

UNIVERSIDAD DE BARCELONA

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y ORGANIZACIÓN DE
EMPRESAS

**LA GESTIÓN DE LOS RECURSOS HUMANOS
EN BASE A COMPETENCIAS**

**ANÁLISIS DE COMPETENCIAS EN EMPRESAS DE
AUDITORÍA**

TESIS DOCTORAL PRESENTADA POR:
XAVIER LLOPART PÉREZ

**DIRIGIDA POR:
DR. RAFAEL REDONDO DURÁN
UNIVERSIDAD DE BARCELONA**

BARCELONA, 1997

7.3.4. Competencias de habilidades por cultura	377
7.4. Análisis de las competencias de conocimientos	378
7.4.1. Competencias de conocimientos por ocupación	379
7.4.2. Competencias de conocimientos por tipología	380
7.4.3. Competencias de conocimientos por tamaño	382
7.4.4. Competencias de conocimientos por cultura	384
7.5. Gráficos y tablas	385
8. CONCLUSIONES	
8.1. Conclusiones generales	491
8.2. Conclusiones sobre el estudio empírico	512

CAPÍTULO 5. PLANTEAMIENTO DEL OBJETIVO DE ESTUDIO

5.1. Planteamiento general	292
5.2. La auditoría en España. Evolución	295
5.3. Situación actual de la auditoría en España	302
5.4. El Col.legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya	318

CAPÍTULO 5. PLANTEAMIENTO DEL OBJETIVO DE ESTUDIO

5.1. Planteamiento general

A través de este estudio empírico que presentamos vamos a validar un conjunto de competencias dentro de un sector de actividad profesional, que nos permita tomar decisiones de movilidad, formación y desarrollo y evaluación del rendimiento y compensación. Además, hemos intentado determinar las diferencias que se producen, entre empresas del sector escogido, en relación a la determinación de competencias en función de tres aspectos diferenciales: el tipo de empresa, su tamaño y la cultura de la firma, fijada esta última a través de su misión, estrategias de negocio y las políticas de recursos humanos y, todo ello, teniendo en cuenta diferentes ocupaciones que hemos elegido como standard en las empresas de este sector.

Hemos escogido el sector de la auditoría, además de la vinculación que el doctorando ha tenido en el desarrollo de su actividad profesional, por la importancia que en el desarrollo de su función tienen las personas que integran los equipos de trabajo y, finalmente, por el auge que ha adquirido en los últimos años dentro del contexto empresarial de nuestro país, teniendo en cuenta que su mayor crecimiento se sitúa en la última década con la aparición de la Ley de Auditoría de Cuentas y la obligatoriedad para las sociedades mercantiles de someter sus cuentas anuales a la verificación por expertos profesionales independientes.

Aunque este apogeo se sitúa en un momento específico de tiempo, es evidente que estamos hablando de un sector profesional que tiene una historia y que, por tanto, cuenta con un colectivo profesional muy importante en número, cualificación y de un gran dinamismo.

Los profesionales que integran el mundo de la auditoría se agrupan en la actualidad en tres colegios profesionales:

- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, organizado en agrupaciones territoriales, estableciéndose en Cataluña el Col.legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya;
- Registro de Economistas Auditores, dependiente del Colegio de Economistas, y
- Registro de Titulares Mercantiles, dependiente de Colegio de Titulares Mercantiles.

Para la realización de este estudio nos hemos centrado en los profesionales pertenecientes al Col.legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya, escogiendo este colectivo en función de diferentes razones que pasamos a comentar:

- a) en el mismo coexisten profesionales con diferente tipo de formación reglada, que van desde Economistas y Diplomados en Ciencias Empresariales hasta Profesores Mercantiles, integrados en despachos profesionales de auditores independientes o actuando como tales, firmas nacionales y multinacionales y, asimismo, inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas dependiente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas;
- b) el número de firmas, tanto nacionales como multinacionales que conforman este colectivo es representativo de la actividad global de auditoría en nuestro país, así como el de profesionales actuantes por cuenta propia;

c) el volumen de negocio que genera esta actividad en Cataluña se considera representativo con respecto a la totalidad del Estado español por la ubicación geográfica de las empresas;

d) el volumen de negocio que se genera en este colegio profesional es muy importante con relación al volumen de la actividad en Cataluña y, finalmente,

e) es un colectivo muy dinámico, y prueba de ello lo tenemos en las actividades que desarrolla y las vinculaciones a nivel internacional que tiene establecidas (cursos de formación a diferentes niveles en temas de auditoría y otros relacionados con el mundo empresarial, organización de jornadas y encuentros entre profesionales de forma periódica, acuerdos con otros colectivos internacionales, entre otros).

Por estas razones hemos circunscrito nuestro trabajo al área geográfica de Catalunya, representada por el colectivo inscrito en el Col.legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya, teniendo en cuenta que los resultados que se obtengan de esta investigación pueden ser extrapolables a otros colectivos ubicados en cualquier parte del territorio nacional.

La validación a nivel de otros ámbitos como la Unión Europea, por ejemplo, puede ser mucho más compleja, ya que entendemos que las competencias pueden ser muy diferentes en función del lugar que estamos analizando y, por tanto, los requerimientos exigidos al personal. Esto puede abrir las puertas a futuras investigaciones que puedan realizarse avanzando en este objeto de estudio.

5.2. La auditoría en España. Evolución

Desde hace ya muchos años, los países considerados desarrollados desde el punto de vista económico y con gran tradición democrática, han asumido la necesidad e importancia de la auditoría, lo cual ha comportado un creciente desarrollo normativo, así como un perfeccionamiento de los procedimientos técnicos, considerado como base fundamental en la generación de la confianza social de la información de carácter económico.

Esta dinámica, habitual en los países denominados occidentales, tardó mucho tiempo en asentarse en España. El peculiar desarrollo económico experimentado en nuestro país, partiendo de un proceso de revolución industrial, con un enorme retraso e imperfección en comparación a otros países, tales como Inglaterra, unido a nuestros avatares políticos y sociales, han sido elementos decisivos en el estancamiento generalizado del país y, consecuentemente, en este desfase en el ámbito de la auditoría.

La implantación de la auditoría supone dos hechos fundamentales: que se sienta como una necesidad en el ámbito económico y que dicha condición sea satisfecha. Ambos, pueden producirse inicialmente de forma real, aunque lenta, hasta que se inicia su generalización definitiva gracias al desarrollo del proceso normativo.

De todas formas, para que los hechos mencionados se manifiesten de forma constatable, existe la exigencia de un desarrollo económico que facilite la generación de una creciente actividad económica empresarial, que propicie la existencia de un número cada vez mayor de agentes

económicos y que éstos exijan cada vez una mayor transparencia en dicha actividad.

Esto implica la generación de mayor volumen de información, más variada, compleja y perfecta desde el punto de vista técnico, así como un proceso de validación de dicha información que le proporcione credibilidad y utilidad. Por tanto, también se precisa de la existencia de un cuerpo profesional, en cantidad y calidad suficiente, que se encargue de llevar a cabo el mencionado proceso de validación. Obviamente, el entorno socio-político debe poseer las características básicas para que la confluencia de circunstancias propicien la aparición, tanto de las necesidades mencionadas como de las posibilidades de satisfacción de las mismas.

En España, la obligación de someter la información económica a un proceso de validación, surge paralelamente a un cierto despegue económico experimentado en el siglo pasado. Esta necesidad, implica el deseo de poder contar con un mecanismo de control y protección ante los ya demasiado frecuentes desmanes experimentados con el uso y abuso de las sociedades mercantiles, especialmente sociedades anónimas. Sin embargo, la existencia de esta exigencia, materializada en una demanda de control, no encuentra respuesta en la oferta existente para su satisfacción. No existe, por parte de las unidades económicas, ningún interés de sometimiento de la información por ellas generadas a cualquier tipo de revisión y validación, teniendo en cuenta, además, la inexistencia de una legislación que obligue a las empresas a someterse a dichas revisiones, así como de un colectivo profesional cualificado capaz de realizarlas²³³.

²³³ Martínez García, F.J. (1992): *La regulación de la auditoría en España*, Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, página 31.

En otros países esta obligación permitió el nacimiento de la auditoría al concurrir, además, los otros elementos precisos. En España sólo sirvió para que se desarrollase una inquietud en determinados sectores, que permitió el despertar de unos profesionales en torno a ella y se generaron unos intentos, alguno de cierta entidad, por incorporarla a la normativa legal.

Esta situación, iniciada a finales del siglo XIX, se prolonga durante varios años más, durante los cuales, la manifestación de la necesidad de incrementar los índices de transparencia y fiabilidad de la información económica, van en verdadero aumento. Así, en el año 1943 nace el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Sin embargo, resultó insuficiente la inclusión normativa en la Ley de Sociedades Anónimas de un mecanismo de control de cuentas, al ser aprobada como mera excepción, la posibilidad de intervención de expertos independientes para el análisis y examen de las cuentas e informar de los resultados a los accionistas.

La auditoría, tal como debe considerarse, inicia su camino en nuestro país de la mano de los inversores extranjeros, con la apertura de la economía nacional durante los años sesenta, que exigen a sus filiales españolas la lógica rendición de cuentas, avalada por el dictamen de auditores externos.

Será en la década de los 70 cuando se produzca el primer impacto social de importancia, generalizando el proceso de auditoría para las principales empresas, al incluirse en los regímenes normativos promulgados para la regulación del mercado de valores, que las sociedades que soliciten su admisión a cotización presenten cuentas certificadas, así como la información que regularmente deben emitir y presentar. Sin embargo, es

constatable el retraso que la entrada en vigor efectiva de esta normativa sufrió. Las Juntas Sindicales no exigían de forma metódica la presentación de cuentas debidamente certificadas e incluso la correcta interpretación produjo una cierta polémica en el propio seno del Instituto de Censores de Cuentas de España, que no se vio definitivamente resuelta hasta la reforma del Código de Comercio en 1973.

No obstante las dificultades mencionadas, paulatinamente fue creciendo el interés por la auditoría. El desarrollo económico y empresarial implicó un incremento en el número de solicitudes de auditorías de cuentas y la aparición de grandes firmas internacionales auditoras, que fueron adquiriendo un protagonismo cada vez mayor con el paso del tiempo, y que, además, constituyeron el motor de arrastre de la profesión a nivel nacional.

Debemos considerar, sin embargo, que el incremento del número de auditorías a realizar no siempre coincide con el grado de conocimiento público de las mismas ni, por tanto, de sus resultados, teniendo en cuenta: la falta de adaptación de los registros contables al Plan General de Contabilidad formulado en el año 1973, que, además, los dictámenes de los auditores no siempre eran favorables y, por último, que esta información no tenía ninguna obligación en cuanto a su realización y menos en cuanto a su publicación.

De todas formas, es evidente el hecho de que la realización de auditorías se va extendiendo de forma voluntaria y la repercusión que la profesión obtiene, sobre todo, en el sector público o en sectores tan característicos como Bancos y Cajas de Ahorro a consecuencia del proceso de consolidación social y modernización, tiende a un progreso cualitativo la equiparación de nuestro país con el entorno, con un punto de mira muy concreto como era la integración de España como miembro de pleno

derecho en la Comunidad Económica Europea y la correspondiente armonización a su normativa²³⁴.

Todo ello favorece la iniciación de procesos que contemplan circunstancias que van desde la reforma de la propia Ley de Sociedades Anónimas, la del Mercado de Valores, la legislación de Instituciones de Inversión Colectiva, las Cooperativas, etcétera, a las específicamente contables y de auditoría, como la reforma de la normativa mercantil en materia de contabilidad, establecimiento de la normativa para la elaboración de las cuentas consolidadas y la correspondiente a la regulación de la auditoría, reforma del Plan General de Contabilidad, etcétera.

La reciente culminación de todo este proceso, da lugar a un derecho contable español, configurado básicamente por las disposiciones que a continuación se relacionan:

- a) Ley 12/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- b) Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directrices de la Comunidad Económica Europea en materia de Sociedades.
- c) Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

²³⁴ Robleda Cabeza, H. (1996): *Evolución y situación actual de la armonización de la profesión auditora en la Unión Europea*, Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, página 10.

- d) Real Decreto 1597/1989 de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

- e) Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas.

- f) Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

- g) Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas.

- h) Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, modificando algunos aspectos del Código de Comercio y de la Ley de Sociedades Anónimas.

- i) Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

Profesionalmente, en el ámbito de la auditoría, se produce una importante evolución con la creación en el año 1979 de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), que desde su constitución se encarga de cubrir un importante espacio normativo. Su actividad se orienta en favor de la Contabilidad, emitiendo principios y normas contables acordes a las ya existentes en países más desarrollados en este aspecto y organismos internacionales, resultando trascendental para la homologación de niveles técnicos.

De forma específica, en el campo de la auditoría, debe significarse la creación en 1982 del Registro de Economistas Auditores (REA) al amparo del Real Decreto 871/1977, de 26 de abril, por el que se aprueba el Estatuto Profesional de Economistas y Profesores y Peritos Mercantiles, viendo también la luz en Barcelona el Registro de Diplomados en Ciencias Empresariales Auditores (REGA).

Respecto al organismo que hasta el momento ostentaba la exclusividad en el ejercicio de la profesión auditora, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, se producen una serie de actuaciones encaminadas a la adaptación a las nuevas circunstancias. En 1945, y tras varias modificaciones, se aprueban los estatutos definitivos del Instituto. En el año 1951 se aprueba el código de ética profesional y, en 1959, el reglamento de régimen interno de esta institución. Finalmente, en 1979, se produce el traspaso a la dependencia de esta institución del Ministerio de Economía y Hacienda²³⁵.

Con el nuevo marco legal en vigor, las diferentes corporaciones de derecho público desarrollan procesos de adaptación normativa al nuevo sistema, como por ejemplo la homologación de la totalidad de las normas contables y de auditoría desarrolladas por las diferentes corporaciones mediante su unificación bajo la tutela del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), organismo heredero del Instituto de Planificación Contable existente desde hace ya algunos años y que realizó en su época una profunda transformación de las prácticas contables en nuestro país.

²³⁵ Arana Gondra, F.J. (1992): *Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, página 94.

En la actualidad se están llevando a cabo los primeros pasos para la posible unificación futura de las diferentes corporaciones que agrupan a los miembros ejercientes de esta actividad, aspecto éste que tenderá hacia una mayor normalización del sector de la auditoría y de su actividad desarrollada.

5.3. Situación actual de la auditoría en España

Constatado el escaso interés inicial demostrado sistemáticamente por la actividad de auditoría, puede observarse cómo con el transcurrir del tiempo, acaba apareciendo la cada vez mayor necesidad social de transparencia en la información económico - financiera, consecuencia directa de la multitud y diversidad de usuarios de dicha información existente en la actualidad. Esto implica de forma directa la urgencia y consecución de su regulación.

Cualquier tipo de regulación aplicada a la profesión de auditor, debe contemplar inexorablemente el mecanismo de designación del experto independiente y externo por parte de las empresas, que será el encargado de someter a sus cuentas al proceso de verificación. Asimismo, dicha regulación, debe velar porque el auditor de cuentas no pueda verse amenazado por posibles arbitrariedades que conlleven la denuncia de su contrato.

Se reconocen, normalmente, tres vías diferentes para el nombramiento del auditor o auditores de cuentas de una sociedad:

- a) La Junta General. Con anterioridad al cierre del ejercicio social cuyas cuentas van a ser objeto de revisión y por un período de tiempo determinado, no inferior a tres años ni superior a nueve,

siendo imposible la reelección del auditor hasta no haber transcurrido tres ejercicios desde la finalización del período para el que hubiera sido nombrado anteriormente. Este proceso ha sido modificado recientemente a través de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

b) El Registrador Mercantil. En caso de que la Junta General no actuara en tiempo y forma, o bien que el auditor no aceptara el encargo o se encontrara incapacitado para el cumplimiento de sus funciones, el nombramiento podrá ser solicitado por los administradores, por el comisario del sindicato de obligacionistas o por cualquier accionista al Registrador Mercantil correspondiente a su domicilio social.

c) El Juez de Primera Instancia. Utilizable al ser solicitada, por los administradores de la sociedad o las personas legitimadas para ello, la revocación del auditor nombrado por las vías anteriormente descritas, para lo que ha de concurrir causa justa. La revocación del auditor de cuentas, con anterioridad al cumplimiento del período para el que fue nombrado, corresponderá al mismo órgano facultado para su nombramiento.

La Sociedad debe ser consciente que el auditor tiene como objetivo la emisión de una opinión profesional independiente. Esta opinión se sustenta básicamente en los principios de contabilidad generalmente aceptados. Si éstos no se aplican, presentan lagunas de importancia o, simplemente, no han sido suficientemente desarrollados, los auditores no dispondrán de un marco de referencia adecuado y sus opiniones corren el riesgo de subjetivarse ante la ausencia de la norma que señale la dirección acertada. Por tanto, los Principios, así como las Normas de Valoración, constituyen un elemento vital.

Desde el punto de vista de la actuación profesional del auditor de cuentas, debe tenerse en cuenta la regulación progresiva de la profesión, materializada en la emisión de la normativa reguladora de dicha actuación. Las Normas Técnicas de Auditoría configuran la metodología de trabajo de los auditores. Dentro del marco de referencia de las Normas Técnicas mencionadas, deben diferenciarse aquéllas de carácter general de las de tipo específico.

Las de carácter general afectan a las condiciones que debe reunir el profesional de la auditoría y a su comportamiento en el desarrollo de la actividad, refiriéndose forzosamente a aspectos éticos, como la independencia, integridad y objetividad, el secreto profesional, diligencia, control de calidad, etcétera²³⁶.

En cuanto a las normas técnicas de tipo específico, deben diferenciarse las referentes a la ejecución del trabajo y las relativas al resultado de dicho trabajo, es decir, sobre la emisión de informes.

Las primeras de ellas hacen mención al proceso de preparación, planificación, programación y ejecución del trabajo. El objetivo de esta normativa consiste en establecer un criterio homologador de técnicas de investigación e inspección aplicables a partidas y hechos relativos a los documentos de tipo contable sujetos a revisión, base de fundamentación de la opinión del auditor. Su cometido se centra en el conocimiento y

²³⁶ Federico Borrás, Vicepresidente del Col.legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya, en su artículo "El reto de la internacionalización", publicado en *La Vanguardia*, el día 9 de septiembre de 1996, argumenta: "... la competitividad en nuestra profesión significa ofrecer al mercado una buena combinación de calidad y precio. Para poder hacer esto la empresa ha de conjugar una serie de medidas que pasan por la concepción del producto, investigación, desarrollo y formación de las personas ...". Este es el futuro diseñado para las firmas de auditoría.

programación del trabajo a ejecutar, sistemas de análisis y obtención de evidencias, papeles de trabajo y su supervisión.

Las segundas relativas a la emisión de informes, regulan los principios que deben observarse en el proceso de elaboración, emisión y presentación de informes de auditoría de cuentas, así como los criterios que fundamentan el modelo de informe a utilizar, en función del tipo de trabajo y objetivo de dicho informe.

Las tres corporaciones de derecho público reconocidas legalmente, representativas de los profesionales de la auditoría, impulsadas y tuteladas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), han elaborado conjuntamente una relación de principios y requisitos que debe necesariamente considerar el auditor de cuentas en el desempeño de su función, a fin de obtener la evidencia necesaria para sustentar una opinión técnica.

Este conjunto normativo tiene que verse completado, concretado o desarrollado en muchos de los aspectos a los que se refiere. Con este objetivo, las corporaciones de auditores, impulsadas también por el ICAC, han abordado esta tarea, generando, entre otras, Normas Técnicas relativas a los siguientes aspectos:

- a) Normas Técnicas sobre los informes especiales a elaborar en aplicación de diversos artículos del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- b) Norma Técnica sobre el informe especial requerido por la norma cuarta de la Circular 9/1989 de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

- c) Norma Técnica relativa al concepto de importancia relativa.
- d) Norma Técnica sobre hechos posteriores.
- e) Norma Técnica sobre relación entre auditores.

El esfuerzo realizado en la regulación de la profesión, tanto a nivel técnico como formal, ha venido provocado también por el cada vez mayor número de profesionales existente, estando en la actualidad este colectivo formado por un importante número de profesionales, tal como se desprende de las cifras que a continuación se relacionan en el cuadro siguiente (figura 5.1.) correspondientes al ejercicio 1995.

Como puede observarse, dominan el grupo de auditores no ejercientes que corresponden a personas que estando en posesión de esta titulación profesional, realizan una actividad enmarcada en una sociedad destinada a otras actividades y, por tanto, no ejercen la profesión o bien son personas jubiladas. Por Sociedades, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, con un 52 %, agrupa el porcentaje mayor al igual que por miembros adscritos en los que el porcentaje se mantiene aproximadamente en los mismos niveles. El grupo de las sociedades no adscritas es prácticamente irrelevante.

Audidores inscritos en el ROAC	
<i>1. Personas físicas</i>	
Ejercientes	4.414
Prestación de servicios	748
No ejercientes	9.170
Total	14.332
<i>2. Sociedades</i>	
ICJC	388
REA	263
REGA	93
No adscritos	13
Total	757
<i>Adscritos a corporaciones</i>	
ICJC	4.615
REA	2.875
REGA	1.472
Total	8.962

Figura 5.1. Audidores inscritos en el ROAC en el ejercicio 1995

Como ya indicaremos más adelante nosotros nos vamos a centrar en el colectivo de miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas y dentro de ellos, en los miembros del Col.legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya como colectivo representativo de la profesión de la auditoría en España, tanto a nivel de personas físicas como a nivel de sociedades.

Los datos que aparecen en este cuadro los reflejamos en el gráfico siguiente (figura 5.2.).

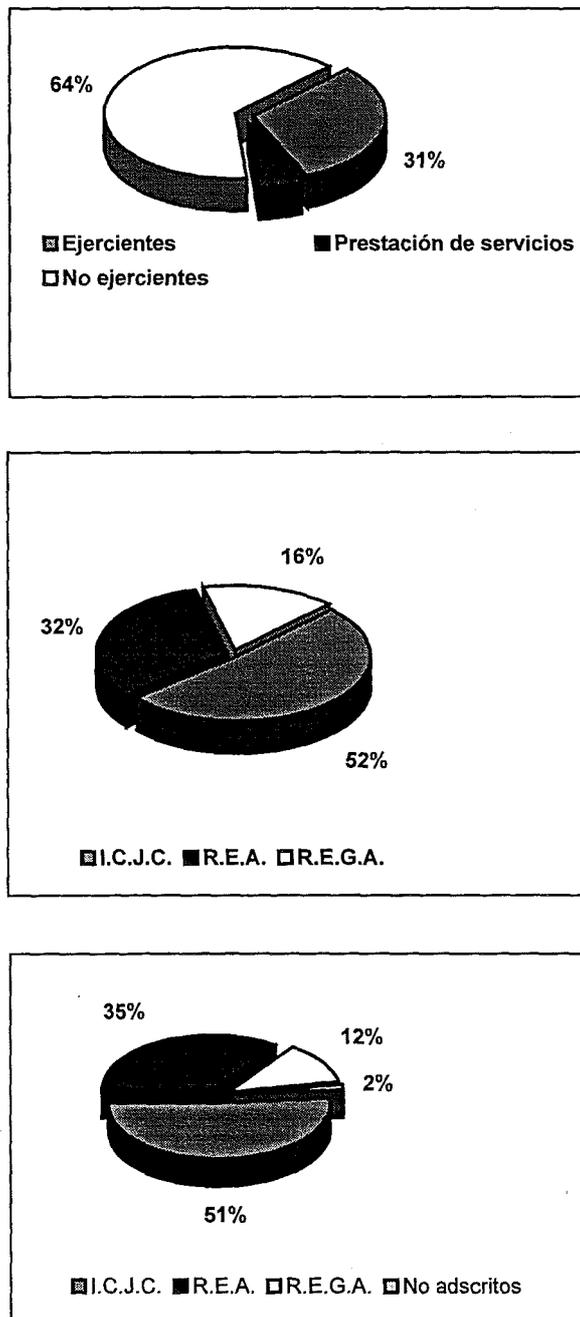


Figura 5.2. Auditores inscritos en el ROAC en el ejercicio 1995

La distribución geográfica de los profesionales dedicados a esta actividad es la que se especifica en el cuadro siguiente (figura 5.3.).

**LA GESTIÓN DE LOS RECURSOS HUMANOS EN BASE A COMPETENCIAS
ANÁLISIS DE COMPETENCIAS EN EMPRESAS DE AUDITORÍA**

Distribución geográfica de los Auditores individuales ejercientes			
ALAVA	37	LA RIOJA	29
ALBACETE	20	LUGO	35
ALICANTE	147	MADRID	603
ALMERIA	23	MALAGA	134
AVILA	3	MURCIA	109
BADAJOS	28	NAVARRA	93
BALEARES	75	ORENSE	12
BARCELONA	490	ASTURIAS	97
BURGOS	37	PALENCIA	9
CACERES	14	LAS PALMAS	51
CADIZ	39	PONTEVEDRA	65
CASTELLON	57	SALAMANCA	12
CIUDAD REAL	14	STA. CRUZ TFE.	63
CORDOBA	35	CANTABRIA	41
LA CORUÑA	104	SEGOVIA	11
CUENCA	4	SEVILLA	99
GIRONA	31	SORIA	6
GRANADA	30	TARRAGONA	51
GUALADAJARA	2	TERUEL	8
GUIPUZCOA	66	TOLEDO	17
HUELVA	12	VALENCIA	222
HUESCA	19	VALLADOLID	36
JAEN	17	VIZCAYA	134
LEON	18	ZAMORA	4
LLEIDA	27	ZARAGOZA	72

Figura 5.3. Distribución geográfica de los auditores individuales ejercientes

La distribución geográfica de las sociedades dedicadas a esta actividad se detalla en el cuadro siguiente (figura 5.4.).

Distribución geográfica de las Sociedades auditoras ejercientes			
ALAVA	7	LA RIOJA	10
ALBACETE	8	LUGO	3
ALICANTE	25	MADRID	274
ALMERIA	5	MALAGA	33
AVILA	0	MURCIA	34
BADAJOS	12	NAVARRA	11
BALEARES	26	ORENSE	6
BARCELONA	226	ASTURIAS	33
BURGOS	8	PALENCIA	1
CACERES	4	LAS PALMAS	32
CADIZ	8	PONTEVEDRA	28
CASTELLON	7	SALAMANCA	6
CIUDAD REAL	7	STA. CRUZ TFE.	16
CORDOBA	12	CANTABRIA	16
LA CORUÑA	20	SEGOVIA	1
CUENCA	1	SEVILLA	43
GIRONA	15	SORIA	2
GRANADA	10	TARRAGONA	14
GUALADAJARA	3	TERUEL	3
GUIPUZCOA	23	TOLEDO	3
HUELVA	8	VALENCIA	64
HUESCA	10	VALLADOLID	20
JAEN	2	VIZCAYA	42
LEON	11	ZAMORA	1
LLEIDA	11	ZARAGOZA	33

Figura 5.4. Distribución geográfica de las sociedades auditoras ejercientes

Como se desprende de estos cuadros, una parte importante de la actividad se concentra en Barcelona y Madrid, figurando el resto a una distancia cuantitativamente apreciable.

En el gráfico siguiente (figura 5.5.) representamos, agrupados, los valores contenidos en los dos cuadros anteriores.

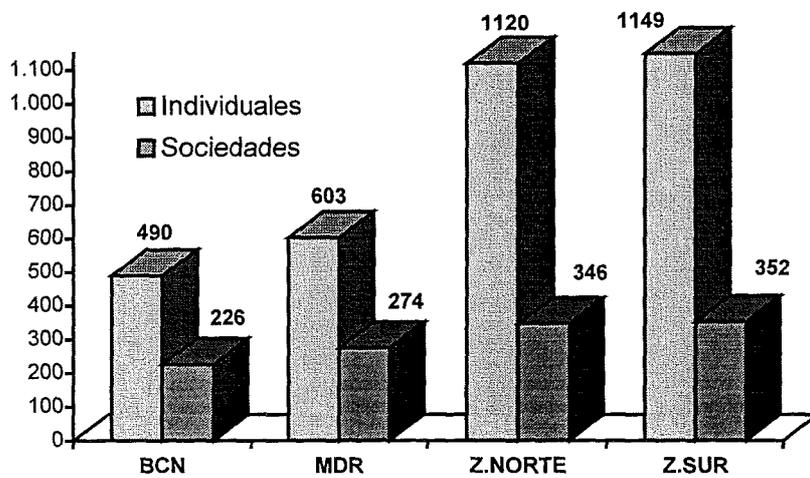


Figura 5.5. Distribución de auditores por zonas geográficas

Como se puede apreciar, la actividad desarrollada en Barcelona y Madrid comparada con la de otras zonas de España es significativa tanto en ejercientes individuales como en sociedades de auditoría.

En el cuadro siguiente (figura 5.6.), que detallamos a continuación, aparece la distribución del personal por auditores individuales y por firmas de auditoría, es decir, Sociedades, según el tamaño de cada una de ellas y señalando el personal integrado.

Profesionales a cargo de auditores			
<i>1. A cargo de auditores por cuenta propia</i>			
Número de auditores con personal			959
Profesionales a su cargo			2.237
Media de Personal			2
• Por intervalos			
Personal	Nº de auditores		Nº de profesionales
0	998		0
1	394		394
2	270		540
3 a 5	241		878
6 a 10	48		335
Más de 10	6		90
<i>2. A cargo de sociedades</i>			
Número de sociedades con personal			513
Profesionales a su cargo			5.460
Media de personal			11
• Por intervalos			
Personal	Nº de sociedades		Nº de profesionales
0	153		0
1-2	203		301
3-5	172		658
6-10	78		593
11-20	41		558
21-50	10		272
51-100	3		192
Más de 100	6		2.886

Figura 5.6. Profesionales a cargo de auditores y profesionales en Sociedades

Como se puede comprobar de la lectura y análisis de este cuadro, la distribución de profesionales en auditores independientes y sociedades es muy poco homogénea. El intervalo que integra mayor número de personas en el primer caso es el de 3 a 5, mientras que para el segundo caso estaría en más de 100, teniendo en cuenta que son sólo seis firmas de un total de más de setecientas.

En los cuadros siguientes incluimos información relativa a la evolución de la facturación durante los últimos ejercicios en el sector a nivel de sociedades y de auditores individuales, así como las horas realizadas para ambos grupos (figura 5.7.).

En las gráficas siguientes establecemos la relación entre la facturación por pesetas y horas y un cuadro por años para detectar la evolución (figuras 5.8. , 5.9. y 5.10.).

1990 % ▲ ▼ 1991 % ▲ ▼ 1992 % ▲ ▼ 1993 % ▲ ▼ 1994 % ▲ ▼ 1995 % ▲ ▼

Facturación total

Sociedades (mill.) 21.153 92 59 33.697 88 14 38.473 87 3 39.695 86 2 40.671 86 2 41.394 86

Individuales (mill.) 1.908 8 134 4.474 12 27 5.674 13 13 6.386 14 1 6.686 14 2 6.818 14

Total 23.061 100 65 38.171 100 15 44.147 100 4 46.081 100 2 47.357 100 2 48.212 100

Sociedades (horas) 3.269.781 90 58 5.172.710 88 7 5.554.768 86 (4) 5.352.803 85 (1) 5.344.164 85 0 5.327.043 85

Individuales (horas) 347.238 10 105 711.898 12 25 887.126 14 8 956.946 15 (2) 965.823 15 2 983.652 15

Total 3.617.019 100 63 5.884.608 100 10 6.441.894 100 (2) 6.309.749 100 (1) 6.309.987 100 0 6.310.695 100

1990 ▲ ▼ 1991 ▲ ▼ 1992 ▲ ▼ 1993 ▲ ▼ 1994 ▲ ▼ 1995 ▲ ▼

Facturación por horas de Sociedades (Pts) 6.489 0,4 6.514 6 6.926 7 7.415 2,6 7.610 2,1 7.771

Facturación por horas de Individuales (Pts) 5.495 13 6.214 3 6.394 4,3 6.673 3,7 6.923 0,1 6.931

Facturación por hora total 6.393 1,3 6.477 5,5 6.853 6,5 7.303 2,8 7.505 1,8 7.639

Figura 5.7. Facturación de auditoría

Evolución del volumen de facturación en millones de pesetas

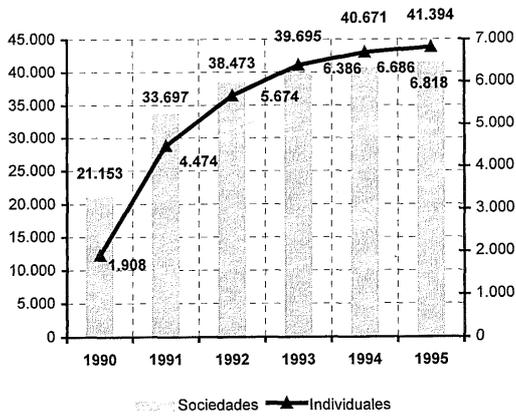


Figura 5.8. Evolución de la facturación

Evolución del número de horas

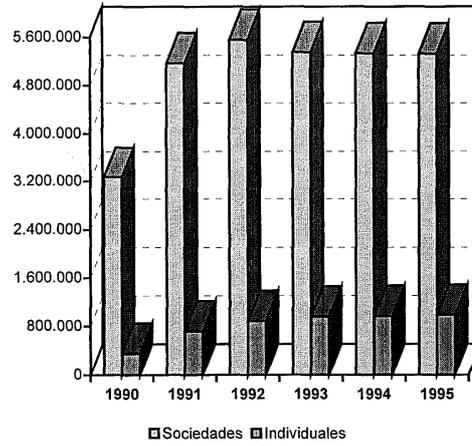
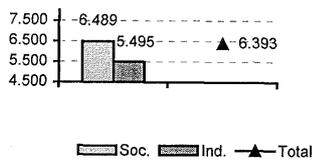


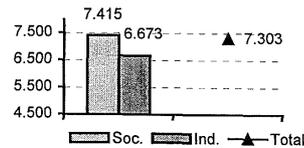
Figura 5.9. Evolución de la facturación y del número de horas

Figura 5.10. Facturación por horas en diferentes ejercicios (ver página siguiente).

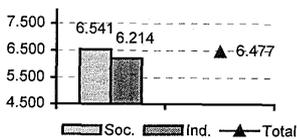
Facturación por horas 1990



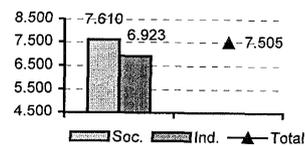
Facturación por horas 1993



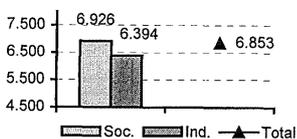
Facturación por horas 1991



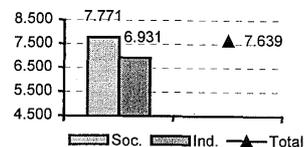
Facturación por horas 1994



Facturación por horas 1992



Facturación por horas 1995



En un estudio encargado por el Col·legi d'Economistes de Catalunya sobre la evolución, situación actual y perspectivas de los despachos profesionales de economistas, y realizado en diciembre de 1994, se distinguen tres tipos de problemas que afectan a este colectivo: globales, generales para todo el colectivo; específicos, en función del tamaño y ámbito de dedicación y locales, los exclusivos de despachos ubicados fuera de Barcelona.

La problemática de tipo global viene dada por la situación de crisis generalizada, la definición de la profesión, la falta de imagen corporativa y la visión individualista de los miembros del colectivo. En relación a los problemas específicos, éstos se distinguen por tamaño del despacho, especificándose los siguientes: despachos medianos, con problemas estructurales, la formación de los colaboradores y su rotación; despachos pequeños e individuales, con problemas como el aislamiento, la comercialización, el síndrome Peter Pan²³⁷ y el síndrome médico de cabecera²³⁸. Los problemas locales son la formación y reciclaje, falta de vida colegial, la fidelidad de los clientes que perjudica a los despachos jóvenes, la globalización del trabajo que implica una menor demanda de especialización.

Los despachos de auditoría, específicamente, presentan problemas de marca, aspecto éste que no afecta a las multinacionales, la

²³⁷ Se refiere al dilema entre crecer y buscar más socios o colaboradores o mantenerse con la misma estructura. Esta es una decisión que tarde o temprano todos los despachos profesionales se plantean.

²³⁸ Hace referencia al cliente que acostumbra a ser empresa pequeña, siendo sus demandas muy variadas y, por tanto, tienen la necesidad de un conocimiento global.

profesionalidad, ligada al precio cada vez menor de los servicios y la obligatoriedad que genera en el cliente que no busque la calidad sino el precio bajo y opiniones limpias.

Tal como se desprende de este estudio la actividad de auditoría está ligada a los gabinetes mayores, siendo compaginada con el asesoramiento mercantil y la consultoría especializada. La productividad medida en precio base por hora se sitúa en este tipo de despachos en 8.000 pesetas/hora, siendo la tarifa por empleado como precio medio la siguiente: gerente 12.000 pesetas/hora, senior 8.000 pesetas/hora y junior o asistente 5.000 pesetas/hora. Respecto a los costes de personal, éstos se pueden situar en torno al 80% de los costes de la empresa, teniendo una parte fija y otra variable que fluctúa en porcentaje, según nos estemos refiriendo a pequeños o grandes gabinetes, y estaría entre el 67 y 33% y el 90 y 10%, respectivamente. La retribución de los socios presenta porcentajes muy diferentes al fijarse en torno al 44% de fijo, 22% en función de resultados y 34% como distribución de beneficios. Por último, el porcentaje de los gastos de formación sobre el total de costes es francamente desalentador al situarse entre el 1 y 5%, si bien existe un número limitado de despachos que ya apuestan por la cualificación profesional de sus empleados.

Todo este panorama que algunos podrían calificar como negativo es fiel reflejo de la situación de la profesión en nuestro país, la importancia de los recursos humanos en el sector, su tratamiento integrado con las estrategias de la firma y la falta de formación y reciclaje del personal. Estos aspectos van modificándose lentamente gracias al esfuerzo de los colectivos de profesionales más comprometidos y las pautas que establecen las multinacionales y los grandes despachos nacionales,

teniendo en cuenta también el esfuerzo que realizan las corporaciones que agrupan a este colectivo.

5.4. El Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya

El origen histórico del actual Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya se encuentra en el Colegio de Contadores Jurados de Cataluña, quien a su vez señala como precedente de mayor influencia al Colegio de Contadores Jurados de Bilbao, fundado en 1927, conjuntamente a diferentes factores estimuladores de dicha creación que surgen, en algunos casos, a partir de finales del siglo pasado.

Habiendo transcurrido un año desde la creación del Colegio de Contadores Jurados de Bilbao, el por entonces ministro de Trabajo, Comercio e Industria, Eduardo Aunós, elabora un proyecto de decreto ley sobre la necesidad de establecer la obligatoriedad de la inspección técnica de los balances de las sociedades anónimas por parte de un cuerpo técnico denominado Instituto de Censores de Cuentas, con la principal característica de autonomía económica y dependencia legal y oficial del Ministerio de Trabajo, Comercio e Industria.

A raíz de dicha iniciativa, en el mes de octubre de 1929, fue constituida una comisión, a la que fueron convocados un representante del Colegio de Bilbao, así como de las escuelas de estudios mercantiles de Bilbao, Barcelona y Madrid, del Colegio Central de Titulares Mercantiles y del Banco de España, con el objetivo de analizar el proceso de inspección de las sociedades anónimas y la creación de un Instituto de Censores.

A pesar del establecimiento en Barcelona de auditores extranjeros desde principios de este siglo, del precedente creado mediante la constitución del Colegio de Bilbao y de la insistencia desde esta ciudad de la creación de un organismo de iguales características en Barcelona, no será hasta 1931 cuando se constituya el Colegio de Contadores Jurados de Cataluña.

La secuencia resumida de los hechos que estimularon la creación de dicho ente, presentada esquemáticamente, es la siguiente:

- Congreso Nacional de Titulares Mercantiles de Madrid, en el que se defiende la creación de un cuerpo colegiado destinado a la intervención y reconocimiento con fe pública de las operaciones de contabilidad que tuvieran influencia en los centros administrativos y judiciales (1891).
- Proyecto de Ley sobre la inspección de las sociedades anónimas (1910).
- Creación del Instituto de Contadores Públicos de España en Madrid (1912).
- Conferencia a cargo de Luis Barreiro, en la ciudad de Bilbao, sobre "La Inspección de las sociedades anónimas. Los Chartered Accountants" (1922).

- Encuesta realizada por la Revista General de Legislación y Jurisprudencia sobre la inspección de las sociedades anónimas (1925).
- Creación del Colegio de Contadores Jurados de Bilbao (1927).
- Proyecto de decreto ley sobre la inspección de las sociedades anónimas en el que se propone la creación de un cuerpo técnico destinado a dicha función y autónomo respecto al Estado (1928).
- Real Orden del Ministerio de Industria y Comercio por la que se crea una comisión encargada del estudio de la inspección de las sociedades anónimas y la creación de un instituto de censores (1929).

La vida del Colegio de Contadores Jurados de Cataluña se enmarca en el período de especial intensidad política y social existente entre los años 1931 a 1936, coexistiendo con la Segunda República Española, de forma que los inversores extranjeros acentuaban su control sobre los sectores productivos en los que se habían introducido ya desde inicios de siglo. Precisamente fue esta entrada de inversores en Cataluña lo que trajo consigo los primeros auditores extranjeros que, sin lugar a dudas, servirían de incentivo a la creación del Colegio de Contadores Jurados de Cataluña.

La redacción de los primeros estatutos del Colegio data del 29 de mayo de 1931, aunque no fueron presentados ante el Gobierno Civil de la provincia hasta el 6 de junio de ese mismo año. La asamblea constitutiva

se celebró con fecha 11 de julio de ese mismo año, con presencia de los siete miembros fundadores.

El primer asunto que ocupó al Colegio, por iniciativa propia y en defensa de la titulación mercantil, fue la elaboración de un informe sobre las por aquel entonces proyectadas facultades de economía, en el que se ponía de manifiesto la necesidad de creación de un plan de reforma de estudios con anterioridad a la creación de dichas facultades.

Uno de los campos de actuación del Colegio fue la intervención judicial en procesos de suspensión de pagos, siendo de este tipo de trabajos del que mayor número de referencias se conservan. En la Ley de 26 de julio de 1922 sobre suspensiones de pagos, se establece que las Cámaras Oficiales de Comercio e Industria, la Asociación de Banqueros y el Colegio de Abogados, en los núcleos de población donde las hubiere, elaborasen una relación de peritos o prácticos mercantiles dispuestos a intervenir en los procesos de suspensiones de pagos.

Como consecuencia de las gestiones realizadas a raíz de la normativa mencionada, en 1932 quedó constituida la relación de entidades pertenecientes al Colegio integradas en la intervención de los procesos de suspensión de pagos, según el siguiente detalle:

- El Colegio de Abogados de Barcelona se incluyó para la Guía Judicial para ese ejercicio.
- La Cámara de Comercio y Navegación incluyó en su lista a tres de sus miembros.

- La Cámara de Industria, a pesar de no consignar a ninguno de sus miembros, uno de ellos sí llegó a formar parte de la lista definitiva, aunque por iniciativa del Colegio General de Peritos Titulares.
- La Asociación de Banqueros de Barcelona incluyó a la totalidad de sus asociados, excepto a uno de ellos, por renuncia propia.

Aparte de las cuatro entidades representadas en el Colegio, el número de asociados existente entre los ejercicios 1931 a 1936, no pasó de 10.

El acceso al Colegio de Contadores Jurados de Cataluña, así como al resto de entidades de otras regiones del Estado, estaba restringido a aquellos profesionales titulares mercantiles capaces de satisfacer una serie de exigencias técnicas y morales que tenían como objeto el garantizar la actuación profesional y la conducta de todos los miembros colegiados.

Para la pertenencia al Colegio, era imprescindible la nacionalidad española, ser mayor de veinticinco años y tener capacidad para comerciar con arreglo a lo establecido en el Código de Comercio.

Técnicamente, los requisitos establecidos eran la posesión de titulación oficial de profesor o intendente mercantil, excluyendo, por tanto, a la categoría de perito mercantil, así como el poder justificar la realización durante un período mínimo de cuatro años de prácticas mercantiles y contables.