desviaciones, se podrá determinar si existe un exceso de horas en la realización de las actividades respecto a la previsión inicial en la realización de una determinada actividad. En definitiva, nos permitirá conocer cuál es el porcentaje de horas utilizadas a trabajos facturables respecto al total de horas disponibles pudiendo determinar finalmente que actividad es más rentable y la eficiencia del trabajador en la actividad que desarrolla.

En la tabla 5.1, se puede observar el presupuesto estimado para llevar a cabo un trabajo por tres trabajadores (senior, semi-senior y junior) así como la actividad realizada por cada uno de ellos, las horas previstas en la realización del encargo y el precio por hora que supone la realización de la actividad. Se puede observar el importe previsto que supone realizar este encargo así como las horas totales para llevarlo a cabo.

ACTIVIDAD	EMPLEADO	HORAS	PRECIO HORA	IMPORTE
Planificación	Senior	4	85	340
Planificación	Semi-Senior	16	65	1.040
Activo	Semi-Senior	50	65	3.250
Activo	Junior	60	50	3.000
Pasivo	Semi-Senior	50	65	3.250
Pasivo	Junior	100	50	5.000
Pérdidas y Ganancias	Senior	10	85	850
Pérdidas y Ganancias	Semi-Senior	40	65	2.600
Pérdidas y Ganancias	Junior	60	50	3.000
Informe	Senior	6	85	510
Informe	Semi-Senior	8	65	520
Informe	Junior	6	50	300
Revisión/Supervisión	Senior	10	85	850
Revisión/Supervisión	Semi-Senior	14	65	910
Revisión/Supervisión	Junior	28	50	1.400
TOTAL		462		26.820

Tabla 5.1.: Presupuesto de horas previstas en el encargo.

En la tabla 5.2, se puede observar las horas totales previstas para cada actividad así como el importe asignado a cada actividad y el coste promedio previsto de realizar cada actividad. Las actividades de activo, pasivo y pérdidas y ganancias son las tres actividades en las que se prevén emplear un mayor número de horas y por tanto la actividad más cara de realizar. Sin embargo, son las actividades que presentan un coste promedio previsto menor. En el lado contrario se encuentran las actividades relativas a la planificación, informes y revisión y supervisión que implican un menor número de horas y siendo el coste promedio previsto de dichas actividades superior respecto a las demás.

ACTIVIDAD	HORAS	IMPORTE	COSTE PROMEDIO PREVISTO
Planificación	20	1.380	69
Activo	110	6.250	56,82
Pasivo	150	8.250	55,00
Pérdidas y Ganancias	110	6.450	58,64
Informe	20	1.330	66,50
Revisión/Supervisión	52	3.160	60,77
TOTAL	462	26.820	58,05

Tabla 5.2.: Coste promedio de las horas previstas.

Una vez finalizado el encargo, se puede determinar cuáles han sido las horas necesarias para realizar el encargo. En la siguiente tabla, se puede observar las que las horas totales empleadas en la realización este encargo han sido superiores a las inicialmente presupuestas y por lo tanto, el importe presupuestado al cliente es mayor.

ACTIVIDAD	EMPLEADO	HORAS	PRECIO HORA	IMPORTE
Planificación	Senior	16	85	1.360
Planificación	Semi-Senior	12	65	780
Activo	Semi-Senior	28	65	1.820
Activo	Junior	100	50	5.000
Pasivo	Semi-Senior	50	65	3.250
Pasivo	Junior	110	50	5.500
Pérdidas y Ganancias	Senior	4	85	340
Pérdidas y Ganancias	Semi-Senior	16	65	1.040
Pérdidas y Ganancias	Junior	80	50	4.000
Informe	Senior	10	85	850
Informe	Semi-Senior	12	65	780
Informe	Junior	8	50	400
Revisión/Supervisión	Senior	8	85	680
Revisión/Supervisión	Semi-Senior	20	50	1.000
Revisión/Supervisión	Junior	12	65	780
TOTAL		486		27.580

Tabla 5.3.: Presupuesto de horas reales en el encargo.

ACTIVIDAD	HORAS	IMPORTE	COSTE PROMEDIO REAL
Planificación	28	2.140	76,43
Activo	128	6.820	53,28
Pasivo	160	8.750	54,69
Pérdidas y Ganancias	100	5.380	53,80
Informe	30	2.030	67,67
Revisión/Supervisión	40	2.460	61,50
TOTAL	486	27.580	56,75

Tabla 5.4.: Coste promedio real horas reales.

ACTIVIDAD	PREVISTO	REAL	DESVIACIÓN HORAS	DESVIACIÓN IMPORTE
Planificación	20	28	-8	-760
Activo	110	128	-18	-570
Pasivo	150	160	-10	-500
Pérdidas y Ganancias	110	100	10	1.070
Informe	20	30	-10	-700
Revisión/Supervisión	52	40	12	700
Total	462	486	-24	-760

Tabla 5.5.: Desviación en horas e importe.

En la tabla 5.5, se puede observar que en la mayor parte de las actividades se han necesitado más horas de las inicialmente previstas generando una desviación total de 24 horas correspondientes a 760€. Tras la finalización del encargo surgen desviaciones tanto en el tiempo empleado como en el coste de las horas previstas y reales. Dichas desviaciones, surgen debido a que existen diferencias entre la cantidad de horas presupuestadas y la cantidad de horas finalmente empleadas. La desviación en cada tipo de actividad se ha calculado restando el coste promedio de las horas previstas o tarifa prevista y el coste real o tarifa real de dichas horas.

Podemos observar que las actividades relativas a pérdidas y ganancias así como a la revisión y supervisión son las dos áreas que requieren menor dedicación. Es decir, por un lado en las actividades relativas a la cuenta de pérdidas y ganancias se emplean diez horas menos para realizar dicha actividad surgiendo así una desviación positiva de 10 horas. Al igual sucede con la actividad relativa a la revisión y supervisión en la que se emplean 12 horas menos de las inicialmente previstas de modo que surge una desviación positiva de 12 horas. Estas dos áreas de actividad son las más productivas ya que se necesitan menos horas de las inicialmente previstas para realizar esta actividad.

Por otro lado, para realizar la actividad de las restantes áreas se necesitan más horas de trabajo frente a las realmente previstas ello es debido a que los trabajadores encargados de realizar dichas actividades han empleado un mayor número de horas respecto a las horas inicialmente previstas. De modo, que surge una desviación positiva en el importe de las horas facturadas por la realización de dichas actividades en un tiempo superior interpretándose como se ha comentado anteriormente.

Con lo que se puede explicar que las desviaciones en horas negativas surgen en las áreas donde se emplean un mayor número de horas frente a las inicialmente previstas mientras que las desviaciones positivas se obtienen al realizar cada actividad en un tiempo inferior respecto a las inicialmente previstas.

Se puede verificar cómo se han necesitado más horas para realizar el encargo correctamente, surgiendo una desviación negativa de 24 horas. Es decir, se necesitan veinte y cuatro horas más para elaborar dicho trabajo. Como consecuencia, el presupuesto de dicho trabajo es mayor, en concreto, el coste final para el cliente será 27.580€ frente a los 26.820€ inicialmente presupuestados.

En cuanto a la desviación en el importe de cada actividad observando la tabla 5.5, se puede comprobar que en el primer tipo de actividad tras calcular la desviación, se ha obtenido como resultado que el coste en el área de planificación ha sido de 760€ superior a lo presupuestado por eso la desviación es negativa. En las áreas relativas a las actividades de activo, pasivo e informe podemos observar que el coste de dichas áreas es superior respecto al coste inicialmente presupuestado. Por el contrario, el coste en las áreas relativas a pérdidas y ganancias y revisión o supervisión es inferior a lo presupuestado y por ello, la desviación obtenida es positiva.

Para saber cuál es el origen de las desviaciones obtenidas en la siguiente tabla 5.6, se explicará que las desviaciones obtenidas se deben a dos causas. Por un lado, se deben a la desviación en consumo de horas (efecto horas) y por otro a la desviación en composición o mix de personal (efecto composición). Queremos conocer cuáles han sido las actividades en las que se han empleado más horas así como el efecto composición originado por la distinta atribución de recursos por empleado respecto a los recursos inicialmente asignados.

Para conocer la parte de la desviación que se debe a cada efecto podemos utilizar las fórmulas de las desviaciones empleadas habitualmente en los sistemas de costes estándar adaptándolas a este caso particular, una firma de auditoría, de la siguiente forma:

- Desviación Total (DT)= $H_p * T_p - H_r * T_r$
 - H_p = Horas previstas
 - H_r = Horas reales
 - T_p = Tarifa prevista
 - T_r = Tarifa real
- $DT = H_p * T_p - H_r * T_r = H_p * T_p - H_r * T_r + H_r * T_p - H_r * T_p$
 $DT = (H_p - H_r) * T_p + (T_p - T_r) * H_r$

DESCOMPOSICIÓN

- Desviación en consumo de horas(Efecto horas) = $(H_p - H_r) * T_p$
- Desviación en composición o mix de personal(Efecto composición)= $(T_p - T_r) * H_r$

La tarifa se calcula como un promedio según la composición de personal y el coste por hora de categoría no varía, así que esta desviación solo puede deberse a que el mix de personal asignado a dicha tarea es distinto al que luego realmente se ocupó de ella.

ACTIVIDAD	DESVIACIÓN EN CONSUMO DE HORAS	DESVIACIÓN EN COMPOSICIÓN O MIX DE PERSONAL	
	EFFECTO HORAS	EFFECTO COMPOSICIÓN	
	(HORAS PREVISTAS - HORAS REALES) X TARIFA PREVISTA	(TARIFA PREVISTA- TARIFA REAL) X HORAS REALES	
Planificación	-552,00	-208,00	
Activo	-1.022,73	452,73	
Pasivo	-550,00	50,00	
Pérdidas y Ganancias	586,36	483,64	
Informe	-665,00	-35,00	
Revisión/Supervisión	729,23	-29,23	
TOTAL	-1.474,13	714,13	-760

Tabla 5.6.: Origen desviación en cada tipo de actividad.

Finalmente, se puede explicar que surge una desviación negativa de 760€ debido al mayor número de horas finalmente empleadas para realizar dicho encargo ya que en algunas áreas de actividad se han necesitado más horas para realizar cada tipo de actividad y así como por que el coste promedio de realizar cada actividad ha cambiado debido a la distinta asignación de los recursos a utilizar, es decir a la diferente distribución de las horas para realizar cada tipo de actividad y por cada empleado.

En el caso de la actividades de planificación e informe se necesitan más horas para realizar dichos trabajos por ello el efecto en horas es negativo y por otro lado, el efecto composición es negativo ya que el coste promedio real de la actividad de planificación es superior respecto al coste promedio previsto ya que la distribución del trabajo a realizar entre los trabajadores de esta área implica un tiempo superior respecto al inicialmente presupuestado (ver tabla 5.2 y 5.4). También podemos observar que las áreas de actividad relativas al activo, pasivo y surge un efecto composición positivo debido a que son las áreas que requieren una dedicación superior y a que la asignación de los recursos a cada trabajador encargado de realizar dichas actividades ha sido distinta respecto a los recursos inicialmente asignados. Se han necesitado más horas para realizar el trabajo y realizar el trabajo relativo a dichas áreas ha sido menos caro ya que el coste promedio es inferior respecto al inicialmente presupuestado (ver tablas 5.2 y 5.4). Para lleva a cabo la actividad relativa al área de pérdidas y ganancias se han empleado menos horas de las inicialmente previstas y por lo tanto, el coste de dicha actividad ha sido menor surgiendo una desviación positiva de 1.070€. Surge también en esta actividad un efecto composición positivo, que indica que el coste promedio de realizar dicha actividad ha sido inferior respecto al coste promedio inicial ya que la distribución de los recursos asignados a cada trabajador ha variado. En último lugar, la actividad de revisión y supervisión implica finalmente una menor dedicación y el coste promedio real es mayor frente al inicialmente presupuestado.

La principal conclusión obtenida al elaborar un presupuesto es conocer cuál es la asignación de tiempo realmente empleado y coste a cada área de trabajo para así poder conocer y evaluar el desempeño de los empleados en cada actividad. Es importante ya

que permite evaluar el desempeño del personal, la planificación de la carga de trabajo a realizar por cada empleado así como determinar la capacidad que tiene una empresa para llevar a cabo un nuevo proyecto o la realización de los trabajos existente Para los responsables de la dirección de un negocio es de especial interés establecer un control de tiempos ya que permite planificar y distribuir correctamente la carga de trabajo así como para distribuir de forma eficiente las horas asignadas a cada trabajo en futuros encargos a realizar. Además, para el caso de empresas de servicios profesionales permite adquirir experiencia para realizar una correcta planificación ante futuros encargos a realizar.

De manera que la implantación de una herramienta que mida el control de tiempos en una organización nos permite conocer cómo se aplican los diferentes recursos que dispone una empresa para realizar el trabajo encargado, conocer el cumplimiento o no de las horas estimadas en la realización del trabajo e identificar las desviaciones por encargo, persona y área de actividad.

6. CONCLUSIONES

El sector de la auditoría está altamente concentrado en las grandes firmas de auditoría (Ernst and Young, KPMG, Deloitte y Price WaterHouse Coopers) denominadas 'Big Four'. Tras la elaboración de este trabajo, se ha podido comprobar como dichas firmas de auditorías presentan diferentes ventajas frente a los pequeños despachos de auditoría afectados en gran medida por la falta de experiencia e imagen de marca así como por la gran concentración existente en el mercado de la auditoría.

Por otro lado, el sector se ha visto afectado por la crisis económica. Respecto a las cifras más significativas del sector de la auditoría se ha podido comprobar a través de la información proporcionada en el informe anual (2014) del ICJCE como a lo largo de dicho año el número de auditores inscritos ha aumentado; en cambio tanto el número de personas contratadas como el número de sociedades de auditoría y la facturación obtenida respecto al año anterior se han visto afectada por la inestabilidad económica. Como se pudo comprobar, entre las cuatro grandes firmas analizadas, Deloitte es la que presenta un mayor volumen de ingresos de explotación respecto a las demás. Adquiere importancia señalar que en el mercado de la auditoría, la facturación por tipo de actividad está cambiando y que dichos ingresos provienen también de áreas relativas a la actividad de consultoría, fiscal y legal.

En materia reguladora se han introducido numerosos cambios. Destaca la NICC1 vinculada estrechamente con el control de tiempos llevado a cabo en los despachos y firmas de auditoría. Es importante analizar la continuidad de relaciones con los clientes, la continuidad de un encargo así como establecer los procedimientos necesarios para asegurar que los empleados de la firma de auditoría cuentan con las capacidades y competencias necesarias para realizar su trabajo. Dicha norma enfatiza la necesidad de establecer un control de tiempos para comprobar la disponibilidad de tiempo para realizar un trabajo.

Derivado de lo anterior, es decir, entorno económico de crisis y cambios normativos, se ha puesto de manifiesto cómo, en este tipo de organizaciones es cada vez más importante disponer de una serie de herramientas que ayuden a la toma de decisiones así como conocer la evolución del negocio. La Contabilidad de Gestión es esencial ya que proporciona información real y específica para la toma de decisiones. Por un lado, las empresas deberían establecer un sistema de indicadores según características como son el tipo de negocio, tamaño, servicio y clientes. No disponer de un conjunto de indicadores conlleva el desconocimiento de aspectos fundamentales para una organización, algunos como la satisfacción del servicio prestado al cliente, la rentabilidad de los servicios ofrecidos o la productividad de los trabajadores. Otra herramienta para medir el control gestión en las empresas de servicios profesionales como son las firmas auditorías es el control de tiempos ya que posibilita la medición del principal recurso productivo de las empresas, las horas.

A través del caso práctico, se ha podido comprobar la importancia de establecer un presupuesto para elaborar un encargo ya que permite, por una parte, analizar la rentabilidad del servicio prestado y, por otra, comparar las horas previstas en la realización del trabajo con las finalmente empleadas, detectar desviaciones y analizarlas para mejorar la gestión. Se puede observar como la fijación de un presupuesto facilita determinar aspectos importantes como son conocer la eficiencia de los trabajadores, la cargabilidad de trabajo por persona y tiempo y la rentabilidad obtenida al realizar un encargo. Además, permite conocer a los responsables de la gestión si los recursos

previstos (horas) y la estructura prevista de personal han sido los adecuados o no para llevar a cabo el encargo. Esta información será de gran utilidad para planificar futuros trabajos que puedan surgir.

7. BIBLIOGRAFÍA

ARTÍCULOS

Álvarez López, J. y Blanco Ibarra, F. 2003. *"Principios de Contabilidad de Gestión"*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), documento núm. 1, marzo 2003.

Breda Sweeney, B. y Pierce, B. 2004. *"Management control in audit firms. A qualitative examination"*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 17, núm. 5, 779-812.

Muñiz González, L. 2002. *"Un sistema de indicadores de control de gestión para asesorías"*, Partida Doble, núm. 133, 48-57, mayo 2002.

Uyarra Encalado, E. 2014. *"Herramientas de control de gestión en despachos y firmas de auditoría (control de tiempos)"*, Revista Contable, núm.25, septiembre 2014.

Uyarra Encalado, E. 2010. *"Medidas y estrategias a seguir por las pequeñas y medianas firmas de auditoría ante la crisis"*, Partida Doble, núm.225, octubre de 2010.

INFORMES

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, 2014. Informe anual.

Price WaterHouse Coopers, 2014. Informe Anual.

LEGISLACIÓN

Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Ley 12/2010, de 30 de Junio, de Auditoría de Cuentas. Boletín Oficial del Estado, 1 de Julio de 2010, núm.159.

PÁGINAS WEB

Alonso Alaya, M. 2011. Introducción a la gestión, desarrollo y organización de una firma de auditoría. Disponible en <http://www.marionalonso.com/wpcontent/uploads/2011/03/programa-curso-sevilla-icjce-marzo-2011.pdf> [consultado el 2 de marzo de 2015].

Auditorium, 2011. Situación de la Auditoría de Cuentas en España Disponible en http://grupo30auditorium.blogspot.com.es/2011/01/situacion-actual-de-la-auditoria-de_18.html [consultado el 1 de marzo de 2015].

Cagliani Gabriele, 2014. Deloitte, PwC, KPMG y EY aceleran su crecimiento gracias a la consultoría. Expansión. Disponible en <http://www.expansion.com/2014/04/07/juridico/1396896859.html> [consultado el día 1 de marzo de 2015].

Instituto Censores Jurados de Cuentas de España. Situación de auditoría en España. Disponible en <http://www.icjce.es/comunicado-sobre-la-situacion-de-la-auditoria-en-espana> [consultada el 1 de marzo de 2015].

Muñoz Araceli, 2014. Las 'big four' incrementan su facturación un 5,2% durante 2014. El economista. Disponible en <http://www.eleconomista.es/empresasfinanzas/noticias/6319711/12/14/Las-big-four-incrementan-su-facturacion-un-52-durante-2014.html#Kku87fJ4HhiieE6G> [consultado el día 1 de marzo de 2015].

Plan General Contable. Las normas de registro y valoración. Disponible en www.plangeneralcontable.com [consultado el día 22 de abril de 2015].

SABI. Disponible en <https://sabi.bvdinfo.com/version2015512/home.serv?product=sabineo> [consultado el 10 de marzo de 2015]

Urraya Encalado E, 2015. Los indicadores en los sistemas de gestión y control de calidad. Disponible en <http://www.estebanuyarra.com> [consultado el día 4 de marzo de 2015].