

INDICE DE CONTENIDOS

| | |
|--|-----------|
| 1. INTRODUCCION..... | 9 |
| 1.1. RESUMEN | 9 |
| 1.2. Asignaturas relacionadas..... | 10 |
| 1.3. Justificación personal..... | 12 |
| 1.4. Objeto y objetivos | 13 |
| 2. LA AUDITORIA DE CUENTAS: UN ANALISIS SECTORIAL..... | 15 |
| 2.1. El sector en el contexto económico español..... | 15 |
| 2.1.1. El sector en cifras..... | 15 |
| 2.1.2. El trabajo del auditor: clasificación y evolución..... | 16 |
| 2.2. Estructura del sector de la auditoría en España..... | 19 |
| 2.2.1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuenta y el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. | 19 |
| 2.2.2. Las Corporaciones representativas de auditores | 22 |
| 2.2.3. Los auditores: los protagonistas del sector. | 25 |
| 2.3. La empresa de auditoría de cuentas..... | 26 |
| 2.3.1. El auditor ejerciente por cuenta propia..... | 26 |
| 2.3.2. Las sociedades de auditoría..... | 27 |
| 2.3.3. Las “BIG 4” y la concentración empresarial del sector..... | 29 |
| 2.4. Los profesionales del sector de la auditoría: una breve radiografía. | 30 |
| 2.5. Análisis del entorno del sector a través del Modelo de las 5 Fuerzas..... | 32 |
| 3. MARCO NORMATIVO DE LA AUDITORIA DE CUENTAS | 37 |
| 3.1. De los orígenes hasta el actual marco normativo: un repaso a la historia. 38 | |
| 3.1.1. Los orígenes del régimen jurídico de la auditoría..... | 38 |
| 3.1.2. La reforma del Código de comercio de 1973 y el primer Plan General Contable..... | 39 |
| 3.2. Las Directivas de la CEE relacionadas con la auditoría de cuentas..... | 40 |
| 3.3. Composición de las normas vigentes relacionadas con la actividad de Auditoría de Cuentas en España. | 42 |

| | |
|---|-----|
| 3.3.1. Normativa relacionada directamente con la Contabilidad..... | 43 |
| 3.3.2. Normativa específica relacionada directamente con la Auditoría de Cuentas..... | 47 |
| 3.3.3. Otra normativa relacionada con la Auditoría de Cuentas..... | 50 |
| 3.4. La regulación de cada uno de los aspectos de la auditoría..... | 51 |
| 3.4.1. El acceso a la profesión de auditor..... | 51 |
| 3.4.2. Las Sociedades de auditoría..... | 53 |
| 3.4.3. La independencia..... | 53 |
| 3.4.4. Nombramiento del auditor..... | 56 |
| 3.4.5. Funciones del auditor de cuentas..... | 57 |
| 3.4.6. El Informe de Auditoría..... | 60 |
| 3.4.7. Deber de custodia y secreto..... | 61 |
| 3.5. Remuneración del Auditor..... | 62 |
| 3.6. La responsabilidad del auditor..... | 63 |
| 4. EL CAPITAL INTELECTUAL Y EL CAPITAL HUMANO..... | 65 |
| 4.1. El Capital Intelectual, una aproximación a su definición..... | 65 |
| 4.2. El Capital Humano..... | 68 |
| 4.2.1. El capital intelectual en su conjunto..... | 68 |
| 4.2.2. El capital humano..... | 70 |
| 4.2.3. El capital organizacional o estructural..... | 76 |
| 4.2.4. El capital relacional o clientela..... | 78 |
| 4.3. La gestión del Capital Intelectual: componente Capital Humano..... | 79 |
| 4.3.1. Modelos básicos..... | 80 |
| 4.3.2. Modelos relacionados..... | 83 |
| 4.4. El Modelo Intelectus..... | 86 |
| 4.4.1. Estructura..... | 87 |
| 4.4.2. Características..... | 90 |
| 4.4.3. Lógica Interna..... | 92 |
| 4.5. Desarrollo del modelo: definiciones..... | 92 |
| 4.5.1. Capital humano..... | 92 |
| 4.5.2. Capital organizativo..... | 94 |
| 4.5.3. Capital tecnológico..... | 97 |
| 4.5.4. Capital negocio..... | 100 |
| 4.5.5. Capital social..... | 103 |
| 4.6. Cuadro de Indicadores del Modelo Intelectus..... | 105 |

| | |
|---|------------|
| 4.6.1. Indicadores del Capital humano | 105 |
| 4.6.2. Indicadores del Capital organizativo | 109 |
| 4.6.3. Indicadores del Capital tecnológico | 114 |
| 4.6.4. Indicadores del Capital negocio..... | 118 |
| 4.6.5. Indicadores del Capital social | 122 |
| | |
| 5. APLICACIÓN PRÁCTICA Y REAL DEL MODELO INTELLECTUS: EL CAPITAL HUMANO..... | 125 |
| | |
| 5.1. La empresa objeto de estudio: XYZ AUDITORES..... | 125 |
| 5.1.1. Breve descripción | 125 |
| 5.1.2. Servicios..... | 125 |
| 5.1.3. Estructura funcional..... | 129 |
| 5.1.4. Estructura territorial | 136 |
| 5.1.5. Algunas cifras contables | 138 |
| | |
| 5.2. Metodología seguida en la aplicación del Modelo Intellectus..... | 140 |
| 5.2.1. Objetivos y Alcance | 140 |
| 5.2.2. Metodología | 141 |
| | |
| 5.3. Resultados en la aplicación del Modelo Intellectus: El Capital Humano. | 146 |
| 5.3.1. Resultados para el elemento “Valores y actitudes”..... | 147 |
| 5.3.2. Resultados para el elemento “Aptitudes” | 154 |
| 5.3.3. Resultados para el elemento “Capacidades” | 157 |
| | |
| 6. LAS CONCLUSIONES DE LA APLICACIÓN DEL MODELO INTELLECTUS: CAPITAL HUMANO..... | 161 |
| | |
| 6.1. Conclusiones..... | 161 |
| | |
| 6.2. Recomendaciones y futuras líneas de actuación..... | 163 |
| | |
| 7. BIBLIOGRAFÍA..... | 167 |
| | |
| 8. ANEXO 1: ENCUESTA A PASADA A LOS TRABAJADORES..... | 169 |
| | |
| 9. ANEXO 2: ENCUESTA B PASADA A CADA SOCIO DIRECTOR DE OFICINA..... | 173 |
| | |
| 10. ANEXO 3: DATOS OBTENIDOS DE LA ENCUESTAS A Y B..... | 175 |

INDICE DE TABLAS

| | | |
|----------|--|-----|
| TABLA 1 | Evolución comparada del volumen de euros auditado respecto el PIB | 15 |
| TABLA 2 | Evolución comparada del incremento de PIB e incremento de facturación del sector | 16 |
| TABLA 3 | Evolución de los trabajos de auditoría según clasificación propuesta por ICAC. | 19 |
| TABLA 4 | Consultas en materia de contabilidad y auditoría al ICAC | 22 |
| TABLA 5 | Datos de adscripción a las Corporaciones en 2010. | 25 |
| TABLA 6 | Cifras relativas al número de auditores ejercientes a título propio y de su facturación. | 27 |
| TABLA 7 | Cifras relativas al número de sociedades de auditoría y de su facturación. | 28 |
| TABLA 8 | Distribución geográfica de sociedades de auditoría y auditores individuales en 2010 | 28 |
| TABLA 9 | Profesionales a cargo de auditores en 2010 | 32 |
| TABLA 10 | Indicadores de capital humano; valores y actitudes | 105 |
| TABLA 11 | Indicadores de capital humano; aptitudes | 107 |
| TABLA 12 | Indicadores de capital humano; capacidades | 108 |
| TABLA 13 | Indicadores de capital organizativo; cultura | 110 |
| TABLA 14 | Indicadores de capital organizativo; estructura | 111 |
| TABLA 15 | Indicadores de capital organizativo; aprendizaje organizativo | 112 |
| TABLA 16 | Indicadores de capital organizativo; procesos | 113 |
| TABLA 17 | Indicadores de capital tecnológico; esfuerzo en I+D+i | 114 |
| TABLA 18 | Indicadores de capital tecnológico; dotación tecnológica | 115 |
| TABLA 19 | Indicadores de capital tecnológico; propiedad intelectual e industrial | 116 |

| | | |
|----------|--|-----|
| TABLA 20 | Indicadores de capital tecnológico; resultados de la innovación | 117 |
| TABLA 21 | Indicadores de capital negocio; relaciones con clientes | 118 |
| TABLA 22 | Indicadores de capital negocio; relaciones con proveedores | 119 |
| TABLA 23 | Indicadores de capital negocio; relaciones con accionistas, instituciones e inversores | 120 |
| TABLA 24 | Indicadores de capital negocio; relaciones con aliados | 120 |
| TABLA 25 | Indicadores de capital negocio; relaciones con competidores | 121 |
| TABLA 26 | Indicadores de capital negocio; relaciones con las instituciones de promoción y mejora de calidad | 121 |
| TABLA 27 | Indicadores de capital social; relaciones con las administraciones | 122 |
| TABLA 28 | Indicadores de capital social; relaciones con medios de comunicación e imagen corporativa | 122 |
| TABLA 29 | Indicadores de capital social; relaciones con la defensa del medioambiente | 123 |
| TABLA 30 | Indicadores de capital social; relaciones sociales | 123 |
| TABLA 31 | Indicadores de capital social; reputación corporativa | 124 |
| TABLA 32 | Datos de Balance de Situación | 138 |
| TABLA 33 | Datos significativos de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (en euros) | 139 |
| TABLA 34 | Algunos Ratios relevantes. | 139 |
| TABLA 35 | Cuota de mercado y número de empleados | 140 |
| TABLA 36 | Relación entre Variables e Indicadores del Elemento Valores y Actitudes con las encuestas pasadas a trabajadores y directores de oficina | 143 |
| TABLA 37 | Relación entre Variables e Indicadores del Elemento Aptitudes con las encuestas pasadas a trabajadores y directores de oficina. | 144 |
| TABLA 38 | Relación entre Variables e Indicadores del Elemento Capacidades con las encuestas pasadas a trabajadores y directores de oficina. | 145 |
| TABLA 39 | Indicadores del elemento Valores y actitudes, variable Sentimiento de pertenencia y compromiso. | 147 |

| | | |
|----------|--|-----|
| TABLA 40 | Indicadores del elemento Valores y actitudes, variable Automotivación. | 148 |
| TABLA 41 | Indicadores del elemento Valores y actitudes, variable Satisfacción. | 150 |
| TABLA 42 | Indicadores del elemento Valores y actitudes, variable Sociabilidad. | 151 |
| TABLA 43 | Indicadores del elemento Valores y actitudes, variable Flexibilidad y adaptabilidad. | 152 |
| TABLA 44 | Indicadores del elemento Valores y actitudes, variable Creatividad. | 153 |
| TABLA 45 | Indicadores del elemento Aptitudes, variable Educación reglada. | 154 |
| TABLA 46 | Indicadores del elemento Aptitudes, variable Formación especializada | 155 |
| TABLA 47 | Indicadores del elemento Aptitudes, variable Experiencia. | 156 |
| TABLA 48 | Indicadores del elemento Aptitudes, variable Desarrollo personal. | 156 |
| TABLA 49 | Indicadores del elemento Capacidades, variable Aprendizaje. | 157 |
| TABLA 50 | Indicadores del elemento Capacidades, variable Comunicación. | 158 |
| TABLA 51 | Indicadores del elemento Capacidades, variable Liderazgo. | 159 |

INDICE DE ILUSTRACIONES

| | | |
|---------------|---|----|
| ILUSTRACION 1 | Modelo de las 5 Fuerzas de Michael Porter | 33 |
| ILUSTRACION 2 | Categorías del Capital Intelectual | 66 |
| ILUSTRACION 3 | Componentes del Capital Intelectual | 67 |
| ILUSTRACION 4 | Situación de las personas en el centro de la estrategia | 76 |
| ILUSTRACION 5 | Navegador de Skandia | 80 |
| ILUSTRACION 6 | Modelo de la Universidad Western Ontario | 81 |
| ILUSTRACION 7 | Balanced Scorecard | 83 |

| | | |
|----------------|--|-----|
| ILUSTRACION 8 | El proceso de creación de conocimiento | 84 |
| ILUSTRACION 9 | Marco genérico y específico del modelo ICBS | 86 |
| ILUSTRACION 10 | Modelo Intellectus | 87 |
| ILUSTRACION 11 | Estructura del Modelo Intellectus | 89 |
| ILUSTRACION 12 | Características básicas del Modelo Intellectus | 90 |
| ILUSTRACION 13 | Modelo Intellectus: Capital humano | 93 |
| ILUSTRACION 14 | Modelo Intellectus: Capital organizativo | 95 |
| ILUSTRACION 15 | Modelo Intellectus: Capital tecnológico | 97 |
| ILUSTRACION 16 | Modelo Intellectus: Capital negocio | 100 |
| ILUSTRACION 17 | Modelo Intellectus: Capital social | 103 |
| ILUSTRACION 18 | Organigrama funcional de XYZ Auditores. | 129 |

INDICE DE GRAFICOS

| | | |
|-----------|--|-----|
| GRAFICO 1 | Evolución en euros de la facturación anual del sector. | 16 |
| GRAFICO 2 | Estructura de los trabajos de auditoría por clasificación según ICAC. | 18 |
| GRAFICO 3 | Ranking de firmas de auditoría según facturación, en millones de euros, 2008. | 30 |
| GRAFICO 4 | Evolución de los profesionales a cargo de auditores individuales y sociedades de auditoría | 31 |
| GRAFICO 5 | Estructura Patrimonial a 31 de agosto de 2010 (en euros) | 138 |
| GRAFICO 6 | Sentimiento de pertenencia a la firma. | 148 |
| GRAFICO 7 | Valoración del puesto de trabajo. | 150 |
| GRAFICO 8 | Valoración del ambiente de trabajo. | 152 |
| GRAFICO 9 | Grado de conocimiento de la estrategia de la organización | 160 |

1. INTRODUCCION

1.1. Resumen

En una economía de mercado sometida a la implacable globalización en la que la información financiera cobra una especial relevancia ante cualquier toma de decisiones, son los auditores de cuentas los encargados de velar por la razonabilidad y fidelidad de la misma. La actividad auditora no se entiende sin los profesionales que la ejecutan, a los que se les presume capacidad, actitud y aptitud, por lo que el capital humano es un recurso nuclear en los trabajos de auditoría, cuya valoración y gestión debe ser debidamente atendida por auditores y sociedades de auditoría.

Un análisis del sector de la auditoría en España sirve como punto de partida de este trabajo, le sigue un estudio del marco normativo regulador de la actividad, realizando una exposición desde la normativa europea hasta las normas técnicas de auditorías encargadas de regular en los aspectos más técnicos los trabajos de revisión de cuentas.

El presente trabajo desarrolla los diversos modelos que durante las últimas décadas han sido empleados para medir y gestionar los activos intangibles de las empresas, activos como el denominado Capital Intelectual del que, como se verá, forma parte el Capital Humano. La exposición teórica se centra en el Modelo Intelectus, en la explicación de sus componentes y las relaciones entre los mismos, así como las variables e indicadores que permiten obtener una valoración de los intangibles de la empresa.

La parte práctica del presente trabajo la conforma la aplicación del Modelo Intelectus como modelo de medición y gestión del capital intelectual, en su componente del capital humano, sobre una sociedad de auditoría “XYZ Auditores”¹ que hasta el momento no se había planteado esta cuestión y que por primera vez

¹ La sociedad de auditoría sobre la que se ha realizado la parte práctica de este trabajo fin de carrera ha manifestado su deseo expreso de permanecer en el anonimato, nos referiremos a ella como XYZ Auditores.

va a obtener una medición de su capital humano. Mediante la obtención directa de información por parte de los profesionales que forman la plantilla de XYZ Auditores así como de los datos que han aportado cada uno de los directores de las oficinas y delegaciones en las que se desarrolla la actividad, se obtienen los valores de los indicadores que analizan cada variable que permite medir, en su conjunto, el Capital Humano. Los resultados y su análisis aportan un valor incalculable a XYZ Auditores quien a partir de esta primera vez que obtiene dicha información podrá en el futuro diseñar estrategias orientadas a gestionar de forma eficiente el capital humano de la sociedad como un activo intangible nuclear en su actividad.

1.2. Asignaturas relacionadas

Se realiza una descripción, por capítulos, de aquellas asignaturas estudiadas a lo largo de la carrera y relacionadas con el presente Trabajo Fin de Carrera (TFC).

| CAPITULO | LA AUDITORIA DE CUENTAS: UN ANALISIS SECTORIAL |
|---------------------------------|---|
| ASIGNATURAS RELACIONADAS | Dirección Estratégica y Política de la Empresa Economía Española y Regional Introducción a los Sectores Empresariales Gestión y Organización de Empresas de Servicios Dirección de Proyectos Empresariales Ofimática para ADE |
| BREVE JUSTIFICACION | Se han utilizado diversas herramientas aprendidas en las asignaturas citadas para el desarrollo de este capítulo. Algunas como la búsqueda de información sectorial, comparativa de datos sectoriales con datos macroeconómicos, el análisis del sector mediante las “cinco fuerzas de Porter”, etc. Los conocimientos aprendidos en asignaturas de Dirección de Proyectos Empresariales y Ofimática para ADE se emplean en el desarrollo del presente Trabajo Fin de Carrera al haberse enfocado la realización de mismo como si de un proyecto se tratase y utilizando para su materialización las herramientas ofimáticas Word, Excel y PowerPoint. |

| | |
|---------------------------------|---|
| CAPITULO | MARCO NORMATIVO DE LA AUDITORIA DE CUENTAS |
| ASIGNATURAS RELACIONADAS | Derecho de la Empresa Dirección de Proyectos Empresariales Ofimática para ADE |
| BREVE JUSTIFICACION | <p>La comprensión del lenguaje jurídico y las nociones sobre legislación aprendidas en la asignatura Derecho de la Empresa se han aplicado en este capítulo en el que se desarrolla todo el marco normativo de la auditoría.</p> <p>Los conocimientos aprendidos en asignaturas de Dirección de Proyectos Empresariales y Ofimática para ADE se emplean en el desarrollo del presente Trabajo Fin de Carrera al haberse enfocado la realización de mismo como si de un proyecto se tratase y utilizando para su materialización las herramientas ofimáticas Word, Excel y PowerPoint.</p> |

| | |
|---------------------------------|--|
| CAPITULO | EL CAPITAL INTELECTUAL Y EL CAPITAL HUMANO |
| ASIGNATURAS RELACIONADAS | Dirección de Recursos Humanos Dirección de Proyectos Empresariales Ofimática para ADE |
| BREVE JUSTIFICACION | <p>La asignatura Dirección de Recursos Humanos desarrolla todo el conocimiento necesario para la gestión de los recursos humanos en una organización tomándolos como un activo intangible susceptible de ser medido y gestionado, estos conocimientos son desarrollados ampliamente en este capítulo.</p> <p>Los conocimientos aprendidos en asignaturas de Dirección de Proyectos Empresariales y Ofimática para ADE se emplean en el desarrollo del presente Trabajo Fin de Carrera al haberse enfocado la realización de mismo como si de un proyecto se tratase y utilizando para su materialización las herramientas ofimáticas Word, Excel y PowerPoint.</p> |

| | |
|---------------------------------|---|
| CAPITULO | APLICACIÓN PRACTICA Y REAL DEL MODELO INTELLECTUS: CAPITAL HUMANO |
| ASIGNATURAS RELACIONADAS | Contabilidad General y Analítica Tecnología de las Empresas Financieras, Asesoría y Gestoría. Dirección de Proyectos Empresariales Ofimática para ADE |
| BREVE JUSTIFICACION | <p>El capítulo inicia con el conocimiento de la sociedad de auditoría sobre la que se ha realizado la aplicación práctica realizándose un breve análisis económico-financiero empleando las herramientas aprendidas en la asignatura Contabilidad General y Analítica.</p> <p>Por otro lado los conocimientos aprendidos en la asignatura Tecnología de las Empresas Financieras, Asesoría y Gestoría han sido de utilidad para una fácil y rápida comprensión del funcionamiento interno de la sociedad de auditoría protagonista de este capítulo.</p> <p>En Economía de la Información se adquieren la formación para el manejo de datos, comprensión de la información y salvaguarda de la misma, aplicación que se ha llevado a cabo en este capítulo mediante la recopilación de datos y manipulación de información de carácter confidencial.</p> <p>Los conocimientos aprendidos en asignaturas de Dirección de Proyectos Empresariales y Ofimática para ADE se emplean en el desarrollo del presente Trabajo Fin de Carrera al haberse enfocado la realización de mismo como si de un proyecto se tratase y utilizando para su materialización las herramientas ofimáticas Word, Excel y PowerPoint.</p> |

1.3. Justificación personal

La decisión persona de realizar mi inserción en el mercado laboral a través de una empresa de auditoría surge a raíz de despertar en cuarto de carrera que con los conocimientos que ya había ido adquiriendo podía ser una buena opción como primera ocupación laboral relacionada con mis estudios. El título Especialista en Auditoría me brindó la oportunidad de realizar prácticas en una empresa de auditoría en la que finalmente fui incorporado como trabajador de la misma.

En el día a día auditamos cuentas anuales, datos contables, valoración de activos, sin darnos cuenta que en nuestra propia empresa tenemos un activo intangible fuera de balance que cobra una relevancia especial, la piedra angular de la actividad de la auditoría: el capital humano.

Por lo expuesto anteriormente, considero que el trabajo de aplicación de un modelo de medición y gestión de este activo intangible, como es el Modelo Intelectus, puede aportar un enriquecimiento personal y profesional una vez concluido el TFC.

1.4. Objeto y objetivos

Los objetivos que se plantean ante la realización del presente TFC son, entre otros, los siguientes:

- ✓ Profundizar sobre la auditoría de cuentas a través del conocimiento del sector y del análisis de la normativa reguladora de la actividad.
- ✓ Identificar, medir y analizar los intangibles de capital humano de una sociedad de auditoría mediante la aplicación práctica de un modelo diseñado para ello.
- ✓ Realizar propuestas de mejora a partir de los análisis realizados sobre la información obtenida en la aplicación práctica de un modelo de medición y gestión del capital humano.

2. LA AUDITORIA DE CUENTAS: UN ANALISIS SECTORIAL.

2.1. El sector en el contexto económico español

2.1.1. El sector en cifras.

La actual situación de crisis económico-financiera, la más importante de la historia según han llegado a afirmar importantes economistas, junto con un mercado herido por los, cada vez más presentes, fraudes y la desconfianza generalizada, hacen que el sector de la auditoría cobre, cada día, un importante papel.

Es la confianza el factor imprescindible y necesario para el correcto funcionamiento de los mercados y es en la labor de los auditores de cuenta en la que confían la sociedad, las empresas y las instituciones, por todo ello la auditoría de cuentas cumple una función de interés público tal y como ha establecido la propia Comisión Europea. Las cifras avalan la función de interés público habiendo sido auditado un volumen del 66% del PIB en el año 2009.

TABLA 1. Evolución comparada del volumen de euros auditado respecto el PIB

| | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
|-------------------------|---------|---------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| PIB | 908.792 | 984.284 | 1.053.537 | 1.088.124 | 1.053.914 | 1.051.342 |
| Volumen Auditado | 480.756 | 514.065 | 561.984 | 616.125 | 694.188 | 563.127 |
| % | 53% | 52% | 53% | 57% | 66% | 54% |

Fuente: Elaboración propia a partir de BOICAC, 2011, 2010, 2009 y 2010

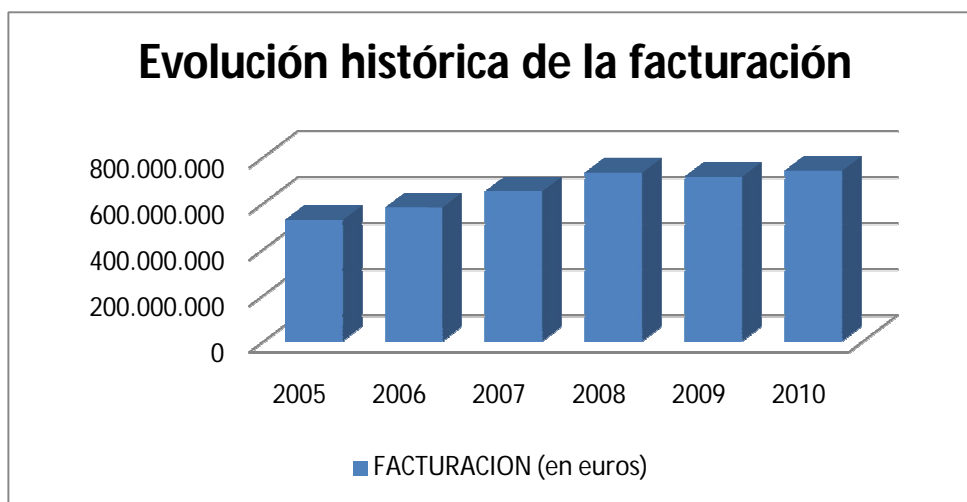
La actividad de la auditoría de cuentas ha ido incrementando su facturación durante los últimos cinco años, con un crecimiento medio anual por debajo del 10% y alcanzando en 2010 una facturación total de 739.500.416 euros. Aun así el sector no está exento de los efectos de la actual crisis global habiéndose registrado, por primera vez desde hace siete años, un ligero descenso en la facturación cercano al 2% en la temporada 2008-2009 si bien vuelve a recuperarse en la última temporada de la que tenemos datos disponibles, aumentando la facturación en un 3%.

TABLA 2. Evolución comparada del incremento de PIB e incremento de facturación del sector

| | 2004-2005 | 2005-2006 | 2006-2007 | 2007-2008 | 2008-2009 | 2009-2010 |
|--------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| PIB | 8,1 | 8,3 | 7,0 | 3,3 | -3,1 | -0,3 |
| FACTURACION | 10,0 | 8,0 | 7,0 | 9,0 | -2,0 | 3,0 |

Fuente: Elaboración propia a partir de BOICAC, 2011, 2010, 2009 y 2010

GRAFICO 1. Evolución en euros de la facturación anual del sector.



Fuente: Elaboración propia a partir de BOICAC, 2011, 2010, 2009 y 2010

El negocio parece que se estanque, el cierre de empresas a causa de la recesión y las dificultades económicas de algunos clientes han lastrado los honorarios del anti cíclico negocio de la revisión de cuentas. El 24% de los trabajos se refiere a entidades auditadas

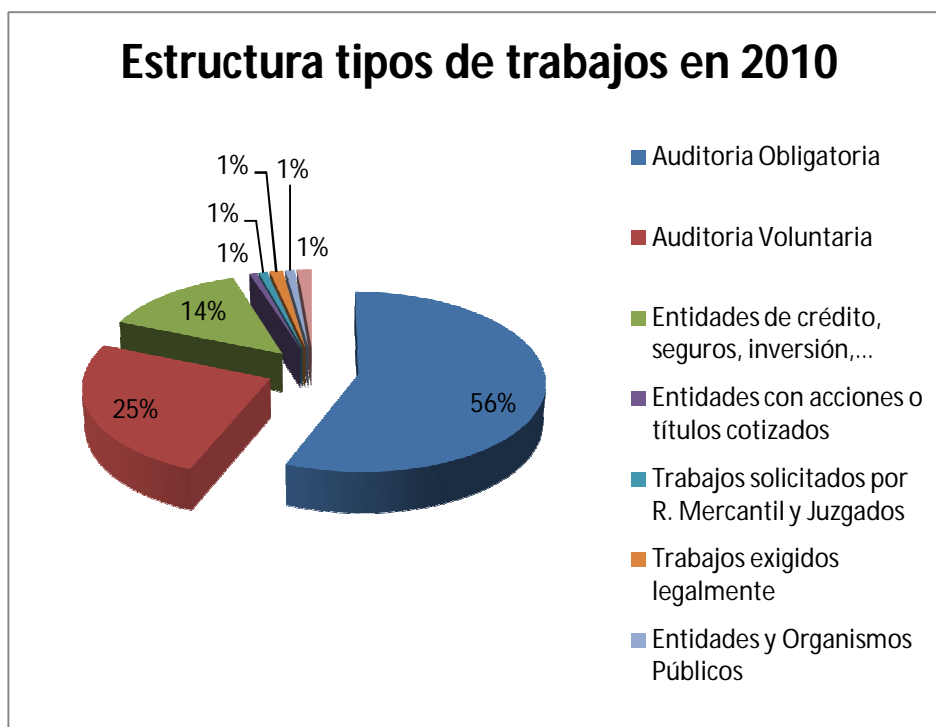
2.1.2. El trabajo del auditor: clasificación y evolución.

Existe un amplio "catálogo" de trabajos de auditoría, desde los destinados a emitir un Informe de Cuentas Anuales hasta aquellos de verificación de cuentas justificativas de subvenciones o trabajos de procedimientos acordados.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) recoge una clasificación, de referencia, de los diferentes tipos de trabajos de auditoría, estos son:

- **Trabajos de auditoría de carácter obligatorio.** Trabajos de auditoría de cuentas anuales de entidades obligadas según la DA 1ª de la Ley de Auditoría, sin incluir las entidades que aparecen en las siguientes clasificaciones.
- **Trabajos de auditoría de carácter voluntario.** Trabajos de auditoría de cuentas anuales de entidades no obligadas según la DA 1ª de la Ley de Auditoría de cuentas.
- **Entidades de crédito, de seguros, de servicios de inversión, etc.** Trabajos de auditoría de cuentas anuales de entidades cuya actividad está relacionada con el sistema financiero y son de carácter obligatorio.
- **Entidades con acciones o títulos admitidos a cotización.** Trabajos de auditoría de cuentas anuales de empresas que haya emitido acciones o cualquier otro tipo de título admitido a cotización, son de carácter obligatorio.
- **Trabajos solicitados por el Registro Mercantil, Juzgados y Tribunales.** Trabajos de auditoría que surgen del nombramiento de auditor por parte de dichos organismos, bien para trabajos de auditoría de cuentas anuales como para emisión de informes de valoración o incluso nombramientos de auditores como administradores concursales.
- **Trabajos especiales exigidos legalmente.** Se incluyen trabajos que no son los propios de auditoría de cuentas anuales, como por ejemplo auditoría de balance de situación con motivo de una reducción de capital, auditoría de una cuenta justificativa de subvención pública, etc.
- **Entidades y Organismos Públicos.** Trabajos de auditoría de cuentas de entidades y organismos del sector público.
- **Otros trabajos como auditor.** Trabajos de revisiones limitadas, procedimientos acordados, etc.

GRAFICO 2. Estructura de los trabajos de auditoría por clasificación según ICAC



Fuente: Elaboración propia a partir de BOICAC 2011, 2010, 2009 y 2008

De entre la clasificación propuesta por el ICAC destacan los trabajos de auditoría de carácter obligatorio, que representan en 2010 el 56% del total de los trabajos de auditoría y aquellos de carácter voluntario que representan el 25%. En cuanto a la evolución, tal y como se muestra en el gráfico, la proporción de los trabajos realizados, por tipos, se mantiene en el tiempo.

TABLA 3. Evolución de los trabajos de auditoría según clasificación propuesta por ICAC.

| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
|--|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Auditoria Obligatoria | 36.604 | 37.805 | 40.159 | 39.106 | 38.539 |
| Auditoria Voluntaria | 14.100 | 14.763 | 15.351 | 15.657 | 17.184 |
| Entidades de crédito, seguros, inversión,... | 7.857 | 9.132 | 9.716 | 9.627 | 9.490 |
| Entidades con acciones o títulos cotizados | 1.060 | 739 | 501 | 504 | 472 |
| Trabajos a petición de RM y Juzgados | 605 | 567 | 702 | 545 | 559 |
| Trabajos exigidos legalmente | 697 | 694 | 760 | 769 | 850 |
| Entidades y Organismos Públicos | 520 | 584 | 523 | 505 | 598 |
| Otros trabajos como auditor | 1.848 | 1.403 | 1.170 | 1.148 | 915 |
| TOTAL TRABAJOS | 63.291 | 65.687 | 68.882 | 67.861 | 68.607 |

Fuente: Elaboración propia a partir de BOICAC 2011, 2010, 2009 y 2008

2.2. Estructura del sector de la auditoría en España

2.2.1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuenta y el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

La supervisión y regulación en el día a día de la actividad de la auditoría es competencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), es el ICAC un Organismo Autónomo, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, regulado por la Ley 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas, el Real

Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, que la desarrolla y la Ley 44/2002 de 22 de noviembre de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, que modifica varios artículos de la Ley 19/1988.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas tiene atribuidas las siguientes competencias:

- ✓ Realización de los trabajos técnicos y propuesta del Plan General de Contabilidad adaptado a las Directivas de la Comunidad Económica Europea y a las Leyes en que se regulen estas materias. Así como la aprobación de las adaptaciones de este Plan a los distintos sectores de la actividad económica y el establecimiento de los criterios de desarrollo.
- ✓ Perfeccionamiento y actualización permanentes de la planificación contable y de la actividad de auditoría de cuentas.
- ✓ Control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas regulada en la Ley 19/1988, de 12 de julio, y de los auditores de cuentas, mediante la realización de controles técnicos y el ejercicio de la potestad sancionadora.
- ✓ Homologación y publicación, en su caso, de las normas técnicas de auditoría, elaboradas por las Corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen auditoría de cuentas así como la elaboración, adaptación o revisión de las mismas normas en el caso de que las referidas Corporaciones no procediesen a efectuar tal elaboración, adaptación o revisión.
- ✓ La realización y promoción de las actividades de investigación, estudio, documentación, difusión y publicación necesarias para el desarrollo y perfeccionamiento de la normalización contable y de la actividad de auditoría de cuentas.
- ✓ La coordinación y cooperación técnica en materia contable y de auditoría de cuentas, con los Organismos Internacionales, y en particular con la UE, así como con los nacionales sean Corporaciones de derecho público o asociaciones dedicadas a la investigación.

- ✓ Ejercicio de la potestad sancionadora aplicable a las sociedades por el incumplimiento de la obligación de presentar dentro de plazo el depósito de cuentas anuales en el Registro Mercantil. Potestad atribuida al ICAC por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre por el que se aprueba la ley de Sociedades Anónimas (art 221).

También es competencia del ICAC el establecimiento y mantenimiento del **Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC)**², la autorización para su inscripción en el mismo, la determinación de las normas básicas que habrán de seguir los exámenes de aptitud profesional que realicen las Corporaciones profesionales de derecho público, así como la aprobación de las respectivas convocatorias, y el control, vigilancia y custodia de las fianzas a constituir.

Dentro de la estructura orgánica del ICAC son las subdirecciones generales de “Normas Técnicas de Auditoría” y de “Control Técnico” las que, por sus competencias, están directamente vinculadas a la actividad de la auditoría.

La Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría es la responsable de coordinar y promover la selección, formación y perfeccionamientos de los auditores que se realice por las Corporaciones; requerir a las Corporaciones para que elaboren, adapten o revisen las normas técnicas de auditoría; la elaboración, adaptación o revisión de estas normas cuando las citadas Corporaciones no atiendan al requerimiento; y la instrucción de los expedientes sancionadores.

La Subdirección General de Control Técnico es la competente en proponer las auditorías de cuentas que deban ser revisadas por el Instituto, bien porque el superior interés público lo exija, o a instancia de parte legalmente interesada; también lo es en la revisión que se considere necesaria para el control técnico, directamente o en colaboración con las propias Corporaciones; y la elaboración de los correspondientes informes de control técnico con especial referencia de las circunstancias que signifiquen incumplimiento de la Ley de Auditorías de Cuentas o de las normas técnicas de auditoría de cuentas.

² En el Capítulo 4 “Marco Normativo” se analiza la normativa y requisitos necesarios para el acceso a la actividad de la auditoría así como la obligatoriedad inscripción en el ROAC.

Por último, cabe destacar la importante labor de apoyo técnico que ofrece el ICAC a través de la resolución de consultas sobre el tratamiento contable de situaciones concretas y sobre interpretación y ejecución de las Normas Técnicas de Auditoría. De entre todas las resueltas se seleccionan las que se consideran de interés general para su publicación trimestral en el Boletín Oficial de este Instituto (BOICAC).

TABLA 4. Consultas en materia de contabilidad y auditoría al ICAC

| | 2008 | 2009 |
|-------------------------------|-------|-------|
| Consultas emitidas | 1.146 | 1.487 |
| Consultas publicadas | 30 | 32 |
| Consultas de auditoría | 208 | 169 |

Fuente: Elaboración propia a partir de la Memoria 2009 ICAC

2.2.2. Las Corporaciones representativas de auditores

Se consideran Corporaciones representativas de auditores las entidades de derecho público de las que formen parte los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría y que como entidad cumplan los siguientes requisitos:

- En sus estatutos debe figurar como actividad de sus miembros la auditoría de cuentas.
- Al menos el 10% de los auditores inscritos en el ROAC deben pertenecer a la corporación.
- Al menos el 15% de los auditores inscritos en el ROAC y “ejercientes” formen parte de la corporación.

Entre las funciones de las Corporaciones representativas de auditores encontramos:

- Elaborar, adaptar y revisar las normas técnicas de auditoría, por propia iniciativa o a instancia del ICAC.
- Realizar los exámenes de aptitud profesional necesarios para el acceso a la actividad y registro en el ROAC.

- Organizar y en su caso impartir los cursos de formación teórica eximentes del examen teórico para el acceso a la actividad y registro en el ROAC.
- Impulsar la colaboración de sus miembros en la formación práctica requerida para el examen de aptitud.
- Efectuar el control de calidad sobre la actividad profesional desarrollada por sus miembros.
- Proponer al ICAC la iniciación del procedimiento sancionador en su caso.
- Colaborar con el ICAC.

Cabe recordad que la adscripción a estas corporaciones no es obligatoria para el ejercicio de la actividad de la auditoría, de este modo existen actualmente 7.915 auditores inscritos en el ROAC (entre ejerciente y no) y 10 sociedades de auditoría también inscritas en el ROAC que no están adscritos a ninguna de las corporaciones representativas de auditores.

Actualmente es España existen tres Corporaciones representativas de auditores. Mostramos a continuación una breve presentación de cada una de ellas.

2.2.2.1. INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (ICJCE)

El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), creado en 1942, es una Corporación de Derecho Público, vinculado orgánicamente al Ministerio de Economía y Hacienda, con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines, que agrupa a los Censores Jurados de Cuentas de España y a las Sociedades de auditoría de cuentas constituidas de acuerdo con las reglas previstas legalmente.

Forman parte de esta institución la gran mayoría de los profesionales y sociedades de la auditoría de cuentas que operan en España, además de ser la institución que representa a nuestro país en las principales organizaciones internacionales de auditoría, en las que participa de forma activa.

El Instituto se rige por sus Estatutos, que fueron aprobados por Real Decreto 2777/1982 de 24 de septiembre, y por el reglamento de régimen interior. Los Estatutos fueron aprobados por la Asamblea General de la Corporación celebrada el 18 de diciembre de 1980. En dicha reunión, además, se trató de homologar todo

lo posible el ejercicio de los auditores españoles con el que se realizaba en otros países, especialmente en los pertenecientes a la Unión Europea (Comunidad Económica Europea en aquel año).

En la actualidad se encuentran adscritos a esta Corporación el 29% de los auditores personas físicas y el 44% de las sociedades de auditoría, siendo por ello la Corporación más importante dentro del sector.

2.2.2.2. *REGISTRO DE ECONOMISTAS AUDITORES (REA)*

El Registro de Economistas Auditores (REA) es Corporación y a la vez un órgano especializado del Consejo General de Colegios de Economistas, creado en 1982 para impulsar la renovación de la auditoría de cuentas en España.

Esta Corporación además de representar a un amplio e importante número de auditores de cuentas, goza de la amplia ventaja de estar en completa coordinación con un colectivo mucho más amplio, que son los 44.000 economistas de los cuales más de 10.000 se dedican profesionalmente a la auditoría, la contabilidad, la asesoría fiscal, la administración concursal, el asesoramiento de sistemas de información, la formación, etc., pertenecientes a los 33 Colegios de Economistas, que se hayan distribuidos a lo largo de toda la geografía española.

En la actualidad se encuentran adscritos a esta Corporación el 21% de los auditores personas físicas y el 38% de las sociedades de auditoría, siendo por ello la Corporación más importante dentro del sector.

2.2.2.3. *REGISTRO GENERAL DE AUDITORES (REGA)*

El REGA es una sección del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales que integra a todos los auditores y sociedades de auditoría inscritos en el mismo. Entre sus funciones destacan: la realización de los exámenes de aptitud que permiten el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), el desarrollo de los programas de formación continuada, la ejecución de controles de calidad sobre la actividad profesional desarrollada por sus miembros y la iniciación de expedientes informativos y sancionadores de sus miembros, proponiendo al ICAC la iniciación de los procedimientos correspondientes.

En la actualidad se encuentran adscritos a esta Corporación el 10% de los auditores personas físicas y el 17% de las sociedades de auditoría, siendo por ello la Corporación más importante dentro del sector.

TABLA 5. Datos de adscripción a las Corporaciones en 2010.

| 2010 | ICJCE | REA | REGA |
|----------------------|-------|------|------|
| Auditores adscritos | 5664 | 4130 | 1905 |
| Ejercientes | 2365 | 1945 | 809 |
| No ejercientes | 3299 | 2185 | 1096 |
| Sociedades adscritas | 580 | 532 | 226 |

Fuente: BOICAC, 2011

2.2.3. Los auditores: los protagonistas del sector.

Recientemente más de 700 nuevos profesionales de la auditoría superaron con éxito el examen de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) en la convocatoria publicada en 2008 y cuyo proceso finalizó en 2009 con el examen práctico y las calificaciones finales. Asimismo, es destacable la gran cantidad de menores de 35 años inscritos en esta convocatoria lo que pone de manifiesto el interés que despierta la auditoría actualmente entre los jóvenes que buscan un futuro profesional atractivo y con oportunidades.

Del total de 1.545 aspirantes presentados, un 42% fueron considerados aptos para ejercer la auditoría de cuentas, entre los que se registró un 40% de mujeres, en consonancia con los datos de la anterior convocatoria y que constata la incorporación de la mujer a una profesión en la que tradicionalmente había una gran mayoría de hombres.

Existen en el sector un total de 4.704 auditores ejercientes y un total de 1.343 sociedades de auditoría, todas ellas inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).

Respecto a los auditores ejercientes, estos se dividen a partes iguales entre auditores socios de sociedades de auditoría y auditores ejercientes a título individual. Dado que es cada dos o tres años cuando se convocan las correspondientes pruebas de acceso al ROAC, el número de ejercientes se mantiene de forma estable en el tiempo, el incremento registrado en 2009 se debió a la finalización del proceso de la última convocatoria de acceso al ROAC. La mayoría de los nuevos auditores que accedieron a la profesión realizan su actividad en el seno de alguna sociedad de auditoría, dado que el número de auditores ejercientes a título individual se ha mantenido.

2.3. La empresa de auditoría de cuentas.

2.3.1. El auditor ejerciente por cuenta propia.

El auditor persona física, como cualquier otro profesional y al amparo del Art. 38 de la Constitución Española, una vez que ha superado los requisitos que impone la normativa y ha sido inscrito en el ROAC como ejerciente, puede establecerse como empresario individual.

En la actualidad de los 5.758 auditores inscritos en el ROAC como ejercientes 1.625 facturaron en 2009 sus servicios de forma independiente, no prestando su actividad por cuenta ajena ni siendo socios de de firmas de auditoría.

El volumen de facturación de este colectivo de auditores superó en 2009 los 56 millones de euros lo que supone únicamente el 8% del total de la facturación del sector de la auditoría en España situándose la facturación media en 34.630 euros un 4,5% inferior a la facturación media máxima que se alcanzó en 2007. Dicho descenso se produce, tal y como se comentó en el primer apartado de este capítulo, como consecuencia del descenso del número de trabajos de auditoría como consecuencia de la destrucción del tejido empresarial que ha producido la crisis económica-financiera que hemos venido sufriendo en estos últimos ejercicios.

TABLA 6. Cifras relativas al número de auditores ejercientes a título propio y de su facturación.

| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
|----------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Número auditores | 1.733 | 1.700 | 1.699 | 1.625 | 1.600 |
| Facturación media (€) | 30.507 | 36.288 | 35.538 | 34.630 | 33.147 |
| % sobre total facturación | 9 | 9 | 8 | 8 | 7 |

Fuente: Elaboración propia a partir de los BOICAC 2011, 2010, 2009 y 2008

2.3.2. Las sociedades de auditoría.

Las sociedades de auditoría, conocidas también como firmas de auditoría, representan el 92% de la facturación del sector de la auditoría en España.

Cobran especial relevancia en el sector las grandes firmas internacionales de auditoría que empezaron a establecerse en nuestro país en los años 40.

Originalmente desplazaban a profesionales de sus plantillas en Reino Unido para atender a sus clientes que tenían inversiones en España. La década de los 60, a causa del aumento de inversiones extranjeras en nuestro país, trajo consigo la implantación de casi todas las grandes firmas internacionales de auditoría en España, que se dedicarían en un primer momento casi exclusivamente a auditorías solicitadas por sus clientes en el exterior y que sería en la segunda mitad de la década cuando empezaran a atender la demanda de auditorías de cuentas del mercado meramente español. (PETIT LAVALL, 1994)

En la actualidad de las 1.343 sociedades de auditoría inscritas en el ROAC son 1.187 las que presentan facturación en 2009, dicha facturación supera la cifra de 657 millones de euros, situándose la facturación media en 553.590 euros por sociedad de auditoría.

La facturación media por sociedad venía incrementándose ejercicio tras ejercicio hasta que en el año 2009 ha sufrido un descenso del 3,8%, superior al descenso de la facturación total del sector. El incremento constante del número de

sociedades de auditoría, por un lado, y el descenso de la facturación en el sector, por otro, justifican el elevado descenso de la facturación media por sociedad.

TABLA 7. Cifras relativas al número de sociedades de auditoría y de su facturación

| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2.010 |
|----------------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|
| Número sociedades | 1.103 | 1.135 | 1.165 | 1.187 | 1.221 |
| Facturación media (€) | 477.220 | 517.966 | 575.657 | 553.590 | 562.216 |
| % sobre total facturación | 91 | 91 | 92 | 92 | 93 |

.Fuente: Elaboración propia a partir de los BOICAC, 2011, 2010, 2009 y 2008

Respecto a la distribución geográfica por provincias, y tal y como cabría esperar, existe una relación directa entre el volumen del tejido empresarial y el número de sociedades de auditoría presentes en cada provincia. De esta forma las provincias con mayor número de sociedades son, por orden, Madrid, Barcelona y Valencia.

TABLA 8. Distribución geográfica de sociedades de auditoría y auditores individuales en 2010

| | Sociedades | Auditores individuales |
|------------------|------------|------------------------|
| Madrid | 511 | 644 |
| Barcelona | 326 | 424 |
| Valencia | 148 | 263 |
| Sevilla | 121 | 197 |
| Murcia | 81 | 153 |
| Alicante | 86 | 155 |

Fuente: BOICAC, 2011

2.3.3. Las “BIG 4” y la concentración empresarial del sector.

Es práctica común que bajo la misma firma (marca) de auditoría se realicen otros tipos de servicios, generalmente relacionados con la consultoría y la asesoría; si bien es la revisión de cuentas la actividad que más ingresos genera dentro de cada firma.

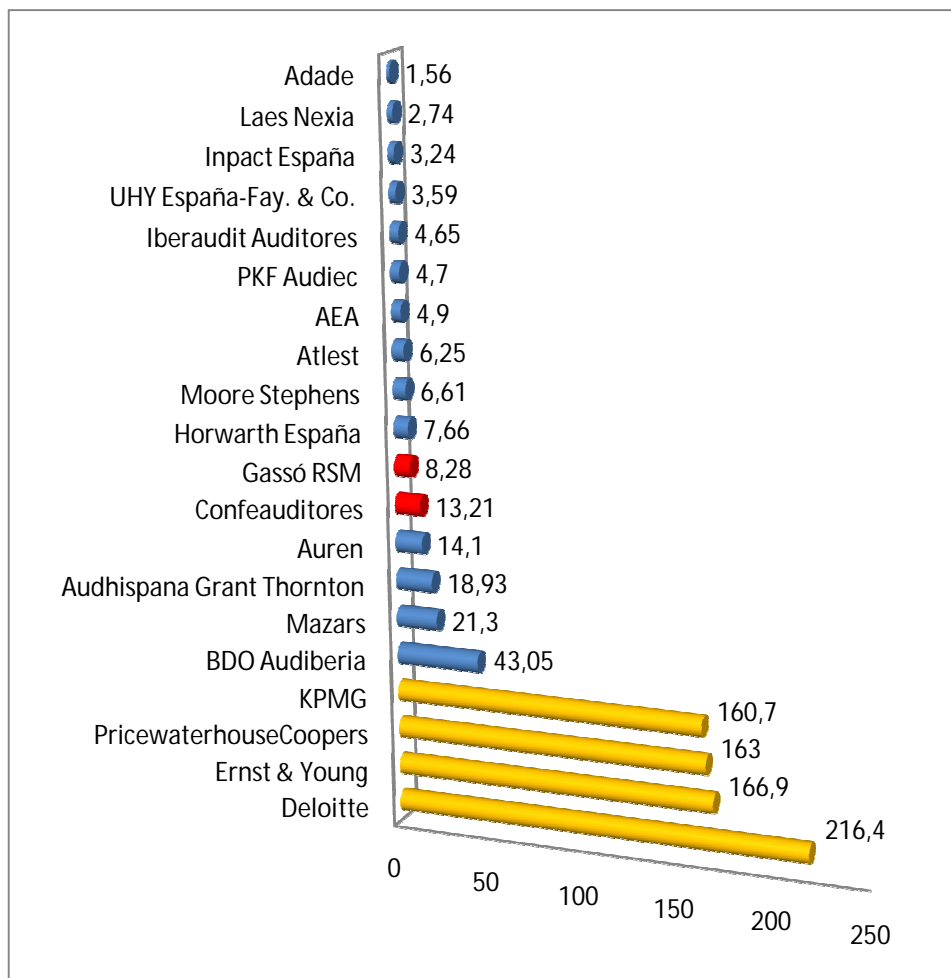
La élite de las firmas de auditoría la forman las conocidas como “Big Four”, estas son **Deloitte**, **PricewaterhouseCoopers**, **KPMG** y **Ernest & Young**, todas ellas firmas extranjeras, y con una cuota de mercado algo superior al 80% (en 2008).

Las dos firmas nacionales líderes son **Confeauditores** y **XYZ Auditores**³ y entre ambas apenas representan el 3,13 % de la facturación del sector.

A partir de la sexta firma por facturación (es decir, excepto las Big Four y BDO Audiberia) las auditoras muestran un crecimiento negativo en los servicios que no son la tradicional revisión de cuentas. Al mismo tiempo, este tipo de *auditoras pyme* sufren un efecto añadido de la recesión: no pueden aplicar un incremento en sus honorarios a muchos de los clientes, que atraviesan una complicada situación económica, pese al aumento de las horas de trabajo (JUNCO, 2009)

³ RSM XYZ Auditores es la empresa objeto de la parte práctica de este trabajo y que se desarrolla en el capítulo 4.

GRAFICO 3. Ranking de firmas de auditoría según facturación, en millones de euros, 2008.



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de las propias compañías.

2.4. Los profesionales del sector de la auditoría: una breve radiografía.

En este apartado pretendemos dar una imagen de la situación actual de los profesionales que desarrollan su actividad en el sector de la auditoría, bien a cargo de auditores individuales o bien a cargo de sociedades de auditoría. Pero es en el Capítulo 5 donde desarrollamos el caso de la aplicación de un modelo de medición y gestión del Capital Intelectual; en concreto se analiza en profundidad el Capital Humano, como parte del Capital Intelectual, aplicando el **Modelo Intellectus** a una firma de auditoría nacional: XYZ RSM Auditores.

El sector de la auditoría acoge cada año a un importante número de jóvenes universitarios, recién licenciados o en últimos cursos, siendo la auditoría su primera experiencia laboral.

La generación de puestos de trabajo⁴ ha ido en aumento año tras año, si bien en el ejercicio 2008, como consecuencia del impacto de la crisis en el sector, se produjo cierta destrucción de puestos de trabajo situada en el 3,5% y que fue rápidamente recuperada. En 2009 el sector ha creado nuevos puestos de trabajo alcanzando cifras máximas.

GRAFICO 4. Evolución de los profesionales a cargo de auditores y sociedades de auditoría.



Fuente: Elaboración propia a partir de los BOICAC, 2011, 2010, 2009 y 2008

Actualmente, existe un total de 13.142 profesionales en el sector de la auditoría de los cuales la mayoría son personas no inscritas en el ROAC, concretamente un 90%. Gráficamente se observa la aparición de ciclos en cuanto al número de personal contratado, esto se debe a que el sector de la auditoría presenta altos porcentajes de rotación externa.

⁴ Se refiere a puestos de trabajo relacionados directamente con los trabajos de auditoría (ayudantes, jefes de equipo, gerentes, etc.) no incluyendo personal administrativo ni otros no relacionados directamente con la revisión de cuentas.

TABLA 9. Profesionales a cargo de auditores en 2010

| 2010 | Auditores | Sociedades |
|---------------------------------------|-----------|------------|
| Número de auditores/sociedades | 806 | 988 |
| Personas contratadas | 1.829 | 11.313 |
| Media de personal | 2 | 11 |

Fuente: BOICAC, 2011

En el caso de los auditores individuales destaca que el 72% no poseen ningún trabajador a su cargo. En cuanto a aquellos que sí cuentan con profesionales a su cargo en su mayoría suelen contar tan sólo con 1 o 2 personas, habiendo sólo 5 auditores con más de 10 trabajadores a su cargo.

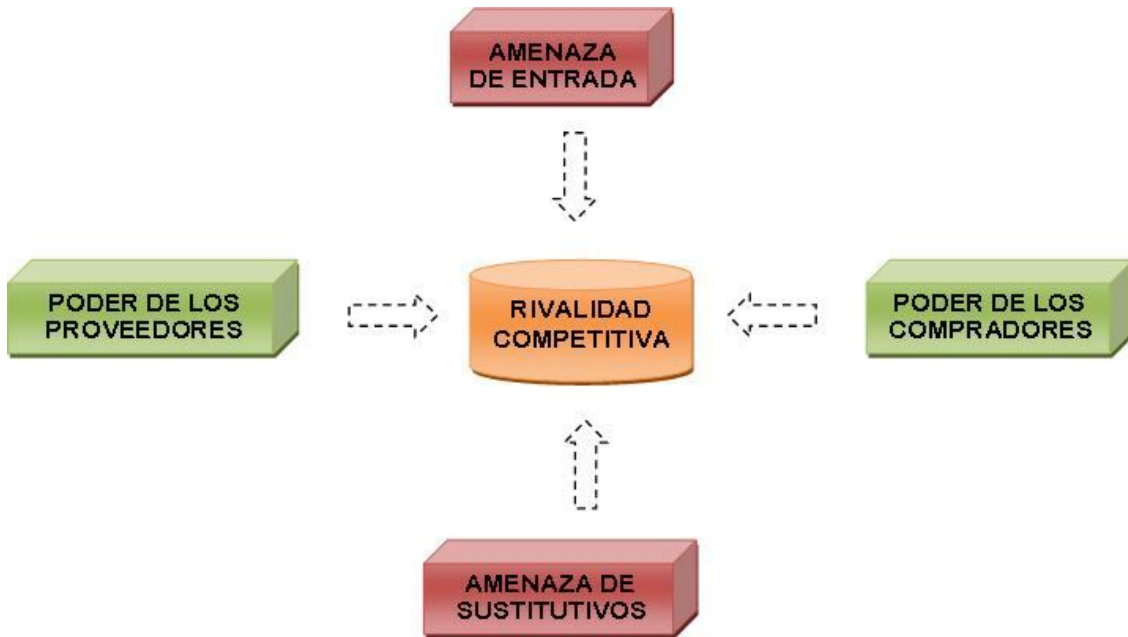
Caso distinto ocurre con las sociedades de auditoría, sin lugar a dudas son éstas las que más puestos de trabajo generan teniendo a su cargo el 86% de los profesionales del sector. Un 26% de las firmas de auditoría cuentan con entre 1 y 2 profesionales a su cargo, otro 26% entre 3 y 5 profesionales. Estos datos revelan el carácter reducido de las plantillas, esto favorece un mejor ambiente de trabajo en equipo imprescindible para alcanzar la debida calidad que se le presumen a los trabajos de auditoría.

Finalmente cabe destacar la concentración de profesionales en pocas firmas de auditoría, en concreto 6.619 trabajadores, casi la mitad del sector, pertenecen solamente a 7 firmas de auditoría.

2.5. Análisis del entorno del sector a través del Modelo de las 5 Fuerzas

El modelo de las cinco fuerzas de Porter (JOHNSON, 2006) se desarrolló inicialmente como una forma de evaluar el atractivo (potencias de beneficios) de distintas industrias. Como tal, puede resultar útil para identificar las fuentes de la competencia en un sector.

ILUSTRACION 1. Modelo de las 5 Fuerzas de Michael Porter



Fuente: Elaboración propia.

AMENAZA DE ENTRADA

Depende del grado en que existan barreras de entrada. Estas barreras son factores que tienen que superar los nuevos entrantes (al sector) si quieren competir con éxito. Así pues en el sector de la auditoría la principal barrera reside en el requisito legal para el ejercicio de la auditoría: la inscripción en el ROAC. El cumplimiento de la amplia normativa existente y unas convocatorias para de los exámenes de aptitud cuya superación es condición necesaria para la inscripción en el ROAC que se realizan aproximadamente cada dos años, limitan el acceso de nuevos auditores.

Otra barrera es la marca, en cuanto a la tendencia existente de valoración de las marcas de las firmas de auditoría. Es casi una condición para establecerse con éxito en el mercado de la auditoría, bien como auditor individual o como sociedad de auditoría, hacerlo bajo la marca de una firma reconocida de auditoría, bien a través de franquicia, mediante la confederación de despachos individuales pero

que actúan bajo una misma marca, o cualquier otra fórmula que permita establecerse con cierto nombre y reputación.

AMENAZA DE SUSTITUTIVOS

La sustitución reduce la demanda de una “clase” de productos porque los consumidores cambian entre cada alternativa, esto depende de que el producto sustitutivo ofrezca un beneficio o valor percibido superior. Es evidente que en el producto de la auditoría, tanto la revisión de cuentas como otros trabajos⁵, no es posible la sustitución, el producto del auditor es único quedando casi anulada la amenaza de sustitutos. Casi anuladas porque algunos trabajos que realizan los auditores como valoraciones de activos, etc. podría ser realizado por economistas u otros expertos, si bien esto representa sólo el 1,6% de los trabajos, aun así los realizados por auditores cuentan con el valor añadido de haber sido efectuados por un profesional inscrito en un registro público y en el 94,4% de los casos adscrito a una corporación de derecho público.

EL PODER DE LOS COMPRADORES Y LOS PROVEEDORES

Estas dos fuerzas se pueden analizar juntas porque tienen efectos parecidos al limitar la libertad estratégica de una organización y afectar a sus márgenes. Conjuntamente, constituyen la red de valor en la que opera una organización.

El poder de los compradores en el sector de la auditoría, el que está en manos de los clientes, es en cierta medida moderado en cuanto a que éstos son clientes en el 74% de los casos están obligados a serlo sin capacidad alguna de negociación, por otro lado, para el resto de los trabajos voluntarios de auditoría el poder de negociación de los clientes reside en su decisión final de contratar o no y esto vendrá determinado por el ajuste de los precios.

Respecto a los proveedores, los proveedores más relevantes del sector son los recursos humanos dado que el ejercicio de la auditoría no requiere de grandes activos materiales pero si es necesario contar con un capital humano apto, eficaz y competitivo. Podemos atrevernos a decir que el sector de la auditoría no existiría

⁵ Ver apartado 3.2 Estructura del Sector de la Auditoría.

sin los profesionales que aportan su conocimiento y saber hacer en los trabajos de auditoría.

A pesar de lo anterior y de la importancia que cobran estos “proveedores” del sector, actualmente su poder de negociación se ha visto mermado por la precaria situación laboral. Existe en el mercado laboral cantidad suficiente de trabajadores capacitados dispuestos a desarrollar su trayectoria profesional en el seno del sector de la auditoría, cantidad que es superior a la demandada por auditores y sociedades de auditoría. Esta situación ha hecho que el poder de negociación de los proveedores sea casi nulo y un dato que avala esto es el descenso aproximado del 10% en los salarios.

RIVALIDAD COMPETITIVA

Las fuerzas competitivas generales (las cuatro flechas de la *Ilustración 1*) determinará la rivalidad competitiva directa entre una organización y sus rivales más inmediatos. Rivales competitivos son organizaciones con productos o servicios parecidos que quieren atender al mismo grupo de consumidores.

Por la particularidad de la estructura empresarial del sector⁶, cabría hablar aquí de la existencia de al menos tres **grupos estratégicos**.

Los grupos estratégicos son organizaciones dentro de una industria o sector con características estratégicas parecidas, que aplican estrategias parecidas o que compiten utilizando las mismas variables. Por lo que podríamos hablar de la existencia de tres grupos estratégicos.

Un primer grupo estratégico, formado por las 6 grandes firmas de auditoría del ranking que figura en el *Gráfico 3*, un segundo grupo estratégico formado por el resto de sociedades de auditoría “medianas” (volumen superior de facturación al millón de euros y con más de 5 trabajadores) y finalmente un último grupo estratégico formado por las sociedades de auditoría pequeñas, pequeños despachos de auditores, y los auditores ejercientes de forma individual.

Así pues la rivalidad competitiva se circunscribe a cada uno de los tres grupos estratégicos descritos anteriormente.

⁶ Ver apartado 3.3.2 Las sociedades de auditoría.

3. MARCO NORMATIVO DE LA AUDITORIA DE CUENTAS

Es la actividad de la auditoría una de las más reguladas, tanto dentro como fuera de nuestras fronteras, no sólo regulada por la propia Ley de Auditoría, que ha sido modificada recientemente, si no por cantidad de normas jurídicas que en su desarrollo hacen mención a determinados aspectos de la auditoría.

En este capítulo repasaremos la evolución histórica del régimen jurídico, desde la actividad de los antiguos censores de cuentas, pasando por la normativa Europea y hasta la futura implantación en España de las Normas Internacionales de Auditoría.

Haremos mención a todas y cada una de las normas jurídicas relativas a la contabilidad, la información económico-financiera y la auditoría de cuentas. Se analiza la normativa actual y en vigor que regula cada una de las partes en que podemos dividir la actividad de la auditoría, haciendo hincapié en la Ley de Auditoría y su Reglamento y en las Normas Técnicas de Auditoría que desarrolla el ICAC y que regulan, de forma pormenorizada, el trabajo del auditor de cuentas en nuestro país.

Dada la cantidad de normas que regulan la actividad del auditor, desde la Ley de Sociedades de Capital hasta las propias Normas Técnicas de Auditoría, se ha optado por analizar toda la normativa en base a los aspectos funcionales y temáticos que componen la actividad auditora y no de una forma individualizada para cada una de las normas. De esta forma consideramos que se alcanza una mayor comprensión de la regulación existente en el sector de la auditoría de cuentas.

Finalmente, no podríamos dar por cerrado este capítulo sin hacer mención a los aspectos relacionados con la responsabilidad del auditor en el ejercicio de su actividad.

3.1. De los orígenes hasta el actual marco normativo: un repaso a la historia.

3.1.1. Los orígenes del régimen jurídico de la auditoría.

En nuestro país, la tardía aparición de la práctica de auditoría de cuentas se debió, en definitiva, al sistema de presentación de los estados económicos-financieros, su publicidad y sus implicaciones con el sistema fiscal anterior. Las autoridades y organismos (Bolsas españolas, Banco de España, Cámaras de Comercio, Ministerios de Hacienda, etc.) que regían los hechos económicos, financieros y fiscales en el pasado, no se preocuparon, con seriedad y eficacia, de exigir a las empresas privadas, ni a las públicas, que presentasen a terceros ajenos a las mismas sus cuentas anuales auditadas, ni de proteger los derechos de estos terceros a poseer una información fiable. De esta forma, en el Código de Comercio (C. de co.) de 1985 no se contempla la exigencia de auditoría de cuentas en ningún caso.

La palabra auditoría no cobró especial interés en los medios de comunicación hasta los años 70, coincidiendo con la etapa de desarrollo económico y sobre todo después del advenimiento de la democracia. La realización del ideal de justicia, que debe ser objeto prioritario en todo orden democrático, exige la transparencia y la veracidad de la información contable, relativa al quehacer económico-financiero de los agentes sociales.

La primera norma que introduce la auditoría de cuentas en España a cargo de experto independiente es la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951 (arts. 108 y 109). Se establece un sistema cumulativo de control de la gestión y de la cuentas de carácter permanente a cargo de accionistas censores de cuentas, que no sean administradores, elegidos por la Junta General y al que se podría añadir, eventualmente, un control de cuentas de carácter profesional a cargo de un Censor Jurado de Cuentas.

3.1.2. La reforma del Código de comercio de 1973 y el primer Plan General Contable.

El año 1973 fue decisivo en orden a la planificación y reforma de nuestro sistema contable. En primer lugar, se aprobó por Decreto 530/1973, de 22 de febrero, el Plan General Contable. En segundo lugar, por Ley de 21 de julio, para la reforma de la contabilidad, se reformó el Título III del Libro I del Código de comercio relativo a la contabilidad de los comerciantes.

El Plan se orientó a conseguir una mejor y más eficaz información contable, una información veraz y sincera por su contenido, técnica por su desarrollo y aplicación, vertida al exterior y destinada a un universo de terceros.

El C. de co introdujo el sistema de verificación contable, con carácter general, en nuestro ordenamiento jurídico, en el art. 41.

De esta forma se racionalizó y sistematizó en gran medida los principios y criterios básicos de nuestro ordenamiento en materia de examen de la contabilidad, tanto en lo que se refiera a la verificación o censura de cuentas propiamente dicha como al examen de carácter predominantemente informativo (reconocimiento general o exhibición parcial de los libros de comercio).

La cuestión más importante que suscitó en C. de co fue la consistente en determinar quiénes debían ser considerados expertos independientes, facultados para llevar a cabo la auditoría contable. Pero se lamenta que esta reforma no abordara la regulación del ejercicio de la función auditora, remitiendo a una posterior normativa reglamentaria (PETIT, 1994).

En definitiva, la verificación realizada por profesionales que no estén sujetos a un régimen jurídico que garantizase su independencia y su responsabilidad, poca o ninguna seguridad y fiabilidad podría dar.

3.2. Las Directivas de la CEE relacionadas con la auditoría de cuentas.

Antes de alcanzar la composición del marco normativo actual y en vigor, es necesario mencionar la normativa internacional que ha influido en el ordenamiento jurídico español en relación con la auditoría, en especial las Directivas de la Unión Europea.

Así pues, las modificaciones introducidas en el Derecho de sociedades por las Directivas comunitarias en materia de auditoría de cuentas son:

- La Primera Directiva, de 9 de marzo de 1968, para coordinar las garantías y proteger los intereses de los socios y los terceros en materia de publicidad, validez de los actos realizados en nombre de la sociedad y nulidad de las sociedades (68/151/CEE), que se limita a exigir la publicidad legal, a través del Registro y de un Boletín Oficial nacionales, de los actos más importantes relacionados con la vida y funcionamiento de la sociedad, y así de los estados financieros de ejercicio, haciendo constar el experto que los ha verificado o controlado.
- La Cuarta Directiva, de 25 de julio de 1978, para coordinar las legislaciones nacionales sobre estructura y contenido de las Cuentas Anuales y de la Memoria de gestión, los métodos de valoración, la publicidad de estos documentos, así como su control y revisión para, por esta vía, proteger los intereses de los socios y terceros acreedores (78/660/CEE), en cuya Sección 11, art. 51, establece la obligación de auditar las cuentas anuales y la concordancia del informe de gestión con las mismas. Quedan exentas las sociedades que formule balance abreviado. La publicidad está desarrollada en la Sección 10, arts. 47 a 50. En ella se señala la obligación de publicar las cuentas anuales aprobadas y el informe de auditoría. Esta Directiva finalmente fue modificada por la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.
- La Séptima Directiva, de 13 junio de 1983, en conexión con el proceso de armonización de las disposiciones sobre rendición de cuentas de las sociedades (Cuarta Directiva), se ocupa de la consolidación contable de los Grupos de sociedades (83/349/CEE). Esta Directiva completa la Cuarta

estableciendo la obligación de someter a auditoría las cuentas de los grupos que estén obligados a establecer informes consolidados. La Sección 5 desarrolla la publicidad de las cuentas consolidadas estableciendo en el art. 38 la obligación de publicar el informe de auditoría. Esta Directiva finalmente fue modificada por la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.

- La Octava Directiva, de 10 de abril de 1984, sobre habilitación de las personas a quienes se encomienda la verificación legal de los documentos contables anuales de las Sociedades Anónimas, Comanditarias por acciones y Sociedades de Responsabilidad Limitada (84/253/CEE). Contiene los requisitos mínimos necesarios para acceder a la profesión de auditor. Esta Directiva finalmente fue derogada por la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.
- Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

Esta última Directiva supone un importante paso para alcanzar una mayor armonización de los requisitos que se exigen para el ejercicio de la actividad de la auditoría en el ámbito de la Unión Europea, así como de los principios que deben regir el sistema de supervisión pública en dicho ámbito; regula aspectos relacionados con: la autorización y registro de los auditores y sociedades de auditoría, incluidos los de otros Estados miembros de la Unión Europea y de terceros países; la formación continuada, las normas de ética profesional, independencia y objetividad, la confidencialidad y el secreto profesional que deben observar los auditores y sociedades de auditoría; la realización de las auditorías de acuerdo con las normas internacionales de auditoría que adopte la Unión Europea; la responsabilidad plena del auditor que realice la auditoría de los estados financieros consolidados, el control de calidad de los auditores y sociedades de auditoría; los sistemas efectivos de investigación y sanciones; la designación y cese de auditores y sociedades de auditoría; la obligatoria inscripción en un registro público de los auditores y sociedades de auditoría; y la

cooperación con las autoridades competentes de Estados miembros de la Unión Europea y de terceros países.

Con el fin de adaptar la legislación interna española a esta última Directiva 2006/43/CE surge la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de junio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, para su adaptación a la normativa comunitaria. Con esta Ley queda configurado el marco normativo actual de la Auditoría de Cuentas en España.

Por último cabe comentar que la Comisión Europea ha sometido a consulta pública el Libro Verde “Políticas de Auditoría: lecciones de la crisis” recopilando así la opinión de todos los actores del sector de la Auditoría de cuentas en el ámbito de la Unión Europea con el fin de configurar de acuerdo a la realidad del sector y de la crisis financiera actual, futuras Directivas y Recomendaciones.

3.3. Composición de las normas vigentes relacionadas con la actividad de Auditoría de Cuentas en España.

La cantidad de normas vigentes que afectan de forma directa e indirecta a la actividad de la auditoría en España es significativamente amplia.

Cabe mencionar que es tal la cantidad de normas que afecta a la auditoría de cuentas que actualmente se encuentra en proyecto un Real Decreto Legislativo que apruebe el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas que se espera acabe aprobándose en 2012.

En este apartado pretendemos dar información de la composición de las mismas, para ello se ha tomado como fuente principal al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas quien a través de su página web informa de toda la normativa sobre auditoría de cuentas y contabilidad, haciendo mención de todas ellas e indicando cuales, por su importancia, serán objeto de un análisis mayor en siguientes apartados.

Para una mejor comprensión hemos clasificado toda la normativa en tres grandes grupos tal y como se muestra a continuación.

3.3.1. Normativa relacionada directamente con la Contabilidad.

Qué duda cabe que, si la revisión de la información económico-financiera, recogida en la contabilidad, es objeto de trabajo del auditor de cuentas, la normativa relacionada con ésta cobra una importancia significativa. Así pues pasamos a dar cuenta de la normativa contable española vigente y con mayor relevancia en el ámbito de la auditoría.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Publicado en el BOE del 20 de noviembre de 2007 y en el BOICAC 71, entra en vigor el 1 de enero de 2008.

Tal y como figura en la exposición de motivos de este Real Decreto, el Plan General de Contabilidad constituye el desarrollo reglamentario en materia de cuentas anuales individuales de la legislación mercantil, que ha sido objeto de una profunda modificación, fruto de la estrategia diseñada por la Unión Europea en materia de información financiera, de las recomendaciones que, a la vista de la citada estrategia, formuló la Comisión de expertos que elaboró el Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma, y de la decisión en el marco antes descrito de armonizar nuestra legislación mercantil contable a los nuevos planteamientos europeos.

Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. Publicado en el BOE del 21 de noviembre de 2011 y en el BOICAC 71.

El Plan General de Contabilidad de Pymes constituye el desarrollo de las normas contables que pueden ser aplicadas por ciertas empresas, delimitadas en el cuerpo de este real decreto. La aprobación de esta norma en un real decreto diferenciado del que aprueba el Plan General de Contabilidad, se justifica por razones de sistemática normativa, con el fin de que las pequeñas y medianas empresas cuenten con un Plan contable completo y específico, que presenta la misma estructura que el Plan General de Contabilidad. Debe resaltarse el carácter

voluntario de este Plan General de Contabilidad de Pymes, cuya aplicación es opcional para las empresas que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 257 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, para la formulación de balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, antiguo artículo 175 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre,

Además de estas dos normas antes citadas, y que son la fuente normativa de la contabilidad española, existe sectores que por lo específico de su actividad quedan sometidas a normativa contable específica para el propio sector y denominadas **Adaptaciones Sectoriales**. Cabe citar que son normas existentes antes de la última reforma del Plan General de Contabilidad y que continúan en vigor en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad, tal y como se indica en la Disposición Transitoria Quinta del RD por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

A continuación citamos qué sectores son aquellos que aplican alguna Adaptación Sectorial en materia de contabilidad y la fuente normativa que la recoge.

EMPRESAS CONSTRUCTORAS

Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Constructoras.

FEDERACIONES DEPORTIVAS

Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de febrero de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Federaciones Deportivas.

EMPRESAS INMOBILIARIAS

Orden de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad de Empresas Inmobiliarias, existe una modificación posterior mediante la Orden de 11 de mayo de 2001.

SOCIEDADES ANONIMAS DEPORTIVAS

Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de junio de 1995 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas, existe una modificación posterior mediante la Orden de 27 de junio de 2000.

EMPRESAS DE ASISTENCIA SANITARIA

Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de diciembre de 1996 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas de Asistencia Sanitaria.

EMPRESAS DEL SECTOR ELECTRICO

Real Decreto 437/1998, de 30 de abril, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del Sector Eléctrico, esta norma fue desarrollada mediante la Orden del Ministerio de Economía de 28 de marzo de 2001, como consecuencia de los cambios operados en la normativa que rige el propio sector eléctrico.

CONCESIONARIAS DE AUTOPISTAS, TÚNES, PUENTES Y OTRAS VIAS DE PEAJE

Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de diciembre de 1998 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de Autopistas, Tunes, Puentes y otras vías de Peaje.

SECTOR DEL ABASTECIMIENTO DE AGUA

Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de diciembre de 1998 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector del abastecimiento de agua.

SECTOR VITIVINICOLA

Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 11 de mayo de 2001 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del Sector Vitivinícola.

SECTOR TRANSPORTE AEREO

Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 18 de diciembre de 2001 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector del Transporte Aéreo, en lo que se refiere al tratamiento de la moneda distinta del euro.

SOCIEDADES COOPERATIVAS

Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por el que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.

Las **Combinaciones de Negocios**, entendidas como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios, son contabilizadas mediante la denominada Consolidación Contable, que cuenta con normativa específica y de reciente implantación a raíz de la incorporación de normativa europea.

Así pues la consolidación contable queda normalizada mediante el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas de Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFAC) y que modifica el Plan General de Contabilidad, y el de PYMES.

Esta nueva normativa se basa en los Reglamentos (CE) nº 494/2009 y 495/2009 de la Comisión, de 3 de junio de 2009, que versan sobre la adaptación de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 27 “Estados Financieros consolidados y separados” y en la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 3 “Combinaciones de negocios”, respectivamente.

La entrada en vigor de estos Reglamentos suponía un nuevo marco jurídico de referencia europeo en materia de combinaciones de negocio y en el conjunto de principios aplicables en la formulación de las cuentas anuales consolidadas de las

sociedades cotizadas, que aconsejaba, a los efectos de una mejor armonización contable, la actualización de la nueva normativa contable española y de una nuevas normas de consolidación para las restantes sociedades.

Por último el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) emite desde 1991 Ordenes y Resoluciones vinculantes y de obligatorio cumplimiento. Esta normativa tiene por objetivo desarrollar aquellos aspectos que en el resto de normativa contable dan lugar a diversas interpretaciones. Es una de las funciones del ICAC desarrollar aquellas cuestiones que dan lugar a ambigüedades así como el desarrollo de la normativa contable al más bajo nivel de detalle, consiguiendo una mejor armonización en la aplicación de la normativa contable vigente en nuestro país.

3.3.2. Normativa específica relacionada directamente con la Auditoría de Cuentas.

Se puede decir que la normativa que regula directamente la auditoría de cuentas en España es relativamente joven, desde 1988.

Es la **Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC)** la que introduce en la legislación española la regulación de la actividad auditora. Esta norma incorporó a nuestro ordenamiento la 8ª Directiva CEE en materia de sociedades (Directiva 84/253/CEE).

El tiempo transcurrido ha hecho que desde la UE se acometiese un proceso de reforma en este ámbito, culminado con la aprobación de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, quedando derogada la Directiva 8ª y modificando las directiva 4ª y 7ª.

Estas modificaciones obligaron al legislador español a incorporar estos cambio, es por ello que entra en vigor la **Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas (LAC)** así como otras normas de su ámbito.

Así pues el **Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC)** ha

venido a derogar, entre otras, las dos Leyes mencionadas anteriormente convirtiéndose en la norma de referencia de la auditoría de cuentas en nuestro país. Pretende ofrecer, según su preámbulo primero, un texto sistemático y unificado, comprensivo de la normativa aplicable a la actividad de auditoría de cuentas, regularizando, armonizando y aclarando, cuando así es necesario, los textos que se refunden. La refundición no se ha limitado a una mera reproducción de los textos legales que se refunden, sino que se ha modificado la estructura de dichos textos, se han realizado adaptaciones y precisiones terminológicas con la finalidad de aclarar su contenido.

El legislador ha desarrollado esta última Ley mediante el criticado Reglamento aprobado por el Consejo de Ministros en octubre de 2011. Se trata del 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. La aprobación de este reglamento ha sido criticada y rechazada por las Corporaciones de Derecho Público quienes han hecho público que tomarán las medidas que le legislación les confiere dado que, en su opinión, este Reglamento de auditoría está desarrollado sin haber tenido en cuenta la actividad auditora, no haber respetado los tiempos de exposición pública y contener artículos que pueden suponer fraude de ley. Así lo hicieron saber el ICJCE, el REA y el REGA mediante una nota de prensa que emitieron conjuntamente tras la publicación del Reglamento.

Así pues podemos decir que actualmente son dos las principales normas relacionadas directamente con la auditoría, el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas. El contenido de estas dos normas hemos considerado desarrollarlo en función de los distintos aspectos relacionados con la actividad de la auditoría y se expone en los próximos apartados.

Pero si existe una normativa relacionada directamente con la auditoría de cuentas y más específicamente con el trabajo diario del auditor son las conocidas como **Normas Técnicas de Auditoría**, que no son más que Resoluciones emitidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Debido que el estudio de las mismas queda fuera del alcance del presente Trabajo Fin de Carrera, hemos

optado por mencionar aquellas más relevantes y de mayor impacto en el día a día de los trabajos de auditoría.

- Resolución de 16 de marzo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre control de calidad.
- Resolución de 31 de mayo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento
- Resolución de 14 de junio de 1999, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de "importancia relativa"
- Resolución de 26 de febrero de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "hechos posteriores".
- Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas.
- Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991.

Esta última Resolución ha venido a modificar la NTA existente sobre el Informe de Auditoría introduciendo cambios significativos en el contenido, formato y estructura de los informes, con el objetivo de hacerlos más simples y entendibles a terceros, incluyendo la información necesaria para que aquel se forme su opinión sobre la información financiera y patrimonial de la entidad auditada.

Por último cabe mencionar que la Directiva sobre auditoría estatutaria (Directiva 2006/43/EC), permite a la Comisión Europea adoptar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por el *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) por medio de un instrumento legal. El desarrollo de este precepto se espera que tenga como consecuencia que las auditorías de cuentas anuales y

cuentas consolidadas exigidas conforme a la legislación comunitaria y su transposición a las normativas nacionales se realicen de acuerdo con las NIA adoptadas por la Comisión.

En 2009, la Comisión Europea lanzó una consulta pública acerca de la adopción de las NIA en la UE. Los resultados de dicha consulta se publicaron en marzo de 2010 y son, en su conjunto, favorables a la adopción. Los resultados de la consulta y los comentarios recibidos a la misma se considerarán por la Comisión al decidir el calendario y la fórmula a escoger para la adopción o incorporación legal de las NIA, lo que sin embargo aún no se ha concretado ni existen manifestaciones específicas de la Comisión en el sentido de que vaya a acometerse a corto plazo.

3.3.3. Otra normativa relacionada con la Auditoría de Cuentas.

El propio Código de Comercio en el Título III *De la contabilidad de los empresarios* ya menciona la auditoría de cuentas en sus arts. 40 y 41 en relación a la obligación del empresario a someter a auditoría las cuentas anuales de auditoría cuando así lo nombre el Juzgado competente o a petición de quien acredite un interés legítimo. Sobre el nombramiento del auditor desarrollaremos la normativa en siguientes apartados.

La Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada quedaron derogadas por el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

En la Ley de Sociedades de Capital (LSC) contiene la totalidad de la regulación general de las sociedades de capital con la única excepción de la Ley 3/2009, de 3 abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

Es en el Título VII *de las cuentas anuales* y en concreto en su Capítulo IV *verificación de las cuentas anuales* donde quedan recogidos los artículos que regulan aspectos de la actividad auditora como son el nombramiento por parte de la Junta, sus honorarios, el Informe, etc. y que desarrollamos en el siguiente apartado.

Aunque podríamos mencionar mucha más normativa que está relacionada con la Auditoría de Cuenta y no vamos a extendernos más, sí queremos hacer mención a que el Ministerio de Economía y Hacienda puede emitir normativa específica como por ejemplo la Orden EHA/1434/2007, de 17 de mayo, por la que se aprueba la norma de actuación de los auditores de cuentas en la realización de los trabajos de revisión de cuentas justificativas de subvenciones, en el ámbito del sector público estatal.

3.4. La regulación de cada uno de los aspectos de la auditoría.

3.4.1. El acceso a la profesión de auditor.

Son de gran trascendencia todos los aspectos de la actividad de auditoría de cuentas que se refieren a las condiciones que han de reunir quienes la ejercen. En efecto, cualquier sistema de control contable y patrimonial de las empresas mercantiles necesita para su eficacia, en última instancia, la capacidad técnica y solvencia moral de quienes realizan dicha función.

El art. 1 del TRLAC y el art. 21 del Reglamento establecen que pueden realizar la auditoría de cuentas las personas físicas y las jurídicas inscritas como ejercientes en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

La autorización por parte del ICAC necesaria para la inscripción en el ROAC precisa del cumplimiento de las siguientes condiciones:

- Ser mayor de edad
- Tener nacionalidad española o la de alguno de los Estados miembros de la Unión Europea.
- Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos
- Haber obtenido una titulación universitaria
- Haber seguido programas de enseñanza teórica y adquirido formación práctica.
- Haber superado un examen de aptitud profesional y reconocido por el Estado

Quedan dispensados del requisito de posesión de titulación universitaria quienes hayan cursado los estudios u obtenido los títulos que faculden para el ingreso en la Universidad, siempre que tengan una formación práctica de ocho años como mínimo en trabajos de ámbito financiero y contable, especialmente sobre control de cuentas anuales, y al menos cinco de los ocho años hayan sido realizados con persona habilitada para el ejercicio de la auditoría de cuentas y en el ejercicio de ésta.

Los programas de enseñanza teórica deben versar sobre las materias que se exigen para el examen de acceso a la profesión y dicha formación la impartirán las Corporaciones de Derecho público representativas de los auditores de cuentas y por los Centros autorizados por el ICAC. La formación práctica debe extenderse por un período mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, y se referirá especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos. Al menos, dos años de dicha formación práctica se deberán realizar con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, y en el ejercicio de esta actividad en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

El examen de aptitud profesional, que está encaminado a la comprobación rigurosa de la capacitación del candidato para el ejercicio de la auditoría de cuentas, debe versar sobre todas las materias relacionadas con la actividad auditoras como por ejemplo marco normativo de información financiera; análisis financiero; contabilidad analítica de costes y contabilidad de gestión o gestión de riesgos y control interno entre otras.

Quienes poseen una titulación universitaria de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional quedan dispensados en el examen de aptitud profesional de aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos. No obstante no existe dispensa alguna de la parte práctica del examen de aptitud profesional.

El reciente TRLAC introduce que pueden inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas los auditores de cuentas autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en otros Estados miembros de la Unión Europea, en los términos que reglamentariamente se determinen. A su vez y sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea, deben en todo caso inscribirse

en el ROAC los auditores de cuentas autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en terceros países que emitan informes de auditoría sobre cuentas anuales o cuentas anuales consolidadas de una entidad constituida fuera de la Unión Europea y cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado en España, recogiendo la norma una serie de excepciones.

3.4.2. Las Sociedades de auditoría

Pueden inscribirse en el ROAC las sociedades que al menos cumplan los siguientes requisitos:

- Que las personas físicas que realicen los trabajos y firmen los informes de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría estén autorizadas para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España.
- Que la mayoría de los derechos de voto correspondan a auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.
- Que una mayoría de los miembros del órgano de administración sean socios auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

También están obligadas a inscribirse en el ROAC las sociedades de auditoría autorizadas para realizar la actividad de auditoría de cuentas en terceros países que emitan informes de auditoría sobre cuentas anuales o cuentas anuales consolidadas de una entidad constituida fuera de la Unión Europea y cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado en España, remitiendo la norma a lo dispuesto para auditores personas físicas.

3.4.3. La independencia

Si afirmáramos que cualquier sistema de control contable y patrimonial de las empresas mercantiles necesita para su eficacia, en última instancia, la capacidad técnica y solvencia moral de quienes realizan dicha función, cabe mencionar que dicho control debe realizarse en un marco absoluto de independencia.

Es tal la importancia que el TRLAC le otorga a la independencia de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que le dedica una sección completa de la norma, desde el artículo 12 al 21 inclusive.

Para asegurar su independencia, los auditores y sociedades de auditoría deben establecer las medidas de salvaguarda que permitan detectar las amenazas a la citada independencia, evaluarlas, reducirlas y, cuando proceda, eliminarlas.

Estas medidas de salvaguarda obliga la norma a que sean objeto de revisión periódica y de aplicación individualizada para cada trabajo de auditoría, debiendo documentarse en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas.

Las amenazas a la independencia pueden proceder de factores como la autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación. Si la importancia de estos factores en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría se abstendrán de realizar la auditoría.

En todo caso, el artículo 13 de TRLAC establece que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad, además de en los supuestos de incompatibilidad previstos en otras leyes, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en el auditor de cuentas firmante del informe de auditoría:

- La condición de cargo directivo o de administración, el desempeño de puestos de empleo o de supervisión interna en la entidad auditada, o el otorgamiento a su favor de apoderamientos con mandato general por la entidad auditada.
- Tener interés financiero directo o indirecto en la entidad auditada si, en uno u otro caso, es significativo para cualquiera de las partes.
- La existencia de vínculos de matrimonio, de consanguinidad o afinidad hasta el primer grado, o de consanguinidad colateral hasta el segundo grado, incluidos los cónyuges de aquellos con quienes mantengan éstos últimos vínculos, con los empresarios, los administradores o los responsables del área económica-financiera de la entidad auditada.

- La llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.
- La prestación a la entidad auditada de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas, medidas en términos de importancia relativa, en los estados financieros u otros documentos contables de dicha entidad correspondientes al período o ejercicio auditado, siempre que el trabajo de valoración conlleve un grado significativo de subjetividad.
- La prestación de servicios de auditoría interna a la entidad auditada, salvo que el órgano de gestión de la entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna.
- La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, y sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado.
- La percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada, siempre que éstos constituyan un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, considerando la media de los últimos tres años.
- La prestación a la entidad auditada de servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de la entidad auditada, salvo que ésta asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, la cual debe asumir también la

responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema.

La norma dicta además una serie de incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en familiares próximos del auditor de cuentas firmante; incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, así como el período de cómputo temporal en las situaciones de incompatibilidades.

Respecto a la salvaguarda de la independencia mediante la rotación del auditor, sí se ha establecido una duración máxima para los auditores firmantes de informe de auditoría de cuentas anuales de empresas de interés público o de aquellas cuya facturación supera los 50.000.000 euros, para este caso se estipula una duración máxima de siete años. Si bien existen dudas en cuanto a la efectividad de la independencia en este caso, dado que se da la circunstancia que la obligatoriedad es para el socio firmante, y llegado el momento en el caso de sociedades de auditoría, éstas podrían continuar auditando la misma sociedad si bien el socio firmante debería ser distinto.

3.4.4. Nombramiento del auditor.

Los auditores de cuentas pueden ser nombrados de distintas formas, exponemos a continuación cada una de ellas.

a) Nombramiento de por la junta general.

Recogido en el Art. 264 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), la persona que deba ejercer la auditoría de cuentas será nombrada por la junta general antes de que finalice el ejercicio a auditar, por un periodo inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser reelegida por la junta general por periodos máximos de tres años una vez que haya finalizado el periodo inicial.

Dado que la cantidad de recursos que el auditor debe invertir en el trabajo de auditoría de primer año (profundo conocimiento del cliente, verificación de saldos de apertura, etc.) hacen que la rentabilidad en un primer año de auditoría sea

mínima o incluso nula. Así pues la obligatoriedad de un periodo inicial de tres años es una medida bien recibida por el sector.

No obstante, el sistema de periodos establecidos por la LSC deja abierta la posibilidad a que un mismo auditor sea el revisor de las cuentas anuales de una mercantil durante toda la vida de aquel, hecho que sin lugar a dudas puede tener una repercusión negativa sobre el marco de independencia en el cual deben de realizarse los trabajos de auditoría.

b) Nombramiento por el registrador mercantil

Puede darse la circunstancia que llegado el cierre del ejercicio del periodo a auditar, estando la mercantil obligada a ello, la junta general no haya nombrado auditor, o bien que habiéndolo nombrado éste no hubiera aceptado el cargo. Ante estas circunstancias el art. 265 de LSC establece que los administradores o cualquier socios podrán solicitar del registro mercantil la designación de auditor de cuentas.

Además, para las mercantiles no obligadas a auditarse, los socios minoritarios, aquellos que representan al menos el cinco por ciento del capital social, pueden solicitar al registrador mercantil que designe, con cargo a la mercantil, auditor de cuentas.

c) Nombramiento judicial

Cuando concurra justa causa, reza el art. 266 LSC, los administradores y las personas legitimadas para solicitar el nombramiento, podrán pedir al juez la revocación del designado por la junta general o por el registrador mercantil y que proceda a nombrar otro auditor de cuentas.

3.4.5. Funciones del auditor de cuentas

El objeto de la auditoría viene establecido en el art. 268 de LSC, el auditor ha de comprobar si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, así como, en su caso, la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio.

Para el ejercicio de esta función, los auditores de cuentas tienen el derecho a obtener toda clase de informaciones y a hacer todas las verificaciones que estimen necesarias, por lo tanto es un derecho de información a favor de los auditores de cuentas. Por su parte las NTA, en varios preceptos se refieren a la información que el auditor debe solicitar con objeto de la realización de la auditoría. Cabe la posibilidad que el auditor solicite información no sólo a los administradores y demás personal de la mercantil auditada sino también a terceros, todo con la finalidad de recabar la evidencia suficiente y necesaria para formarse una opinión sobre la representatividad, o no, de la imagen fiel de las cuentas anuales de la mercantil auditada.

En el supuesto que los administradores denieguen el acceso del auditor a algún registro o documentación, dificultándole el ejercicio de su función de verificación, la única medida que puede optar el auditor es comunicarlo en su informe.

Aunque en definitiva son las NTA sobre ejecución del trabajo las que se refieren a la “preparación y ejecución del trabajo a realizar por el auditor de cuentas”, por regla general, la metodología que se sigue en cualquier trabajo de auditoría consta de cuatro fases básicamente:

a) Planificación del trabajo

La planificación es necesaria para que el auditor de cuentas, antes de poder empezar su trabajo de revisión, comprenda la naturaleza de la actividad de la entidad, su organización y el ámbito en el que opera. Esta fase es necesaria cuando el auditor vaya a realizar por primera vez su trabajo de revisión en la entidad. La fase de planificación también incluye la determinación de qué personas van a formar parte del equipo de trabajo, qué conocimientos especiales son necesarios y en que fechas van a realizar las distintas etapas del trabajo, todo en función de lo establecido en la NTA número 2.3

b) Revisión de los sistemas

Examinar el sistema que utiliza la empresa para registrar y controlar la información financiera que forma la base de las cuentas anuales, que depende fundamentalmente de las características de la empresa: tamaño, organización, etc. Esta revisión incluye un examen del Sistema de Control Interno que tenga

establecido la dirección con el fin de salvaguardar los activos de la empresa y de asegurar que se registran todas las operaciones, minimizando el riesgo de error.

Si el auditor llega a la conclusión de que el sistema de control interno es suficientemente fiable, aumenta la eficiencia de la auditoría, dado que las NTA le permiten al auditor reducir el número de pruebas a efectuar, siempre y cuando deje constancia en sus papeles de trabajo de la evidencia obtenida relativa a dicha fiabilidad.

c) Obtención de evidencia

Esta tercera fase consiste en reunir información y las pruebas suficientes que permitan al auditor a formarse una opinión sobre las cuentas anuales. El auditor de cuentas debe obtener evidencia suficiente y adecuada. La falta de ella le obliga a abstenerse de emitir su opinión o de redactar el informe con salvedades (por limitación al alcance).

La evidencia es suficiente, criterio cuantitativo, cuando a través de las pruebas de auditoría el auditor llega a conclusiones razonables que le permitan formarse una opinión sobre la información contable examinada. La evidencia es adecuada, criterio cualitativo, cuando sea apropiada o competente para emitir su opinión.

Son diversas las formas en las que el auditor obtiene evidencia, como por ejemplo mediante inspección de documentación, preguntas a personal de la sociedad, confirmaciones de terceros, etc.

d) Revisión de las Cuentas Anuales en su conjunto

Finalmente el auditor revisa las cuentas anuales para determinar si parecen razonables a la vista del trabajo realizado y de la evidencia obtenida, asegurándose que las cuentas anuales cumplen con los requisitos legales establecidos y dan una imagen fiel de la situación patrimonial, financiera y de resultados de la sociedad auditada.

Quizás debemos recordar en este punto que no es objetivo de la auditoría de cuentas descubrir fraudes o irregularidades; sin embargo, el auditor debe ser consciente de que al realizar su función puede encontrar alguno. En tal caso, si el fraude o error es significativo deberá manifestarlo en su informe. Por el contrario, si

la irregularidad detectada no tiene efecto significativo en las cuentas anuales, deberá comunicar dicha circunstancia al órgano de administración de la sociedad.

Respecto al fraude el auditor no es responsable en el caso de no haberlo descubierto siempre que haya cumplido diligentemente con las normas técnicas de auditoría y los procedimientos de revisión de cuentas generalmente aceptados

3.4.6. El Informe de Auditoría

Del resultado de su función de revisión, el auditor debe redactar un informe de conformidad con la normativa reguladora, el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y el Reglamento.

Los contenidos mínimos que debe contener el informe de auditoría son los siguientes:

- Identificación de la entidad auditada, de las cuentas anuales que son objeto de la auditoría, del marco normativo de información financiera que se aplicó en su elaboración, de las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y, en su caso, de las personas a quienes vaya destinado; así como la referencia a que las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad auditada.
- Una descripción general del alcance de la auditoría realizada, con referencia a las normas de auditoría conforme a las cuales ésta se ha llevado a cabo y, en su caso, de los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación puesta de manifiesto en el desarrollo de la auditoría. Asimismo, se informará sobre la responsabilidad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría de expresar una opinión sobre las citadas cuentas en su conjunto.
- Una opinión técnica en la que se manifestará, de forma clara y precisa, si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

- Fecha y firma de quien o quienes lo hubieran realizado. La fecha del informe de auditoría será aquella en que el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría han completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre las cuentas anuales. El art. 270 LSC establece un periodo mínimo de un mes para presentar el informe a partir del momento en que le fueren entregadas las cuentas firmadas por los administradores.

La opinión podrá ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada:

- Cuando no existan reservas la opinión será favorable.
- En el caso de que existan tales reservas, se deberán poner de manifiesto todas ellas en el informe y la opinión técnica será con salvedades, desfavorable o denegada.
- Una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio, en el caso de que el citado informe de gestión acompañe a las cuentas anuales.

El informe de auditoría de cuentas anuales es emitido bajo la responsabilidad de quien o quienes lo hubieran realizado, y deberá estar firmado por éstos. En ningún caso el informe de auditoría de cuentas anuales podrá ser publicado parcialmente o en extracto, ni de forma separada a las cuentas anuales auditadas y deberá ir acompañado de la totalidad de documentos que componen las cuentas objeto de auditoría y, en su caso, del informe de gestión.

3.4.7. Deber de custodia y secreto

Los auditores de cuentas designados para realizar auditorías en nombre de la sociedad de auditoría y todas las personas que hayan intervenido en la realización de la auditoría están obligados a mantener el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas

La documentación referente a cada auditoría de cuentas realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las

conclusiones que consten en el informe, se conservarán y custodiarán durante el plazo de cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría.

Podrán tener acceso a los papeles de trabajo el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tanto en el ejercicio de las funciones legalmente atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, quienes resulten designados por resolución judicial y quienes estén autorizados por ley.

3.5. Remuneración del Auditor

La remuneración de los auditores ha de establecerse previamente, antes del inicio de la auditoría de cuentas, y para todo el periodo de tiempo en el que deba realizarse la verificación. En efecto, siendo la relación que vincula al auditor con la sociedad un arrendamiento de servicios, un elemento esencial del contrato es el precio a satisfacer por dichos servicios, tal y como establece el Código de Comercio.

Dicho contrato en auditoría es conocido como la Carta de Encargo y su contenido mínimo viene recogido por la Norma Técnica de Auditoría relativa a dicho documento, así también las Corporaciones de Derecho público representativas de auditores han emitido guías y recomendaciones, que incluyen algunas cláusulas recomendadas, como por ejemplo las relativas a la Ley Orgánica de Protección de Datos.

Existen dos posibles formas de fijación de la remuneración del auditor, bien mediante la asignación de una cantidad global para todo el periodo de tiempo o bien mediante la fijación de criterios para su cálculo, por ejemplo por estimación de horas de trabajo. Pero no puede ser el cargo del auditor de cuentas gratuito, el auditor es un profesional y como tal percibe honorarios.

Como se ha dicho, el auditor debe ser independiente en el ejercicio de sus funciones. Esta independencia podría verse afectada si la remuneración del auditor de cuenta se determinase a lo largo del periodo de desarrollo del trabajo de campo. Por otro lado el auditor debe evitar la dependencia relativa a los honorarios percibidos por cliente, evitando la existencia de clientes significativos, evitando riesgo de incumplir las condiciones de independencia sobre las que se debe actuar.

Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deben comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas anualmente las horas y honorarios facturados a cada entidad auditada, distinguiendo las que corresponden a trabajos de auditoría de cuentas y otros servicios prestados, así como cualquier otra información que precise el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para el ejercicio de sus funciones.

3.6. La responsabilidad del auditor.

La norma establece que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría responderán por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del Código Civil, con ciertas particularidades recogidas en el art. 22 del TRLAC.

Así pues la responsabilidad civil de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría es exigible de forma proporcional a la responsabilidad directa por los daños y perjuicios económico que puedan causar por su actuación profesional tanto a la entidad auditada como a un tercero, entendiéndose por tercer cualquier persona física o jurídica, pública o privada, que acredite que actuó o dejó de actuar tomando en consideración el informe de auditoría, siendo éste elemento esencial y apropiado para formar su consentimiento, motivar su actuación o tomar su decisión.

La acción para exigir la responsabilidad contractual en este sentido prescribe a los cuatro años a contar desde la fecha del informe de auditoría.

En cuanto a nuestros tribunales debe desatacarse la práctica ausencia de jurisprudencia. La primera del Tribunal Supremo es de 9 de octubre de 2008 que se ha pronunciado sobre la responsabilidad civil extracontractual de los auditores de cuentas. Curiosamente sólo una semana más tarde, la Sala de lo Civil, Sección 1ª del Alto tribunal, dictó una segunda sentencia sobre la materia.

La legislación auditora se remite en materia de responsabilidad civil a las reglas generales del derecho privado. Dicho precepto contiene los presupuestos o elementos comunes de la responsabilidad civil extracontractual, a saber: la acción u omisión, la culpa, el daño, la relación de causalidad entre acción y omisión y daño y la antijuridicidad.

Así pues, el auditor responderá frente a terceros que siempre haya incumplido las obligaciones que le han sido impuestas por la legislación de auditoría, siempre que dicho incumplimiento se haya efectuado con culpa, esto es, sin la debida diligencia profesional (de buen auditor), que ocasione daño al tercero (material o moral) y que precisamente ese daño haya sido causado por la actuación culpable del auditor, esto es, que exista una relación causa-efecto entre la acción y omisión culpable del auditor de cuentas y el daño producido.

En definitiva sólo existirá responsabilidad civil del auditor si el demandante-tercero perjudicado prueba la existencia de una relación de causalidad entre la conducta culpable del auditor de cuentas y el daño producido.

Fundamentalmente ocurre que junto con la actuación negligente de los auditores (emisión de un informe erróneo) concurren la actuación de otros sujetos, los administradores, encargados de la redacción y responsables de unas cuentas anuales que resultan ser erróneas.

Por lo expuesto en el párrafo anterior el auditor de cuentas solicita una Carta de Manifestaciones a la entidad auditada en la que los administradores declaran responsablemente haber cumplido con la legislación vigente, haber facilitado la información contable al auditor y de la su propia responsabilidad en la formulación de las cuentas anuales.

4. EL CAPITAL INTELECTUAL Y EL CAPITAL HUMANO

4.1. El Capital Intelectual, una aproximación a su definición.

Intentar limitar el concepto de capital intelectual a una única definición no es una tarea sencilla ya que se perdería la esencia de dicho término. Éste se incorporó al mundo empresarial a principios de la década de los noventa, concretamente, en Estados Unidos y Suecia, ante la necesidad de denominar, de alguna forma, a un conjunto de aportaciones no materiales que influían notablemente en la marcha de la empresa y que además, eran consideradas como el principal activo de éstas.

Por ello, a continuación se muestran algunas de las aproximaciones realizadas por autores expertos en la materia como: Annie Brooking, Leif Edvinsson y el doctor Martín I. W. Hall, además de las diferentes partes en las que dividen el capital intelectual.

“Con el término capital intelectual se hace referencia a la combinación de activos inmateriales que permiten funcionar a la empresa” (BROOKING, 1996).

Annie Brooking divide el capital intelectual de las empresas en cuatro categorías:

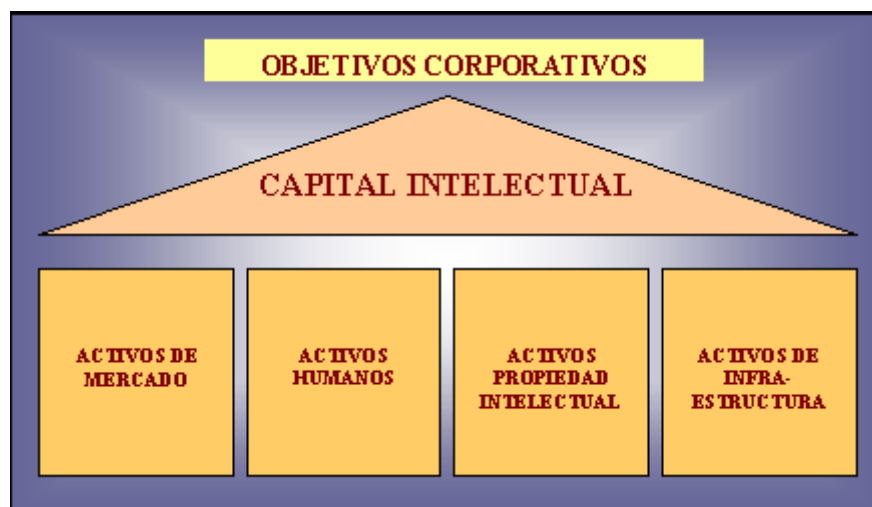
Activos de mercado: constituyen el potencial derivado de los bienes no materiales que guardan relación con el mercado. Por ejemplo: la clientela y su fidelidad, marcas, los canales de distribución. Dichos activos son relevantes ya que proporcionan a la empresa una ventaja competitiva en el mercado. Por ejemplo tenemos que la fidelidad de la clientela asegura futuras ventas; las marcas denotan propiedad y diferenciación en los productos y servicios; y un adecuado canal de distribución asegura que los clientes dispondrán los productos y servicios cuando lo demanden.

Activos centrados en el individuo: son cualificaciones que conforman a la persona y hacen que sea como es, es decir, su capacidad creativa, su habilidad para resolver problemas, el liderazgo, entre otras.

Activos de propiedad intelectual o activos corporativos: incluyen al *know-how* (*saber hacer*), los secretos de fabricación, patentes, copyright, derechos de diseño... Se define la propiedad intelectual como la herramienta legal para proteger los activos corporativos.

Activos de infraestructura: son todos aquellos elementos que definen la forma de trabajo de la organización. Elementos como la cultura organizativa, la estructura financiera, los sistemas de comunicación, etc. y en definitiva, un conjunto de tecnología, procesos, metodologías que hacen posible la supervivencia de la empresa en el turbulento mercado. Su importancia recae en el orden, la seguridad, corrección y calidad que los activos de infraestructura proporcionan a la compañía.

ILUSTRACION 2: Categorías del Capital Intelectual

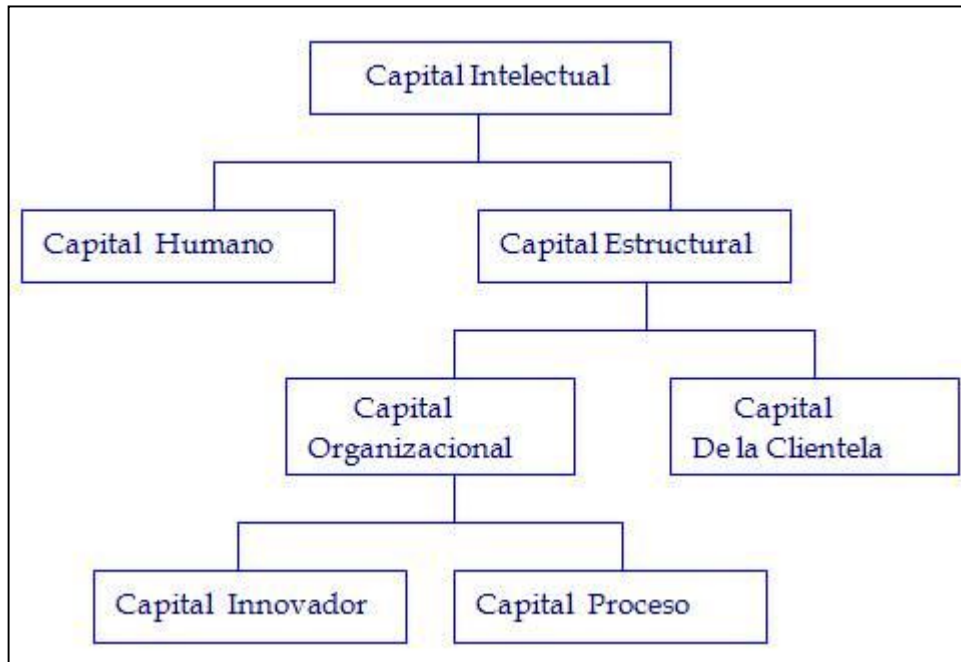


Fuente: BROOKING, 1996

“Una corporación es como un árbol. Hay una parte que es visible, ramas, hojas, tronco, frutos (informes anuales, estados trimestrales, etc.) y otra parte que está oculta, las raíces (capital intelectual). Si solamente nos preocupamos por los frutos (los resultados) e ignoramos los valores escondidos, la compañía no subsistirá en el largo plazo” (EDVINSSON, 1997)

Para Edvinsson y Malone (1997), el capital intelectual se divide en:

ILUSTRACION 3: Componentes del Capital Intelectual



Fuente: (EDVINSSON, 1997)

Capital Humano: se integran todas las capacidades individuales, los conocimientos, las destrezas, la experiencia de directivos y empleados.

Capital Estructural: es la infraestructura que incorpora, forma y sostiene el capital humano.

- Capital Organizacional:
 - Capital Innovación: capacidad de renovación, de creación y de llevar rápidamente al mercado nuevos productos y servicios.
 - Capital Proceso: son los procesos de trabajo, técnicas, metodologías y programas destinados a mejorar la eficiencia en la producción o en la prestación de servicios.

Capital Clientela: valora la relación entre los clientes y las organizaciones. En un primer momento, Edvinsson y Malone consideraron el capital clientela como parte integrante del capital estructural, aunque tras revisiones posteriores, se ha considerado como una categoría equivalente tanto al estructural como al humano.

La idea es más coherente que la clasificación anterior ya que las relaciones de una empresa con sus clientes no son equiparables a las que mantiene con sus empleados o socios estratégicos.

Como material intelectual, conocimiento, información, propiedad intelectual, experiencia, que puede utilizarse para crear valor. Es fuerza cerebral colectiva. Es difícil de identificar y aún más de distribuir eficazmente, pero quien lo encuentra y lo explota, triunfa. Éste y la información se han convertido en las materias primas fundamentales de la economía y sus productos más importantes (STEWART, 1997)

Por último y como es lógico, se debe incluir la definición desarrollada por el Euroforum (1998) origen del Modelo Intellect y base sobre la que se asienta el modelo objeto de estudio en el presente trabajo, Modelo Intellectus. En el citado forum se identificó como capital intelectual “al conjunto de activos intangibles de una organización, que pese a no estar reflejados en los estados contables tradicionales, generan valor o tiene potencial para generarlo en un futuro”. Como componentes del capital intelectual se encuentran: el capital humano, el estructural y el relacional, los cuales desarrollaremos en puntos sucesivos cuando se describan con más detalle los modelos de medición y gestión del capital intelectual.

En resumen, observamos como todos los autores coinciden en la existencia de un capital, difícil de identificar y medir, simplificando su definición dividiéndolo en otros componentes y del que apenas se informa en la organización, pero que genera, indiscutiblemente, un valor real.

4.2. El Capital Humano

El capital humano está inmerso dentro de la estructura del capital intelectual comprendiendo las capacidades y actitudes de la personas de una organización.

4.2.1. El capital intelectual en su conjunto.

Desde hace ya años se ha detectado una revalorización casi general en todas las empresas medianas y grandes. Esta revalorización por su valor de mercado, en muchas ocasiones es mayor que su valor en activos netos de las empresas. Se

puede encontrar estos valores en “las excelentes relaciones con clientes, proveedores, inversores y entidades financieras, trabajo orientado hacia la innovación, óptima capacidad organizacional, así como conocimiento y pericia puesta en práctica por los miembros de la empresa, todas éstas, propiedades inherentes a activos intangibles”. Todo esto, que permanece fuera del sistema contable y de la valoración económica tradicional, forma parte del capital intelectual.

El capital intelectual está formado por un conjunto de recursos y capacidades intangibles de diversa naturaleza con diversas implicaciones estratégicas. Hay que remarcar que el capital intelectual no tiene en posesión todos los activos intangibles, sino aquellos que son de carácter estratégico y por lo tanto pueden ser una ventaja competitiva.

El capital intelectual está compuesto por material intelectual, que aparece en forma de recursos y bienes, perspectivas y aptitudes, datos e información. Lo que nos hace llevar a que el capital intelectual se encuentra en tres focos, a saber: en las personas (empleados), en la estructura de la empresa y en los clientes. A partir de estos tres factores el Capital intelectual se ha dividido en: capital humano, capital estructural y capital cliente

Sin embargo, diversos autores hacen sus divisiones según sus criterios, y podemos encontrar leves diferencias. (EDVINSSON, 1997) divide el capital intelectual en dos clases: capital humano y capital estructural. Sin embargo, dentro del capital estructural tienen en cuenta al capital cliente.

Tal y como hemos visto anteriormente, (BROOKING, 1996) desagrega el capital intelectual en cuatro factores que son: capital cliente, capital humano, capital estructural y activos de propiedad intelectual.

Tomando las diversas perspectivas de los autores anteriormente citados podemos afirmar que los elementos que pueden incluirse dentro del capital intelectual serían tales como la marca, los recursos de difícil reconocimiento, el grado de fidelidad de los clientes o las buenas relaciones con los proveedores.

En general, el consenso internacional tiende a englobar el capital intelectual en tres grupos, tal y como proponen los autores Hubert Saint-Onge y Charles Armstrong:

- ✓ Capital Humano
- ✓ Capital Estructural
- ✓ Capital Relacional

4.2.2. El capital humano

El capital humano se considerara como el talento de las personas que trabajan en la empresa, que está unido a la capacidad para adaptarse a un entorno cambiante. Da igual como queramos segmentar el capital intelectual, ya que siempre lo vamos encontrar unido al capital humano, en especial en el sector servicios y que en éste los empleados forman parte del producto ofrecido.

Más concretamente, el capital humano, componente del capital intelectual, es uno de los recursos más importantes con los que cuentan las empresas para mejorar su eficacia y eficiencia, y a partir de ahí conseguir una ventaja competitiva.

El capital humano podría también conceptualizarse como el conjunto de recursos inmateriales que poseen los miembros pertenecientes a una organización.

El capital humano es también entendido como la combinación de conocimientos, destrezas, inventiva y capacidad de los empleados individuales de la empresa para llevar a cabo la tarea que traen entre manos. Incluye los valores de la compañía, su cultura y su filosofía (EDVINSSON, 1997). Esta definición no es del todo buena, ya que aunque los trabajadores usen sus conocimientos, destrezas, y demás cosas, no quiere decir que consigan cubrir las necesidades de los clientes o de la compañía.

Otra definición que podemos encontrar hace referencia al capital humano como las aptitudes de los individuos necesarias para dar soluciones a los clientes (STEWART, 1997) Aunque esta definición resulta parcial, ya que se olvida de las actitudes de las personas.

El capital humano es el conocimiento útil para la empresa que poseen las personas y los equipos de la misma, así como a la capacidad para regenerarlo. Es decir, el capital humano es la parte del capital intelectual en que se recogen tanto las competencias actuales (conocimientos, habilidades y aptitudes) como la capacidad

de aprender y crear de las personas y equipos de trabajo que integran la organización. La empresa no puede ser propietaria del capital humano.

La importancia del capital humano reside en gran medida en su capacidad para adaptarse a un entorno cambiante. Por ello cuando la empresa pierde peso específico en el mercado, los recursos humanos pueden llegar a crear nuevos servicios o estrategias. Así pues, los recursos humanos pueden llegar a ser capaces de impulsar y responder las necesidades del mercado, generando un conjunto de competencias asociadas con el trabajo (BROOKING, 1996) Competencias definidas como una mezcla integrada de técnicas, rasgos creativos y atributos de la personalidad. Las capacidades que Brooking nombra son las siguientes:

- ✓ La capacidad para diseñar una estrategia de marketing en la empresa
- ✓ La capacidad para evaluar un activo en la empresa
- ✓ La capacidad para manejar una maquina en la empresa
- ✓ La capacidad para dirigir proyecto en la empresa
- ✓ La capacidad para hablar un idioma extranjero en la empresa
- ✓ La capacidad para trabajar bien un equipo en la empresa
- ✓ La capacidad para enseñar una disciplina en la empresa
- ✓ La capacidad para vender un producto determinado en la empresa

4.2.2.1. El capital humano como fuente de ventaja competitiva: principios y capacidades.

En muchas empresas, el éxito reside en las capacidades y las conductas que adoptan sus trabajadores con talento. Durante años se han realizado estudios que han ayudado a mostrar el efecto de la conducta de los trabajadores en la organización financiera de las empresas y los factores que influyen en la conducta individual.

Las organizaciones se fundan basándose en gran cantidad de objetivos empresariales adecuados, lo que quiere decir que lo hacen en un contexto adecuado en el cual las personas trabajan. Los trabajadores actúan en conforme a

los objetivos corporativos. Esto influye en el rendimiento de la empresa y como consecuencia en el rendimiento financiero.

Tan sólo las personas tienen la capacidad de mantener una ventaja competitiva en una empresa. Esto es debido a que los trabajadores poseen tres características que pueden ofrecer esa ventaja: la capacidad de crear algo único, el valor, y ser inimitables. No ser conscientes de esto se traduce en tener una empresa que no va a conseguir el éxito, tener una fuerza de trabajo que no es afín a las necesidades de la empresa y organizar un grupo de trabajadores que no se sienten parte de la empresa.

Todo esto tiene como consecuencia una separación entre los objetivos de la entidad y la confianza y la dedicación de los empleados.

(GRATTON, 2001) Sitúa como básicos los conceptos de *significado* y de *alma*. Ambos son términos inciertos e implican debilidad. Sin embargo, negarlos implica crear empresas para máquinas y no para personas. A continuación desarrollamos los tres principios así como las nueve capacidades que deben desarrollar las empresas para mantenerlos.

Primer principio: funcionamos en el tiempo.

Las personas sentimos el tiempo de dos formas. La primera, por la marcha del reloj biológico. La segunda por medio de una inmersión profunda en el tiempo, en los recuerdos y los compromisos del pasado, en las emociones del presente y en los sueños y esperanzas del futuro (GRATTON, 2001)

El desarrollo de las personas sigue el camino del reloj humano. Lo que se aprecia en las reacciones ante cualquier hecho son las sucesiones naturales de la vida humana, que se generan de manera pronosticable y en un periodo temporal predecible. De idéntica manera se aprecia a las secuencias y a las escalas temporales del trabajo. Las personas no cambian de emociones valores o capacidades de forma inmediata. El cambio va de la mano de un ritmo donde lo básico conforma un ciclo humano.

Capacidades del primer principio: funcionamos en el tiempo

Equilibrar el corto y largo plazo es primordial en el concepto de que los trabajadores, los conocimientos e ideas que dan las empresas son básicas para conseguir y mantener la ventaja competitiva.

Situar al capital humano en el centro requiere una visión a largo plazo y capacidad de adaptarse a los cambios de los acontecimientos a lo largo de los años.

Este paso del corto a largo plazo está contenido en tres capacidades:

1. Crear capacidades de visión: es la capacidad de crear y desarrollar una visión del futuro que sea atractiva e interesante.
2. Desarrollar capacidades de previsión: crear una visión atractiva e interesante está contenida en parte en la capacidad de la organización de pronosticar lo que puede traer el futuro.
3. Crear capacidades estratégicas: el medio por el que las organizaciones equilibran las necesidades a corto plazo con las necesidades a largo plazo.

Segundo principio: buscamos *significados*

Las personas son seres activos ante lo que la vida les ofrece. Para la gran parte de los trabajadores, las empresas donde trabajan son una parte esencial en sus vidas. Por ello, los trabajadores tratan de entender y dar sentido a su trabajo, entender el objetivo de la empresa y la función que tienen en ella y elegir empresas que posean valores semejantes a los de ellos. Uno de los desafíos más importantes de las empresas es “crear estímulos y procesos que se correspondan entre sí y sean coherentes con los objetivos de las empresas” (GRATTON, 2001)

Capacidades del segundo principio: buscamos significados

Las personas buscan significados de todas las cosas. Aunque el significado de las cosas es algo personal, las organizaciones pueden tener un papel importante en la creación de significados. La creación de un ambiente en que objetos y visiones son conocidos por todos y donde los objetivos y procesos tienen un sentido para los empleados, son la base sobre la que se puede mantener una ventaja competitiva.

Tiene tres capacidades:

4. Desarrollar capacidades de diagnóstico: Para entender el significado hay que ir más allá de pensar que hace la empresa con sus tareas, la estructura de su

mando, etc. Hay que entender como es percibida por cada uno de los integrantes de la empresa.

5. Crear capacidades sistémicas: crear significado en las empresas es complejo. Se fundamenta en elementos conectados que pueden funcionar juntos y crear un contexto donde los procesos, las declaraciones de política empresarial y las realidades se correspondan entre sí y con los objetivos de la organización. Para comprender estos elementos y cómo funcionan juntos es necesario tener empleados que puedan pensar de manera sistémica y de ver la empresa en su totalidad.

6. Crear capacidades adaptativas: adaptarse quiere decir crear capacidades para afrontar el cambio cualitativo e instaurar competencias para el cambio dedicadas en el entendimiento del marco temporal humano del cambio.

Tercer principio: tenemos un *alma*

Las personas no son máquinas con unos comportamientos ya determinados. El concepto de *alma* muestra la parte emocional de las organizaciones. Las relaciones a nivel emocional pueden ayudar en la relación entre las personas y la organización.

Las personas pueden compartir o no conocimientos, ideas y su creatividad. En un entorno de confianza se preferirá compartir éstos. En un entorno de desconfianza las personas se reservarán sus conocimientos y creatividad para ellos mismos.

Esta confianza y este compromiso es complejo de imitar. Es básico comprender que suscita esa confianza y que no. Se necesita mucha dedicación en el puesto de trabajo para lograr justicia y equidad. Y es necesario saber la naturaleza de las relaciones entre las empresas y las personas, lo que se promete y lo que se da.

Capacidades del tercer principio: tenemos un alma

Poner a las personas en como pilar central de una estrategia para crear y sostener una ventaja competitiva implica comprender el capital humano. A diferencia del capital tecnológico o financiero, las personas tienen alma. Las personas tienen esperanzas, aspiraciones, confianza, compromiso, etc. Las empresas no necesitan inspiración ni innovaciones si el trabajo a realizar está sujeto a superioridad, es sencillo y está bien definido. Pero cuando no es así, y los trabajadores tienen un

trabajo ambiguo el éxito dependerá de la inspiración y el espíritu emprendedor. Hoy en día la gestión del conocimiento es clave. Y los trabajadores no comprometidos o desconfiados pueden retener sus conocimientos y pueden ver reducida su capacidad de creatividad y de innovación.

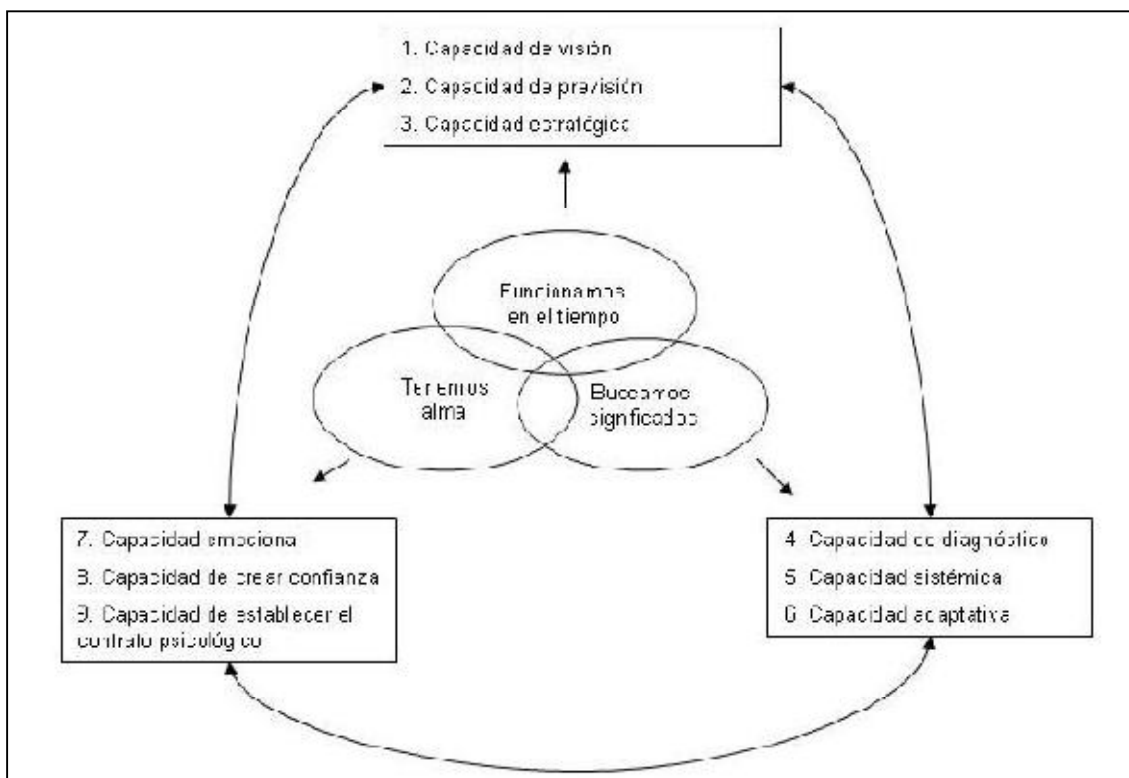
Este principio contiene tres capacidades:

7. Desarrollar capacidades emocionales: entender y desarrollar la capacidad emocional es básico. Precisar la confianza y el compromiso de los empleados ayuda a estimar el estado general de una empresa.

8. Crear capacidades para producir confianza: la justicia y la equidad es algo esencial para crear confianza y compromiso. Procesos como la selección de personal, la fijación de objetivos, la evaluación del rendimiento y de las remuneraciones, el entrenamiento y la capacitación pueden estar relacionados con los conceptos de justicia y equidad.

9. Capacidad de establecer el contrato psicológico: fijar un contrato psicológico correcto es una capacidad esencial organizativa y de gestión, ya que los cambios estructurales y tecnológicos destruyen los conceptos de las relaciones anteriores entre las personas y la empresa.

ILUSTRACION 4: Situación de las personas en el centro de la estrategia



Fuente: (GRATTON, 2001)

Visto los principios y capacidades en su conjunto tenemos que la “capacidad de pensar de manera anticipativa y sistémica” da soporte a la creación de estrategias de procedencia humana, centrándose en la igualdad de los procesos y creando una disciplina de procesos para agregar los procesos humanos.

4.2.3. El capital organizacional o estructural

El capital organizacional lo situamos dentro del capital intelectual. Algunos autores se refieren a él como capital organizacional mientras que otros lo nombran como capital estructural.

Dentro del capital organizacional podemos encontrar aquellos elementos que son de tipo organizativo dentro de la empresa y que pone en práctica para poder realizar sus tareas de la manera más eficiente. Así pues este capital lo forman las bases de datos, los cuadros de organización, los manuales de procesos, la

propiedad intelectual (patente, marca) y el resto de cosas que puedan aportar a la empresa un valor mayor que el material.

(BROOKING, 1997) hace una división dentro del capital organizacional donde lo divide según "activos de infraestructura", donde podemos encontrar:

1. Filosofía de gestión

Incluye los "valores" con los cuales ha sido concebida la organización, los cuales deben adecuarse a las necesidades del mercado. Ha de sustentarse en la capacidad de iniciativa para crear cambios en la compañía por parte de todos sus miembros.

2. Cultura corporativa

Es el conjunto de valores, ritos y rituales compartidos por todos los integrantes de la empresa. Define el modo en que se hacen las cosas en la organización, habitualmente se crea en las altas esferas del ente, y suele reflejar los valores de sus fundadores. Una adecuada cultura corporativa genera en las empresas la capacidad de colaborar con otras para buscar y gestionar negocios, y esto debe ser considerado como un activo.

3. Procesos de gestión

Incluye todos los mecanismos que permiten poner en práctica la filosofía empresarial, estableciendo quien debe ocupar cada puesto dentro de la organización para poder cumplir con los fines planteados.

4. Sistemas de tecnologías de la información

Son aquellos que proporcionan a las organizaciones los medios necesarios para implantar los más diversos procesos de gestión. Se relaciona con los equipos informáticos y el *software* aportando soluciones a la empresa, por ejemplo, incrementado el nivel de eficiencia de la misma, atención al cliente, satisfacción de los empleados.

5. Sistemas de interconexión

Abarca toda la infraestructura de comunicaciones de que disponga la empresa: uso de correo electrónico, acceso a Internet, redes internas, video conferencias, video teléfono, entre otros. Estos sistemas constituyen activos, pues permiten la comunicación al instante al más bajo costo, beneficiando a la empresa, quien de esta manera obtiene mayor flexibilidad organizacional.

6. Relaciones financieras

Se refiere a la generación de buenas relaciones con la comunidad financiera, pues éstas se consideran como activos, ya que permiten realizar contactos con inversores y bancos, quienes pueden ofrecer la asistencia que la empresa requiera para encarar sus proyectos.

4.2.4. El capital relacional o clientela

Por otro lado se encuentra el capital relacional o también llamado capital de clientela. Este capital está relacionado con las acciones o estrategia que emprende la empresa para mejorar sus relaciones con agentes externos a la organización, entre los que no solo están los clientes, sino proveedores, entidades financieras, posibles accionistas futuro, etc.

Para Annie Brooking, la cual denomina el capital relacional como a “los activos de mercado”, dice que “son los que derivan de una relación beneficiosa de la empresa con su mercado y sus clientes y constituyen un potencial derivado de los bienes inmateriales que guardan relación con el mercado”. Dentro de aquí se pueden incluir entre otras cosas, las marcas, la clientela y su fidelidad, la respetabilidad del negocio, la reserva de pedidos, los canales de distribución y acuerdos como licencias, franquicias, etc.”

Otra perspectiva, se refiere al capital relacional diciendo que puede considerarse como la apreciación de valor que tienen los clientes cuando hacen negocios con sus proveedores de bienes y servicios.

4.3. La gestión del Capital Intelectual: componente Capital Humano

Qué duda cabe que el capital intelectual es una fuente de riqueza a la cual debemos prestar especial atención para su gestión eficaz en el seno de cualquier empresa. Por lo que resulta necesario para todas las empresas, ser capaces de identificarlo, medirlo, renovarlo, reciclarlo, incrementarlos y gestionarlos de manera correcta y eficiente ya que el éxito de ellas depende de cómo sea tratado el capital intelectual.

El capital intelectual siempre ha estado en las empresas, pero es en los últimos años cuando la persona ha sido consciente de que lo posee y genera, y es por ello por lo que todas las empresas pelean por tener lo mejor en personal, tecnología, organización, etc.

La dirección de la empresa tiene la responsabilidad de asegurar que estos activos estén bien protegidos y además ayuden al beneficio de la empresa y de sus accionistas.

Se podría decir que lo intangible tiene tanta o mayor importancia que lo tangible en la empresa.

Antes de nada, habría que hacer hincapié para diferenciar entre los modelos básicos y los modelos relacionados. La finalidad de los modelos básicos es calcular los activos intangibles de una empresa, para realizar un diagnóstico y dar información de su capital intelectual que permita realizar una buena gestión de este. Por otro lado, encontramos los modelos relacionados, que no son propiamente modelos de medición y gestión del capital intelectual, sino mecanismos que se utilizan para la dirección estratégica de la empresa, teniendo en cuenta, en algún aspecto, el área intangible de las empresas.

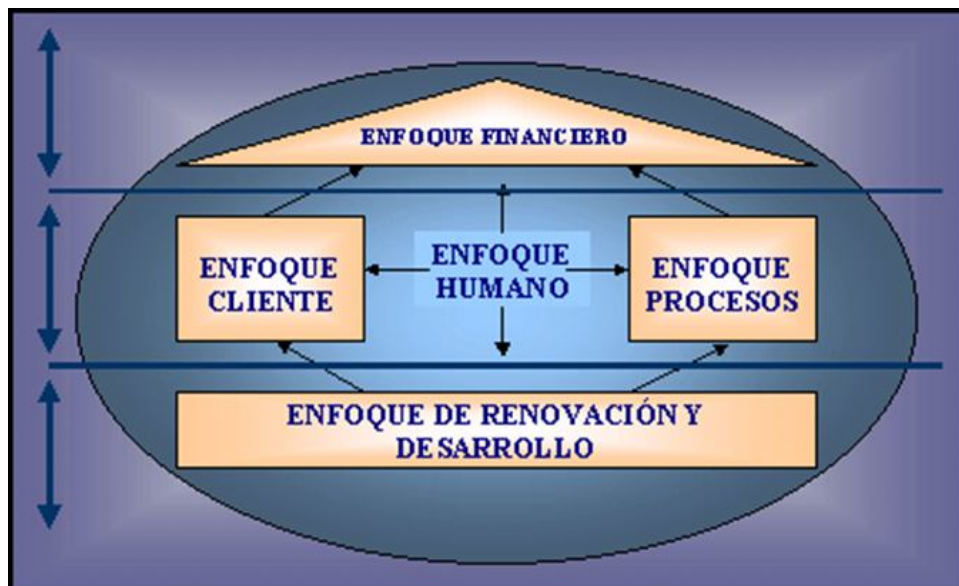
4.3.1. Modelos básicos

- Navegador de *Skandia* (Edvinsson, 1992-93)

Nos encontramos ante el primer modelo dinámico de capital intelectual.

El modelo diferencia dos componentes básicos dentro del capital intelectual: el capital humano y el capital estructural. El capital estructural se compone, a su vez, de tres elementos: los clientes, los procesos y la capacidad de innovación. Sin embargo, el Navegador no se estructura en componentes del capital intelectual sino en torno a “áreas de enfoque”, para las cuales se fijan unos indicadores de medición. Estas áreas son el enfoque financiero, el enfoque clientes, el enfoque proceso, el enfoque de renovación y desarrollo y el enfoque humano.

ILUSTRACION 5: Navegador de Skandia



Fuente: (EDVINSSON, 1997)

El aspecto más innovador del modelo es la identificación de estos enfoques con un horizonte temporal determinado. Así pues, el pasado de la empresa se define mediante el enfoque financiero. El enfoque de clientes y el enfoque de procesos representan la situación presente de la organización. Finalmente, la información sobre el devenir futuro se recoge en el enfoque de renovación y desarrollo.

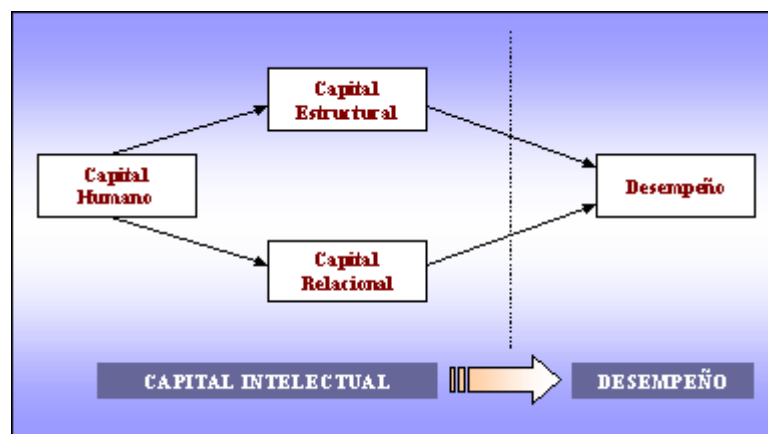
- *Technology Broker (BROOKING, 1996)*

Este modelo introduce nuevos tipos de activos dentro del capital intelectual: los activos de mercado, los humanos, los de propiedad intelectual y los de infraestructura. La valoración monetaria de estos activos debe ir precedida de una auditoría de capital intelectual basada en un listado de preguntas cualitativas. Una vez realizada esta auditoría hay que valorar económicamente los activos inmateriales conforme a un enfoque de costes, de mercado y de ingresos. El tratamiento específico de la propiedad intelectual y el énfasis en la necesidad de auditorías de la información sobre capital intelectual son sus principales características diferenciadoras.

- *Modelo de la Universidad Western Ontario (BONTIS, 1996)*

Esta Universidad definió el modelo como un sistema de bloques de capital intelectual interrelacionados que determinan los resultados empresariales. Así pues el capital humano influye de forma decisiva sobre el capital clientes y el capital estructural, existiendo a su vez una mutua interdependencia entre estos últimos.

ILUSTRACION 6: Modelo de la Universidad Western Ontario



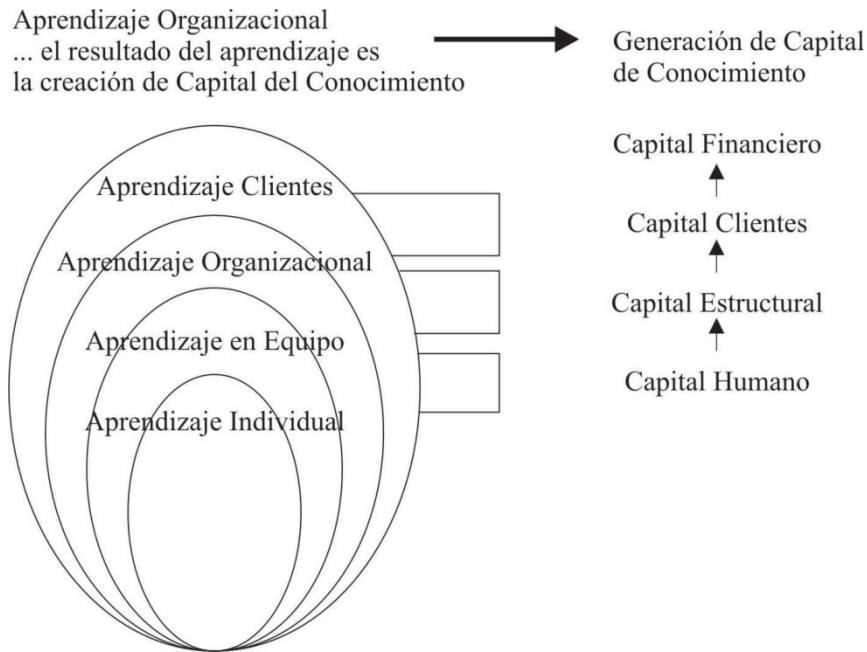
Fuente: (BONTIS, 1996)

- *Modelo del Canadian Imperial Bank (SAINT ONGE, 1996)*

Este modelo introduce el análisis de las funciones del conocimiento tácito y explícito en cada uno de los componentes del capital intelectual.

Saint Onge establece una vinculación estrecha entre capital intelectual y aprendizaje organizativo, ya que la creación de conocimiento tácito da lugar a una dinámica interna de cohesión que mejora el rendimiento de la organización. La equiparación de cada uno de los componentes del capital intelectual con los distintos estadios de aprendizaje quedan reflejados en la siguiente ilustración.

ILUSTRACION 7: Modelo del Canadian Imperial Bank



Fuente: (I.U. EUROFORUM ESCORIAL, 1998)

- Monitor de activos intangibles (SVEIBY, 1997)

Este modelo introduce la contabilidad en su desarrollo, así pues según Sveiby, la diferencia entre el valor contable y valor de mercado revela la existencia de un balance invisible integrado por tres núcleos de activos intangibles: la estructura interna, la estructura externa y las competencias de las personas.

El Monitor de activos intangibles trata de medir el dinamismo de estas tres categorías de intangibles a través de indicadores de crecimiento e innovación (reflejan el potencial futuro de la empresa), indicadores de eficiencia (aportan información sobre la productividad de los activos intangibles) e indicadores de estabilidad (su objetivo es medir el grado de permanencia de estos activos en la empresa).

4.3.2. Modelos relacionados

- *Balanced Scorecard* (KAPLAN, 1996)

El *Balanced Scorecard* pretende ser un sistema de gestión empresarial formado por un conjunto “equilibrado” de indicadores que se integran con la visión y estrategia de la empresa desde cuatro perspectivas: la perspectiva financiera, la perspectiva de clientes, la perspectiva de procesos internos y la perspectiva de aprendizaje y crecimiento. Los indicadores utilizados son fundamentalmente de dos tipos: indicadores financieros y operacionales. En los operacionales podemos distinguir entre indicadores relacionados con la satisfacción de la clientela, indicadores relacionados con los procesos internos e indicadores relacionados con las actividades de innovación y aprendizaje. Estos indicadores permiten establecer relaciones causa efecto que muestran los cambios de los resultados financieros.

En general, puede decirse que el *Balanced Scorecard* da un marco de desarrollo de la estrategia organizativa que permite su adaptación a los cambios detectados en el entorno tecnológico, competitivo y de mercado. Este marco de desarrollo reduce el exceso de información.

ILUSTRACION 7: *Balanced Scorecard*



Fuente: (KAPLAN, 1996)

- Modelo de dirección estratégica por competencias (BUENO, 1998)

La novedad de este modelo es que ofrece una nueva visión de la dirección del conocimiento desde una perspectiva estratégica basada en la teoría de los recursos y capacidades.

Ofrece un concepto de capital intelectual como un conjunto de competencias básicas distintivas que permiten crear y sostener la ventaja competitiva de la empresa. Estas competencias básicas distintivas han sido delimitadas en el Modelo de (BUENO, 1997)

El modelo de dirección estratégica por competencias es una metodología de análisis de los procesos de generación de competencias de las organizaciones realizado a través de la creación y gestión del conocimiento o de las actividades intangibles.

La primera se refiere al proceso de datos por el que estos últimos se transforman en información útil para el sujeto de conocimiento. La segunda al proceso de aprendizaje en el que la información se convierte en conocimiento para dicho sujeto. Finalmente, el conocimiento puesto en acción en la organización generará unas competencias básicas distintivas mediante determinada estrategia o proceso de creación mental. La creación de estas competencias básicas se produce en cada uno de los componentes básicos del capital intangible o del capital intelectual.

ILUSTRACION 8: El proceso de creación de conocimiento



Fuente: (BUENO, 1998)

- Modelo de creación, medición y gestión de intangibles: el diamante del conocimiento (BUENO, 2001)

Este modelo es una evolución del anterior y pretende ofrecer una lógica semántica y un lenguaje básico que facilite la integración de diversos enfoques para entender la creación, medición y gestión de intangibles, a partir de los diversos conceptos manejados de recursos, activos y actividades intangibles. Este planteamiento se basa en una concepción del capital intangible o capital intelectual de la organización como conjunto de competencias básicas distintivas de carácter intangible que permite crear y sostener la ventaja competitiva. El capital intelectual está integrado por unas actitudes y valores, unos conocimientos tácitos y explícitos y unas capacidades (habilidades, experiencias y talento) de carácter personal, organizativo, tecnológico y relacional. Es por tanto necesario partir de la definición de una estrategia basada en el conocimiento, que integra los constructos básicos en lo que sería un diamante perfecto para crear, medir y gestionar intangibles, a saber: información, aprendizaje, innovación y competencias básicas.

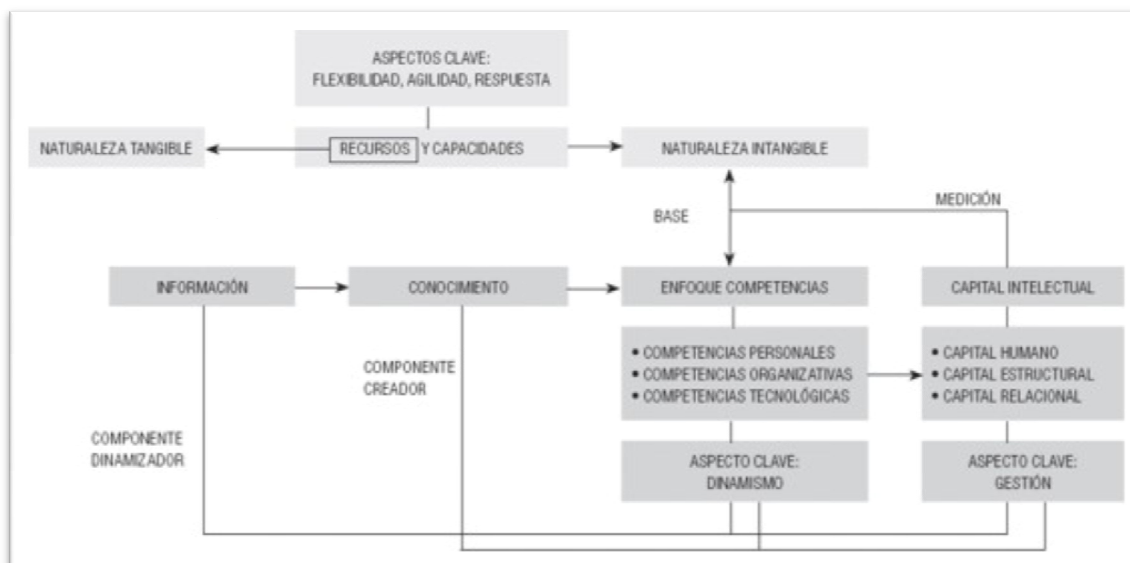
- Teoría de los agentes interesados (ATKINSON, 1997)

La teoría de los agentes interesados ofrece un sistema de indicadores financieros y no financieros que tratan de evaluar los factores que conducen a las organizaciones hacia el éxito. Este sistema de indicadores se elabora en torno a áreas críticas, que representan las relaciones con los grupos de interés de la organización y los objetivos de carácter primario y secundario. Los objetivos primarios son definidos por los directivos y los objetivos secundarios son lo que la empresa espera definir y proporcionar a sus grupos de interés para alcanzar los objetivos primarios. La medición del desempeño tiene como objetivo efectuar un seguimiento del grado de cumplimiento de la estrategia organizativa.

- *Intellectual Capital Benchmarking System* - ICBS (VIEDMA, 2001)

El ICBS es un método de gestión que identifica y audita las capacidades clave del capital intelectual que permiten a la empresa alcanzar sus objetivos y competir con las organizaciones con mejor rendimiento.

ILUSTRACION 9: Marco genérico y específico del modelo ICBS



Fuente: (Viedma, 2001)

4.4. El Modelo Intellectus ⁷

El *Modelo Intellectus* fue diseñado con el objetivo de medir y gestionar los valores intangibles que componen el concepto capital intelectual pretendiendo ser la aportación más innovadora, completa y operativa existente en la actualidad, teniendo en cuenta su contrastación y evaluación por diferentes expertos en la materia.

Dicha propuesta fue elaborada a partir de múltiples revisiones de los modelos de capital intelectual existentes, concretamente, del Modelo Intellect (1998), por un grupo de trabajo integrado por expertos en el campo de la gestión de intangibles constituido en el seno del Foro del Conocimiento Intellectus y durante un periodo superior al año.

El modelo se presenta dividido en cinco partes, que analizaremos en este apartado, a saber:

⁷ Toda la información que se va a presentar sobre el Modelo Intellectus está extraída del informe final sobre el Modelo de medición y gestión del capital intelectual: "Modelo Intellectus" por el Instituto Universitario de Administración de Empresas (UAM; 2003)

- ✓ Estructura
- ✓ Principios
- ✓ Lógica interna
- ✓ Desarrollo del modelo
- ✓ Cuadro de indicadores

4.4.1. Estructura

El análisis del modelo pasa por una primera definición de los conceptos básicos que se van a emplear en el mismo. Como son:

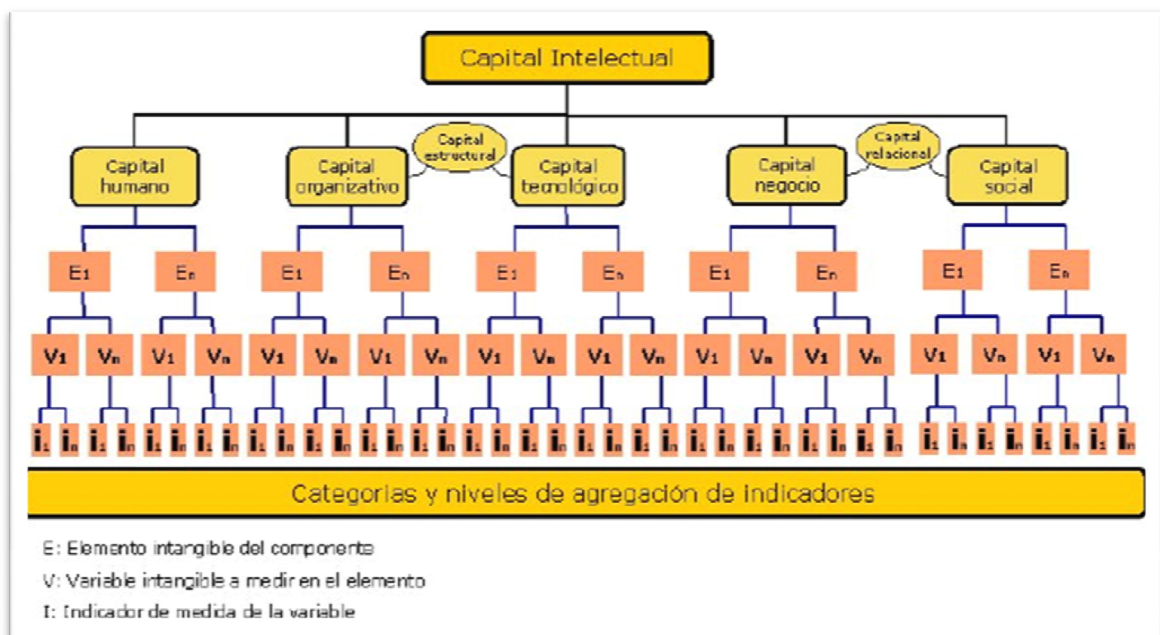
Componentes: agrupación de activos intangibles en función de su naturaleza.

Elementos: cada uno de los grupos homogéneos de activos intangibles en los que se dividen los componentes del capital intelectual.

Variables: activos intangibles integrantes de un elemento del capital intelectual.

Indicadores: herramientas de medición de los activos intangibles de una organización, expresados en diferentes unidades de medida.

ILUSTRACION 10: Modelo Intellectus



Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

En la actualidad, es aceptado internacionalmente, que los componentes del capital intelectual son tres, tal y como aparecen en el modelo Intellect:

Capital humano: representa el valor de los conocimientos y del talento que poseen las personas que integran la organización y que gracias a los contratos laborales (formales y explícitos) y psicosociales (informales e implícitos o de carácter moral) existentes entre ambas partes se activarán para crear intangibles, como por ejemplo, valores y actitudes, aptitudes y capacidades de las personas.

Capital estructural: hace referencia al valor de los conocimientos existentes y que son propiedad de la organización, es decir, que constituyen su base de conocimiento. Dichos conocimientos se concretan en un conjunto de valores culturales compartidos, bases de datos, procedimientos, protocolos, rutinas...que en definitiva constituyen el *saber y el saber hacer* de la organización ya que permanecen en ella con independencia de que las personas la abandonen.

Capital relacional: representa el valor de los conocimientos que se incorporan a las personas y a la organización como consecuencia de las relaciones, más o menos permanentes, que mantienen con los agentes del entorno.

Pero si atendemos a la figura siguiente, se aprecia como la estructura básica del Modelo Intellectus consta de cinco componentes en lugar de tres.

Esto es debido a que el capital estructural se ha descompuesto en dos: capital organizativo y capital tecnológico, al igual que el capital relacional: capital negocio y capital social.

ILUSTRACION 11: Estructura del Modelo Intellectus

| Componentes | | | | |
|------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|--|--|
| Capital humano | Capital organizativo | Capital tecnológico | Capital negocio | Capital social |
| ↓ 1 | ↓ 1 | ↓ 1 | ↓ 1 | ↓ 1 |
| Elementos | Elementos | Elementos | Elementos | Elementos |
| Valores y actitudes | Cultura | Esfuerzo en I+D+i | Relaciones con clientes | Relaciones con administraciones públicas |
| Aptitudes | Estructura | Dotación tecnológica | Relaciones con proveedores | Relaciones con medios de comunicación e imagen corporativa |
| Capacidades | Aprendizaje Organizativo | Propiedad intelectual e industrial | Relaciones con accionistas, instituciones e inversores | Relaciones con la defensa del medioambiente |
| | Procesos | Resultados de la innovación | Relaciones con aliados | Relaciones sociales |
| | | | Relaciones con competidores | Reputación corporativa |
| ↓ 2 | ↓ 2 | ↓ 2 | ↓ 2 | ↓ 2 |
| Variables | Variables | Variables | Variables | Variables |
| ↓ 3 | ↓ 3 | ↓ 3 | ↓ 3 | ↓ 3 |
| Indicadores (Categorías y niveles) | Indicadores (Categorías y niveles) | Indicadores (Categorías y niveles) | Indicadores (Categorías y niveles) | Indicadores (Categorías y niveles) |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

En la actualidad, resulta evidente la importancia de la organización y de la tecnología como depositarios de activos intangibles. Por ello, a medida que las organizaciones van adquiriendo un mayor tamaño y complejidad, resulta conveniente separar los aspectos sociales y administrativos de otros relacionados con los procesos de innovación tecnológica.

Del mismo modo, es aconsejable que el capital relacional se subdivida en capital negocio y social, siempre y cuando se aporte con ello claridad y relevancia informativa. El capital de negocio hará referencia a las relaciones con los agentes directamente vinculados con su actividad productiva, mientras que el capital social integra las relaciones con el resto de agentes del entorno.

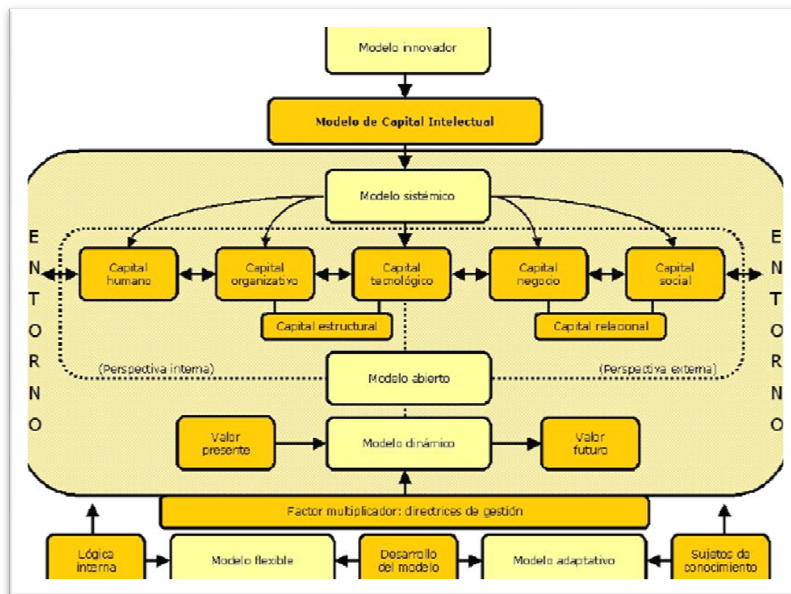
Por otra parte comentar, que cada uno de los cinco componentes del modelo se integra por unos elementos principales que definen los aspectos que lo identifican y que dichos elementos, a su vez, se constituyen por una serie de variables que son las unidades mínimas para la identificación y medición de los activos intangibles.

Cada variable definida, así como los elementos principales, necesitan de unos indicadores que faciliten la obtención de su posible valor. Estos indicadores presentan diferentes niveles de agregación informativa y diferentes categorías, siendo preciso la existencia de unos principios y recomendaciones para que su utilización sea lo más eficiente posible y acorde con los intereses de la organización.

4.4.2. Características

El Modelo Intellectus está inspirado en una serie de principios los cuales facilitan su interpretación, capacidad operativa, y su adaptación a las necesidades de diferentes organizaciones que deseen poner en funcionamiento el presente modelo, con la finalidad de conocer el valor de su capital intelectual, el poseído y el creado por la entidad. Estos principios inspiradores son los que definen los rasgos característicos del modelo:

ILUSTRACION 12: Características básicas del Modelo Intellectus



Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

El modelo es sistémico, ya que ofrece una estructura interrelacionada y completa de los cinco aspectos, capitales o subsistemas principales, que configuran, a su vez, los elementos y las variables explicativas de los activos intangibles o intelectuales.

El modelo es abierto, porque mantiene una relación con los agentes que integran el entorno de la organización. Esta característica se puede analizar desde una doble perspectiva, interna y externa. La interna está basada en los valores que se enmarcan en el capital humano y el organizativo, mientras que la externa, en los que corresponden al capital de negocio y social. El capital tecnológico serviría de interfaz entre ambas visiones.

El modelo es dinámico, pretende proporcionar un conjunto de elementos, variables, indicadores y relaciones que deben permitir la observación de su evolución temporal, comparando el valor alcanzado entre dos periodos de tiempo consecutivos. Con ello se quiere comprobar si existe una mejora en la gestión de las actividades intangibles y un mayor valor de los componentes del capital intelectual de la organización.

El modelo es flexible, gracias a que los elementos y variables que integran el modelo pueden ser ordenados y aplicados de forma diferente atendiendo a las necesidades de la organización. Esta es la razón por la que algunos elementos y variables pueden situarse, indistintamente, en un capital u otro.

El modelo es adaptativo, está relacionado con el principio anterior ya que el hecho de que el modelo sea flexible, obliga a que cada organización lo adapte a sus requerimientos, atendiendo a su estrategia y a su modelo de gestión de intangibles.

El modelo es innovador, con respecto a otras iniciativas de capital intelectual surgidas a nivel nacional e internacional.

4.4.3. Lógica Interna

En la figura 30 se mostraron todos los elementos que constituyen el modelo, concretamente veintidós, de los que tres sirven para explicar el capital humano, cuatro el capital organizativo, otros cuatro para el capital tecnológico, seis el capital de negocio y cinco el capital social.

La lógica interna intenta explicar la conectividad básica existente entre todos los capitales, ampliando esa intención sobre el conjunto de relaciones que mantienen interdependientes a sus elementos principales. Todas estas conexiones permiten integrar la estructura del modelo, conocer sus niveles de adaptación a las necesidades y criterios de gestión de intangibles de cada organización, y fijar las posibles fronteras borrosas de cada capital.

Por otra parte, los elementos del Modelo Intellectus se encuentran relacionados en una doble perspectiva, endógena y exógena. La perspectiva endógena vincula los elementos relacionados con las personas y la organización. En cambio, la perspectiva exógena, enlaza los elementos que se refieren a las relaciones de la organización con los agentes del entorno. La interacción entre ambas perspectivas de activos inmateriales, es lo que permite explicar la creación de valor futuro en la empresa.

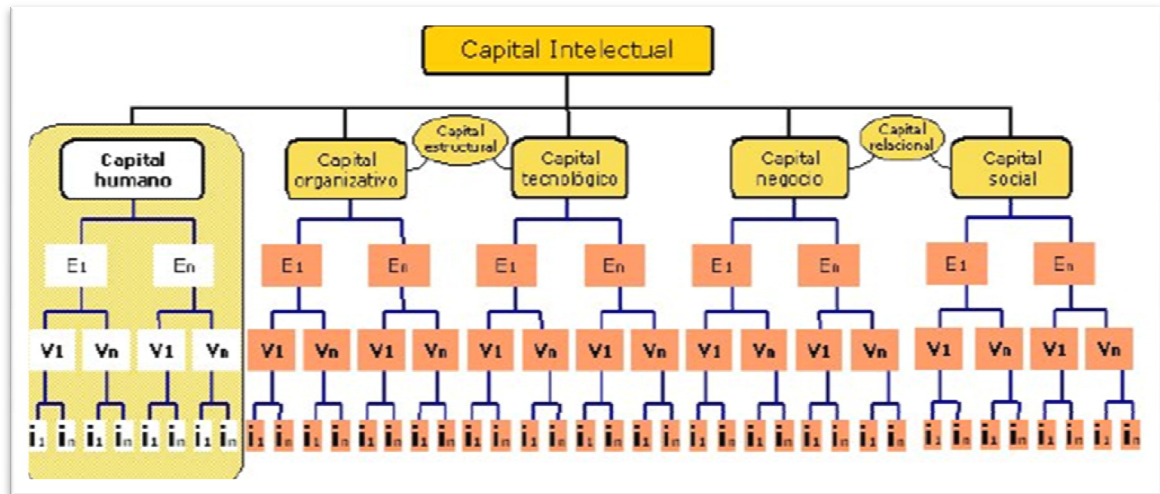
4.5. Desarrollo del modelo: definiciones.

En este punto se definirán, de forma detallada, los capitales que integran el capital intelectual, los elementos principales que los componen, al igual que las variables o unidades mínimas objeto de identificación y medición.

4.5.1. Capital humano

El capital humano se integra por lo que las personas y grupos saben (conocimiento explícito o tácito e individual o social) y por la capacidad de aprender y compartir dichos conocimientos con los demás para beneficiar a la entidad.

ILUSTRACION 13: Modelo Intellectus: Capital humano



Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

Distinguimos los siguientes elementos principales dentro del capital humano:

Valores y actitudes (ser-estar): representan el conocimiento que lleva a los individuos a hacer las cosas, es decir, el “ser”, “estar” y “querer” de cada persona. Además, este conocimiento condiciona la percepción que los individuos tienen del mundo.

Las principales variables objeto de medida de este elemento son:

- Sentimiento de pertenencia y compromiso: identificarse y sentirse miembro de una organización.
- Auto-motivación: impulsos, deseos, aspiraciones, que hacen que las personas desempeñen mejor sus tareas.
- Satisfacción: equilibrio entre contribuciones y compensaciones personales.
- Sociabilidad: facilidad de trato y de relación con las personas.
- Flexibilidad y adaptabilidad: actitud positiva frente al cambio derivado de las circunstancias o necesidades entorno.
- Creatividad: facilidad en la creación de nuevas ideas.

Aptitudes (saber): se refieren al conocimiento que la persona tiene sobre las cosas para lograr o realizar de forma adecuada una actividad o tarea. Las aptitudes se componen de:

- Educación reglada: conocimientos explícitos derivados de una educación reglada que posee la persona con independencia del lugar que ocupe en la organización.
- Formación especializada: conocimientos específicos de un área concreta necesarios para el adecuado desempeño de una tarea en la organización.
- Experiencia: saber que se adquiere con la práctica.
- Desarrollo personal: conocimientos procedentes de procesos informales de relación con el entorno.

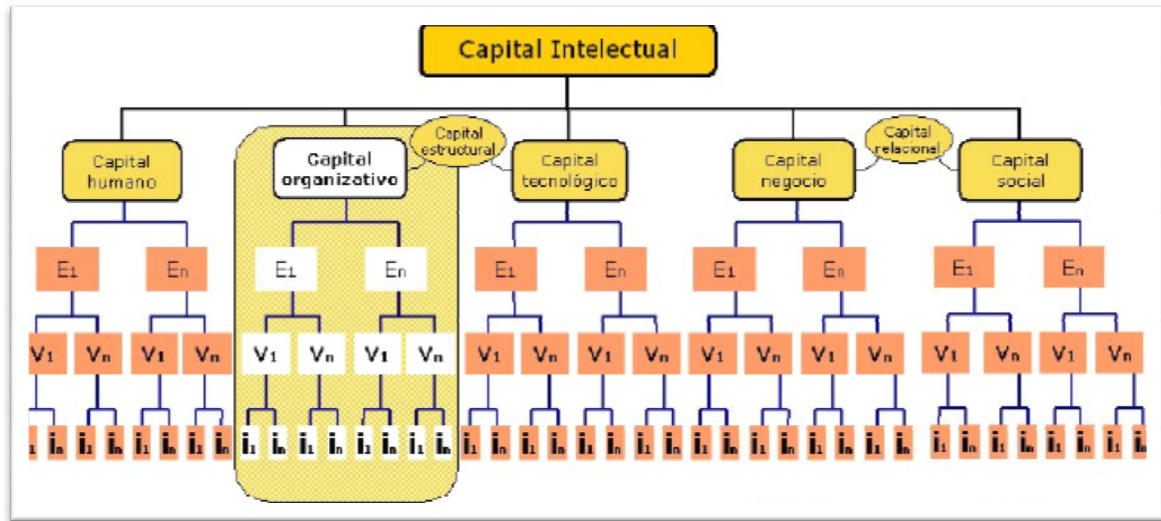
Capacidades (saber hacer): es el conocimiento relacionado con la forma de hacer las cosas, es decir, el “saber hacer”. Se identifican como capacidades las habilidades, destrezas y el talento fruto de la experiencia o de la práctica de las personas. Las capacidades se componen de las siguientes variables objeto de medida:

- Aprendizaje: capacidad de la persona para responder al cambio, gracias a la adquisición de nuevas competencias y conocimientos.
- Colaboración (Trabajo en equipo): capacidad de llevar a cabo el trabajo en equipo o de organizar o motivar a las personas para que tomen decisiones en grupo.
- Comunicación (Intercambio de conocimiento): capacidad de recibir y transmitir información, al igual que compartir lo que se sabe con otras personas.
- Liderazgo: habilidad de influenciar en las personas con la finalidad de que se esfuercen voluntariamente en el mejor logro de los objetivos del grupo o de toda la organización.

4.5.2. Capital organizativo

Se define como un conjunto de intangibles de naturaleza tanto explícita como implícita, formal e informal, que estructuran de manera eficaz y eficiente la actividad organizativa de la empresa.

ILUSTRACION 14: Modelo Intellectus: Capital organizativo



Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

El capital organizativo se descompone en cuatro elementos básicos:

Cultura: conjunto de valores, normas y formas de actuación compartidos y asumidos por las personas de una organización, que condiciona su comportamiento y los resultados corporativos. Sus variables objeto de medida son:

- Homogeneidad cultural: mide el grado de aceptación y de coherencia con la cultura organizacional.
- Evolución de valores culturales: variación de los principios que inspiran el desempeño organizacional en diferentes momentos de tiempo.
- Clima social: ambiente de trabajo y predisposición de las personas de la organización. - Filosofía de negocio: visión de negocio o de la actividad que lleva a cabo la entidad.

Estructura: metodología y procesos de organización formal de la empresa. Se compone de las siguientes variables:

- Diseño: es la forma de configurar la estructura de la organización y las relaciones formales entre los elementos integrantes.

- Estructura del personal: diferentes categorías, formas de contratación y remuneración de las personas de la organización.
- Desarrollo organizativo: sucesión de situaciones de crisis o cambios que permiten a la organización llevar a cabo los ajustes pertinentes con la finalidad de adaptarse a las situaciones novedosas.

Aprendizaje Organizativo: es la capacidad de la organización de adquirir nuevas competencias y conocimientos con el objetivo de responder a los cambios y al desarrollo organizacional. Las principales variables objeto de medida son:

- Entornos de aprendizaje: contexto donde se producen los cambios y el desarrollo organizacional, dando lugar a la adquisición de competencias y conocimientos.
- Pautas organizativas: conjunto de rutinas y procedimientos organizativos que impulsan la adquisición de nuevas competencias y conocimientos.
- Captación y transmisión de conocimiento: procesos y procedimientos a través de los cuales la organización percibe y transmite conocimiento.
- Creación y desarrollo de conocimiento: procesos y procedimientos que impulsan el aprendizaje y la innovación.

Procesos (hacia clientes internos, externos y proveedores): conjunto de actividades que configuran las operaciones organizativas dirigidas al cliente interno, al externo o bien a los proveedores. Dado que los procesos organizativos presentan una gran heterogeneidad dependiendo del sector, el Modelo Intellectus, únicamente presenta tres variables, las cuales deberán ser adaptadas a cada caso concreto.

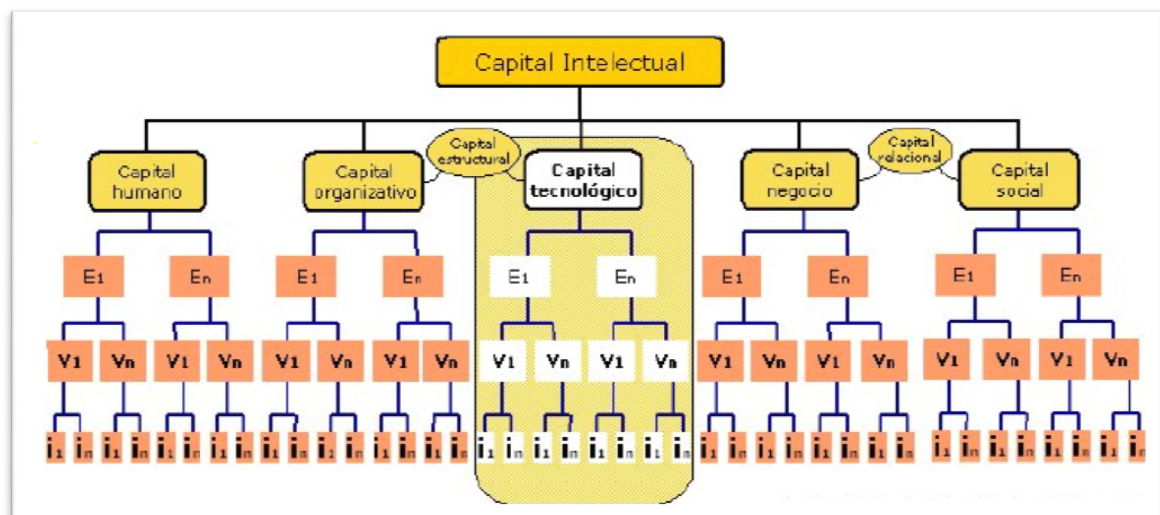
- Procesos dirigidos al cliente interno: estos procesos comprenden el conjunto de fases de una operación organizativa cuyo resultado final está destinado a un miembro de la entidad. Para facilitar la medida de esta variable, se subdivide en diversas subvariables, de las que destacan la reflexión estratégica (reorientación de la estrategia) y la innovación (introducción de algo nuevo o mejora de algo ya conocido).
- Procesos dirigidos al cliente externo: comprenden un conjunto de fases de una operación organizativa cuyo resultado final está destinado a un consumidor situado en el mercado externo a la organización. Al igual que en la variable anterior, a

modo de ejemplo, se identifican las siguientes subvariables: sistemas de segmentación de clientes (clasificación de los clientes en función de alguna variable) y las políticas de gestión de clientes (dirigidas a la aceptación, identificación y gestión del riesgo de los clientes). - Procesos dirigidos a los proveedores: conjunto de fases de una operación organizativa cuyo resultado final es la integración en la organización de actividades realizadas por los proveedores con la finalidad de mejorar la eficiencia en los procesos de transformación de bienes y servicios. Se podrían definir como subvariables: integración de los proveedores (participación de los suministradores en los procesos productivos) y las políticas de gestión de los proveedores (destinadas a identificar y gestionar el riesgo de los proveedores).

4.5.3. Capital tecnológico

El capital tecnológico hace referencia al conjunto de intangibles vinculados con el desarrollo de las actividades de la organización y funciones de sistema técnico, con la obtención de productos (bienes y servicios), con el desarrollo de procesos de producción eficientes y con el avance en la base de conocimientos necesarios para desarrollar futuras innovaciones en productos y procesos.

ILUSTRACION 15: Modelo Intellectus: Capital tecnológico



Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

Se distinguen cuatro elementos básicos integrantes del capital tecnológico:

Esfuerzo en I+D+i: por investigación (I) se entiende la realización de trabajos creativos que se emprenden con la finalidad de aumentar el volumen de conocimientos sobre la realidad. El desarrollo (D) se define como la incorporación de los conocimientos adquiridos durante la investigación para concebir nuevas aplicaciones. Por último, la innovación (i) comprende el diseño, lanzamiento y difusión entre el público de los bienes y servicios tecnológicamente nuevos. Está íntegramente relacionado con el elemento *resultado de innovación*.

El esfuerzo en I+D+i se compone de tres variables objeto de medida:

- Gasto en I+D+i: incluye los gastos internos, tanto los corrientes como los de capital, en los que ha incurrido la organización para llevar a cabo sus actividades de I+D+i
- Personal en I+D+i: plantilla de la organización que se dedica a las actividades de I+D+i.
- Proyectos en I+D+i: se refiere a los trabajos de I+D+i realizados de forma independiente o en colaboración con otros agentes.

Dotación tecnológica: se define como un conjunto de conocimientos, métodos y técnicas que se incorporan a los procesos organizacionales con la finalidad de que estos sean más eficaces y eficientes. Son los que no se incluyen en el elemento *esfuerzo en I+D+i*. Se descompone en las siguientes variables:

- Compra de tecnología: incorporación de nueva tecnología a la cartera de la empresa, la cual no ha sido desarrollada internamente.
- Dotación de tecnologías de la producción: conocimientos tecnológicos incorporados en bienes de equipo y en otros instrumentos necesarios para las actividades de producción de bienes y servicios.
- Dotación de tecnologías de la información y de las comunicaciones: desarrollos tecnológicos y aplicaciones para el tratamiento de la información que sirven para mejorar los niveles de eficacia y eficiencia de los procesos productivos.

Propiedad intelectual e industrial: conjunto de conocimientos protegidos legalmente y por tanto, otorgan a la empresa que los ha creado el derecho a su

explotación durante un tiempo y un espacio determinado. Puede considerarse un elemento representativo del grado de desarrollo y avance en la base de conocimientos tecnológicos.

También comentar que aquellos elementos que pudieran integrarse en la propiedad intelectual, pero que han sido comprados en los mercados de tecnologías, se integrarían en la variable *compra de tecnología* del elemento *Dotación tecnológica*. Las variables principales del elemento propiedad intelectual e industrial son:

- Patentes y modelos de utilidad: título otorgado por la administración competente, la cual confiere a su propietario el monopolio de la explotación industrial y comercial de la invención patentada. Para patentes el periodo es de 20 años y para los modelos de utilidad de 10 años.

- Marcas registradas: es una palabra, una frase, un eslogan, símbolo usado para identificar unos bienes o servicios del resto. La marca comercial también representa el prestigio de sus fabricantes.

- Licencias: es un acuerdo entre dos partes, de forma que el titular de los derechos de explotación otorga a la otra parte contratante, es decir, al cliente, el derecho a utilizar ciertos conocimientos, procesos, metodologías, a cambio de un precio. El titular de los derechos de explotación seguirá conservando la propiedad sobre el mismo.

- Secreto industrial: es un conjunto de información de carácter confidencial y referido a temas comerciales o industriales que guarda una persona física o jurídica con el objetivo de mantener la ventaja competitiva o económica que le proporciona frente a terceros.

- Dominios en internet: nombres y palabras que seleccionan las organizaciones para identificar sus direcciones electrónicas y sus lugares virtuales en la red.

Resultados de la innovación: incluye tanto los logros obtenidos a través del lanzamiento de nuevos productos y las mejoras incorporadas en los bienes, procesos, métodos...en términos de calidad, coste, rendimiento y tiempo. Se compone de estas variables:

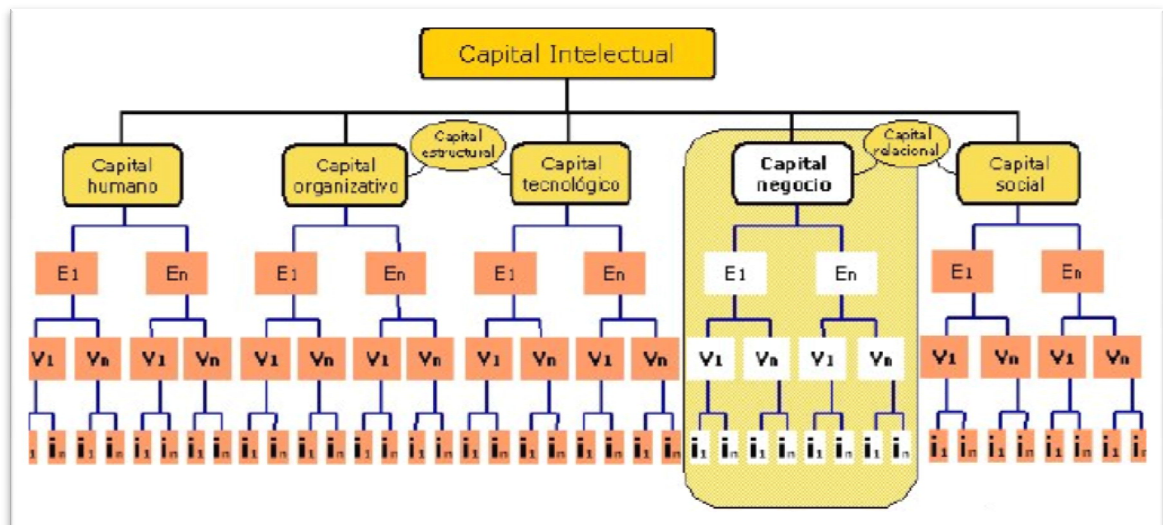
- Innovación de producto: fabricación y desarrollo de nuevos productos o productos ya existentes mejorados.

- Innovación de proceso: desarrollo de nuevos procesos de producción que mejoran la productividad en las condiciones de trabajo.
- Innovación de gestión: nuevos métodos y sistemas incorporados en el diseño, organización y control de las actividades de la organización.
- Innovación social: racionalización de las tareas laborales, mejorando las condiciones de trabajo y la motivación de la plantilla.

4.5.4. Capital negocio

Es el valor que representa para la organización las relaciones que mantiene con los principales agentes vinculados con su proceso de negocio básico.

ILUSTRACION 16: Modelo Intellectus: Capital negocio



Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

El capital negocio se compone de seis elementos básicos:

Relaciones con los clientes: relaciones con los diferentes grupos de clientes que demandan o que pueden demandar los productos que configuran el proceso de negocio básico de la entidad. Se compone de estas variables:

- Base de clientes relevantes: conjunto de clientes segmentados que proporcionan ventaja competitiva para la empresa.
- Lealtad de clientes: grado de relación con los clientes de la empresa que se concreta con la repetición de la compra.
- Satisfacción del cliente: percepción que el cliente tiene sobre la empresa, la cual se deriva de la comparación entre sus necesidades y el nivel de respuesta de la entidad.
- Procesos de relación con clientes: formas de relación comercial que la empresa mantiene con sus clientes actuales o potenciales.
- Red de distribución: capacidad y calidad de los diferentes canales de distribución que la empresa emplea en su relación comercial con los clientes.

Relaciones con proveedores: vinculación con los distintos suministradores de los recursos necesarios para llevar a cabo el proceso de negocio básico de la entidad. Las principales variables objeto de medición son:

- Formalización de la relación con proveedores: grado de documentación y procedimientos estándares o sistemáticos que se dan en la relación con los suministradores de recursos.
- Soporte tecnológico: procedimientos técnicos que facilitan la relación, en tiempo y forma, con los proveedores de la empresa.
- Personalización de productos y servicios: nivel de adecuación de los bienes y servicios proporcionados por los proveedores de las necesidades de la empresa.
- Capacidad de respuesta del proveedor: grado de innovación, adaptabilidad, flexibilidad y velocidad de respuesta del proveedor ante las demandas de la empresa.

Relaciones con accionistas, instituciones e inversores: hace referencia a las relaciones que mantiene la empresa con los accionistas, instituciones e inversores que componen el mercado.

- Relaciones con los accionistas e inversores institucionales: volumen y calidad de las relaciones de información y sociales mantenidas con los accionistas y con los distintos inversores financieros de carácter estable en la entidad.

- Relaciones con instituciones del mercado: naturaleza y alcance de las relaciones mantenidas por la empresa con las instituciones del mercado, financiero y no financiero, en el que actúa, con la finalidad de facilitar la consecución de los objetivos pretendidos.

- Relaciones de participación empresarial: características y grado de las relaciones derivadas de las participaciones de capital de la empresa en otras entidades.

Relaciones con aliados: conjunto de acuerdos de colaboración, de carácter más o menos estable, que mantiene con otras instituciones.

Distinguimos las siguientes variables:

- Base de aliados: número y naturaleza de las alianzas que mantiene la empresa con otras organizaciones.

- Solidez de las alianzas: estabilidad temporal y grado de formalización de las alianzas.

- Beneficios de las alianzas: ventajas y rentabilidad estratégica y operativa como consecuencia de las alianzas a corto y medio plazo.

Relaciones con competidores: vinculación de la empresa con otros competidores, tanto del mismo como de sectores afines.

- Conocimiento de competidores: cantidad y calidad de información que dispone la organización sobre sus competidores actuales y potenciales.

- Procesos de relación con competidores: tipos de acuerdos existentes con empresas competidoras del sector o de otros afines.

Relaciones con instituciones de promoción y mejora de la calidad: con el fin de mejorar dicha calidad, tanto en los procesos, productos y servicios, como en la gestión de la empresa. Se compone de las siguientes variables objeto de medida:

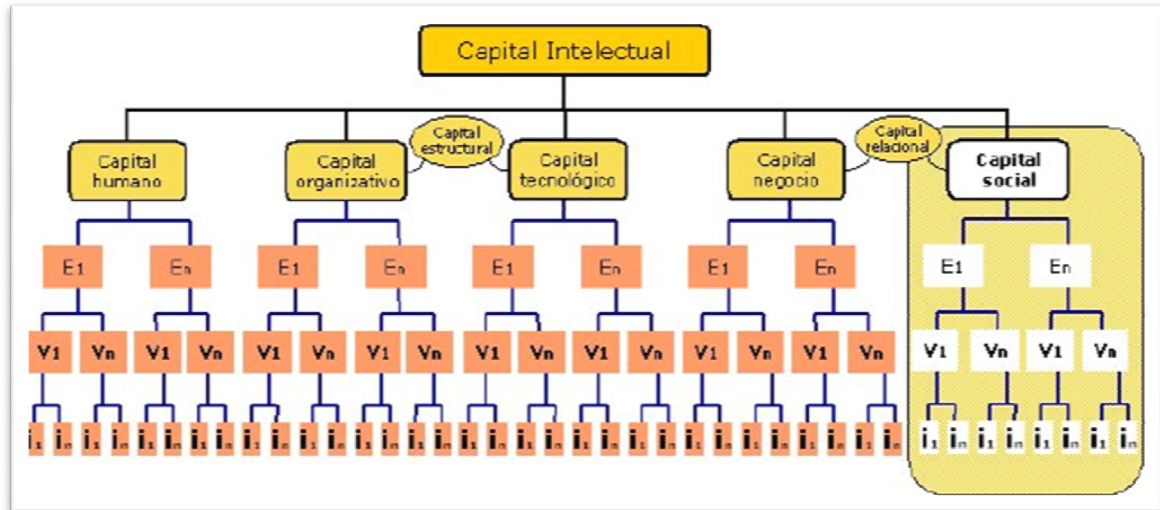
- Relaciones con instituciones de la calidad: importancia e intensidad en las relaciones mantenidas con las organizaciones de mejora de la calidad.

- Certificaciones y sistemas de calidad: si en la empresa existen modelos de calidad total y certificaciones oficiales que acrediten un nivel de calidad alcanzada.

4.5.5. Capital social

El capital social representa el valor que tiene para la organización las relaciones con otros agentes sociales que actúan en su entorno.

ILUSTRACION 17: Modelo Intellectus: Capital social



Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

Dicho capital se divide en los siguientes elementos principales:

Relaciones con las administraciones públicas:

- Colaboración con las administraciones públicas: grado de apoyo y de vinculación de la empresa con la política social de las administraciones públicas.
- Participación en la gestión pública: naturaleza y alcance de los servicios prestados y recursos facilitados por la empresa para hacer efectiva la gestión de los servicios públicos.

Relaciones con medios de comunicación e imagen corporativa: con la finalidad de incrementar la imagen de marca, al igual que la reputación y el nombre de la empresa. Se compone de las siguientes variables:

- Notoriedad de marca: grado de aceptación y conocimiento en el mercado de la marca de la empresa.
- Relaciones con los medios de comunicación: imagen corporativa de la empresa en los distintos medios de comunicación.

Relaciones con la defensa del medio ambiente: para preservar el medio natural y promocionar iniciativas ecológicas. Sus principales variables son:

- Relaciones con las instituciones de defensa medioambiental: alcance de las relaciones entre la empresa y otras instituciones medioambientales.
- Códigos y certificaciones medioambientales: existencia de normas implícitas y códigos explícitos de defensa del medioambiente, así como certificaciones oficiales que la empresa haya podido obtener.

Relaciones sociales: relaciones con los sindicatos, instituciones del mercado de trabajo, que llevan a la creación, mayor calidad y estabilidad del empleo. Este elemento se compone de las siguientes variables:

- Relaciones con las organizaciones sindicales: en cuanto a importancia y calidad.
- Relaciones con las instituciones del mercado de trabajo: en lo que se refiere a la naturaleza y calidad de las mismas.

Reputación corporativa: integra por un lado, las relaciones que mantiene la empresa con los diferentes agentes sociales (mercados, instituciones, ciudadanos y consumidores) y por otro, las acciones que inciden en una percepción social favorable. Se divide en tres variables:

- Códigos de conducta organizativa: existencia de normas explícitas de comportamiento individual y organizativo, tanto para directivos como empleados, para generar en la entidad una ética y unos valores inspiradores de la conducta interna y de su relación con terceros.
- Código de gobierno de la empresa: existencia de unas normas explícitas que guíen a los órganos básicos de gobierno en el cumplimiento de sus competencias bajo los principios de transparencia, responsabilidad, lealtad y eficiencia.
- Acción social: conjunto de actividades y relaciones que mantiene la empresa con los diferentes agentes sociales orientadas a la aceptación de un compromiso y responsabilidad con la sociedad.

Tras la descripción detallada de cada uno de los componentes, elementos y variables que forman parte del Modelo Intellectus.

Por otra parte, no debemos perder de vista nuestro objetivo último y por el que se ha descrito el Modelo Intellectus, que es la medición y a partir de ella, la gestión de los activos intangibles. Por lo que se hace evidente la necesidad de unos indicadores de capital intelectual, los cuales se presentan a continuación.

4.6. Cuadro de Indicadores del Modelo Intellectus

Para el Centro de Investigación sobre la Sociedad del Conocimiento (CIC), los indicadores de medición del capital intelectual son instrumentos de valoración de los activos intangibles de las organizaciones, expresados en diferentes unidades de medida. Pueden ser tanto de naturaleza cuantitativa como cualitativa, pero en todo momento, se debe tener en cuenta que no son un fin en sí mismos sino una herramienta que debe ser interpretada y valorada según estándares para obtener una información fiable.

Por tanto, podemos aplicar todos los modelos de gestión de capital intelectual descritos en puntos anteriores, pero estos carecerán de importancia si no les asociamos un sistema de medición. En el caso que nos ocupa, el Modelo Intellectus, dicho sistema de medición se presenta en múltiples cuadros de indicadores, distinguiendo entre los cinco componentes de capital intelectual y los elementos que los constituyen.

4.6.1. Indicadores del Capital humano

Los indicadores incluidos en el elemento *Valores y actitudes* son:

TABLA 10: Indicadores de capital humano; valores y actitudes

| Elemento: Valores y actitudes | |
|---|---------------------------------------|
| Variables | Indicadores (22) |
| Sentimiento de pertenencia y compromiso | Años de antigüedad en la organización |
| | Porcentaje de rotación externa |

| | |
|------------------------------|--|
| | Porcentaje de personas implicadas en actividades corporativas de mejora ⁸ |
| | Porcentaje de empleados con participación en el accionariado de la empresa |
| Automotivación | Porcentaje de absentismo laboral |
| | Porcentaje de personas con remuneración equiparable a la media del sector |
| | Nº de personas promocionadas |
| | Nº de personas que valoran positivamente su ambiente de trabajo/Total plantilla |
| Satisfacción | Porcentaje de rotación interna deseada por el individuo |
| | Ratio de beneficio por empleado |
| | Nº de premios y reconocimientos al trabajo realizado |
| | Nº de personas satisfechas en la relación colaborador-jefe/Total plantilla |
| Sociabilidad | Porcentaje de personas involucradas en redes internas de trabajo |
| | Porcentaje de personas involucradas en redes externas de trabajo |
| | Indice de clima social (encuestas de clima social) |
| Flexibilidad y adaptabilidad | Nº de cambios de actividad en la vida profesional |
| | Edad media de las personas de la organización |
| | Nº de movimientos geográficos en la vida profesional |
| | Nº de tareas delegadas formalmente |
| Creatividad | Nº de ideas sugerencias por el personal |
| | Grado de diversidad ⁹ en la composición de la plantilla |
| | Porcentaje de personas dedicadas a actividades de I+D+i ¹⁰ |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

⁸ Este indicador mide también el liderazgo (elemento capacidades)

⁹ Por diversidad se puede entender: nacionalidad, religión, diferentes titulaciones...

¹⁰ Este indicador también se puede emplear para medir la variable personal en I+D+i

Las variables e indicadores del elemento *Aptitudes* son:

TABLA 11: Indicadores de capital humano; aptitudes

| Elemento: Aptitudes | |
|-------------------------|--|
| VARIABLES | INDICADORES (16) |
| Educación reglada | Porcentaje de personas con titulación superior |
| | Porcentaje de personas con otras titulaciones oficiales ¹¹ |
| | Media de antigüedad de a titulación |
| | Grado de la heterogeneidad de la formación académica. (p.e. nº titulados económicos/total titulados, etc.) |
| Formación especializada | Porcentaje de persona con estudios de especialización y posgrado |
| | Nº de personas formadas anualmente/Total plantilla |
| | Nº de personas que han realizado cursos de formación continua/Total plantilla |
| | Nº de acciones en el campus corporativo virtual ¹² |
| | Nº de acciones formativas en la intranet/Nº total acciones formativas |
| Experiencia | Antigüedad media de la experiencia en el puesto de trabajo |
| | Antigüedad media de experiencia en el sector |
| | Antigüedad media de experiencia en la organización |
| | Nº de personas con experiencia profesional internacional |
| Desarrollo personal | Porcentaje de personas con actividades socio-culturales al margen de su vida profesional. |
| | Porcentaje de personas con responsabilidades familiares ¹³ |
| | Nº medio anual de promociones en la plantilla |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

¹¹ Otras titulaciones oficiales hace referencia a idiomas, formación ocupacional, nuevas tecnologías...

¹² Sólo para aquellas empresas que utilizan el e-learning

¹³ El concepto responsabilidades familiares hace referencia a trabajadores con ancianos, personas discapacitadas...a su cargo.

Las variables y los indicadores del elemento Capacidades se muestran en la siguiente tabla:

TABLA 12: Indicadores de capital humano; capacidades

| Elemento: Capacidades | |
|--|--|
| Variables | Indicadores (15) |
| Aprendizaje | Tiempo dedicado a actividades de formación/Tiempo total trabajo |
| | Porcentaje de trabajadores que reciben formación |
| | Porcentaje de cumplimiento de los objetivos de formación |
| Colaboración (trabajo en equipo) | Nº de personas que participan en dos o más equipos internos de trabajo ¹⁴ |
| | Nº de personas que participan en dos o más equipos externos de trabajo |
| | Nº de equipos transversales y multifuncionales en marcha |
| | Nº de objetivos individuales integrados en objetivos generales de equipo |
| | Equipos con incentivos compartidos en relación con el total de equipos |
| Comunicación (intercambio de conocimiento) | Nº de aportaciones sugeridas ¹⁵ |
| | Nº de personas involucradas en plataforma tecnológica/Total plantilla ¹⁶ |
| | Nº de aportaciones llevadas a la práctica/Total de aportaciones |

¹⁴ Indicador que también ofrece información de interés para la variable captación y transmisión de conocimientos (capital organizativo).

¹⁵ Indicador que también ofrece información de interés para la variable creación y desarrollo de conocimiento (capital organizativo).

¹⁶ Indicador que también ofrece información de interés para la variable innovación social (capital tecnológico).

| | |
|-----------|---|
| Liderazgo | Nº de personas satisfechas con sus responsables directos |
| | Porcentaje de personas que conocen la estrategia de la organización ¹⁷ |
| | Porcentaje de personas satisfechas en su puesto de trabajo ¹⁸ |
| | Porcentaje de personas implicadas en actividades corporativas de mejora ¹⁹ |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

4.6.2. Indicadores del Capital organizativo

Las siguientes tablas recogen los indicadores para la medición de las variables pertenecientes a los cuatro elementos del capital organizativo:

¹⁷ *Indicador que también ofrece información de interés para la variable homogeneidad cultural (capital humano).*

¹⁸ *Indicador que también ofrece información de interés para la variable clima social (capital humano).*

¹⁹ *Indicador que también ofrece información de interés para la variable sentimiento de pertenencia y compromiso (capital humano).*

TABLA 13: Indicadores de capital organizativo; cultura

| Elemento: Cultura | |
|---------------------------------|--|
| Variables | Indicadores (15) |
| Homogeneidad cultural | ▪ Porcentaje de personas que comparten la cultura de la organización |
| | ▪ Nº de culturas identificadas (Encuestas de recursos humanos) |
| | ▪ Porcentaje de gastos generales dedicado a cultura corporativa |
| Evolución de valores culturales | ▪ Nº de valores culturales explicitados (Encuestas de recursos humanos) |
| | ▪ Nº de acciones de difusión de la cultura corporativa |
| | ▪ Tiempo dedicado a difusión de la cultura corporativa |
| Clima social | ▪ Nº de horas dedicadas a la integración de nuevos empleados |
| | ▪ Nº de comunidades informales |
| | ▪ Horas absentismo/ Total horas trabajadas |
| | ▪ Índice de clima social (Encuestas de clima laboral) |
| | ▪ Renuncias voluntarias/ Rotación no deseada |
| | ▪ Despidos/ Rotación no deseada |
| Filosofía de negocio | ▪ Nº de definiciones de la visión de la organización |
| | ▪ Nº de comunicaciones institucionales que recogen la filosofía de negocio |
| | ▪ Inversión realizada en planes de implantación |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

TABLA 14: Indicadores de capital organizativo; estructura

| Elemento: Estructura | |
|-------------------------|--|
| Variables | Indicadores (11) |
| Diseño organizativo | ▪ N° de niveles jerárquicos existentes en la organización |
| | ▪ N° de directivos/ Plantilla Total (%) |
| | ▪ Gastos de externalización/ Gastos generales |
| | ▪ % de personas con funciones específicas |
| | ▪ N° de empresas participadas |
| Desarrollo organizativo | ▪ N° de personas que han cambiado de puesto de trabajo en el año |
| | ▪ N° de departamentos que se han visto alterados o modificados en el año |
| | ▪ N° de incentivos económicos |
| | ▪ N° de incentivos en especie |
| | ▪ Procesos de reingeniería organizativa culminados con éxito |
| | ▪ N° de prácticas operativas documentadas y públicas |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

TABLA 15: Indicadores de capital organizativo; aprendizaje organizativo

| Elemento: Aprendizaje organizativo | |
|--|--|
| Variables | Indicadores (16) |
| Entornos de aprendizaje | ▪ N° de sistemas de sugerencias |
| | ▪ N° de comunidades de aprendizaje |
| | ▪ N° de foros <i>on line</i> |
| | ▪ % inversión en formación <i>on line</i> / Total inversión en formación |
| Pautas organizativas | ▪ N° de procedimientos organizativos documentados |
| | ▪ N° de procedimientos consuetudinarios |
| | ▪ N° de rutinas automatizadas / Total de rutinas |
| Creación y desarrollo de conocimientos | ▪ N° de sugerencias implantadas/ N° de sugerencias aportadas |
| | ▪ N° de grupos de mejora |
| | ▪ N° de equipos de colaboración entre departamentos |
| | ▪ N° de utilizations sucesivas del conocimiento explicitado |
| Captación y transmisión de conocimientos | ▪ N° de procesos de captación y transmisión de conocimientos |
| | ▪ % de tiempo dedicado a consultas de bases de datos |
| | ▪ N° de mejoras de bases de datos existentes |
| | ▪ Frecuencia media de consulta de las bases de datos corporativas por empleado |
| | ▪ N° bases de datos de nueva creación |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

TABLA 16: Indicadores de capital organizativo; procesos

| Elemento: Procesos | |
|------------------------------|---|
| Variables ²⁷ | Indicadores (19) |
| Dirigidos al cliente interno | ▪ Nº de procesos documentados orientados al cliente interno |
| | ▪ Nº de consultas de miembros de la organización |
| | ▪ Nº de procedimientos estandarizados de acogida de nuevos empleados |
| | ▪ Nº de procesos de reflexión estratégica |
| | ▪ Nº de procesos de innovación |
| | ▪ Nº de procesos de conocimiento identificados/ Nº de procesos operativos |
| | ▪ Nº de procesos operativos de bases de datos |
| Dirigidos al cliente externo | ▪ Nº de procesos documentados de atención al cliente externo |
| | ▪ % de consultas respondidas a clientes externos |
| | ▪ Nº de procesos de aceptación de clientes |
| | ▪ Nº de procesos de seguimiento de los clientes |
| | ▪ Nº de procesos operativos de segmentación de clientes |
| Dirigidos a los proveedores | ▪ Nº de acuerdos documentados con los proveedores |
| | ▪ Nº de procesos desarrollados conjuntamente con los proveedores |
| | ▪ Nº de procesos automatizados e integrados con los proveedores |
| | ▪ Nº de procesos para la implantación del <i>just in time</i> en el suministro de los proveedores |
| | ▪ Nº de procesos de gestión de riesgos de los proveedores |
| | ▪ Nº de procesos de asistencia técnica de los proveedores |
| | ▪ Nº de acciones formativas con los proveedores |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

4.6.3. Indicadores del Capital tecnológico

La tabla 17 presenta las variables objeto de medida y sus indicadores, pertenecientes al elemento esfuerzo en I+D+i:

TABLA 17: Indicadores de capital tecnológico; esfuerzo en I+D+i

| Elemento: Esfuerzo I+D+i | |
|--------------------------|---|
| VARIABLES | Indicadores (14) |
| Gasto I+D+I | ▪ Gasto I+D+i/ Ventas totales |
| | ▪ Gasto I+D+i/ Gastos totales producción |
| | ▪ Gasto investigación aplicada/ Total gasto I+D+i |
| | ▪ Gasto en desarrollo tecnológico/ Total gasto I+D+i |
| | ▪ Gasto diseño, lanzamiento y difusión productos/ Total gasto I+D+i |
| | ▪ Gasto I+D+i/ Compra tecnología |
| | ▪ Gasto formación directamente relacionado con la introducción de nuevos productos ó procesos/ Ventas |
| Personal I+D+i | ▪ Número investigadores I+D+i/ Total plantilla (EDP's= personas Equivalentes de Dedicación Plena) |
| | ▪ Personal apoyo I+D+i/ Total plantilla (EDP's= personas Equivalentes de Dedicación Plena) |
| | ▪ Número de sugerencias de nuevos productos, procesos y aplicaciones/ Total personal I+D+i (EDP's= personas Equivalentes de Dedicación Plena) |
| | ▪ Años experiencia personal I+D+i |
| Proyectos I+D+i | ▪ Número de proyectos I+D+i en desarrollo |
| | ▪ Número de proyectos I+D+i en colaboración/ Total proyectos I+D+i |
| | ▪ Duración media proyectos I+D+i (<i>time to market</i>) |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

En la siguiente tabla se muestra las variables y los indicadores del elemento *dotación tecnológica*, dentro del capital tecnológico:

TABLA 18: Indicadores de capital tecnológico; dotación tecnológica

| Elemento: Dotación tecnológica | |
|---|--|
| VARIABLES | INDICADORES (19) |
| Compra de tecnología | ▪ Gasto de compra de tecnología/ Total gastos |
| | ▪ Gasto compra de tecnología/ Total ventas |
| | ▪ Margen operativo/ Gastos de asistencia tecnológica |
| | ▪ Número acuerdos cooperación compra tecnología/ Número acuerdos cooperación I+D+i |
| | ▪ Porcentaje de éxito en la asimilación y explotación de tecnologías compradas |
| Dotación de tecnologías de la producción | ▪ Número de procesos automatizados/ Total procesos |
| | ▪ Años antigüedad equipamiento automatizado |
| | ▪ Gasto mantenimiento o sustitución infraestructura tecnológica/ Total Ventas |
| Dotación de tecnologías de la información y de las comunicaciones | ▪ Nº de sistemas de información implantados |
| | ▪ Frecuencia media de actualización de los sistemas de información |
| | ▪ Nº medio de procesos integrados en los sistemas de información |
| | ▪ Bites por empleado |
| | ▪ Nº de aplicaciones informáticas |
| | ▪ Margen operativo/ Inversión total aplicaciones informáticas |
| | ▪ Años de antigüedad media del <i>software</i> |
| | ▪ Número de empleados con acceso al portal corporativo/ Total plantilla |
| | ▪ Frecuencia media de actualización portal corporativo- acceso <i>intranet</i> / Total plantilla |
| | ▪ Nº de foros de debate establecidos |
| | ▪ Nº de personas que trabajan en red/ Total plantilla |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

En la tabla 19 se exponen las variables y los indicadores del elemento *propiedad intelectual e industrial*:

TABLA 19: Indicadores de capital tecnológico; propiedad intelectual e industrial

| Elemento: Propiedad intelectual e industrial | |
|--|--|
| Variables | Indicadores (16) |
| Patentes y modelos de utilidad | ▪ Número de patentes creadas/ Gasto en I+D+i |
| | ▪ Total patentes/ Media patentes competencia |
| | ▪ Vida útil media de la cartera de patentes |
| | ▪ Vida útil media de la cartera de modelos de utilidad |
| | ▪ Ingresos medios procedentes de productos y procesos patentados |
| Marcas registradas | ▪ Nº de marcas registradas/ Media marcas registradas competencia |
| | ▪ Nº de productos que exhiben la marca registrada/ Total cartera productos |
| Licencias | ▪ Número de licencias concedidas/ Esfuerzo I+D+i |
| | ▪ Total licencias concedidas/ Media licencias competencia |
| | ▪ Vida útil media de las licencias |
| | ▪ Ingresos obtenidos por licencias concedidas |
| Secreto industrial | ▪ Nº de acuerdos confidencialidad o de no-publicación vigentes |
| | ▪ Años de vigencia media de cada acuerdo de confidencialidad |
| Dominios internet | ▪ Valor dominios/ Inversión en la creación dominios |
| | ▪ Nº de dominios/ Media dominios competencia |
| | ▪ Nº de entradas en el dominio |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

En la siguiente tabla se muestran las variables y los indicadores del elemento *resultados de la innovación*:

TABLA 20: Indicadores de capital tecnológico; resultados de la innovación

| Elemento: Resultados de la innovación | |
|---------------------------------------|---|
| Variables | Indicadores (13) |
| Innovación de producto | ▪ Nº de productos nuevos lanzados en los últimos 5 años |
| | ▪ Ingresos procedentes de nuevos productos/ Total ingresos |
| | ▪ Cuota de mercado controlada por nuevos productos |
| Innovación de proceso | ▪ Nº de nuevos procesos incorporados |
| | ▪ Tasa de variación de la productividad técnica procedente de nuevos procesos |
| | ▪ Tiempo medio para la renovación de nuevos procesos |
| Innovación de gestión | ▪ Reducción de costes de gestión con respecto al último ejercicio/ Gasto total en I+D+i |
| | ▪ Reducción de los tiempos de gestión/ Gasto total en I+D+i |
| | ▪ Reducción de inventarios |
| | ▪ Ahorro de consumo de factores productivos (desperdicios, residuos tóxicos, etc) |
| Innovación social | ▪ Nº de equipos de colaboración entre departamentos |
| | ▪ Nº de puestos de teletrabajo |
| | ▪ Nº de personas que trabajan en red/ Total plantilla |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

4.6.4. Indicadores del Capital negocio

Las tablas siguientes se presentan las variables y los indicadores correspondientes a los elementos que constituyen el capital negocio. Estos son: *relaciones con clientes; con proveedores, con accionistas, instituciones e inversores; con aliados; con competidores y con las instituciones de promoción y mejora de la calidad.*

TABLA 21: Indicadores de capital negocio; relaciones con clientes

| Elemento: Relaciones con clientes | |
|-----------------------------------|--|
| VARIABLES | INDICADORES (20) |
| Base de clientes relevantes | ▪ Incremento del número de clientes |
| | ▪ Nº de clientes cuya rentabilidad supera un x% |
| | ▪ Nº total de clientes activos/ Total clientes |
| | ▪ Volumen de ventas de clientes cuya rentabilidad supera un x% |
| | ▪ Ventas a clientes internacionales/ Total de ventas |
| Lealtad de clientes | ▪ Tasa de rotación de clientes |
| | ▪ Nº medio de productos o servicios por cliente |
| | ▪ Nº de ventas repetitivas |
| | ▪ Edad media de la base de clientes |
| | ▪ Nº de ventas cruzadas |
| Satisfacción del cliente | ▪ Crecimiento anual de los productos o servicios por cliente |
| | ▪ Variación de reclamaciones registradas respecto al año anterior |
| | ▪ Nº de clientes perdidos al año |
| | ▪ Tasa de mejora del índice de satisfacción del cliente |
| Procesos de relación con clientes | ▪ Nº de procesos y sistemas de investigación de clientes y mercados |
| | ▪ Nº de canales de comunicación utilizados para relaciones con los clientes |
| | ▪ Nº de sugerencias anuales de los clientes para el diseño y desarrollo de productos |
| Red de distribución | ▪ Nº de puntos de venta |
| | ▪ Nº de franquicias |
| | ▪ Nº de canales alternativos de distribución |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

TABLA 22: Indicadores de capital negocio; relaciones con proveedores

| Elemento: Relaciones con proveedores | |
|--|--|
| Variables | Indicadores (15) |
| Formalización de la relación con los proveedores | ▪ Número de acuerdos y proyectos conjuntos con proveedores |
| | ▪ Antigüedad media de la relación con proveedores |
| | ▪ Porcentaje de personal del proveedor trabajando en la organización ³⁹ |
| | ▪ Porcentaje de personal de la organización trabajando en centros del proveedor ⁴⁰ |
| | ▪ Número de proveedores que superan un X% del coste total de producción |
| Soporte tecnológico | ▪ Número de procesos automatizados e integrados con los proveedores |
| | ▪ Número de actualizaciones del catálogo electrónico de productos de los proveedores |
| | ▪ Número de herramientas o plataformas tecnológicas conjuntas |
| | ▪ Ahorro medio (en tiempo o costes) en la recepción de pedidos electrónicos |
| Personalización de productos y servicios | ▪ Número de productos y servicios adaptados específicamente a la empresa/ Total de productos y servicios ofrecidos por proveedores |
| Capacidad de respuesta del proveedor | ▪ Número de incidencias en la relación con los proveedores |
| | ▪ Número de proyectos dirigidos a implementar sistemas de <i>just in time</i> |
| | ▪ Número de propuestas innovadoras del proveedor |
| | ▪ Tiempo medio de realización de pedidos |
| | ▪ Desviación media en plazos de ejecución |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

TABLA 23: Indicadores de capital negocio; relaciones con accionistas, instituciones e inversores

| Elemento: Relaciones con accionistas, instituciones e inversores | |
|--|---|
| Variables | Indicadores (5) |
| Relaciones con accionistas e inversores institucionales | ▪ Nº de eventos para presentar resultados a los accionistas |
| | ▪ Nº de comunicaciones anuales al accionista |
| Relaciones con instituciones del mercado | ▪ Nº de recomendaciones de los organismos de defensa de la competencia llevadas a la práctica |
| Relaciones de participación empresarial | ▪ Nº de representantes en los órganos de gobierno de las empresas participadas |
| | ▪ Nº de sectores económicos en que se desenvuelve la actividad de la organización |

Fuente: Foro del Conocimiento Intellectus-CIC (UAM; 2002)

TABLA 24: Indicadores de capital negocio; relaciones con aliados

| Elemento: Relaciones con aliados | |
|----------------------------------|--|
| Variables | Indicadores (12) |
| Base de aliados | ▪ Nº de alianzas con entidades nacionales |
| | ▪ Nº de alianzas con entidades internacionales |
| | ▪ Nº de alianzas de I+D+i |
| Solidez de las alianzas | ▪ Antigüedad media de las alianzas |
| | ▪ Nº de grupos de trabajo en colaboración con los aliados |
| | ▪ Nº de personas dedicados a alianzas/ Total plantilla |
| | ▪ Nº de alianzas fallidas/ Total alianzas en los últimos x-años |
| Beneficio de las alianzas | ▪ Variación de ventas/ Inversión de la alianza |
| | ▪ Variación del coste de lanzamiento de un nuevo producto derivado de la constitución de una alianza |
| | ▪ Reducción del tiempo de lanzamiento de un nuevo producto derivado de la constitución de una alianza |
| | ▪ Nº de programas de formación conjunta |
| | ▪ Tasa de variación del nivel de desempeño de competencias debido a la alianza (por ejemplo, en los procesos de transferencia tecnológica) |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

TABLA 25: Indicadores de capital negocio; relaciones con competidores

| Elemento: Relaciones con competidores | |
|---------------------------------------|---|
| Variables | Indicadores (5) |
| Conocimiento de competidores | ▪ N° de herramientas de inteligencia económica |
| | ▪ N° de acciones de <i>benchmarking</i> al año |
| | ▪ N° de personas dedicadas al análisis de competidores/ Total plantilla |
| Procesos de relación con competidores | ▪ N° de acuerdos de colaboración con competidores |
| | ▪ N° de proyectos conjuntos con competidores |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

TABLA 26: Indicadores de capital negocio; relaciones con las instituciones de promoción y mejora de calidad

| Elemento: Relaciones con instituciones de promoción y mejora de la calidad | |
|--|--|
| Variables | Indicadores (6) |
| Relaciones con instituciones de la calidad | ▪ N° de participaciones en eventos de calidad |
| | ▪ N° de auditorías de calidad realizadas en los últimos 3 años |
| | ▪ Asociaciones de calidad a las que pertenece la organización |
| | ▪ N° programas de mejora de calidad en los que participa |
| Certificaciones y sistemas de calidad | ▪ N° de certificaciones oficiales poseídas por la organización |
| | ▪ N° procesos certificados/ Total procesos ⁴³ |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

4.6.5. Indicadores del Capital social

Las siguientes tablas muestran las variables e indicadores del elemento relaciones con las administraciones públicas y con medios de comunicación, respectivamente.

TABLA 27: Indicadores de capital social; relaciones con las administraciones

| Elemento: Relaciones con las administraciones públicas | |
|--|--|
| Variables | Indicadores (3) |
| Colaboración con las administraciones públicas | ▪ Nº de acuerdos de colaboración con organismos públicos |
| | ▪ Nº de iniciativas de servicio público |
| Participación en la gestión pública | ▪ Nº de servicios de apoyo a procesos de gestión pública |

Públicas (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

TABLA 28: Indicadores de capital social; relaciones con medios de comunicación e imagen corporativa

| Elemento: Relaciones con medios de comunicación e imagen corporativa | |
|--|--|
| Variables | Indicadores (6) |
| Notoriedad de marca | ▪ Nº de estudios de la percepción social de la marca |
| | ▪ Nº de auditorías de marca |
| | ▪ Gasto en creación de marca/ Ingresos generados por productos con marca |
| | ▪ Nº de apariciones no contratadas en los medios de comunicación en un año |
| Relaciones con medios de comunicación | ▪ Nivel de presencia en <i>internet</i> |
| | ▪ Inversión monetaria en comunicación y relaciones públicas/ Total ventas |

Fuente: Foro del Conocimiento Intellectus-CIC (UAM; 2002)

Por último, las últimas tablas que se muestran a continuación presentan las variables junto con los indicadores de los elementos de relaciones con la defensa del medioambiente, con los agentes sociales y reputación corporativa, respectivamente.

TABLA 29: Indicadores de capital social; relaciones con la defensa del medioambiente

| Elemento: Relaciones con la defensa del medio ambiente | |
|---|--|
| Variables | Indicadores (4) |
| Relaciones con las instituciones de defensa medioambiental | ▪ Nº de acuerdos con organizaciones de protección del medio ambiente |
| | ▪ Porcentaje de la inversión en proyectos medio-ambientales/ Total gastos |
| Códigos y certificaciones medioambientales | ▪ Nº de procedimientos dirigidos a la protección del medio ambiente |
| | ▪ Nº de certificaciones oficiales de protección del medio ambiente ⁴⁴ |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

TABLA 30: Indicadores de capital social; relaciones sociales

| Elemento: Relaciones sociales | |
|---|---|
| Variables | Indicadores (7) |
| Relaciones con las organizaciones sindicales | ▪ Nº de acuerdos con organizaciones sindicales |
| | ▪ Porcentaje de participación en las elecciones sindicales |
| | ▪ Porcentaje de trabajadores afiliados a sindicatos/ Total plantilla |
| | ▪ Nº organizaciones sindicales presentes en la organización |
| Relaciones con las instituciones del mercado de trabajo | ▪ Nº de ofertas enviadas a los servicios regionales de empleo |
| | ▪ Nº de ofertas enviadas a bolsas de empleo de centros universitarios |
| | ▪ Porcentaje de puestos de trabajo con contrato indefinido |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

TABLA 31: Indicadores de capital social; reputación corporativa

| Elemento: Reputación corporativa | |
|---|--|
| VARIABLES | INDICADORES (13) |
| Códigos de conducta organizativa | <ul style="list-style-type: none"> Nº de sistemas de seguimiento de la conducta organizativa |
| | <ul style="list-style-type: none"> Periodicidad en la actualización de los códigos de conducta |
| | <ul style="list-style-type: none"> Porcentaje de miembros de la organización a los que afecta el código |
| Código de gobierno de la empresa | <ul style="list-style-type: none"> Antigüedad del código de gobierno |
| | <ul style="list-style-type: none"> Nº de comunicaciones anuales de gobierno corporativo orientadas hacia al transparencia informativa |
| Acción social | <ul style="list-style-type: none"> Nº de personas dedicadas a la acción social |
| | <ul style="list-style-type: none"> Porcentaje de inversión dedicado a la conservación del patrimonio |
| | <ul style="list-style-type: none"> Nº de proyectos de desarrollo territorial en que se haya implicada la organización |
| | <ul style="list-style-type: none"> Nº de acuerdos de colaboración con instituciones del tercer sector (ONGs, Fundaciones, etc) |
| | <ul style="list-style-type: none"> Nº de participaciones en proyectos institucionales de I+D+i⁴⁵ |
| | <ul style="list-style-type: none"> Nº de acuerdos de colaboración con centros de investigación |
| | <ul style="list-style-type: none"> Nº de reclamaciones resueltas por el Defensor del Consumidor |
| <ul style="list-style-type: none"> Nº de reclamaciones de la empresa/ Nº medio de reclamaciones en el sector | |

Fuente: (UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID, 2003)

5. APLICACIÓN PRÁCTICA Y REAL DEL MODELO INTELLECTUS: EL CAPITAL HUMANO.

5.1. La empresa objeto de estudio: XYZ AUDITORES²⁰

5.1.1. Breve descripción

XYZ Auditores es una de las principales firmas nacionales de auditoría y asesoría de empresas, fundada en los años 80 por profesionales con dilatada experiencia en el sector, tanto nacional como internacional. En el ámbito internacional formamos parte de la Asociación **ABC International** integrada por firmas independientes establecidas en más de 70 países.

La empresa engloba bajo la misma marca, a modo de franquicia pero sin serlo, diversos despacho profesionales independientes dedicados a la auditoría de cuentas. De este modo cada despacho aporta a la firma sus recursos y cartera de clientes para recibir a cambio los beneficios producidos por las sinergias generadas al trabajar bajo un mismo marco.

Así pues dispone de oficinas en Barcelona, Madrid, Mallorca, Las Palmas, Algeciras, Marbella, Valencia, Castellón, Tarragona, Pamplona y Andorra.

5.1.2. Servicios

Entre los servicios que la firma ofrece, encontramos los siguientes²¹:

DUE DILIGENCE

En procesos de adquisición, fusión, cesión o inversión financiera en una sociedad, las partes quieren saber si todos los aspectos contables, fiscales y societarios están críticamente identificados y valorados. Este análisis, denominado normalmente “due diligence”, asegura que la adquisición o inversión es solvente y todos los riesgos materiales están claramente identificados desde el principio.

²⁰ La empresa sobre la que se ha realizado la aplicación práctica y real del Modelo Intellectus desea permanecer en el anonimato preservando cualquier información, hecho que se ha respetado, por ello se ha modificado el nombre tomando el pseudónimo de XYZ AUDITORES

²¹ A partir de la información comercial ofrecida por la propia empresa.

Trabajando con referencias preestablecidas con el objetivo de asegurarse que todos los aspectos financieros importantes de una empresa están correctamente examinados. A través de su amplia red pueden llevar a cabo trabajos de investigación internacionales y análisis detallados de problemas específicos o potenciales.

ASESORAMIENTO EN VENTA DE SOCIEDADES

Servicio confidencial que ayuda a sus clientes a encontrar un comprador apropiado. Llevan a cabo este servicio utilizando amplios contactos y una búsqueda de compradores potenciales dado que la venta de un negocio puede ser una larga y estresante experiencia para sus propietarios, además la ausencia de asesores expertos puede reducir las ganancias de la venta, especialmente si el comprador tiene experiencia en adquisiciones.

RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA (RSC)

La Responsabilidad Social Corporativa cada vez está tomando más fuerza a nivel mundial. Las empresas y las entidades públicas de todos los ámbitos son más conscientes de que ya no sólo prevalece la obtención de beneficios, sino que hay un interés generalizado para conseguir unos resultados sostenibles que se alcancen a partir del respeto por los condicionantes económicos, sociales y medioambientales.

La empresa realiza labores de consultoría y auditoría en esta materia.

AUDITORIA FINANCIERA Y DE GESTIÓN DEL SECTOR PUBLICO

Para opinar sobre la razonabilidad de las cuentas y estados anuales examinados, más allá de la utilización de los criterios de legalidad y de cumplimiento, el nuevo modelo de administración implica la necesidad de orientar nuestro trabajo en la evaluación de objetivos de rendimiento y los indicadores de gestión.

CONSULTORIA ECONÓMICA FINANCIERA EN EL SECTOR PUBLICO

Colaboramos con los órganos de control interno para minimizar el riesgo de sus funciones y aportar el valor añadido que permita incrementar la productividad de su propia organización.

- Función interventora
- Función de control financiero
- Función de control de eficacia

AUDITORÍA FINANCIERA

Con el objetivo de examinar los estados financieros, XYZ Auditores se vale de una metodología eficaz, basada en la aplicación de procedimientos de auditoría normalizados de acuerdo a las innovaciones tecnológicas, que permiten determinar el grado de profundidad de las pruebas y la verificación de los registros contables.

AUDITORIA DE GESTIÓN

XYZ Auditores ofrece una amplia gama de servicios para asesorar a las empresas a generar más valor para su negocio.

La nueva regulación, ha marcado enormemente a las empresas españolas que se ven en la necesidad de cumplir con unos procesos que resultan novedosos dentro de sus procedimientos tradicionales. Por ello, XYZ Auditores está asesorando a las empresas españolas a afrontar estos retos y a definir estrategias con el objetivo de mejorar sus resultados tangibles e intangibles.

XYZ Auditores ofrece una variedad de servicios respaldados por metodologías internacionales que han sido probadas con éxito alrededor del mundo en diferentes áreas:

- Auditoría interna y comités de auditoría
- Evaluación de riesgos y control interno
- Análisis de sistemas, procesos y circuitos
- Códigos del buen gobierno
- Responsabilidad social corporativa

SERVICIOS RELACIONADOS CON LA IMPLANTACIÓN DE LAS NIC/NIIF

Las Normas Internacionales de Contabilidad así como las Normas internacionales de Información Financiera son normas orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Por lo tanto, el proceso de

conversión a las Normas Internacionales de Contabilidad no es un mero ejercicio de red denominación de los estados financieros de un grupo de sociedades. El objetivo final consiste en conseguir una mayor transparencia por lo cual la empresa proporcionará más información.

Para ello, XYZ Auditores pone a disposición de sus clientes un equipo de profesionales, integrado por expertos en Normas Internacionales de Contabilidad, en principios y prácticas contables generalmente aceptados en Estados Unidos y en normativa contable española, y con experiencia en importantes proyectos de adaptación.

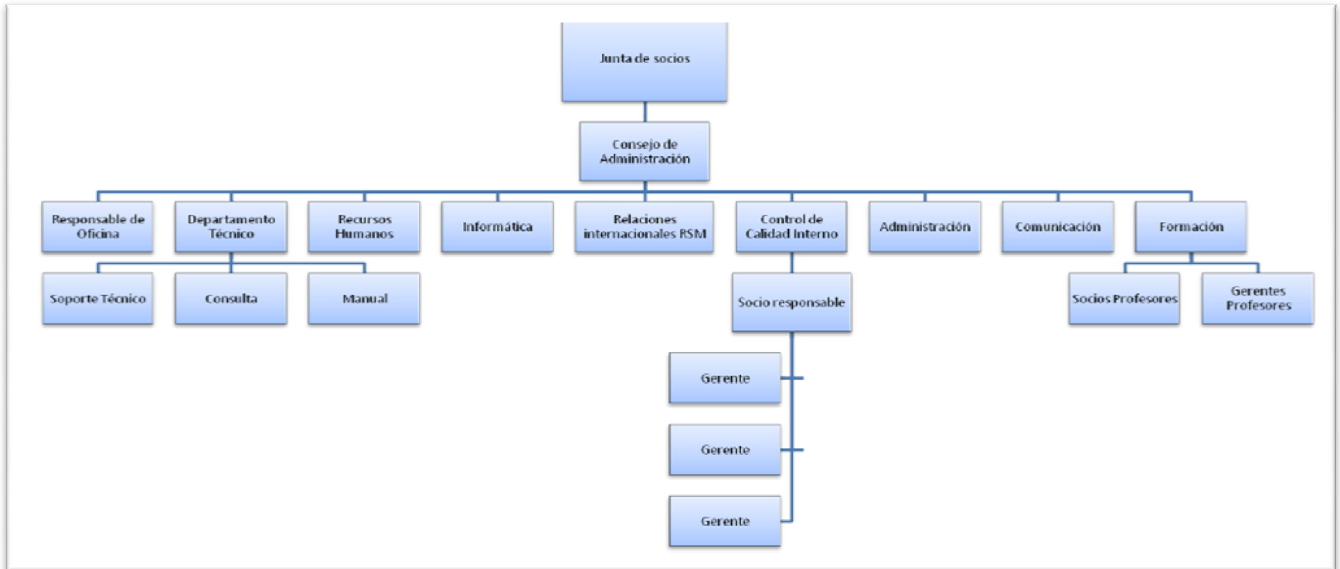
Los principales aspectos determinantes en el método de XYZ Auditores consta de las siguientes fases: Análisis, Proceso de Adaptación y Seguimiento. Así mismo les ofrecemos los siguientes servicios relacionados:

- Conferencias informativas de carácter general
- Análisis y evaluación de la aplicación de las nic/niif en las cuentas anuales de la sociedad
- Asesoramiento en la implantación de las normas.
- Información periódica detallada de las modificaciones de las nic/niif
- Cursos específicos de formación.

Si bien cabe destacar que es la Auditoría Financiera (privada) la actividad principal de la sociedad y la que representa casi la totalidad de su importe neto de cifra de negocio.

5.1.3. Estructura funcional

ILUSTRACION 18: Organigrama funcional de XYZ Auditores.



FUENTE: XYZ Auditores

La Junta de Socios está compuesta por los accionistas de la sociedad. Del total de 19 socios que la forman, 16 son auditores inscritos en el ROAC como ejercientes. Cada oficina de la firma cuenta con al menos un socio.

Ante la publicación en diciembre de 2010 de la nueva “Norma Técnica de Auditoría de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría” y de la próxima entrada en vigor el 1 de octubre de 2012, la sociedad ha confeccionado su propio Manual de Procedimientos, en el que ha plasmado los aspectos mínimos que dicha norma obligan a reflejar y cumplir.

A continuación se recoge las funciones de cada departamento, de recién creación y con mayor relevancia, no sólo a nivel de cumplimiento de la citada norma, si no en el funcionamiento de la sociedad en su actividad de auditoría de cuenta, a saber:

DEPARTAMENTO TECNICO

Las funciones del departamento técnico se desglosan en dos ramas:

- Aspectos puramente técnicos
- Aspectos de formación

Aspectos puramente técnicos

Sin carácter de exclusividad se desglosan a continuación los aspectos técnicos que son de su responsabilidad:

- Decidir el software a utilizar por la Firma, que actualmente es el “Caseware”
- Actualizar el software
- Diseñar los procedimientos de auditoría a incluir en el software
- Responder a las consultas técnicas que pueda tener cualquier miembro de la Firma.
- Revisar y actualizar el MANUAL, tanto en lo referente a aspectos administrativos como técnicos.
- Revisar y comunicar las nuevas disposiciones contables y de auditoría.
- Proponer al responsable de formación temas para los cursos internos y externos de la Firma.
- Decidir en temas técnicos.
- Decisión última en nombre de la Firma en cuanto a tipo y redactado de salvedades en los informes que haya o pueda haber discrepancias entre el socio firmante y el segundo socio.
- Coordinar con Organismos oficiales y de RSM International los aspectos técnicos.
- Efectuar las consultas externas que se requieran.
- Determinar el posicionamiento de la Firma ante nuevas disposiciones contables o de auditoría cuando puedan tener distintas interpretaciones. La interpretación se “colgará” en intranet en el espacio habilitado para tal fin como base de información de toda la Firma.

- Planificar y organizar el control de calidad interno de la Firma.
- Proponer el responsable del control de calidad interno.
- Preparar el cuestionario de revisión del control de calidad interno.

El departamento técnico, a través de su responsable, comunicará a todos los socios responsables de cada oficina los cambios y modificaciones del MANUAL, nuevas disposiciones, interpretaciones, etc. mediante correo electrónico, para su correspondiente difusión entre todos los profesionales de cada oficina.

Coordinar con los especialistas de la firma, aquellas consultas o posicionamientos sobre aspectos requeridos.

Efectuar la coordinación de las revisiones con el responsable de control de calidad interno.

Aspectos de formación

En base a las consultas efectuadas, a las nuevas disposiciones, así como a la nueva legislación, sugerirá al responsable de formación los temas a incluir en el plan de formación de la Firma.

El responsable del departamento técnico será nombrado por la junta de socios de la Firma y su nombramiento deberá recaer en un socio con:

- Experiencia suficiente en la profesión de auditoría.
- Antigüedad suficiente en la Firma para tener ascendencia en el resto de socios.
- Probada capacidad técnica por reconocimiento del resto de socios u Organismos profesionales externos.
- Experiencia profesional en diferentes actividades y sectores.
- Conocimientos adecuados de contabilidad.
- Nivel adecuado de conocimiento del idioma inglés para leer e interpretar la normativa internacional así como la relación técnica con RSM International.
Manual de procedimientos

DEPARTAMENTO DE RECURSOS HUMANOS

Sin carácter de exclusividad, se desglosan a continuación los aspectos que son de su responsabilidad:

- Fijar los criterios de selección de personal
- Establecer las necesidades de personal
- Controlar las evaluaciones del personal
- Fijar las políticas de promoción del personal
- Tutelar los planes de carreras del personal con posibilidades de promoción
- Establecer los niveles máximos y mínimos de sueldo por categorías profesionales
- Establecer los criterios para determinar los “bonus” que se fijen por logro de objetivos
- Promover y tutelar el “secondment programme” a oficinas de RSM en EEUU o UK
- El responsable de recursos humanos será nombrado por la junta de socios de la Firma y su nombramiento deberá recaer en un socio con:
 - Experiencia suficiente en la profesión de auditoría
 - Probada capacidad de diálogo
 - Habilidades en la gestión de conflictos.
 - Autoridad necesaria para el desempeño de las funciones

DEPARTAMENTO DE RIESGOS

Sin carácter de exclusividad, se desglosan a continuación los aspectos que son su responsabilidad:

- Tomar la última decisión en cuanto a la aceptación o renovación de un cliente considerado como de riesgo en el supuesto de duda por parte del socio a cargo del trabajo o de discrepancias con el segundo socio, de ser éste necesario.

- Evaluar el resultado de la revisión interna del control de calidad y proponer seguimiento y medidas a tomar en caso de ser necesario.
- Participar en cualquier requerimiento, consulta, aclaración, inspección, etc. de la Firma por parte de cualquier organismo regulador con relación a temas de independencia o similares.
- Controlar y decidir en última instancia la rotación del equipo de auditoría. Manual de procedimientos.
- Adoptar e implantar las políticas sobre Ética e Independencia que cumplan los requisitos establecidos por los órganos reguladores e internacionales
- Seguir y supervisar la implantación de los procedimientos para asegurar el cumplimiento de las políticas establecidas a través de todas las líneas de servicio
- Mantener una lista de clientes prohibidos y definir las características de los clientes de riesgo.
- Resolver los temas de independencia, si es necesario, a través de los procedimientos de consulta establecidos
- Asegurar que todo el personal de la Firma conoce y entiende las políticas y procedimientos de Ética e Independencia de la Firma
- El responsable de riesgos será nombrado por la junta de socios de la Firma y su nombramiento deberá recaer en un socio con:
 - Experiencia suficiente en la profesión de auditoría
 - Conocimientos suficientes de la normativa legal e internacional referente la Ley de Auditoría de Cuentas y Códigos del IFAC.
 - Nivel adecuado de conocimiento del idioma inglés para leer e interpretar la normativa internacional del IFAC y otras.
 - Autoridad necesaria para el desempeño de las funciones

DEPARTAMENTO DE FORMACION

Sin carácter de exclusividad, se desglosan a continuación los aspectos que son su responsabilidad:

- Preparar el programa de formación de la Firma, fijando los temas a cubrir para cada una de las distintas categorías profesionales para cada año para someter a la aprobación del Consejo de Administración.
- Planificar las fechas de los cursos internos
- Asignar profesores a para cada uno de los cursos.
- Coordinar y supervisar el material formativo a utilizar Supervisar el desarrollo de los cursos internos para comprobar que todo el personal profesional a todos los niveles recibe la adecuada formación que cumpla con los requisitos de la Firma y de los órganos reguladores
- Controlar la asistencia a los cursos.
- Asegurar que todo el material desarrollado internamente ha sido revisado por su adecuación técnica.
- Mantener o supervisar los registros de formación del personal a todos los niveles. Manual de procedimientos
- Asegurar que la Intranet de la Firma incluye el material actualizado de formación y que el personal tiene acceso a él.
- Coordinar con los demás responsables las necesidades de formación de sus respectivas áreas.
- El responsable de formación será nombrado por la junta de socios de la Firma y su nombramiento deberá recaer en un socio con:
 - Experiencia suficiente en la profesión de auditoría
 - Experiencia probada en formación (profesor de la Universidad, del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, otros).
 - Conocimientos de sistemas de red para impartición de cursos (Web ex, etc.)

DEPARTAMENTO DE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

Se desglosan a continuación los aspectos que son su responsabilidad:

- Diseñar el plan de revisión anual que consistirá en escoger un mínimo de un trabajo por cada socio y comprobar el cumplimiento del MANUAL con una revisión exhaustiva de todos los procedimientos aplicados. Los trabajos a escoger incluirán un trabajo de los considerados de riesgo por la Firma para cada socio, si es el caso.
- Supervisar el proceso de control de calidad interno
- Revisar los informes preparados por el equipo que ha llevado a cabo el control de calidad interno
- Comentar el informe de revisión con el socio responsable de los trabajos revisados
- Preparar un resumen de los temas que pudieran ser relevantes y urgentes de solución para pasarlo al responsable del departamento técnico.
- Preparar un resumen de los temas más comunes a toda la Firma para someterlo al Consejo de Administración y, posteriormente, informar a los socios en la reunión anual de socios al inicio del ejercicio económico.
- Proponer acciones a tomar, en caso de ser necesarias.
- Efectuar el seguimiento, en el caso de ser necesario, de aquellos temas que en la reunión anual de socios se determine llevar a cabo.
- Comunicar a los responsables del departamento técnico y de formación aquellas debilidades detectadas en una parte significativa de los trabajos revisados con el fin de que sea debidamente planificado por estos departamentos las medidas a adoptar

El responsable del control de calidad interno será nombrado por la junta de socios de la Firma a propuesta del Consejo de Administración y su nombramiento deberá recaer en un socio de experiencia suficiente en la profesión y probada capacidad técnica. El socio responsable del control interno no podrá serlo por un periodo superior a los 3 años, no pudiendo recaer su elección en el socio responsable del departamento técnico, ni del socio de riesgo de la Firma, ni del socio responsable

de formación de la Firma. Dependerá orgánicamente del Consejo de Administración.

Pese a que por el tamaño de la compañía, y de la estructura de sus oficinas, no se disponga de una estructura piramidal típica como la que cabría esperar de una sociedad de auditoría, si es cierto que se intenta replicar en la medida de lo posible, sobretodo en cuanto a las responsabilidades que se le presumiría a cada eslabón de la pirámide de mando.

Como estructura mínima y que en común se encuentra en todas las oficinas tenemos:

Socio Auditor: Actúa como la cabeza visible de la oficina, es socio auditor de la firma y por tanto es quien tiene la responsabilidad máxima. Entre sus funciones se encuentran las de dirigir la oficina, ampliar la cartera comercial, emitir los correspondientes informes así como la gestión de los recursos humanos.

Gerentes y Ayudantes: Son el bloque principal de la estructura de la sociedad en cada oficina, los primeros con más experiencia y responsabilidades que los segundos, se encargan de las tareas de campo en los trabajos de auditoría. Dichas tareas comprenden desde la planificación de los trabajos hasta la discusión de ajustes e incidencias que hayan surgido durante el desarrollo de la auditoría.

Staff: Es el personal de apoyo, ajeno a la propia actividad de auditoría. Son administrativos, informáticos, etc.

5.1.4. Estructura territorial

Como se ha descrito anteriormente la estructura predominante (aun por encima de la estructura funcional) es la territorial.

La oficina de Barcelona fue el primer establecimiento de la sociedad, allá por los años 80, en la que se establecieron los socios fundadores de la firma. Actualmente es la oficina que mayor porcentaje de negocio aporta al conjunto y la que dispone de una mayor estructura, lo que la convierte en la oficina central de la firma, aportando desde allí diversos recursos al resto de oficinas, por ejemplo la asistencia técnica en materia de auditoría o la resolución de problemas informáticos entre otros.

Es la oficina de Madrid la segunda en tamaño, seguida de Tarragona y Las Palmas. Otras oficinas las tiene situadas en, Mallorca, Algeciras, Marbella, Valencia, Castellón, Pamplona y Andorra, tal y como se indicaba al principio.

Cabe llamar la atención sobre el hecho que se produce en la expansión de la firma, salvo para la oficina de Mallorca en la que desde la oficina de Mallorca que se creó desde cero con la aportación de recursos desde la oficina de Barcelona, el resto ha sido una incorporación, a modo de franquicia pero sin serlo, de despachos individuales dedicados a la auditoría, con recursos propios en funcionamiento y cierta cartera de clientes.

Así pues cada oficina una vez incorporada a la firma actúa como una unidad de negocio independiente si bien bajo las directrices de actuación, sobretodo en la metodología, en los trabajos de auditoría. El proceso no es automático, completo ni rápido, de forma que la cartera de clientes se va incorporando progresivamente así como el personal y los recursos de cada oficina. De esta forma puede darse la circunstancia que en una oficina hayan trabajos de auditoría que se sigan firmando bajo XYZ y otros no, así como que existan empleados contratados por XYZ y otros no.

Esta particularidad hace que de facto únicamente la metodología aplicada en los trabajos de auditoría, la unificación de criterios en los informes de auditoría y la formación –no tanto- sea actualmente el único denominador común de todas y cada una de las unidades de negocio (oficinas). Para el resto de decisiones, tan estratégicas como las políticas de recursos humanos (contratación, remuneración, promoción) o las políticas comerciales, no existe un criterio común, quedando la responsabilidad de éstas en manos del socio director de cada una de las oficinas, dando lugar a diferencias entre oficinas.

Si bien la firma se encuentra en un proceso de conseguir una unificación real y efectiva en todos los aspectos de su actividad y así aprovechar las sinergias que se produzcan. El primer paso que se dio fue la implantación de un programa de formación común y ahora ha presentado su Manual de Procedimientos.

5.1.5. Algunas cifras contables

El ciclo contable de la sociedad no se corresponde con el año natural siendo su cierre a 31 de agosto. Los últimos datos públicos disponibles corresponden al cierre del ejercicio 2009/2010, a continuación mostramos los más relevantes con un breve análisis de los mismos.

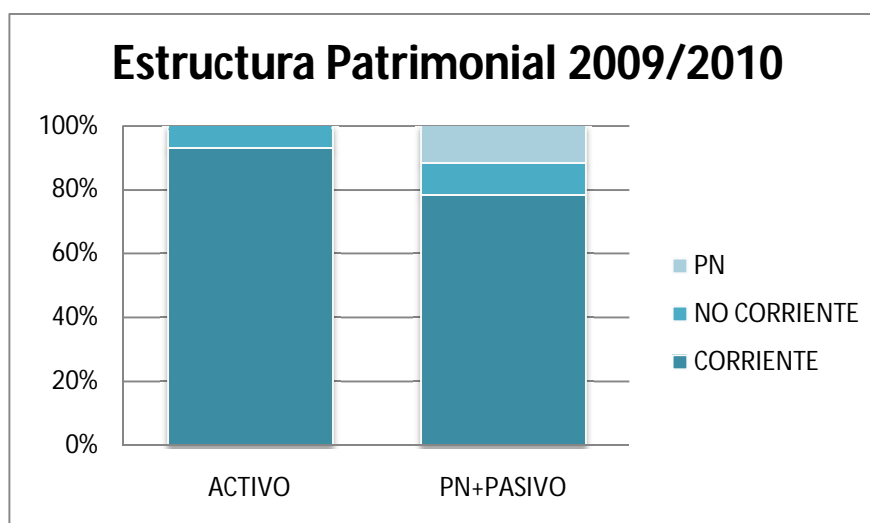
TABLA 32: Datos de Balance de Situación

| | 2010/2009 | 2009/2008 |
|---------------------|-----------|-----------|
| Activo No Corriente | 243.334 | 276.568 |
| Activo Corriente | 3.221.830 | 2.687.830 |
| Patrimonio Neto | 399.919 | 361.332 |
| Pasivo No Corriente | 354.819 | 67.301 |
| Pasivo Corriente | 2.710.426 | 2.535.765 |
| TOTAL | 3.465.164 | 2.964.398 |

FUENTE: Cuentas Anuales XYZ Auditores cerradas a 31 de agosto de 2010.

Como se muestra en el siguiente gráfico, la estructura del balance de la sociedad corresponde a la que cabría esperar de una empresa del sector servicios. Pese a tener un endeudamiento considerado y de una mala calidad, la liquidez de la sociedad es suficiente, presentando un Fondo de Maniobra positivo y siendo los plazos de pago tres veces los plazos de cobro.

GRAFICO 5: Estructura Patrimonial a 31 de agosto de 2010 (en euros)



Fuente: Elaboración propia.

El resultado de la cuenta de explotación es insignificante, presentado un EBITDA negativo, como consecuencia de los costes de personal, que sin duda son realmente significativos, como cabía esperar.

TABLA 33: Datos significativos de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (en euros)

| | 2010/2009 | 2009/2008 |
|---------------------------------------|-----------|-----------|
| Importe Neto Cifra de Negocios | 6.718.293 | 6.445.062 |
| EBIT | 18.421 | 22.230 |
| EBITDA | -42.375 | -43.336 |
| Resultado | 2.609 | 3.461 |

Fuente: Cuentas Anuales a 31 de agosto de 2010.

No podemos hablar de rentabilidades al ser tanto la económica como la financiera inferior al uno por ciento, dado que el objetivo de los accionistas es la expansión del negocio y la consolidación de las unidades de negocio bajo unas políticas comunes completas, no existe coste de oportunidad para el accionariado.

TABLA 34: Algunos Ratios relevantes.

| | 2010/2009 | 2009/2008 |
|--------------------------------------|-----------|-----------|
| Rentabilidad Económica (ROA) | 0,53% | 0,75% |
| Rentabilidad Financiera (ROE) | 0,72% | 0,76% |
| Plazo de cobro, en días. | 101 | 101 |
| Plazo de pago, en días. | 236 | 232 |

FUENTE: Elaboración propia.

El incremento de las ventas de la sociedad por encima del incremento de la facturación del sector ha propiciado la obtención de una mayor cuota de mercado y la consolidación de la firma a nivel nacional.

TABLA 35: Cuota de mercado y número de empleados

| | 2010/2009 | 2009/2008 |
|----------------------------|-----------|-----------|
| Cuota de mercado | 0,94% | 0,87% |
| Número de empleados | 88 | 83 |

FUENTE: Elaboración propia a partir de las Cuentas Anuales

5.2. Metodología seguida en la aplicación del Modelo Intelectus

5.2.1. Objetivos y Alcance

La sociedad a lo largo de los años de actividad no se ha planteado en ningún momento la realización de ningún inventario de su capital intelectual dado que sus esfuerzos estratégicos se habían dirigido principalmente a las tres siguientes actuaciones:

- Consolidar la expansión de la sociedad mediante la incorporación de nuevos despachos profesionales.
- Unificar los criterios en la metodología aplicada en los trabajos de auditoría.
- Plan de formación único para toda la firma.

Este hecho nos pone en la primera vez que a la sociedad se le plantea realizar un ejercicio de medición de su capital intelectual y para el que no disponemos ningún referente ni información histórica de la que poder iniciar nuestro trabajo de investigación y aplicación del modelo.

Dadas las circunstancias, se opta por delimitar la aplicación del Modelo Intelectus únicamente a la componente del Capital Humano. Se elige dicha componente y no otras dada la relevancia que toma el capital humano dentro de una firma de auditoría, siendo los trabajadores el principal ejecutor de la actividad y sin quienes la sociedad no podría subsistir.

Así pues el objetivo es facilitar a la sociedad un inventario de su capital intelectual, a través del componente del capital humano, atendiendo a la valoración que podamos hacer sobre los indicadores de las variables que miden del capital humano; un análisis de los resultados obtenidos así como la propuesta de

actuaciones para la optimización y salvaguarda del capital humano tomado como un activo intangible.

5.2.2. Metodología

5.2.2.1. Obtención de información.

Finalmente se ha optado por la encuesta como herramienta de obtención de información. Por varios motivos que pasamos a describir a continuación.

Por un lado pensamos que las preguntas directas a los trabajadores y a los directores de oficina mediante el pase de una encuesta será el método más rápido y eficaz. Por otro, es la herramienta que la dirección general de la sociedad autorizó para la obtención de información. En definitiva, en la encuesta encontramos la herramienta que nos aporta información directa sin restar tiempo de trabajo al personal de la sociedad, interrumpiendo únicamente su actividad en unos pocos minutos.

Dado que la información que aportan trabajadores y directores de oficina no es la misma, se han confeccionados dos encuestas distintas.

La encuesta A (anexo 1) se ha confeccionado teniendo en cuenta que va a ser contestada por los trabajadores, dividida en dos partes tenemos:

Datos Generales: con el objetivo de recoger información general como la edad, el género, situación familiar, antigüedad en la empresa, sector, etc y oficina a la que pertenece, pudiendo así analizar posteriormente los resultados por unidad de negocio.

Cuestionario: contiene preguntas relacionadas directamente con las variables e indicadores a fin de obtener información que permita valorarlas, analizarlas y emitir nuestras recomendaciones.

Esta encuesta se ha confeccionado a través de la plataforma web encuestafacil.com, desde el departamento de administración técnica de la Dirección General de la firma, se envió un mail a cada trabajador haciéndoles llegar el link web en el que podían dar respuesta a la encuesta y motivándoles para su realización.

Finalmente la encuesta fue contestada por un total de 39 trabajadores de 65 que en ese momento (noviembre de 2010) formaban la plantilla de XYZ Auditores, lo que supone un 60% de la población, por lo que tomaremos como representativa la muestra pudiendo extrapolar las respuestas numéricas a la totalidad de la población.

La encuesta B (anexo 2) se ha confeccionado teniendo en cuenta que va a ser contestada por cada socio director de oficina, por un lado solicita información de la estructura de empleados de la oficina y por otro recoge un cuestionario cuyas preguntas están relacionadas directamente con las variables que pretendemos valorar, preguntas como facturación, política de formación, rotación de empleados, etc.

Esta encuesta se ha confeccionado en formato Word y fue el departamento de administración técnica de la Dirección General de la firma quien se encargó de hacérselo llegar a cada uno de los socios directores de oficina. El formato al ser editable permite que el socio conteste con una mayor rapidez y devuelva el correo, en este caso al autor del presente Trabajo Fin de Carrera.

Finalmente fue contestada por todos los socios directores de cada una de las oficinas que XYZ Auditores disponía en ese momento (noviembre de 2010) formaban parte de la firma.

5.2.2.2. Determinación de variables e indicadores.

En el apartado “5.5.1 Capital Humano” se exponía la composición del Capital Humano dentro del Modelo Intelectus y cuyos elementos recordamos a continuación:

- Valores y actitudes (ser y estar)
- Aptitudes (saber)
- Capacidades (saber hacer)

Las variables e indicadores que define el modelo para dichos elementos son los que expusimos anteriormente en las tablas número 10, 11 y 12 del apartado “5.6.1 Indicadores del Capital Humano”.

De los 43 indicadores que sirven para medir las 14 variables que definen en su conjunto el Capital Humano, no todos podrán ser correctamente valorados dado que el acceso a la información es limitado, no existiendo datos históricos y teniendo que obtenerlos directamente de las encuestas diseñadas para ello.

En las tablas siguientes quedan recogidos los indicadores que finalmente podrán ser valorados así como su relación con las preguntas incluidas en las encuestas. Como se observa finalmente se ha tratado que todas las variables puedan quedar valoradas y medidas a través de algún indicador, los sombreados corresponde a indicadores que no han sido tenidos en cuenta con el objetivo de no extender los cuestionarios.

TABLA 36: Relación entre Variables e Indicadores del Elemento Valores y Actitudes con las encuestas pasadas a trabajadores y directores de oficina.

| Elemento: Valores y actitudes | | | |
|---|---|------------------|--------------------|
| VARIABLES | INDICADORES (22) | ENCUESTADO | PREGUNTA |
| Sentimiento de pertenencia y compromiso | Años de antigüedad en la organización | TRABAJADOR | D.G. ²² |
| | Porcentaje de rotación externa | DIRECTOR OFICINA | 1 |
| | Porcentaje de personas implicadas en actividades corporativas de mejora | TRABAJADOR | 15 |
| | Porcentaje de empleados con participación en el accionariado de la empresa | TRABAJADOR | D.G. |
| Automotivación | Porcentaje de absentismo laboral | DIRECTOR OFICINA | 2 |
| | Porcentaje de personas con remuneración equiparable a la media del sector | TRABAJADOR | D.G. |
| | Nº de personas promocionadas | TRABAJADOR | 2 |
| | Nº de personas que valoran positivamente su ambiente de trabajo/Total plantilla | TRABAJADOR | 11 |
| Satisfacción | Porcentaje de rotación interna deseada por el individuo | | |

²² D.G. La información se recoge en las preguntas del bloque Datos Generales dentro de la encuesta correspondiente.

| | | | |
|------------------------------|--|------------------|--------|
| | Ratio de VENTAS por empleado ²³ | DIRECTOR OFICINA | D.G. |
| | Nº de premios y reconocimientos al trabajo realizado | TRABAJADOR | 8 |
| | Nº de personas satisfechas en la relación colaborador-jefe/Total plantilla | TRABAJADOR | 9 |
| Sociabilidad | Porcentaje de personas involucradas en redes internas de trabajo | DIRECTOR OFICINA | 8 |
| | Porcentaje de personas involucradas en redes externas de trabajo | | |
| | Índice de clima social (encuestas de clima social) | TRABAJADOR | 6 y 11 |
| Flexibilidad y adaptabilidad | Nº de cambios de actividad en la vida profesional | TRABAJADOR | D.G. |
| | Edad media de las personas de la organización | TRABAJADOR | D.G. |
| | Nº de movimientos geográficos en la vida profesional | | |
| | Nº de tareas delegadas formalmente | | |
| Creatividad | Nº de ideas sugerencias por el personal | TRABAJADOR | 10 |
| | Grado de diversidad en la composición de la plantilla | TRABAJADOR | D.G. |
| | Porcentaje de personas dedicadas a actividades de I+D+i | | |

Fuente: Elaboración propia.

TABLA 37: Relación entre Variables e Indicadores del Elemento Aptitudes con las encuestas pasadas a trabajadores y directores de oficina.

| Elemento: Aptitudes | | | |
|---------------------|---|------------|----------|
| VARIABLES | INDICADORES (16) | ENCUESTADO | PREGUNTA |
| Educación reglada | Porcentaje de personas con titulación superior | TRABAJADOR | D.G. |
| | Porcentaje de personas con otras titulaciones oficiales | TRABAJADOR | D.G. |
| | Media de antigüedad de a titulación | TRABAJADOR | D.G. |

²³ Este indicador recogía inicialmente BENEFICIO por empleado, se ha sustituido por FACTURACION por empleados, dado que es la información disponible que más se adecua.

| | | | |
|-------------------------|---|------------------|------|
| | Grado de la heterogeneidad de la formación académica. (p.e. nº titulados económicas/total titulados,etc.) | TRABAJADOR | D.G. |
| Formación especializada | Porcentaje de persona con estudios de especialización y posgrado | TRABAJADOR | D.G. |
| | Nº de personas formadas anualmente/Total plantilla | DIRECTOR OFICINA | |
| | Nº de personas que han realizado cursos de formación continua/Total plantilla | DIRECTOR OFICINA | |
| | Nº de acciones en el campus corporativo virtual | | |
| | Nº de acciones formativas en la intranet/Nº total acciones formativas | | |
| Experiencia | Antigüedad media de la experiencia en el puesto de trabajo | TRABAJADOR | D.G. |
| | Antigüedad media de experiencia en el sector | TRABAJADOR | D.G. |
| | Antigüedad media de experiencia en la organización | TRABAJADOR | D.G. |
| | Nº de personas con experiencia profesional internacional | TRABAJADOR | D.G. |
| Desarrollo personal | Porcentaje de personas con actividades socio-culturales al margen de su vida profesional. | TRABAJADOR | 12 |
| | Porcentaje de personas con responsabilidades familiares | TRABAJADOR | D.G. |
| | Nº medio anual de promociones en la plantilla | DIRECTOR OFICINA | 4 |

Fuente: Elaboración propia.

TABLA 38: Relación entre Variables e Indicadores del Elemento Capacidades con las encuestas pasadas a trabajadores y directores de oficina.

| Elemento: Capacidades | | | |
|-----------------------|---|------------------|----------|
| VARIABLES | INDICADORES (15) | ENCUESTADO | PREGUNTA |
| Aprendizaje | Tiempo dedicado a actividades de formación/Tiempo total trabajo | DIRECTOR OFICINA | 6 |
| | Ratio Inversión en Formación / Ventas | DIRECTOR OFICINA | 5 |
| | Porcentaje de cumplimiento de los objetivos de formación | DIRECTOR OFICINA | 7 |

| | | | |
|---|--|---------------------|--------|
| Colaboración (trabajo en equipo) | Nº de personas que participan en dos o más equipos internos de trabajo | DIRECTOR OFICINA | 8 |
| | Nº de personas que participan en dos o más equipos externos de trabajo | | |
| | Nº de equipos transversales y multifuncionales en marcha | | |
| | Nº de objetivos individuales integrados en objetivos generales de equipo | | |
| | Equipos con incentivos compartidos en relación con el total de equipos | | |
| Comunicación (intercambio de conocimiento) | Nº de aportaciones sugeridas | TRABAJADOR | 10 |
| | Nº de personas involucradas en plataforma tecnológica/Total plantilla | | |
| | Nº de aportaciones llevadas a la práctica/Total de aportaciones | TRABAJADOR | 10 |
| Liderazgo | Nº de personas satisfechas con sus responsables directos | TRABAJADOR | 9 |
| | Porcentaje de personas que conocen la estrategia de la organización | TRABAJADOR | 14 |
| | | DIRECTOR OFICINA | 9 |
| | Porcentaje de personas satisfechas en su puesto de trabajo | TRABAJADOR | 7 y 16 |
| Porcentaje de personas implicadas en actividades corporativas de mejora | TRABAJADOR | 15 | |

Fuente: Elaboración propia.

5.3. Resultados en la aplicación del Modelo Intellectus: El Capital Humano.

Llega el momento de procesar los datos recogidos en las encuestas y proceder a la valoración de los indicadores. A continuación no sólo expondremos la valoración de cada uno de los indicadores, si no que realizaremos una profundización variable a variable, para cada elemento que conforman el Capital Humano según el modelo, realizando un análisis a través de la información procesada, teniendo en cuenta que al ser la primera vez que se aplica el Modelo Intellectus en la empresa, no tenemos históricos de referencia ni estándares fijados previamente con los que realizar una comparación.

5.3.1. Resultados para el elemento “Valores y actitudes”

Para la variable “*Sentimiento de pertenencia y compromiso*” la valoración de los indicadores queda recogida en la siguiente tabla:

TABLA 39: Indicadores del elemento Valores y actitudes, variable Sentimiento de pertenencia y compromiso.

| VARIABLE | INDICADORES | VALOR |
|---|--|-------|
| Sentimiento de pertenencia y compromiso | Años de antigüedad en la organización (valor medio) | 3,7 |
| | Porcentaje de rotación externa | 40% |
| | Porcentaje de personas implicadas en actividades corporativas de mejora | 36% |
| | Porcentaje de empleados con participación en el accionariado de la empresa | 23% |

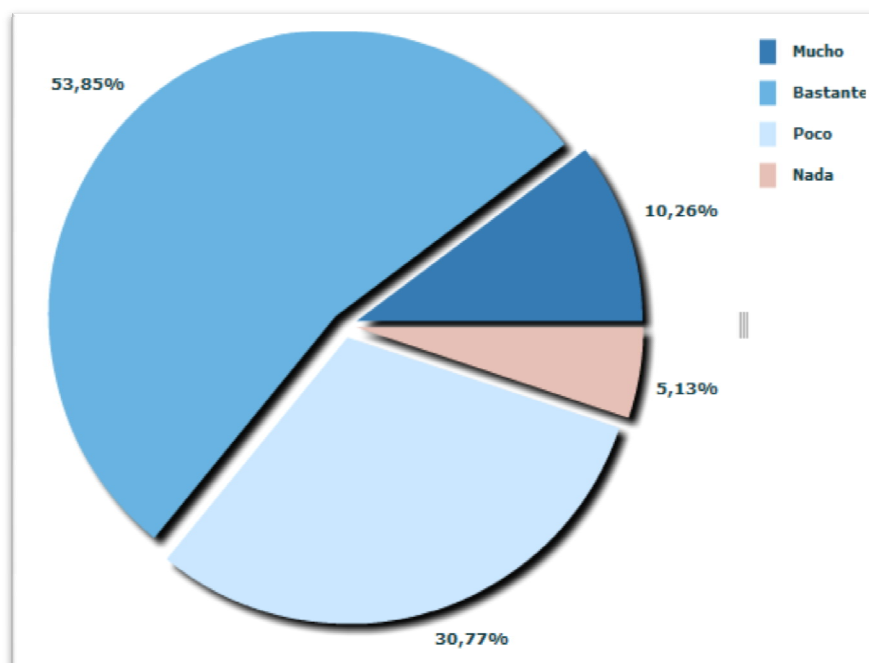
Fuente: elaboración propia.

Conocida es la elevada rotación externa que se presenta en las sociedades de auditoría en un doble sentido, por un lado la rotación interna del sector (movimientos entre sociedades de auditoría) y por otro la salida hacia puestos relacionados con la dirección financiera fuera del sector de auditoría. Por ello no extraña observar que los años de antigüedad, tomado en valor medio, se sitúa en menos de 4 años y que el porcentaje de rotación externa, tomado como el número de bajas (voluntarias y no voluntarias) más el número de altas en relación al total de empleados, alcanza el 40%, dato que ha mejorado respecto al ejercicio anterior (temporada 2008-2009) que alcanzaba el 53%.

El porcentaje de empleados con participación en el accionariado de la empresa lo componen los socios auditores de la sociedad, casi uno de cada cuatro trabajadores son socios de la empresa, algo normal dado el tamaño de la firma, y no sólo ellos se ven implicados en actividades de mejora dado que existe además un 13% de personas, no socios, involucradas en actividades de mejora (planificación de la formación, control técnico interno, etc.) Ello hace que se acorte la distancia entre empleado y socio, teniendo este hecho una implicación en el liderazgo y en la comunicación, variables también de este elemento.

A los trabajadores se les preguntó directamente por su sentimiento de pertenencia a la empresa obteniendo el resultado que se muestra en el siguiente gráfico:

GRAFICO 6: Sentimiento de pertenencia a la firma.



Fuente: elaboración propia.

Para la variable “**Automotivación**” la valoración de los indicadores queda recogida en la siguiente tabla:

TABLA 40: Indicadores del elemento Valores y actitudes, variable Automotivación.

| VARIABLE | INDICADORES | VALOR |
|----------------|---|-------|
| Automotivación | Porcentaje de absentismo laboral | 0 |
| | Porcentaje de personas con remuneración equiparable a la media del sector (con desviación inferior a $\pm 10\%$) | 28% |
| | Porcentaje de personas promocionadas | 36% |
| | Nº de personas que valoran positivamente su puesto de trabajo/Total plantilla | 67% |

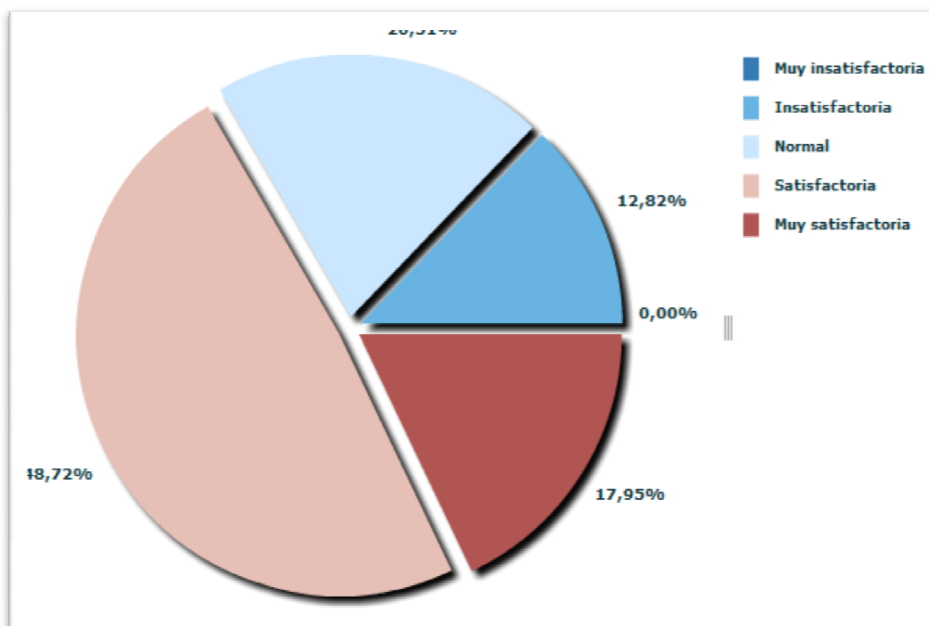
Fuente: elaboración propia.

Todos los directores de oficina coinciden en el escaso absentismo laboral, siendo las faltas justificadas ya que los trabajadores asumen el compromiso de recuperar las horas haciendo cumplir así los plazos establecidos para la entrega de los trabajos.

Para poder hallar porcentaje de personas con remuneración equiparable a la media del sector ésta se ha tomado de una media de remuneraciones aparecidas en ofertas de empleo, para los diversos puestos, aparecidas en la página web Infojobs.net. De esta forma se ha considerado como equiparable la remuneración que, para cada puesto de trabajo, presentaba una desviación inferior al 10% respecto de la tomada del sector. Cabe señalar que existe un 21% de empleados cuyo salario supera en un 50% el salario de referencia del sector, esto ocurre generalmente en las categorías de Gerentes y Jefes de Equipo, mientras que un 13% de los empleados percibe una remuneración inferior a la del sector, ocurriendo esto sobretodo en la categoría de Ayudantes.

La promoción interna en la compañía presenta un indicador no monetario de la motivación, el 36% de los trabajadores han sido promocionados alguna vez y esto ocurre con más frecuencia en aquellas oficinas con mayor número de empleados. La satisfacción y comodidad en el puesto de trabajo es otro de los factores motivadores no monetarios, el 67% de los trabajadores valoran positivamente su puesto de trabajo tal y como se observa en el siguiente gráfico.

GRAFICO 7: Valoración del puesto de trabajo



.Fuente: elaboración propia.

Para la variable “**Satisfacción**” la valoración de los indicadores queda recogida en la siguiente tabla:

TABLA 41: Indicadores del elemento Valores y actitudes, variable Satisfacción

| VARIABLE | INDICADORES | VALOR |
|--------------|--|--------|
| Satisfacción | Porcentaje de rotación interna deseada por el individuo | N.D. |
| | Ratio de FACTURACION por empleado (euros) | 64.462 |
| | Nº de premios y reconocimientos al trabajo realizado | 59% |
| | Nº de personas satisfechas en la relación colaborador-jefe/Total plantilla | 87% |

.Fuente: elaboración propia.

Cuando un trabajador recibe un premio o reconocimiento por el trabajo realizado realiza en él un sentimiento de satisfacción y esto le ha ocurrido al 59% de los trabajadores, generalmente ayudantes y jefes de equipo, responsables de ejecutar los trabajos de campo en cada auditoría, dado que los gerentes y socios se limitan más bien a la revisión del trabajo realizado por aquellos.

El 87% de los trabajadores manifiestan tener una relación satisfactoria cordial con su superior directo, concretamente el 36% de la plantilla dice sentirse muy satisfecho en esta relación.

Lamentablemente no disponemos de información para valorar el porcentaje de rotación interna deseada por el individuo y el ratio de facturación por empleado, que se sitúa en los 64.462 euros, no podemos valorarlo al no disponer de datos de referencia.

Para la variable “**Sociabilidad**” la valoración de los indicadores queda recogida en la siguiente tabla:

TABLA 42: Indicadores del elemento Valores y actitudes, variable Sociabilidad.

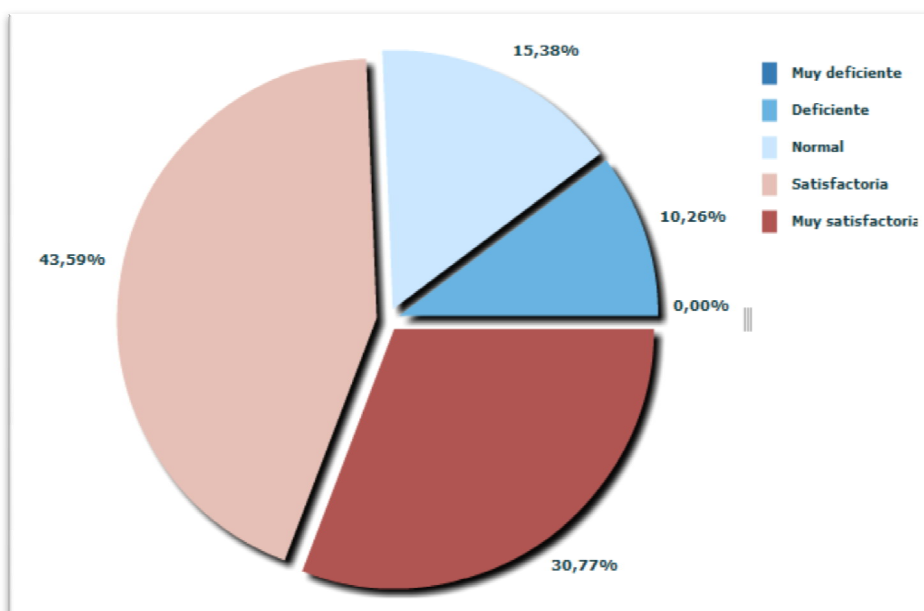
| VARIABLE | INDICADORES | VALOR |
|--------------|---|-------|
| Sociabilidad | Porcentaje de personas involucradas en redes internas de trabajo | 100% |
| | Porcentaje de personas involucradas en redes externas de trabajo | S.D. |
| | Índice de clima social (% personas calificación clima social bueno o muy bueno) | 74% |

Fuente: elaboración propia.

El actividad diaria en sociedades de auditoría se realiza siempre a través de equipos de trabajo, éstos pueden variar en función de las necesidades de la entidad auditada, pero son mínimos los trabajos que se realizan de forma individual, así pues todas las personas que integran la sociedad forman o han formado parte de una red interna de trabajo.

El índice de clima social en general fue preguntado directamente como tal a los trabajadores y un 74% valoran positivamente el clima social, concretamente un 38% lo califica de muy bueno. Por otro lado se preguntó por la relación con los compañeros y la percepción del ambiente de trabajo obteniendo los resultados que muestra la siguiente gráfica.

GRAFICO 8: Valoración del ambiente de trabajo.



Fuente: elaboración propia.

Para la variable “**Flexibilidad y adaptabilidad**” la valoración de los indicadores queda recogida en la siguiente tabla:

TABLA 43: Indicadores del elemento Valores y actitudes, variable Flexibilidad y adaptabilidad.

| VARIABLE | INDICADORES | VALOR |
|------------------------------|--|-------|
| Flexibilidad y adaptabilidad | Nº de cambios de actividad en la vida profesional | 36% |
| | Edad media de las personas de la organización | 39 |
| | Nº de movimientos geográficos en la vida profesional | |
| | Nº de tareas delegadas formalmente | |

Fuente: elaboración propia.

La disposición al cambio de actividades durante nuestra vida profesional es un buen indicador de nuestra flexibilidad profesional y adaptabilidad a nuevas situaciones, en la empresa objeto de estudio el 64% de los trabajadores no han experimentado cambios a lo largo de su vida profesional coincidiendo su antigüedad en el sector con la de la empresa y el puesto de trabajo.

La edad de los trabajadores influye directamente en la flexibilidad, predisposición a los cambios, y en la adaptabilidad, dado que personas más jóvenes la predisposición al cambio es mayor así como la adaptación a nuevas situaciones, cosa contraria en trabajadores de mayor edad. La edad media de la plantilla de la empresa se sitúa en los 39 años, edad en la que aparece el factor “comodidad” poniendo dicha predisposición al cambio en duda.

Para la variable “**Creatividad**” la valoración de los indicadores queda recogida en la siguiente tabla:

TABLA 44: Indicadores del elemento Valores y actitudes, variable Creatividad.

| VARIABLE | INDICADORES | VALOR |
|-------------|--|-------|
| Creatividad | Nº de ideas sugerencias por el personal (porcentaje de personas que al menos emitieron una sugerencia) | 74% |
| | Grado de diversidad en la composición de la plantilla (% personas nacionalidad no española o con experiencia extranjero) | 28% |
| | Porcentaje de personas dedicadas a actividades de I+D+i | |

Fuente: elaboración propia.

La regulación de la actividad de la auditoría queda circunscrita al cumplimiento de las Normas Técnicas de Auditoría, tal y como se vio en el capítulo 4 “El marco normativo de la auditoría de cuentas”, si bien la aplicación de dichas normas puede realizarse desde diferentes enfoques, aplicando unos y otros procedimientos pudiendo el personal realizar sugerencias al respecto aportando su criterio y experiencia, siendo este un indicador de la creatividad. De este modo el 74% de los trabajadores ha realizado alguna vez alguna sugerencia a sus superiores, en concreto un 8% de los trabajadores manifiesta haber realizado más de 10 sugerencias. Como respuesta a las sugerencias tenemos que en el 66% de los casos se obtiene una respuesta satisfactoria. Este indicador mide también la variable “comunicación” del elemento “capacidades”.

La diversidad es un indicador de la creatividad, existirá más creatividad cuanto más diversa sea la plantilla. Esta diversidad puede medirse como número distinto de titulaciones, experiencia en sectores distintos, etc. dado que en este sentido la diversidad es nula (las titulaciones de todos los trabajadores son de la misma rama y la experiencia en el mismo sector) se ha medido como el número de personas de nacionalidad distinta a la española (predominante) y personas con experiencia en el extranjero sobre el total de la plantilla, este porcentaje alcanza el 28%, siendo las nacionalidades distintas la rumana y portuguesa y la experiencia en el extranjero desarrollada sobretudo en Inglaterra.

5.3.2. Resultados para el elemento “Aptitudes”

Para la variable “**Educación reglada**” la valoración de los indicadores queda recogida en la siguiente tabla:

TABLA 45: Indicadores del elemento Aptitudes, variable Educación reglada.

| VARIABLE | INDICADORES | VALOR |
|-------------------|--|-------|
| Educación reglada | Porcentaje de personas con titulación superior | 97% |
| | Porcentaje de personas con otras titulaciones superiores oficiales | 13% |
| | Media de antigüedad de a titulación | 8,32 |
| | Grado de la heterogeneidad de la formación académica. (p.e. nº titulados económicas/total titulados, etc.) | 0% |

Fuente: elaboración propia.

Casi la totalidad de la plantilla de la firma está en posesión de titulación superior, en concreto es la Licenciatura de Administración y Dirección de Empresas la que más predomina. El 13% de los trabajadores posee una segunda titulación superior, siendo la Diplomatura en Empresariales en la mayor de las ocasiones.

La media de antigüedad en la posesión de la titulación principal es de 8 años, si bien el 41% de los trabajadores pueden ser considerados como recién titulados si entendemos por ello una antigüedad en la titulación inferior a cinco años.

La heterogeneidad es nula en tanto que todas las titulaciones pertenecen a la misma rama: ciencias empresariales.

Para la variable “**Formación especializada**” la valoración de los indicadores queda recogida en la siguiente tabla:

TABLA 46: Indicadores del elemento Aptitudes, variable Formación especializada.

| VARIABLE | INDICADORES | VALOR |
|-------------------------|---|-------|
| Formación especializada | Porcentaje de persona con estudios de especialización y posgrado | 41% |
| | Nº de personas formadas anualmente/Total plantilla | 100% |
| | Nº de personas que han realizado cursos de formación continua/Total plantilla | 100% |
| | Nº de acciones en el campus corporativo virtual | |
| | Nº de acciones formativas en la intranet/Nº total acciones formativas | |

Fuente: elaboración propia.

La auditoría requiere de una formación especializada que ha de ser reciclada continuamente dados los cambios constantes que el legislador realiza y que afecta de manera directa o indirecta en el trabajo del auditor. El 41% de la plantilla cuenta con formación especializada, concretamente el 26% ha realizado estudios oficiales de postgrado siendo el Máster en Auditoría el predominante.

La sociedad tiene diseñado un plan de formación global para la firma que se imparte vía telemática por videoconferencia. Todo el personal recibe esta formación a través de los cursos dirigidos a la categoría profesional en la que desarrollen su actividad. No existe un Campus Virtual pero sí una intranet de acceso privado en la que todo el material relativo a los cursos es puesto a disposición de todos los empleados.

Para la variable “**Experiencia**” la valoración de los indicadores queda recogida en la siguiente tabla:

TABLA 47: Indicadores del elemento Aptitudes, variable Experiencia.

| VARIABLE | INDICADORES | VALOR |
|-------------|--|-------|
| Experiencia | Antigüedad media de la experiencia en el puesto de trabajo | 3,7 |
| | Antigüedad media de experiencia en el sector | 5 |
| | Antigüedad media de experiencia en la organización | 3,7 |
| | Porcentaje de personas con experiencia profesional internacional | 26% |

Fuente: elaboración propia.

El análisis de las antigüedades puede proporcionarnos información acerca de la rotación interna, en este caso de una forma muy clara al coincidir la media de años de antigüedad en la organización con la media de años de antigüedad en el puesto de trabajo, siendo superior la del sector.

Como ya se indicó en el análisis de la variable creatividad, estudiada a través de la diversidad, encontramos que un 26% de los trabajadores posee experiencia profesional internacional, en concreto en Venezuela y sobretodo en Inglaterra y en empresas relacionadas también con la auditoría de cuentas y con las finanzas.

Para la variable “**Desarrollo personal**” la valoración de los indicadores queda recogida en la siguiente tabla:

TABLA 48: Indicadores del elemento Aptitudes, variable Desarrollo personal.

| VARIABLE | INDICADORES | VALOR |
|---------------------|--|-------|
| Desarrollo personal | Porcentaje de personas con actividades socio-culturales-deportivas al margen de su vida profesional. | 74% |
| | Porcentaje de personas con responsabilidades familiares | 21% |
| | Nº medio anual de promociones en la plantilla | 23% |

Fuente: elaboración propia.

Qué duda cabe que un desarrollo personal óptimo produce mejoras en la productividad laboral, por ello el número de actividades llevadas a cabo fuera del ámbito de trabajo es un buen indicador que en este caso se da en el 74% de los trabajadores, siendo las actividades deportivas, seguidas de las culturales, las que predominan. Mediante una pregunta abierta se solicitó información en cuanto a la organización por parte de la compañía de actividades fuera del ámbito laboral siendo contestado positivamente por el 46% de los trabajadores, manifestando su deseo en la realización de actividades culturales principalmente.

El 21% de los trabajadores tienen responsabilidades familiares, en concreto un 15% tienen hijos a su cargo y el 10% a personas ancianas o con alguna discapacidad. En este sentido 4 de las 9 oficinas practican políticas de conciliación de la vida familiar y laboral.

La promoción interna en la plantilla, además de ser un indicador de la motivación como se ha visto anteriormente, es también un indicador del desarrollo personal. En el último año se ha promocionado al 23% de la plantilla, cruzando este dato con el porcentaje de personas que alguna vez fueron promocionadas en la organización, obtenemos que el 64% de las promociones se han producido en el último año.

5.3.3. Resultados para el elemento “Capacidades”

Para la variable “**Aprendizaje**” la valoración de los indicadores queda recogida en la siguiente tabla:

TABLA 49: Indicadores del elemento Capacidades, variable Aprendizaje

| VARIABLE | INDICADORES | VALOR |
|-------------|---|-------|
| Aprendizaje | Tiempo dedicado a actividades de formación/Tiempo total trabajo | 5% |
| | Ratio Inversión media en Formación / Facturación media | 1% |
| | Porcentaje de cumplimiento de los objetivos de formación | S.D. |

.Fuente: elaboración propia.

Cada trabajador dedica 83 horas al año a su formación, esto representa el 5% sobre el total de sus horas trabajadas. La inversión en formación apenas supone el 1% de la facturación y por trabajador suponer un total de 350 euros.

Además del plan global de formación para toda la firma, cada unidad de negocio, a decisión de su socio director, tiene también sus propias políticas de formación, existiendo una máxima común en que el personal realice los cursos que en cada región organizan tanto el Colegio de Economistas correspondiente como la delegación territorial del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE).

Lamentablemente aun no disponemos de información sobre consecución de los objetivos de formación planteados por la firma al ser su plan global de reciente implantación.

Para la variable “**Comunicación**” la valoración de los indicadores queda recogida en la siguiente tabla:

TABLA 50: Indicadores del elemento Capacidades, variable Comunicación.

| VARIABLE | INDICADORES | VALOR |
|---|---|-------|
| Comunicación (intercambio de conocimiento) | Nº de aportaciones sugeridas | 74% |
| | Nº de personas involucradas en plataforma tecnológica/Total plantilla | |
| | Nº de aportaciones llevadas a la práctica/Total de aportaciones | 66% |

Fuente: elaboración propia.

Respecto al análisis de los indicadores aquí valorados éste ya fue comentado cuando se analizó la variable creatividad (elemento valores y actitudes). Si bien cabe comentar que en cuanto al intercambio de conocimiento éste se produce de manera fluida en cada una de las sesiones formativas que se realizan vía conferencia dado que cada oficina expone al resto los procedimientos que aplican en determinados aspectos del trabajo de auditoría, exponiéndolos al resto de miembros las diferentes oficinas y sometiéndolos a debate.

Para la variable “**Liderazgo**” la valoración de los indicadores queda recogida en la siguiente tabla:

TABLA 51: Indicadores del elemento Capacidades, variable Liderazgo.

| VARIABLE | INDICADORES | VALOR |
|-----------|---|-------|
| Liderazgo | Nº de personas satisfechas con sus responsables directos | 87% |
| | Porcentaje de personas que conocen la estrategia de la organización | 77% |
| | Porcentaje de personas satisfechas en su puesto de trabajo | 67% |
| | Porcentaje de personas implicadas en actividades corporativas de mejora | 36% |

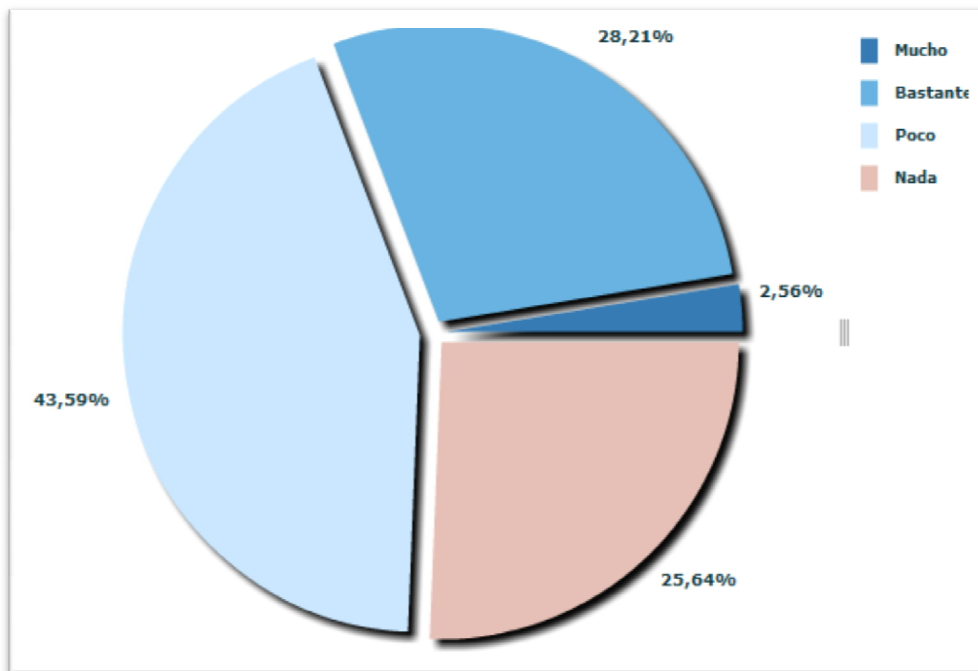
Fuente: elaboración propia.

Cuando se analizó la variable satisfacción (elemento valores y actitudes) tuvimos en cuenta el indicador de satisfacción con los responsables directos, indicador que también mide el liderazgo en la organización.

Las actividades de mejora llevadas a cabo por personas de la organización indican de alguna manera la posición de liderazgo de las mismas.

En cuanto a las personas que conocen la estrategia de la organización el siguiente gráfico aporta información del grado de conocimiento de la misma, llamando la atención que el 78% de los trabajadores la conocen poco o nada.

GRAFICO 9: Grado de conocimiento de la estrategia de la organización



Fuente: elaboración propia.

6. LAS CONCLUSIONES DE LA APLICACIÓN DEL MODELO INTELLECTUS: CAPITAL HUMANO.

6.1. Conclusiones

- ▶ La elevada rotación externa, la escasa participación e implicación de los trabajadores en actividades de mejora y la poca antigüedad media de los trabajadores, se traduce en una falta de compromiso de los trabajadores para con XYZ Auditores. Por otro lado el hecho de que casi uno de cada cuatro trabajadores tenga participaciones de la sociedad debería acortar las distancias entre los propietarios de la compañía y el resto de trabajadores, actuando como factor mitigador en la falta de compromiso, máxime cuando se presentan elevados índices de satisfacción en el trato con los superiores. Todo ello, junto con el elevado porcentaje de trabajadores cuyo sentimiento de pertenencia a XYZ Auditores es poco o nada, nos lleva a concluir que la estructura del capital humano es inestable existiendo un riesgo latente de fuga de conocimiento y pérdida, por tanto, del intangible relacionado.

- ▶ La remuneración percibida por el trabajador es uno de los factores de motivación principales, si bien no es el único. La automotivación del trabajador es otro factor clave en su rendimiento e importante para la compañía al no suponer el coste y desembolso que supone la remuneración. La casi inexistencia de absentismo y los elevados niveles de satisfacción en el puesto de trabajo hacen que, junto con las promociones internas, la automotivación del trabajador sea un factor relevante en la motivación, repercutiendo directamente en los niveles de productividad, tal y como llega a manifestar el socio director de una de las oficinas.

- ▶ La colaboración interna es excelente, la propia actividad así lo requiere y casi la totalidad de trabajos son realizados en equipos, no fijos y que por circunstancias de la entidad auditada varían en tamaño y composición, el capital humano se retroalimenta al circular el conocimiento internamente. Por otro lado los niveles de satisfacción en el ambiente de trabajo eliminan

los sentimientos negativos relacionados con la obligación del trabajo, incrementando la sociabilización y consistencia del capital humano de la organización.

- ▶ La diversidad en una organización enriquece el capital humano desde el punto de vista del dinamismo y la puesta en común de diversos puntos de vista, prueba de ello es el porcentaje de personas con experiencia en el extranjero, nacionalidades distintas y el número elevado de sugerencias propuestas a los mandos superiores.
- ▶ Toda inversión en formación es inversión en el capital humano, la compañía ha tomado este hecho como prioritario y todos los empleados reciben formación continua, además ha diseñado un plan de formación global para toda la firma que ha puesto en marcha durante el último ejercicio, pese a existir políticas paralelas de formación en cada oficina no todas ellas bajo el mismo criterio. La formación se realiza por videoconferencia lo que permite la asistencia simultánea desde cada oficina evitando costes de desplazamiento pero impersonalizando la formación, este hecho lo recogen algunos trabajadores que han manifestado el deseo que alguna formación sea presencial y permita el intercambio personal y directo de la experiencia y la sociabilización.

6.2. Recomendaciones y futuras líneas de actuación.

- ▶ Las consecuencias de la inestabilidad de la estructura del capital humano son externas a la compañía. La automotivación, ambiente social, comunicación y liderazgo presentan valores óptimos por lo que existen factores ajenos a la organización que hacen que se incremente la rotación externa. Por lo anterior se propone la investigación de las causas que motivan las bajas voluntarias, localizando los factores que llevan a los trabajadores a tomar dicha decisión combatiendo así la fuga de conocimiento que se produce.
- ▶ Establecer una política de desarrollo profesional de los trabajadores, común para toda la firma, estableciendo unos procedimientos de promoción interna que sean públicos, fiables y basados en la equidad y en el cumplimiento de unos objetivos que puedan ser alcanzados por los trabajadores. Con ello se elimina la incertidumbre que embarga a los trabajadores sobre su futuro profesional, máxime en los tiempos actuales debido a la inestabilidad del mercado de trabajo, esto permite a su vez que cada trabajador pueda plantearse su carrera profesional acorde con estas políticas incrementando el sentimiento de pertenencia a XYZ Auditores.
- ▶ Acorde con la propuesta anterior, una política dirigida a la conciliación de la vida laboral y familiar, que sea conocida por todos los trabajadores, produce en éstos mayores niveles de motivación no salarial con implicaciones directas en la productividad. Esta política no debe ser tomada como una mera declaración de intenciones, debe recoger cuales son los conflictos que impiden dicha conciliación implementando medidas que lleven a su resolución, de los resultados se ha observado que existen trabajadores con cargas familiares de distinta índole.
- ▶ Respecto a la formación la compañía está en el buen camino por ese plan de formación global que ha puesto en marcha recientemente, si bien se observa que varias oficinas también se adhieren a las acciones formativas

externas que organizan los Colegios de Economistas y las delegaciones del Instituto de Censores en cada región. Se propone confeccionar un segundo plan de formación, paralelo al global, de forma que cada trabajador pueda tomar la iniciativa a la hora de configurar la formación específica que necesita y/o desea recibir. De esta forma el trabajador interesado debería motivar suficientemente la realización del curso externo solicitado, el coste podría repartirse entre el trabajador y la compañía (al 50% por ejemplo) y siempre debe procurarse una conciliación entre las horas de dicha formación y la planificación de los trabajos de auditoría en curso. Dado que la rotación externa se ha visto que es significativa, para evitar la fuga del conocimiento y formación adquirida a través de estos cursos, se debe establecer un periodo de permanencia (dos años por ejemplo) que al ser quebrantado de forma voluntaria por el trabajador este quede obligado a reintegrar los importes subvencionados. Todo lo anterior hace que el trabajador tome la iniciativa responsabilizándose de su formación, sintiéndose parte integrante de una política que toma en consideración sus decisiones y redundando en una mejora de la calidad de los trabajos.

- ▶ Relacionado con la formación se propone realizar acciones formativas en directo y personales, eliminando la frialdad del sistema de videoconferencia. La dispersión geográfica de las oficinas y el reducido tamaño de la mayoría de ellas hace que no se perciba la existencia de una firma global XYZ Auditores como tal. Pese a que vivimos cada vez más en una sociedad individualizada, las relaciones sociales y personales siguen siendo una necesidad básica de cada individuo. Por ello se propone la realización de al menos una jornada anual que recoja, además de acciones formativas, acciones encaminadas a dar a conocer la política y estrategia de la compañía. Todo ello bajo un marco de sociabilización que permita la integración de nuevos trabajadores y la circulación de conocimiento y enriqueciendo, sin duda alguna, el capital humano de XYZ Auditores.
- ▶ La aplicación del Modelo Intelectus para la medición de los intangibles fuera de balance de XYZ Auditores se ha delimitado al componente del capital

humano. Por último se propone la ampliación a los componentes capital organizativo, capital tecnológico, capital negocio y capital social; de esta forma la dirección de la compañía puede obtener una valoración más profunda de dichos intangibles, establecer valores de referencia y dirigir la gestión de los mismos enfocada al cumplimiento de unos objetivos fijados previamente.

7. BIBLIOGRAFÍA

- ATKINSON, A. (1997)** "A stakeholder approach to strategic performance measurement". *Sloan Management Review*.
- BOICAC (2008)** Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas nº 74
Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- BOICAC (2009)** Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas nº 78
Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- BOICAC (2010)** Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas nº 82
Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- BOICAC (2011)** Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas nº 86
Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- BONTIS, N. (1996)** "Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and model". *Management Decision*. Vol. 36, 2.
- BROOKING, A. (1996)** *Intellectual capital. Core asset for the third millenium enterprise*. London : International Thomson Bussines Press.
- BUENO, E. y MORCILLO, P. (1997)** "Dirección estratégica por competencias básicas distintivas: Propuesta de un modelo". Documento IADE núm 5. UAM.
- BUENO, E. (1998)** "El Capital intangible como clave estratégica en la competencia actual". *Boletín de Estudios Económicos*. 1998, Vol. LIII, 164.
- BUENO, E. (2001)** "Creación, medición y gestión de intangibles: propuesta de modelo conceptual" *Revista Madrid+d*.
- EDVINSSON, L. y MALONE, M.S. (1997)** *Intellectual Capita. Realizing your company's true value by findings its hidden brainpower*. Nueva York : Harper Collins.
- GRATTON, L. (2001)** *Estrategias del capital humano. Como situar a las personas en el corazón de la empresa*. s.l. : Pearson Educación, 2001.
- HERREROS, J. (2010)** "Normas Internacionales de Aditoría: principales impactos del Proyecto Calrity". *PARTIDA DOBLE*. septiembre de 2010, págs. 68-79.

I.U.EUROFORUM ESCORIAL. (1998) *"Medición del Capital Intelectual. Modelo Intelect"*. Madrid : I. U. Euroforum Escorial.

VIEDMA, J.M. (2001) *"Innovation Intellectual Capital Benchmarking System"*. Hamilton, Canadá : IV Congreso Mundial sobre Capital Intelectual

INSTITUTO CONTABILIDAD Y AUDITORIA CUENTAS (2009) *Memoria 2009*. Madrid : Instituto Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2009.

JOHNSON, G. (2006) *Dirección Estratégica*. Madrid : Pearson Prentice Hall, 2006.

JUNCO, L. (2009) "Las auditoras medianas recortan a la mitad su crecimiento por la crisis". *EXPANSION*. 16 de marzo de 2009, pág. 6.

JUNCO, L. (2010) "Las auditoras registran una caída histórica en sus tarifas en España". *EXPANSION*. 13 de septiembre de 2010, pág. 3.

KAPLAN, R.S. y NORTON, D.P. (1996) *The Balanced Scorecard*. Massachusetts : Harvard Business School Press, 1996.

PETIT, M.V. (1994) *Régimen Jurídico de la Auditoría de Cuentas Anuales*. Madrid : Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1994.

SAINT ONGE, H. (1996) "Tacit knowledge: the key to the strategic alignment of intellectual capital". *Strategy and Leadership*. 1996, Vol. 24, 2.

STEWART, T.A. (1997) *Intellectual capital. The new wealth of organizations"*. London : Nicolas Brealey Plubiching, 1997.

SVEIBY, K.E. (1997) *The new organizational wealth*. San Francisco : Berrett-Koehler Publishers, 1997.

UNIVERSIDAD AUTONOMA MADRID (2003) *Modelo de medición y gestión del capital intelectual: "Modelo Intelectus"*. Madrid : s.n., 2003.

8. ANEXO 1: Encuesta A pasada a los trabajadores.

ENCUESTA ANONIMA a rellenar por **TODOS** los trabajadores de XYZ Auditores.

Esta encuesta forma parte de un trabajo de investigación sobre el Capital Humano en empresas de auditoría y sus fines son única y exclusivamente académicos. La información será tratada de forma anónima y confidencial.

Tiempo estimado de duración: 10 minutos.

DATOS GENERALES

1. Indique la oficina/delegación a la que pertenece.
 - a. Respuesta abierta
2. Año de nacimiento
 - a. Respuesta abierta
3. Sexo
 - a. V
 - b. H
4. Nacionalidad
 - a. Respuesta abierta
5. Situación familiar
 - a. Soltero/a
 - b. Casado/a
 - c. Separado/a
 - d. Viudo/a
6. Número de hijos
 - a. Respuesta abierta
7. ¿Tiene personas anciana, discapacitadas, etc. a su cargo?
 - a. Sí
 - b. No
8. Indique su puesto de trabajo actual
 - a. Gerente
 - b. Jefe de equipo
 - c. Ayudante
 - d. Becario
 - e. Administrativo
9. Antigüedad en su actual puesto de trabajo (en años)
 - a. Respuesta abierta
10. Antigüedad en XYZ Auditores (en años)
 - a. Respuesta abierta
11. Antigüedad en el sector de la auditoría (años)
 - a. Respuesta abierta
12. Indique su remuneración bruta anual (en euros)
 - a. Respuesta abierta
13. ¿Cuál sería su salario anual bruto deseado?
 - a. Respuesta abierta
14. Indique, en su caso, los años de experiencia internacional y país.
 - a. Respuesta abierta
15. Indique su formación reglada oficial.
 - a. Respuesta abierta

16. ¿Está usted inscrito en el ROAC?

17. Indique, en su caso, el porcentaje de participación en XYZ Auditores.

CUESTIONARIO

1. ¿Ha sido usted promocionado en la jerarquía de la organización?
 - a. Sí
 - b. No
2. [Sólo para respuesta SI anterior] ¿Cuándo fue promocionado por última vez?
 - a. Respuesta abierta
3. Desde que entró a formar parte de XYZ Auditores ¿Ha solicitado alguna vez cambiar de departamento?
 - a. Sí
 - b. No
4. Desde que entró a formar parte de XYZ Auditores ¿Ha solicitado alguna vez cambiar de oficina/delegación?
 - a. Sí
 - b. No
5. Indique la valoración que le merece el ambiente de trabajo en el que desarrolla su actividad en XYZ Auditores.
 - a. Muy satisfactoria
 - b. Satisfactoria
 - c. Normal
 - d. Deficiente
 - e. Muy deficiente
6. Respecto a las relaciones sociales que mantiene con los compañeros de su oficina/delegación, éstas son...
 - a. Muy satisfactorias
 - b. Satisfactorias
 - c. Normales
 - d. Deficientes
 - e. Muy deficientes
7. Indique el grado de satisfacción en su puesto de trabajo
 - a. Muy satisfactoria
 - b. Satisfactoria
 - c. Normal
 - d. Deficiente
 - e. Muy deficiente
8. ¿Ha recibido usted alguna felicitación expresa, premio o reconocimiento al trabajo realizado?
 - a. Sí
 - b. No
9. ¿Cuál es el grado de satisfacción en su relación laboral con su superior inmediato?
 - a. Muy satisfactoria
 - b. Satisfactoria
 - c. Normal
 - d. Deficiente
 - e. Muy deficiente

10. Durante los últimos doce meses ¿cuántas sugerencias ha realizado a sus superiores y a la empresa?
- a. Ninguna
 - b. 1 a 10
 - i. ¿Considera que el tratamiento de sus sugerencias es adecuado?
 - 1. Sí
 - 2. No
 - c. Más de 10
 - i. ¿Considera que el tratamiento de sus sugerencias es adecuado?
 - 1. Sí
 - 2. No
11. En general, el clima SOCIAL en su oficina/delegación considera que es:
- a. Muy bueno
 - b. Bueno
 - c. Normal
 - d. Malo
 - e. Pésimo
12. ¿Realiza en su vida personal actividades socio-culturales?
- a. No
 - b. Sí, generalmente de carácter deportivo
 - c. Sí, generalmente de carácter cultural
 - d. Sí, generalmente de carácter social
13. ¿Le gustaría que se organizaran eventos sociales a nivel de firma XYZ Auditores?
- a. No
 - b. Sí
 - i. ¿Qué tipo de eventos?
 - 1. Respuesta abierta
14. ¿Conoce usted la política estratégica de XYZ Auditores?
- a. Mucho
 - b. Bastante
 - c. Poco
 - d. Nada
15. ¿Ha participado en alguna actividad corporativa de mejora de la firma XYZ Auditores? (acciones y planes comerciales y expansión, etc.)
- a. Sí
 - b. No
16. ¿Se siente integrado en XYZ Auditores?
- a. Mucho
 - b. Bastante
 - c. Poco
 - d. Nada

9. ANEXO 2: Encuesta B pasada a cada socio director de oficina.

ENCUESTA ANONIMA a rellenar por cada **SOCIO/DIRECTOR** de cada oficina/delegación.

Esta encuesta forma parte de un trabajo de investigación sobre el Capital Humano en empresas de auditoría y sus fines son única y exclusivamente académicos.

Tiempo estimado de duración: 5 minutos.

DATOS GENERALES OFICINA

Oficina/Delegación: _____

Número de trabajadores: _____

De los cuales: _____ Socios

_____ Gerentes

_____ Jefes de Equipo

_____ Ayudantes

_____ Personal administrativo

_____ Otros, indicar puesto.

CUESTIONARIO

1. Respecto a la rotación externa del personal de su oficina/delegación, complete el cuadro siguiente:

| TEMPORADA | BAJAS | ALTAS |
|-----------|---------------------------------|-------|
| 2009-2010 | Voluntarias: No Voluntarias: | |
| 2008-2009 | Voluntarias: No Voluntarias: | |

2. Cuál es el porcentaje de absentismo laboral en la oficina.
3. Facturación de la oficina/delegación:
- a. Temporada 2009/2010: _____
- b. Temporada 2008/2009: _____
4. Indique el número de personas que en su oficina/delegación han sido promocionadas internamente durante el último año: _____

5. ¿Dispone de un programa de formación específico en su oficina/delegación?
Si existe un planificación específica para formación, si las políticas de formación se deciden a nivel de dirección de la oficina, si los empleados deciden y proponen la formación que quieren recibir, etc.
6. El número medio de horas dedicadas a formación en cada temporada en su oficina/delegación: _____ horas por empleado
7. El presupuesto (en euros) dedicado a formación por su oficina/delegación:

8. Generalmente ¿cuántos equipos de trabajo suelen configurar la plantilla de su oficina/delegación?
9. Además de la formación, realizan en su oficina/delegación actividades dirigidas a...
 - a. Dar a conocer la política, estrategia, funcionamiento, etc. de la firma XYZ.
 - b. Motivar e integrar al personal, a través de celebraciones, excursiones, etc.
 - c. Conciliar la vida laboral con la familiar (negociación de horarios, etc.)
 - d. Otras: _____

MUCHAS GRACIAS POR SU COLABORACION,

*Recuerde que la encuesta es **totalmente anónima** y los datos obtenidos de la misma serán tratados únicamente con fines académicos como parte de un trabajo de investigación.*

10. ANEXO 3: Datos obtenidos de la encuestas A y B