

FOTOGRAFÍA DEL SECTOR DE LA AUDITORÍA

LA AUDITORÍA DE CUENTAS EN ESPAÑA.
RADIOGRAFÍA DEL SECTOR Y ESTIMACIÓN
DE SU IMPACTO ECONÓMICO



✓ AUDITORES

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

Contenido



El presente documento contiene los resultados del **Estudio La auditoría de cuentas en España. Radiografía del sector y estimación de su impacto económico** encargado por el Instituto de Censores Jurados y de Cuentas de España (ICJCE) al Instituto Universitario de Análisis Económico y Social (IAES). En la elaboración del estudio han participado los siguientes investigadores:

D. CARMELO GARCÍA PÉREZ

Doctor en Economía. Profesor Titular de la Universidad de Alcalá. Vicerrector del Campus de Guadalajara de la Universidad de Alcalá.

D^a ELENA MAÑAS ALCÓN

Doctora en Economía. Profesora Titular de la Universidad de Alcalá. Subdirectora del Instituto Universitario de Análisis Económico y Social (IAES) y Directora de la Cátedra de Responsabilidad Social Corporativa de la Universidad de Alcalá.

D^a. MARÍA TERESA GALLO RIVERA

Doctora en Economía. Profesora Ayudante Doctor de la Universidad de Alcalá Investigadora del Instituto Universitario de Análisis Económico y Social (IAES) de la Universidad de Alcalá.

D. DANIEL MARTÍNEZ GAUTIER

Personal Investigador en Formación de la Universidad de Alcalá.

ISBN: 978-84-15354-78-9

Índice de contenidos

Capítulo 1: Introducción, objetivos, fuentes y estructura del estudio	10
1.1 Introducción: El ejercicio de la auditoría y la relevancia de su función	10
1.2 Objetivos, fuentes de información y estructura	15
Capítulo 2: Caracterización de los profesionales de la auditoría en la actualidad	18
2.1 Los auditores en España: distribución por tipos y por género	19
2.2 Perfiles de edad de los auditores y diferencias por género	20
2.3 Los profesionales de la auditoría según fecha de alta en el registro y antigüedad en la situación actual	28
2.4 Caracterización de los auditores según su edad al darse de alta en el registro	37
2.5 Distribución geográfica de los auditores: detalle provincial	39
2.6 Ideas principales del capítulo	52
Capítulo 3: Evolución y situación de la auditoría en España	54
3.1 El sector de la auditoría en cifras	54
3.2 Los profesionales de la auditoría: Empleo directo y otras estimaciones complementarias	67
3.4 Ideas principales del capítulo	76
Capítulo 4: Análisis de la concentración del mercado de la auditoría en España	80
4.1 La facturación de las diez mayores empresas de auditoría en España	81
4.2 Las big-4 y la auditoría de las empresas del IBEX-35 en España	87
4.3 El empleo generado por las diez mayores empresas de servicios de auditoría en España	91
4.4 Ideas principales del capítulo	95
Capítulo 5: La importancia económica de la profesión de la auditoría en España	96
5.1 Estimación del Valor Añadido generado por los profesionales de la auditoría por la vía de la oferta	97
5.2 Estimación del Valor Añadido de la auditoría por la vía de las rentas	101
5.3 Participación de la auditoría en la actividad económica y en el empleo del conjunto español	107
5.4 Ideas principales del capítulo	108
Capítulo 6: El impacto económico de la auditoría vía demanda	110
6.1 Análisis de la demanda de los servicios de auditoría en la muestra de empresas seleccionada	110
6.2 Análisis empírico de la influencia de la auditoría sobre los resultados empresariales	121
6.3 Ideas principales del capítulo	125
Capítulo 7: Consideraciones finales y recomendaciones	126
7.1. Los alcances del estudio y posibles mejoras	126
7.2. Desafíos y futuras líneas de investigación sobre el ejercicio de la auditoría en España	132
Referencias bibliográficas	134
ANEXO	137

Índice de tablas

Tabla 2. 1 Distribución de los auditores según categoría y por género	20
Tabla 2. 2 Porcentaje de auditores según cohorte de nacimiento y por categoría	21
Tabla 2. 3 Porcentaje de mujeres en el colectivo total de auditores y en cada categoría, por cohorte de nacimiento	24
Tabla 2. 4 Media de edad y distribución de los auditores varones y mujeres por cohorte de nacimiento y categoría	28
Tabla 2. 5 Porcentaje de auditores individuales según año de alta en el registro, antigüedad y edad de inicio, por categoría	29
Tabla 2. 6 Auditores ejercientes individuales según año de alta y por género	31
Tabla 2. 7 Auditores ejercientes socios según año de alta y por género	33
Tabla 2. 8 Auditores no ejercientes por cuenta ajena según año de alta y por género	34
Tabla 2. 9 Auditores no ejercientes según año de alta y por género	36
Tabla 2. 10 Porcentaje de auditores individuales según cohorte de nacimiento y año de alta en el registro	37
Tabla 2. 11 Porcentaje de auditores Individuales varones según cohorte de nacimiento y año de alta en el registro	38
Tabla 2. 12 Distribución de los auditores por provincias. Total y detalle por género.	40
Tabla 2. 13 Las 30 provincias con mayor número de auditores ejercientes individuales y detalle por género	42
Tabla 2. 14 Las 30 provincias con mayor número de auditores ejercientes socios y detalle por género	44
Tabla 2. 15 Las 30 provincias con mayor número de auditores no ejercientes cuenta ajena y detalle por género	45
Tabla 2. 16 Las 30 provincias con mayor número de auditores no ejercientes y detalle por género	48
Tabla 2. 17 Las 10 primeras provincias españolas en número de auditores ejercientes y en densidad de ejercientes por empresa	49
Tabla 2. 18 Distribución de los auditores ejercientes por provincias y ratio de NECA sobre ejercientes	51
Tabla 3. 1 Evolución del número de auditores y sociedades de auditoría en el período de crisis económica	56
Tabla 3. 2 Evolución de la facturación en el período de crisis económica	61
Tabla 3. 3 Distribución de la facturación de las sociedades por tipo de sociedad	62
Tabla 3. 4 Evolución de las horas facturadas en el período de crisis económica. Millones de horas.	64
Tabla 3. 5 Evolución de la facturación por hora en el período de crisis económica	65
Tabla 3. 6 Evolución del empleo en auditoría en la crisis económica	70
Tabla 3. 7 Evolución del empleo actual y potencial y del empleo total de sociedades de auditoría y ejercientes individuales durante la crisis económica	76
Tabla 4. 1 Facturación de las cuatro grandes empresas del sector de la auditoría en España	82
Tabla 4. 2 Variación de la facturación de la línea de negocio de la auditoría en las cuatro grandes empresas en España (Millones de Euros)	84
Tabla 4. 3 Porcentaje de facturación de la línea de negocio de la auditoría sujeta a la Ley de Auditoría de Cuentas en las cuatro grandes empresas en España respecto a la facturación total del sector según ICAC (Millones de Euros)	85
Tabla 4. 4 Facturación de las seis empresas medianas del sector de la auditoría en España	85
Tabla 4. 5 Porcentaje de facturación de la línea de negocio de la auditoría sujeta a la Ley de Auditoría de Cuentas en las seis empresas medianas de auditoría en España respecto a la facturación	

total del sector según ICAC (Millones de Euros)	86
Tabla 4. 6 Porcentaje de facturación de la línea de negocio de la auditoría sujeta a la Ley de Auditoría de Cuentas en las diez mayores empresas de auditoría en España respecto a la facturación total del sector según ICAC (Millones de Euros)	86
Tabla 4. 7 Servicios de auditoría prestados por el auditor principal y por otros auditores a las empresas del IBEX-35 en España en 2015	89
Tabla 4. 8. Importancia de los honorarios de auditoría remunerados por las empresas del IBEX-35 en España, 2015	90
Tabla 4. 9 Estimación del peso relativo del personal ocupado en auditoría en las diez mayores empresas auditoras en España	94
Tabla 5. 1 Magnitudes de producción y consumo intermedio del subsector 69.2 "Actividades de contabilidad, teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal". Miles de euros.	99
Tabla 5. 2 Estimación de la remuneración de los asalariados en la Auditoría. 2008-2014. Hipótesis 1.	103
Tabla 5. 3 Estimación de la remuneración de los asalariados en la Auditoría. 2010 y 2014. Hipótesis 2.	104
Tabla 5. 4 Estimación de la remuneración de los auditores ejercientes para el periodo 2008-2014	105
Tabla 5. 5 Estimación del VAB de los auditores por la vía de las rentas para el periodo 2008-2014. Hipótesis 1.	105
Tabla 5. 6 Estimación del VAB de los auditores por la vía de las rentas para los años 2010 y 2014. Hipótesis 2.	105
Tabla 5. 7 Importancia económica de la profesión de la auditoría en España	108
Tabla 6. 1 Características de la muestra de empresas auditadas, según rama de actividad y tamaño según número de empleados. Porcentajes	112
Tabla 6. 2 Distribución de la muestra de las empresas auditadas, según compañía auditora	113
Tabla 6. 3 Distribución de la muestra de las empresas auditadas, según compañía auditora, por tamaño de empresa auditada	114
Tabla 6. 4 Distribución de las empresas auditadas, según compañía auditora, por sector de actividad económica de la empresa auditada	115
Tabla 6. 5 Total de las remuneraciones al auditor (sociedades auditoras) en la muestra de empresas auditadas, según sociedades auditoras (euros)	116
Tabla 6. 6 Total de las remuneraciones al auditor (sociedades auditoras), según tamaño de la empresa auditada (euros)	116
Tabla 6. 7 Total de las remuneraciones al auditor (sociedades auditoras), según sector de actividad de la empresa auditada (euros)	117
Tabla 6. 8 Correlaciones entre la remuneración al auditor y algunas variables seleccionadas de desempeño de la empresa, por tamaño	120
Tabla 6. 9 Correlaciones entre la remuneración al auditor y algunas variables seleccionadas de desempeño de la empresa, por sector de actividad	120
Tabla 6. 10 Estimación lineal del efecto de los diferenciales en la remuneración al auditor de la empresa auditada respecto a otras empresas del mismo tamaño, sobre los resultados empresariales +	123
Tabla 6. 11 Estimación lineal del efecto de los diferenciales en la remuneración al auditor de la empresa auditada respecto a otras empresas del mismo sector económico, sobre los resultados empresariales ++	124

Índice de Gráficos

Gráfico 2. 1 Porcentaje de auditores según cohorte de nacimiento	21
Gráfico 2. 2 Porcentaje de auditores según cohorte de nacimiento y por categoría	22
Gráfico 2. 3 Porcentaje de auditores según cohorte de nacimiento por sexo	24
Gráfico 2. 4 Porcentaje de auditores ejercientes individuales según cohorte de nacimiento por sexo	25
Gráfico 2. 5 Porcentaje de auditores ejercientes socios según cohorte de nacimiento por sexo	26
Gráfico 2. 6 Porcentaje de auditores no ejercientes cuenta ajena según cohorte de nacimiento por sexo	26
Gráfico 2. 7 Porcentaje de auditores no ejercientes según cohorte de nacimiento por sexo	27
Gráfico 2. 8 Auditores según el año de alta en el ROAC y categoría profesional	28
Gráfico 2. 9 Auditores ejercientes individuales según el año de alta en el ROAC y por género	32
Gráfico 2. 10 Auditores ejercientes socios según año de alta y por género	33
Gráfico 2. 11 Auditores no ejercientes por cuenta ajena por año de alta y por género	35
Gráfico 2. 12 Auditores no ejercientes por año de alta y por género	36
Gráfico 3. 1 Evolución del número de auditores y sociedades de auditoría	55
Gráfico 3. 2 Evolución del total de auditores personas físicas (ejercientes, NECA y NE) en corporaciones	57
Gráfico 3. 3 Evolución del número de auditores individuales ejercientes adscritos a corporaciones	57
Gráfico 3. 4 Evolución del número de auditores no ejercientes (NE) adscritos a corporaciones	58
Gráfico 3. 5 Evolución del número de sociedades adscritas a corporaciones	59
Gráfico 3. 6 Evolución de la facturación. Millones de euros	60
Gráfico 3. 7 Evolución de las cuotas de facturación de sociedades y auditores individuales. Porcentajes.	62
Gráfico 3. 8 Evolución de los porcentajes de auditores ejercientes individuales por sus cifras de facturación.	63
Gráfico 3. 9 Evolución del número de horas facturadas	64
Gráfico 3. 10 Evolución de la facturación por hora (euros)	65
Gráfico 3. 11 Evolución del porcentaje de auditorías obligatorias y voluntarias y del número total de auditorías (eje secundario)	66
Gráfico 3. 12 Evolución del empleo en auditoría desde 1990 hasta 2015	70
Gráfico 3. 13 Evolución del número de auditores con personal, personas contratadas y media por auditor	71
Gráfico 3. 14 Porcentaje de auditores según número de personas contratadas y volumen de empleo generado de acuerdo al tipo de auditor según el número de personas contratadas en 2015	72
Gráfico 3. 15 Evolución del número de sociedades con personal, personas contratadas y media por auditor	73
Gráfico 3. 16 Porcentaje de sociedades según el número de personas contratadas y volumen de empleo generado de acuerdo al tipo de sociedad según el número de personas contratadas en 2015	73
Gráfico 3. 17 Evolución del empleo actual y potencial y del empleo total de sociedades de auditoría y ejercientes individuales	75
Gráfico 4. 1 La importancia de las cuatro grandes y de las seis empresas medianas del sector de la auditoría en España respecto al total de facturación del sector según ICAC	87
Gráfico 4. 2 CNMV, concentración de auditorías por firmas	88
Gráfico 4. 3 CNMV, evolución de la distribución de auditorías por firmas, 2011-2014	89
Gráfico 4. 4 CNMV, distribución de los honorarios por servicios de auditoría satisfechos por las empresas del IBEX-35 al Auditor Principal y a otros auditores, 2014	90

Gráfico 4. 5 Personal empleado en las cuatro grandes empresas de auditoría en España	92
Gráfico 4. 6 Personal empleado en las seis medianas empresas de auditoría en España en 2014	93
Gráfico 4. 7 Personal trabajando en la línea de negocio de la auditoría y servicios relacionados con la auditoría	94
Gráfico 5. 1 Proporción de los consumos intermedios sobre el volumen de negocio del subsector 69.2 "Actividades de contabilidad, teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal"	99
Gráfico 5. 2 Estimación del Valor Añadido de la Auditoría entre 2008 y 2014	100
Gráfico 5. 3 Evolución del peso relativo del VAB de la Auditoría en el VAB total	101
Gráfico 5. 4 Distribución del VA de la auditoría entre remuneración de los asalariados y EBE. Hipótesis 1.	106
Gráfico 5. 5 Distribución del VA de la auditoría entre remuneración de los asalariados y EBE. Hipótesis 2.	106

Índice de Figuras

Figura 2. 1 Distribución geográfica de los auditores EI y Mujeres EI*, 2016	41
Figura 2. 2 Distribución geográfica de los auditores ES y Mujeres ES*, 2016	43
Figura 2. 3 Distribución geográfica de los auditores NECA y Mujeres NECA*, 2016	46
Figura 2. 4 Distribución geográfica de los auditores NE y Mujeres NE*, 2016	47
Figura 2. 5 Densidad de auditores ejercientes por cada 1.000 empresas, 2016	50

Índice de Esquemas

Esquema 3. 1 Categorías y cifras del empleo directo y vinculado a la auditoría en 2015	69
Esquema 3. 2 Estimación del empleo directo y potencial en 2015	74
Esquema 3. 3 Estimación del empleo directo y potencial en 2015	75
Esquema 5. 1 Estimación del Valor Añadido por los profesionales de la auditoría por la vía de la oferta	97
Esquema 5. 2 Especificación de las ramas de actividad incluidas en el epígrafe 69-70 de la CNAE 2009	98
Esquema 5. 3 Estimación del Valor Añadido por los profesionales de la auditoría por la vía de las rentas	101

Índice de Anexos

Tabla A. 1 Ranking de provincias por número de oficinas abiertas por Auditores Ejercientes Individuales	138
Tabla A. 2 Ranking de provincias por número de oficinas abiertas por Sociedades de Auditoría	140
Tabla A. 3 Servicios de Auditoría prestados a Empresas del IBEX 35, 2015	146
Gráfico A. 1 Evolución del Nº de oficinas abiertas por los Auditores Ejercientes Individuales, por CC.AA	142
Gráfico A. 2 Evolución del Nº de oficinas abiertas por las Sociedades de Auditoría, por CC.AA	144
Figura A. 1 Distribución geográfica del Nº de oficinas abiertas declaradas por los Auditores Ejercientes Individuales, por provincia	137
Figura A. 2 Distribución geográfica del Nº de oficinas abiertas por las Sociedades de Auditoría, por provincia	139
Figura A. 3 Variación % en el Nº de oficinas abiertas por los Auditores Ejercientes Individuales, por provincia	141
Figura A. 4 Variación % en el Nº de oficinas abiertas por las Sociedades de Auditoría, por provincia	141

Capítulo 1:

Introducción, objetivos, fuentes y estructura del estudio

1.1 INTRODUCCIÓN: EL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA Y LA RELEVANCIA DE SU FUNCIÓN

Los profesionales de la auditoría, aun no siendo un colectivo muy numeroso, constituyen una parte fundamental de las profesiones reguladas, puesto que ofrecen unos servicios altamente especializados, basados de forma intensiva en un capital humano muy cualificado, que cubren una importante necesidad social, por lo que tienen una función de marcado interés público. Esta actividad profesional persigue, a través de su trabajo de revisión y verificación, contribuir a la transparencia y la fiabilidad de la información financiera que hacen pública las empresas, por lo que produce impactos no sólo en la propia empresa auditada, sino también a terceras partes (personas y organizaciones) que basan sus decisiones en las opiniones que emiten las auditoras.

Motivado por esta función relevante para la sociedad, el presente trabajo tiene como objetivo el estudio del sector de la auditoría en España. En este sentido, y con el fin de delimitar el objeto de estudio, la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de cuentas, describe en el apartado 2 de su artículo 1 que "Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros".

Considerando los tipos de auditorías se establecen, al menos, dos categorías. Según el documento contable objeto de examen, pueden ser auditorías de las cuentas anuales o auditorías de otros estados o documentos contables (en los casos de aumento de capital o la determinación del valor de las acciones o participaciones sociales). Y según el origen del mandato, éstas pueden ser voluntarias, si se encomiendan por propia voluntad de la entidad, u obligatorias, es decir conforme a lo establecido por ley. Según ésta, no es obligatorio someter a auditoría una empresa a no ser que se cumplan alguna de las siguientes situaciones: a) que desarrolle determinadas actividades, tal como ocurre con las entidades de crédito, seguros e intermediación financiera; b) que cotice en bolsa; c) que se den una serie de motivos relacionados con subvenciones públicas o relaciones con la administración pública; d) que, por la forma jurídica de la entidad, esté obligada a someterse a auditoría, como es el caso de las empresas constituidas como sociedad anónima, sociedad comanditaria por acciones, sociedad de responsabilidad limitada y cooperativas (Cuesta-Bravo, 2014¹).

La actividad de la auditoría es de gran relevancia, entre otras, por las siguientes razones:

1. Por sus efectos sobre el crecimiento económico.

Cabe destacar que el crecimiento económico depende, en gran medida, de la acumulación de capital, que

¹Véase KPMG (2015) para conocer cómo afectan los cambios de la nueva Ley de Auditoría de Cuentas a las denominadas Entidades de Interés Público (EIP).

repercute en una mayor eficiencia de la economía. Con la globalización, los flujos de capital se han incrementado significativamente reflejándose, dichos aumentos, en un mayor crecimiento económico.

Dado que los procesos de producción y de comercio internacional, junto con los movimientos de capital, requieren de adecuados sistemas legales y entornos de negocio donde las normas contables sean transparentes y los estándares de la auditoría se hayan implementado efectivamente, el avance y el desarrollo del sector de la auditoría se ha visto favorecido por esta tendencia, lo cual ha terminado influyendo en el desempeño económico de los países donde mayor importancia ha cobrado la profesión (Sanli,2012; Doty, 2013, 2014).

El mercado de la auditoría se ha venido concentrando en pocas firmas, de carácter multinacional, y por tanto se ha convertido en altamente competitivo, con presión de precios y escaso crecimiento, lo cual ha obligado a los auditores y a las firmas auditoras a prestar funciones adicionales hasta ser percibidos como suministradores de servicios múltiples de "valor añadido" para la empresa.

2. Por la creciente demanda social de transparencia y responsabilidad corporativa.

En segundo lugar, existe un creciente interés en la sociedad por las cuestiones relativas a la responsabilidad social y a la rendición de cuentas (accountability), lo que ha aumentado la demanda de los servicios de auditoría y, con ello, el volumen de generación de ingresos derivado de dicha línea de negocio. Tanto desde el ámbito privado (donde se acepta que la auditoría es una vía para reducir costes), como desde el público (donde el aumento de la eficiencia y los problemas de asignación de recursos no pueden abordarse sin disponer de procedimientos adecuados de auditoría), existe consenso de la importancia de la actividad auditora en el desempeño económico y empresarial (Sanli, 2012).

Para cubrir esta necesidad, los marcos regulatorios que afectan al ejercicio de la profesión de la auditoría, tanto nacionales como internacionales, han ido modificándose. Hay que añadir, además, la repercusión sobre la profesión que ha traído consigo la reciente crisis económica y financiera, que ha obligado a modificar dichos marcos, incrementando el alcance de la normativa en busca de una mayor grado de calidad, para mejorar la eficiencia de los servicios de auditoría.

3. Por su efecto favorable para salir de situaciones de recesión.

Otro de los beneficios de la auditoría es que favorece la recuperación de las economías tras períodos de crisis económicas, debido al mayor interés que muestra el capital extranjero por aquellos países en los que sus sectores productivos, instituciones y organizaciones están bien auditados y ofrecen ciertas garantías para sus inversiones. Disponer de información de confianza y correcta sobre la estructura productiva y financiera del sector empresarial es clave para los inversionistas, quienes no tienen un control directo sobre las actividades de las empresas en las que realizan sus inversiones. Por ello, las prácticas de auditoría tienen una función muy importante en el crecimiento económico, en la medida que dichas prácticas y su desarrollo están estrechamente relacionados con el desarrollo económico en gran parte de las sociedades modernas y avanzadas.

Cabe destacar que el ejercicio de la profesión auditora no ha estado exento de problemas complejos derivados de la aplicación de los principios y las normas que regulan la actividad, que colisionaron, además, con los nuevos

procedimientos desarrollados a partir de la "era de la información". Ello ha exigido, a escala internacional, adoptar normas de auditoría cualificadas para asegurar la eficiencia y la integridad de los procesos de auditoría (Sanli, 2012; Doty, 2013, 2014).

4. Porque genera ventajas tanto dentro como fuera de la empresa.

Los procedimientos de la auditoría aportan beneficios tanto al interior como al exterior de las empresas. Pueden ser considerados como una vía para reducir las asimetrías de información y conflictos de intereses entre el principal (propietarios de las empresas) y los agentes (administradores/gestores que elaboran la información financiera cuya gestión ha sido cedida por el propietario), analizados en el marco de la teoría de la agencia y los problemas de riesgo moral. Hacia el exterior, la auditoría se convierte en una potente señal que se lanza al mercado sobre la fiabilidad de las cuentas de la empresa, que repercute en la confianza de un gran número de agentes.

Entre las ventajas y la utilidad percibida del servicio de auditoría por parte de las empresas, sobre todo si ésta es voluntaria, destacan las siguientes (Montoya-del Corte, et al., 2014; Gonzalo-Angulo, 2002):

- Aumenta la fiabilidad y la credibilidad financiera, lo cual influye, a su vez, positivamente en la evaluación y la calificación otorgada por las empresas que suministran información financiera, crediticia y de riesgos a terceros, así como en las relaciones que mantienen las empresas con las entidades financieras.
- Favorece el control de los sistemas de información contable, mejora la eficiencia y eficacia de su sistema de control interno, y los procesos de gestión de riesgos.
- Contribuye a mejorar la imagen de las empresas y a detectar y prevenir fraudes internos, negligencia y gestión desleal, etc.

5. Por su impacto social.

La actividad de la auditoría es necesaria y beneficiosa para toda la sociedad; no se trata sólo de un servicio prestado a una compañía o cliente, sino que es más que eso. Trasciende su visión eminentemente técnica para ser comprendida como la posibilidad de conocer y comprender una realidad particular e influir sobre su bienestar. De ahí, el mandato social del auditor: "La responsabilidad social del auditor tiene que ver con el bienestar social y con el correcto funcionamiento de las instituciones que operan en la sociedad, para conseguir el mayor grado de eficiencia en el manejo de los recursos con que cuenta e, incluso a veces, con su estabilidad" (Tua-Pereda y Gonzalo-Angulo, 1987).

6. Por su efecto sobre el empleo.

La actividad auditora, desarrollada por los auditores y sus colaboradores, aporta a la economía una cifra de empleo nada despreciable, como se comprueba en este estudio, que además son en su mayoría de una muy alta cualificación. Ofrece interesantes oportunidades para jóvenes con formación universitaria con perfiles en Contabilidad, Finanzas, Administración de Empresas y Economía. Además, en la medida en que contribuye a mejorar el crecimiento económico general, facilita también la creación de empleos en otras profesiones y actividades.

De acuerdo con todo lo anterior, contar con un volumen adecuado de estos profesionales y asegurar la calidad en el ejercicio de la auditoría, son aspectos fundamentales para la buena marcha de una economía, siendo esto lo que justifica las elevadas exigencias requeridas para acceder a la profesión y que sea una de las profesiones más reguladas y controladas.

Así, habilitarse para el ejercicio profesional de la auditoría en España requiere un nivel formativo muy alto, ya que se tiene que superar una formación de nivel de posgrado especializado en contabilidad y auditoría (homologada por el **Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas**², en adelante ICAC); una experiencia práctica de al menos 5.100 horas de trabajo en el ámbito de la información financiera, de las que un mínimo de 3.400 han de ser de auditoría; y superar una prueba de aptitud (Palazuelos, et al., 2015: 29). Todos los profesionales habilitados como auditores están inscritos en el **Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC)**, dependiente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. La mayoría, además, están adscritos a alguna Corporación que los representa como profesionales (el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España –ICJCE-, **el Registro de Economistas Auditores –REA-** y **el Registro General de Auditores –REGA-**; estas dos últimas recientemente fusionadas).

En lo que se refiere al marco normativo de la actividad, en España las primeras normas son de 1988, aunque desde entonces han ido apareciendo modificaciones y actualizaciones:

- Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, Boletín Oficial del Estado nº 169, 15 de julio.
- Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma de Sistema Financiero, BOE nº 281 de noviembre.
- Ley 12/2010, por la que se modifica la ley 19/1988.
- Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, BOE nº 157, de 2 de julio.
- Proyecto de Ley de Auditoría de Cuentas, Portal de la Transparencia, Gobierno de España.
- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, BOE nº 173, 21 de julio.

Entre los aspectos sometidos a regulación destacan el acceso a la profesión, la independencia en el ejercicio de la actividad, la supervisión pública, el régimen disciplinario y la normativa para la realización de los trabajos.

La Ley de 1988, que introduce la obligatoriedad de someterse a auditoría de cuentas para todas aquellas empresas que superaban ciertos límites, contribuye al importante incremento que se produce en España en las auditorías a partir de los años 90. Y es que, hay que tener presente que, aunque también se realizan auditorías voluntarias a empresas más de la mitad de los trabajos de auditoría son de carácter obligatorio.

También es la Ley de 1988 la que regula el acceso a la actividad de la auditoría a través de la inscripción en el ROAC. Su disposición transitoria primera concedió, durante un plazo temporal muy corto, la posibilidad de acceso

² Organismo público encargado de supervisar la actividad de la auditoría en España integrado en el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

al ROAC a aquéllos que pudieran acreditar el cumplimiento de una serie de requisitos en términos de titulaciones universitarias y experiencia demostrable en auditoría. En esas fechas, un número muy elevado de profesionales había practicado la auditoría, pero había abandonado la actividad, y desempeñaba otro tipo de labores: directivo, empresario, funcionario, profesor universitario, etc.

Estos profesionales, expectantes ante un futuro desarrollo de la misma que les pudiese aconsejar la vuelta a esa actividad, solicitaron masivamente su inscripción en el ROAC. Esto explica que el Registro naciese desde su mismo inicio con un porcentaje elevado de "no ejercientes", esto es, auditores capacitados para desempeñar el ejercicio de la auditoría, pero que no lo desempeñan y, como veremos más adelante, esta situación permanece todavía.

Los requisitos exigidos en 1988-89 para acogerse a esta inscripción a través de la disposición transitoria implicaban titulación y experiencia difíciles de obtener para personas con menos de 30-40 años. A partir de ese momento, los auditores inscritos en el ROAC han seguido unas pautas estables en cuanto a número, tras superar las pruebas teóricas y prácticas para ello.

A punto de cumplirse 30 años desde 1988-89, muchos miembros ejercientes de la auditoría, pero sobre todo no ejercientes, incorporados al ROAC como consecuencia de la disposición transitoria 1, están cumpliendo edades de jubilación, lo que explica los decrecimientos en su número en los últimos años, fenómeno que probablemente se acelere en los próximos.

En diferentes publicaciones sobre el tema que nos ocupa, se señalan como principales factores explicativos de la evolución de la normativa reguladora de la auditoría en España a lo largo de las tres últimas décadas (véase Palazuelos et al., 2015):

- Los escándalos financieros a escala nacional e internacional, que han puesto en duda la calidad y objetividad de los trabajos de auditoría, con la consiguiente pérdida de confianza en la función auditora. Como reacción a ello, surge nueva normativa que refuerza el deber de independencia del auditor en favor de una mayor transparencia y mejor funcionamiento de los mercados.
- La pertenencia de España a la UE, que supone la necesidad de adaptar la normativa nacional a las medidas tomadas en el ámbito comunitario.
- La globalización de la economía y los negocios, generadora de una búsqueda de armonización de la normativa a nivel internacional (Normas Internacionales de Auditoría).

En este contexto de cambios en la profesión, y ante los nuevos retos que plantean las modificaciones normativas y los hechos económicos que las motivan, el presente trabajo trata de responder a la demanda de un mejor conocimiento del sector de la auditoría. El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), consciente de esta necesidad y en cumplimiento de sus fines, como "la promoción y divulgación de la relevancia del papel de los auditores en la actividad económica y social", realizó el encargo de este estudio al Instituto Universitario de Análisis Económico y Social (IAES) de la Universidad de Alcalá, en el que se pretende profundizar

en el conocimiento de la evolución, la realidad actual y el impacto de la auditoría en la economía española.

A continuación se ofrece una descripción más detallada de los objetivos planteados en este trabajo, las fuentes de información con las que se afrontan y cómo se han desarrollado a lo largo de los siete capítulos en los que se estructura.

1.2 OBJETIVOS, FUENTES DE INFORMACIÓN Y ESTRUCTURA

Los objetivos principales de este estudio son analizar la dimensión económica actual de la profesión de la auditoría en España, cuantificando su importancia relativa dentro de la actividad económica general desde la doble perspectiva del empleo y del valor añadido, y conocer, con el mayor detalle que la información disponible permita, cómo son, y cómo han evolucionado en los últimos años, los profesionales de la auditoría y sus empleados (distribución geográfica, edad, sexo, entre otras), así como las empresas del sector (tipos de empresas, concentración de la actividad, distribución geográfica, etc.).

Para abordar dichos objetivos se ha contado con información específica sobre los profesionales de la auditoría, sus empleados y su actividad. Más concretamente, se ha explotado la información que publica el BOICAC con periodicidad anual, que hace posible realizar un análisis longitudinal de un amplio conjunto de aspectos desde 1990 hasta 2015., y una selección de datos individualizados para cada uno de los auditores registrados en el ROAC debidamente anonimizados, con una referencia temporal muy actualizada, octubre de 2016, que aunque no hacen posible el análisis dinámico sí permiten profundizar en características que no proporciona el BOICAC como la edad, el género o la fecha de alta, por ejemplo.

Sin embargo, para abordar los objetivos antes citados se necesita una información más amplia y con un exigente nivel de detalle, por ser la auditoría una actividad muy específica de la economía, que no está disponible, de una forma aislada y completa, en las estadísticas oficiales. Esta falta de desagregación estadística para la actividad, obliga a utilizar y combinar fuentes de información muy distintas para realizar, a partir de ellas, hipótesis y supuestos simplificadores razonables que hagan posible aproximar los valores de las variables de interés. En particular, alcanzar una cifra del valor añadido de la auditoría no es posible sin establecer previamente algunas hipótesis que, aunque estén bien justificadas, sólo permitirán hablar de los resultados en términos de estimación y deben, por tanto, considerarse con las necesarias cautelas.

Para tener mayores garantías sobre los resultados obtenidos y dar cabida a más de una hipótesis, se utilizan distintas aproximaciones cuya pretensión no es alcanzar un único valor válido, sino más bien ofrecer un rango de valores probables. En concreto, se realizan estimaciones del valor agregado de la auditoría en España desde la óptica de la oferta y de las rentas, en este último caso, considerando dos hipótesis opcionales.

Las fuentes de información empleadas en el estudio son las siguientes:

- Microdatos sobre los auditores registrados en el ROAC en octubre de 2016, proporcionados por el ICAC al ICJCE, específicamente para este estudio.

-
- Los informes estadísticos que publica anualmente el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en sus Boletines Oficiales (BOICAC) con información que los auditores personas físicas y las sociedades de auditoría deben proporcionar al ICAC. Comienza en 1990 y finaliza en 2015.
 - Encuesta Anual de Servicios (INE) para el periodo 2008 a 2014.
 - Encuestas de Estructura Salarial (INE). Encuestas cuatrienales de 2010 y 2014.
 - Contabilidad Nacional de España 2008 a 2014.
 - Informes de Transparencia y Memorias de Responsabilidad Social Corporativa de las compañías auditoras líderes del mercado, de 2010 a 2015.
 - Informes de Gobierno Corporativo e Informes de auditoría de las empresas del IBEX-35 publicados por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV). Año 2015.
 - Base de datos Sistema de Análisis de Balances Ibéricos (SABI), 2014.
 - Directorio Central de Empresas (DIRCE), del INE. (A 1 de enero de 2016).

El estudio se organiza en siete capítulos que, junto a este primero que tiene un carácter introductorio, se ocupan de las siguientes cuestiones. El capítulo 2 ofrece una panorámica general y desagregada por género de las cifras de auditores según su relación con la actividad de la auditoría, el detalle del año de nacimiento y las diferencias de edad en función del tipo de auditor y del sexo, la antigüedad como auditor inscrito en el ROAC y su detalle provincial en función de su domicilio profesional, todo ello a partir de los microdatos facilitados por el ICAC.

El capítulo 3 realiza una aproximación a la situación y a la evolución del sector de la auditoría en España a partir de la información de los auditores personas físicas y las sociedades de auditoría publicadas en el BOICAC con periodicidad anual. Se estudia un periodo de veintiséis años, que comienza en 1990 y finaliza en 2015. Se hace especial énfasis en lo sucedido durante la etapa de la Gran Recesión y el comienzo de la salida de la misma. En este capítulo se realiza también el cálculo del empleo directo del sector de la auditoría para el período 1990-2015 y se presentan otras estimaciones de empleo complementarias.

En el capítulo 4 se estudia el grado de concentración del mercado de la auditoría en España, a partir de las cifras de facturación y de empleo de las diez mayores empresas del sector de auditoría en los últimos años. Se analizan algunos indicadores relevantes de la concentración del mercado de la auditoría en esta decena de empresas en términos de facturación y de empleo, a partir de los Informes de Transparencia y de las Memorias de Responsabilidad Social Corporativa de las propias compañías auditoras, así como de los informes de Gobierno Corporativo y de los informes de auditoría de las empresas del IBEX-35 publicados por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV).

El propósito del capítulo 5 es ofrecer una cifra aproximada de la importancia cuantitativa que tiene, en el conjunto de la economía, la actividad desarrollada por los profesionales de la auditoría, desde el punto de vista del empleo y del valor añadido. Se realiza una primera estimación por la vía de oferta, a partir de las cifras de facturación ofrecidas por el ICAC y de la aplicación de un procedimiento que permita disponer de una aproximación a los Consumos Intermedios de la auditoría (basada en la Encuesta Anual de Servicios del INE). A continuación se

realizan dos estimaciones desde la perspectiva de las rentas, a partir de dos hipótesis alternativas (basadas en la Encuesta Anual de Servicios y en la Encuesta de Estructura Salarial, ambas del INE).

El capítulo 6 analiza las características de la demanda de los servicios de auditoría por parte de las empresas auditadas, a partir de una muestra de empresas cuyas cuentas anuales fueron auditadas en 2014, obtenida de SABI. La información contenida en la muestra se utiliza para analizar las características de la demanda de los servicios de la auditoría por parte de las empresas, así como la relación entre algunos indicadores económicos y financieros de la empresa auditada con los honorarios remunerados por la actividad auditora. El análisis también se extiende al grado de concentración que existe en el mercado de los servicios de la auditoría, a partir de la identificación de la sociedad auditora que ha prestado dichos servicios.

Finalmente, en el capítulo 7, se resumen las conclusiones más importantes obtenidas en el estudio y las mejoras que podrían abordarse a futuro. Además, se apuntan algunos de los retos más importantes que tienen planteados la profesión y la actividad de la auditoría en la actualidad, así como las líneas de investigación que sería conveniente abordar en un futuro para completar la información sobre el sector.

Tanto los autores como el ICJCE desean expresar su agradecimiento al ICAC, en particular, a su ex-Presidenta Dña. Ana Martínez Pina, a su ex-Secretaria General Dña. Pilar Carrato y al responsable del Registro D. Ángel Luis Martín, por haber facilitado la información de los Boletines Oficiales (BOICAC) y los microdatos utilizados en la elaboración del Estudio. También expresamos el mismo agradecimiento al actual Presidente del ICAC, D. Enrique Rubio y D. Alfredo Suaz, su Secretario General.

Capítulo 2:

Caracterización de los profesionales de la auditoría en la actualidad

En este capítulo se procede a la explotación del fichero de microdatos anonimizados facilitados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), que ofrece información individualizada de cada una de las personas físicas inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) a 1 de octubre de 2016. En concreto, se facilitan datos sobre el género, las fechas de nacimiento y de ingreso en el ROAC, la situación actual en la que se encuentran en función de su relación con la actividad de auditoría de cuentas, la fecha en la que se llegó a la situación actual y la provincia en la que tienen su domicilio profesional.

Puesto que el colectivo analizado en este capítulo es el de los auditores individuales, es decir, las personas físicas, no hay datos referidos a despachos o sociedades de auditoría. Las personas físicas inscritas en el ROAC como auditores individuales pueden encontrarse en situaciones bien diferentes. En primer término, pueden ser ejercientes o no ejercientes. Sólo los auditores inscritos como ejercientes podrán desarrollar la actividad de auditoría de cuentas (tal y como se define en el artículo 1 del Reglamento de la LAC). Los auditores ejercientes pueden ejercer la actividad de auditoría de manera individual por cuenta propia (como personas físicas) y/o como socios de un despacho o firma de auditoría, opciones que no son excluyentes.

Por otra parte, los auditores inscritos en el ROAC que no son ejercientes pueden a su vez ser prestadores de servicios por cuenta ajena o no serlo. Los que se pueden inscribir como prestadores de servicios por cuenta ajena son aquéllos que se encuentren colaborando activamente con un auditor de cuentas en ejercicio o una sociedad de auditoría de cuentas, con capacidad para firmar informes. Los inscritos como no ejercientes serán los que trabajando para otro auditor, han optado por la situación de no ejerciente, o los que no desarrollen la actividad de auditoría de cuentas ni como ejercientes ni como colaboradores de otros auditores ejercientes, aunque podrán acceder a cualquiera de las situaciones anteriores previa solicitud al ICAC.

De acuerdo con lo anterior, las cuatro situaciones o categorías de auditores inscritos en el ROAC son las siguientes:

- Ejercientes por cuenta propia o individuales, para los que se utilizará la nomenclatura de Ejercientes Individuales (EI).
- Ejercientes como socios de firmas de auditoría, denominados para mayor simplicidad Ejercientes Socios (ES).
- No ejercientes prestando servicios por cuenta ajena con auditores ejercientes, a los que se le da la denominación de No Ejercientes Cuenta Ajena (NECA).
- No ejerciente (NE).

³ Colaboran en los trabajos de análisis de la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados, encaminados a la formación de la opinión técnica responsable que constituye el objeto de la actividad de la auditoría de cuentas.

El capítulo se estructura en seis epígrafes. El primero ofrece una panorámica general y desagregada por género de las cifras de auditores según su relación con la actividad de la auditoría. El segundo epígrafe incorpora el detalle del año de nacimiento y las diferencias de edad en función del tipo de auditor y del sexo. En el tercero se aborda el análisis de la antigüedad como auditor inscrito en el ROAC a partir de su fecha de alta, y también la antigüedad en la situación actual. El cuarto ofrece el resultado de cruzar las variables de la fecha de nacimiento con la fecha de alta como auditor. El quinto epígrafe se centra en las cifras más relevantes que ofrecen los microdatos en su detalle provincial. Finalmente, el sexto epígrafe reúne aquellos resultados que presentan mayor interés.

2.1 LOS AUDITORES EN ESPAÑA: DISTRIBUCIÓN POR TIPOS Y POR GÉNERO

Como muestra la Tabla 2.1 el número total de auditores que están registrados en el ROAC a 1 de octubre de 2016 asciende a 20.893 efectivos. Sin embargo, sólo 1 de cada 5 (el 20%) están inscritos como ejercientes, por lo que la gran mayoría son auditores que actualmente no ejercen la actividad de la auditoría de cuentas. Así, el número de auditores en situación de ejerciente se eleva a 4.177, de los cuales 2.358 desarrollan su actividad como ejerciente individual, un 11,3% de los inscritos, y 1.819 como ejercientes socios de sociedades de auditoría, un 8,7% del total. Centrando la atención en los restantes inscritos, tenemos un colectivo de 16.716 auditores, de los cuáles la mayor parte ni ejercen como auditores ni tampoco colaboran por cuenta ajena con otros auditores ejercientes, mientras que una pequeña parte si prestan su colaboración. Así, los auditores no ejercientes por cuenta ajena suponen un 5,1% de total de auditores inscritos y son 1.073 efectivos, y los no ejercientes casi el 75% del total y una cifra absoluta de 15.643 personas.

Puesto que los auditores NECA se definen como prestadores de servicios por cuenta ajena colaborando con auditores ejercientes, resulta de interés calcular la ratio que suponen éstos sobre el total de ejercientes. La cifra en porcentaje toma un valor de 25,7% lo que lleva a concluir que, en media para el conjunto español, por cada 4 auditores ejercientes hay 1 colaborando con ellos como no ejerciente por cuenta ajena.

Tabla 2. 1 Distribución de los auditores según categoría y por género

Categoría	valores absolutos			% columna			% fila		
	Fem.	Masc.	Total	Fem.	Masc.	Total	Fem.	Masc.	Total.
Ejerciente individual	385	1.973	2.358	7,3	12,6	11,3	16,3	83,7	100,0
Ejerciente socio	379	1.440	1.819	7,2	9,2	8,7	20,8	79,2	100,0
EJERCIENTE	764	3.413	4.177	14,6	21,8	20,0	18,3	81,7	100,0
No ejerciente cuenta ajena (NECA)	519	554	1.073	9,9	3,5	5,1	48,4	51,6	100,0
EJERCIENTE+NECA	1.283	3.967	5.250	24,5	25,3	25,1	24,4	75,6	100,0
No ejerciente	3.957	11.686	15.643	75,5	74,7	74,9	25,3	74,7	100,0
Total general	5.240	15.653	20.893	100,0	100,0	100,0	25,1	74,9	100,0

Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC

La desagregación por género contenida en la Tabla 2.1 añade información de interés. En primer lugar, los porcentajes por filas ponen de relieve que sólo el 25%, 1 de cada 4 auditores inscritos en el ROAC, son mujeres, situación que se repite cuando se consideran de forma específica los auditores NE. Es llamativo que este desequilibrio se acentúa entre los EI y los ES, categorías en las que las mujeres suponen sólo el 16,3% y 20,8% respectivamente. En la categoría de NECA, en cambio, se observa una distribución muy equilibrada por género, pues el 48,4% del total son mujeres. En cifras absolutas, de los 5.250 auditores que como ejercientes o colaboradores de ejercientes han realizado trabajos propios de la auditoría, 1.283 son mujeres, lo que supone un 24,44%.

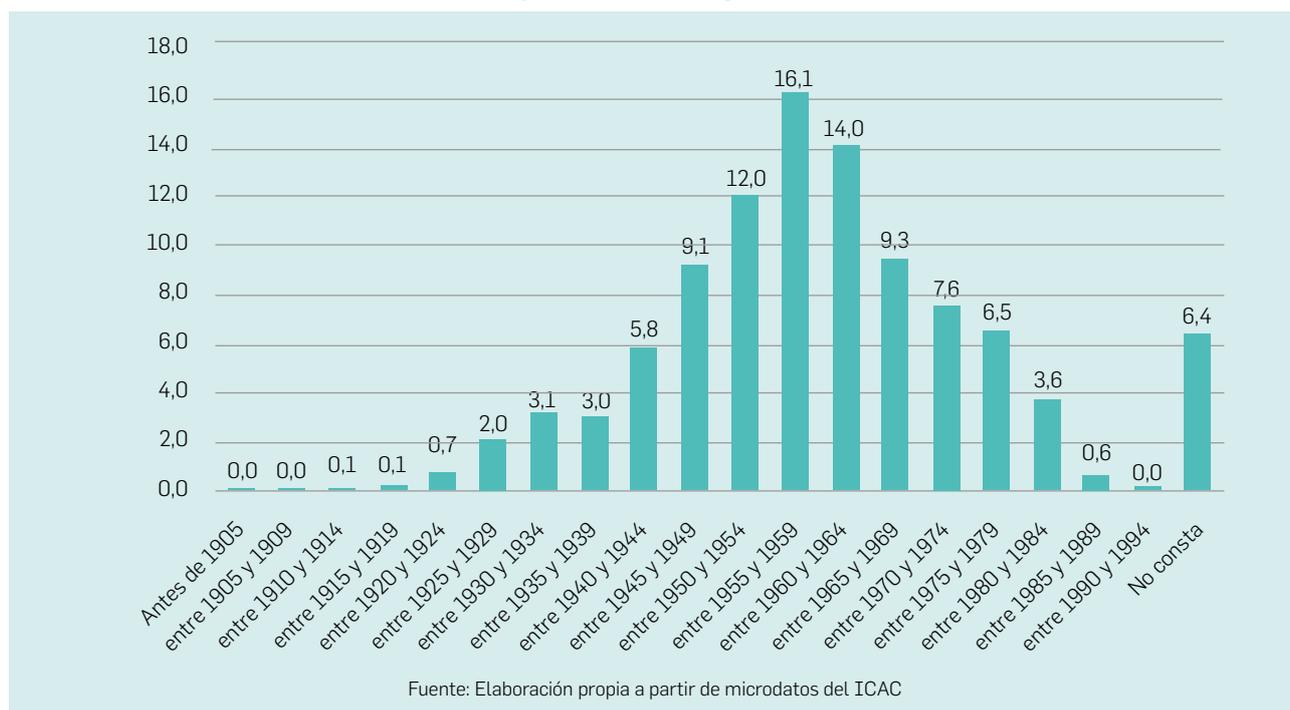
Los porcentajes por columnas revelan cómo se distribuyen entre las distintas categorías las mujeres y los hombres inscritos como auditores en el ROAC. En ambos casos se observa una clara concentración en la categoría de NE, en torno al 75%, coincidiendo con lo observado en el colectivo general. En las restantes categorías las cifras por género sí presentan diferencias. Así, los hombres se concentran más en las categorías de ejercientes, tanto en la de ejerciente individual, situación en la que se encuentra el 12,6 % de los hombres frente al 7,3% de las mujeres, como en la de ejerciente socio de sociedad, en el que se incluye el 9,2% de los hombres y sólo el 7,2% de las mujeres. De esta forma, la categoría en la que las mujeres se concentran más que los hombres es la de NECA, que absorbe a casi el 10% de las auditoras inscritas, frente al 3,5% que se observa en el caso de los auditores varones.

2.2 PERFILES DE EDAD DE LOS AUDITORES Y DIFERENCIAS POR GÉNERO

A partir de la información sobre la fecha de nacimiento se puede resumir cómo se distribuyen los auditores por cohortes quinquenales de año de nacimiento y cuáles son las medias de edad del total y de cada uno de los colectivos.

El colectivo de los auditores presenta un perfil de edad notablemente avanzada, alcanzando el valor medio de 58 años y medio (véase Tabla 2.2). Así, el grupo más numeroso es el de los auditores que tienen ahora entre 57 y 61 años, que supone el 16%, seguido de los que tienen entre 52 y 56 años, que son un 14%, y de los que tienen entre 62 y 66 años, que suponen el 12% (véase Gráfico 2.1); entre estos tres grupos suponen ya el 42% de todos los auditores.

Gráfico 2.1 Porcentaje de auditores según cohorte de nacimiento



La Tabla 2.2 y el Gráfico 2.2 recogen los resultados para el total de auditores y para cada una de las categorías. La Tabla 2.3 y los Gráficos 2.3, 2.4, 2.5, 2.6 y 2.7 reflejan, a continuación, los resultados obtenidos para el colectivo de mujeres y de hombres respectivamente.

Cuando se analizan separadamente las categorías de auditores se observan diferencias. Así, los auditores no ejercientes (en la cuarta columna de la Tabla 2.2) presentan un perfil de mayor edad, puesto que se concentran sobre todo en las cohortes de nacidos entre 1945 y 1964 (entre 52 y 71 años), resultando su media de edad la más elevada de todos los tipos de auditores, 61,2 años. En el otro extremo, los auditores no ejercientes por cuenta ajena (tercera columna de la Tabla 2.2) presentan el perfil más joven, puesto que su concentración mayoritaria se localiza en las cohortes de los nacidos entre 1970 y 1984 (edades entre 32 y 46 años) y presentan un valor medio de 40,2, el más bajo de todas las categorías y más de 20 años por debajo de los NE.

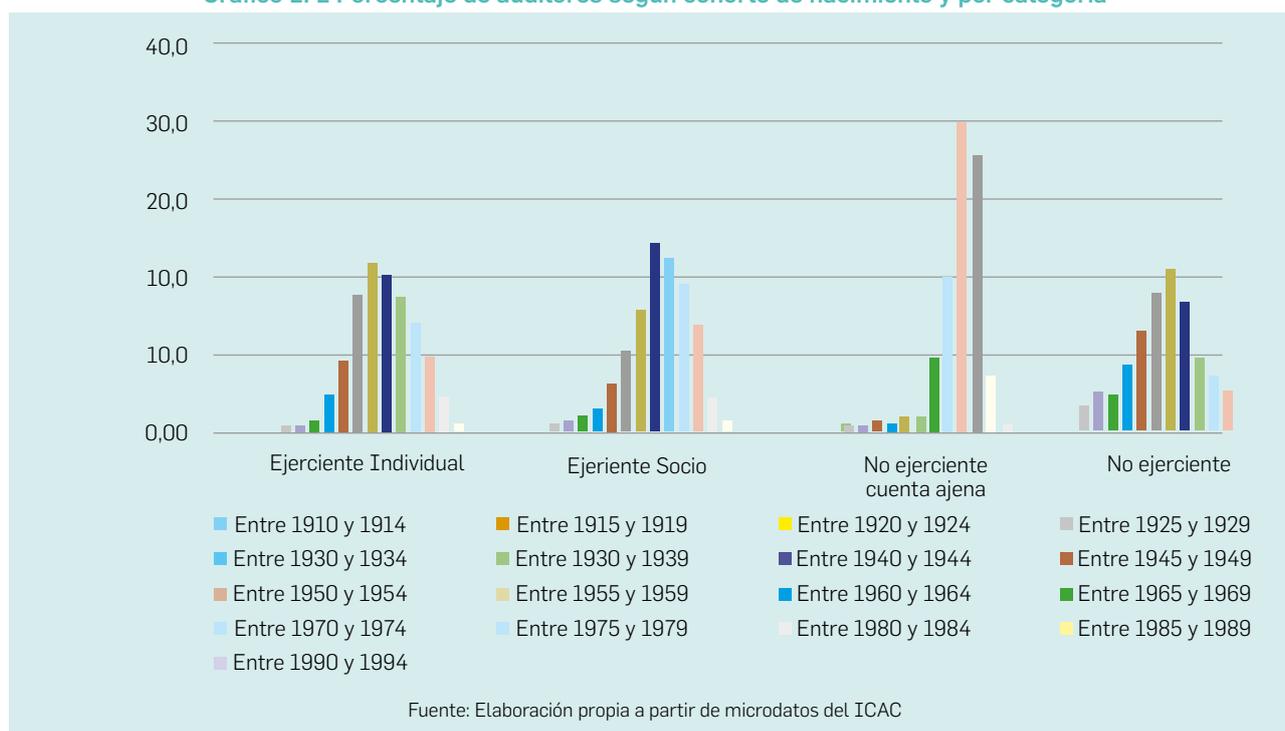
Los auditores que ejercen individualmente o como socios de sociedades de auditoría presentan ambas unas pautas muy parecidas, puesto que se concentran sobre todo en los nacidos entre 1950 y 1974 (de 42 a 66 años), los primeros, y entre 1955 y 1979 (entre 37 y 61 años) los segundos, que resultan, así, algo más jóvenes. Las medias de edad son de 55 años para los EI y 52,2 para los ES, es decir, más de 10 años por encima de los NECA y más de 6 años por debajo de los NE.

Tabla 2. 2 Porcentaje de auditores según cohorte de nacimiento y por categoría

Cohorte de año de nacimiento	Ejerciente Individual	Ejerciente Sociedad	No ejerciente cuenta ajena	No ejerciente	Total
Entre 1910 y 1914	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1
Entre 1915 y 1919	0,0	0,0	0,0	0,2	0,1
Entre 1920 y 1924	0,0	0,0	0,0	1,0	0,7
Entre 1925 y 1929	0,1	0,3	0,1	2,6	2,0
Entre 1930 y 1934	0,5	0,9	0,0	3,9	3,1
Entre 1935 y 1939	1,1	1,0	0,3	3,7	3,0
Entre 1940 y 1944	3,6	1,9	0,4	6,9	5,8
Entre 1945 y 1949	7,0	4,8	0,7	10,5	9,1
Entre 1950 y 1954	14,4	8,2	0,8	12,8	12,0
Entre 1955 y 1959	18,0	12,6	1,3	17,3	16,1
Entre 1960 y 1964	16,6	19,8	4,0	13,6	14,0
Entre 1965 y 1969	14,0	18,4	7,7	7,7	9,3
Entre 1970 y 1974	11,4	15,4	16,3	5,5	7,6
Entre 1975 y 1979	7,4	11,3	33,2	4,0	6,5
Entre 1980 y 1984	3,1	3,2	29,5	1,9	3,6
Entre 1985 y 1989	0,4	0,6	5,5	0,2	0,6
Entre 1990 y 1994	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0
No consta	2,3	1,5	0,1	8,0	6,4
Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Edad media (años)	55,0	52,2	40,2	61,2	58,5

Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC

Gráfico 2. 2 Porcentaje de auditores según cohorte de nacimiento y por categoría



En el gráfico 2.2 se pueden comparar los histogramas de frecuencias de las cuatro categorías de auditores. El caso de los NECA es el que más se diferencia del resto, pues su distribución es mucho más apuntada que el resto y asimétrica con un gran sesgo hacia la derecha, zona en la que se representan los tramos de menor edad. A continuación, se profundiza más en el análisis, teniendo en cuenta también el género junto a la cohorte de nacimiento y la categoría. Primero se estudia cuál es la participación de las mujeres en cada una de las cohortes de año de nacimiento, tanto para el conjunto de auditores como para cada categoría, lo cual permite comprobar si el desequilibrio que existe en el conjunto total de los auditores (una mujer por cada 3 hombres) se reduce entre los grupos de población más jóvenes. Para ello, se recogen en la Tabla 2.3 los porcentajes de mujeres que se encuentran en cada cohorte de edad, para cada una de las categorías de auditores y también para su agregado. Después de dicho análisis, en los Gráficos 2.3 a 2.7 se analizan, separadamente para los hombres y las mujeres, su histograma de frecuencias por cohorte de año de nacimiento, para ver si el perfil de edades que presentan las mujeres es, como cabe esperar, diferente al de los hombres.

Tabla 2. 3 Porcentaje de mujeres en el colectivo total de auditores y en cada categoría, por cohorte de nacimiento

Cohorte de año de nacimiento	Ejerciente Individual	Ejerciente Sociedad	No ejerciente cuenta ajena	No ejerciente	Total
Entre 1920 y 1924				1,99	1,99
Entre 1925 y 1929	0,00	0,00	0,00	3,51	3,43
Entre 1930 y 1934	0,00	0,00		5,40	5,16
Entre 1935 y 1939	0,00	0,00	0,00	4,86	4,49
Entre 1940 y 1944	2,33	0,00	0,00	8,10	7,44
Entre 1945 y 1949	3,61	2,30	12,50	14,36	12,86
Entre 1950 y 1954	5,29	6,04	33,33	16,19	14,17
Entre 1955 y 1959	8,71	7,39	21,43	26,04	22,56
Entre 1960 y 1964	15,35	18,01	37,21	33,08	28,91
Entre 1965 y 1969	27,58	30,54	55,42	40,90	37,49
Entre 1970 y 1974	31,34	29,64	46,86	48,04	41,86
Entre 1975 y 1979	33,14	33,17	47,75	49,04	44,28
Entre 1980 y 1984	31,94	34,48	50,47	47,21	46,14
Entre 1985 y 1989	40,00	63,64	62,71	62,16	60,68
Entre 1990 y 1994		0,00		25,00	20,00
No consta	3,64	21,43	100,00	34,93	33,41
Total	16,33	20,84	48,37	25,30	25,08

Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC

La Tabla 2.3 muestra el peso relativo que tienen las mujeres sobre el total de auditores y en cada una de sus categorías, distinguiendo las cohortes de nacimiento. Se sombrea en azul los casos en los que el porcentaje de mujeres alcanza, por lo menos, el 40%; y, se marcan en negrita aquellos casos en los que, según la Tabla 2.2, el porcentaje de los auditores (hombres y mujeres) de esa cohorte supone, al menos, el 10% del total.

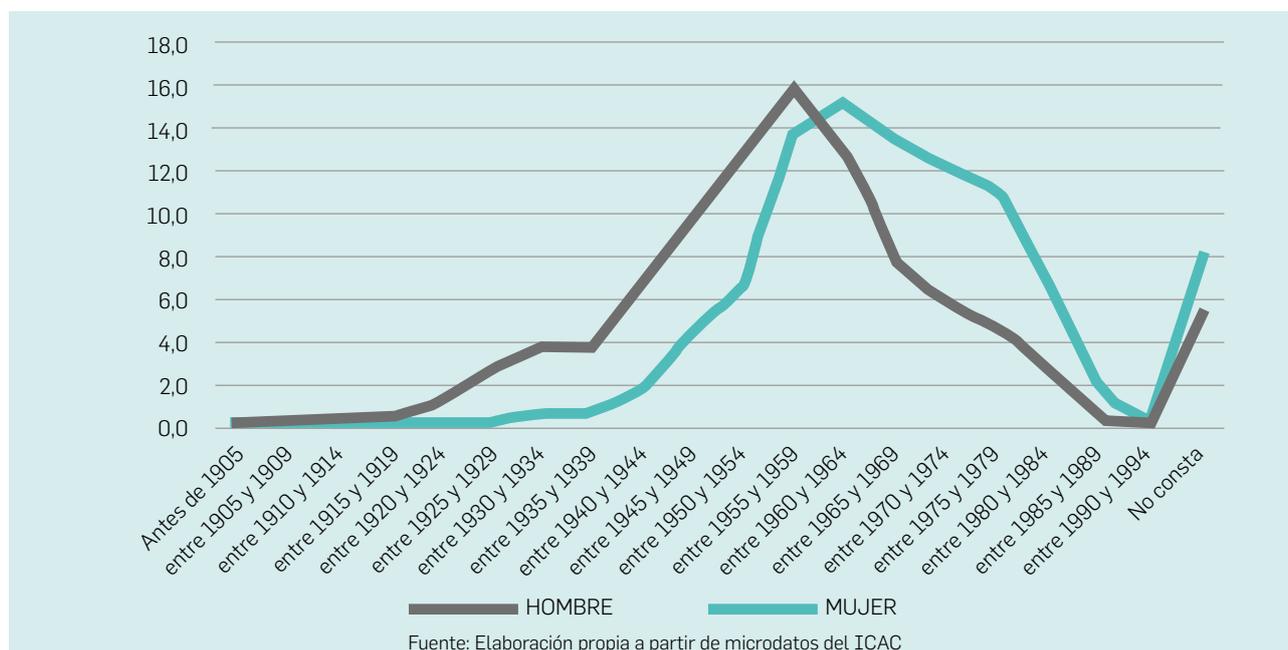
Cabría esperar que el reducido porcentaje que suponen las mujeres al agregar a toda la población de auditores con independencia de su año de nacimiento, se fuera corrigiendo conforme se avance hacia las cohortes de los más jóvenes. Y así sucede en todas las categorías. Así, sobre los más de 20.000 auditores las mujeres suponen sólo el 25%, pero se observa que la tendencia es creciente al avanzar de cohorte. Entre los nacidos con anterioridad a 1945 las mujeres suponen menos del 10% y entre los nacidos desde 1970 a 1974 son ya el 42%, un 44,7% de los nacidos entre 1975 y 1979, y un 46% de los nacidos entre 1980 y 1984. Incluso son mayoría entre los nacidos en la segunda mitad de los ochenta, aunque el número de casos en esta cohorte de nacimiento es muy reducido.

Por tanto, a medida que se incorporan nuevas cohortes de auditores al ROAC, se comprueba una mayor igualdad de género.

Por tipos de auditores, la distribución más igualitaria se produce entre los no ejercientes por cuenta ajena y los no ejercientes nacidos a partir de 1965, entre los que las mujeres suponen como mínimo el 40% del total de efectivos.

Centrando la atención en los histogramas de frecuencias por cohortes de nacimiento que presentan las mujeres por un lado y los hombres por otro, se aprecian pautas diferentes que conviene resaltar.

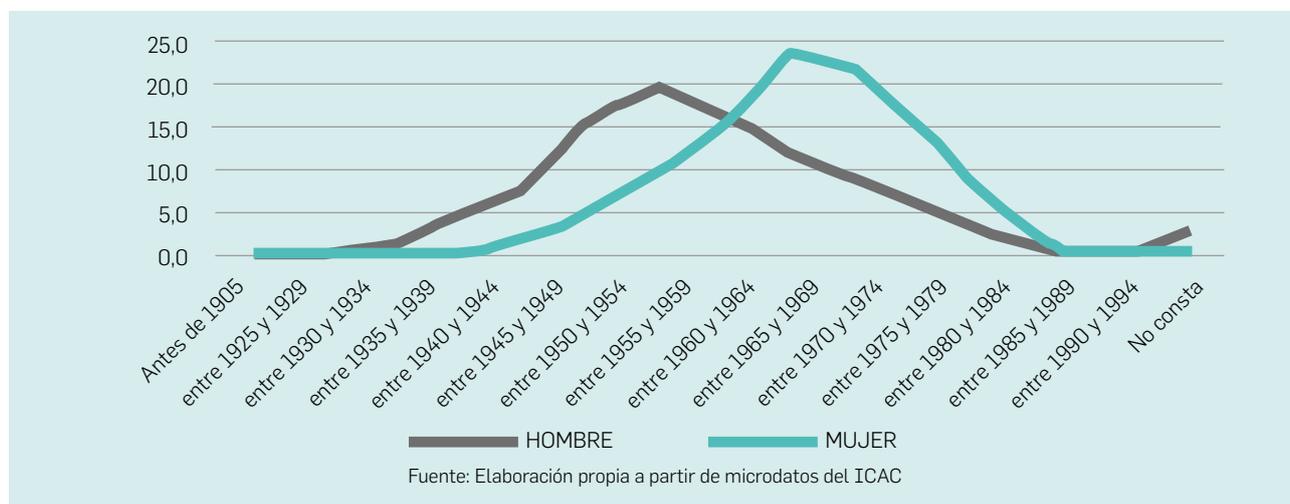
Gráfico 2. 3 Porcentaje de auditores según cohorte de nacimiento por sexo



Como se comprueba en el Gráfico 2.3 la línea de frecuencias relativas de las mujeres presenta una clara asimetría hacia la derecha, zona asociada a una mayor juventud, que no se observa en el caso de los hombres. Como consecuencia de ello, se generan diferencias destacadas entre la media de edad que presentan los auditores y las auditoras en general; así, la media de edad de los primeros está por encima de los 60 años (60,8 en concreto) y la de las segundas es de 51,3 años (véase la Tabla 2.4).

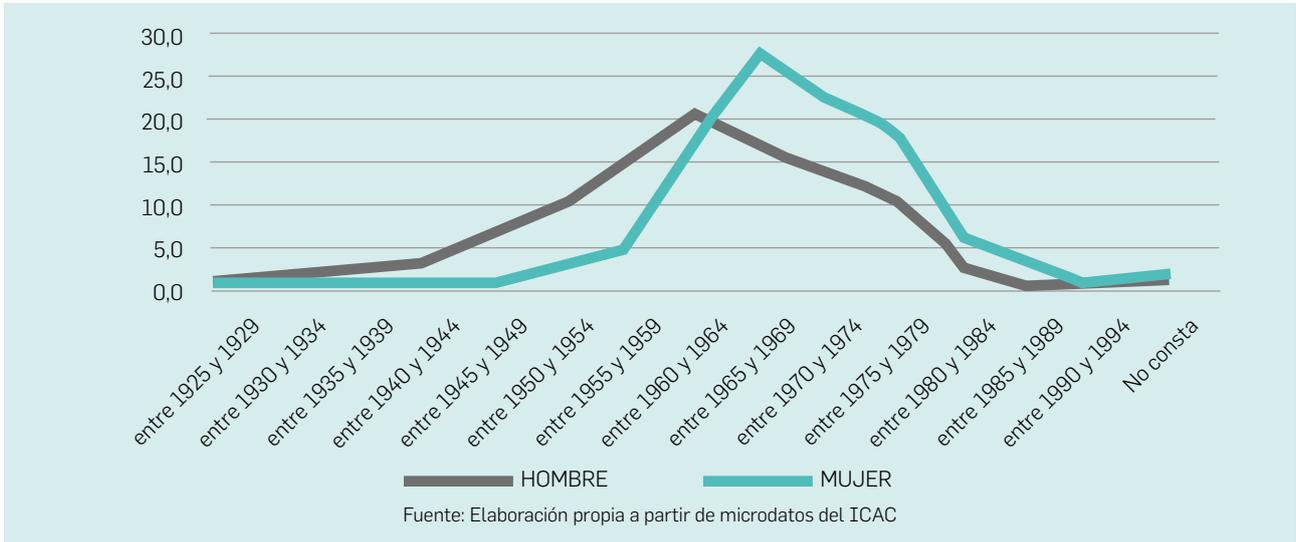
Para captar las diferencias por categorías de auditores se aportan además, los gráficos que se comentan a continuación. El Gráfico 2.4 refleja cómo se distribuyen las mujeres y los hombres que son ejercientes individuales en las distintas cohortes de año de nacimiento. Llama la atención que la mayor concentración femenina se produce en el quinquenio 1965-69 (un 23,6%), mientras que en el caso masculino la máxima concentración se da entre 1955-59 (un 20%). Así, la gran mayoría de las mujeres, un 76,1%, han nacido entre 1960 a 1979 (los que tienen ahora entre 37 y 56 años) mientras que la masculina se adelanta 10 años, pues casi el 65% se concentra entre 1950 y 1969 (entre 47 y 66 años en la actualidad). Como resultado de esta diferente distribución, la edad media resultante para las mujeres EI es de 48,3 años mientras que la de los hombres EI es 56,3, 8 años por encima.

Gráfico 2. 4 Porcentaje de auditores ejercientes individuales según cohorte de nacimiento por sexo



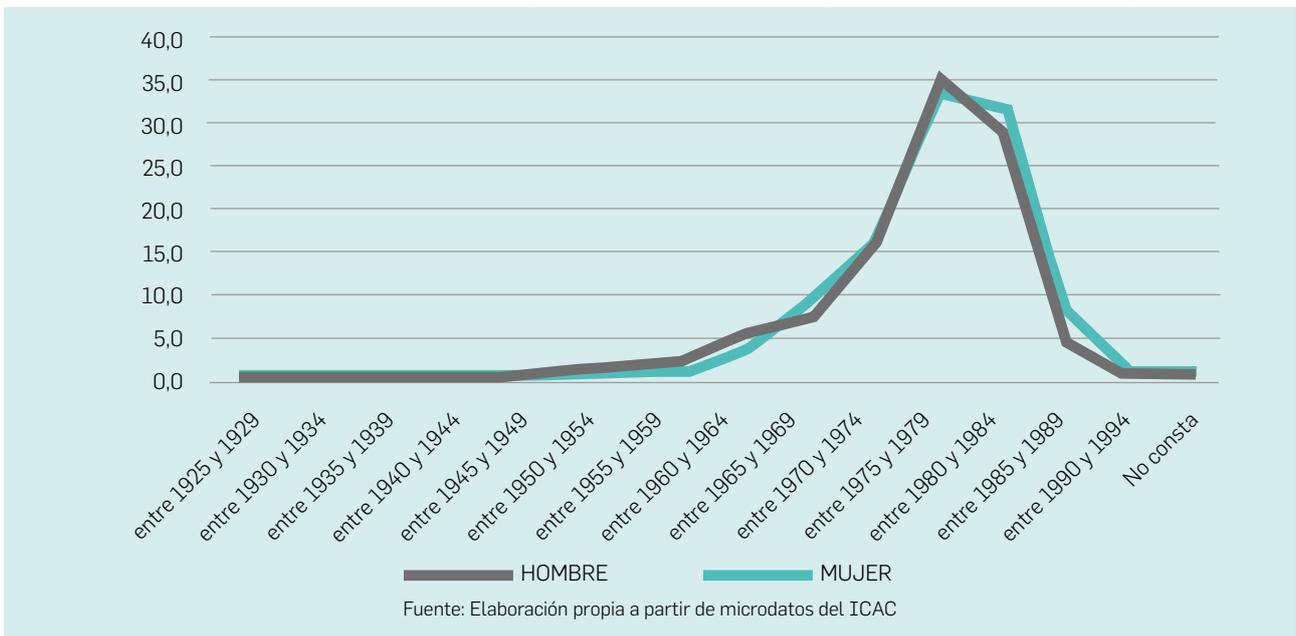
La distribución por cohortes de nacimiento de los auditores ejercientes socios presenta también claras diferencias por género, resultando de nuevo una media de edad entre las mujeres por debajo de la de los hombres, ahora en 7 años. Casi el 27% de las mujeres se concentran en el quinquenio 1965-69, mientras que los hombres solo lo hacen con una frecuencia relativa del 16%. En general, los hombres presentan frecuencias relativas más altas en todas las cohortes de mayor edad (hasta la de nacidos entre 1960 y 1964) y las mujeres, por el contrario, presentan porcentajes más altos en las de menor edad. La media de edad es de 53,7 años en los hombres y 46,7 en las mujeres.

Gráfico 2. 5 Porcentaje de auditores ejercientes socios según cohorte de nacimiento por sexo



A diferencia de lo que sucede con las dos categorías de auditores ejercientes el perfil de edades de hombres y mujeres es muy parecido en la categoría de auditores no ejercientes por cuenta ajena (como muestran las cifras de la Tablas 2.4 y del Gráfico 2.6). Así, casi el 80% de ellos y de ellas se concentran en las 3 cohortes que van desde los nacidos en 1970 hasta los nacidos en 1984. Por tanto, la edad media de este colectivo de auditores difiere muy poco por género, siendo de 39,3 años para las mujeres y 41 años para los hombres. Lo anterior queda perfectamente ilustrado observando las líneas de distribución de frecuencias relativas del gráfico, que muestran una distribución muy asimétrica y sesgada hacia los años más recientes, en ambos casos.

Gráfico 2. 6 Porcentaje de auditores no ejercientes cuenta ajena según cohorte de nacimiento por sexo



El caso de los auditores no ejercientes guarda más similitudes con los ejercientes. Así, hasta la cohorte de nacidos entre 1950-1954 los hombres presentan una mayor concentración que las mujeres (véase Gráfico 2.7) mientras que a partir de la cohorte de 1960 a 1964 la situación se invierte.

Gráfico 2.7 Porcentaje de auditores no ejercientes según cohorte de nacimiento por sexo

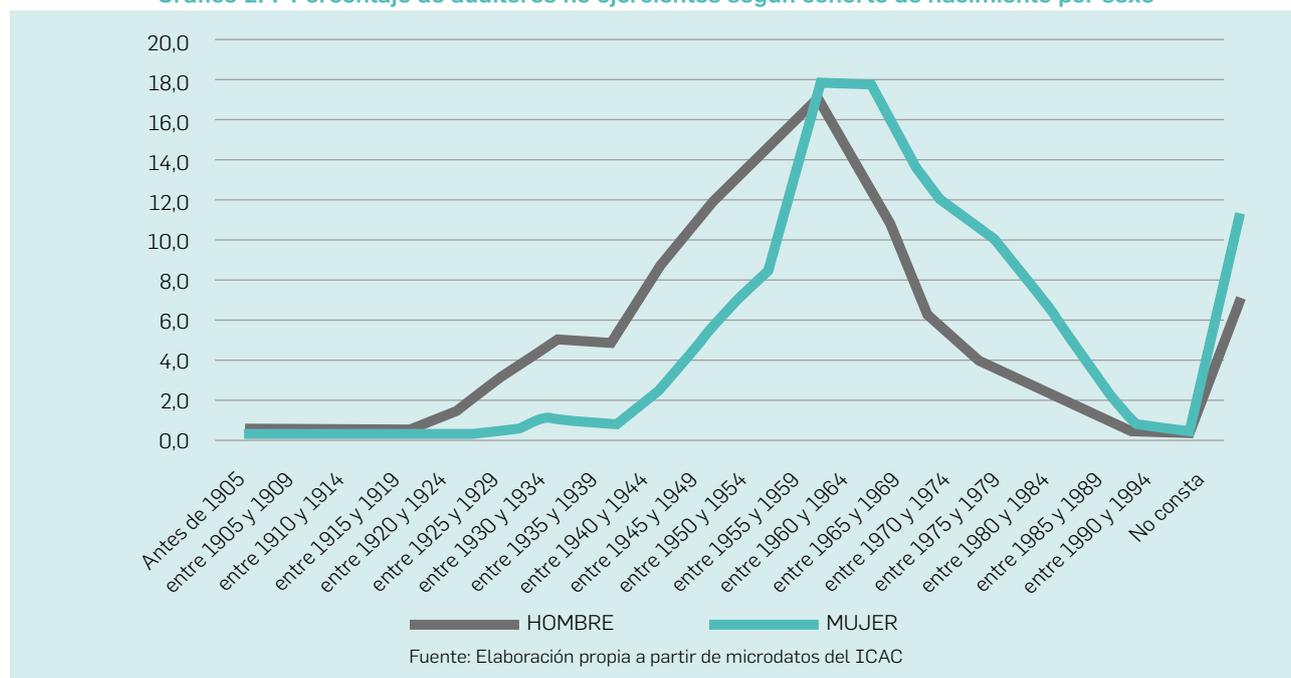


Tabla 2.4 Media de edad y distribución de los auditores varones y mujeres por cohorte de nacimiento y categoría

Cohorte de año de nacimiento y media edad	Ejerciente Individual		Ejerciente Socio		No ejerciente cuenta ajena		No ejerciente		Total	
	H.	M.	H.	M.	H.	M.	H.	M.	H.	M.
Entre 1910 y 1914	0,0		0,0		0,0		0,2		0,1	
Entre 1915 y 1919	0,0		0,0		0,0		0,2		0,2	
Entre 1920 y 1924	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	1,3	0,1	0,9	0,1
Entre 1925 y 1929	0,2	0,0	0,3	0,0	0,2	0,0	3,3	0,4	2,5	0,3
Entre 1930 y 1934	0,6	0,0	1,2	0,0	0,0	0,0	4,9	0,8	3,9	0,6
Entre 1935 y 1939	1,3	0,0	1,3	0,0	0,5	0,0	4,7	0,7	3,8	0,5
Entre 1940 y 1944	4,3	0,5	2,4	0,0	0,7	0,0	8,5	2,2	7,2	1,7
Entre 1945 y 1949	8,1	1,6	5,9	0,5	1,3	0,2	12,0	5,9	10,6	4,7
Entre 1950 y 1954	16,3	4,7	9,7	2,4	1,1	0,6	14,4	8,2	13,7	6,8
Entre 1955 y 1959	19,7	9,6	14,8	4,5	2,0	0,6	17,1	17,8	16,7	14,5
Entre 1960 y 1964	16,8	15,6	20,6	17,2	4,9	3,1	12,2	17,8	13,3	16,1
Entre 1965 y 1969	12,1	23,6	16,1	26,9	6,7	8,9	6,1	12,4	7,8	14,0
Entre 1970 y 1974	9,3	21,8	13,7	21,9	16,8	15,8	3,9	10,5	5,9	12,7
Entre 1975 y 1979	5,9	15,1	9,5	17,9	33,6	32,8	2,7	7,8	4,9	11,5
Entre 1980 y 1984	2,5	6,0	2,6	5,3	28,3	30,8	1,4	3,6	2,6	6,6
Entre 1985 y 1989	0,3	1,0	0,3	1,8	4,0	7,1	0,1	0,6	0,3	1,4
Entre 1990 y 1994	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
No consta	2,7	0,5	1,5	1,6	0,0	0,2	7,0	11,1	5,7	8,5
Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Media de edad (años)	56,3	48,3	53,7	46,7	41,0	39,3	63,6	53,9	60,8	51,3

Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC

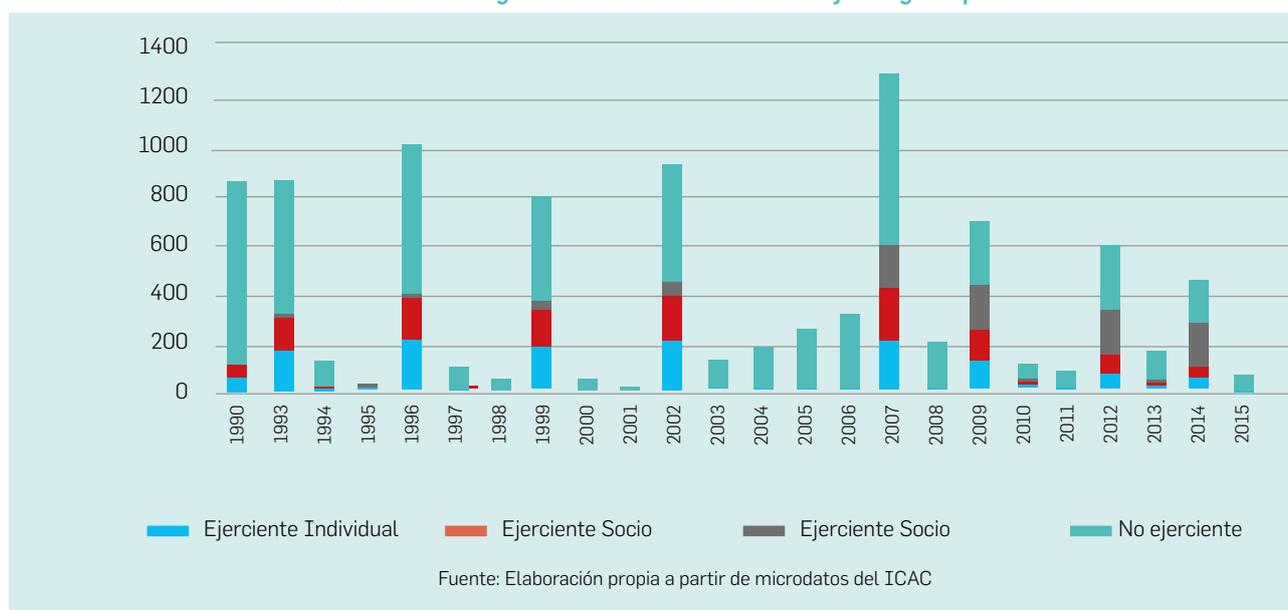
2.3 LOS PROFESIONALES DE LA AUDITORIA SEGÚN FECHA DE ALTA EN EL REGISTRO Y ANTIGÜEDAD EN LA SITUACIÓN ACTUAL

En este tercer epígrafe se centra la atención en el momento en el que las personas registradas en el ROAC realizaron su ingreso, de manera que se pueda determinar su antigüedad como auditores. Además, la comparación del año de ingreso con el año de nacimiento permite también conocer cuál es la edad en la que se inician como auditores. Los datos se ofrecen agrupados para periodos quinquenales en las tablas y por años en los gráficos, lo que permite tener un mayor detalle.

Como revela la Tabla 2.5, más de la mitad de los auditores registrados actualmente en el ROAC ingresaron antes de 1990, casi un 56% del total, y, como resultado de ello, la antigüedad media como auditor del colectivo es alta, de 21 años concretamente. Además, se comprueba que, en media, la edad a la que alcanzan la condición como auditores miembros del ROAC es de 37,2 años.

El Gráfico 2.8 muestra que las altas no se producen de una forma homogénea a lo largo de los años, sino que se produce por oleadas, como consecuencia de la frecuencia con que se convocan las pruebas de acceso. En concreto, hay 9 oleadas que coinciden con el número de ocasiones en las que se han convocado pruebas de acceso desde los años noventa, aunque los picos en la serie graficada no coinciden nunca con el año de dichas pruebas, sino que se retrasan normalmente uno o dos años.

Gráfico 2. 8 Auditores según el año de alta en el ROAC y categoría profesional



⁴ Según publica el ICJCE las pruebas de acceso han tenido lugar en 1991, 1995, 1998, 2001, 2005, 2008, 2011, 2013 y 2015. Disponible en: <http://www.icjce.es/acceso-roac> [consultado el 20 de octubre de 2016].

El patrón es similar en las distintas categorías, a excepción del que presentan los auditores no ejercientes por cuenta ajena, pues sólo un 4,4% de las altas son anteriores a 1990. Entre ellos predominan las personas dadas de alta muy recientemente: entre 2005 y 2009 un 33%, entre 2010 y 2014 un 38% y un 12% después de 2014.

Analizando en la Tabla 2.5 los porcentajes que resultan por filas se observan dos tendencias muy claras y opuestas entre los auditores no ejercientes y los no ejercientes por cuenta ajena. Así, los NE suponen un peso muy elevado entre los que cursaron su alta en el ROAC antes de 1990 y dicho peso va descendiendo conforme se avanza hacia las fechas de alta más recientes. De esta forma, los NE suponen casi un 86% de los auditores que se dieron de alta antes de 1990 y dicho porcentaje desciende hasta el 42% entre los dados de alta después de 2014. El peso relativo de estos auditores se estabiliza entre los que tienen una antigüedad de entre 7 y 21 años, en una cifra cercana al 60%. Los auditores no ejercientes muestran una antigüedad media como auditores de 22,5 años y se iniciaron a una edad media de 38,2. En situación de no ejercientes llevan 15,2 años en promedio.

Tabla 2. 5 Porcentaje de auditores individuales según año de alta en el registro, antigüedad y edad de inicio, por categoría

Fecha de alta (% columnas)	Ejerciente Individual	Ejerciente Sociedad	No ejerciente cuenta ajena	No ejerciente	Total
Antes de 1990	43,5	33,0	4,4	64,0	55,9
Entre 1991 y 1994	10,2	9,4	1,3	8,7	8,5
Entre 1995 y 1999	16,7	17,8	5,2	7,1	9,0
Entre 2000 y 2004	8,9	11,0	5,9	4,8	5,8
Entre 2005 y 2009	13,7	19,1	32,9	10,5	12,7
Entre 2010 y 2014	5,6	8,0	38,2	4,1	6,3
Después de 2014	1,6	1,7	12,1	0,9	1,6
Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Fecha de alta (% filas)					
Antes de 1990	8,8	5,1	0,4	85,7	100,0
Entre 1991 y 1994	13,5	9,6	0,8	76,1	100,0
Entre 1995 y 1999	20,8	17,2	3,0	59,0	100,0
Entre 2000 y 2004	17,2	16,4	5,2	61,2	100,0
Entre 2005 y 2009	12,1	13,1	13,3	61,6	100,0
Entre 2010 y 2014	9,9	10,9	30,9	48,3	100,0
Después de 2014	11,1	9,0	37,9	42,0	100,0
Total	11,3	8,7	5,1	74,9	100,0
Antigüedad como auditor	19,8	17,8	7,1	22,5	21
Edad de acceso al ROAC	35,2	34,4	33,1	38,2	37,2
Antigüedad situación actual	13,8	8	5,6	15,2	13,9

Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC

Los NECA presentan la tendencia contraria, pues tienen un peso relativo muy bajo entre los que llevan en alta más de 20 años (no llegan ni al 1%), y su peso va creciendo sin interrupción conforme se avanza hacia las fechas de alta más recientes. Así, entre los auditores que llevan sólo 6 años o menos, los NECA suponen entre un 31% y un 38% respectivamente. Por tanto, los valores medios que presentan en antigüedad como auditores (7,1 años) y en antigüedad en la situación actual (5,6 años) son los más bajos de los cuatro colectivos.

Los auditores ejercientes no presentan un patrón tan claro como lo hacían las dos categorías de no ejercientes. El peso relativo que suponen los auditores ejercientes individuales oscila entre el 8,8% que presenta entre los datos de alta antes de 1990 y el 20,8% que se observa entre los que llevan en alta entre 17 y 21 años. En el caso de los ES su peso oscila entre el 5,1% de los inscritos más antiguos, hasta el 17,2% también entre los que se dan de alta entre 1995 y 1999. Cabe destacar, también, que los pesos relativos que presentan los auditores EI superan a los que presentan los ES en los cuatro tramos de mayor antigüedad de alta, mientras que en general sucede lo contrario en los tramos de menor antigüedad, exceptuando el más reciente, por lo que la antigüedad media como auditor es dos años más alta en los EI (19,8 años). Es incluso más marcada la mayor antigüedad en la situación actual que presentan los EI (13,8 años) frente a los ES (8 años).

Por último, en la edad media de iniciación como auditor las diferencias que se observan entre las distintas categorías son bastante moderadas, siendo la más baja la de los NECA (33,1 años) y la más alta la de los NE (38,2 años).

Por género se observa una diferencia importante en las altas, como ponen de relieve las Tablas 2.6 a 2.9 y los Gráficos 2.10 a 2.13. Dicha información permite comprobar que los hombres se concentran más en las altas anteriores a 1990 (excepto en el caso de la categoría de no ejercientes por cuenta ajena), lo que no sucede con las mujeres. En concreto, esta concentración entre los hombres es el 47,6% en la categoría de los ejercientes individuales frente al 22,15% en mujeres; y el 38,5% entre los hombres ejercientes socios, frente al 12,4% en mujeres. En estas dos categorías las mujeres se concentran sobre todo en las altas de los años 2005 a 2009 (un 25% de ellas). Es llamativo que, tanto en hombres como en mujeres, el porcentaje de altas producidas entre 2000 y 2004 baja notablemente comparado con el de los quinquenios contiguos.

En los siguientes puntos se detallan estos resultados de las altas por género para cada una de las cuatro categorías de auditores.

a. Auditores ejercientes individuales según año de alta y por género

La Tabla 2.6 recoge las cifras de hombres y mujeres que son auditores ejercientes individuales en cada uno de los tramos quinquenales de alta que se han considerado, así como los porcentajes por filas y por columnas que resultan en cada uno de dichos tramos. El Gráfico 2.9 aporta el detalle por años de las altas de las mujeres y de los hombres que actualmente son EI.

Es claro que la cifra de altas de los hombres supera en todos los quinquenios a la de las mujeres, no llegando éstas a alcanzar la centena en ningún caso, revelando que el ejercicio de la actividad de la auditoría de forma

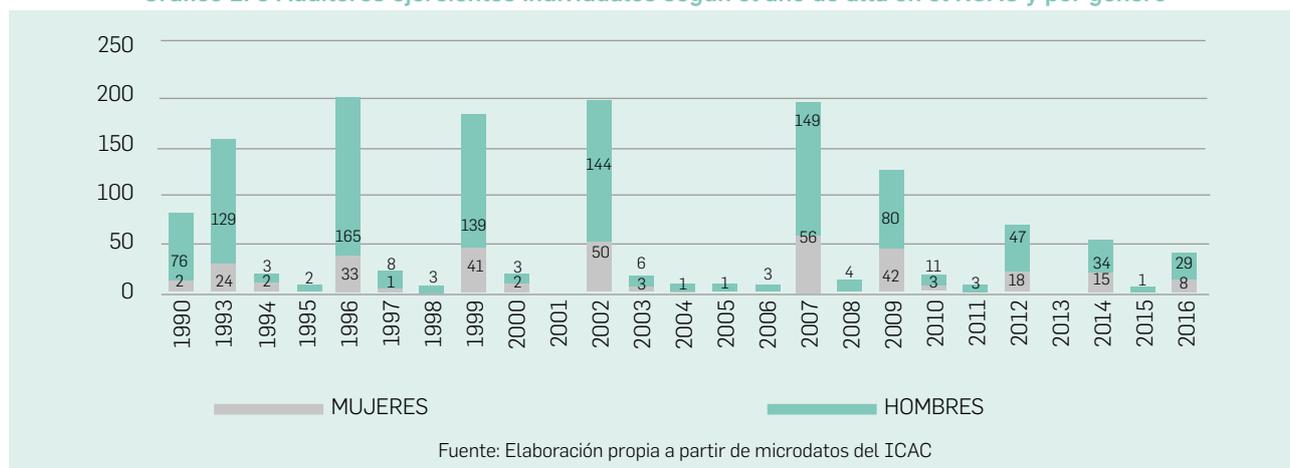
individual está muy masculinizado. Sin embargo, se comprueba que el peso relativo de las mujeres no es el mismo entre los auditores según la antigüedad de su alta en el ROAC. Así, en los tramos de mayor antigüedad, la presencia femenina ronda la cifra del 10%, mientras que, a partir del quinquenio 1995-1999, su peso casi se duplica hasta el 19,3%, y, entre los que se registran entre 2005-2009, ya suponen algo más del 30% (aunque a partir de ahí su peso vuelve a descender algunos puntos).

Tabla 2. 6 Auditores ejercientes individuales según año de alta y por género

Ejerciente individual	valores absolutos		% columna		% fila	
	H	M	H	M	H	M
Fecha de alta						
Antes de 1990	940	85	91,7	8,3	47,6	22,1
Entre 1991 y 1994	212	28	88,3	11,7	10,7	7,3
Entre 1995 y 1999	317	76	80,7	19,3	16,1	19,7
Entre 2000 y 2004	154	55	73,7	26,3	7,8	14,3
Entre 2005 y 2009	225	97	69,9	30,1	11,4	25,2
Entre 2010 y 2014	95	36	72,5	27,5	4,8	9,4
Después de 2014	30	8	78,9	21,1	1,5	2,1
Total	1.973	385	83,7	16,3	100,0	100,0
Antigüedad como auditor	20,7	15,6				
Edad de acceso al ROAC	35,8	32,7				
Antigüedad situación actual	14,4	10,5				

Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC

Gráfico 2. 9 Auditores ejercientes individuales según el año de alta en el ROAC y por género



Según los porcentajes por columnas, las pautas de distribución por fecha de alta de los hombres y mujeres que son ejercientes individuales también difieren. Así, los hombres se concentran mayoritariamente entre los registrados de mayor antigüedad (antes de 1990), que suponen el 47,6%, mientras que el tramo de alta más frecuente entre las mujeres es el que va desde 2005 a 2009, que concentra al 25,2% de ellas, aunque el segundo tramo que más mujeres aglutina es también el de mayor antigüedad (22,1%). Como se comprueba en la Tabla 2.6, las mujeres presentan concentraciones más elevadas en las fechas de alta de menor antigüedad, al contrario que sucede con los hombres y, como resultado de ello, la antigüedad media en la profesión de auditoría es de 20,7 años para los hombres EI y de sólo 15,6 años para las mujeres EI. Estas últimas, además, se inician como auditoras a una edad media de 32,7, tres años más jóvenes que sus compañeros. También la antigüedad media en la situación actual es algunos años menor en las mujeres (10,5 años frente a 14,4).

b. Auditores ejercientes socios según año de alta y por género

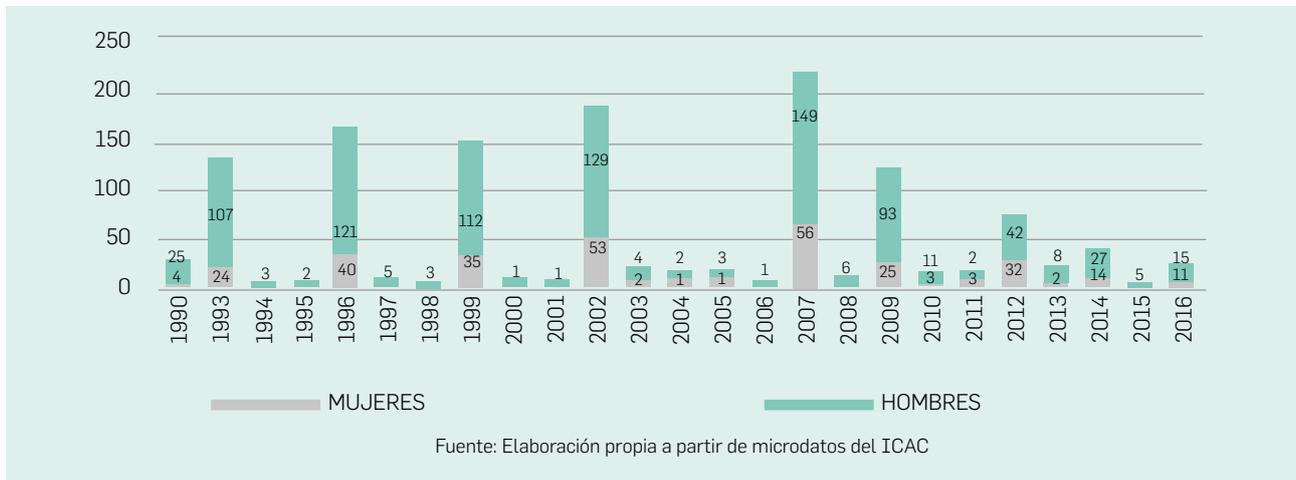
En la categoría de auditores ejercientes socios, vuelve a reproducirse el esquema anterior de elevada masculinización, aunque en este caso se produce un menor desequilibrio en todos los tramos de años de alta considerados, con la excepción de la de mayor antigüedad. Este hecho, puede comprobarse a partir de la información recogida en la Tabla 2.7 y en el Gráfico 2.10. Incluso en las altas más recientes, la distribución entre hombres y mujeres está muy próxima al equilibrio (que la Ley de Igualdad establece cuando las cifras se sitúan en los porcentajes del 40% y 60%). Así, los porcentajes por filas muestran que, entre los incorporados al ROAC como auditores socios entre 2010 y 2014, el 37,2% fueron mujeres, y el 35,5% de los que lo hicieron después de 2014. La tendencia, con algunos altibajos, parece dirigirse hacia un mayor equilibrio de género, más clara que la que podía observarse en el colectivo de auditores ejercientes individuales.

Tabla 2.7 Auditores ejercientes socios según año de alta y por género

Fecha de alta	valores absolutos		% filas		% columnas	
	H	M	H	M	H	M
Antes de 1990	554	47	92,2	7,8	38,5	12,4
Entre 1991 y 1994	140	31	81,9	18,1	9,7	8,2
Entre 1995 y 1999	241	83	74,4	25,6	16,7	21,9
Entre 2000 y 2004	142	58	71,0	29,0	9,9	15,3
Entre 2005 y 2009	252	95	72,6	27,4	17,5	25,1
Entre 2010 y 2014	91	54	62,8	37,2	6,3	14,2
Después de 2014	20	11	64,5	35,5	1,4	2,9
Total	1.440	379	79,2	20,8	100,0	100,0
Antigüedad como auditor	18,8	14,1				
Edad de acceso al ROAC	34,9	32,8				
Antigüedad situación actual	8,3	6,7				

Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC

Gráfico 2. 10 Auditores ejercientes solos según año de alta y por género



En los porcentajes por columnas vuelve a repetirse el esquema de los ejercientes individuales. Los hombres presentan concentraciones más elevadas en las altas de mayor antigüedad, anteriores a 1994, mientras que las mujeres muestran porcentajes más elevados en las altas producidas desde 1995 en adelante. Así, la antigüedad media como auditores dista 4,7 años entre ellas (14,1 años) y ellos (18,8 años).

La antigüedad en la situación actual es notablemente más baja que la antigüedad como auditor, tanto en los hombres como en las mujeres (8,3 años y 6,7 años respectivamente), lo que denota que han pasado más frecuentemente por otras categorías de auditor antes de llegar a ser ejerciente socio.

c. Auditores no ejercientes por cuenta ajena según año de alta y por género

La Tabla 2.8 recoge las cifras de auditores no ejercientes por cuenta ajena, por género y por tramos de alta en el ROAC, así como los porcentajes por filas y por columnas resultantes en cada uno de dichos tramos, estando el detalle anual reflejado en el Gráfico 2.11.

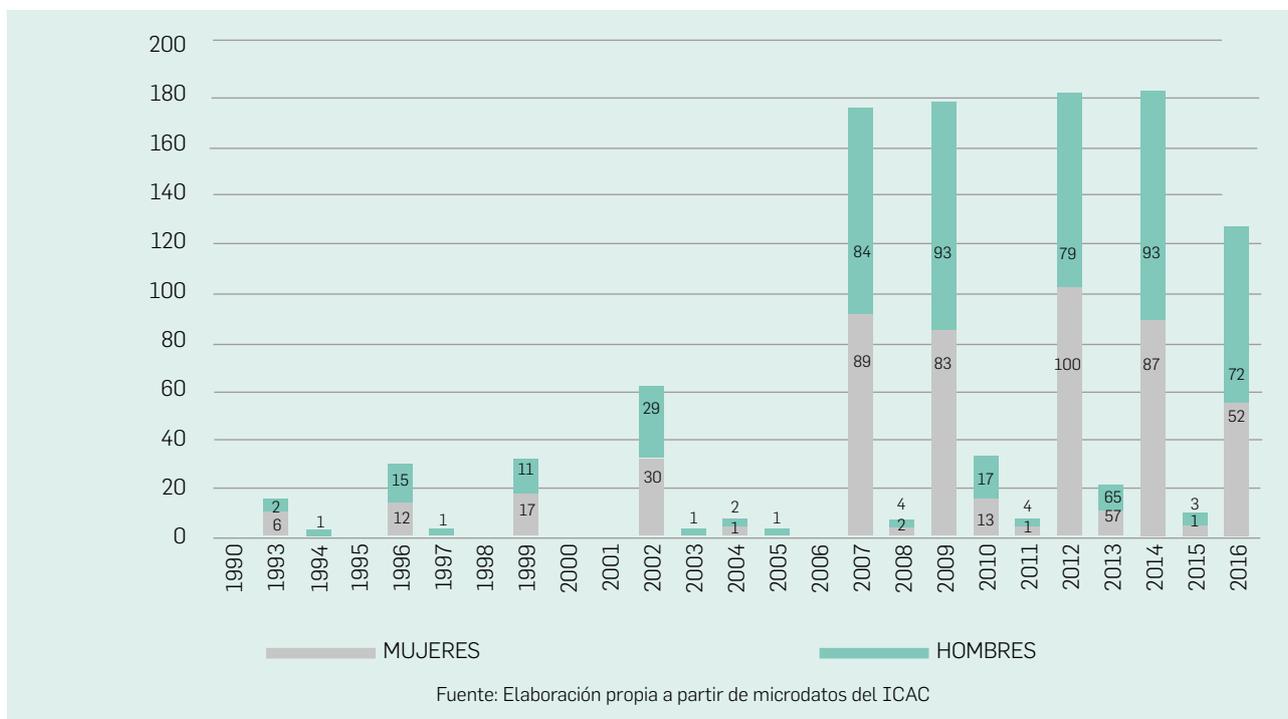
Es muy destacable que en los quinquenios 2005-2009 y 2010-2014 se produce un número de altas muy importante, de 353 y 410 respectivamente, que se reparten prácticamente al 50% entre mujeres y hombres. También es muy destacable la cifra de los que se registran después de 2014, 130 efectivos, con una distribución por género algo menos paritaria aunque dentro de los límites del 40%-60%.

Tabla 2. 8 Auditores no ejercientes por cuenta ajena según año de alta y por género

Fecha de alta	valores absolutos		% filas		% columnas	
	H	M	H	M	H	M
Antes de 1990	34	13	72,3	27,7	6,1	2,5
Entre 1991 y 1994	7	7	50,0	50,0	1,3	1,3
Entre 1995 y 1999	27	29	48,2	51,8	4,9	5,6
Entre 2000 y 2004	31	32	49,2	50,8	5,6	6,2
Entre 2005 y 2009	179	174	50,7	49,3	32,3	33,5
Entre 2010 y 2014	201	209	49,0	51,0	36,3	40,3
Después de 2014	75	55	57,7	42,3	13,5	10,6
Total	554	519	51,6	48,4	100,0	100,0
Antigüedad como auditor	7,4	6,9				
Edad de acceso al ROAC	33,7	32,4				
Antigüedad situación actual	5,5	5,8				

Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC

Gráfico 2.11 Auditores no ejercientes por cuenta ajena por año de alta y por género



Con anterioridad a estas fechas, el número de altas que se observa es muy limitado, aunque sólo se presenta diferencias por género entre los que se dan de alta entre 1989-1990, periodo con una cifra total relativamente importante de los que apenas el 28% son mujeres. Los porcentajes por filas muestran que tanto los hombres como las mujeres NECA se concentran mayoritariamente (en torno al 85%) en las altas que van desde 2005 en adelante, y el Gráfico 2.11 revela que estas se producen principalmente en cinco años, 2014, 2012, 2009, 2007 y 2016, ordenados de forma descendente.

En definitiva, destacan en este caso, la gran similitud con la que se distribuyen los NECA entre hombres y mujeres en casi todos los quinquenios de alta, por un lado; y la elevada concentración de las altas en los quinquenios más recientes, por otro. Como resultado de ello, la antigüedad media como auditor es una cifra muy baja y muy parecida en ambos sexos, en torno a los 7 años.

d. Auditores no ejercientes según año de alta y por género

La categoría de auditores no ejercientes presenta unas pautas completamente distintas de los NECA, y se parecen mucho más a las de los auditores ejercientes. La presencia masculina es claramente preponderante entre los auditores de mayor antigüedad (hasta las altas en 1999), aunque el desequilibrio va reduciéndose progresivamente (como muestran los porcentajes por filas de la Tabla 2.9). En las altas registradas a partir de 2000, en cambio, la distribución por género responde a patrones de igualdad aunque los porcentajes son algo más favorables a la presencia masculina.

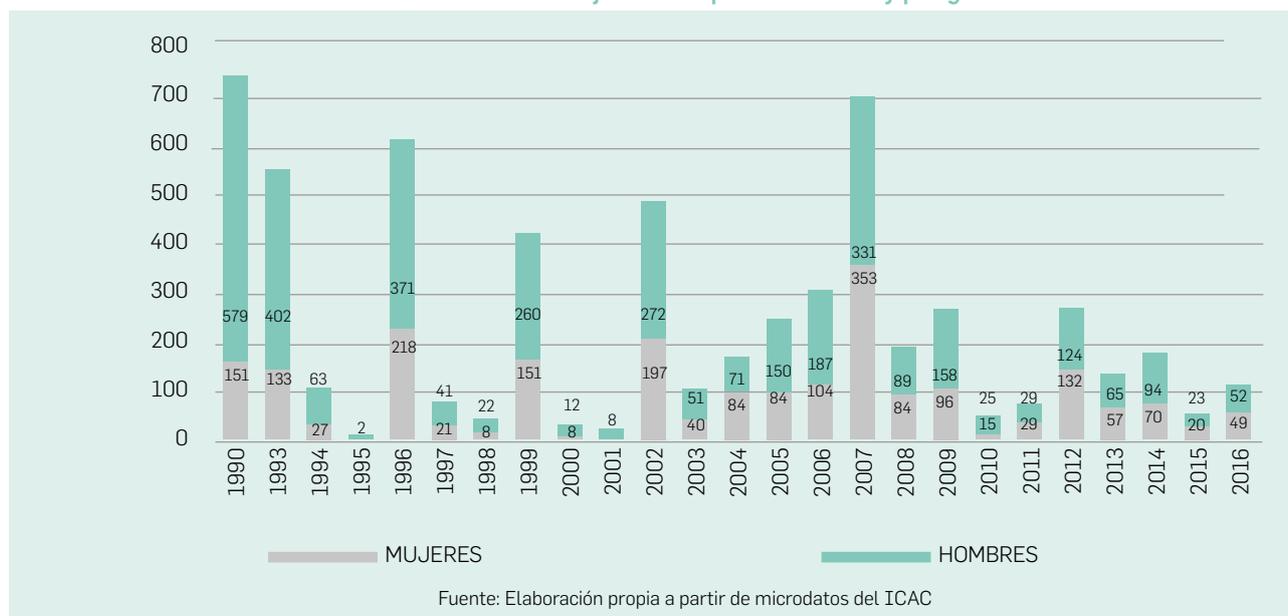
Cuando se analizan los porcentajes por columnas, resulta patente que el momento de alta más frecuente fue en los dos primeros años (1989 y 1990), con una intensidad mucho más alta en los hombres (70%) que en las mujeres (46%). A partir de ese momento las oleadas de altas se produjeron con mayor frecuencia en la etapa inicial que en los últimos años, con la excepción del año 2007, como muestra el Gráfico 2.12.

Tabla 2. 9 Auditores no ejercientes según año de alta y por género

Fecha de alta	valores absolutos		% filas		% columnas	
	H	M	H	M	H	M
Antes de 1990	8.188	1.822	81,8	18,2	70,1	46,0
Entre 1991 y 1994	1.045	311	77,1	22,9	8,9	7,9
Entre 1995 y 1999	713	400	64,1	35,9	6,1	10,1
Entre 2000 y 2004	413	331	55,5	44,5	3,5	8,4
Entre 2005 y 2009	915	721	55,9	44,1	7,8	18,2
Entre 2010 y 2014	337	303	52,7	47,3	2,9	7,7
Después de 2014	75	69	52,1	47,9	0,6	1,7
Total	11.686	3.957	74,7	25,3	100,0	100,0
Antigüedad como auditor	23,6	19,3				
Edad de acceso al ROAC	39,6	33,9				
Antigüedad situación actual	15,5	14,3				

Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC

Gráfico 2. 12 Auditores no ejercientes por año de alta y por género



2.4 CARACTERIZACIÓN DE LOS AUDITORES SEGÚN SU EDAD AL DARSE DE ALTA EN EL REGISTRO

El cruce de la información sobre el año de nacimiento y el año de ingreso en el ROAC de la Tabla 2.10 permite conocer cuáles son los tramos de edad más frecuente para inscribirse como auditor. Para facilitar la lectura de los datos se han sombreado todas aquellas celdas que muestran una frecuencia superior al 10% para cada tramo de alta, lo que lleva a destacar en cada caso sólo entre 2 y 3 celdas. La celda sombreada en color más oscuro es la que ofrece la cifra más alta y se comprueba que corresponde en todos los tramos de alta menos en el último con una edad de entre 30 y 40 años. Por lo tanto, con independencia del momento del alta, la moda de la edad está dentro de ese intervalo.

Tabla 2. 10 Porcentaje de auditores individuales según cohorte de nacimiento y año de alta en el registro

Fecha de alta Cohorte de año de nacimiento	Antes de 1990	Entre 1991 y 1994	Entre 1995 y 1999	Entre 2000 y 2004	Entre 2005 y 2009	Entre 2010 y 2014	Después de 2014	Total
Entre 1910 y 1914	0,2	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1
Entre 1915 y 1919	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1
Entre 1920 y 1924	1,2	0,4	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,7
Entre 1925 y 1929	3,4	0,8	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	2,0
Entre 1930 y 1934	5,2	1,9	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	3,1
Entre 1935 y 1939	5,0	2,3	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	3,0
Entre 1940 y 1944	9,6	4,2	0,5	0,2	0,0	0,0	0,0	5,8
Entre 1945 y 1949	14,8	6,3	2,3	0,7	0,2	0,1	0,0	9,1
Entre 1950 y 1954	19,2	9,0	3,1	1,7	0,5	0,3	0,3	12,0
Entre 1955 y 1959	25,1	11,8	6,7	3,9	1,4	1,1	0,3	16,1
Entre 1960 y 1964	14,9	24,3	22,9	11,5	5,3	2,9	1,2	14,0
Entre 1965 y 1969	0,2	13,5	53,6	29,1	9,3	4,7	5,2	9,3
Entre 1970 y 1974	0,0	0,0	10,2	43,3	24,6	14,0	9,0	7,6
Entre 1975 y 1979	0,0	0,0	0,1	5,2	31,5	29,1	22,4	6,5
Entre 1980 y 1984	0,0	0,0	0,0	0,0	4,6	36,0	43,7	3,6
Entre 1985 y 1989	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	4,8	14,9	0,6
Entre 1990 y 1994	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,2	0,3	0,0
No consta	1,1	25,4	0,2	4,3	22,5	6,9	2,6	6,4
Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC

Entre las mujeres y los hombres no hay mucha diferencia, coincidiendo en la mayoría de los casos con el patrón general (véase Tabla 2.11).

Tabla 2. 11 Porcentaje de auditores individuales según cohorte de nacimiento y año de alta en el registro

Fecha de alta Cohorte de año de nacimiento	Antes de 1990	Entre 1991 y 1994	Entre 1995 y 1999	Entre 2000 y 2004	Entre 2005 y 2009	Entre 2010 y 2014	Después de 2014	Total
HOMBRES								
Entre 1910 y 1914	0,2	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1
Entre 1915 y 1919	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,2
Entre 1920 y 1924	1,4	0,5	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,9
Entre 1925 y 1929	3,9	0,9	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	2,5
Entre 1930 y 1934	5,9	2,0	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0	3,9
Entre 1935 y 1939	5,7	2,7	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	3,8
Entre 1940 y 1944	10,7	5,0	0,7	0,3	0,1	0,0	0,0	7,2
Entre 1945 y 1949	15,5	6,8	3,0	1,2	0,3	0,1	0,0	10,6
Entre 1950 y 1954	19,8	10,3	4,3	2,3	0,3	0,4	0,5	13,7
Entre 1955 y 1959	23,3	12,2	8,2	4,5	1,7	1,8	0,5	16,7
Entre 1960 y 1964	12,2	24,2	25,9	12,3	5,8	4,0	2,0	13,3
Entre 1965 y 1969	0,1	8,7	49,3	31,2	11,3	4,6	4,0	7,8
Entre 1970 y 1974	0,0	0,0	7,7	41,5	25,2	14,1	10,0	5,9
Entre 1975 y 1979	0,0	0,0	0,1	3,1	30,1	29,4	25,0	4,9
Entre 1980 y 1984	0,0	0,0	0,0	0,0	4,3	35,5	40,5	2,6
Entre 1985 y 1989	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	2,3	13,5	0,3
Entre 1990 y 1994	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,1	0,5	0,0
No consta	1,0	26,6	0,2	3,6	20,9	7,6	3,5	5,7
Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
MUJERES								
Entre 1920 y 1924	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1
Entre 1925 y 1929	0,6	0,8	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,3
Entre 1930 y 1934	1,4	1,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,6
Entre 1935 y 1939	1,3	0,8	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,5
Entre 1940 y 1944	4,4	1,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	1,7
Entre 1945 y 1949	11,2	4,2	0,9	0,0	0,2	0,0	0,0	4,7
Entre 1950 y 1954	16,5	4,2	0,3	0,8	0,6	0,2	0,0	6,8
Entre 1955 y 1959	34,4	10,3	3,6	3,2	0,8	0,2	0,0	14,5
Entre 1960 y 1964	28,0	24,7	16,2	10,3	4,5	1,7	0,0	16,1
Entre 1965 y 1969	0,6	31,6	62,9	25,8	6,3	4,8	7,0	14,0
Entre 1970 y 1974	0,0	0,0	15,8	46,2	23,8	13,8	7,7	12,7
Entre 1975 y 1979	0,0	0,0	0,0	8,4	33,5	28,7	18,9	11,5
Entre 1980 y 1984	0,1	0,0	0,0	0,0	5,2	36,7	48,3	6,6
Entre 1985 y 1989	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	7,6	16,8	1,4
Entre 1990 y 1994	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,2	0,0	0,0
No consta	1,6	21,0	0,3	5,3	24,9	6,1	1,4	8,5
Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC

2.5 DISTRIBUCIÓN GEOGRÁFICA DE LOS AUDITORES: DETALLE PROVINCIAL

En este epígrafe se analiza la distribución geográfica de los auditores ofreciendo el detalle por provincia, por tipo de auditor y diferenciando entre hombres y mujeres. La variable que sirve para la asignación provincial de cada uno de los auditores es la de la provincia en la que se localiza su domicilio profesional.

Debido a que algunas provincias presentan una presencia nula o muy baja de auditores, se ha optado por reflejar en la mayoría de las tablas sólo las primeras 30 provincias, ordenadas según el número de auditores que figuran adscritos, sobre la base de la información del ICAC. El porcentaje de auditores que acumulan las primeras 30 provincias supera, en todas las categorías de auditores, el 90%.

La Tabla 2.12 refleja cómo se distribuyen los auditores entre las distintas provincias españolas, ordenadas de forma descendente en función del número total de auditores que presentan (3ª columna). Se ofrece también el detalle de la cifra de mujeres y de hombres (1ª y 2ª columnas), y el porcentaje que suponen las primeras sobre el total provincial (6ª columna), así como del porcentaje de auditores que concentra cada provincia (4ª columna) y el que se va acumulando conforme se va añadiendo una provincia más (5ª columna).

Las provincias que aparecen a la cabeza, con mucha diferencia respecto a las restantes, son Madrid y Barcelona, pues en ellas tienen su domicilio profesional 6.726 y 3.323 auditores respectivamente, lo que supone un 32,2% de total para el caso de Madrid y un 15,9% para el de Barcelona, acumulando ya entre las dos provincias algo más del 48% de total de los auditores de España. Ambas son también las que lideran en el número de mujeres auditoras, (aunque no en el porcentaje que representan sobre el total) suponiendo estas un 29,2% de total provincial en Madrid y un 23,4% en el caso de Barcelona.

Aunque a una importante distancia, Valencia, Vizcaya y Sevilla completan el grupo de las cinco provincias con más auditores, concentrando respectivamente el 5,4%, el 4,1% y el 3,2% del total español. Entre las cinco provincias aglutinan, por tanto, al 60,7% del total de auditores.

Las Tablas 2.13 a 2.16 ofrecen el detalle para cada una de las categorías de auditores y ponen de relieve cuáles son las tres provincias líderes como domicilio profesional de los auditores, pues resultan también las mismas en las cuatro categorías; se trata de Madrid, Barcelona y Valencia, en orden de mayor a menor presencia de auditores. Las posiciones de las dos primeras, Madrid y Barcelona, se mantienen también cuando se desagregan las cifras de auditores por género, no así el caso de Valencia que pierde la tercera posición en algunas categorías cuando se ordena en función del número mujeres auditoras; por ejemplo, en la de ejercientes individuales, caso en el que es superada por Málaga, y en la de no ejercientes por cuenta ajena, en la que Zaragoza ocupa el tercer puesto.

La concentración de auditores en estas tres primeras provincias es muy alta, aglutinando un porcentaje que oscila entre el 56,7% en la categoría de ejercientes socios y el 33,8% en la de ejercientes individuales (acumulan el 56% de los auditores no ejercientes y el 54,6% de los no ejercientes por cuenta ajena).

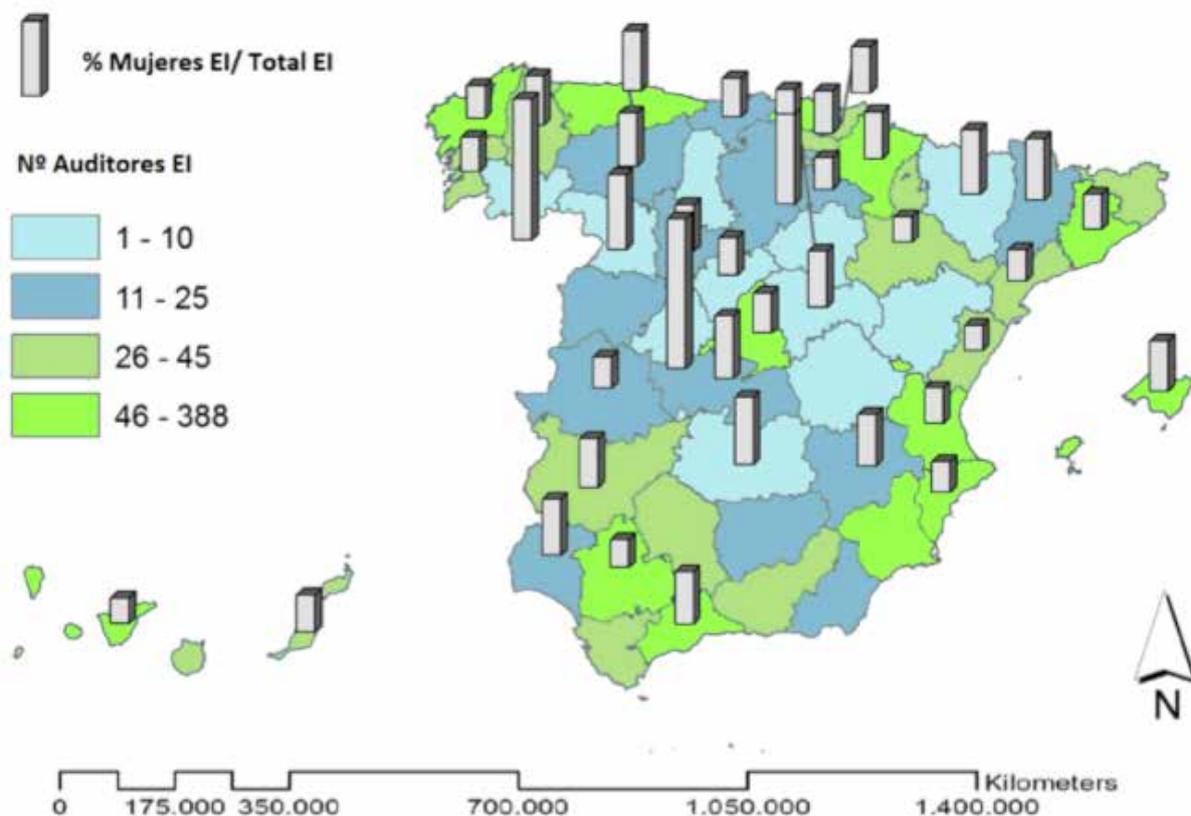
Tabla 2. 12 Distribución de los auditores por provincias. Total y detalle por género.

	TOTAL	Mujeres	Varones	Total	% Total	% Acum.	% Mujeres
1	MADRID	1965	4761	6726	32,2	32,2	29,2
2	BARCELONA	776	2547	3323	15,9	48,1	23,4
3	VALENCIA	237	882	1119	5,4	53,5	21,2
4	VIZCAYA	185	670	855	4,1	57,5	21,6
5	SEVILLA	146	520	666	3,2	60,7	21,9
6	ALICANTE	108	454	562	2,7	63,4	19,2
7	ZARAGOZA	174	388	562	2,7	66,1	31,0
8	A CORUÑA	129	404	533	2,6	68,7	24,2
9	MÁLAGA	119	400	519	2,5	71,1	22,9
10	ASTURIAS	111	342	453	2,2	73,3	24,5
11	MURCIA	83	337	420	2,0	75,3	19,8
12	NAVARRA	83	281	364	1,7	77,1	22,8
13	ILLES BALEARS	69	246	315	1,5	78,6	21,9
14	LAS PALMAS	69	244	313	1,5	80,1	22,0
15	PONTEVEDRA	80	231	311	1,5	81,6	25,7
16	GUIPÚZCOA	60	239	299	1,4	83,0	20,1
17	S. CRUZ DE TENERIFE	68	217	285	1,4	84,4	23,9
18	VALLADOLID	73	190	263	1,3	85,6	27,8
19	CANTABRIA	55	189	244	1,2	86,8	22,5
20	CÓRDOBA	43	166	209	1,0	87,8	20,6
21	GIRONA	51	144	195	0,9	88,7	26,2
22	CASTELLÓN	32	127	159	0,8	89,5	20,1
23	GRANADA	27	132	159	0,8	90,2	17,0
24	CÁDIZ	27	118	145	0,7	90,9	18,6
25	TARRAGONA	30	112	142	0,7	91,6	21,1
26	ÁLAVA	42	95	137	0,7	92,3	30,7
27	LUGO	43	92	135	0,6	92,9	31,9
28	BADAJOS	32	96	128	0,6	93,5	25,0
29	LLEIDA	32	93	125	0,6	94,1	25,6
30	BURGOS	29	94	123	0,6	94,7	23,6
31	LEÓN	30	88	118	0,6	95,3	25,4
32	ALMERÍA	24	80	104	0,5	95,8	23,1
33	LA RIOJA	21	72	93	0,4	96,2	22,6
34	ALBACETE	20	63	83	0,4	96,6	24,1
35	TOLEDO	24	57	81	0,4	97,0	29,6
36	HUELVA	17	62	79	0,4	97,4	21,5
37	JAÉN	15	63	78	0,4	97,8	19,2
38	SALAMANCA	15	52	67	0,3	98,1	22,4
39	CÁCERES	9	47	56	0,3	98,3	16,1
40	OURENSE	13	34	47	0,2	98,6	27,7
41	CIUDAD REAL	7	33	40	0,2	98,8	17,5
42	HUESCA	7	27	34	0,2	98,9	20,6
43	SEGOVIA	6	28	34	0,2	99,1	17,6
44	GUADALAJARA	12	18	30	0,1	99,2	40,0
45	ZAMORA	9	15	24	0,1	99,3	37,5
46	PALENCIA	3	19	22	0,1	99,5	13,6
47	CUENCA	3	15	18	0,1	99,5	16,7
48	ÁVILA	4	9	13	0,1	99,6	30,8
49	MELILLA	2	10	12	0,1	99,7	16,7
50	SORIA	6	5	11	0,1	99,7	54,5
51	CEUTA	1	7	8	0,0	99,8	12,5
52	TERUEL	3	5	8	0,0	99,8	37,5
	Total	5240	15653	20893	100,0	100,0	25,1

En el caso de los auditores Ejercientes Individuales las diez primeras provincias, según su cifra total de auditores EI, absorben al 61,3% de los efectivos y considerando las primeras veinte el porcentaje alcanza prácticamente el 80%. En las posiciones más destacadas, Madrid concentra al 16,5% de esta categoría de auditores (con un total de 388 efectivos) y Barcelona al 11,2% (con una cifra absoluta de 263 EI). La tercera provincia, Valencia, absorbe a un porcentaje notablemente más reducido, un 6,1% (con 145 auditores EI) y entre las tres primeras acumulan al 33,8%, que es la cifra más baja de concentración que se observa considerando los cuatro tipos de auditores (véanse Figura 2.1 y Tabla 2.13).

Concentrando la atención en las tres provincias que lideran el ranking de número de EI, para observar la distribución por género, se comprueba que presentan un patrón muy similar a la media (16,3% de mujeres). Madrid con 69 auditoras es la que ostenta un porcentaje de mujeres más elevado de las tres, pues alcanza el 17,8%; Valencia (con 23 auditoras) y Barcelona (con 41 auditoras) muestran una participación femenina en el total de auditores algo por debajo de la media (15,9% y 15,6% respectivamente).

Figura 2. 1 Distribución geográfica de los auditores EI y Mujeres EI*, 2016



Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC

Tabla 2. 13 Las 30 provincias con mayor número de auditores ejercientes individuales y detalle por género

	TOTAL	Mujeres	Varones	Total	% Total	% Acum.
1	MADRID	69	319	388	16,5	16,5
2	BARCELONA	41	222	263	11,2	27,6
3	VALENCIA	23	122	145	6,1	33,8
4	MÁLAGA	29	94	123	5,2	39,0
5	ALICANTE	14	89	103	4,4	43,3
6	SEVILLA	12	85	97	4,1	47,5
7	VIZCAYA	10	81	91	3,9	51,3
8	MURCIA	7	82	89	3,8	55,1
9	ASTURIAS	21	58	79	3,4	58,4
10	A CORUÑA	10	58	68	2,9	61,3
11	NAVARRA	14	52	66	2,8	64,1
12	STA CRUZ DE TENERIFE	6	47	53	2,2	66,4
13	ILLES BALEARS	11	38	49	2,1	68,4
14	PONTEVEDRA	7	38	45	1,9	70,4
15	ZARAGOZA	5	39	44	1,9	72,2
16	CÓRDOBA	1	35	36	1,5	73,7
17	CASTELLÓN	4	31	35	1,5	75,2
18	GIRONA	1	34	35	1,5	76,7
19	GRANADA	3	31	34	1,4	78,2
20	GUIPÚZCOA	7	27	34	1,4	79,6
21	ÁLAVA	6	26	32	1,4	81,0
22	BADAJOS	7	25	32	1,4	82,3
23	LAS PALMAS	5	25	30	1,3	83,6
24	TARRAGONA	4	25	29	1,2	84,8
25	CÁDIZ	2	26	28	1,2	86,0
26	LUGO	6	21	27	1,1	87,2
27	TOLEDO	7	18	25	1,1	88,2
28	VALLADOLID	5	19	24	1,0	89,2
29	BURGOS	2	21	23	1,0	90,2
30	CANTABRIA	4	19	23	1,0	91,2

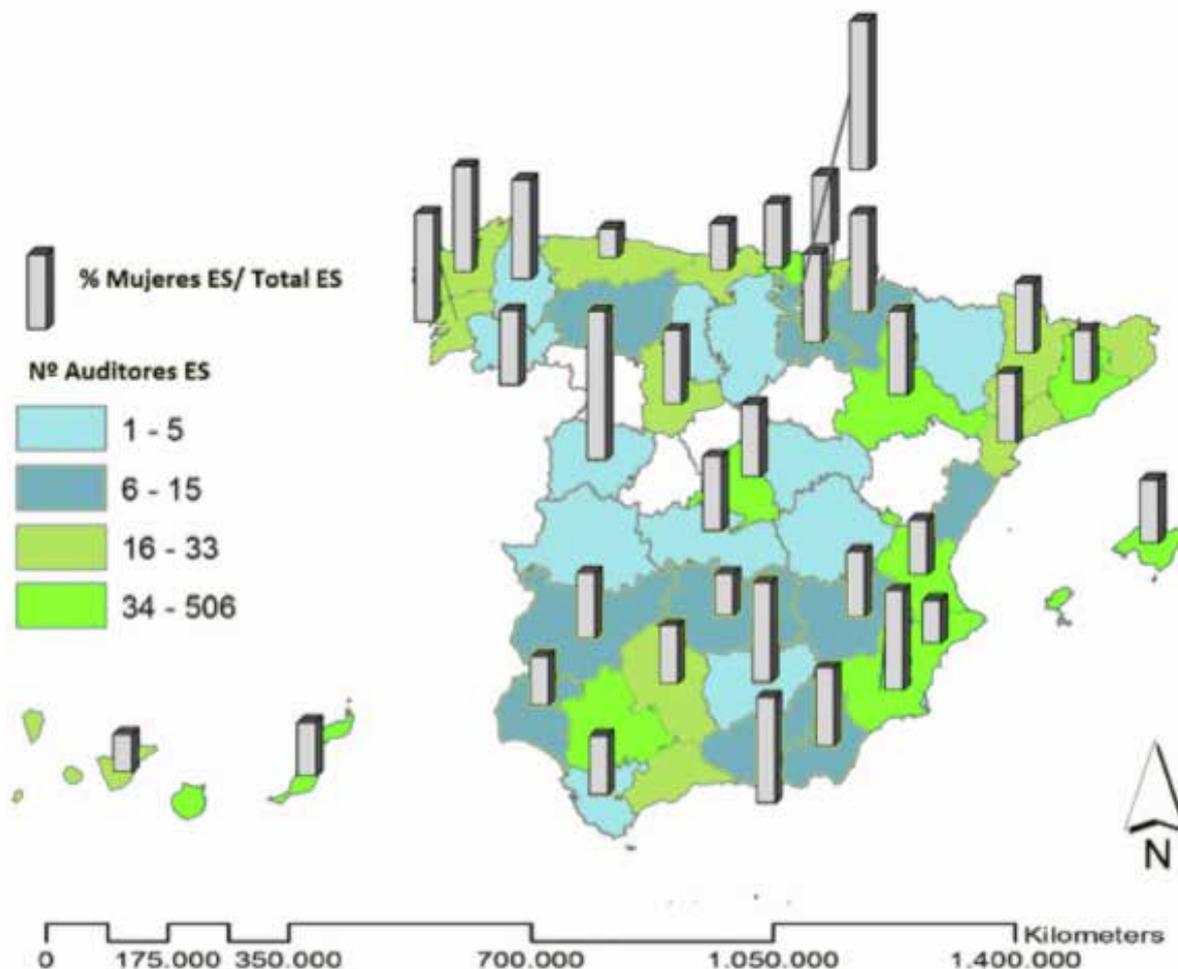
Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC

Los auditores ejercientes socios muestran una concentración geográfica mayor que los ejercientes individuales, como se puede comprobar en la Figura 2.2 y en la Tabla 2.14 (en la que se presentan las 30 primeras provincias según el número total de auditores ES)

Así, Madrid, Barcelona y Valencia acumulan al 56,7% de estos profesionales y si consideramos las diez primeras provincias encontramos ya a tres de cada cuatro ES. La posición más destacada vuelve a ser la de Madrid, que con 506 efectivos concentra al 27,8% de los ES, seguida por Barcelona con 434, número que supone un 23,9% del total de ES, y situándose Valencia ya a una distancia considerable, con un 5,1% y una cifra absoluta de 92 auditores ES.

Fijando la atención en la distribución por género en estas tres primeras provincias, la más equilibrada se presenta en Madrid, que con 124 mujeres ES muestra un porcentaje de mujeres del 24,5%, superando casi en 4 puntos porcentuales a la media española. El porcentaje que suponen las mujeres sobre el total de ES es, en cambio, ligeramente inferior a la media en los casos de Valencia (18,5% de mujeres) y de Barcelona (17,5%).

Figura 2. 2 Distribución geográfica de los auditores ES y Mujeres ES*, 2016



Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC

Tabla 2. 14 Las 30 provincias con mayor número de auditores ejercientes socios y detalle por género

	TOTAL	Mujeres	Varones	Total	% Total	% Acum.
1	MADRID	124	382	506	27,8	27,8
2	BARCELONA	76	358	434	23,9	51,7
3	VALENCIA	17	75	92	5,1	56,7
4	SEVILLA	5	58	63	3,5	60,2
5	ZARAGOZA	17	43	60	3,3	63,5
6	ALICANTE	7	41	48	2,6	66,1
7	VIZCAYA	10	36	46	2,5	68,7
8	ILLES BALEARS	9	33	42	2,3	71,0
9	LAS PALMAS	7	31	38	2,1	73,1
10	MURCIA	12	24	36	2,0	75,0
11	MÁLAGA	2	31	33	1,8	76,9
12	PONTEVEDRA	12	21	33	1,8	78,7
13	STA CRUZ DE TENERIFE	4	27	31	1,7	80,4
14	ASTURIAS	3	27	30	1,6	82,0
15	GUIPÚZCOA	7	23	30	1,6	83,7
16	A CORUÑA	10	18	28	1,5	85,2
17	CANTABRIA	4	21	25	1,4	86,6
18	GIRONA	2	19	21	1,2	87,7
19	LLEIDA	5	16	21	1,2	88,9
20	CÓRDOBA	4	16	20	1,1	90,0
21	VALLADOLID	5	15	20	1,1	91,1
22	TARRAGONA	4	13	17	0,9	92,0
23	ALMERÍA	4	11	15	0,8	92,9
24	NAVARRA	5	10	15	0,8	93,7
25	GRANADA	5	9	14	0,8	94,4
26	LA RIOJA	3	7	10	0,5	95,0
27	LEÓN		10	10	0,5	95,5
28	ALBACETE	2	7	9	0,5	96,0
29	BADAJOS	2	7	9	0,5	96,5
30	ÁLAVA	4	4	8	0,4	97,0

Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC

Las cifras correspondientes a los auditores no ejercientes por cuenta ajena se reflejan en la Figura 2.3 y en la Tabla 2.15.

Como se observa en la última columna de la tabla, su concentración en las tres provincias líderes es también muy alta, pues reúnen al 54,6% de esta categoría de auditores. Con las siete provincias siguientes ya se acumula al 77,2% y en las primeras 30 ya se cuenta prácticamente a la totalidad (98,15%).

Vuelve a ser Madrid la más destacada, con 302 auditores NECA que suponen un 28,1% del total, y a una cierta distancia, Barcelona, con 225 efectivos y un 21%. De nuevo, Valencia es la tercera, pero, con tan solo 59 auditores NECA, está muy distanciada de las dos primeras (solamente aglutina a un 5,5% del total de los auditores de este tipo).

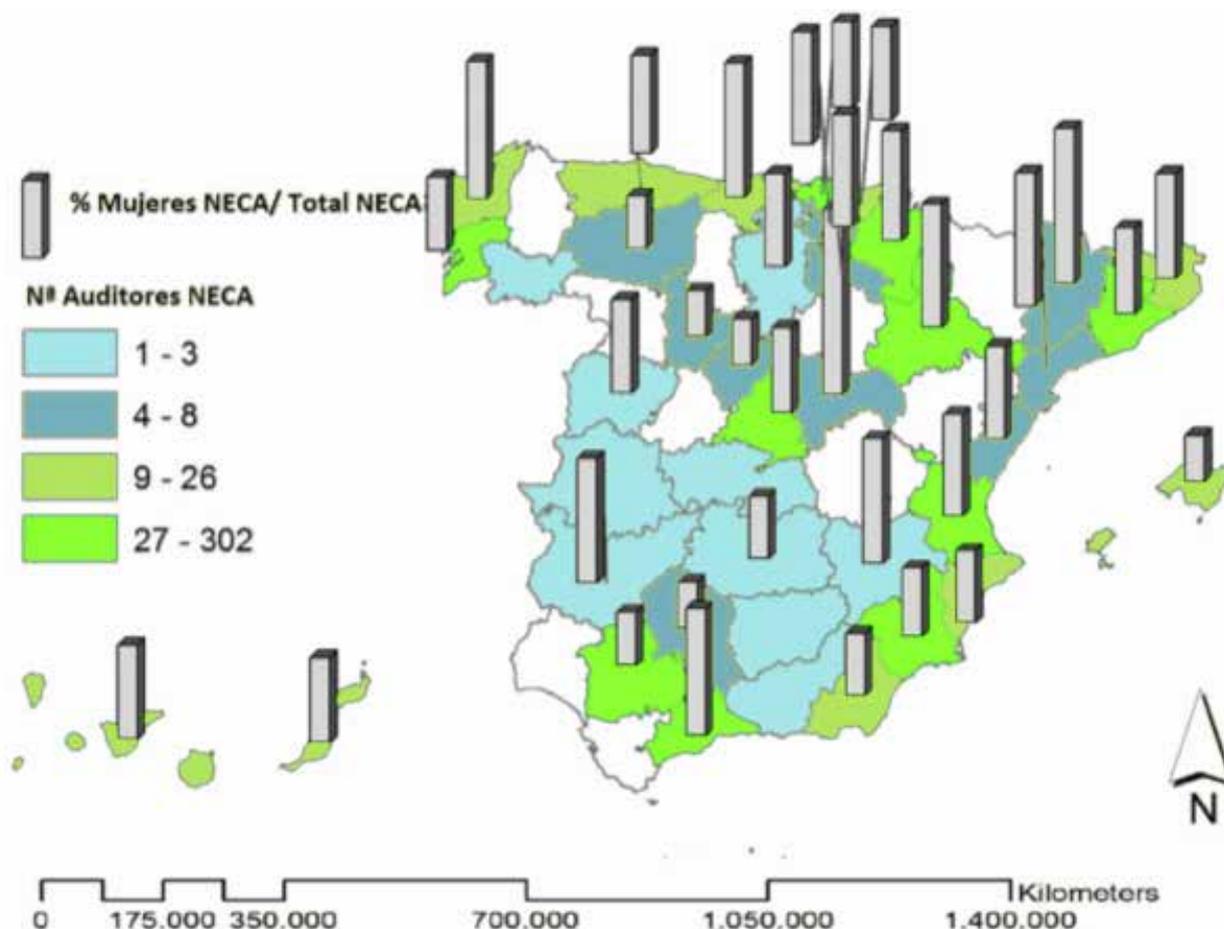
La distribución por género es muy equilibrada en esta categoría de auditor, como se observa en las dos primeras columnas que ofrecen el detalle del número de mujeres y de hombres NECA en cada provincia. Destaca en este caso Valencia por un porcentaje de mujeres (54,2%) casi 6 puntos porcentuales superior a la media (48,4%).

Tabla 2. 15 Las 30 provincias con mayor número de auditores no ejercientes cuenta ajena y detalle por género

	TOTAL	Mujeres	Varones	Total	% Total	% Acum.
1	MADRID	138	164	302	28,1	28,1
2	BARCELONA	104	121	225	21,0	49,1
3	VALENCIA	32	27	59	5,5	54,6
4	ZARAGOZA	33	17	50	4,7	59,3
5	VIZCAYA	22	26	48	4,5	63,7
6	MURCIA	12	21	33	3,1	66,8
7	MÁLAGA	19	9	28	2,6	69,4
8	PONTEVEDRA	11	17	28	2,6	72,0
9	SEVILLA	8	20	28	2,6	74,7
10	NAVARRA	16	11	27	2,5	77,2
11	ALICANTE	10	16	26	2,4	79,6
12	A CORUÑA	17	6	23	2,1	81,7
13	GIRONA	13	10	23	2,1	83,9
14	ASTURIAS	10	9	19	1,8	85,6
15	CANTABRIA	13	5	18	1,7	87,3
16	GUIPÚZCOA	9	9	18	1,7	89,0
17	ILLES BALEARS	3	9	12	1,1	90,1
18	LAS PALMAS	5	6	11	1,0	91,1
19	STA CRUZ DE TENERIFE	5	5	10	0,9	92,1
20	ALMERÍA	3	6	9	0,8	92,9
21	CÓRDOBA	2	6	8	0,7	93,7
22	TARRAGONA	5	2	7	0,7	94,3
23	LEÓN	2	5	7	0,7	95,0
24	LLEIDA	5	1	6	0,6	95,5
25	CASTELLÓN	3	3	6	0,6	96,1
26	ÁLAVA	3	2	5	0,5	96,6
27	LA RIOJA	3	2	5	0,5	97,0
28	GUADALAJARA	4		4	0,4	97,4
29	SEGOVIA	1	3	4	0,4	97,8
30	VALLADOLID	1	3	4	0,4	98,1

Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC

Figura 2. 3 Distribución geográfica de los auditores NECA y Mujeres NECA*, 2016



* No se han considerado los valores de las provincias cuya proporción de mujeres NECA es menor al 10% del total.

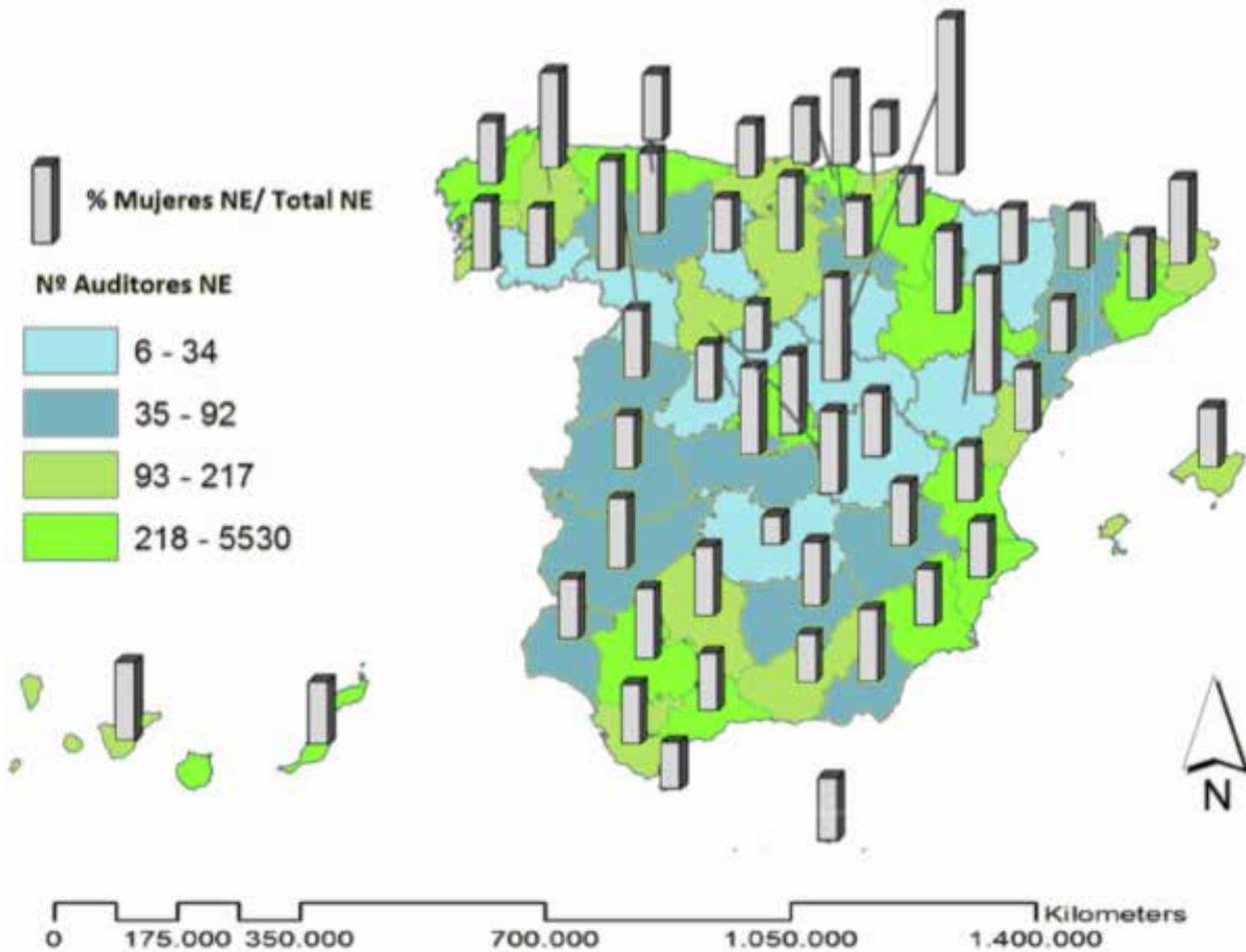
Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC.

Se presta atención, ahora, a la categoría de los auditores no ejercientes, a partir de las cifras contenidas en la Figura 2.4 y a la Tabla 2.16.

Lo más llamativo es el altísimo porcentaje de estos auditores que tiene su domicilio en la provincia de Madrid, más del 35%, resultando una cifra absoluta de 5.530 personas. De hecho, hay más de 20 puntos porcentuales de distancia con la segunda provincia en orden de importancia, Barcelona, que con 2.401 auditores no ejercientes aglutina al 15,3%, y 30 puntos porcentuales con la tercera, Valencia, que agrupa al 5,3% con 823 auditores NE. De nuevo estas tres provincias absorben a más de la mitad de los auditores considerados.

Por género, la distribución más igualitaria de estas tres provincias líderes la tiene Madrid, con un 29,5% de mujeres, superando por bastantes puntos porcentuales a Barcelona (23,1% de mujeres) y a Valencia (20%), como puede calcularse a partir de la información contenida en las tres primeras columnas de la citada Tabla 2.16.

Figura 2. 4 Distribución geográfica de los auditores NE y Mujeres NE*, 2016



Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC. * No se han considerado los valores de las provincias cuya proporción de mujeres NE es menor al 10% del total.

Tabla 2. 16 Las 30 provincias con mayor número de auditores no ejercientes y detalle por género

	TOTAL	Mujeres	Varones	Total	% Total	% Acum.
1	MADRID	1.634	3.896	5.530	35,4	35,4
2	BARCELONA	555	1.846	2.401	15,3	50,7
3	VALENCIA	165	658	823	5,3	56,0
4	VIZCAYA	143	527	670	4,3	60,2
5	SEVILLA	121	357	478	3,1	63,3
6	A CORUÑA	92	322	414	2,6	65,9
7	ZARAGOZA	119	289	408	2,6	68,6
8	ALICANTE	77	308	385	2,5	71,0
9	MÁLAGA	69	266	335	2,1	73,2
10	ASTURIAS	77	248	325	2,1	75,2
11	MURCIA	52	210	262	1,7	76,9
12	NAVARRA	48	208	256	1,6	78,5
13	LAS PALMAS	52	182	234	1,5	80,0
14	GUIPÚZCOA	37	180	217	1,4	81,4
15	VALLADOLID	62	153	215	1,4	82,8
16	ILLES BALEARS	46	166	212	1,4	84,2
17	PONTEVEDRA	50	155	205	1,3	85,5
18	STA CRUZ DE TENERIFE	53	138	191	1,2	86,7
19	CANTABRIA	34	144	178	1,1	87,8
20	CÓRDOBA	36	109	145	0,9	88,8
21	GIRONA	35	81	116	0,7	89,5
22	CÁDIZ	24	88	112	0,7	90,2
23	CASTELLÓN	25	87	112	0,7	90,9
24	GRANADA	19	90	109	0,7	91,6
25	LUGO	36	69	105	0,7	92,3
26	BURGOS	26	71	97	0,6	92,9
27	ÁLAVA	29	63	92	0,6	93,5
28	TARRAGONA	17	72	89	0,6	94,1
29	BADAJOS	21	63	84	0,5	94,6
30	LEÓN	23	57	80	0,5	95,1

Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC

Por último, resulta de interés observar las diferencias que se presentan por provincias teniendo en cuenta dos aspectos. Primero, la densidad de auditores ejercientes calculada sobre el número de empresas en la provincia, lo que permite corregir el efecto que tiene el diferente tamaño provincial sobre las cifras absolutas de auditores. Segundo, la proporción que guardan los NECA sobre los auditores ejercientes.

La Figura 2.5 refleja los resultados de dividir, para cada provincia, el número de auditores ejercientes entre el número de empresas, según se deriva de la información del DIRSE (en miles), lo que puede considerarse una medida de la densidad de ejercientes por provincia. En el color más oscuro aparecen las provincias que presentan

las densidades más elevadas, entre 1,287 y 1,997; en el color más claro están aquellas provincias como menor densidad, por debajo de 0,563; los otros dos colores presentan situaciones intermedias. En general las provincias con mayor densidad son las situadas en las zonas costeras y Álava, Navarra, Madrid, Zaragoza, Sevilla y Valladolid.

Lo anterior se completa con la Tabla 2.17, que permite comparar cuáles son las provincias que ocupan las primeras 10 posiciones según se considere el número de auditores ejercientes o la densidad de auditores ejercientes por cada 1000 empresas.

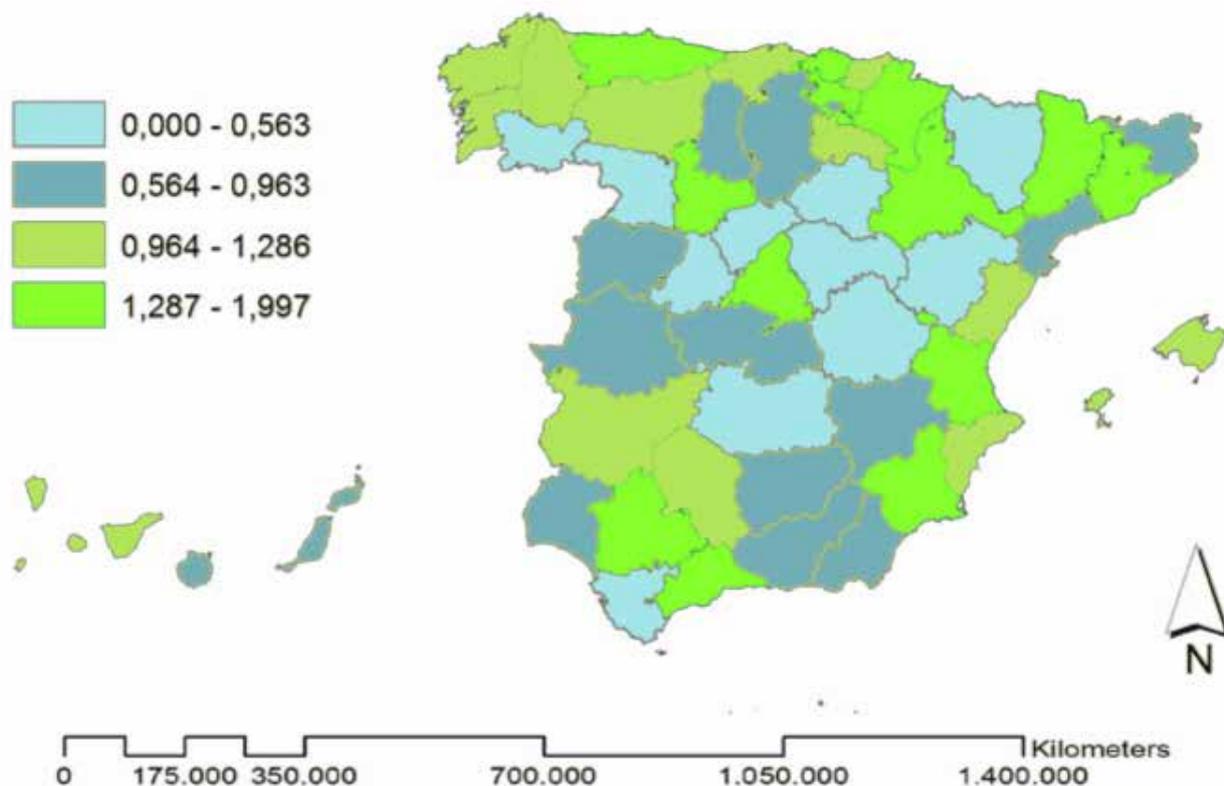
Aparecen sombreadas las celdas de las provincias que están entre las 10 primeras en ambos casos; se trata de Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla, Murcia y Zaragoza. Sin embargo, todas ellas cambian sus posiciones cuando se relativizan los datos en función del número de empresas. Así, considerando las tres primeras en función de su número de ejercientes, Madrid pasa desde la primera a la tercera posición, Barcelona desde la segunda a la séptima, Valencia desde la tercera a la novena posición. Sevilla y Murcia descienden varios puestos, mientras que Zaragoza pasa de la novena posición a la sexta. Así, las tres provincias que muestran una mayor densidad de ejercientes son Álava, con casi 2 por cada 1000 empresas, Navarra, con 1,845 y Madrid, con 1,731.

Tabla 2. 17 Las 10 primeras provincias españolas en número de auditores ejercientes y en densidad de ejercientes por empresa

POSICIÓN	Provincia	Ejercientes	Provincia	Ejercientes/1000 Empresas
1	Madrid	894	Álava	1,997
2	Barcelona	697	Navarra	1,845
3	Valencia	237	Madrid	1,731
4	Sevilla	160	Vizcaya	1,731
5	Málaga	156	Asturias	1,611
6	Alicante	151	Zaragoza	1,609
7	Murcia	125	Barcelona	1,547
8	Asturias	109	Sevilla	1,408
9	Zaragoza	104	Valencia	1,376
10	A Coruña	96	Murcia	1,359

Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC y DIRCE (INE)

Figura 2. 5 Densidad de auditores ejercientes por cada 1.000 empresas, 2016



Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC y DIRCE (INE)

En la Tabla 2.18 se refleja el segundo aspecto mencionado; en ella puede comprobarse que la media española de la ratio entre el número de auditores no ejercientes por cuenta ajena y el número de ejercientes es de 25,7%.

Tomando como referencia las provincias que tienen al menos 50 auditores ejercientes, las ratios más elevadas se encuentran en Vizcaya y Zaragoza, que tienen ambas casi un NECA por cada 2 auditores ejercientes, puesto que la ratio alcanza valores de 52,7% y 48,1% respectivamente. A estas dos provincias les siguen, con ratios algo más bajos, Girona y Cantabria. Y con ratios cercanos al 33%, indicativo de la existencia de 1 NECA por cada 3 ejercientes, encontramos los casos de Cantabria, Madrid, Navarra y Barcelona. Valencia, por su parte, está muy próxima al valor medio, indicativo de 1 NECA por cada 4 ejercientes.

Por el lado contrario, las cifras más bajas de NECA por ejerciente las presentan Illes Balears y S.C. de Tenerife, en donde hay poco más de 1 NECA por cada 8 ejercientes, seguida de un grupo amplio que presentan una situación muy similar, en torno a 1 por cada 6, compuesto por Alicante, Asturias, Sevilla, Málaga y Las Palmas.

Tabla 2. 18 Distribución de los auditores ejercientes por provincias y ratio de NECA sobre ejercientes

	Ejercientes	Ratio NECA/ Ejercientes		Ejercientes	Ratio NECA/ Ejercientes
A CORUÑA	96	24,0	LA RIOJA	24	20,8
ÁLAVA	40	12,5	LAS PALMAS	68	16,2
ALBACETE	22	13,6	LEÓN	31	22,6
ALICANTE	151	17,2	LLEIDA	43	14,0
ALMERÍA	37	24,3	LUGO	30	0,0
ASTURIAS	109	17,4	MADRID	894	33,8
ÁVILA	3	0,0	MÁLAGA	156	17,9
BADAJOS	41	7,3	MELILLA	3	0,0
BARCELONA	697	32,3	MURCIA	125	26,4
BURGOS	24	8,3	NAVARRA	81	33,3
CÁCERES	19	5,3	OURENSE	12	8,3
CÁDIZ	33	0,0	PALENCIA	6	0,0
CANTABRIA	48	37,5	PONTEVEDRA	78	35,9
CASTELLÓN	41	14,6	SALAMANCA	16	12,5
CEUTA	2	0,0	SEGOVIA	6	66,7
CIUDAD REAL	17	17,6	SEVILLA	160	17,5
CÓRDOBA	56	14,3	SORIA	2	0,0
CUENCA	5	0,0	S. C. DE TENERIFE	84	11,9
GIRONA	56	41,1	TARRAGONA	46	15,2
GRANADA	48	4,2	TERUEL	1	0,0
GUADALAJARA	7	57,1	TOLEDO	29	3,4
GUIPÚZCOA	64	28,1	VALENCIA	237	24,9
HUELVA	18	0,0	VALLADOLID	44	9,1
HUESCA	8	0,0	VIZCAYA	91	52,7
ILLES BALEARS	91	13,2	ZAMORA	6	0,0
JAÉN	20	5,0	ZARAGOZA	104	48,1
Total				4.177	25,7

Fuente: Elaboración propia a partir de microdatos del ICAC

2.6 IDEAS PRINCIPALES DEL CAPÍTULO

Según las cifras facilitadas por el ICAC a 1 de octubre de 2016, los auditores inscritos en el ROAC ascienden a 20.893, aunque sólo 4.177 son auditores ejercientes, es decir 1 de cada 5. De estos últimos un 56,5% ejercen a título individual, 2.358 personas que suponen un 11,3% de los inscritos; y el 43,5% como ejerciente socio de sociedad, 1.819 efectivos que suponen un 8,7% del total registrado.

Los auditores no ejercientes por cuenta ajena suponen un 5,1% de total de auditores inscritos y son 1.073 efectivos. Por cada 4 auditores ejercientes hay 1 colaborando con ellos como no ejerciente prestando servicios por cuenta ajena.

Los auditores no ejercientes son el grupo más numeroso, casi el 75% del total y una cifra absoluta de 15.643 personas.

Tanto entre los auditores ejercientes como entre los no ejercientes no activos las mujeres son minoría, 1 por cada 4. Sin embargo, suponen prácticamente la mitad de los auditores no ejercientes que trabajan por cuenta ajena. La presencia femenina más baja se produce en la categoría de ejercientes individuales, en la que sólo 16 de cada 100 son mujeres. El peso relativo de las mujeres va creciendo conforme avanzamos hacia cohortes de mayor juventud, acercándose a la paridad la distribución de auditores por género cuando se consideran los nacidos desde 1970. Entre las personas dadas de alta en el ROAC más recientemente, la distribución entre hombres y mujeres también está mucho más equilibrada.

El colectivo de auditores presenta una elevada media de edad que supera los 58 años, siendo los auditores no ejercientes los que marcan la cifra más alta, puesto que se concentran sobre todo en las cohortes de nacidos entre 1945 y 1964, y su media es superior a los 61 años. En el otro extremo, los auditores no ejercientes por cuenta ajena presentan el perfil más joven, puesto que su presencia mayoritaria se localiza en las cohortes de los nacidos entre 1970 y 1984, siendo su media de edad de 40,2 años.

En general, las mujeres auditoras presentan un perfil de edad significativamente más joven que el de los hombres auditores. Así, la media de las mujeres está casi 10 años por debajo de la de los hombres, diferencia que se observa, además, en tres de las cuatro categorías. El perfil de edades de hombres y mujeres es muy parecido en la categoría de auditores No ejercientes por cuenta ajena. Así, casi el 80% de ellos y de ellas se concentran en las 3 cohortes que van desde los nacidos en 1970 a 1984.

Más de la mitad de los auditores se registraron en el ROAC antes de 1990 coincidiendo con la entrada en vigor de la Ley de Auditoría de Cuentas de 1988, aunque el caso de los no ejercientes por cuenta ajena difiere del

patrón general, pues predominan sobre todo los que se han dado de alta recientemente, a partir de 2005 lo han hecho un 83%.

Desde el punto de vista geográfico los auditores están muy concentrados pues casi la mitad tiene su domicilio profesional en dos únicas provincias: Madrid (con 32,2%) y Barcelona (con un 15,9%). Valencia, aunque a una notable distancia, es la tercera provincia que más auditores concentra (en torno a un 5%). Estas tres provincias son líderes en las cuatro categorías de auditores, siendo la de ejercientes individuales la que menor grado de concentración presenta.

Capítulo 3:

Evolución y situación de la auditoría en España

En este capítulo se realiza una aproximación a la situación y a la evolución del sector de la auditoría en España a partir de la información que los auditores personas físicas y las sociedades de auditoría deben proporcionar al ICAC y que son publicadas en su boletín oficial (BOICAC) con periodicidad anual. Se estudia un periodo de veintiséis años, que comienza en 1990 y finaliza en 2015, fecha del último informe publicado. Dentro de este amplio período, se hace especial énfasis en lo sucedido durante la etapa de la Gran Recesión y el comienzo de la salida de la misma. La calidad de los datos o los cambios en la definición de algunos indicadores de los cuestionarios han impedido realizar un estudio completo y homogéneo de todo el período para todas las variables.

El primer epígrafe del capítulo se dedica al estudio general de las diferentes variables contenidas en los informes anuales del BOICAC, tanto para auditores personas físicas como para sociedades. En el segundo epígrafe, se calculan las cifras de empleo directo del sector y se presentan otras estimaciones complementarias de empleo. También se analiza la estructura del empleo contratado por los auditores ejercientes individuales y las sociedades, a partir de la información contenida en los mencionados informes anuales. En el tercer epígrafe se recopilan las principales ideas del capítulo.

3.1 EL SECTOR DE LA AUDITORÍA EN CIFRAS

a. Número de auditores y sociedades de auditoría

Para iniciar y enmarcar el estudio de los datos anuales del ICAC se centra la atención, en primer lugar, en la evolución del número de auditores inscritos en el ROAC en sus diferentes modalidades descritas en el capítulo 2. La evolución de las diferentes series del número de auditores en cada modalidad se presenta en el Gráfico 3.1, del que se concluye, como primera nota más destacada que, desde el inicio del período de estudio, el número total de auditores ha ido incrementándose progresivamente, describiendo una tendencia creciente y aproximadamente lineal, apenas interrumpida en algunos años en los que se producen leves descensos. Con estos crecimientos acumulativos, hemos pasado de una cifra de 13.468 auditores en 1990 a 20.657 en 2015, registrándose crecimientos del 19,4% en la década de los 90, y del 22,1% en el siguiente decenio. En el período de crisis económica reciente el crecimiento se ha mantenido de una forma moderada pero sostenida.

Pero el análisis aislado de la cifra total de auditores podría ocultar realidades muy diferentes en la evolución de cada uno de sus componentes. Así, en primer lugar, hay que destacar que el principal determinante de la tendencia del número total de auditores es el comportamiento del número de auditores no ejercientes, la categoría más numerosa, cuyas cifras anuales dibujan una tendencia creciente paralela y muy similar, en términos absolutos, a la del número total de auditores. Este papel determinante cobra una mayor importancia desde 2010, año a partir del cual se aprecia un descenso continuado en la cifra de auditores ejercientes. En términos relativos, el porcentaje de auditores no ejercientes ha crecido de forma significativa a lo largo del período de estudio,

pasando de un 56,6% en 1990 a un 75,2% en 2015. En concreto, la disminución del colectivo de ejercientes entre 2009 y 2015 ha sido del 11,6% frente a un incremento de los no ejercientes del 12,1%. Ambas variaciones conducen a una compensación que deriva en un incremento en la cifra total de auditores del 5,3%.

Por tanto, parece que el valor que tiene adquirir la condición de auditor, aunque no se ejerza, resiste al margen de la evolución del ciclo económico, como un complemento de formación y aptitud. Sin embargo, durante el período de crisis, sí que se ha reducido considerablemente el número de auditores ejercientes.

La Tabla 3.1, que pone el foco en los años de crisis económica, permite apreciar que las series siguen las mismas pautas generales, pero se acentúa el ritmo de disminución en el número de auditores ejercientes, incrementándose en casi 5 puntos el porcentaje de no ejercientes en el período 2006-2015. Al deterioro de la situación económica, como posible factor explicativo, se ha sumado la creciente dificultad de ejercer la auditoría por cuenta propia, ante una regulación de crecientes exigencias y la imposibilidad de competir en un sector dominado por las grandes firmas de auditoría.

En el Gráfico 3.1 y en la Tabla 3.1, también se recoge la evolución del número de sociedades de auditoría, cuya serie experimenta, desde el inicio del período de estudio, incrementos anuales continuados que se moderan al final del período del estudio, a partir del año 2010. En el año 2014 se registra la única disminución anual en el número de sociedades, un -0,5%, aunque en 2015 se recupera la senda de crecimiento con un incremento del 1%. Por tanto, durante la segunda parte de la crisis sí que se reduce el ritmo de crecimiento del número de sociedades, aunque sin revertirse la tendencia ascendente. Este hecho, junto al descenso de los auditores ejercientes, y en particular de los Ejercientes Individuales (EI), pone de manifiesto el proceso de concentración del negocio en un conjunto limitado de firmas.

Gráfico 3.1 Evolución del número de auditores y sociedades de auditoría

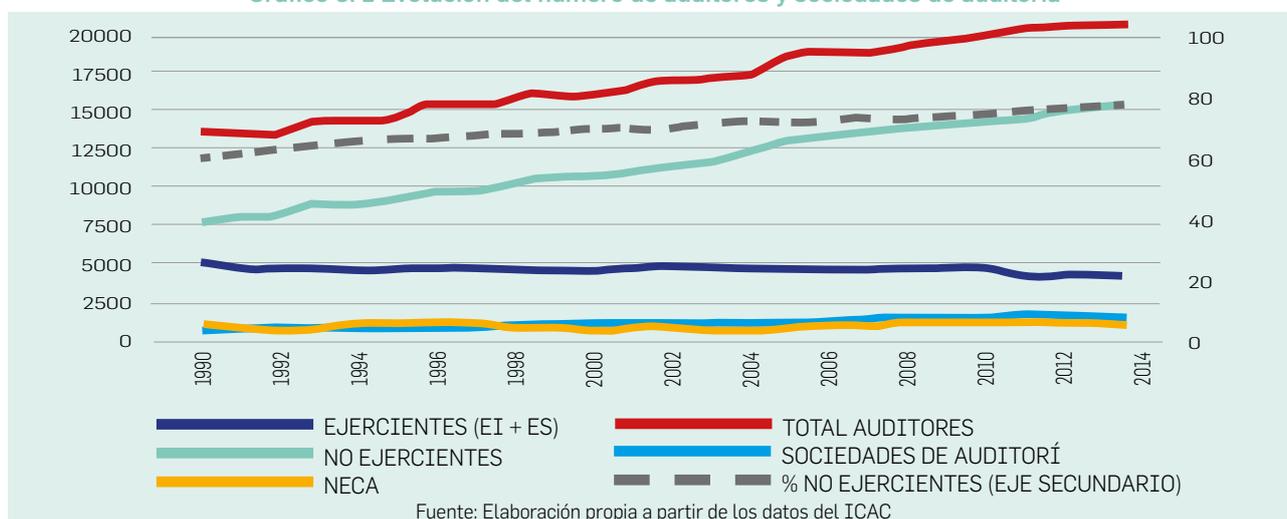


Tabla 3. 1 Evolución del número de auditores y sociedades de auditoría en el período de crisis económica

Año	Ejercientes (EI+ES)	Var. (%)	NO ejercientes	Var. (%)	% NO ejercientes	Var. (%)	NECA	Var. (%)	Total Auditores	Var. (%)	Total sociedades	Var. (%)
2006	4611		13162	1,7	70,3		937		18710		1230	
2007	4661	1,1	13386	0,8	70,7	0,5	887	-5,3	18934	1,2	1260	2,4
2008	4634	-0,6	13492	2,7	71,2	0,7	833	-6,1	18959	0,1	1297	2,9
2009	4704	1,5	13858	1,4	70,6	-0,7	1054	26,5	19616	3,5	1343	3,5
2010	4586	-2,5	14047	2,0	71,5	1,3	1003	-4,8	19636	0,1	1353	0,7
2011	4539	-1,0	14331	2,6	71,8	0,3	1102	9,9	19972	1,7	1374	1,6
2012	4396	-3,2	14702	1,8	72,6	1,2	1142	3,6	20240	1,3	1396	1,6
2013	4224	-3,9	14970	1,8	73,8	1,6	1094	-4,2	20288	0,2	1411	1,1
2014	4288	1,5	15233	2,0	73,8	0,0	1133	3,6	20654	1,8	1404	-0,5
2015	4158	-3,0	15536	1	75,2	2,0	963	-15,0	20657	0,0	1418	1,0
Variación 2006-2015	-453	-9,8	2374	8,0	4,9	6,9	26	2,8	1947	10,4	188	15,3

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del ICAC
 Nota: En la última fila de esta tabla y de las siguientes, se incluyen los incrementos absolutos y relativos de las variables consideradas entre 2006 y 2015.

b. Pertenencia a corporaciones

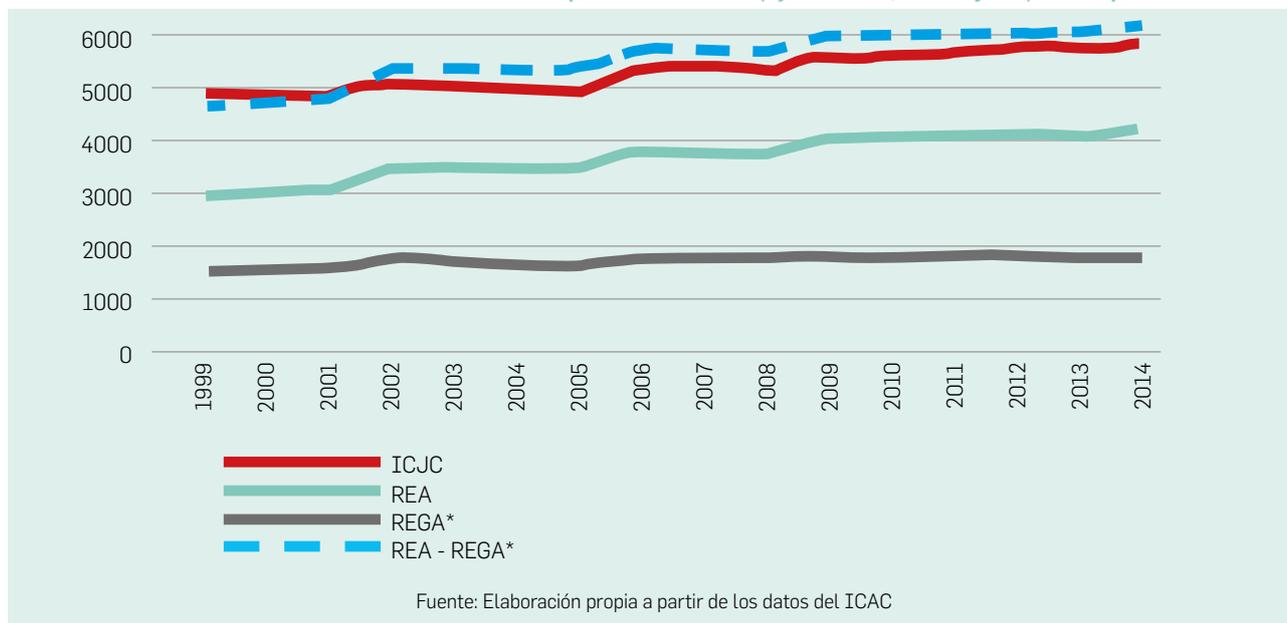
En los informes anuales del ICAC también se recogen los datos de adscripción de personas físicas y sociedades a las Corporaciones de Derecho Público representativas de los auditores, previstas en la Disposición Transitoria cuarta del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas. Hasta 2013, estas corporaciones eran el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJC), el Consejo General del Colegio de Economistas de España (REA) y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España (REGA)⁵.

Aunque en los informes de 2014 y 2015 se presentan por separado las cifras de auditores inscritos en el REA y REGA, en 2013 las dos corporaciones se fusionan. Esta fusión se produce tras la unificación de los Consejos de Economistas y de Titulares Mercantiles dando lugar al Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Economistas (REA-REGA). Tras esta unión, las dos corporaciones existentes están bastante equilibradas en el número de profesionales adscritos. Este hecho se evidencia en el Gráfico 3.2, donde se presentan las series de inscritos en cada corporación desde 1999 a 2014⁶, que han seguido tendencias crecientes ligadas, obviamente, al aumento del número de auditores experimentado en todo el período.

⁵ En la explicación que precede la presentación de los informes anuales del BOICAC, se advierte de que "en aquellos casos en los que un auditor o sociedad de auditoría perteneciera a más de una Corporación, sólo se ha considerado aquella por la que se hubiera optado en primer lugar de acuerdo con lo establecido en la Disposición Adicional segunda del Reglamento anteriormente mencionado".

⁶ No se dispone de datos de no ejercientes inscritos antes de 1999, por lo que se presentan sólo las series homogéneas desde este año.

Gráfico 3. 2 Evolución del total de auditores personas físicas (ejercientes, NECA y NE) en corporaciones



Si descomponemos el número de inscritos en cada corporación, entre auditores ejercientes y no ejercientes, se observan dos tendencias divergentes que se deducen de los Gráficos 3.3 y 3.4. Así, en el primero de los gráficos, que muestra la evolución del número de auditores ejercientes adscritos a corporaciones, se comprueba el descenso de inscritos en todas las corporaciones, desde 1990 a 2015. Obviamente, este hecho está vinculado al descenso en la cifra total de auditores ejercientes a lo largo del mismo periodo. En el segundo gráfico se ilustra, por el contrario, un incremento anual continuado de auditores no ejercientes adscritos desde que se disponen de datos (Gráfico 3.4.)

Gráfico 3. 3 Evolución del número de auditores individuales ejercientes adscritos a corporaciones

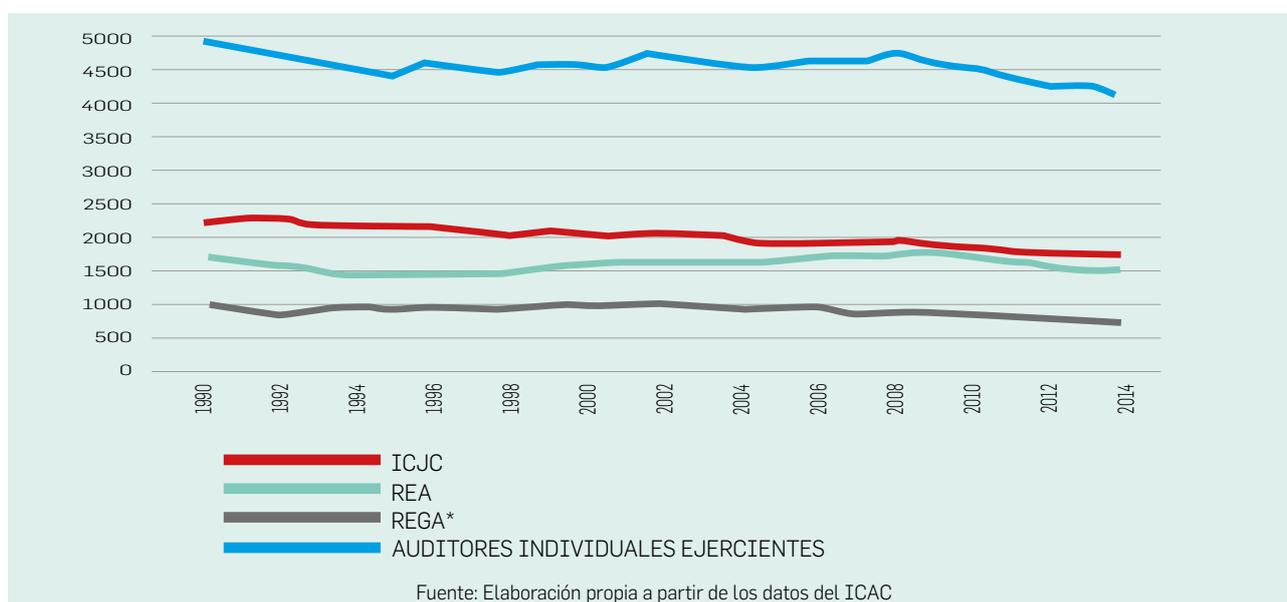
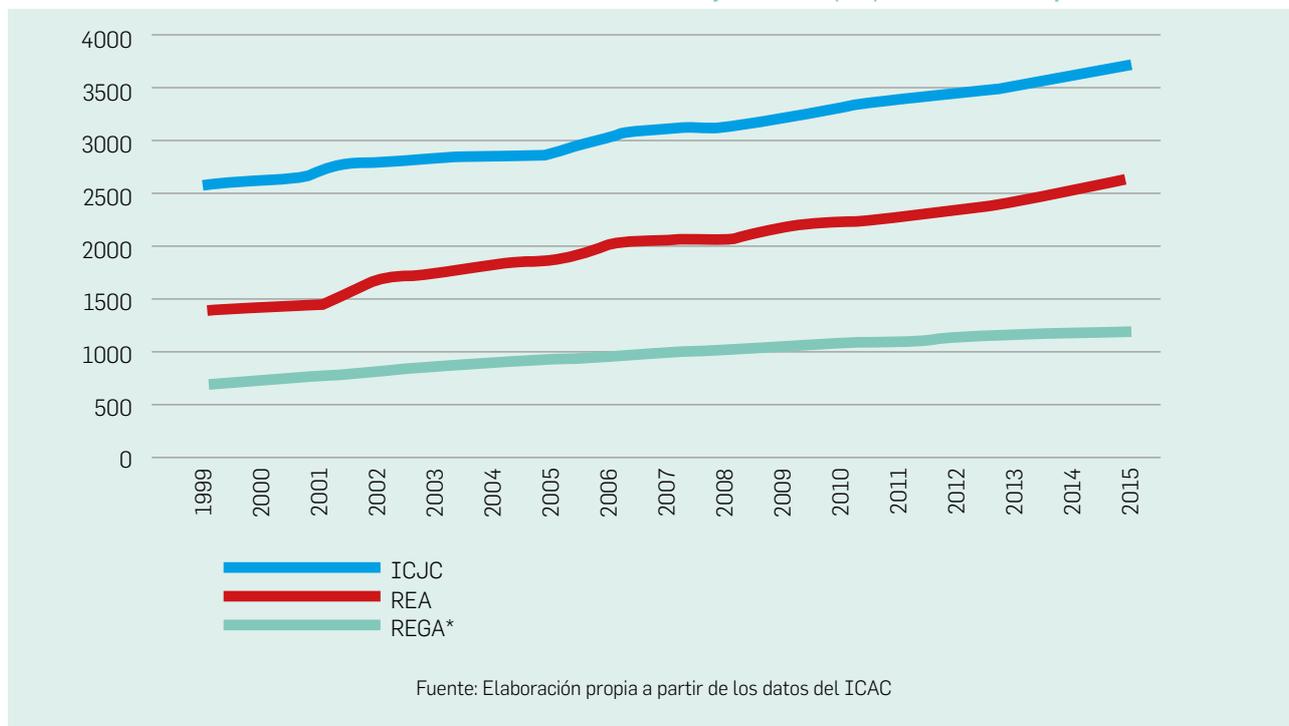
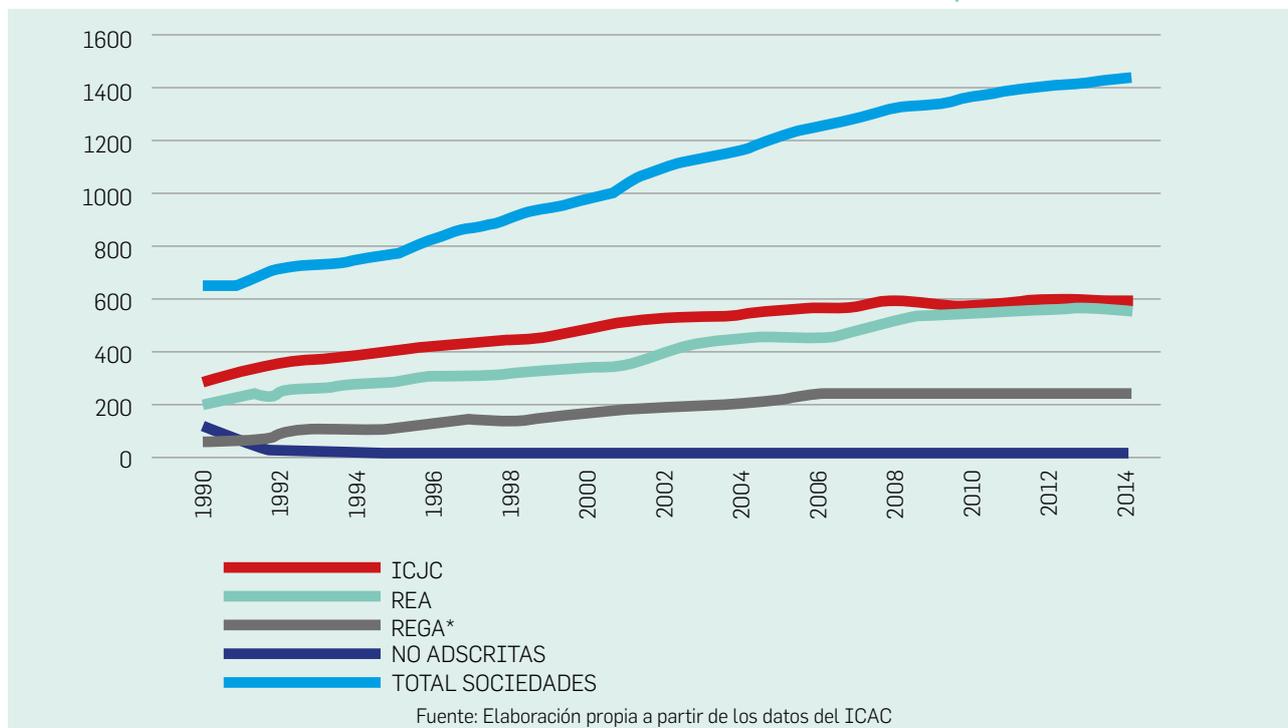


Gráfico 3. 4 Evolución del número de auditores no ejercientes (NE) adscritos a corporaciones



Finalmente, se analiza la evolución del número de sociedades adscritas a cada una de las corporaciones, recogida en el Gráfico 3.5. Dicho gráfico revela, en primer lugar, un incremento en el número de sociedades adscritas en todas las corporaciones a lo largo de la mayor parte del período de estudio y, en segundo lugar, una estabilización o moderación del crecimiento en los últimos años de la serie. En cualquier caso, desde 1990 a 2014 se ha multiplicado por 2,2 el número total de sociedades adscritas. Obviamente, este incremento está ligado al aumento en el número total de sociedades, como forma más frecuente para el ejercicio y desarrollo de la actividad auditora. Las sociedades no adscritas suponen una cantidad residual, estabilizándose en un 1% desde 2001.

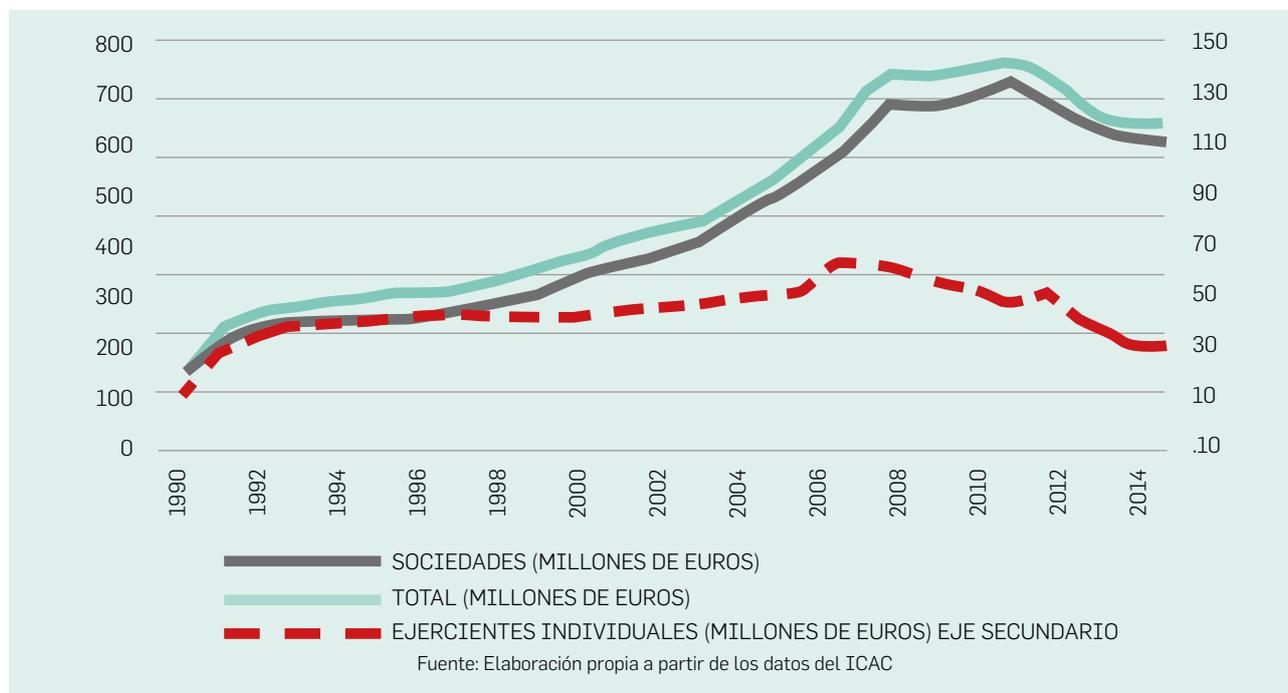
Gráfico 3.5 Evolución del número de sociedades adscritas a corporaciones



c. Volumen de facturación

El presente epígrafe analiza la evolución de la actividad económica de la auditoría desde 1990 a través de las cifras de los importes de facturación que recoge el ICAC en sus Boletines Oficiales, tanto con carácter global como diferenciadas para los auditores que prestan servicios a título individual y para las sociedades de auditoría. Comenzando por la facturación total, los datos existentes desde 1990 muestran una primera década de crecimiento sostenido y moderado, que continúa con un período más breve en el que se registran fuertes crecimientos anuales hasta 2007, año a partir del cual la tendencia creciente se altera, sucediéndose una serie de variaciones más abruptas. Como se observa con claridad en el Gráfico 3.6, la facturación por sociedades marca y determina la evolución del sector global, ganando cada vez mayor peso en la facturación total.

Gráfico 3.6 Evolución de la facturación. Millones de euros



Poniendo el foco en los años de la crisis, se observa que, tras alcanzar el mayor incremento porcentual en la serie en el año 2008 y experimentar un descenso en 2009, la facturación logra sus cifras más elevadas en 2010 y 2011 (739,5 y 760,6 millones, respectivamente). En 2012, se inicia una caída que sólo se detiene en 2015, año en el que se aprecia un ligero repunte que sitúa la cifra de facturación en 634,37 millones de euros. Este comportamiento es el mismo que se observa para la facturación de las sociedades de auditoría que, como ya se ha comentado, define la evolución del sector dado su elevado peso relativo. En paralelo, los auditores ejercientes individuales experimentan un descenso continuado de su facturación con un único repunte en 2012, provocado por el incremento en ese año del precio por hora (véase Tabla 3.2), y no por un aumento en las horas facturadas, que según el gráfico 3.7 siguen experimentando una caída continuada que revela la pérdida de cuota de mercado de los auditores ejercientes individuales frente a las grandes auditoras y otras sociedades.

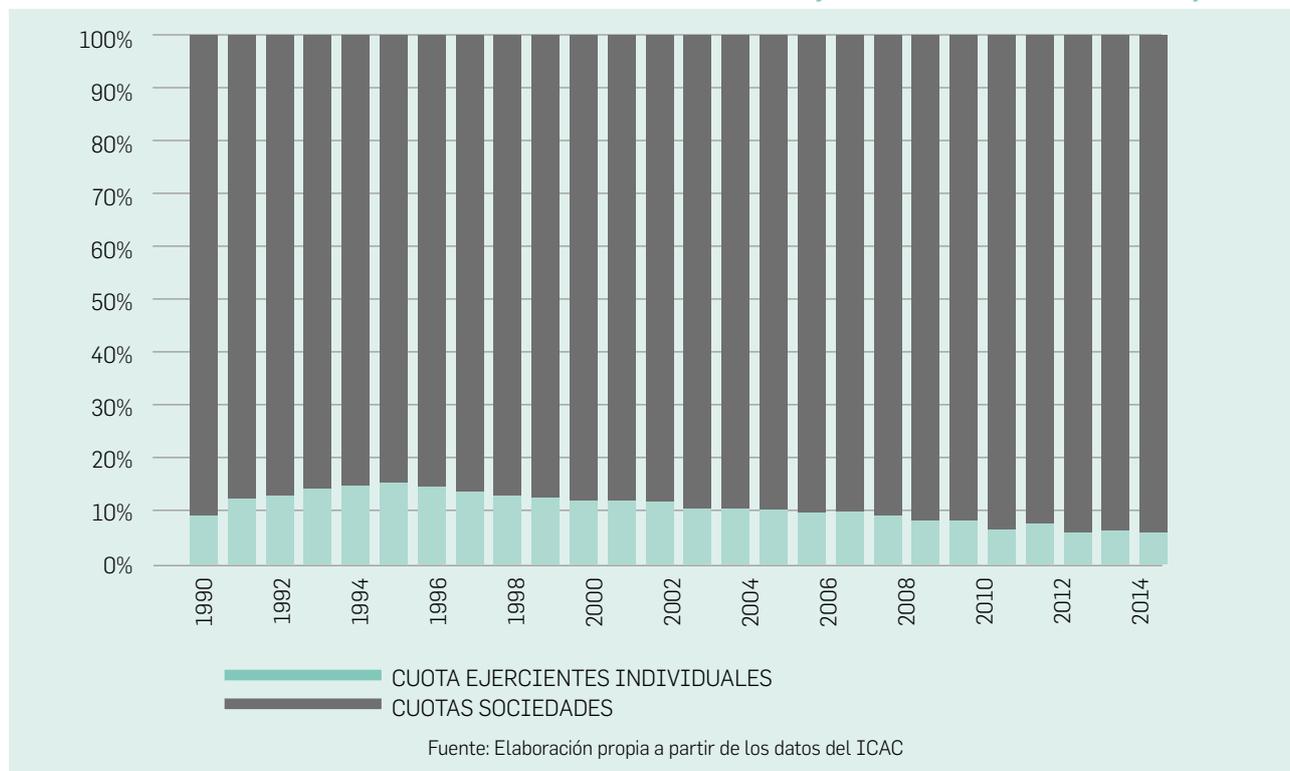
Tabla 3. 2 Evolución de la facturación en el período de crisis económica

Año	Sociedades (millones de euros)	Variación (%)	Ejercientes individuales	Variación (%)	Total	Variación (%)
2006	526.37		52.87		579.24	
2007	587.89	11.7	61.69	16.7	649.58	12.1
2008	670.64	14.1	60.41	-2.1	731.05	12.5
2009	657.11	-2.0	56.27	-6.9	713.38	-2.4
2010	686.47	4.5	53.04	-5.8	739.50	3.7
2011	714.62	4.1	46.01	-13.2	760.63	2.9
2012	677.37	-5.2	51.44	11.8	728.82	-4.2
2013	626.48	-7.5	35.63	-30.7	662.12	-9.2
2014	598.88	-4.4	33.64	-5.6	632.47	-4.5
2015	604.18	0.9	30.20	-10.2	634.37	0.3
Variación 2006-2015	77.80	14.8	-22.67	-42.9	55.13	9.5

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del ICAC

Antes de continuar con el análisis y una vez comprobada la importancia de las sociedades como generadoras de actividad en el sector, conviene detenerse en el análisis de la evolución de las cuotas de facturación, es decir, la distribución porcentual de los importes facturados entre ambas modalidades de prestación de los servicios, recogida en el Gráfico 3.7. De los datos se deduce, en primer lugar, que la cuota de los auditores ejercientes individuales siempre estuvo por debajo del 15%, aunque tuvo un período inicial de sucesivos incrementos hasta 1995, año en el que llega a un 14,14%. A partir de este año se inicia una tendencia descendente hasta 2015, alterada con algún leve repunte. En este último año para el que existen datos, la facturación de los auditores ejercientes individuales supone tan sólo el 4,8% del sector, habiendo perdido así casi 10 puntos porcentuales en veinte años. Por tanto, se concluye que el elevado peso relativo de la actividad de las sociedades será un factor determinante para configurar la evolución de las variables cuantitativas que reflejan la actividad de la auditoría de forma directa y de todas las relacionadas con ella.

Gráfico 3. 7 Evolución de las cuotas de facturación de sociedades y auditores individuales. Porcentajes.



Si se examina la distribución de la facturación por tipo de sociedad (Tabla 3.3) se puede concluir que son muy pocas las sociedades que generan la mayor parte de la facturación. En concreto, y para el año 2015, siete sociedades que facturaban más de 6 millones de euros, acumulaban el 68% de la facturación, mientras que el resto de sociedades, 1.376, se repartían el restante 32%. Este hecho es revelador de que dentro de las sociedades de auditoría hay una fuerte concentración de la actividad en las más grandes, mientras que existe un grupo de sociedades pequeñas y fragmentadas con una facturación muy baja. Así, en 2015, el 42% de las sociedades, que facturaban menos de 60.000 euros, se repartían tan sólo el 2,4% del total de la facturación de todo el sector.

Tabla 3. 3 Distribución de la facturación de las sociedades por tipo de sociedad

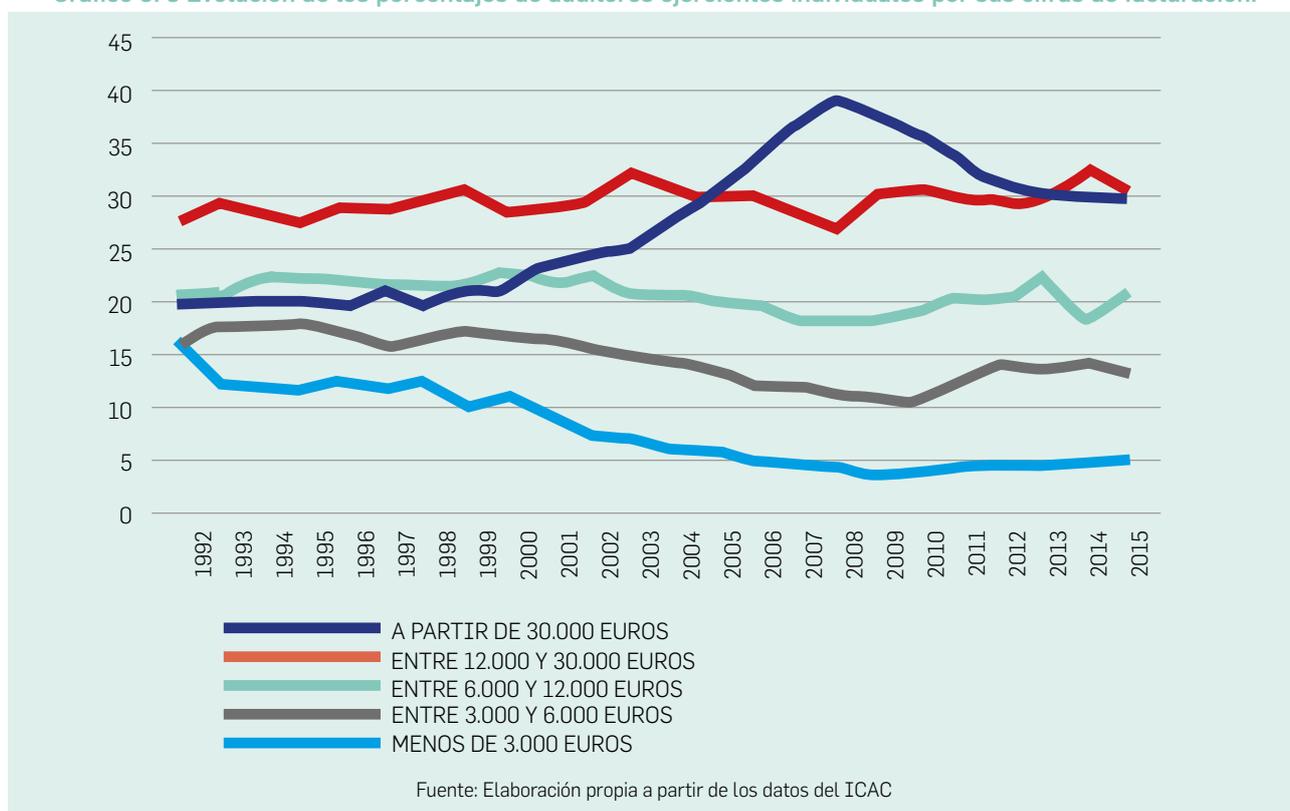
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
(%) sociedades que facturan más de 6M€	65.17	64.14	65.92	64.85	66.46	69.99	70.29	67.87	68.07	68.01
Número de sociedades	7	7	7	7	7	7	7	8	7	7
(%) sociedades que facturan menos de 6M€	34.83	35.86	34.08	35.15	33.54	30.01	29.71	32.13	31.93	31.99
Número de sociedades	1204	1239	1273	1310	1350	1350	1370	1357	1388	1376

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del ICAC

También resulta interesante estudiar la distribución de los auditores ejercientes individuales según su facturación considerada en 5 categorías: menos de 3 mil €, entre 3 y 6 mil €, entre 6 y 12 mil €, entre 12 y 30 mil € y más de 30 mil €. El Gráfico 3.10 refleja cómo cambia la distribución de auditores entre las cinco categorías de facturación consideradas. Dicho gráfico permite constatar que, con excepción de la categoría de más de 30.000 euros, el porcentaje de auditores en cada tramo disminuye conforme avanzamos hacia los tramos de menor volumen de facturación.

Es decir, con la excepción comentada, la categoría más frecuente es la de los auditores que facturan entre 12.000 y 30.000 euros, siguiéndoles la de entre 12.000 y 6000, entre 3000 y 6000 y, finalmente, la que menos auditores EI concentra es la que factura menos de 3.000 euros, que desde 1993 se va reduciendo progresivamente hasta estabilizarse en torno al 5%. El porcentaje de auditores que facturan entre 12.000 y 30.000 euros mantiene una trayectoria bastante estable oscilando en torno al 30% y es la categoría más frecuente excepto desde 2005 a 2013, período en el los auditores que facturan más de 30.000 euros llegan a representar en 2008 casi el 40%. Este período contiene los últimos años de expansión donde esta categoría experimenta un fuerte crecimiento en detrimento de los auditores de menor facturación, y los años más duros de la crisis económica donde se produce un descenso de similar intensidad, recuperándose a la vez el porcentaje de los otros tipos de auditores que facturan menos de 12.000 euros.

Gráfico 3. 8 Evolución de los porcentajes de auditores ejercientes individuales por sus cifras de facturación.



d. Número de horas y facturación por hora

Una vez analizada la evolución de la facturación, cómo se distribuye la misma entre auditores EI y sociedades y, dentro de estas categorías, por cifras de facturación, se centra la atención en la evolución de otro indicador de actividad, el número de horas facturadas. Esta variable presenta perfiles similares al de la facturación (véase Gráfico 3.9), si bien llama la atención una mayor recuperación del sector en 2015. Este hecho indica que la facturación por hora sigue cayendo, acomodándose el sector a la fuerte competencia y a la búsqueda de negocio para mantener su actividad. El comportamiento del número de horas facturadas por los auditores EI, sin embargo, no experimenta ningún repunte y continúa su caída iniciada en 2008, reflejando, como ya se ha señalado, la pérdida de peso frente a las sociedades (Tabla 3.4).

Gráfico 3.9 Evolución del número de horas facturadas

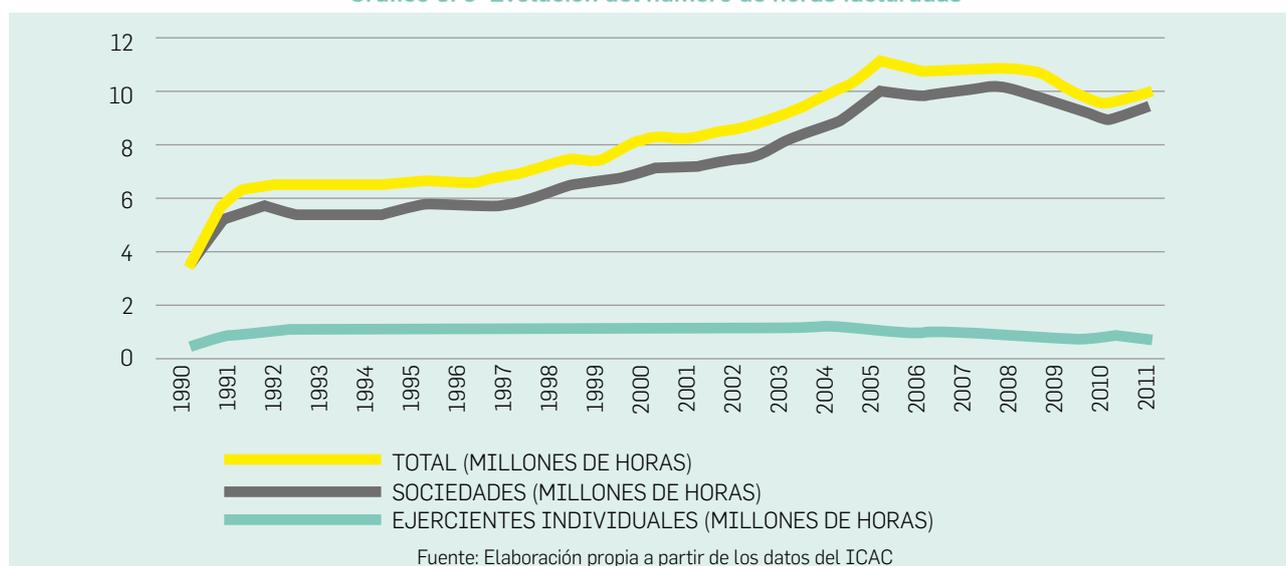


Tabla 3.4 Evolución de las horas facturadas en el período de crisis económica. Millones de horas.

Año	Sociedades	Variación (%)	Ejercientes individuales	Variación (%)	Total	Variación (%)
2006	8.35		1.01		9.37	
2007	8.95	7.1	1.07	5.3	10.02	6.9
2008	9.93	11.0	1.06	-0.8	10.99	9.7
2009	9.78	-1.5	0.98	-7.8	10.76	-2.1
2010	9.97	1.9	0.92	-5.8	10.89	1.2
2011	10.09	1.2	0.80	-13.6	10.89	0.0
2012	9.86	-2.3	0.77	-3.9	10.62	-2.4
2013	9.29	-5.8	0.64	-16.3	9.93	-6.5
2014	8.85	-4.7	0.65	0.9	9.49	-4.4
2015	9.36	5.8	0.55	-15.2	9.91	4.4
Variación 2006-2015	1.01	12.1	-0.47	-46.0	0.54	5.8

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del ICAC

Finalmente, se describe la evolución de la facturación por hora (Gráfico 3.10), a la que se ha aludido indirectamente al analizar la evolución el número de horas y la facturación. En este sentido, hay que distinguir dos fases principales en la evolución de la facturación por hora: una tendencia creciente, desde 1990 hasta 2011, y una posterior fase de descensos continuados desde 2012 hasta 2015. En esta fase final la facturación por hora se reduce en casi 9 euros.

En el caso de los auditores EI, se observa que la primera fase de incrementos de precios se detuvo en 2007, cuatro años antes que en las sociedades. En los siguientes años, destaca lo sucedido en 2012, donde los datos muestran un incremento inesperado y puntual que debemos considerar con cautela, ante la posible existencia de un error en los datos. Finalmente, la facturación por hora de los auditores EI, sí que sufre un repunte en 2015.

Gráfico 3. 10 Evolución de la facturación por hora (euros)

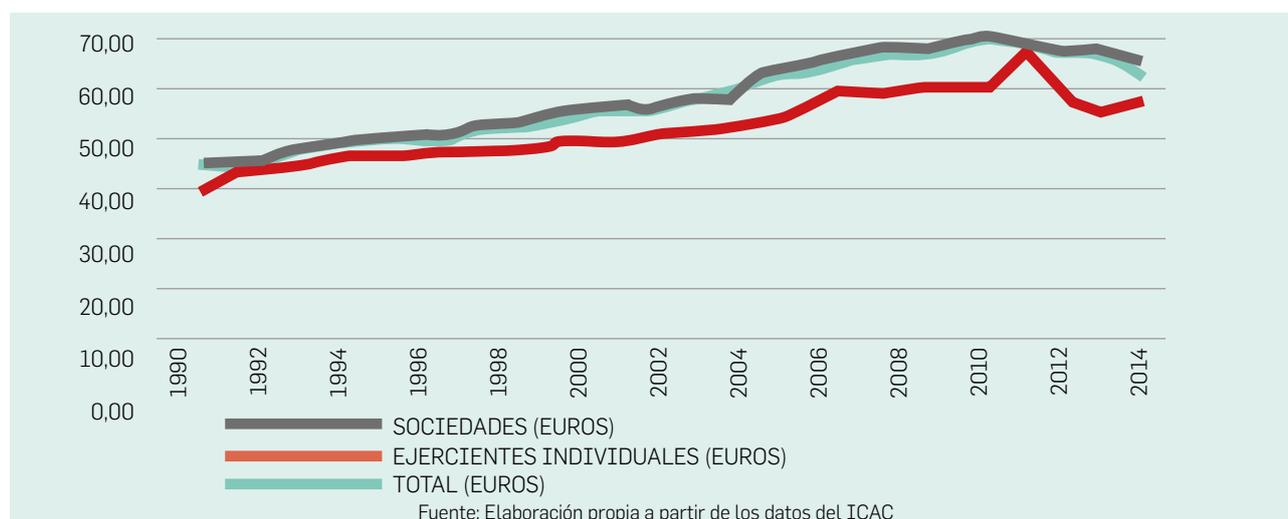


Tabla 3. 5 Evolución de la facturación por hora en el período de crisis económica

Año	Sociedades (millones de euros)	Variación (%)	Ejercientes individuales	Variación (%)	Contratados no auditores	Total	Variación (%)
2006	63.01		52.09		11033	61.83	
2007	65.7	4.3	57.7	10.8	12206	64.84	4.9
2008	67.52	2.8	56.93	-1.3	11799	66.5	2.6
2009	67.18	-0.5	57.54	1.1	12759	66.31	-0.3
2010	68.85	2.5	57.55	0.0	12139	67.89	2.4
2011	70.81	2.8	57.78	0.4	11559	69.85	2.9
2012	68.72	-3.0	67.24	16.4	11172	68.61	-1.8
2013	67.46	-1.8	55.66	-17.2	11160	66.7	-2.8
2014	67.68	0.3	52.05	-6.5	10837	66.61	-0.1
2015	64.53	-4.7	55.08	5.8	11803	61.11	-8.3
Variación 2006-2015	1.52	2.4	2.99	5.7	770	-0.72	-1.2

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del ICAC

e. Auditorías obligatorias vs. auditorías voluntarias

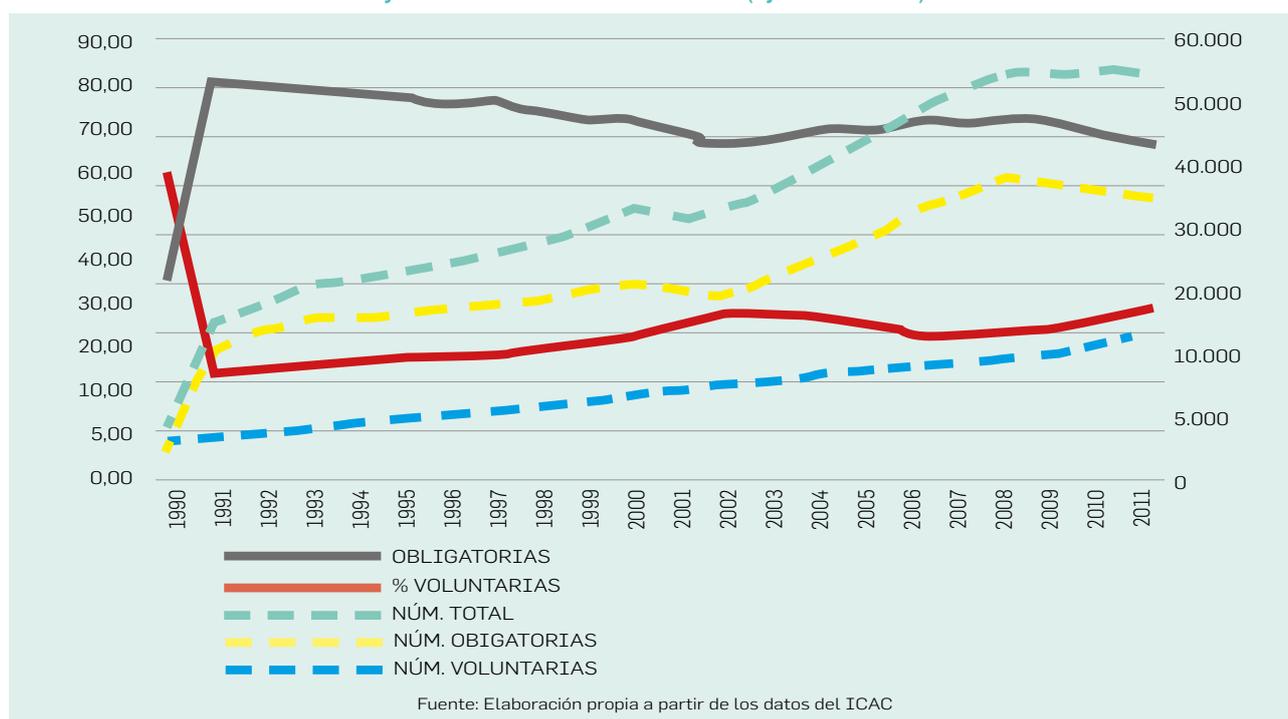
Para finalizar el epígrafe, se analizará la evolución del número de auditorías obligatorias en relación a las realizadas de forma voluntaria, que ha experimentado importantes cambios en el principio del período de estudio, motivados por modificaciones normativas tales como la aprobación de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas y el reglamento que la desarrolla (Real Decreto 1636/1990 de 20 de diciembre). La puesta en marcha de dichas normas provoca que las auditorías voluntarias pasen a suponer tan sólo un 20% del total.

A partir de 1991, de una forma progresiva, este porcentaje se va elevando hasta acumular 10 puntos porcentuales más en 2011, año para el que se disponen de los datos más recientes de esta variable. A la par, las auditorías obligatorias se reducen, obviamente, en más de un 10%.

El comportamiento del número total de auditorías, tal como se observa en el Gráfico 3.11, está determinado, obviamente, por la evolución del número de auditorías obligatorias, que suponen la mayor parte del total. El número de auditorías voluntarias sigue una tendencia aproximadamente lineal y creciente.

En el período de crisis, en la fase inicial de 2007 hasta 2011, se observa un repunte del porcentaje de auditorías voluntarias, que revierte la caída relativa experimentada en los años de fuerte crecimiento económico previos a la crisis. Además de lo ocurrido en términos porcentuales, el número total de auditorías obligatorias desciende de forma continuada a partir de 2008, disminución ligada a la reducción de las cifras de actividad y a la destrucción de empresas registradas en ese período.

Gráfico 3.11 Evolución del porcentaje de auditorías obligatorias y voluntarias y del número total de auditorías (eje secundario)



3.2 LOS PROFESIONALES DE LA AUDITORÍA: EMPLEO DIRECTO Y OTRAS ESTIMACIONES COMPLEMENTARIAS

a. El empleo en el sector de la auditoría

Uno de los principales objetivos de este trabajo es la obtención de cifras de empleo directo y vinculado a la actividad de la auditoría. En otras profesiones, con menor regulación, esta tarea es una mera estimación sujeta a hipótesis, sin embargo, en nuestro caso, las encuestas que los auditores y sociedades cumplimentan para el ICAC, deberían permitirnos un cálculo del empleo directo bastante preciso, sujeto únicamente a los sesgos sistemáticos que puedan producirse en la recogida y procesamiento de la información contenida en los cuestionarios. Sin embargo, existen ciertos colectivos de auditores que pueden estar fuera de los cálculos realizados por el ICAC y que, tal como comentaremos más adelante, convierten los cálculos de este apartado en una estimación del mínimo de empleos generados por el sector.

Para el cálculo del empleo directo de las actividades de auditoría, debemos, en primer lugar, referirnos a la definición de los diferentes tipos de profesionales y trabajadores, cuyas cifras se proporcionan en los informes anuales del ICAC.

En primer lugar, en los informes que se publican en el BOICAC, en el apartado de personas físicas, se facilita el número de auditores ejercientes, es decir, los auditores que firman auditorías y están en activo. Como se explica en el capítulo 2, dentro de la categoría de auditores ejercientes, podemos diferenciar además entre auditores por cuenta propia o individuales (EI) y auditores socios de firmas de auditoría (ES), categorías que se solapan en algunos casos, por lo que debemos restar los duplicados cuando nos dispongamos a sumar ambas cifras. Es decir, hay que eliminar el número de auditores por cuenta propia que a la vez son socios de sociedades de auditoría, número también recogido en los mencionados informes.

También serían auditores en activo, y por tanto formarían parte del empleo directo, los auditores no ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena (NECA), profesionales que están contratados por auditores por cuenta propia o sociedades. Los auditores ejercientes y NECA, tal como se señala en el capítulo 2, están sometidos desde 2013 a la obligación de realizar reciclajes formativos que deben comunicarse, bajo un régimen sancionador en caso de incumplimiento.

No computamos en el empleo directo ni vinculado del sector al resto de los auditores no ejercientes que, aunque están inscritos en el ROAC, no ejercen a título individual ni tampoco prestan servicios por cuenta ajena (los que se vienen denominando No Ejercientes o NE). Según información facilitada por el ICJCE, dentro de esta categoría de NE se detecta un colectivo, cuya cuantificación no es posible determinar, que estaría formado por auditores que figuran como no ejercientes en el ROAC pero que, sin embargo, están contratados por auditores individuales o firmas para desempeñar labores auxiliares de auditoría o funciones en diferentes divisiones de las firmas auditoras (consultoría, "forensic", etc.). La indeterminación del número de auditores pertenecientes a este colectivo determina que las estimaciones de empleo directo y vinculado que se presentan en este trabajo constituyan una cota mínima para las cifras de empleo.

Con esta salvedad, y partiendo de las categorías, cuyos datos facilita el ICAJ, podríamos calcular el empleo directo derivado del ejercicio de la profesión del auditor a partir de la siguiente fórmula:

Empleo directo (de auditores) = auditores ejercientes + auditores no ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena (NECA)

Donde el número de auditores ejercientes se obtendría de la siguiente forma:

Auditores ejercientes = auditores individuales (EI) + auditores socios de firmas de auditoría (ES) - duplicados

Una vez delimitado el empleo directo correspondiente a los auditores ejercientes y los contratados NECA, para completar el cálculo del empleo directo del sector derivado los datos del ICAC, debemos sumar el número de trabajadores no auditores contratados por auditores por cuenta propia y por sociedades de auditoría. Esta categoría supone la mayor parte de los empleos directos generados en el sector. Se trata de empleados dedicados a tareas de apoyo a la actividad auditora principal. Esta categoría de empleados constituye lo que denominamos como contratados no auditores.

Según los datos de 2015, tendríamos un total de 4.158 auditores ejercientes individuales y 963 NECA contratados, es decir, 5.121 auditores que formarían la parte del empleo directo que genera el ejercicio de la profesión de auditor propiamente dicha. Como no es posible conocer el número de contratados auditores no incluidos en los datos de las encuestas del ICAC, donde sólo figuran los NECA, concluiríamos el cálculo del empleo directo total, sumando a los 5.121 auditores el número de contratados no auditores: 11.803. Por tanto, el empleo directo del sector se eleva a 16.924 personas en 2015.

Dentro de esta cifra, el número de contratados no auditores se puede obtener sumando, en primer lugar, las 1.090 personas contratadas por auditores EI y las 11.676 contratados por las sociedades de auditoría. A estas categorías de contratados, deben restarse, en segundo lugar, los auditores no ejercientes prestando servicios por cuenta ajena (NECA). Este colectivo está compuesto, por tanto, por 11.803 efectivos.

Así, en 2015, de la estimación del empleo directo de la auditoría, casi un 70% (11.676) son personas contratados por las sociedades de auditoría. Si a esta cifra de contratados no auditores en sociedades, sumamos el número de auditores individuales socios de sociedades de auditoría (2.647), la estimación del porcentaje de empleo directo generado por las sociedades que asciende a un 85% del total del sector, según los datos declarados al ICAC. Dicho porcentaje no incluye a determinados profesionales que pudieran estar prestando servicios a sociedades y no están incluidos en las categorías recogidas por las encuestas, por lo que esta estimación es una cota mínima.

⁷ En los informes anuales de la situación de la auditoría del BOICAC de los años 2014 y 2015 se observan, sendos errores en los datos de ejercientes por cuenta propia y socios de sociedades de auditoría. Así, se comprueba que la suma de EI y ES menos el número de duplicados no coincide con el número de total de ejercientes.

⁸ La cifra de contratados no auditores que se da en la parte III (Profesionales a cargo de auditores) de los informes anuales del BOICAC se obtiene de la diferencia entre el número de "Personas contratadas" y el número de "Auditores que prestan servicios por cuenta ajena". Esta última categoría mantiene desde 2002 un número de efectivos constante (1365), que no sufre variaciones en 13 años. Dada la posible existencia de un error en esta serie de datos, se ha optado, en el presente trabajo, por calcular el número de contratados no auditores directamente como se explica en el texto (Personas contratadas – NECA), circunstancia que provoca una discrepancia de los cálculos de estudio y los recogidos en el BOICAC a partir de 2002.

Esquema 3.1 Categorías y cifras del empleo directo y vinculado a la auditoría en 2015



En el Gráfico 3.12 se recogen las distintas categorías de trabajadores y la suma de todas ellas. El hecho más destacable que revela el gráfico es, como se ha señalado, la enorme importancia de las sociedades como determinantes del empleo en el sector, así como el peso decreciente de los auditores ejercientes individuales (EI). Entre los hechos más llamativos que se deducen del análisis de la evolución de la serie de empleo, destaca una fuerte caída en 2008, que, sin embargo, precede a una recuperación en 2009, año en el que el empleo del sector alcanza un máximo, superando los 18.000 empleos, en el peor año de la crisis económica en lo que se refiere a la evolución del PIB y del empleo. Los años siguientes registran un proceso de ajuste en el empleo en el sector que parece finalizar en 2015 con un incremento anual del 4,1%, impulsado únicamente por el mayor número de contratados no auditores que son la principal reserva de empleo del sector.

Tanto las cifras de facturación como las de empleo están revelando, tal como señalan Palazuelos et al. (2015), el hecho de que los auditores deciden ejercer, en mayor medida, bajo el nombre de una persona jurídica, como socios o como asalariados por cuenta ajena, hecho que se explica por "la introducción de disposiciones cada vez más restrictivas para el ejercicio de la auditoría, que dificultan enormemente la pervivencia de los auditores individuales y de las pequeñas sociedades de auditoría".

Gráfico 3. 12 Evolución del empleo en auditoría desde 1990 hasta 2015

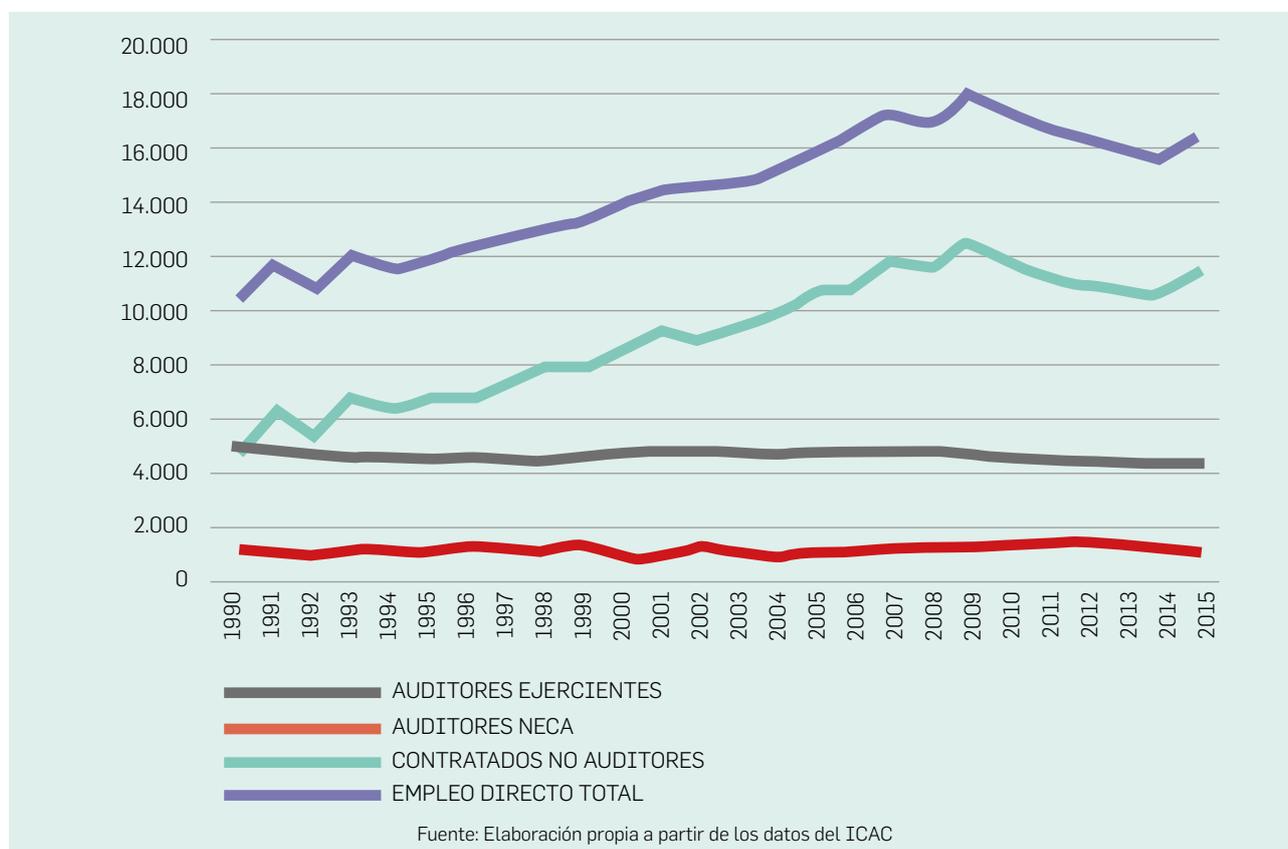


Tabla 3. 6 Evolución del empleo en auditoría en la crisis económica

Año	Audidores ejercientes	Variación (%)	Audidores NECA	Variación (%)	Contratados no auditores	Variación (%)	Empleo directo	Variación (%)
2006	4611		937		11033		16581	
2007	4661	1.1	887	-5.3	12206	10.6	17754	7.1
2008	4634	-0.6	833	-6.1	11799	-3.3	17266	-2.7
2009	4704	1.5	1054	26.5	12759	8.1	18517	7.2
2010	4586	-2.5	1003	-4.8	12139	-4.9	17728	-4.3
2011	4539	-1.0	1102	9.9	11559	-4.8	17200	-3.0
2012	4396	-3.2	1142	3.6	11172	-3.3	16710	-2.8
2013	4224	-3.9	1094	-4.2	11160	-0.1	16478	-1.4
2014	4288	1.5	1133	3.6	10837	-2.9	16258	-1.3
2015	4158	-3.0	963	-15.0	11803	8.4	16924	4,1
Variación 2006-2015	-453	-9.8	26	2.8	770	7,0	343	2,1

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del ICAC

b. Los profesionales a cargo de auditores

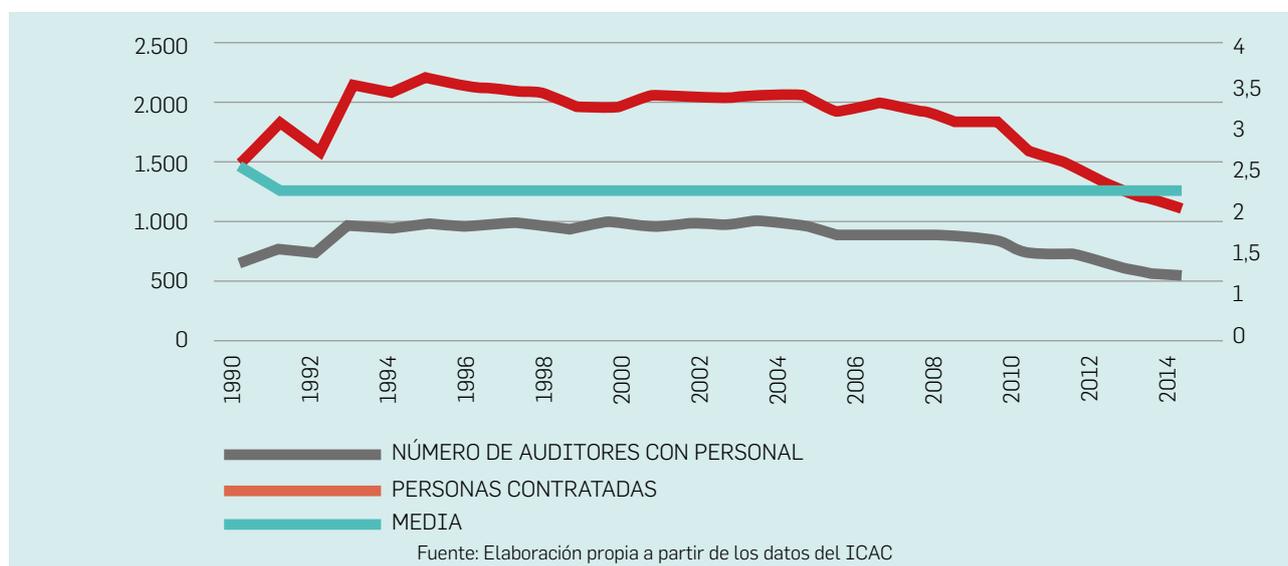
Dado el gran peso de los profesionales a cargo de auditores en el empleo directo del sector de la auditoría, se analizarán en este epígrafe las características de este tipo de empleo generado por los auditores individuales y sociedades, aludiendo, en especial, al volumen de contratación así como a su peso específico en la generación de empleo en el sector.

En primer lugar, se aborda el estudio del empleo contratado por los auditores ejercientes individuales, cuyas características básicas se muestran en el Gráfico 3.13. Así, en el eje secundario, se muestra el número medio de personas contratadas por los auditores EI a lo largo del período de estudio. Este valor medio permanece estable, desde 1991, en 2 trabajadores, lo que constata la reducida plantilla al servicio de este tipo de profesional. Por otra parte, el mismo gráfico recoge también la evolución del número de auditores ejercientes individuales con personas contratadas. En esta serie, se observa que, tras un incremento en el número de auditores con personas contratadas en los primeros noventa y una posterior estabilización a comienzos de la siguiente década, desde el año 2006 se producen sucesivas reducciones hasta dejar el número en aproximadamente la mitad de los existentes en el año 2000; en concreto, se pasa de un máximo de 965 auditores con personas contratadas, en el año 2000, a 514 en 2015.

Si analizamos la evolución del número total de personas contratadas por auditores EI, también contenida en el Gráfico 3.13, se aprecian fuertes incrementos probablemente ligados a la obligación de realizar auditorías a partir del desarrollo de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Tras un período donde el empleo se estabiliza en torno a los 2.000 contratados, a partir de 2007 se inicia un ajuste drástico, perdiéndose casi la mitad de empleos, hasta llegar a 1.090.

En cualquier caso, hay que señalar que, dada la escasa facturación de auditores individuales (apartado c), es razonable pensar que estos contratados no dedican un 100% de su tiempo a la auditoría, pues apenas generaría un montante suficiente para cubrir sus propios salarios.

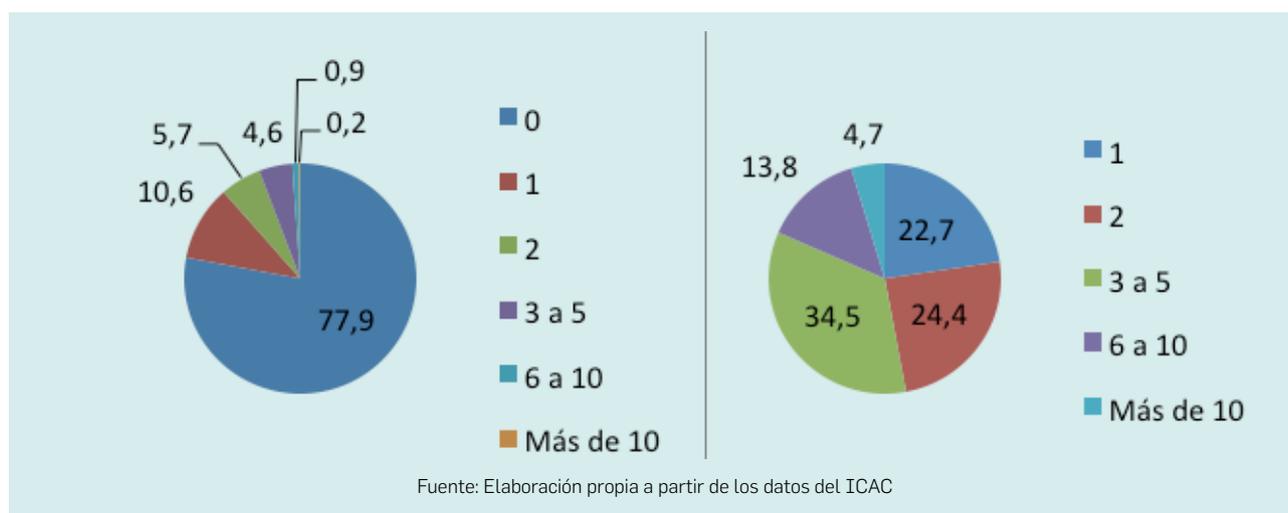
Gráfico 3. 13 Evolución del número de auditores con personal, personas contratadas y media por auditor



En el año 2015 un 77,9% de los auditores EI no tiene ningún empleado, el 10,6% tiene un empleado, el 5,7% tiene dos empleados, el 4,6% de 3 a 5 empleados, un 0,9% de 6 a 10 y tan sólo un 0,2% supera las 10 personas contratadas. Es decir, lo más frecuente entre los auditores ejercientes individuales es no tener ningún empleado y, además, los porcentajes de auditores con personas contratadas van decreciendo según aumenta el número de empleados.

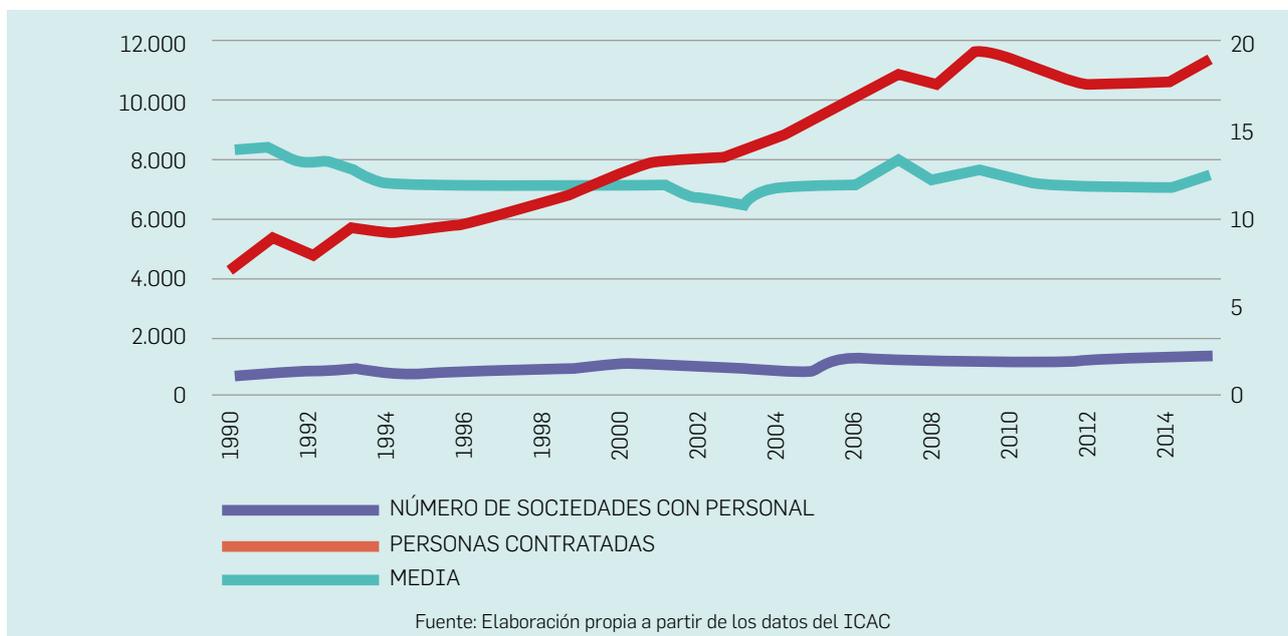
El mayor volumen de empleo es el generado por los auditores EI que tienen contratados de 3 a 5 trabajadores, seguidos por los que tienen 2 y uno. Los empleados con más de 10 personas contratadas son muy escasos, tan sólo 4 en 2015, y generan un 4,7% del empleo, 51 personas. Estos datos revelan el escaso peso de los auditores individuales en la generación de empleo, siendo lo habitual que no contraten trabajadores y que tengan una dificultad exponencial en aumentar su plantilla.

Gráfico 3. 14 Porcentaje de auditores según número de personas contratadas y volumen de empleo generado de acuerdo al tipo de auditor según el número de personas contratadas en 2015



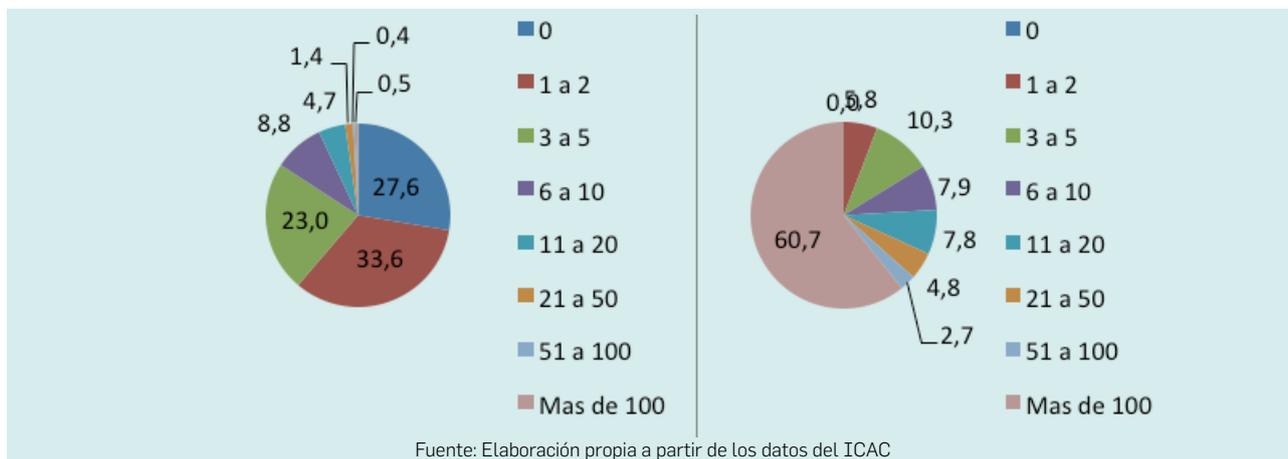
El panorama que se dibuja con el análisis de las cifras de empleo contratado por las sociedades de auditoría es distinto y divergente en el tiempo. El Gráfico 3.15 muestra la evolución del número de sociedades con personal, el número de personas contratadas por las mismas y el número medio de contratados en cada sociedad. En cuanto al número de sociedades con personal se observa un aumento moderado pero continuado desde 1990 hasta 2015, pasándose de 309 sociedades hasta 1001. Incluso en la crisis se ha mantenido un ritmo de crecimiento similar al de períodos anteriores. El número medio de trabajadores no ha variado en más de 1 trabajador en torno a una referencia de 11 que define un tipo de empresa PYME. En cuanto al número total de empleados, se observa un fuerte crecimiento desde 1990 hasta alcanzar un máximo de 11.956 empleados en 2009. A partir de este año, se acumulan sucesivas reducciones, hasta llegar a mil trabajadores menos hasta 2014. En el año 2015 se frena la reducción de empleos al registrarse un importante repunte de 878 personas en la contratación de las sociedades de auditoría.

Gráfico 3. 15 Evolución del número de sociedades con personal, personas contratadas y media por auditor



En cualquier caso, el panorama de las sociedades de auditoría que revelan los datos del Gráfico 3.16 contempla dos realidades bien distintas. En primer lugar, hay un gran porcentaje de sociedades que no tienen personas contratadas, un 27,6%, un 33,6% tiene entre uno y dos contratados, y, en conjunto, un 65,4% tienen menos de 10 trabajadores. De las 1383 sociedades, 5 tienen entre 51 y 100 contratados y sólo 7 tienen más de 100 trabajadores. Sin embargo, el empleo generado por esta última categoría es el 60,7% del total, lo que marca la diferencia entre este tipo de empresas grandes y el resto y revela, a su vez, la enorme y creciente concentración de la actividad en las grandes firmas. Aun así, desde el inicio de la serie se observa un aumento en el número de sociedades sin contratados y las que tienen entre 1 y 2, hecho que quizá tenga que ver con la sustitución de auditores ejercientes individuales con la constitución de sociedades pequeñas, dado que la forma societaria se adapta mejor a las obligaciones normativas que van surgiendo.

Gráfico 3. 16 Porcentaje de sociedades según el número de personas contratadas y volumen de empleo generado de acuerdo al tipo de sociedad según el número de personas contratadas en 2015

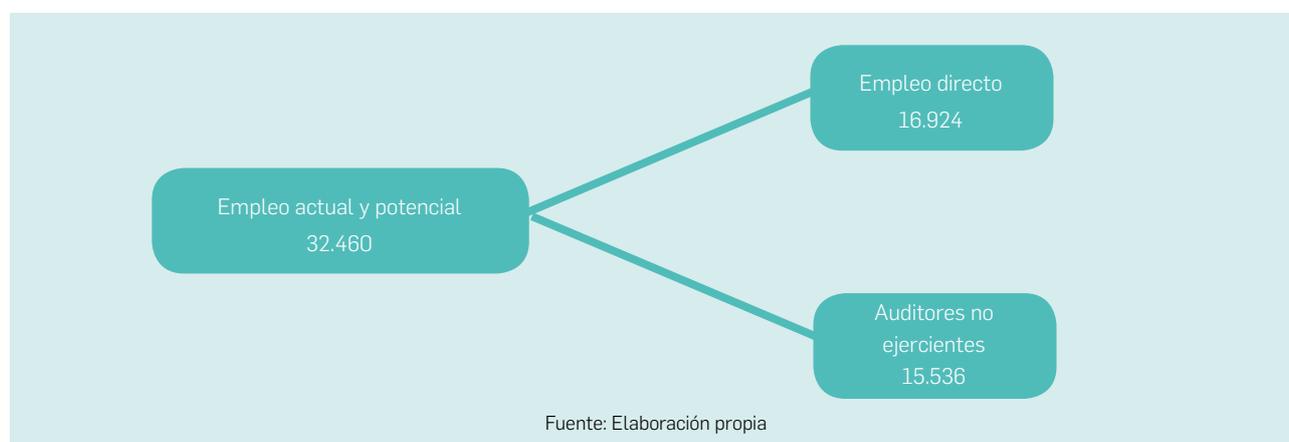


c. Estimaciones alternativas de empleo. Empleo potencial y empleo total en sociedades de auditoría y auditores individuales

Además de las estimaciones de empleo contenidas en los sub-epígrafes anteriores, ajustadas a las cifras disponibles en los boletines del ICAC, conviene contar con otras estimaciones complementarias que contribuyan a dar una idea completa del impacto económico del sector. En este sentido, se presentan a continuación dos estimaciones de empleo que pretenden reflejar, por una parte, la importancia del sector de la auditoría en cuanto a los efectivos disponibles para ejercer la actividad y, por otra, el empleo total que genera el sector incluyendo también el destinado a actividades complementarias de la auditoría que se desarrollan dentro de las empresas auditoras y que, en gran medida, se generan como efecto de marca y reputación vinculado a la función regulada y de utilidad pública llevada a cabo por sociedades y ejercientes individuales inscritos en el ROAC.

Así, en primer lugar, se ha obtenido la cifra total resultante de sumar el empleo actual en auditoría y el potencial de efectivos que supone la reserva de auditores no ejercientes (Esquema 3.2). Esta estimación en 2015 asciende a 32.400 efectivos, resultantes de sumar el empleo directo de la actividad (16.924) y el número de auditores no ejercientes (15.536), cifra ésta última que no incluye los NECA, considerados de forma separada en los datos del ICAC.

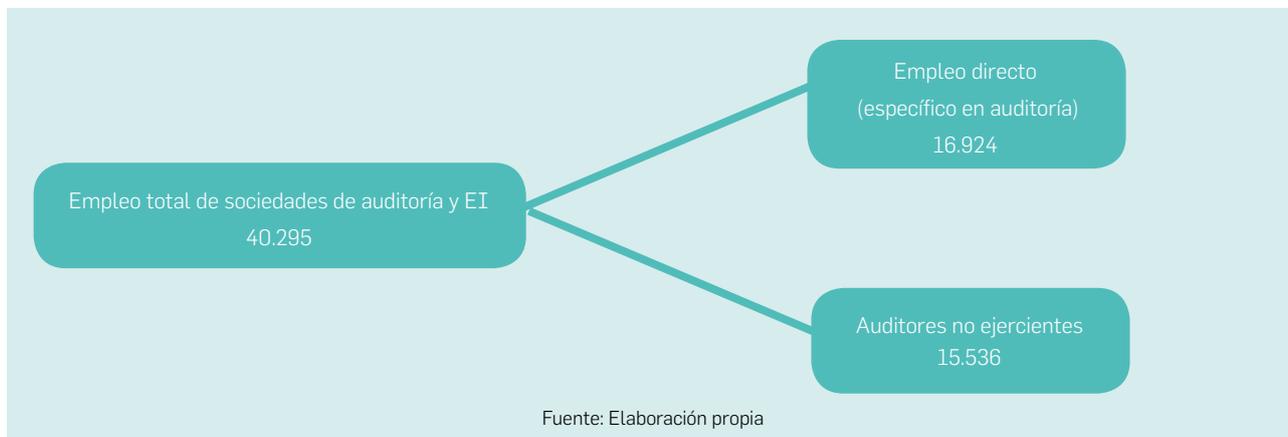
Esquema 3. 2 Estimación del empleo directo y potencial en 2015



En segundo lugar, se ha realizado una estimación del empleo total generado por los agentes responsables de la oferta de servicios auditores, incluyendo las actividades complementarias de consultoría, asesoría fiscal, administrativas y otras que se desarrollan habitualmente por sociedades y auditores individuales. Para esta estimación, se ha utilizado el porcentaje del empleo de las grandes empresas del sector (capítulo 4) que no está dedicado a la auditoría y que, para 2015, es del 58%. El enorme peso cuantitativo de las grandes auditoras en la generación del empleo en el sector, dado el elevado grado de concentración del negocio, sustenta esta extrapolación.

Las cifras obtenidas para 2015 se presentan en el Esquema 3.3, donde al empleo directo de la actividad de auditoría (16.924) se suma el empleo estimado dedicado a otras actividades relacionadas (23.371) para obtener un total de 40.295 efectivos que estarían empleados por empresas y autónomos del sector de la auditoría.

Esquema 3.3 Estimación del empleo directo y potencial en 2015



La evolución de las cifras de las estimaciones de empleo realizadas se presenta en el Gráfico 3.17 y en la Tabla 3.7 para el período de crisis. En el gráfico, se observa la tendencia creciente de las series que flexiona a partir de 2010, manteniéndose constante en el caso del empleo actual y potencial, por el incremento continuado de los auditores no ejercientes, e iniciándose un descenso en cuanto al empleo en auditoría y actividades vinculadas del sector. Esta fase finaliza, por el momento, con el repunte del empleo en 2015.

En la Tabla 3.7, donde se presentan también las cifras de las estimaciones de empleo a lo largo del período de crisis, destaca sobre todo la diferencia en los niveles ya que el incremento de empleo por actividades relacionadas supone multiplicar por 2,4 el empleo directo.

Gráfico 3.17 Evolución del empleo actual y potencial y del empleo total de sociedades de auditoría y ejercientes individuales

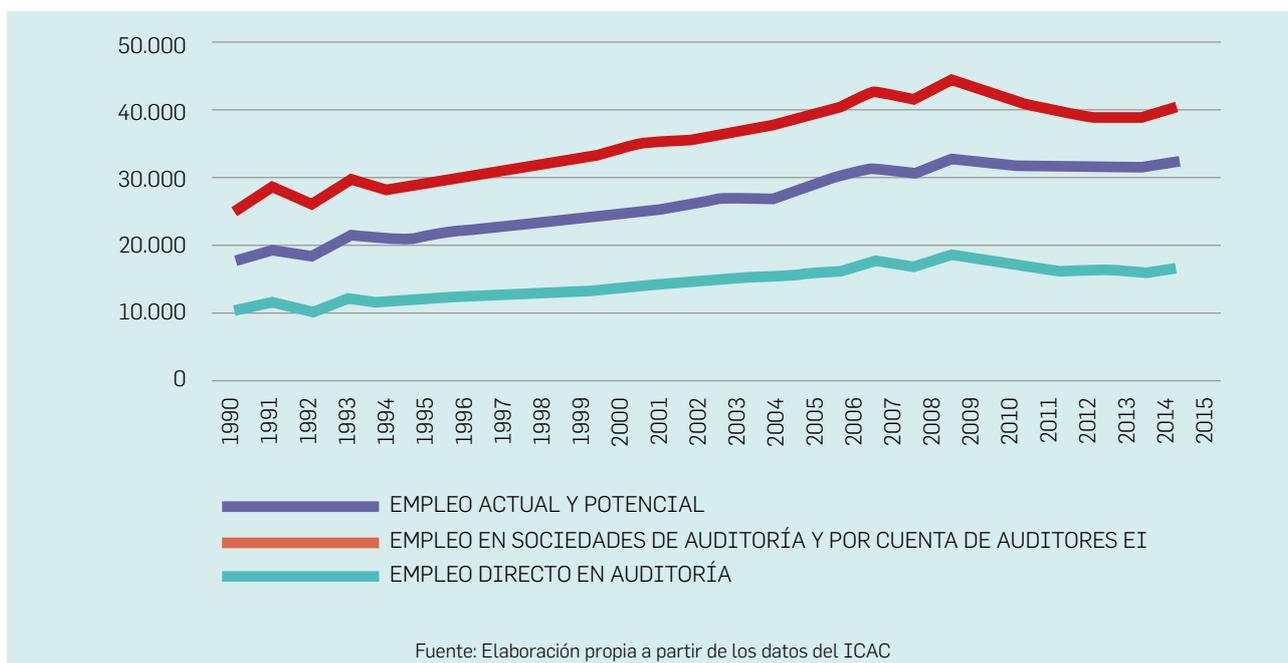


Tabla 3.7 Evolución del empleo actual y potencial y del empleo total de sociedades de auditoría y ejercientes individuales durante la crisis económica

Año	Empleo actual y potencial	Variación (%)	Empleo en Sociedades y por cuenta de EI	Variación (%)	Empleo directo	Variación (%)
2006	29743		39479		16581	
2007	31140	4.7	42271	7.1	17754	7.1
2008	30758	-1.2	41110	-2.7	17266	-2.7
2009	32375	5.3	44088	7.2	18517	7.2
2010	31775	-1.9	42210	-4.3	17728	-4.3
2011	31531	-0.8	40952	-3.0	17200	-3.0
2012	31412	-0.4	39786	-2.8	16710	-2.8
2013	31448	0.1	39233	-1.4	16478	-1.4
2014	31491	0.1	38710	-1.3	16258	-1.3
2015	32460	3,1	40295	4,1	16924	4,1
Variación 2006-2015	2717	9,1	816	2,1	34	2,1

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del ICAC

3.4 IDEAS PRINCIPALES DEL CAPÍTULO

A partir de los informes del BOICAC, que contienen las estadísticas elaboradas con la información que los auditores personas físicas y las sociedades de auditoría deben proporcionar al ICAC con periodicidad anual, se deducen las siguientes conclusiones sobre la evolución de la auditoría en España, que constituye el primer epígrafe de este capítulo.

- Desde el inicio del período de estudio, el número total de auditores ha ido incrementándose de forma casi continua, con pocas excepciones, en cada año de la serie. De esta forma, la cifra de auditores inscritos en el ROAC ha pasado de 13.468 en 1990 a 20.657 en 2015. En el período de crisis económica reciente, el crecimiento se ha mantenido aunque de una forma moderada. El principal determinante de la tendencia del número total de auditores es el comportamiento creciente del número de auditores no ejercientes, la categoría más numerosa, frente al descenso continuado en la cifra de auditores ejercientes individuales desde 2010.
- El número de sociedades de auditoría experimenta incrementos anuales continuados que se moderan al final del período de estudio. En cualquier caso, el número de sociedades ha pasado de 645 en 1990 a 1.418 en 2015, lo que supone un incremento global del 120%.
- Desde la fusión de las corporaciones responsables del REA y del REGA, en 2013, las dos corporaciones existentes en la actualidad están bastante equilibradas en el número de profesionales adscritos. Se observa

a lo largo del período de estudio, en todas las corporaciones, un incremento tanto del número de auditores adscritos como en el número de sociedades.

- La facturación total del sector pasa por una primera década de crecimiento sostenido y moderado desde 1990, que continúa con crecimientos anuales importantes hasta 2007, sucediéndose, a continuación, variaciones de distinto signo que preceden a una serie de caídas desde 2011 que sólo se detienen en 2015. Este comportamiento viene determinado, sobre todo, por la facturación de las sociedades de auditoría, con un elevado peso relativo. En paralelo, los auditores ejercientes individuales experimentan un descenso continuado de su facturación desde 2007 a 2015, con un único repunte en 2012.
- La cuota de facturación de los auditores ejercientes individuales, que llegó en 1995 a un 14,14%, inicia una tendencia descendente hasta 2015 donde supone ya tan solo el 4,8% del sector. Además, se concluye que son muy pocas las sociedades que generan la mayor parte de la facturación, hecho revelador de la fuerte concentración de la actividad en las sociedades más grandes.
- La evolución de la facturación por hora, como variable de precios, sigue dos fases principales en su evolución: un crecimiento sostenido desde 1990 hasta 2011 y una posterior fase de descensos hasta 2015, donde se produce un ajuste a la baja de los precios de los servicios del sector en un contexto de crisis.
- El número de auditorías obligatorias en relación a las realizadas de forma voluntaria ha experimentado importantes cambios debido a las modificaciones normativas. Así, en el año 1991, tras aprobarse el reglamento de la ley, el porcentaje de auditorías obligatorias se duplica, llegando al 80% del total.

En el segundo epígrafe de este capítulo se procede a calcular el empleo directo generado por la actividad auditora y a analizar su evolución.

- De acuerdo a las cifras y categorías de profesionales facilitadas por el ICAC, el empleo directo en el ejercicio de la profesión de auditor propiamente dicha estaría formado por la suma de auditores ejercientes y auditores no ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena (NECA). El número de auditores ejercientes se obtendría sumando los auditores ejercientes individuales (EI) y los auditores socios de firmas de auditoría (ES), aunque a esta suma habría que restar los duplicados, es decir los EI que también son socios, cifra que también se facilita en el BOICAC.
- El empleo directo debido a los trabajadores contratados por auditores por cuenta propia y por sociedades de auditoría supone la mayor parte de los empleos generados en el sector. Se recoge en los informes del BOICAC en la categoría "Profesionales a cargo de auditores", tanto de auditores EI como de sociedades de auditoría.
- Existen ciertos colectivos de auditores que pueden estar fuera de los cálculos realizados por el ICAC (auditores, que figuran como no ejercientes en el ROAC, contratados por sociedades y EI) que convierten los cálculos de este apartado en una estimación del mínimo de empleos generados por el sector.

-
- Con la anterior salvedad, en 2015, el empleo directo del sector, correspondiente exclusivamente a auditores, estaría formado por 4.158 ejercientes individuales. El empleo directo de contratados (12.766) se calcula sumando los 1.090 empleados de los auditores EI y los 11.676 contratados por las sociedades de auditoría, cifras en las que estarían incluidos los NECA. Así, en 2015, la estimación del empleo directo de la auditoría se eleva a 16.924 personas.
 - De los cálculos de empleo realizados para la serie 1990-2015, se concluye la enorme importancia de las sociedades como determinantes del empleo en el sector, así como el peso decreciente de los auditores ejercientes individuales (EI) en la generación de empleo.
 - En el año 2009, el peor de la crisis, el empleo directo del sector alcanza un máximo, superando los 18.000 empleos. Los años siguientes registran un proceso de ajuste en el empleo en el sector que parece finalizar en 2015 con un incremento del 4,1%, impulsado únicamente por el mayor número de contratados no auditores, que son la principal parte del empleo del sector.
 - Los auditores ejercientes individuales cuentan con una reducida plantilla, con un promedio de dos trabajadores. Además, el número de auditores con personas contratadas pasa de un máximo de 965, en el año 2000, a 514 en 2015, siendo lo más frecuente no tener ningún empleado. Tras un período donde el empleo se estabiliza en torno a los 2.000 contratados, a partir de 2007 se inicia un ajuste drástico hasta llegar a 1.090 en 2015. En cualquier caso, dada la baja facturación del colectivo de auditores ejercientes individuales, resulta razonable pensar que los trabajadores contratados a los que nos referimos no estarían dedicándose en un 100% a la auditoría, pues apenas generarían un montante mínimo suficiente para cubrir sus salarios.
 - El número de sociedades con personal contratado experimenta un aumento moderado pero continuo desde 1990 hasta 2015, pasando de 309 sociedades hasta 1001. Incluso en la crisis se ha mantenido un ritmo de crecimiento similar al de períodos anteriores. El número medio de trabajadores no ha variado en más de 1 trabajador en torno a un promedio de 11 trabajadores, propio de una PYME. En cuanto al número total de empleados de las sociedades, se observa un fuerte crecimiento desde 1990 hasta alcanzar un máximo de 11.956 efectivos en 2009. A partir de este año, se acumulan sucesivas reducciones hasta llegar a mil trabajadores menos en 2014. En el año 2015 se frena la reducción de empleos al registrarse un repunte de 878 personas en el número de contratados por las sociedades de auditoría.
 - El conjunto de sociedades de auditoría contempla internamente dos realidades bien distintas. En primer lugar, hay un gran porcentaje de sociedades (un 65,4%) que tienen menos de 10 trabajadores. De las 1.383 sociedades, sólo 5 tienen entre 51 y 100 contratados y sólo 7 tienen más de 100 trabajadores. Sin embargo, el empleo generado por esta última categoría es el 60,7% del total, lo que marca la diferencia entre las grandes empresas y el resto, y revela, a su vez, la enorme y creciente concentración de la actividad en las grandes firmas.
 - Se presentan también dos estimaciones de empleo adicionales. Por una parte, se realiza una estimación del total del empleo y del potencial o reserva de empleo que supone el gran número de auditores no ejercientes.

Por otra parte, se estima el empleo total creado por sociedades de auditoría y ejercientes individuales incluyendo también las actividades complementarias a la auditoría que se generan, en gran medida, por el carácter oficial y la reputación de dichos agentes inscritos en el ROAC. Esta última estimación supone multiplicar por 2,4 la suma del empleo directo, llegándose a una cifra total de 40.295 empleos, que da una idea aproximada a la importancia del sector de la auditoría y su entorno de actividad más próximo.

Capítulo 4:

Análisis de la concentración del mercado de la auditoría en

En este capítulo se analiza el grado de concentración del mercado de la auditoría en España a partir de las cifras de facturación y de empleo de las diez mayores empresas del sector de auditoría en los últimos años.

Cabe destacar que una característica relevante del sector de la auditoría en España, y en términos globales, es la elevada concentración del mercado en las cuatro grandes compañías auditoras (las denominadas "Big Four"): Deloitte, Pricewaterhousecoopers (PWC), KPMG y Ernst & Young (E&Y). Además, las cuatro grandes, al igual que sucede en otros países, se caracterizan por especializarse en la auditoría de empresas del sector financiero (bancos y compañías de seguros) y que al mismo tiempo participan en el mercado de valores (alrededor del 90% de los trabajos auditados en la UE-25 es realizado por las cuatro grandes) (según London Economics, 2006). Junto con ellas, comparten el mercado las seis siguientes empresas medianas por volumen de negocio en España: BDO, Grant Thornton, Auren, RSM, Mazars, y PKF Attest. En conjunto, esta decena de empresas aglutinó el 89% del total de facturación del mercado de firmas de servicios profesionales en 2015 según Diario Expansión⁹.

Entre los factores que han contribuido al elevado grado de concentración de los servicios de auditoría estarían las fusiones de algunas de las redes más grandes de empresas auditoras y la desaparición de algunas importantes firmas como Arthur Andersen; la globalización y la creciente expansión geográfica de los clientes, las innovaciones tecnológicas en la profesión de la auditoría junto con la falta de acceso al capital externo y la necesidad de desarrollar una industria y conocimientos técnicos más profundos¹⁰.

Por su parte, las empresas auditoras de nivel medio afrontan, por el contrario, una serie de barreras de entrada en el mercado de servicios de auditoría dominado por las cuatro grandes. Entre estas barreras está la barrera actitudinal relacionada con la reputación. La selección de una empresa Big-4 es a menudo vista como "más segura" debido a su reputación y a que ofrece mayores garantías en caso de que surja un problema en el camino. Esta barrera se ve agravada por la inercia del cliente que en pocas oportunidades se plantea el cambio de un auditor a otro, **salvo en los casos previstos legalmente (ya que las leyes de auditoría desde 2010 vienen fomentando la rotación de auditores)**. Por otro lado, se encuentran las barreras estructurales relacionadas con su menor capacidad y dispersión geográfica.

A continuación, se analizan algunos indicadores relevantes de la concentración del mercado de la auditoría en esta decena de empresas en términos de facturación y de empleo, a partir de los Informes de Transparencia y de las Memorias de Responsabilidad Social Corporativa de las propias compañías auditoras, así como de los informes

⁹ Según Arroyo, R. (2016), Radiografía del sector de la auditoría en España. Publicado por Diario Expansión 05/04/2016. Disponible en: <http://www.expansion.com/empresas/2016/04/05/570381f2268e3e555f8b4573.html> [Consultado el 15 de julio de 2016]

¹⁰ Para profundizar en los factores que han contribuido a la concentración del mercado de la auditoría consulte London Economics (2006), "Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes", London Economics in association with Professor Ralf Ewert, Goethe University, Frankfurt am Main, Germany, disponible en: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/auditors-final-report_en.pdf [Consultado el 15 de julio de 2016].

de Gobierno Corporativo y de los informes de auditoría de las empresas del IBEX-35 publicados por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) en su página web.

El capítulo se estructura en cuatro epígrafes. En el primero, se ofrece un análisis de las cifras de facturación de las diez empresas más importantes del sector de la auditoría en términos de volumen de negocio en España. En el segundo, se analiza el grado de concentración del negocio de la auditoría de las empresas del IBEX-35 en las cuatro grandes compañías auditoras. El tercer epígrafe incorpora el análisis en términos de empleo generado por las diez empresas más importantes del sector de la auditoría en España. Y, finalmente, en el cuarto epígrafe se resumen los resultados más destacados del capítulo.

4.1 LA FACTURACIÓN DE LAS DIEZ MAYORES EMPRESAS DE AUDITORÍA EN ESPAÑA

Como se ha señalado antes, una de las tendencias globales del sector de la auditoría es la elevada concentración de la actividad en un número reducido de empresas. Entre ellas destacan las denominadas "big-four", la cuatro grandes empresas auditoras, que típicamente ofrecen tres tipos de servicios: auditoría (o assurance), asesoría fiscal (tax) y consultoría (consulting), de los cuales, y según informes recientes, la consultoría se presentan para los próximos años como el área de negocio que se convertirá en la principal fuente de crecimiento de ingresos para dichas compañías.

En términos globales, los ingresos derivados de los servicios de auditoría han venido representando la mayor fuente de ingresos para las cuatro grandes empresas auditoras; sin embargo, la tendencia en los últimos años parece mostrar un claro descenso en el peso de dicha línea de negocio sobre los ingresos totales (Deloitte, 2015: 22).

Según recientes estudios, dicha situación se explica, en primer lugar, por la presión a la baja sobre los honorarios remunerados por dichos servicios debido a la crisis económica; en segundo lugar, por el hecho de que los clientes o usuarios de dichos servicios se cuestionen el valor de la auditoría (la mercantilización de la auditoría); y, por último, por la oferta a la baja en los honorarios ofrecidos por las empresas auditoras rivales¹¹. Esta situación ha propiciado que, en los últimos años, las compañías hayan ampliado la gama de servicios que ofrecen, incluyendo servicios legales, consultoría de gestión (management consulting), inmigración, tecnología y otras especializaciones.

Para el caso español¹², en primer lugar, cabe destacar que las cuatro grandes compañías de auditoría presentan notables diferencias con relación al volumen facturado en la línea de negocio de los servicios de auditoría, respecto al total de ingresos de las propias compañías.

¹¹ Véase IFIAR (2015), "Current trends in Audit industry", IFIAR's Investor and Other Stakeholders Working Group and Global Public Policy Committee Working Group, 2015, pp. 2 - 4, disponible en: <https://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/IFIARMembersArea/MemberUpdates/Member%20Updates/Current-Trends-in-the-Audit-Industry.pdf> [Consultado el 15 de julio de 2016].

¹² En Lopez-Gavira, et al (2011) puede apreciarse un análisis comparativo de los diferentes servicios prestados por las mayores firmas auditoras en España.

En primer lugar, si se toman en consideración sólo los ingresos de actividades de auditoría sujetas a la Ley de Auditoría de Cuentas (columna B de la Tabla 4.1), en 2014, los porcentajes de participación de dicha línea de negocio sobre el total de ingresos de cada compañía oscilan desde el 29% registrado por EY hasta el 18,6% en el caso de PWC.

En términos absolutos, Deloitte fue la sociedad que más facturó por actividades de auditoría sujetas a la Ley de Auditoría de Cuentas en 2014, seguida por PWC, EY y finalmente KPMG.

En segundo lugar, si se toman en consideración los ingresos totales de actividades de auditoría (columna C de la Tabla 4.1), como era de esperar, la participación de esta línea de negocio aumenta de manera significativa. Así, en 2014, las mayores participaciones las presenta EY (con 65,5%) y Deloitte (con el 47,9%), seguidas de PWC (con el 35,7%) y KPMG (con el 29,6%).

En términos absolutos, fue Deloitte la que más facturó por la totalidad de actividades de auditoría en 2014, seguida por EY, PWC y finalmente KPMG

Tabla 4. 1 Facturación de las cuatro grandes empresas del sector de la auditoría en España

	Fac. total (mill. Euros) (A)	Facturación de la línea de negocio de Auditoría (mill. Euros)		% (B/ A)	% (C/ A)	Fuente
		Actividades de Auditoría sujetas a la Ley de Auditoría (mill. Euros) (B)	Total Actividades de Auditoría (mill. Euros) (C)			
Deloitte						
2010	459,0	139,7	227,2	30,4%	49,5%	Inf. de Transparencia 2011, p. 15.
2011	476,0	148,3	230,0	31,2%	48,3%	Inf. de Transparencia 2012, p. 18.
2012	501,0	135,5	280,0	27,0%	55,9%	Inf. de Transparencia 2014, p. 19.
2013	525,0	141,0	271,0	26,9%	51,6%	Inf. de Transparencia 2014, p. 19 y Mem. Resp. Corp. 2014,p.4.
2014	551,4	135,3	264,3	24,5%	47,9%	Inf. de Transparencia 2015, p.20 y Mem. Resp. Corp 2014, p.4.
PWC						
2010	428,7	108,1	157,6	25,2%	36,8%	Inf. de Transparencia 2011, p.42.
2011	443,7	102,3	150,9	23,1%	34,0%	Inf. de Transparencia 2012, p. 44.
2012	463,4	103,7	163,5	22,4%	35,3%	Inf. de Transparencia 2013, p. 47.
2013	488,2	101,6	170,1	20,8%	34,8%	Inf. de Transparencia 2014, p.47.
2014	518,1	96,6	184,8	18,6%	35,7%	Inf. de Transparencia 2015, p. 46.
KPMG						
2010	316,2	86,3	111,1	27,3%	35,1%	Inf. de Transparencia 2011, p. 29.
2011	319,0	84,4	109,4	26,5%	34,3%	Inf. de Transparencia 2011, p. 29.
2012	321,8	75,0	101,4	23,3%	31,5%	Inf. de Transparencia 2012, p. 32.
2013	331,5	71,0	98,1	21,4%	29,6%	Inf. de Transparencia 2014, p. 29.
2014	348,4	68,9	103,3	19,8%	29,6%	Inf. de Transparencia 2014, p. 29.

	Fac. total (mill. Euros) (A)	Facturación de la línea de negocio de Auditoría (mill. Euros)		% (B/ A)	% (C/ A)	Fuente
		Actividades de Auditoría sujetas a la Ley de Auditoría (mill. Euros) (B)	Total de Auditoría (mill. Euros) (C)			
EY						
2010	261,0					Mem. Resp. Corp 2010-2011, p. 89.
2011	267,0	91,6	182,9	34,3%	68,5%	Inf. de Transparencia 2011 p.19 y Mem. Resp. Corp 2010-2011, p. 89.
2012	278,0	92,4	187,5	33,3%	67,4%	Inf. de Transparencia 2012, p. 20 y Mem. Resp. Corp 2011-2012, p. 52.
2013	292,0	89,3	192,2	30,6%	65,8%	Inf. de Transparencia 2013, p. 29 y Mem. Resp. Corp. 2013, p. 7.
2014	309,5	89,9	202,7	29,0%	65,5%	Inf. de Transparencia 2015, p. 25 y Mem. Resp. Corp 2014, p. 5.
Total cuatro grandes						
2010	1.464,9	334,1	495,9	22,8%	33,9%	
2011	1.505,7	426,6	673,2	28,3%	44,7%	
2012	1.564,2	406,6	732,4	26,0%	46,8%	
2013	1.636,7	402,9	731,4	24,6%	44,7%	
2014	1.727,4	390,7	755,1	22,6%	43,7%	

Fuente: Elaboración propia en base a los Informes de Transparencia y Memorias de Responsabilidad Corporativa de las compañías, varios años.

Notas: En la columna (B) de la tabla se incluyen sólo los honorarios facturados por las actividades de auditoría sujetas a la Ley de Auditoría de Cuentas. En la columna (C) Se Incluyen los honorarios facturados por las actividades de auditoría sujetas a la Ley de Auditoría como los honorarios facturados por otros servicios de auditoría no sujetos a la Ley de Auditoría de Cuentas. En el caso de PWC se ha tomado en la columna (C) los ingresos de la Sociedad PWC Auditores S.L. Dado que no ha sido posible encontrar la información de la facturación total de KPMG (columna A), dicha información se ha tomado de los ranking de Auditoría elaborados anualmente por el Diario Expansión

Al valorar, de manera conjunta, la participación que supone la línea de negocio de la auditoría sobre el total de ingresos conjuntos de las cuatro compañías, se obtiene que, en 2014, esta participación supuso el 23% y el 44%, según se considere el importe de facturación por auditoría derivado de actividades sujetas a la Ley de Auditoría de cuentas (columna B de la Tabla 4.1) o los ingresos totales de actividades de auditoría (columna C de la Tabla 4.1). En el primer caso, dicha participación ha experimentado una clara tendencia a la baja desde 2011 cuando dicha línea suponía el 28% de la facturación total.

Por otra parte, en la Tabla 4.2 se resume la evolución y las tasas de variación entre 2011 y 2014 de la facturación de las actividades de auditoría en las cuatro grandes empresas auditoras. A partir de estos datos, se puede concluir que ha habido una tendencia diferente para ambos tipos de actividades, las sujetas a la Ley de Auditoría de Cuentas y las que no están sujetas a dicha Ley.

Tabla 4. 2 Variación de la facturación de la línea de negocio de la auditoría en las cuatro grandes empresas en España (Millones de Euros)

Facturación de actividades de auditoría sujetas a la Ley de Auditoría de Cuentas (Mill. Euros)					
	2011	2012	2013	2014	Var. 14/11
Deloitte	148,3	135,5	141,0	135,3	-8,8
PWC	102,3	103,7	101,6	96,6	-5,6
KPMG	84,4	75,0	71,0	68,9	-18,4
EY	91,6	92,4	89,3	89,9	-1,9
Total cuatro grandes (A)	426,6	406,6	402,9	390,7	-8,4
Facturación Total de actividades de auditoría (Mill. Euros)					
	2011	2012	2013	2014	Var. 14/11
Deloitte	230,0	280,0	271,0	264,3	14,9
PWC	150,9	163,5	170,1	184,8	22,5
KPMG	109,4	101,4	98,1	103,3	-5,6
EY	182,9	187,5	192,2	202,7	10,8
Total cuatro grandes (A)	673,25	732,37	731,42	755,11	12,2

Fuente: Elaboración propia en base a los Informes de Transparencia y Memorias de Responsabilidad Corporativa de las compañías, varios años

Así, se observa una disminución de -8,4% entre 2011 y 2014 en los honorarios facturados conjuntamente por las cuatro grandes empresas, por actividades de auditoría sujetas a la Ley de Auditoría de Cuentas. Mientras que, si se considera la facturación total actividades de auditoría, se aprecia un aumento de 12% entre 2011 y 2014. El descenso es generalizado, en el primer caso, en las cuatro compañías por separado, mientras que, en el segundo caso, con excepción de KPMG que decrece, el aumento en la facturación de otros servicios de auditoría se produce en las tres compañías restantes.

Por otra parte, se ha calculado la cuota de mercado que supone la facturación de las actividades de auditoría sujetas a la Ley de Auditoría de Cuentas de las cuatro grandes empresas auditoras, respecto al total de ingresos facturados por los Auditores individuales y por las sociedades en España, según datos del ICAC¹³ (Tabla 4.3).

Como se aprecia la cuota de facturación de las actividades de auditoría sujetas a la Ley de Auditoría de Cuentas, realizada por las cuatro grandes empresas auditoras supone el 62% del total de ingresos facturados por los Auditores individuales y por las sociedades en 2014 en España. Además, se observa un aumento en dicha cuota de algo más de 5 puntos porcentuales durante el período comprendido entre 2011 y 2014.

¹³ Cabe destacar que la información proviene de dos fuentes de información diferenciadas, por un lado, la recogida en los Informes de Transparencia de cada compañía, y por otro la publicada en el BOICAC por parte del ICAC referida al total de facturación del sector.

Tabla 4. 3 Porcentaje de facturación de la línea de negocio de la auditoría sujeta a la Ley de Auditoría de Cuentas en las cuatro grandes empresas en España respecto a la facturación total del sector según ICAC (Millones de Euros)

	2011	2012	2013	2014
Total cuatro grandes (A)	426,6	406,6	402,9	390,7
Total Facturación del Sector (ICAC) (B)	760,63	728,82	662,12	632,47
(A) / (B)	56,1	55,8	60,9	61,8

Fuente: Los datos de facturación provienen de los Informes de Transparencia y Memorias RSC de las compañías, y el total de facturación del sector proviene del BOICAC.

Como se señaló anteriormente, junto con las cuatro empresas grandes del sector de la auditoría en España, comparten el mercado seis empresas que podríamos denominar como medianas, dado su peso por volumen de negocio en España. Estas empresas son BDO, Grant Thornton, Auren, RSM, Mazars, y PKF Attest. A partir de los datos relativos a facturación que se presentan en la Tabla 4.4, que corresponden a las actividades sujetas a la Ley de Auditoría de Cuentas, se deduce que la participación de la línea de negocio de la auditoría en el conjunto de las seis compañías supone un porcentaje mayor del que presentaban las cuatro grandes.

Tabla 4. 4 Facturación de las seis empresas medianas del sector de la auditoría en España

	Facturación total (mill. Euros) (A)	Facturación de la línea de negocio de Auditoría sujeta a la Ley de Auditoría de Cuentas (mill. Euros) (B)	% (B/ A)
2010	69,98	32,17	46%
2011	72,32	40,38	56%
2012	128,78	70,60	55%
2013	97,04	52,57	54%
2014	102,50	54,26	53%
2015	105,03	50,99	49%

Fuente: Elaboración propia en base a los Informes de Transparencia de las compañías, varios años.

También se puede concluir a partir la evolución de las cifras de negocio que se presenta en la Tabla 4.4, que ha habido un claro aumento en el volumen de facturación total de las seis compañías, en la línea de negocio de auditoría correspondiente a actividades de auditoría sujetas a la Ley de Auditoría de Cuentas, con un incremento del 34% entre 2011 y 2014.

Por otra parte, en 2014 la facturación de las seis empresas auditoras medianas representó alrededor del 8,5% de la facturación total realizada por los auditores individuales y las sociedades de auditoría en España; en los años anteriores, 2012 y 2013, estos porcentajes fueron, respectivamente, el 9,7% y el 7,9%¹⁴(Tabla 4.5).

Tabla 4. 5 Porcentaje de facturación de la línea de negocio de la auditoría sujeta a la Ley de Auditoría de Cuentas en las seis empresas medianas de auditoría en España respecto a la facturación total del sector según ICAC (Millones de Euros)

	2011	2012	2013	2014
Total seis empresas medianas de Auditoría (A)	40,38	70,6	52,57	54,26
Total Facturación del Sector (ICAC) (B)	760,63	728,82	662,12	632,47
(A)/(B)	5,31%	9,69%	7,94%	8,58%

Fuente: Elaboración propia en base a los Informes de Transparencia de las compañías e información del ICAC.

Tabla 4. 6 Porcentaje de facturación de la línea de negocio de la auditoría sujeta a la Ley de Auditoría de Cuentas en las diez mayores empresas de auditoría en España respecto a la facturación total del sector según ICAC (Millones de Euros)

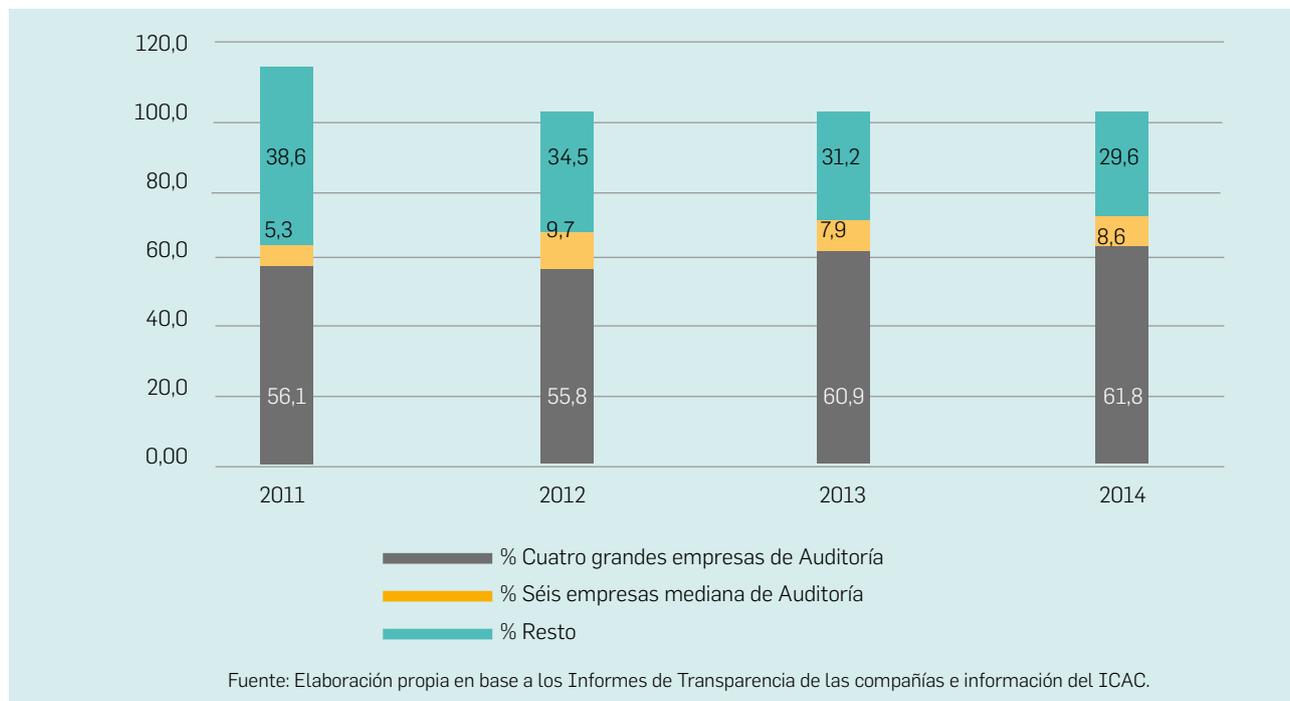
	2011	2012	2013	2014
Total cuatro grandes empresas de Auditoría	426,6	406,6	402,9	390,7
Total seis empresas medianas de Auditoría	40,4	70,6	52,6	54,3
Total diez principales empresas auditoras (A)	467,0	477,2	455,5	445,0
Total Facturación del Sector (ICAC) (B)	760,63	728,82	662,12	632,47
(A)/(B)	61,39%	65,48%	68,79%	70,35%

Fuente: Elaboración propia en base a los Informes de Transparencia de las compañías e información del ICAC.

Por lo tanto, en los dos años más recientes para los que se dispone de información, el conjunto de las empresas grandes y medianas de auditoría son responsables del 68% (año 2013) y 70% (año 2014) de la facturación del sector, cifra esta última que revela la magnitud del intenso proceso de concentración de la actividad en los últimos años, por la desaparición de pequeñas empresas o por su escaso peso durante el período de crisis económica (Tabla 4.6 y Gráfico 4.1).

¹⁴En los totales no se han consignado, por falta de información, los datos de facturación de Auren en 2012 y para RSM en 2013.

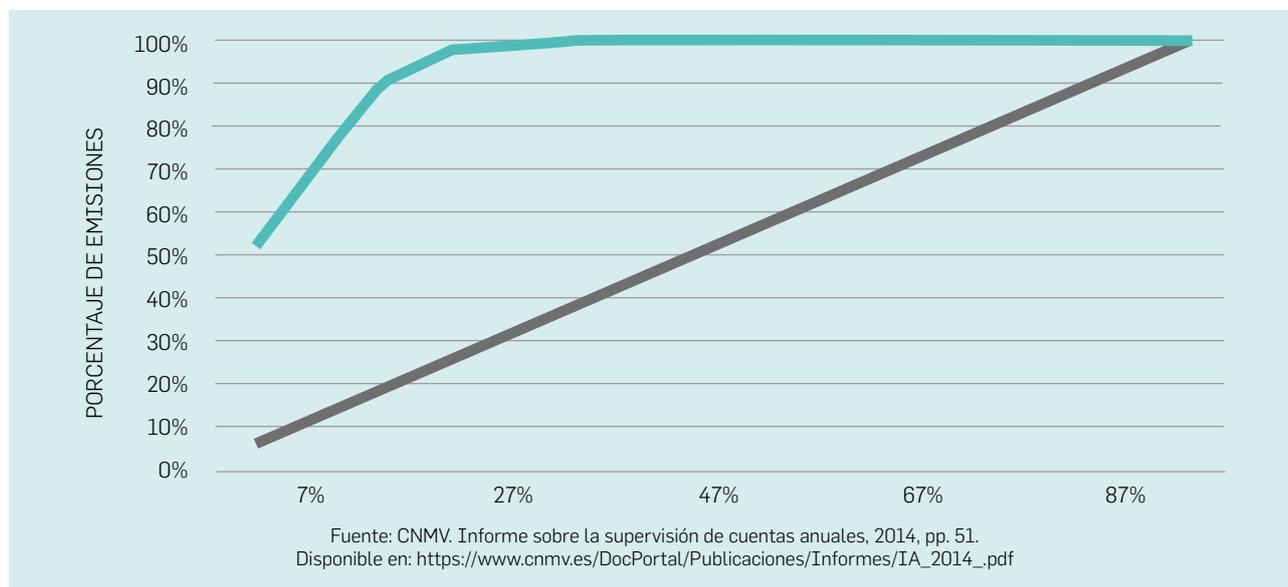
Gráfico 4.1 La importancia de las cuatro grandes y de las seis empresas medianas del sector de la auditoría en España respecto al total de facturación del sector según ICAC



4.2 LAS BIG-4 Y LA AUDITORÍA DE LAS EMPRESAS DEL IBEX-35 EN ESPAÑA

Cabe destacar, por otra parte, que en 2014 alrededor del 96,2% de informes de auditoría recibidos por la CNMV (340 informes recibidos hasta el 30/12/2015) sobre las cuentas anuales de las empresas que cotizaron en bolsa en 2014, fueron realizados por las cuatro grandes empresas auditoras en España, en el siguiente orden por volumen de negocio facturado: Deloitte, E&Y, PWC y KPMG. En el Gráfico 4.2 se muestra el grado de concentración señalado, donde, aproximadamente, las cuatro grandes compañías auditoras que representan el 27% del total de firmas auditoras de las empresas cotizadas, son responsables de generar más del 96% de los informes de auditoría.

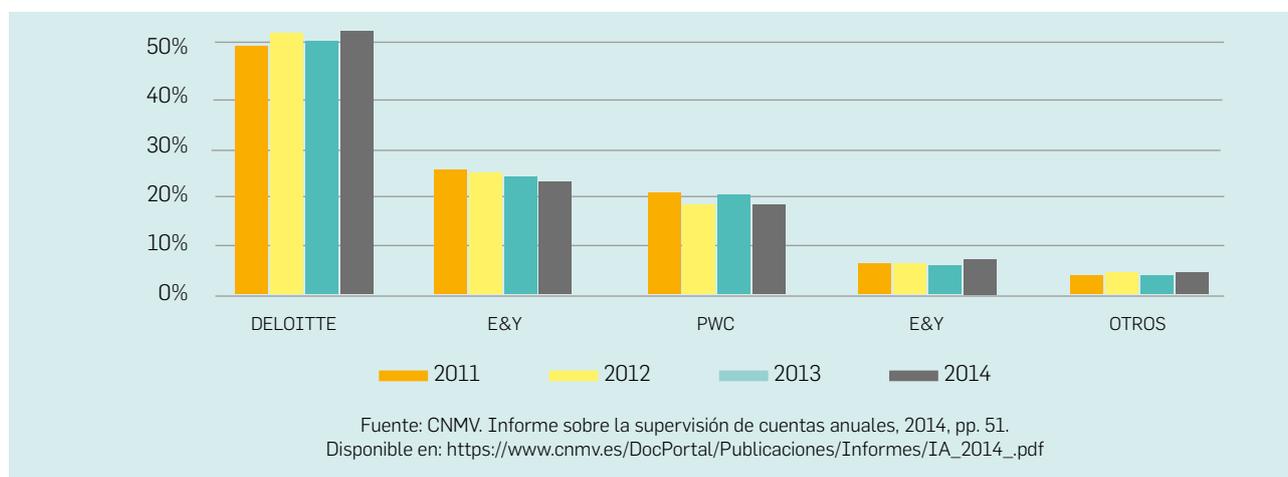
Gráfico 4. 2 CNMV, concentración de auditorías por firmas



Por otra parte, cabe destacar que la distribución de los informes de auditoría de 2011 a 2014 entre las cuatro grandes empresas auditoras, ha permanecido relativamente estable (Gráfico 4.3), siendo Deloitte la firma que mayor número de auditorías realiza, seguida, por este orden, de E&Y, PWC y finalmente KPMG, habiendo concentrado la primera de ellas en 2014 más del 50% del total de auditorías realizadas.

Cabe señalar que, con motivo de la nueva normativa de rotación en entidades de interés público, consecuencia del Reglamento de la UE sobre auditoría de este tipo de entidades, que obliga a rotaciones mucho más frecuentes, se están experimentando grandes cambios en la concentración. Por ello, convendrá hacer un seguimiento en los próximos años de cómo las auditoras que controlan las cuentas del IBEX 35 se reparten dicho mercado.

Gráfico 4. 3 CNMV, evolución de la distribución de auditorías por firmas, 2011-2014



Del análisis detallado de los informes de las cuentas anuales de 2015 de las empresas del IBEX-35 publicados por la CNMV en su página web, se desprende que las cuentas anuales de la totalidad de dichas compañías fueron auditadas por las cuatro grandes firmas auditoras. En detalle, Deloitte realizó las auditorías de 14 de ellas, E&Y de 8, KPMG de 6 y PWC de 5. En términos de volumen de facturación, Deloitte acumuló el 68,34%, E&Y el 22,7%, KPMG el 4,71% y PWC el 4,25% del total facturado al conjunto de las empresas del IBEX-35¹⁵ (Tabla 4.7).

Asimismo, analizando la facturación generada por otros trabajos realizados por el auditor principal distintos a los de auditoría, se obtiene que alrededor del 80% del total del volumen de facturación fue facturado por Deloitte al conjunto de las catorce empresas que le encargaron la auditoría de sus cuentas anuales en 2015.

Tabla 4. 7 Servicios de auditoría prestados por el auditor principal y por otros auditores a las empresas del IBEX-35 en España en 2015

	Nº Empresas auditadas	% Empresas auditadas respecto al total	Facturación por servicios de auditoría (Mill. €)	% Facturación respecto al total	Otros trabajos realizados por el auditor principal (Mill. €)	% Facturación otros trabajos realizados por el auditor principal respecto al total
Deloitte S.L	14	42,42	183,2323774	68,34	40,494	79,87
ERNST & YOUNG, S.L.	8	24,24	60,856	22,70	3,849	7,59
KPMG Auditores, S.L.	6	18,18	12,63448555	4,71	3,336	6,58
PWC Auditores, S. L.	5	15,15	11,40198535	4,25	3,019	5,95
Total general	33	100,00	268,1248483	100,00	50,698637	100,00

Fuente: Elaboración propia en base a los Informes de Auditorías de Entidades Emisoras e Informes Anuales de Gobierno Corporativo de las sociedades cotizadas, publicados por la CNMV.

¹⁵ Excluyendo a Arcelor Mittal y a Jazztel en el IBEX debido a que no están sujetas a la obligación de remitir informe financiero anual al no ser España su estado miembro de origen.

De modo que, tanto en términos de facturación por actividades de auditoría sujetas a la Ley de Auditoría de Cuentas (analizado en el apartado 4.1 Tabla 4.2), como en los servicios de auditoría prestados a las 35 empresas del IBEX-35 (Tabla 4.7), el liderazgo corresponde a Deloitte. En el Anexo Tabla A.3 aparece la información detallada de los honorarios de auditoría satisfechos por cada una de las empresas del IBEX-35.

Por otra parte, cabe destacar que los informes de las cuentas anuales de las compañías del IBEX-35 diferencian los honorarios remunerados al auditor principal (que en todos los casos son las cuatro grandes) y los honorarios remunerados a otros auditores (entre ellos, pueden encontrarse también las cuatro grandes y otras empresas auditoras de menor tamaño). De manera que, de dicha información, se obtiene que aproximadamente dos terceras partes del total de gasto realizado por servicios de auditoría por dichas compañías, es remunerado al auditor principal, mientras que la diferencia, un importe nada despreciable, 137 millones de euros, es remunerado a otros auditores por servicios de auditoría (Gráfico 4.4 y Tabla 4.8).

Gráfico 4. 4 CNMV, distribución de los honorarios por servicios de auditoría satisfechos por las empresas del IBEX-35 al Auditor Principal y a otros auditores, 2014-2015

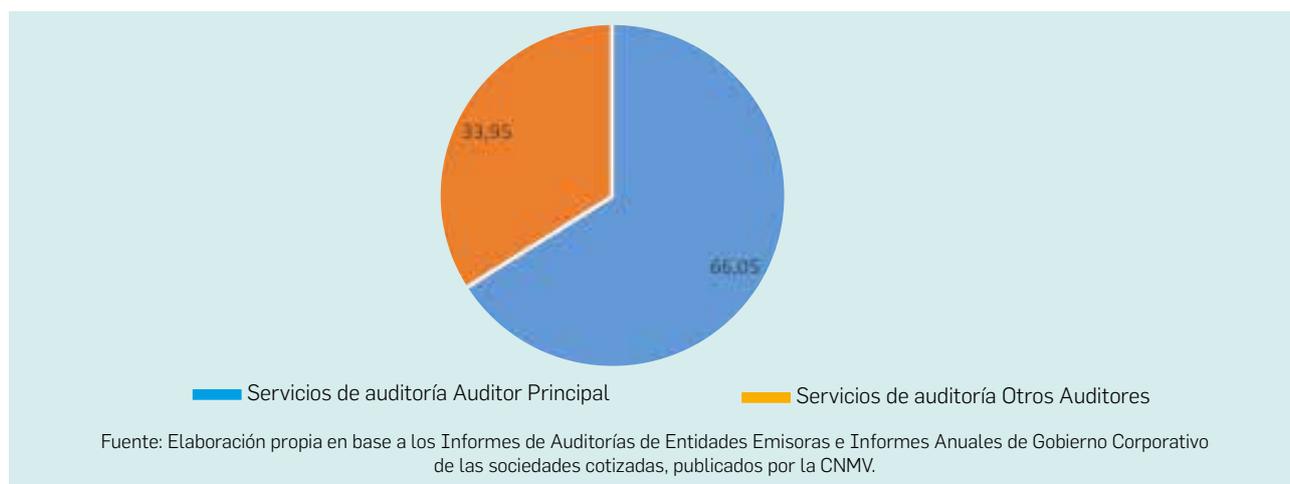


Tabla 4. 8. Importancia de los honorarios de auditoría remunerados por las empresas del IBEX-35 en España,

	Millones euros	% sobre Facturación del Sector (ICAC)
Servicios de auditoría Auditor Principal	268,125	42,3
Servicios de auditoría Otros Auditores	137,825	21,7
Total Servicios de auditoría	405,950	64,0
Total Facturación del Sector (ICAC)	634,37	

Fuente: Elaboración propia en base a los Informes de Auditorías de Entidades Emisoras e Informes Anuales de Gobierno Corporativo de las sociedades cotizadas, publicados por la CNMV e información del ICAC.

Así, el total de honorarios pagados por las empresas del IBEX-35 al auditor principal en 2015, supone en torno al 42,37% del total de facturación del sector según ICAC, mientras que los honorarios pagados a otros auditores ascienden a 21,7% de ese total de facturación. Por lo que los honorarios pagados conjuntamente por servicios de auditoría al auditor principal y a otros auditores, ascienden al 64% del total de la facturación del sector.

4.3 EL EMPLEO GENERADO POR LAS DIEZ MAYORES EMPRESAS DE SERVICIOS DE AUDITORÍA EN ESPAÑA

En términos globales, según IFIAR, las cuatro grandes compañías auditoras ("big four") emplearon conjuntamente en 2013 alrededor de 710.000 trabajadores en todos los países donde desarrollan su actividad, incluyendo a socios, a los profesionales de la auditoría, de asesoría fiscal, de servicios de consultoría y al personal administrativo. Como parte de las tendencias mostradas en los últimos años por las cuatro grandes empresas de auditoría, destaca que en el período 2008-2013 dichas empresas aumentaron el personal ocupado en un 16% aproximadamente, registrando, con excepción de 2010, crecimientos anuales desde 2009¹⁶.

Aunque no está disponible la información del número de trabajadores ocupados en cada línea de negocio para las cuatro mayores firmas de auditoría a nivel mundial, si no sólo para dos de ellas, puede afirmarse que, en promedio, aproximadamente el 42% de la plantilla está ocupada en servicios de auditoría, el 22% en servicios de consultoría, el 20% en asesoría fiscal, y el resto en tareas administrativas.

Por otra parte, un hecho destacable es que, pese a que el número de personal ocupado en las cuatro grandes ha ido en aumento en los últimos años, la proporción de los profesionales dedicados a las actividades de auditoría respecto al total de la plantilla ha ido disminuyendo, a favor de la contratación de profesionales dedicados a los servicios de consultoría¹⁷.

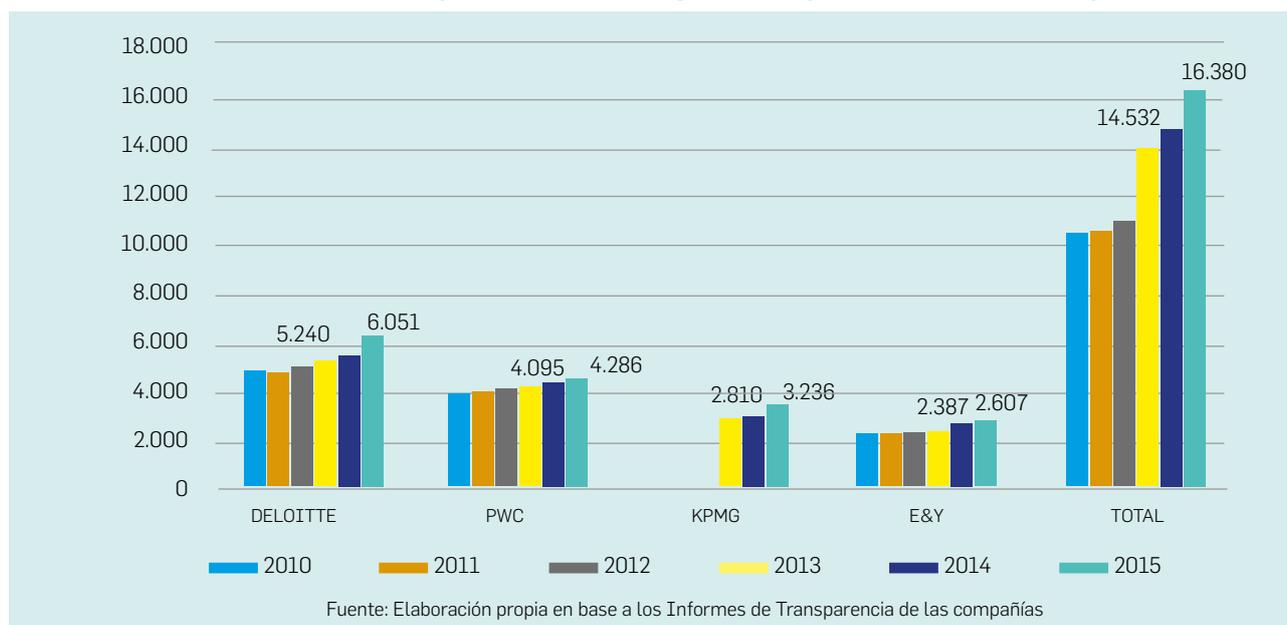
En este sentido, el crecimiento de los servicios de consultoría ha podido favorecer que las firmas atraigan y retengan a profesionales de la auditoría con experiencia (efecto diversificación), dado que dichos profesionales pueden participar en la prestación de una diversidad de servicios que incluyen, por ejemplo, las auditorías estatutarias, las auditorías internas, los servicios de garantías de riesgos, los servicios actuariales y el asesoramiento con relación a las transacciones en los mercados de capitales.

¹⁶ Véase IFIAR (2015), "Current trends in Audit industry", IFIAR's Investor and Other Stakeholders Working Group and Global Public Policy Committee Working Group, 2015, pp. 15, disponible en: <https://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/IFIARMembersArea/MemberUpdates/Member%20Updates/Current-Trends-in-the-Audit-Industry.pdf> [Consultado el 15 de julio de 2016].

¹⁷ Véase IFIAR (2015), "Current trends in Audit industry", IFIAR's Investor and Other Stakeholders Working Group and Global Public Policy Committee Working Group, 2015, pp. 15-16, disponible en: <https://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/IFIARMembersArea/MemberUpdates/Member%20Updates/Current-Trends-in-the-Audit-Industry.pdf> [Consultado el 15 de julio de 2016].

En España, se encontraban trabajando en las cuatro grandes empresas de auditoría en 2014 alrededor de 14.532 personas distribuidas del siguiente modo: Deloitte, con el 36,1% del empleo generado por las cuatro grandes auditoras; PWC con el 28,2%; KPMG con el 19,3% y por último E&Y con el 16,4% (Gráfico 4.5).

Gráfico 4.5 Personal empleado en las cuatro grandes empresas de auditoría en España

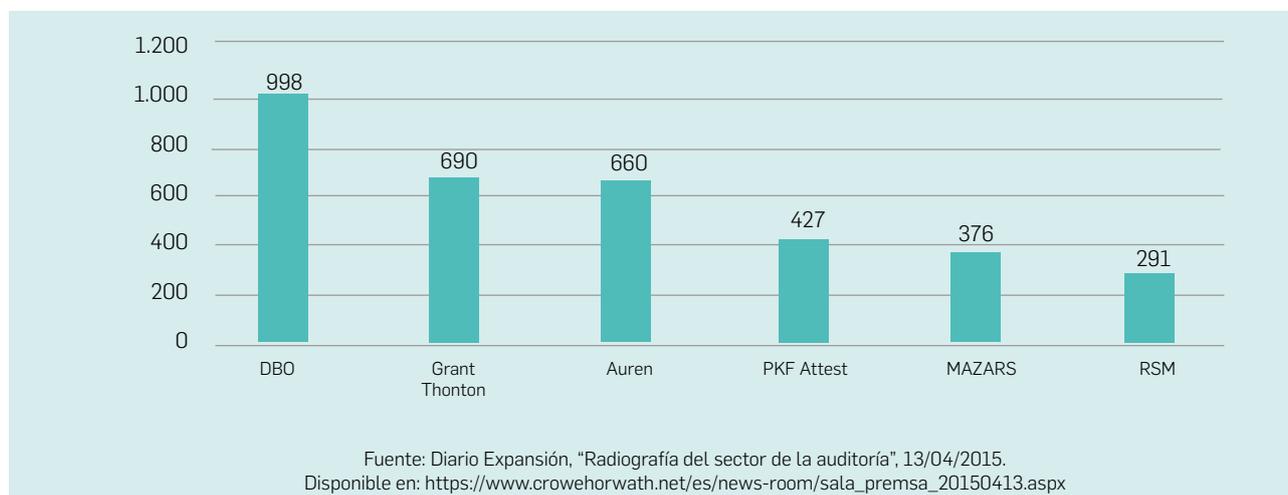


Tal como reflejan las tendencias globales, el personal ocupado en dichas compañías en España ha ido en aumento en los últimos seis años, habiéndose incrementado la plantilla en torno a un 18% en el período 2013-2015.

En el caso del personal ocupado en 2014, en el conjunto de las seis empresas medianas de auditoría, éste representaba alrededor de 3.442 efectivos, concentrando BDO el 29% de dicho total, seguido de Grant Thornton con el 20%, Auren con el 19%, PKF Attest con el 12,4%, Mazars con el 10,9% y por último RSM con el 8,5% (Gráfico 4.7)¹⁸.

¹⁸ Dado que no ha sido posible disponer de información del personal contratado directamente de las propias compañías, se han consignado los últimos datos de empleo publicados por Diario Expansión para las seis empresas medianas de auditoría, "Radiografía del sector de la auditoría", 13/04/2015. Disponible en: https://www.crowehorwath.net/es/news-room/sala_prensa_20150413.aspx

Gráfico 4.6 Personal empleado en las seis medianas empresas de auditoría en España en 2014



Por otra parte, aunque sólo haya sido posible identificar el porcentaje de los profesionales ocupados en la línea de negocio de la auditoría para dos de las diez mayores empresas auditoras (PWC y E&Y, ver Gráfico 4.7), se desprende que en 2014 aproximadamente, en promedio, el 42% del total de personal ocupado en dichas empresas se dedica a la prestación de servicios de auditoría -en el caso de PWC el porcentaje asciende a un 43% del total de la plantilla dedicada a dicha línea de negocio, mientras que en E&Y el 40% del total de su plantilla está orientada a dichos servicios-.

Entre el 2011 y 2014, además, PWC registró una tendencia al alza en el peso relativo de los profesionales dedicados a la auditoría respecto al total de la plantilla (pasando de 40% a 43%), mientras que en el caso de E&Y, por el contrario, registró una ligera disminución en el peso relativo del personal trabajando en dicha línea de negocio (de 42% a 40%) (Gráfico 4.8).

De modo que, efectuando los cálculos y estableciendo la hipótesis de que, aproximadamente, el 42% del personal ocupado en las diez mayores empresas auditoras en España corresponde a los efectivos dedicados a los servicios de auditoría, se llega a determinar que el peso relativo del empleo generado por la auditoría por dichas empresas es: un 46,43%, si se considera que son 16.258 los puestos de trabajo generados de manera directa en 2014 por la auditoría según los cálculos efectuados en el capítulo 3 (Tabla 3.6); un 4,12%, si se compara con el personal ocupado en las actividades de contabilidad, teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal (rama 69.2 de la CNAE-09); mientras que dicho peso representaría el 0,14%, si se toma como referencia el total de personal ocupado en las ramas de actividad incluidas en el ámbito de estudio de la EAS¹⁹ (Tabla 4.9).

¹⁹ En el Anexo I de la metodología de la EAS (INE, 2015) se describen (pág. 25 y siguientes) cuáles son las actividades CNAE 2009 incluidas en el ámbito de aplicación de esta encuesta. Se trata de las secciones H (transporte y almacenamiento), I (hostelería), J (información y comunicaciones), L (actividades inmobiliarias), M (actividades profesionales, científicas y técnicas), M (actividades administrativas y servicios auxiliares), N (actividades artísticas, recreativas y de entretenimiento), R (reparación de ordenadores, efectos personales y artículos de uso domésticos) y divisiones 95 y 96 de la sección S (otros servicios personales a excepción de las actividades asociativas). No abarca, por tanto, a la totalidad de las actividades del sector servicios.

Gráfico 4.7 Personal trabajando en la línea de negocio de la auditoría y servicios relacionados con la auditoría

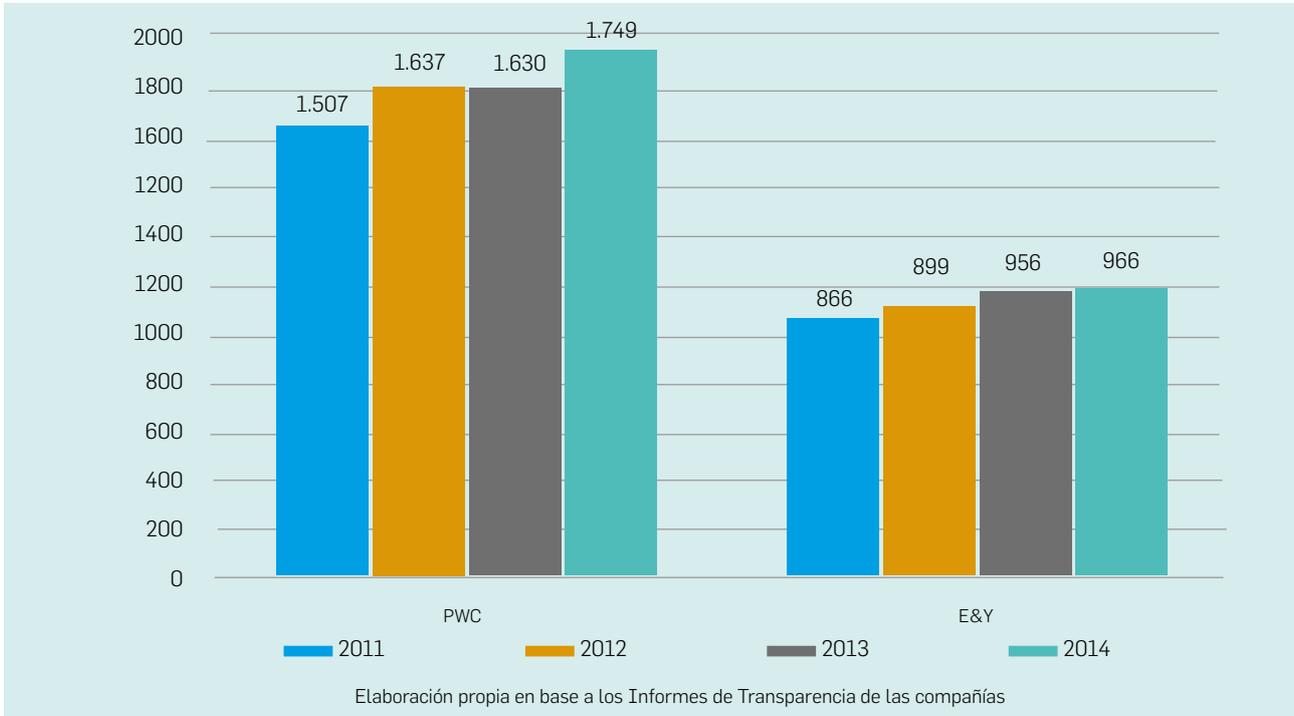


Tabla 4.9 Estimación del peso relativo del personal ocupado en auditoría en las diez mayores empresas auditoras en España

Total empleo grandes empresas auditoras 2014	14.532
Total empleo medianas empresas auditoras 2014	3.442
Total empleo diez mayores empresas auditoras 2014	17.974
Estimación de personal ocupado en actividades de auditoría en las diez mayores empresas auditoras (A)*	7.549
Empleo directo de la auditoría 2014 (B)**	16.258
Personal ocupado en las actividades de contabilidad, teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal (692) (C) ***	183.220
Personal ocupado en las ramas de servicios consideradas por la EAS (D) ***	5.377.842
% empleo en auditoría en las diez mayores empresas auditoras (A) / (B)	46,43%
% empleo en auditoría en las diez mayores empresas auditoras (A) / (C)	4,12%
% empleo en auditoría en las diez mayores empresas auditoras (A) / (D)	0,14%

Fuente: Elaboración propia.

*A partir de la hipótesis de que el 42% de efectivos se encuentra ocupado en servicios de auditoría;
 ** Según cálculos efectuados en el capítulo 3, Tabla 3.6; ***Según la Encuesta Anual de Servicios del INE, 2014.

4.4 IDEAS PRINCIPALES DEL CAPÍTULO

- El elevado grado de concentración del mercado de servicios de auditoría es una característica global pero también de dicho mercado en el ámbito nacional. Las cuatro grandes empresas auditoras facturaron, en 2014, 391 millones de euros en dicha línea de negocio, solo por actividad de auditoría sujetas a la Ley de Auditoría de Cuentas, lo cual representó alrededor del 61,8% del total de ingresos facturados por individuales y por las sociedades de auditoría en España según lo reportado por el ICAC.
- Por su parte, la facturación conjunta de los servicios de auditoría por parte de las seis firmas medianas de auditoría ascendió a 54 millones de euros en 2014, lo cual representó alrededor del 8,6% del total de ingresos de las sociedades de auditoría en España. De modo que las diez mayores compañías auditoras son responsables del 70,4% de ingresos facturados en dicha línea de negocio.
- El descenso en el peso relativo de los ingresos derivados de la línea de negocio de auditoría, sujeta a la Ley de Auditoría de Cuentas, en las cuatro grandes empresas auditoras ilustra la pérdida de liderazgo de esta línea de negocio que empieza a desempeñar un rol menos significativo como fuente de ingresos. Por su parte, el auge de los servicios de consultoría puede favorecer la atracción y la retención de profesionales especializados y con experiencia en el campo de la auditoría (efecto diversificación), lo cual puede incrementar las capacidades de las compañías para seguir ofreciendo los servicios de auditoría y potenciar las sinergias en la práctica profesional.
- En 2015 la totalidad de las cuentas anuales de las empresas del IBEX-35 fueron auditadas por las cuatro grandes empresas auditoras. Así, la facturación resultante supone en torno al 42,3% del total de facturación de las sociedades de auditoría según lo reportado por el ICAC, mientras que la facturación conjunta del auditor principal y de otros auditores por los servicios de auditoría asciende al 64% del total de la facturación de los individuales y las sociedades auditoras.
- En términos de empleo en España se encontraban trabajando en las cuatro grandes empresas de auditoría alrededor de 14.532 efectivos en 2014, mientras que en las seis empresas de nivel medio lo hacían alrededor de 3.442 efectivos. En el caso de las cuatro grandes, tal como ocurre en las tendencias globales, el personal ocupado en dichas compañías ha ido en aumento en los últimos años, habiendo incrementado su plantilla en el período 2013-2015 en un 18%, aproximadamente.
- Los profesionales ocupados en la línea de negocio de la auditoría en dos de las diez mayores empresas auditoras en España representarían aproximadamente el 42% del total de personal ocupado en dichas empresas en 2014.

¹⁹ En el Anexo I de la metodología de la EAS (INE, 2015) se describen (pág. 25 y siguientes) cuáles son las actividades CNAE 2009 incluidas en el ámbito de aplicación de esta encuesta. Se trata de las secciones H (transporte y almacenamiento), I (hostelería), J (información y comunicaciones), L (actividades inmobiliarias), M (actividades profesionales, científicas y técnicas), M (actividades administrativas y servicios auxiliares), N (actividades artísticas, recreativas y de entretenimiento), R (reparación de ordenadores, efectos personales y artículos de uso domésticos) y divisiones 95 y 96 de la sección S (otros servicios personales a excepción de las actividades asociativas). No abarca, por tanto, a la totalidad de las actividades del sector servicios.

Capítulo 5:

La importancia económica de la profesión de la auditoría en España

El propósito de este capítulo es ofrecer una cifra aproximada de la importancia cuantitativa que tiene en el conjunto de la economía la actividad desarrollada por los profesionales de la auditoría, desde el punto de vista del empleo y del valor añadido. Las cifras que recogen los Boletines Oficiales del ICAC aportan los datos del empleo pero no incluyen los valores añadidos por los auditores, siendo la variable más cercana los datos de facturación anual.

Debido a dicha carencia de información se hace necesario realizar estimaciones para disponer de una cifra aproximada del VAB de la auditoría, cuyos cálculos han de basarse en otras fuentes distintas del ICAC y en algunos supuestos simplificadores. Por ello, los resultados de este capítulo que se refieren al valor añadido de la auditoría se deben interpretar con la debida cautela.

Si se recurre a fuentes oficiales del INE, la Contabilidad Nacional de España es la que podría ofrecer información más adecuada, aunque el nivel de desagregación con el que se presentan los datos sólo permite, en el mejor de los casos, trabajar con las ramas de actividad 69 y 70 conjuntamente, correspondiente a "Actividades jurídicas y de contabilidad; actividades de las sedes centrales; actividades de consultoría de gestión empresarial", dentro de las cuales se encuadra la 69.20 "Actividades de contabilidad, teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal". Otra opción es recurrir a la Encuesta Anual de Servicios, también elaborada por el INE. En este caso puede encontrarse información sobre distintas variables de ingresos, gastos, producción y empleo para el subsector 69.20, que se acerca más a la actividad objeto de este estudio. Sin embargo, todavía se encuentra agregada junto con otras, como la contabilidad y la asesoría fiscal, que suponen una parte muy importante.

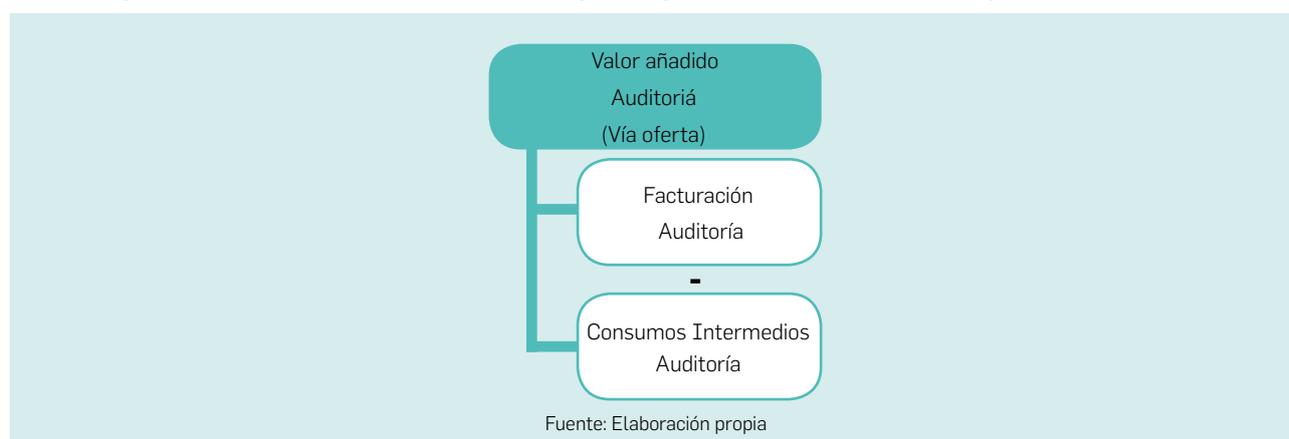
Estos inconvenientes hacen aconsejable proponer vías alternativas de estimación, con el objetivo de poder contrastar los resultados y de disponer de un rango de valores posibles. Dichas estimaciones están basadas tanto en la información que aporta el ICAC como en las dos estadísticas del INE mencionadas anteriormente y en la Encuesta de Estructura Salarial, también elaborada por el INE.

En el siguiente epígrafe se realiza una primera estimación por la vía de oferta, a partir de las cifras de facturación ofrecidas por el ICAC y de la aplicación de un procedimiento que permita disponer de una aproximación razonable de los Consumos Intermedios, basada en las cifras de la CNE y de la Encuesta Anual de Servicios. En el segundo epígrafe se utiliza la perspectiva de las rentas para ofrecer otras dos estimaciones del Valor Añadido por los profesionales de la auditoría de cuentas, a partir de dos hipótesis alternativas que derivan en dos procedimientos de estimación distintos de las remuneraciones medias por persona, basados también en la información de la Encuesta Anual de Servicios y de la Encuesta de Estructura Salarial. El tercer y último epígrafe resume los principales hallazgos.

5.1 ESTIMACIÓN DEL VALOR AÑADIDO GENERADO POR LOS PROFESIONALES DE LA AUDITORÍA POR LA VÍA DE LA OFERTA

En este apartado se presenta una estimación del valor añadido por los profesionales de la auditoría planteada desde la perspectiva de variables de producción u oferta. Desde esta perspectiva se puede llegar al valor añadido deduciendo de la cifra de producción efectiva o facturación el importe de los consumos intermedios en los que se ha incurrido para su obtención, tal y como refleja en el Esquema 5.1.

Esquema 5. 1 Estimación del Valor Añadido por los profesionales de la auditoría por la vía de la oferta



Puesto que se dispone de los datos de facturación de los auditores que ofrece el ICAC en sus Boletines Oficiales (de los que se ocupa el epígrafe 3.1), se podría hacer una primera aproximación a su valor añadido si se dispusiera de información sobre el importe de sus consumos intermedios; pero dicha información no se incluye en esta fuente. Por este motivo, se precisa establecer alguna hipótesis que haga posible estimar previamente dichos consumos intermedios.

Para ello se recurre, en primer término, a la Contabilidad Nacional de España, que presenta a precios corrientes para las distintas ramas de actividad, las cifras de producción efectiva, de consumos intermedios y de valor añadido. La primera tarea es encuadrar la actividad de auditoría en el mapa de las ramas de actividad que contempla la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) actualmente en vigor, la CNAE 2009. Siguiendo la estructura de la CNAE 2009, se menciona la actividad de la auditoría en el subsector 69.20 junto con actividades de contabilidad y la asesoría fiscal, como se observa en el Esquema 5.2. Este nivel de agregación nos debería llevar a la realización de hipótesis para estimar magnitudes relativas a un sector que es una parte

del epígrafe 69.20. Sin embargo, a esto se une la dificultad de que los datos disponibles más desagregados de Contabilidad Nacional unen los grupos 69 y 70 para dar cifras de producción, valor añadido y consumo intermedio. La agrupación disponible que más se aproxima a la actividad objeto de estudio es la de las ramas 69-70, que incluye "Actividades jurídicas y de contabilidad; actividades de las sedes centrales; actividades de consultoría de gestión empresarial". Pese a todo, las cifras de este grupo podrían servir de base a la hipótesis planteada en relación con los consumos intermedios de la auditoría.

Utilizando la Encuesta Anual de Servicios se pueden aproximar con mayor precisión las cifras de la auditoría puesto que aporta información para el subsector 69.20, en el que ya no se incluyen las actividades jurídicas (69.1) ni las de la rama 70 (actividades de las sedes centrales y actividades de consultoría de gestión empresarial). Por este motivo se dará preferencia a los datos de esta estadística.

Esquema 5. 2 Especificación de las ramas de actividad incluidas en el epígrafe 69-70 de la CNAE 2009

CNAE 2009

SECCIÓN M: ACTIVIDADES PROFESIONALES, CIENTÍFICAS Y TÉCNICAS

69 Actividades jurídicas y de contabilidad

69.1 Actividades jurídicas

69.10 Actividades jurídicas

69.2 Actividades de contabilidad, teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal

69.20 Actividades de contabilidad, teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal

70. Actividades de las sedes centrales; Actividades de consultoría de gestión empresarial

70-1. Actividades de las sedes centrales

70-10. Actividades de las sedes centrales

70-2. Actividades de consultoría de gestión empresarial

70-21. Relaciones públicas y comunicación

70-22. Otras Actividades de consultoría de gestión empresarial

Fuente: Elaboración propia a partir de CNAE 2009

Así, se va a considerar que el valor de los consumos intermedios en la actividad de la auditoría será un porcentaje sobre su facturación o cifra de negocio similar al que se observa en el grupo más amplio que los contiene, el 69.2, cuyas cifras se pueden obtener a partir de la Encuesta Anual de Servicios para el periodo que transcurre desde 2008 a 2014.

La Tabla 5.1 recoge, en miles de euros, varias magnitudes de ingreso, de gasto y de producción proporcionado por la Encuesta Anual de Servicios (EAS) para el subsector 69.2 de Actividades de contabilidad, teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal. La información disponible cubre un periodo de 7 años.

Según la metodología de la EAS (INE, 2015: 14) el volumen o cifra de negocio "comprende el total de los importes facturados por la empresa durante el periodo de referencia por las ventas de bienes y prestación de servicios suministrados a terceros, considerando tanto los realizados directamente por la propia unidad de observación

como los procedentes de eventuales subcontrataciones". Por tanto, esta es la variable equivalente al concepto de facturación, cuyas cifras son las que pone a disposición el ICAC para los profesionales de la auditoría. Como se observa en la Tabla 5.1 el volumen de negocio del subsector 69.2 alcanza en 2014 un valor de 10.214,11 millones de euros. Según las cifras del ICAC para ese mismo año el valor de la facturación de los auditores fue de 632,47 millones de euros, por lo que representa un 6,2% del subsector 69.2 en el que se engloba.

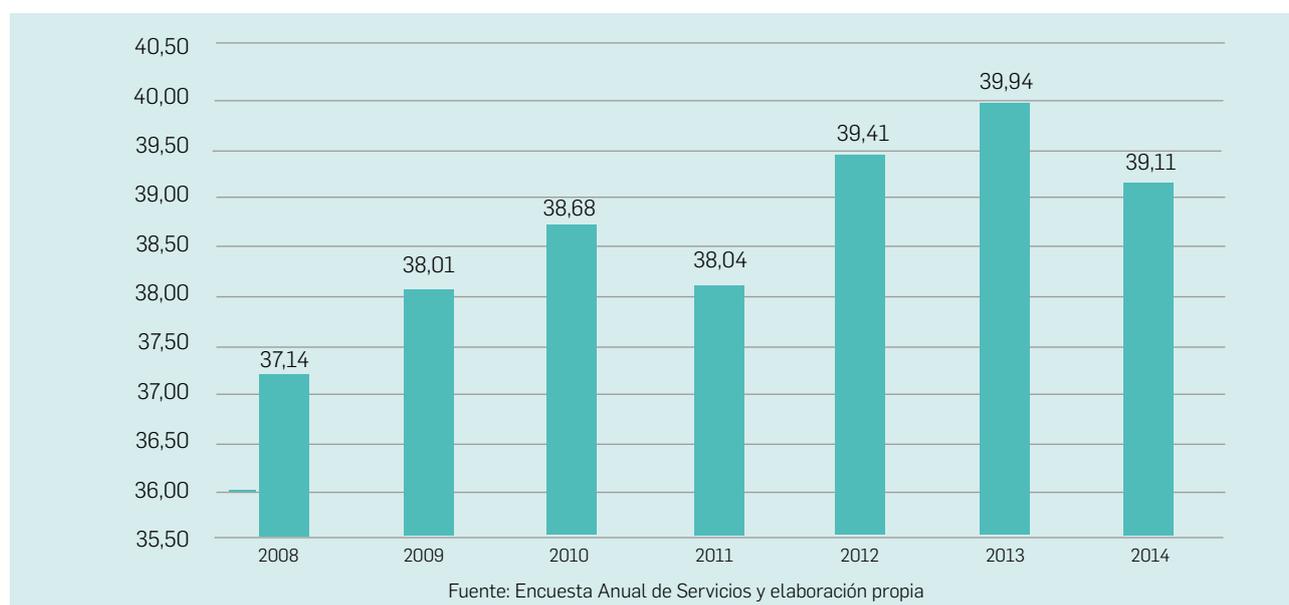
Para llegar a la cifra de Valor Añadido a partir del volumen de negocio se precisa restar los consumos intermedios. En el caso de la actividad 69.2 se llegaría a la cifra de los consumos intermedios restando del volumen de negocio el valor añadido al coste de los factores, de donde se obtendría para el conjunto de años analizados los resultados de la Tabla 5.1.

Tabla 5. 1 Magnitudes de producción y consumo intermedio del subsector 69.2 "Actividades de contabilidad, teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal". Miles de euros.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Volumen de negocio	11.200.603	10.982.578	10.728.792	11.140.051	10.904.315	10.039.726	10.039.726
Valor de la producción	10.215.219	9.812.348	9.631.271	9.916.695	9.685.797	8.815.885	8.815.885
Valor añadido a precios de mercado	6.986.878	6.813.821	6.575.272	6.916.305	6.609.769	6.031.937	6.031.937
Valor añadido al coste de los factores	7.040.530	6.807.806	6.578.407	6.902.443	6.606.904	6.029.938	6.029.938
Consumos intermedios	4.160.073	4.174.772	4.150.385	4.237.608	4.297.411	4.009.788	4.009.788

Fuente: Encuesta Anual de Servicios 2014 y elaboración propia

Gráfico 5. 1 Proporción de los consumos intermedios sobre el volumen de negocio del subsector 69.2 "Actividades de contabilidad, teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal"



En el Gráfico 5.1 se muestra el porcentaje que suponen las compras de bienes y servicios sobre el volumen de negocio del subsector 69.2 entre 2008 y 2014. La cifra varía entre el 37,14% de 2008 y el 39,94% de 2013. En el último año disponible, 2014, estos consumos intermedios suponen el 39,11% de la cifra de negocio²⁰.

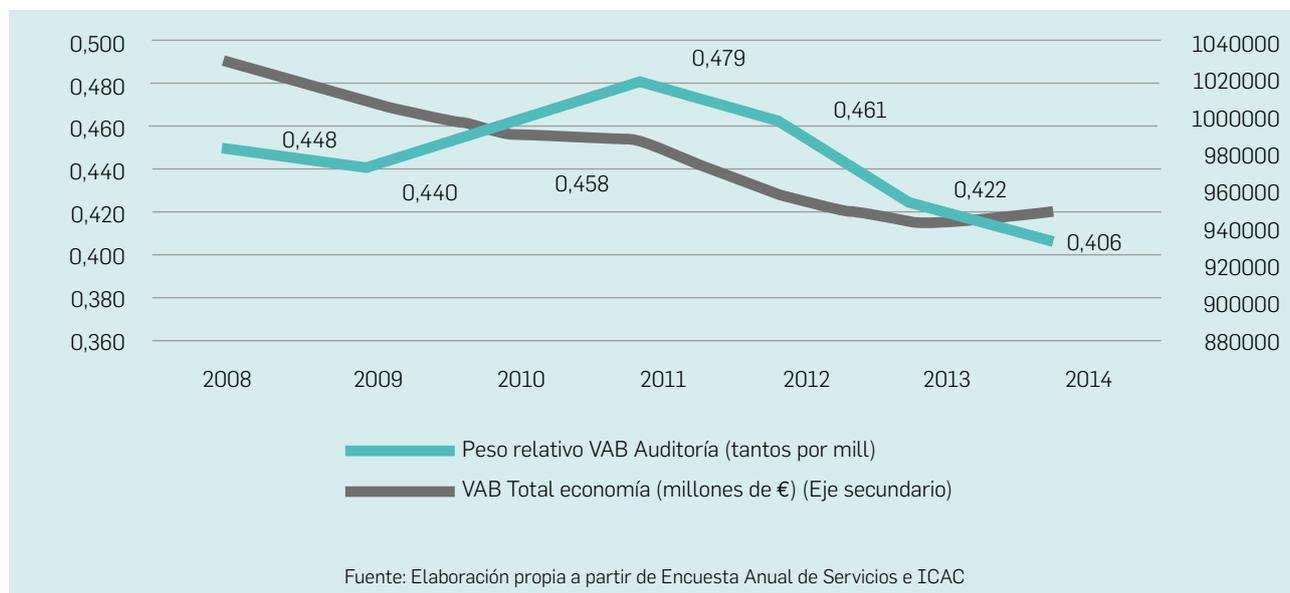
Si aceptamos esta hipótesis para aproximar el Valor Añadido de la auditoría, se obtienen los resultados de los Gráficos 5.2 y 5.3. En ellos se observa que el VAB de la auditoría en 2014 alcanza una cifra de 385,11 millones de euros, siendo la más baja de todo el periodo considerado, y representa el 0,406 por mil del VAB agregado de ese mismo año. El VAB de la auditoría alcanza su máximo en 2011 y en los tres años siguientes ha ido disminuyendo. El VAB del total de la economía también disminuye en 2012 y 2013, pero ya inicia su repunte en 2014. Sin embargo, exceptuando este último año, el VAB español disminuye durante todo el periodo observado, mientras que el de la auditoría experimenta un crecimiento durante 2010 y 2011, siendo en este último año en el que alcanza su mayor peso relativo en la economía, de 0,479 por mil.

Gráfico 5. 2 Estimación del Valor Añadido de la Auditoría entre 2008 y 2014



²⁰ También se ha analizado cuál sería el resultado que se derivaría del análisis de las ramas incluidas en la agrupación 69-70 de la Contabilidad Nacional de España. En este caso los consumos intermedios suponen un porcentaje sobre la producción efectiva que varía desde el 43% en el año 2000 hasta el 36% en el año 2013.

Gráfico 5. 3 Evolución del peso relativo del VAB de la Auditoría en el VAB total



5.2 ESTIMACIÓN DEL VALOR AÑADIDO DE LA AUDITORÍA POR LA VÍA DE LAS RENTAS

En este epígrafe la aproximación llevada a cabo para valorar la importancia económica de los profesionales de la auditoría en España se desarrolla desde la perspectiva de la renta; es decir, de la medición del volumen de las rentas que éstos generan. Para ello se requiere primero, cuantificar la magnitud del empleo o número de ocupados en la profesión de la auditoría, diferenciando entre los que trabajan por cuenta ajena (sean o no auditores) y los que lo hacen por cuenta propia o como socios; y, segundo, determinar un valor adecuado de renta media anual por ocupado para aplicar al número de ocupados previamente establecido, distinguiendo entre la remuneración media anual por asalariado ocupado y el Excedente Bruto de Explotación anual por ocupado no asalariado. Esta aproximación replica la metodología empleada en Mañas et al. (2011) y en Mañas, Peinado y Llorente (2006).

Esquema 5. 3 Estimación del Valor Añadido por los profesionales de la auditoría por la vía de las rentas



De una forma más concreta los pasos realizados se sintetizan en los siguientes puntos:

1. Medición del colectivo objeto de estudio en términos de empleo, tanto como auditor ejerciente individual o socio, como vinculado a los auditores ejercientes, diferenciando entre los que son auditores no ejercientes pero trabajan a cargo de auditores ejercientes y los que no son auditores pero son contratados por auditores ejercientes individuales o sociedades de auditoría. Esta cuantificación se basa en los resultados obtenidos en el capítulo 3 a partir de la explotación de los datos publicados en BOICAC.
2. Se establece una renta anual media por persona asociada a cada uno de los colectivos anteriores, ya en forma de Excedente Bruto de Explotación por ocupado no asalariado, ya de remuneración por asalariado. Para ello habrá que realizar una estimación puesto que el ICAC no proporciona información sobre dichas variables y tampoco puede obtenerse con precisión de las estadísticas oficiales que proporciona el INE a través de la Contabilidad Nacional de España o de la Encuesta Anual de Servicios.
3. Se obtiene el valor de las rentas generadas por los tres colectivos aplicando la remuneración media anual descrita en el punto 2 al volumen de personas de cada colectivo descrito en el punto 1.

Estimación de las remuneraciones percibidas por los contratados a cargo de auditores o sociedades de auditoría

En el capítulo 3 se pone de relieve que el número de personas contratadas por los auditores ejercientes y sociedades de auditoría en 2014 es de 11.970, de los cuales 1.133 son auditores no ejercientes y 10.837 son no auditores. Para determinar la renta anual media que corresponde a estos dos colectivos se recurre, en primer término, a la Encuesta Anual de Servicios, que ofrece para el subsector 69.2 datos sobre los gastos de personal²¹ y sobre el número de personas remuneradas, de cuyo cociente se puede obtener la remuneración media por asalariado, que en el año 2014 asciende a 31.920 euros²².

La primera estimación que se aporta se basa en la hipótesis de que esta remuneración media por asalariado del subsector 96.2 obtenida de la EAS puede ser una buena aproximación a la remuneración media por asalariado del colectivo de contratados por auditores ejercientes. Así, a las cifras de ocupados se les aplica esta remuneración media por asalariado para estimar el volumen total de remuneración que corresponde al colectivo de contratados por los auditores ejercientes, que asciende en 2014 a 36,17 millones de euros para los NECA y a 345,92 para los contratados no auditores. En la Tabla 5.2 se recoge el resultado de estas estimaciones con la hipótesis 1 para el periodo 2008 a 2014.

²¹ En su metodología la EAS señala que la proporción que los gastos de personal representan respecto al valor añadido puede considerarse como una medida de la participación del empleo remunerado en el reparto de la renta generada en el sector (INE, 2015: 19).

²² La Encuesta Anual de Servicios indica en su metodología que "Se entiende por gastos del personal todas las retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen, pagadas al conjunto de sus empleados como remuneración por su trabajo, así como las cargas sociales obligatorias

Tabla 5. 2 Estimación de la remuneración de los asalariados en la Auditoría. 2008-2014. Hipótesis 1.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Gastos de personal 692 (miles €)	4.851.264	4.819.593	4.670.134	4.858.182	4.705.012	4.182.013	4.220.022
Personal remunerado 692 (media anual)	158.318	152.213	142.222	145.564	146.701	129.598	132.195
Remuneración media por asalariado 692 (miles €)	30,64	31,66	32,84	33,37	32,07	32,27	31,92
Nº personas auditores contratados por auditores ejercientes	833	1054	1003	1102	1142	1094	1133
REMUNERACIÓN NECA (MILLONES €)	25,52	33,37	32,94	36,77	36,62	35,30	36,17
Nº personas no auditores contratados por auditores ejercientes	11799	12759	12139	11559	11172	11160	10837
REMUNERACIÓN NO AUDITORES (MILLONES €)	361,52	403,95	398,64	385,72	358,29	360,13	345,92
REMUNERACIÓN ASALARIADOS AUDITORÍA (MILLONES €)	387,076	437,368	431,543	422,559	394,936	395,426	382,115

Fuente: Elaboración propia a partir de Encuesta Anual de Servicios e ICAC

La anterior estimación tiene la limitación de que se está aplicando la misma remuneración por asalariado tanto a los contratados que además son auditores como al voluminoso número de asalariados que no son auditores, cuya ocupación es probable que no sea tan homogénea como para otorgarles la misma remuneración media y, sobre todo, equivalente a la de los auditores. Por ello se ha considerado la realización de una segunda estimación basada en otras alternativas.

Aunque los datos de los BOICAC no aportan información sobre la estructura del empleo, teniendo en cuenta lo recogido en el capítulo 4 al analizar el empleo en las 4 grandes firmas de auditoría, se comprueba que 16% de la plantilla está ocupada en tareas administrativas, porcentaje que podemos extrapolar a nuestro colectivo. Por este motivo, podría ser más adecuado para esta parte del colectivo aplicar otra remuneración inferior y más acorde a la cualificación requerida por estas tareas. Por otro lado, también parece razonable diferenciar la remuneración obtenida por el 84% restante de asalariados no auditores respecto de los asalariados que si son auditores.

Todo ello obliga a indagar en otras fuentes que aporten información sobre las remuneraciones de los asalariados, puesto que la Encuesta de Servicios no aporta ningún detalle en este aspecto. Las Encuestas de Estructura Salarial (EES) que elabora el INE pueden aportar luz en este terreno. En concreto, las EES cuatrienales ofrecen la ganancia media por trabajador por ocupación (a un dígito) y por sector. Por el tipo de actividad y profesión que se está considerando en este estudio, el sector apropiado es el de servicios y las ocupaciones más pertinentes son la 2 "Técnicos y profesionales científicos e intelectuales", la 3 "Técnicos y profesionales de apoyo" y la 4 "Empleados

contables, administrativos y otros empleados de oficina". En la ocupación 2 es en la que se enmarcan claramente los NECA, y en ella la ganancia media por trabajador²³ es muy parecida a la que ya se ha obtenido y aplicado a partir de la EAS (32.084 euros en 2014), por lo que no parece necesario aplicar para los NECA ningún ajuste.

Sí que resultará muy útil, en cambio, para el colectivo de no auditores. Así, podría ser razonable aplicar la ganancia media por trabajador del sector servicios para la ocupación 4 (Empleados contables, administrativos y otros empleados de oficina), al 16% de los asalariados no auditores y, al 84% restante, la ganancia media por trabajador del sector servicios para la ocupación 3 (Técnicos y profesionales de apoyo), con un grado de cualificación y de remuneración algo más bajo que el del grupo 2, y, por tanto, marcando alguna diferencia respecto a los auditores. Atendiendo a esta segunda hipótesis, se estima la remuneración de los asalariados de los contratados por los auditores y sociedades de auditoría para los años 2010 y 2014, puesto que la EES cuatrienal no está disponible para los años intermedios. Los resultados obtenidos se reflejan en la Tabla 5.3.

Tabla 5. 3 Estimación de la remuneración de los asalariados en la Auditoría. 2010 y 2014. Hipótesis 2.

	2010	2014
NECA (nº de personas)	1003	1133
Remuneración media por asalariado 692 (miles €)	32,837	31,923
REMUNERACIÓN NECA (millones €)	32,935	36,168
NO AUDITORES (EMPLEO CONTRATADO) (nº de personas)	12139	10837
Ganancia media por trabajador ocup 3 sector ss (miles €)	26,796	26,927
Ganancia media por trabajador ocup 4 sector ss (miles €)	20,256	19,747
REMUNERACIÓN NO AUDITORES (millones €)	312,574	279,361
REMUNERACIÓN ASALARIADOS AUDITORES TOTAL (millones €)	345,509	315,529

Fuente: Elaboración propia a partir de Encuesta Anual de Servicios, Encuesta de Estructura Salarial e ICAC

Estimación de las rentas percibidas por los auditores ejercientes individuales o socios de sociedades de auditoría

Para determinar el valor de la renta media anual a aplicar a cada auditor ejerciente, cuya cifra se ha detallado en el capítulo 3, se precisa disponer de una estimación del Excedente Bruto de Explotación por persona no asalariada. De nuevo se recurre para ello a la EAS, que define en su metodología que "El excedente bruto de explotación es el excedente generado por las actividades de explotación tras recompensar al factor trabajo. Puede calcularse a partir del valor añadido bruto a coste de los factores menos los costes de personal" (INE, 2015: 19). Dividiendo el EBE entre el personal no remunerado²⁴, se obtiene el EBE por persona no remunerada en la rama 69.2, que se toma como referencia para estimar los valores en la auditoría. En la Tabla 5.4 se recogen todos estos cálculos.

²³ La metodología de la Encuesta de Estructura Salarial (INE, 2016: 5) señala que la ganancia salarial o simplemente ganancia, "incluye el total de las percepciones salariales en dinero efectivo y las retribuciones en especie. Se computan los devengos brutos, es decir, antes de haber practicado las deducciones de las aportaciones a la Seguridad Social por cuenta del trabajador o las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). En cambio, no se incluyen los atrasos que correspondan a años anteriores, ni tampoco se incluyen otras percepciones que no son salariales, como las dietas, indemnizaciones o gastos de viaje", y facultativas a cargo de la empresa". También señala que se incluyen las cotizaciones a la Seguridad Social (cuota de autónomos) y otros gastos sociales del personal no remunerado, por lo que la cifra estará algo sobredimensionada (INE, 2015: 13).

Gráfico 4. 2 CNMV, concentración de auditorías por firmas

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Excedente Bruto de Explotación 692 (VAcf – Gtos personal) (miles €)	2.189.266	1.988.213	1.908.273	2.044.261	1.901.892	1.847.925	1.999.327
Personal no remunerado 692 (P. ocupado – P. remunerado)	43.441	46.591	53.017	49.707	49.008	48.587	51.025
EBE por persona ocupada no asalariada 692 (miles €)	50,396	42,674	35,994	41,126	38,808	38,033	39,183
Nº de auditores ejercientes individuales y socios	4634	4704	4586	4539	4396	4224	4288
EBE AUDITORÍA (MILLONES €)	233,536	200,737	165,067	186,672	170,599	160,653	168,018

Fuente: Elaboración propia a partir de Encuesta Anual de Servicios e ICAC

Como resultado de las estimaciones anteriores se puede ofrecer para cada una de las hipótesis consideradas una cifra global estimada de Valor Añadido en la Auditoría para el periodo 2008 a 2014, como agregación de las estimaciones de la remuneración percibida por los asalariados de la auditoría y del Excedente Bruto de Explotación de la Auditoría (véanse Tablas 5.5 y 5.6).

Tabla 5. 5 Estimación del VAB de los auditores por la vía de las rentas para el periodo 2008-2014. Hipótesis 1.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
REMUNERACIÓN ASALARIADOS AUDITORÍA (MILLONES €)	387,076	437,368	431,543	422,559	394,936	395,426	395,426
EBE AUDITORÍA (MILLONES €)	233,536	200,737	165,067	186,672	170,599	160,653	160,653
VAB AUDITORIA (MILLONES €)	620,61	638,10	596,61	609,23	565,54	556,08	556,08

Fuente: Elaboración propia a partir de Encuesta Anual de Servicios e ICAC

Tabla 5. 6 Estimación del VAB de los auditores por la vía de las rentas para los años 2010 y 2014. Hipótesis 2.

	2013	2014
REMUNERACIÓN ASALARIADOS AUDITORÍA (MILLONES €)	345,509	315,529
EBE AUDITORÍA (MILLONES €)	165,067	168,018
VAB AUDITORIA (MILLONES €)	510,576	483,547

Fuente: Elaboración propia a partir de Encuesta Anual de Servicios, Encuesta de Estructura Salarial e ICAC

²⁴ El personal no remunerado está "constituido por las personas que dirigen o participan activamente en los trabajos de la empresa sin percibir una remuneración fija o salario. Se incluyen los propietarios, socios autónomos que ejercen una actividad en la empresa y ayudas familiares. No se incluyen los socios exclusivamente capitalistas ni los familiares del propietario que no participen activamente en la empresa" (INE, 2015: 17).

En los Gráficos 5.4 y 5.5 se puede observar la distribución porcentual de dicho valor añadido estimado entre los dos componentes: remuneración asalariados y excedente bruto de explotación, bajo las dos hipótesis.

Gráfico 5. 4 Distribución del VA de la auditoría entre remuneración de los asalariados y EBE. Hipótesis 1.

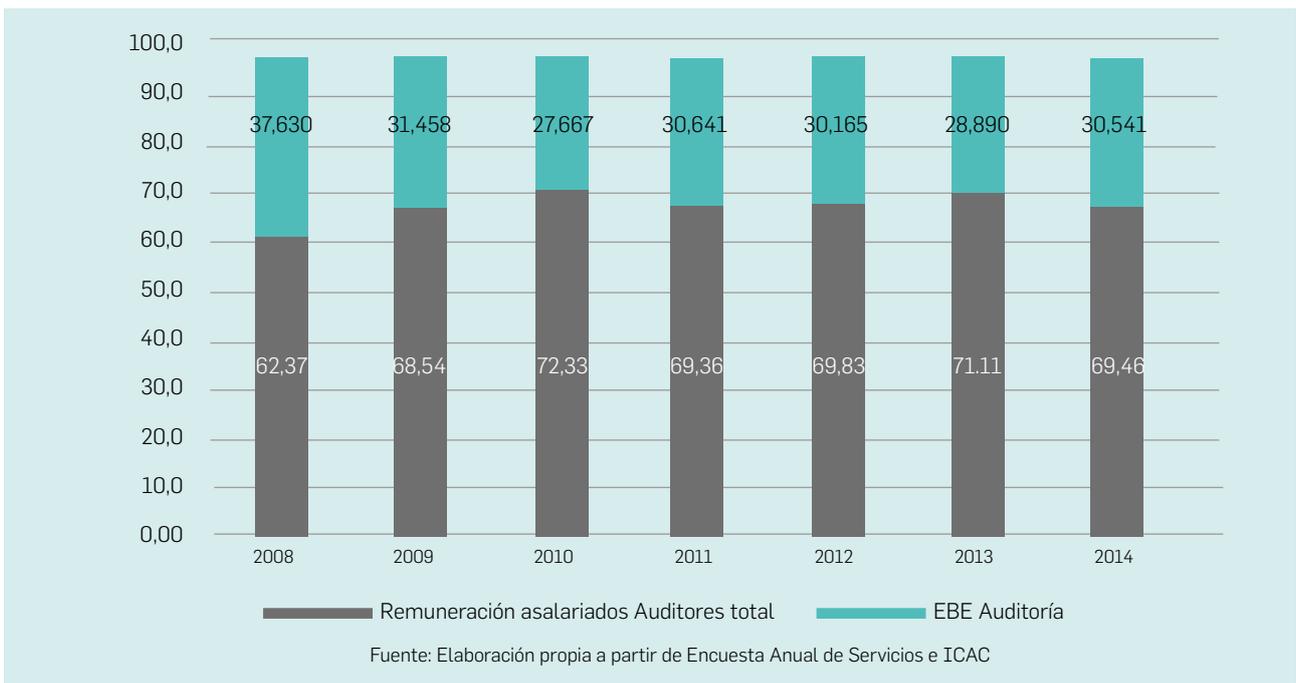
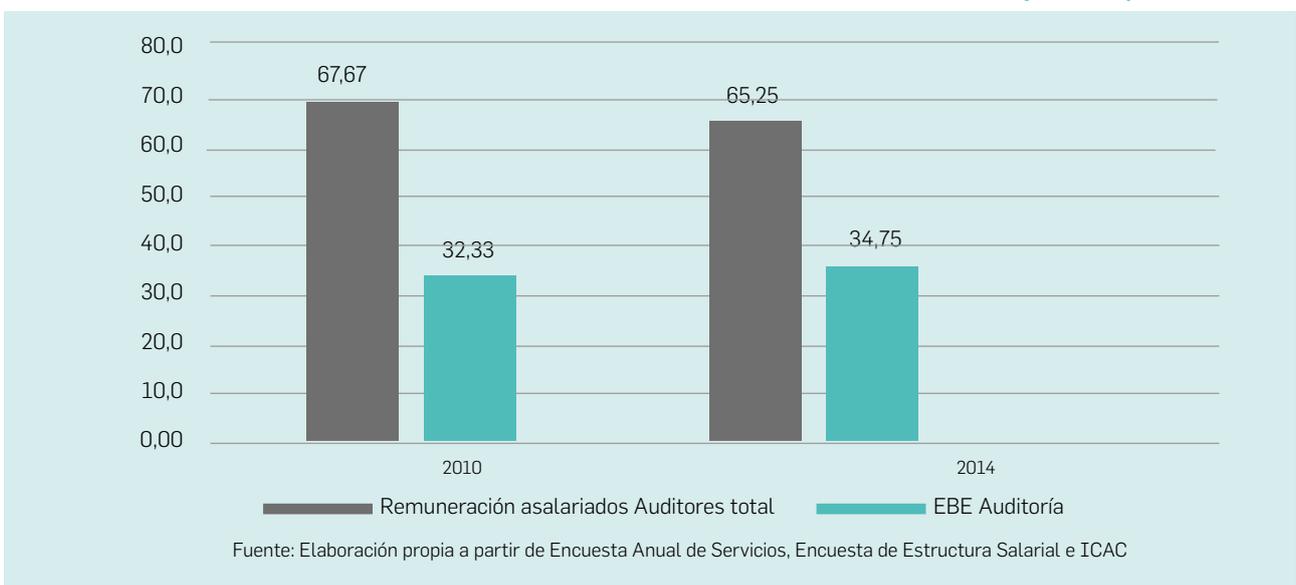


Gráfico 5. 5 Distribución del VA de la auditoría entre remuneración de los asalariados y EBE. Hipótesis 2.



5.3 PARTICIPACIÓN DE LA AUDITORÍA EN LA ACTIVIDAD ECONÓMICA Y EN EL EMPLEO DEL CONJUNTO ESPAÑOL

Se reúnen en este epígrafe los resultados más relevantes sobre el empleo y el valor añadido de los profesionales de la auditoría para compararlos con las cifras globales de empleo y de valor añadido del conjunto de la economía española, tomando como referencia el año 2014 por ser el más reciente para el que se han podido realizar todas las estimaciones.

Los datos de empleo proceden del análisis realizado en el capítulo 3, habiéndose centrado este quinto capítulo en la estimación del valor añadido por la auditoría en España. Se han realizado 3 estimaciones: una utilizando la perspectiva de la oferta y otras dos utilizando la perspectiva de las rentas, puesto que se han considerado en este caso dos hipótesis alternativas. Como resultado de ello se han obtenido tres medidas diferentes del VAB de la auditoría, siendo la más moderada la resultante por la vía de la oferta y la más optimista la obtenida a partir de la primera hipótesis por la vía de las rentas. A partir de esas dos estimaciones, máxima y mínima, aquí se va a plantear el rango de valores dentro de los que se podría situar el peso relativo de la auditoría en el conjunto de la economía española.

La estimación por la vía de las rentas del valor añadido asociado a la profesión de la auditoría, según la primera hipótesis, es de 550,13 millones de euros y de esta cifra casi el 63% corresponde a las rentas generadas por los No auditores contratados por auditores ejercientes, en torno al 30% a las rentas de los auditores ejercientes y algo más del 6% a las generadas por los auditores no ejercientes por cuenta ajena. En total, el valor añadido asociado a la profesión de la auditoría supondría un 0,58 por mil del VA total de la economía española en 2014. La estimación del valor añadido de la auditoría desde la perspectiva de la producción ofrece una medida más modesta que asciende a 385,11 millones de euros, cifra que supondría un 0,41 por mil del valor añadido español en 2014.

Centrando la atención en el empleo, cuyos datos provienen del ICAC en el caso de la auditoría y de la EPA en el caso del total de la economía, se comprueba que la cifra total de empleo directo en la profesión de la auditoría es de 16.258 personas en 2014. Prácticamente dos tercios de dicha cifra corresponde con el empleo contratado no auditor y el otro tercio con el empleo directo auditor (el de las personas auditoras, tanto ejercientes como no ejercientes pero prestando servicios por cuenta ajena). En total, el empleo asociado a la profesión de la auditoría supone un 0,94 por mil del total de la economía española.

Por tanto, considerando el impacto directo e indirecto de los profesionales de la auditoría sobre la actividad económica y el empleo en España, resulta más relevante desde el punto de vista cuantitativo el generado sobre la variable de empleo, pues es casi el doble que el derivado de la consideración del valor añadido. De hecho, la diferencia sería aún mayor si se toma como referencia la estimación del valor añadido que se ha obtenido por la vía de la oferta.

Tabla 5. 7 Importancia económica de la profesión de la auditoría en España

Año 2014	Rentas (millones €)	Rentas (peso sobre VAB en tantos por mil)	Empleo (nº personas)	Empleo (peso sobre total empleo en tantos por mil)
Audidores ejercientes	168,02	0,18	4288	0,25
Audidores no ejercientes cuenta ajena	36,17	0,04	1133	0,07
No auditores vinculados a auditores ejercientes	345,95	0,36	10837	0,62
Total asociados a la profesión de la auditoría	550,13	0,58	16258	0,94
Total economía	948.309	1.000	17.344.200	1.000

Fuente: Elaboración propia a partir del INE (EAS, Contabilidad Nacional de España y EPA) e ICAC

5.4 IDEAS PRINCIPALES DEL CAPÍTULO

En este capítulo se persigue cuantificar, de forma aproximada, el peso relativo que tiene la profesión de la auditoría en el conjunto de la economía española desde el punto de vista de la producción y del empleo.

Las cifras de empleo, tanto de auditores ejercientes como de los contratados por auditores, se obtienen de forma precisa de los Boletines Oficiales que publica el ICAC; sin embargo, esta fuente no proporciona información del valor añadido de la auditoría, ni tampoco sobre todas aquellas variables necesarias para poder calcularlo, siendo las cifras de facturación las más próximas que pueden encontrarse.

Por lo anterior, se plantea la necesidad de estimar el valor añadido de la auditoría mediante la formulación de hipótesis que tengan la suficiente solvencia para garantizar unos resultados razonables y ofrecer un rango de valores posibles, en lugar de una única medida. Ello obliga a interpretar las cifras con la adecuada cautela.

Con este propósito de fundamentar con rigor las hipótesis de partida, se han analizado, con el mayor nivel de desagregación que ha sido posible, diversas fuentes oficiales elaboradas por el INE, siendo las más pertinentes la Encuesta Anual de Servicios (EAS) y la Encuesta de Estructura Salarial.

Sobre la base de los datos sobre cifra de negocio y consumos intermedios que proporciona la EAS para el subgrupo de actividad 69.2, el que más se ajusta a la actividad de la auditoría, se establece la hipótesis necesaria para estimar el VAB de la auditoría desde la óptica de la oferta, para el período 2008 a 2014. El valor que se obtiene para 2014 asciende a los 385,11 millones de euros, que supone un 0,41 por mil del Valor Añadido del conjunto de la economía en ese año.

La estimación desde el punto de vista de las rentas resulta más compleja, puesto que requiere estimar previamente unas rentas medias por persona ocupada diferentes para los distintos tipos de empleos: auditores ejercientes individualmente o en sociedades, auditores no ejercientes empleados por auditores o sociedad de auditoría, y no auditores a cargo de auditores o sociedades de auditoría. Dicha dificultad ha hecho aconsejable manejar dos hipótesis alternativas que han dado como resultado dos magnitudes posibles para el VAB de la auditoría por la vía de las rentas.

Según la primera hipótesis manejada, basada en la Encuesta Anual de Servicios, el valor añadido de la auditoría tendría una magnitud de 550,13 millones de euros, y su peso en el VAB total español sería de 0,58 por mil. Según la segunda hipótesis, que combina la información de la EAS y de la Encuesta de Estructura Salarial, el VAB de la auditoría sería de 483,547 millones de euros, cifra que se acercaría más a la estimación por la vía de la oferta.

El rango de valores probables del valor añadido de la auditoría para 2014 se sitúa entre un valor mínimo de 385,11 millones de euros y un valor máximo de 550,13 millones de euros, y un peso relativo en el total del VAB español que se situaría entre el 0,41 por mil y el 0,58 por mil.

La cifra total de empleo directo y vinculado a la profesión de la auditoría es de 16.258 personas en 2014. Prácticamente dos tercios de dicha cifra corresponde con el empleo contratado no auditor y el otro tercio con el empleo de los auditores. En total, el empleo asociado a la profesión de la auditoría supone un 0,94 por mil del total de empleo la economía española.

Considerando el impacto sobre la actividad económica y el empleo en España de la auditoría, se comprueba que resulta más relevante desde el punto de vista cuantitativo el que provocan sobre la variable de empleo que sobre el valor añadido.

Capítulo 6:

El impacto económico de la auditoría vía demanda

Con el objeto de profundizar en el conocimiento del impacto del sector de la auditoría en España, se analiza, en este apartado, las características de la demanda de los servicios de auditoría por parte de las empresas auditadas.

Para ello, se ha seleccionado de la base de datos Sistema de Análisis de Balances Ibéricos (SABI), una muestra de empresas cuyas cuentas anuales fueron auditadas en 2014. La información contenida en la muestra se utiliza para analizar las características de la demanda de los servicios de la auditoría por parte de las empresas, así como la relación entre algunos indicadores económicos y financieros de la empresa auditada con los honorarios remunerados por la actividad auditora. El análisis también se extiende al grado de concentración que existe en el mercado de los servicios de la auditoría, a partir de la identificación de la sociedad auditora que ha prestado dichos servicios.

Se ha tomado como referencia para el análisis el año 2014, dado que en la base de datos, al consolidarse la información procedente de las cuentas anuales depositadas por las empresas con la consiguiente demora en su actualización, no se dispone, a la fecha de la realización del análisis, de la información completa sobre las cuentas anuales y sobre la actividad auditora para 2015.

El capítulo se estructura en 3 epígrafes. En el primero, se analiza la demanda de los servicios de auditoría a partir de la información obtenida de la muestra de empresas auditadas en 2014, examinando las características de la muestra, el grado de concentración del mercado y algunas correlaciones entre ratios financieros y económicos con los honorarios promedio remunerados por los servicios de auditoría. En el segundo, se aborda el análisis empírico de la influencia de la auditoría de las cuentas anuales de la firma sobre sus resultados empresariales, analizando el efecto de la selección del tipo de empresa auditora por parte de la empresa auditada, así como los diferenciales promedio de los honorarios remunerados con respecto a otras empresas de la misma rama de actividad o del mismo tamaño empresarial. Por último, en el epígrafe 3, se presentan las principales ideas del capítulo.

6.1 ANÁLISIS DE LA DEMANDA DE LOS SERVICIOS DE AUDITORÍA EN LA MUESTRA DE EMPRESAS SELECCIONADA

a) Características de la muestra

La muestra ha sido configurada a partir de la población de empresas que fueron auditadas en 2014 y que, por lo tanto, disponen del Informe de Auditoría, independientemente del resultado del mismo; la cifra asciende a una población total de 25.553 empresas auditadas. Además, el análisis se ha limitado sólo a aquellas que declaran la remuneración pagada por el servicio de auditoría, dando como resultado una población total de 22.722 empresas auditadas que disponen, además, de la información de los honorarios remunerados al auditor.

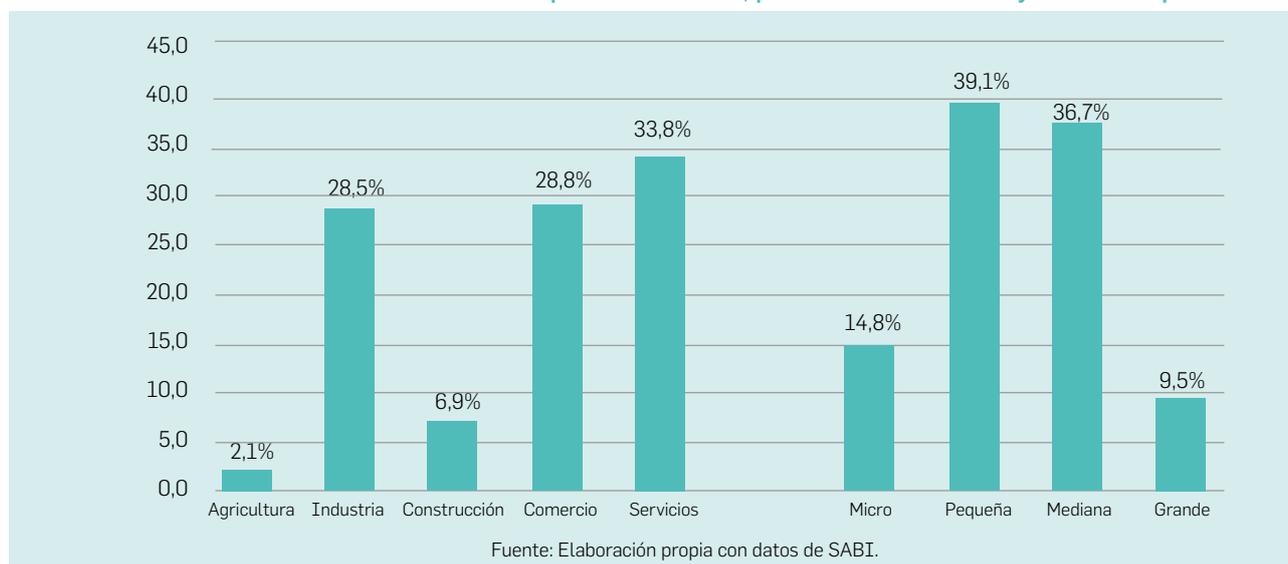
La población de empresas se ha segmentado siguiendo dos criterios: el sector de actividad (según la clasificación nacional de actividades, CNAE-2009 a dos dígitos) y el tamaño empresarial (entre 1 y 9 trabajadores, entre 10 y 49 trabajadores, entre 50 y 249, y más de 250; según los rangos aplicados por la Comisión Europea y el Ministerio de Industria, Energía y Turismo).

Aplicando dichos criterios, se realiza un muestreo aleatorio estratificado por afijación proporcional de la rama de actividad y del tamaño empresarial; obteniéndose una muestra de 379 empresas auditadas con información disponible de honorarios satisfechos al auditor, para trabajar con un nivel de confianza del 95% y un error muestral del 5%.

Según el sector de actividad, la muestra de empresas auditadas se aglutina sobre todo en el sector servicios (más de una tercera parte) y en los sectores de comercio e industria en proporciones similares (alrededor del 28%). Según el tamaño de la empresa auditada, la muestra está compuesta mayoritariamente por pequeñas y medianas empresas que, en conjunto, suman el 75,8% de las empresas auditadas seleccionadas en la muestra (véase Tabla 6.4).

En detalle, la distribución de las empresas de la muestra por sectores de actividad es la siguiente: el 33,8% de las empresas seleccionadas pertenecen al sector de servicios, el 28,8% son empresas del sector del comercio, el 28,5% de la industria; el resto se reparte entre el sector de la construcción (6,9%) y de la agricultura (2,1%). Por tamaño empresarial, la muestra se distribuye entre pequeñas empresas (39,1%), medianas (36,7%), micro empresas (14,8%) y grandes (9,5%) (Gráfico 6.1).

Gráfico 6.1 Distribución de la muestra de empresas auditadas, por sector de actividad y tamaño empresarial



El detalle por rama de actividad se presenta en la Tabla 6.1, destacando las ramas de comercio y reparación de vehículos y de la industria manufacturera que, en conjunto, aglutinan más del 50% del total de las empresas de la muestra.

Tabla 6. 1 Características de la muestra de empresas auditadas, según rama de actividad y tamaño según número de empleados. Porcentajes

Rama de actividad	Microempresa	Pequeña	Mediana	Grande	Total
Agricultura, Ganadería y Pesca	1,8	2,0	2,2	2,8	2,1
Industria Extractiva	0,0	0,7	0,7	0,0	0,5
Industria Manufacturera	7,1	24,3	31,7	25,0	24,5
Energía	5,4	2,0	0,7	2,8	2,1
Agua, Saneamiento y Residuos	0,0	1,4	1,4	2,8	1,3
Construcción	10,7	6,8	5,8	5,6	6,9
Comercio y Reparación Vehículos	25,0	37,8	23,7	16,7	28,8
Transporte y Almacenamiento	3,6	5,4	6,5	5,6	5,5
Hostelería	1,8	1,4	5,8	5,6	3,4
Información y Comunicaciones	3,6	2,7	4,3	8,3	4,0
Finanzas y Seguros	12,5	3,4	1,4	0,0	3,7
Inmobiliaria	10,7	1,4	0,7	0,0	2,4
Profesionales, Científicas y Técnicas	8,9	5,4	5,0	8,3	6,1
Administrativas y servicios auxiliares	3,6	2,0	2,9	11,1	3,4
Administración Pública y Defensa, SS	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Educación	0,0	0,7	1,4	0,0	0,8
Sanitarias y servicios sociales	1,8	0,7	3,6	5,6	2,4
Artísticas, Recreativas y Entretenimiento	1,8	1,4	1,4	0,0	1,3
Otros servicios	1,8	0,7	0,7	0,0	0,8
Hogares	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Extraterritoriales	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Fuente: Elaboración propia con datos de SABI.

- b) Análisis del grado de concentración del mercado de servicios de auditoría en la muestra de empresas auditadas

Según el número de empresas auditadas

Al analizar el grado de concentración del mercado de la auditoría a partir de la muestra seleccionada, según el porcentaje de empresas auditadas por cada sociedad auditora (Tabla 6.2), se aprecia que las cuatro grandes auditoras (las denominadas "Big Four") han auditado a algo más de un tercio de las empresas de la muestra; si se consideran las nueve empresas más grandes del sector de la auditoría, el porcentaje acumulado de empresas auditadas se incrementa hasta el 40%. Cabe destacar que un porcentaje significativo de empresas, el 58%, selecciona a sociedades auditoras distintas a las cuatro grandes firmas auditoras y a las compañías de nivel medio.

Tabla 6. 2 Distribución de la muestra de las empresas auditadas, según compañía auditora

Nº Empresas	Total	%	% Acumulado
Deloitte	35	9,2%	9,2%
PWC	34	9,0%	18,2%
Ernst & Young	30	7,9%	26,1%
KPMG	30	7,9%	34,0%
Auren	8	2,1%	36,1%
BDO	7	1,8%	38,0%
Mazars	5	1,3%	39,3%
RSM	5	1,3%	40,6%
Grant Thornton	4	1,1%	41,7%
Otros	221	58,3%	100,0%
Total	379	100,0%	

Elaboración propia con datos de SABI.

Como se ha comentado anteriormente, al aludir al tamaño de la empresa auditada, la muestra seleccionada está constituida, en mayor proporción, por empresas del ámbito de la pequeña (39%) y la mediana empresa (36%), que en conjunto suponen el 75,8% de las empresas de la muestra seleccionada. Resulta menos relevante el peso de las microempresas (14,8%) y de las grandes empresas (9,5%) (Tabla 6.3). No obstante, se constata que el peso de la demanda atendida por las cuatro grandes firmas auditoras, difiere con relación a la distribución promedio de la demanda atendida por el conjunto de las sociedades de auditoría de la muestra; así, la demanda satisfecha por parte de las cuatro grandes del sector corresponde en un 43% a medianas empresas, en un 24% a pequeñas empresas, en un 21% a grandes empresas, y en un 12% a micro empresas. Este hecho pone de relieve la importancia que cobra para las cuatro grandes firmas la demanda generada por parte de las medianas y grandes empresas.

Tabla 6. 3 Distribución de la muestra de las empresas auditadas, según compañía auditora, por tamaño de empresa auditada

Nº Empresas	Micro	Pequeña	Mediana	Grande	Total	%	% Acumulado
Deloitte	6	7	15	7	35	9,2%	9,2%
PWC	3	5	19	7	34	9,0%	18,2%
Ernst & Young	3	10	9	8	30	7,9%	26,1%
KPMG	3	9	13	5	30	7,9%	34,0%
Auren	-	4	4	-	8	2,1%	36,1%
BDO	4	2	1	-	7	1,8%	38,0%
Mazars	2	1	2	-	5	1,3%	39,3%
RSM	1	1	3	-	5	1,3%	40,6%
Grant Thornton	1	1	1	1	4	1,1%	41,7%
Otros	33	108	72	8	221	58,3%	100,0%
Total	56	148	139	36	379	100,0%	
%	14,8%	39,1%	36,7%	9,5%	100,0%		

Elaboración propia con datos de SABI.

Por su parte, como se ilustró anteriormente, la muestra de empresas auditadas, por sector de actividad, se concentra sobre todo en el sector servicios (más de una tercera parte) y en los sectores de comercio e industria en proporciones similares (alrededor del 28%), agrupando los tres sectores, en conjunto, alrededor del 91% de empresas de la muestra (Tabla 6.4).

En el caso de las cuatro grandes firmas auditoras, la distribución de la demanda por sector de actividad difiere con relación a esta distribución promedio; así, para las cuatro grandes firmas auditoras la demanda de las empresas del sector servicios es más relevante (47% del total) junto con la demanda de empresas del sector de la industria (29%). Ambos sectores concentran, por tanto, el 77% de la demanda atendida por las empresas líderes del sector, frente a un porcentaje del 62% para el conjunto de sociedades auditoras que prestaron sus servicios a la muestra de empresas seleccionada.

Tabla 6. 4 Distribución de las empresas auditadas, según compañía auditora, por sector de actividad económica de la empresa auditada

Nº Empresas	Agricultura	Industria	Construcción	Comercio	Servicios	Total	%	% Acumulado
Deloitte	1	9	2	3	20	35	9,2%	9,2%
PWC	1	11	3	3	16	34	9,0%	18,2%
Ernst & Young	-	11	-	8	11	30	7,9%	26,1%
KPMG	-	7	1	8	14	30	7,9%	34,0%
Auren	-	4	-	-	4	8	2,1%	36,1%
BDO	-	-	-	2	5	7	1,8%	38,0%
Mazars	1	-	-	2	2	5	1,3%	39,3%
RSM	-	1	-	3	1	5	1,3%	40,6%
Grant Thornton	-	-	-	2	2	4	1,1%	41,7%
Otros	5	65	20	78	53	221	58,3%	100,0%
Total	8	108	26	109	128	379	100,0%	
%	2,1%	28,5%	6,9%	28,8%	33,8%	100,0%		

Elaboración propia con datos de SABI.

Según el volumen de ingresos facturados por los servicios de auditoría

El grado de concentración del mercado de servicios de auditoría resulta más elevado cuando se analizan los honorarios remunerados a la sociedad de auditoría por parte de las empresas auditadas de la muestra (Tabla 6.5)²⁵. En efecto, las cuatro grandes reciben casi dos tercios del total de las remuneraciones en concepto de servicios de auditoría; ascendiendo dicho porcentaje al 70% del total de las remuneraciones si se consideran las nueve empresas auditoras de mayor tamaño.

²⁵ Es preciso aclarar que la información de la "remuneración al auditor" en SABI puede considerar los honorarios remunerados por otros trabajos distintos a los de auditoría.

Tabla 6. 5 Total de las remuneraciones al auditor (sociedades auditoras) en la muestra de empresas auditadas, según sociedades auditoras (euros)

Remuneraciones al Auditor	Total (Mill. euros)	%	% Acumulado
Ernst & Young	1.115,487	17,8%	17,8%
Deloitte	1.021,480	16,3%	34,1%
KPMG	1.015,800	16,2%	50,3%
PWC	908,173	14,5%	64,8%
Grant Thornton	178,115	2,8%	67,7%
Auren	70,497	1,1%	68,8%
Mazars	42,38	0,7%	69,5%
BDO	40,935	0,7%	70,1%
RSM	40,525	0,6%	70,8%
Otros	1.829,529	29,2%	100,0%
Total	6.262,923	100,0%	

Elaboración propia con datos de SABI.

Según el tamaño de la empresa auditada, la mayor proporción del total de los importes de remuneraciones al auditor se concentra en el ámbito de la mediana y la gran empresa, que, en conjunto, acumulan el 68% del total de honorarios remunerados por servicios de auditoría satisfechos por el conjunto de la muestra de empresas auditadas (Tabla 6.6). Para las cuatro grandes firmas auditoras, cobran mayor relevancia los volúmenes facturados a grandes empresas (45% de la facturación total) y a las medianas empresas (34%) que, en conjunto, representan el 79% de la facturación por dichos servicios.

Tabla 6. 6 Total de las remuneraciones al auditor (sociedades auditoras), según tamaño de la empresa auditada (euros)

Remuneraciones al Auditor	Micro	Pequeña	Mediana	Grande	Total	%	% Acumulado
Ernst & Young	11,09	139,95	216,30	748,15	1.115,49	17,8%	17,8%
Deloitte	56,48	133,73	449,63	381,64	1.021,48	16,3%	34,1%
KPMG	53,06	375,78	311,00	275,97	1.015,80	16,2%	50,3%
PWC	18,44	79,19	404,99	405,56	908,17	14,5%	64,8%
Grant Thornton	7,27	9,00	85,00	76,85	178,12	2,8%	67,7%
Auren	-	37,03	33,46	-	70,50	1,1%	68,8%
Mazars	17,53	11,24	13,62	-	42,38	0,7%	69,5%
BDO	13,50	18,94	8,50	-	40,94	0,7%	70,1%
RSM	8,70	4,77	27,05	-	40,53	0,6%	70,8%
Otros	170,37	822,70	722,56	113,91	1.829,53	29,2%	100,0%
Total	356,41	1.632,34	2.272,10	2.002,08	6.262,92	100,0%	
%	5,7%	26,1%	36,3%	32,0%	100,0%		

Elaboración propia con datos de SABI.

Por sector de actividad, la mayor proporción de la remuneración total al auditor se concentra, sobre todo, en el sector servicios (35,5%) y en los sectores industria y comercio (32% y 25% respectivamente) (Tabla 6.7).

Dichas proporciones difieren en comparación con las que presentan las cuatro grandes, ya que, para las grandes firmas auditoras, el sector servicios y el de industria cobran más importancia, pues generan, respectivamente, el 43% y el 32% de las remuneraciones totales de las cuatro grandes firmas. Por lo tanto, la demanda de servicios de auditoría de las cuatro grandes, por parte de las empresas pertenecientes a estos dos sectores, suponen el 75% de su volumen de facturación total, frente a un 67,5% que representan estos dos sectores sobre el volumen facturado por la totalidad de empresas auditoras de la muestra.

Tabla 6. 7 Total de las remuneraciones al auditor (sociedades auditoras), según sector de actividad de la empresa auditada (euros)

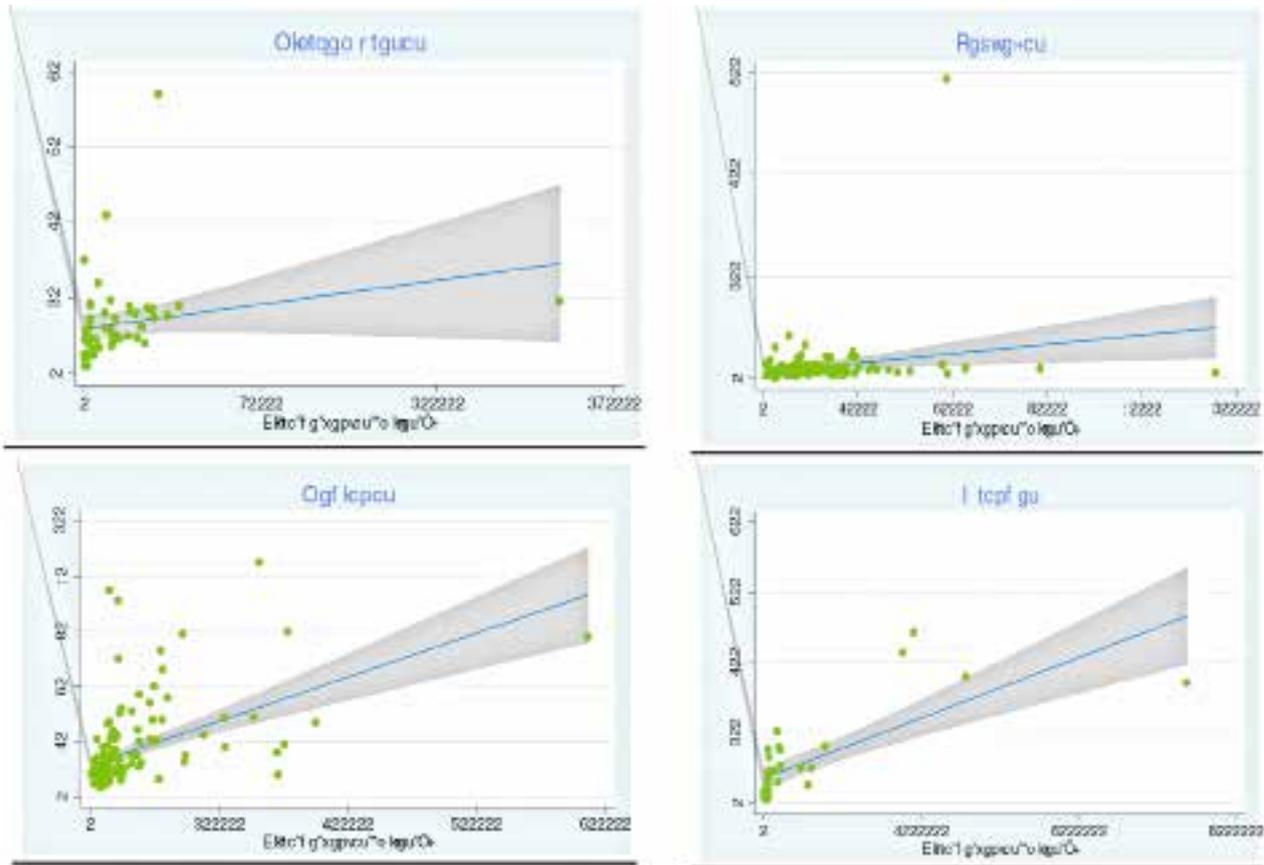
Remuneraciones al Auditor	Agricultura	Industria	Construcción	Comercio	Servicios	Total	%	% Acumulado
Ernst & Young	-	655,87	-	233,02	226,60	1.115,49	17,8%	17,8%
Deloitte	7,00	232,24	105,00	282,06	395,18	1.021,48	16,3%	34,1%
KPMG	-	179,70	6,46	201,22	628,42	1.015,80	16,2%	50,3%
PWC	20,87	245,41	50,26	113,98	477,66	908,17	14,5%	64,8%
Grant Thornton	-	-	-	94,00	84,12	178,12	2,8%	67,7%
Auren	-	41,96	-	-	28,53	70,50	1,1%	68,8%
Mazars	7,50	-	-	20,74	14,15	42,38	0,7%	69,5%
BDO	-	-	-	19,86	21,08	40,94	0,7%	70,1%
RSM	-	9,98	-	22,30	8,25	40,53	0,6%	70,8%
Otros	24,98	637,19	202,91	623,03	341,42	1.829,53	29,2%	100,0%
Total	60,35	2.002,33	364,63	1.610,21	2.225,41	6.262,92	100,0%	
%	1,0%	32,0%	5,8%	25,7%	35,5%	100,0%		

Elaboración propia con datos de SABI.

c) Análisis de las correlaciones entre variables seleccionadas en la muestra de empresas auditadas

En este punto se analizan las correlaciones entre las remuneraciones a los auditores y la cifra de ventas de las empresas auditadas, para cada tamaño empresarial y para cada rama de actividad económica (Figuras 6.2 y 6.3). Se detecta una correlación positiva entre ambas variables: las empresas auditadas que remuneran mayores honorarios por la auditoría de sus cuentas anuales, presentan mejores resultados económicos en términos del importe de cifra de ventas.

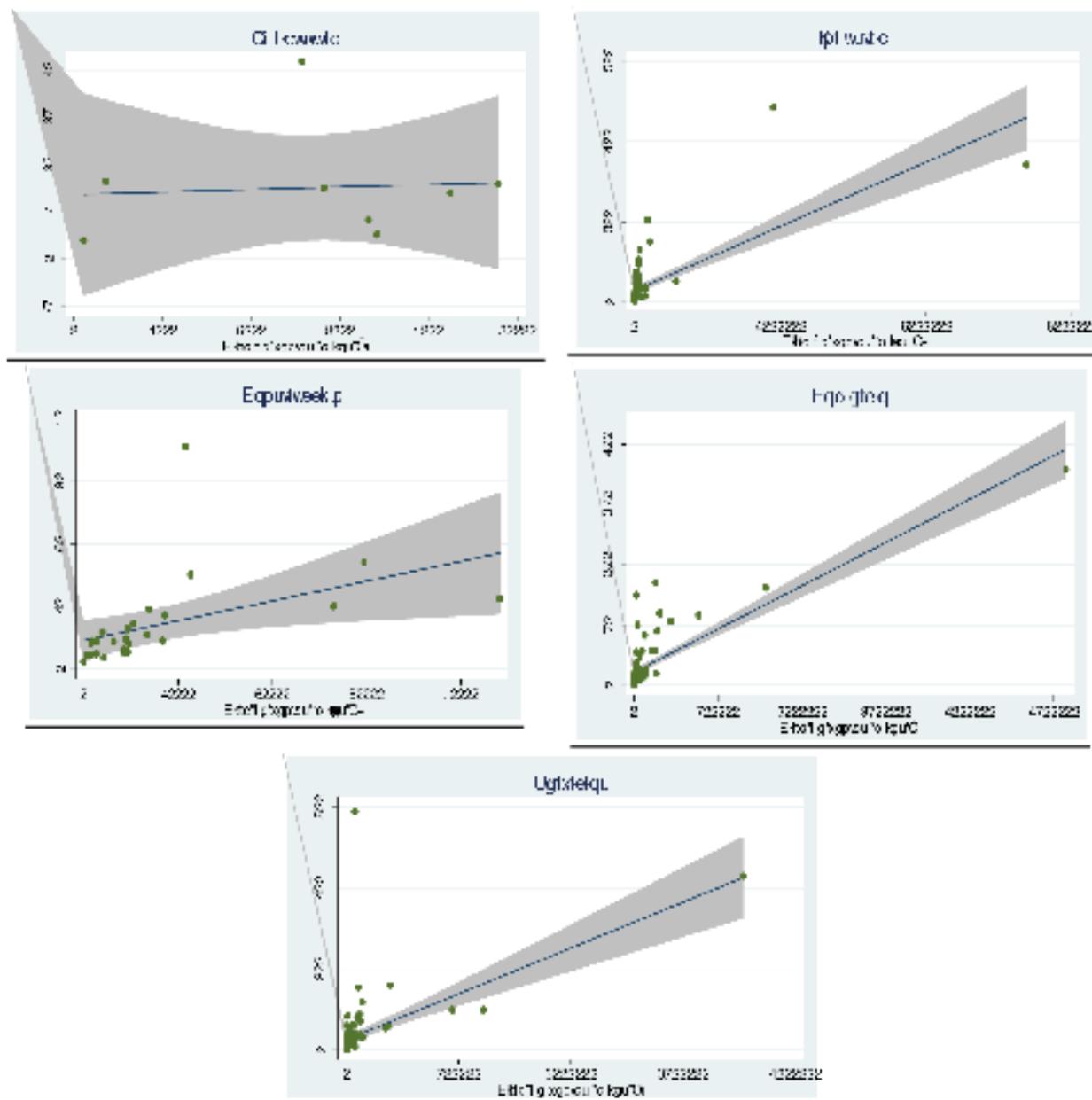
Gráfico 6. 2 Remuneraciones al auditor frente a cifra de ventas, por tamaño de empresa



Nota: la banda gris indica el intervalo de confianza de la correlación a un nivel de significación del 5% (nivel de confianza del 95%)

Elaboración propia con datos de SABI.

Gráfico 6. 3 Remuneraciones al auditor frente a cifra de ventas, por sector de actividad de la empresa



Nota: La banda gris indica el intervalo de confianza de la correlación a un nivel de significación del 5% (nivel de confianza del 95%).
Elaboración propia con datos de SABI.

En promedio, se comprueba, además, que la mayoría de los honorarios remunerados en concepto de servicios de auditoría se encuentran por debajo de los cuarenta mil euros, con claras diferencias según se analice el tamaño de la empresa auditada (mayor en el caso de las medianas y grandes) o el sector de actividad económica (mayor en los sectores de la industria y en los servicios).

Este dato resulta consistente con lo observado en la composición del mercado, donde existe una gran presencia de pequeñas empresas con moderadas cifras de negocio y remuneraciones por auditoría, y, por el contrario, una

escasa representación de grandes empresas con elevados niveles de facturación y a su vez altas remuneraciones por auditoría.

Por otra parte, al estimar las correlaciones entre algunos indicadores económico-financieros seleccionados de las empresas auditadas y la remuneración al auditor (Tablas 6.8 y 6.9), se constata la relación positiva entre el desempeño económico de las empresas auditadas y los honorarios remunerados a la firma de auditoría, tanto por tamaño empresarial como por sector de actividad económica. La correlación entre la remuneración al auditor y algunos indicadores de resultados económicos es positiva y significativa, como es el caso de los ingresos de explotación y la cifra de ventas, para las pequeñas, medianas y grandes empresas y para todos los sectores, exceptuando la agricultura; el de la rentabilidad financiera, para las medianas y grandes empresas y para el sector de la industria; y el indicador del margen de beneficio, para las micro y pequeñas empresas.

Tabla 6. 8 Correlaciones entre la remuneración al auditor y algunas variables seleccionadas de desempeño de la empresa, por tamaño

Correlaciones con Remuneración al Auditor	Ingresos	Ventas	R. Económica	R. Financiera	M. Beneficio	Endeudamiento	Liquidez	Solvencia	V. Agregado
Microempresas	0,23 *	0,22	-0,05	0,02	0,23 *	0,08	-0,05	-0,07	0,49 ***
Pequeñas	0,20 **	0,21 ***	0,00	0,02	0,18 **	0,12	-0,05	-0,07	0,74 ***
Medianas	0,50 ***	0,49 ***	-0,29 ***	0,15 *	-0,14	0,07	-0,01	0,01	0,29 ***
Grandes	0,75 ***	0,75 ***	-0,26	0,33 **	0,10	-0,01	-0,32 *	-0,37 **	0,76 ***

Nota: * Significativo al 90%, **Significativo al 95% y *** Significativo al 99%.

Elaboración propia con datos de SABI.

Tabla 6. 9 Correlaciones entre la remuneración al auditor y algunas variables seleccionadas de desempeño de la empresa, por sector de actividad

Correlaciones con Remuneración al Auditor	Ingresos	Ventas	R. Económica	R. Financiera	M. Beneficio	Endeudamiento	Liquidez	Solvencia	V. Agregado
Agricultura	-0,03	0,08	-0,73 **	-0,88 ***	-0,90 ***	0,78 **	-0,45	-0,46	-0,54
Industria	0,73 ***	0,72 ***	0,04	0,49 ***	0,16	0,02	-0,09	-0,10	0,87 ***
Construcción	0,47 **	0,46 **	0,09	-0,03	0,19	0,02	-0,19	-0,22	0,58 ***
Comercio	0,83 ***	0,83 ***	-0,23 **	0,12	-0,23 **	0,13	-0,06	-0,09	0,68 ***
Servicios	0,58 ***	0,58 ***	-0,06	0,01	0,00	0,10	-0,08	-0,08	0,58 ***

Nota: * Significativo al 90%, **Significativo al 95% y *** Significativo al 99%.

Elaboración propia con datos de SABI.

Además, para el sector de la agricultura se obtiene una correlación positiva y significativa entre la remuneración por el servicio de auditoría y el endeudamiento; mientras que, con respecto al ratio de liquidez y de solvencia, la correlación es negativa para las grandes empresas.

A priori, este resultado indicaría que estas empresas auditadas poseen más facilidad al momento de obtener financiación y acceden a más créditos para financiar su actividad, aumentando los niveles de endeudamiento y, por tanto, su pasivo, lo que disminuye su liquidez y solvencia de manera contable.

Aparentemente, esta situación podría ser un hándicap para algunas empresas, pero en algunas circunstancias, especialmente en situaciones de restricción financiera como las ocurridas durante la crisis económica, puede acabar siendo una ventaja al permitirles disponer de suficiente liquidez para cumplir con las obligaciones financieras de corto y mediano plazo.

6.2 ANÁLISIS EMPÍRICO DE LA INFLUENCIA DE LA AUDITORÍA SOBRE LOS RESULTADOS EMPRESARIALES

Para contrastar la influencia de la auditoría de las cuentas anuales de la empresa sobre sus resultados económicos y financieros, se procede a la estimación de ocho modelos de regresión lineal mediante el método de mínimos cuadrados ordinarios (Tablas 6.10 y 6.11). Se trata de analizar empíricamente el efecto que, sobre el nivel de ingresos, la rentabilidad económica, la cifra de ventas y el valor agregado de la empresa, pueden tener la condición jurídica, el tamaño, el sector de actividad, el tipo de sociedad auditora, los diferenciales promedio de las remuneraciones al auditor, respecto a otras empresas del mismo tamaño (Tabla 6.10) y respecto a otras empresas del mismo sector (Tabla 6.11) y la localización de la misma.

La variable representativa de los diferenciales de remuneración al auditor de cada empresa auditada respecto al promedio de las remuneraciones de otras empresas del mismo tamaño (Tabla 6.10) y del mismo sector (Tabla 6.11), permiten capturar el efecto que una mayor o menor retribución a la empresa auditora, en términos relativos (respecto al promedio por tamaño y sector), puede tener sobre las mencionadas variables dependientes, indicadoras del desempeño económico de la empresa auditada.

En ambos casos (Tablas 6.10 y 6.11), se obtiene que las sociedades anónimas y limitadas presentan menores niveles de ingresos, ventas y valor agregado que el resto de empresas con otra condición jurídica analizada. Del mismo modo, las grandes empresas muestran también mejores niveles de desempeño económico en términos de esas mismas variables dependientes.

Por sectores de actividad económica, se encuentra que, en los dos casos, las empresas auditadas del sector servicios presentan mayores niveles de rentabilidad económica. Además, en las estimaciones del segundo grupo de modelos (Tabla 6.11), se obtiene un menor valor agregado por parte de las empresas de la construcción y el comercio; y menores ingresos para las del sector de la agricultura.

Por otra parte, se constata que el tipo de empresa auditora también ejerce influencia sobre las variables de desempeño económico de las empresas auditadas, encontrándose diferencias significativas según el tamaño de las mismas. De igual forma, las dummies de localización geográfica, según sea la Comunidad Autónoma en la que esté emplazada la empresa auditada, resultan significativas, aunque se obtienen diferencias entre las mismas.

Respecto a las remuneraciones pagadas al auditor, se corrobora la relación positiva entre éstas y el desempeño económico de la empresa auditada: cuanto mayores son las retribuciones pagadas a los auditores respecto al promedio de las mismas por sector y tamaño, mayores son los niveles de ingresos, ventas y valor agregado de las empresas auditadas (ocurriendo lo opuesto cuando las retribuciones a los auditores son menores que la media).

Una posible explicación de este resultado es que la mayor confianza que los consumidores, inversores y trabajadores depositan sobre la empresa auditada y que, al mismo tiempo se ve afectada positivamente por la cuantía de la remuneración al auditor, mejora su desempeño económico; aumentando sus ingresos de explotación, su cifra de ventas y su valor agregado. La rentabilidad económica presenta una relación negativa con respecto a la remuneración al auditor: cuanto mayor es la remuneración al auditor respecto a la remuneración promedio por sector y tamaño, menor es la rentabilidad económica. Esto puede deberse, simplemente, al efecto de las retribuciones al auditor, como coste para la empresa.

Tabla 6. 10 Estimación lineal del efecto de los diferenciales en la remuneración al auditor de la empresa auditada respecto a otras empresas del mismo tamaño, sobre los resultados

Provincia	Ingresos		Rentabilidad Económica		Ventas		Valor agregado	
Condición jurídica								
Sociedad anónima	-220.964,4 (-2,16)	**	0,044 (0,01)		-226.161,4 (-2,21)	**	51.502,58 (1,76)	*
Sociedad limitada	-222.668,1 (-1,98)	**	-0,21 (-0,04)		-207.729,1 (-2,03)	**	52.308,8 (1,78)	*
Tamaño de la empresa auditada								
Micro	-3156,52 (-0,07)		0,6178 (0,25)		-8.711,67 (-0,20)		3.883,54 (0,30)	
Mediana	24.842,11 (0,75)		-1,76 (-0,95)		23.497,18 (0,71)		7.856,4 (0,76)	
Grande	474311,1 (8,61)	***	0,91 (0,30)		462.986,7 (8,38)	***	160.417,1 (8,47)	***
Sector de la empresa auditada								
Agricultura	35.654,77 (0,36)		6,79 (1,22)		35.583,37 (0,35)		-5.756,2 (-0,19)	
Construcción	68.097,1 (1,12)		-3,93 (-1,16)		63.537,75 (1,04)		-27.770,6 (-1,52)	
Comercio	14.710,33 (0,39)		-0,64 (-0,31)		13.300,03 (0,35)		-17.026,5 (-1,49)	
Servicios	33.043,31 (0,87)		3,40 (1,61)	*	31.130,29 (0,82)		-3.966,8 (-0,35)	
Tipo de sociedad auditadora								
Grande	X	*	X	***	X	*	X	***
Mediana	X	*	X	**	X	*	X	*
Remuneración al auditor								
Diferencia respecto al promedio de la remuneración del conjunto de empresas según el sector económico	7.041,6 (11,73)	***	-0,065 (-1,95)	*	6.905,9 (11,50)	***	2.369,9 (13,10)	***
Dummies de localización según CC.AA								
Valor del Estadístico F	8,47	***	2,01	***	8,20	***	8,27	***
R ²	0,4736		0,1744		0,4676		0,4654	

Valor del estadístico t entre paréntesis. Nota: * Significativo al 90%. **Significativo al 95% y *** Significativo al 99%.
+ Entre las variables explicativas se incluye la diferencia de la remuneración al auditor en la empresa auditada respecto al promedio de la remuneración de otras empresas auditadas del mismo tamaño.

Tabla 6. 11 Estimación lineal del efecto de los diferenciales en la remuneración al auditor de la empresa auditada respecto a otras empresas del mismo sector económico, sobre los resultados empresariales ++

Provincia	Ingresos		Rentabilidad Económica		Ventas		Valor agregado	
Condición jurídica								
Sociedad anónima	-220.964,4 (-2,16)	**	0,43588 (0,01)		-226.164,4 (-2,21)	**	51.592,58 (1,76)	*
Sociedad limitada	-202.668,1 (1,98)	**	-0,2081368 (-0,04)		-207.729,1 (-2,03)	**	53.208,83 (1,78)	*
Tamaño de la empresa auditada								
Micro	29.691,47 (0,67)		0,3133941 (0,13)		23.503,51 (0,53)		14.934,17 (1,14)	
Mediana	-12.596,39 (-0,38)		-1,420766 (-0,77)		-13.220,06 (-0,40)		-4.742,24 (-0,47)	
Grande	160.368,8 (2,77)	***	3,816822 (1,18)		155.092,4 (2,68)	***	34.753,78 (2,00)	**
Sector de la empresa auditada								
Agricultura	-113.087,6 (-1,13)	*	7,510279 (1,35)		-111.324,4 (-1,11)		-31.819,7 (-1,05)	
Construcción	-99.897,42 (-1,64)		-3,638359 (-1,07)		-94.725,45 (-1,56)		-38.473,57 (-2,10)	**
Comercio	-41.242,58 (-1,09)		-0,3980227 (-0,19)		-39318,2 (-1,04)		-25.957,51 (-2,28)	**
Servicios	-41.170,2 (-1,09)		3,47706 (1,65)	***	-39.100,61 (-1,03)		-6.702,099 (-0,59)	
Tipo de sociedad auditadora								
Grande	X	*	X	***	X	*	X	***
Mediana	X	*	X	**	X	*	X	*
Remuneración al auditor								
Diferencia respecto al promedio de la remuneración del conjunto de empresas según el sector económico	7.041,599 (11,73)	***	-0,0652632 (-1,95)	*	6.905,943 (11,50)	***	2.369,985 (13,10)	***
Dummies de localización según CC.AA								
Valor del Estadístico F	8,47	***	2,01	***	8,20	***	8,27	***
R ²	0,4736		0,1744		0,4676		0,4654	

Fuente: Elaboración propia en base Valor del estadístico t entre paréntesis.

Nota: * Significativo al 90%, **Significativo al 95% y *** Significativo al 99%.

++ Entre las variables explicativas se incluye la diferencia de la remuneración al auditor en la empresa auditada respecto al promedio de la remuneración de otras empresas auditadas del mismo sector económico, a datos del ICAC.

6.3 IDEAS PRINCIPALES DEL CAPÍTULO

En este capítulo se ha realizado el análisis de una muestra de 379 empresas auditadas, obtenida de la base de datos SABI, para analizar la demanda de los servicios de auditoría y el grado de concentración existente en el mercado de dichos servicios. También se contrasta la influencia de la auditoría de las cuentas anuales de la empresa sobre sus resultados económicos y financieros. Entre los principales resultados obtenidos cabe resaltar los siguientes:

- El análisis de la correlación entre la cifra de ventas de las empresas auditadas frente a las remuneraciones al auditor, por tamaño y sector de actividad económica, permite concluir una correlación positiva y significativa entre ambas variables; más intensa en el caso de las medianas y grandes empresas y en el caso de aquellas pertenecientes a los sectores del comercio y de la industria.
- También se obtiene una correlación positiva y significativa entre el desempeño económico de las empresas auditadas y la remuneración a los auditores, utilizando como indicadores los ingresos de explotación y la cifra de ventas. Este resultado se presenta para todos los sectores (excepto la agricultura) y las pequeñas, medianas y grandes empresas. Si utilizamos como indicador de desempeño la rentabilidad financiera, la correlación es positiva y significativa para la industria y las medianas y grandes empresas; y, si se considera margen de beneficio, la correlación es positiva y significativa para las micro y pequeñas empresas.
- Atendiendo al grado de concentración del mercado de la auditoría, a partir de los resultados descriptivos de la muestra, se encuentra que las cuatro grandes auditoras agrupan la mayor parte de este mercado (casi dos tercios de las remuneraciones a los auditores de la muestra); estando los servicios de auditoría concentrados especialmente en pequeñas y medianas empresas (75,8% de las empresas auditadas de la muestra) y en el sector servicios (más de un tercio de las empresas auditadas de la muestra).
- El análisis empírico de los factores que influyen sobre algunos indicadores seleccionados de desempeño de las empresas auditadas (los ingresos, la rentabilidad económica, las ventas y el valor agregado) se realiza mediante diferentes modelos que incluyen como variables explicativas: la condición jurídica, el tamaño, el sector de actividad, el tipo de sociedad encargada de auditar las cuentas anuales, los diferenciales de la remuneración al auditor respecto al promedio por tamaño y sector, y, las dummies de la localización geográfica. De las estimaciones de los coeficientes dichos modelos puede concluirse una influencia positiva y significativa de las retribuciones a los auditores, en términos relativos al promedio por tamaño y sector, sobre el desempeño económico de las empresas auditadas. El incremento en la confianza por parte de los mercados (inversores, consumidores, empleados...) sobre las empresas auditadas, asociada a la remuneración que estas pagan a sus auditores, pone en marcha una serie de mecanismos que favorecen al mejor desempeño económico por parte de las propias empresas auditadas.

Capítulo 7:

Consideraciones finales y recomendaciones

7.1. LOS ALCANCES DEL ESTUDIO Y POSIBLES MEJORAS

A lo largo de los capítulos de este estudio, se ha analizado, de manera detallada, la situación actual y la evolución, en los últimos veintiséis años, de diferentes aspectos relativos a los profesionales de la auditoría y del personal al servicio de los auditores en España. Además, se han destacado los beneficios económicos, que, en términos de valor añadido y generación de empleo, se derivan del ejercicio de la profesión de la auditoría, y que repercuten, con diferentes grados de intensidad, sobre los diversos actores vinculados con la actividad auditora: las propias empresas auditadas, los trabajadores de dichas empresas, los inversionistas, y, en general, la sociedad, por sus efectos sobre el desempeño y la estabilidad económica del país.

Pese a que se han alcanzado satisfactoriamente los objetivos planteados inicialmente en el estudio, centrados en ofrecer una radiografía muy completa del estado actual, evolución y ventajas para la economía producidas por la actividad y los profesionales de la auditoría, existen algunas posibles mejoras que pueden abordarse en próximos estudios y que, junto a la descripción del trabajo realizado en cada capítulo, se resumen a continuación.

En primer lugar, el análisis minucioso de las características principales de los profesionales de la auditoría, realizado en el capítulo 2 a partir de los microdatos ofrecidos por el ICAC, permite apreciar las diferencias existentes en la distribución de dicho colectivo por edad, sexo, categoría actual, antigüedad como auditor según fecha de alta en el ROAC, antigüedad en la categoría actual, y según su distribución provincial en función del domicilio profesional.

Dicho análisis ha permitido poner de relieve una serie de características, como por ejemplo, que uno de cada cinco auditores inscritos en el ROAC es ejerciente (realizando su actividad más frecuentemente a título individual, el 56,5%, que como socio en alguna sociedad, en un 43,5% de los casos), un 5,1% del total de auditores inscritos son no ejercientes que trabajan por cuenta ajena, mientras que la mayoría, el 75%, son auditores no ejercientes. Por otra parte, se encuentra que existe una elevada media de edad entre los auditores (58 años), siendo superior en el caso de los auditores no ejercientes (61 años) e inferior en el colectivo de auditores no ejercientes por cuenta ajena (40 años). La edad promedio de las mujeres es diez años inferior a los de los hombres en todas las categorías, con excepción de los no ejercientes por cuenta ajena donde el perfil de edades entre hombres y mujeres es más parecido.

Asimismo, se corrobora la participación minoritaria de la mujer en la actividad de la auditoría. Así, tanto en las categorías de ejercientes como en la de no ejercientes, suponen una de cada cuatro, mientras que representan una de cada dos en los auditores no ejercientes por cuenta ajena, resultando más equilibrada dicha distribución entre los que se han dado de alta recientemente en el registro. También se constata que el peso relativo de las mujeres va creciendo conforme avanzamos hacia cohortes de mayor juventud, siendo equilibrada la distribución

de auditores por género cuando se consideran los nacidos desde 1970. Por tanto, a medida que se incorporan nuevos auditores al ROAC la profesión se va feminizando, aunque las mujeres continúen siendo minoría.

La distribución geográfica de los auditores permite concluir que son Madrid y Barcelona las provincias en las que mayoritariamente se localiza el domicilio profesional de los auditores, concentrando algo más del 48% del total de auditores en España. Por categorías, el peso de estas dos provincias es diferente: concentran el 27,6% de los auditores ejercientes individuales, el 56,7% de los auditores ejercientes socios, el 49,1% de los auditores no ejercientes por cuenta ajena y el 50,7% de los no ejercientes. Agregando las dos categorías de ejercientes (a título individual y como socios), el peso relativo de ambas provincias es del 48%. Dicha situación cambia cuando se analiza la densidad de ejercientes por cada 1.000 empresas. Con este indicador, Madrid pasa de la primera a la tercera posición y Barcelona desde la segunda a la séptima. Las tres provincias con mayor densidad son Álava, con casi 2 auditores ejercientes por cada 1000 empresas, Navarra, con 1,845 y Madrid, con 1,731.

La valiosa información que aporta el análisis de los microdatos ha permitido conocer y analizar en profundidad determinadas características de los profesionales de la auditoría que no sería posible realizar con datos agregados; dicha información resulta esencial para proponer líneas de intervención orientadas a favorecer a determinados colectivos (aumentar la participación de las mujeres auditoras) o a facilitar el relevo generacional en determinadas categorías.

Los resultados obtenidos en el capítulo se enriquecerían significativamente si se dispusiera de información adicional de algunas variables en el fichero de microdatos, tales como el volumen de facturación en auditoría de cuentas (en euros y en horas facturadas), el número de personas al servicio del auditor en el ámbito de la auditoría de cuentas, el vínculo contractual con dicho personal (tanto inscrito como no inscrito en el ROAC), la cifra neta de negocios de las entidades auditadas, y la descripción del tipo de trabajo realizado por los contratados por los auditores ejercientes, entre otras variables. A su vez, la disponibilidad de dicho fichero de manera periódica, permitiría construir paneles de datos con los que realizar análisis dinámicos de la evolución de dicho colectivo, por ejemplo, a nivel de cohortes de edad, por género, por categoría y por provincia o Comunidad Autónoma.

También sería interesante explotar la información disponible sobre el número de participantes en las pruebas de acceso a la profesión, el número de aprobados, el porcentaje de aprobados que se inscriben finalmente en el ROAC, el tiempo transcurrido desde que aprueban hasta que se inscriben, la modalidad de situación (cuántos pasan directamente a no ejercientes, ya que aunque hayan aprobado, en la sociedades para las que trabajan no les conceden la capacidad de firma real hasta que no son directores –NECAS- o socios –ejercientes-), etc. En segundo lugar, el análisis longitudinal de la actividad auditora entre 1990-2015, realizado en el capítulo 3 a

partir de la información publicada en el BOICAC, destaca la evolución y las principales tendencias de la auditoría como actividad generadora de ingresos y de empleos. Dicho análisis se focaliza fundamentalmente en el volumen de facturación generado por la auditoría de cuentas (en euros y en horas facturadas) y el empleo generado por la actividad auditora.

Entre las conclusiones más destacadas, se encuentra la tendencia creciente en el número de auditores, explicada sobre todo por el aumento continuado de auditores no ejercientes, que constituyen la categoría más numerosa, frente al número de auditores ejercientes individuales que, desde 2010, registra una tendencia a la baja. Por otra parte, la disminución de la cuota de facturación de los auditores ejercientes individuales, que pasa del 14% en 1995 al 4,8% en 2015, y el elevado grado de concentración de la actividad auditora, ponen de relieve la importancia de un reducido número de sociedades que son las que generan la mayor parte de la facturación del sector.

En términos de empleo, de los cálculos realizados para 2015, se concluye que el empleo directo dedicado a la auditoría asciende a 16.924 personas, destacando la enorme importancia de las sociedades como determinantes del empleo en el sector (un 85%), mientras que los auditores ejercientes individuales disponen de una reducida plantilla, con un promedio de dos trabajadores y, por tanto, desempeñan un papel mucho menos relevante en la generación de empleo en el sector. Se presentan también dos estimaciones de empleo alternativas resultantes, por un lado, de considerar el empleo potencial que suponen los auditores no ejercientes y, por otro, de incluir el empleo en actividades relacionadas con la auditoría que generan los agentes auditores. Esta última estimación eleva la cifra de empleos totales hasta 40.295.

Las posibles mejoras que se pueden plantear en el capítulo, están relacionadas con la posibilidad de disponer de información de determinados colectivos no incluidos en los datos del ROAC y de determinadas variables que, aunque se recogen en los cuestionarios cumplimentados tanto por los auditores ejercientes como por las sociedades de auditoría, no son publicadas de manera agregada en el BOICAC. Dichas variables tienen que ver con el vínculo contractual con el personal al servicio del auditor y con el volumen de facturación (euros y horas) por provincia, según el domicilio profesional y según sea la provincia en que se localiza la oficina del auditor o sociedad auditora que ha realizado la auditoría de cuentas, entre otras. También podrían realizarse estudios de concentración de la actividad del sector si se dispusiera de la información, conveniente anonimizada, de los trabajos de auditoría firmados por el auditor o la sociedad que también se recogen en los cuestionarios. Otros aspectos importantes y fáciles de recoger en los cuestionarios del ICAC serían, además del tipo de vínculo contractual, información ya existente aunque no disponible, los relativos a la tipología y formación del personal contratado por auditores y sociedades, que constituye la gran parte del empleo generado en el sector. Esta carencia nos lleva necesariamente a la realización de hipótesis sobre la tipología de los empleos generados por el sector cuando para se procede a la estimación del valor añadido vía rentas. Por otra parte, se detectan algunas inconsistencias en los datos, por ejemplo sobre auditores NECA, en los informes estadísticos, además de datos posiblemente erróneos que provocan rupturas en las series. El análisis de concentración del mercado de la auditoría en España, realizado en el capítulo 4 con información pública de las propias compañías auditoras e informes de la CNMV, permite concluir, a partir de las cifras de

facturación, que en 2014 las diez mayores empresas del sector de la auditoría generaron el 70,4% del volumen de facturación total de individuales y de las sociedades de auditoría según lo reportado por el ICAC. En detalle, la facturación de las cuatro grandes representaron el 61,8% del total, mientras que la facturación de las seis firmas medianas de auditoría supuso un 8,6%.

Además, la totalidad de las cuentas anuales de las empresas del IBEX-35 fueron auditadas por las cuatro grandes empresas auditoras, suponiendo las remuneraciones satisfechas por dichos servicios en torno al 42% del total de la facturación de individuales y de las sociedades de auditoría, según la cifra proporcionada por el ICAC. Por otra parte, los honorarios satisfechos, tanto al auditor principal como a otros auditores, por los servicios de auditoría de dichas compañías representaron el 64% del total de la facturación de individuales y de las sociedades auditoras según el ICAC.

En términos de empleo, en las diez mayores firmas de auditoría, se encontraban trabajando, en 2014, 17.974 personas incluyendo a socios, a los profesionales de la auditoría, de asesoría fiscal, de servicios de consultoría y al personal administrativo. El personal ocupado en las cuatro grandes firmas auditoras ha ido en aumento en los últimos años, habiendo incrementado su plantilla en el período 2013-2015 en un 18%, aproximadamente.

Tras realizar los cálculos pertinentes, se obtiene que el peso relativo del personal ocupado en la auditoría en las diez mayores empresas auditoras en España ascendería a casi el 45%, considerando los empleos generados de manera directa por la auditoría, y al 4%, si se compara con el personal ocupado en las actividades de contabilidad, teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal (rama 69.2). Dicho peso representaría el 0,14% si se toma como referencia el total de personal ocupado en el sector.

La información publicada por las mayores firmas auditoras en términos de los honorarios remunerados por servicios de auditoría y por servicios relacionados con la auditoría, con excepción de algunos años, ha sido relativamente sencilla de localizar y analizar en las memorias e informes de transparencia. Sin embargo, no ha sucedido lo mismo con las cifras de personal contratado por dichas firmas, que tras arduos esfuerzos, sólo se ha localizado para las cuatro grandes firmas auditoras y a nivel agregado. El detalle de la composición de la plantilla según su media de edad, su distribución por sexo, el peso de las nuevas contrataciones, la proporción del personal según la línea de negocio, entre otros aspectos, también ha resultado complejo de analizar dado que la información es heterogénea y, en el caso del número de empleados, sólo fue posible analizarlo para dos de las diez mayores compañías auditoras.

De modo que las mejoras a plantear en el capítulo 4 van encaminadas a fortalecer y detallar el análisis de la evolución de la cuota de generación de empleo de las diez mayores empresas auditoras, pero también a analizar la composición de dicha plantilla según su edad, su nacionalidad, su sexo, su categoría (socios, directores, gerentes, senior, personal de soporte), su composición por línea de negocio (auditoría, consultoría, asesoramiento legal y fiscal, servicios internos), su vínculo contractual con la firma auditora (contratos indefinidos, arrendamiento de servicios, trabajo en prácticas, trabajo de duración determinada, trabajo de tiempo parcial, etc.), así como a analizar el número horas de formación de la plantilla y su rotación media, entre otros aspectos.

Este análisis permitiría comprobar, por ejemplo, si han existido progresos en la incorporación del talento femenino en dichas empresas (a través del porcentaje que suponen las mujeres en la plantilla total, pero también en el equipo directivo y en el equipo no directivo); comprobar, asimismo, si ha habido cambios en la estructura piramidal de la plantilla (con pocos socios y directores y gran peso de trabajadores "junior"), en circunstancias como las actuales en que la creciente complejidad de la auditoría requiere de mayor participación y supervisión por auditores experimentados en la realización de las mismas; también podría determinarse el peso de las nuevas contrataciones, y, analizar las nuevas tendencias en la contratación de servicios a través del offshoring, outsourcing, y los trabajos realizados en los denominados centros de excelencia, tales como el de gobierno corporativo de Deloitte y el de análisis de datos de KPMG, lo que permitiría comprender los cambios con relación a dónde y a quiénes realizan trabajos relacionados con la auditoría.

Las estimaciones de la importancia cuantitativa que tiene en el conjunto de la economía la actividad desarrollada por los profesionales de la auditoría, tanto en términos del empleo como del valor añadido, se realizan en el capítulo 5. Se han obtenido tres medidas diferentes del VAB de la auditoría, siendo la más moderada la resultante por la vía de la oferta (385,11 millones de euros, lo que supondría un 0,41 por mil del valor añadido español en 2014) y la más optimista la obtenida a partir de la primera hipótesis por la vía de las rentas (550,13 millones de euros lo que representaría un 0,58 por mil del VA total de la economía española en 2014).

En términos de empleo, la cifra total de empleo directo a la profesión de la auditoría es de 16.258 personas en 2014. Dos tercios de dicha cifra corresponden al empleo contratado no auditor y el otro tercio al empleo directo auditor (el de las personas auditoras, tanto ejercientes como no ejercientes, pero prestando servicios por cuenta ajena). En total, el empleo asociado a la profesión de la auditoría supone un 0,94 por mil del total de la economía española. De modo que el impacto cuantitativo de la auditoría sobre la actividad económica y el empleo en España, resulta más relevante desde el punto de vista de la variable de empleo, pues su peso relativo es casi el doble que el derivado de la consideración del valor añadido. Como ya se ha comentado, el peso del sector en el empleo se ve notablemente incrementado si consideramos las actividades complementarias y relacionadas con la auditoría que desarrollan los mismos agentes, auditores por cuenta propia y sociedades de auditoría, llegándose a multiplicar por 2,4 la suma de empleo directo y vinculado y obteniéndose una cifra de 40.295 en 2015 empleos lo que supone el 2,24 por mil del total de la economía.

Entre los principales problemas que se han enfrentado en este capítulo cabe señalar los siguientes. La primera dificultad deriva de que los informes estadísticos del ICAC, con información sobre los auditores personas físicas y las sociedades de auditoría, no aportan los datos de valor añadido ni de los consumos intermedios, lo que impide tener una medida directa y precisa de su aportación a la actividad económica. Si se pudiera disponer de esta información sería posible ofrecer una medida muy precisa de la importancia relativa de la auditoría en la actividad económica general.

En segundo lugar, el hecho de que la auditoría y los auditores constituyen una parte relativamente pequeña y muy específica de la actividad y de la ocupación total, complica mucho la posibilidad de encontrar en las estadísticas

oficiales del INE el nivel de desagregación suficiente como para llegar a una rama y tipo de ocupación que los pueda representar adecuadamente. Buena prueba de ello es que la proporción que supone la auditoría en la facturación de la rama 69.2 que la contiene, la más ajustada que es posible encontrar, es poco más del 6%. Si a esto se le añade que no es posible encontrar la información necesaria para la auditoría en una sola estadística (por su naturaleza o por el nivel de desagregación del que se dispone), se presenta también un problema adicional que deriva de la necesidad de combinación de distintas fuentes.

También cabe destacar la dificultad que entraña establecer una hipótesis bien ajustada sobre las remuneraciones de los auditores y los que trabajan a su cargo. Como se señala en párrafos anteriores, si a partir de los informes estadísticos del ICAC pudiera disponerse de información sobre el vínculo contractual y los relativos a la definición de la tipología y formación del personal contratado, las hipótesis se podrían formular de una forma mucho más precisa, lo que dotaría de mayor solvencia a la estimación del VAB de la auditoría por la vía de las rentas.

Del análisis de la demanda de los servicios de auditoría por parte de las empresas auditadas, realizado en el capítulo 6, a partir de una muestra de empresas obtenida de SABI cuyas cuentas anuales fueron auditadas en 2014, se constata el elevado grado de concentración del mercado de la auditoría. Los resultados descriptivos de la muestra aleatoria permiten concluir que las cuatro grandes auditoras agrupan la mayor parte de este mercado (casi dos tercios de las remuneraciones satisfechas a los auditores de la muestra), estando concentrados los servicios de auditoría especialmente en pequeñas y medianas empresas (75,8% de las empresas auditadas de la muestra) y en el sector servicios (más de un tercio de las empresas auditadas de la muestra).

Por otra parte, entre los factores que influyen sobre el desempeño de las empresas auditadas (medido por el volumen de ingresos, la rentabilidad económica, las ventas y el valor agregado) se considera el tipo de sociedad encargada de auditar las cuentas anuales (grande, de nivel medio, y otras) y los diferenciales de la remuneración al auditor respecto al promedio satisfecho por otras empresas del mismo tamaño y del mismo sector económico. Los resultados apuntan a que seleccionar una firma auditora de nivel grande o medio ejerce una influencia positiva en los resultados empresariales, lo cual podría estar asociado al valor de la marca o reputación que otorga la firma auditora elegida. Asimismo, los resultados muestran que existe una influencia positiva y significativa de las retribuciones satisfechas a los auditores, en términos relativos al promedio por tamaño y sector, sobre el desempeño económico de las empresas auditadas. El incremento en la confianza por parte de los mercados y sus agentes (inversores, consumidores, empleados,...) sobre las empresas auditadas, asociada a la remuneración que estas pagan a sus auditores, pone en marcha una serie de mecanismos que favorecen el mejor desempeño económico por parte de las propias empresas auditadas.

Las limitaciones principales del análisis realizado de la demanda de los servicios de auditoría, radican en que se trata de un análisis estático y que se ha realizado con información secundaria disponible en la base de datos SABI. Así pues, las mejoras que se plantean en este capítulo se enfocan en los siguientes puntos: realizar un análisis dinámico para obtener conclusiones más robustas sobre la influencia de la elección del auditor y de los honorarios satisfechos al mismo sobre los resultados empresariales; explorar en profundidad, y a partir de datos obtenidos de una encuesta ad-hoc, cuáles son los factores que influyen o limitan la elección del auditor por parte

de las empresas auditadas, así como indagar cuál es la influencia de otros agentes en dicha decisión, y analizar los factores que explican la decisión de la empresa de cambiar de auditor. Resulta igualmente relevante conocer, a partir de fuentes primarias derivadas de encuestas ad-hoc, cuál es la percepción del valor de la auditoría por parte de las empresas (tanto para aquellas que deben realizar dicha tarea de manera obligatoria como para las que la realizan de modo voluntaria).

Asimismo, se puede mejorar el tratamiento y análisis de las características y de la evolución de la demanda de los servicios de auditoría a partir de la construcción, con información secundaria, de paneles o pseudopaneles de empresas, para investigar, desde una doble perspectiva, los factores que influyen en la decisión de auditar las cuentas de la empresa (variable a explicar) o la influencia de la actividad auditora en los resultados empresariales (como variable explicativa), en una muestra o subpoblación amplia que incluya empresas auditadas y empresas no auditadas.

7.2. DESAFÍOS Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN SOBRE EL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA EN ESPAÑA

No hay duda de que el ejercicio de la auditoría ha evolucionado con el tiempo; fenómenos como la globalización, la crisis económica y las nuevas tecnologías, han cambiado la naturaleza de los negocios y de los procesos de auditoría.

El sector se enfrenta hoy en día con nuevos retos y problemas cuyo tratamiento supone reforzar el papel del auditor como generador de confianza en las empresas, en los mercados y en la sociedad, por lo que las exigencias a la profesión pasan por un proceso de adaptación a una realidad mucho más compleja y versátil.

Por ello, surgen nuevos desafíos a enfrentar por los profesionales de la auditoría y también nuevos retos para el análisis y la investigación. Entre los objetivos que podrían generar futuros trabajos de investigación relevantes sobre el ejercicio de la auditoría en España, que no han sido desarrollados en este estudio por su alcance necesariamente limitado, podemos destacar los siguientes:

- a) Profundizar en el análisis de los factores que influyen en la calidad de la auditoría y en la competencia por suministrar los servicios de auditoría de cuentas. La reducida visibilidad de la calidad del servicio suministrado puede poner en peligro la escasa innovación en la actividad y reducir los incentivos de las empresas y profesionales de la auditoría a mejorar sus estándares de calidad, repercutiendo negativamente en el papel del auditor en la sociedad.
- b) Analizar en detalle aspectos relacionados con la calidad y la cantidad de recursos humanos dedicados a la actividad de la auditoría. El aumento de la cuota de facturación de las consultorías, en detrimento de las auditorías, puede constituir un aspecto que favorezca el efecto diversificación de los profesionales auditores (ya que están preparados para asumir tareas y responsabilidades de otras líneas de negocio) y a la creación de sinergias entre los distintos profesionales. La falta de capacidad de retención de profesionales de la auditoría altamente experimentados podría hacer peligrar la calidad del servicio, al tener que contar

con profesionales que no disponen de un nivel de experiencia y habilidades apropiadas para afrontar la realización rigurosa de una auditoría.

c) Investigar los efectos que han generado las nuevas tecnologías en el sector de la auditoría. A priori dichos impactos han sido positivos, repercutiendo favorablemente en la eficacia y en la eficiencia de los procesos de auditoría. Las firmas auditoras han ido incorporando profesionales con una serie de habilidades en dicha materia, o desarrollado internamente dichas habilidades a través de capacitaciones y cursos formativos. Este cambio en las expectativas, por parte de las empresas auditoras, con relación a los perfiles de los profesionales de la auditoría, puede tener un impacto en los planes de estudio de las universidades y en los requisitos de su contratación.

d) Analizar en detalle la situación actual y la evolución de la participación del auditor externo en el sector público. Debido a la escasez de medios con que cuentan las Intervenciones de las diferentes Administraciones Públicas, la normativa ha previsto la colaboración de los auditores privados externos con los órganos públicos de control en aras a conseguir una mayor transparencia en la gestión pública. No obstante, el número de entidades, organismos o empresas públicas de nuestro país que auditan anualmente sus cuentas es muy reducido (sólo el 10%), por lo que el desafío es potenciar la colaboración de los auditores individuales y de las sociedades de auditoría con el sector público, en virtud de la función de interés público que desempeñan como profesionales. Así pues, examinar cómo ha evolucionado dicha colaboración, qué tipo de auditorías se realizan y en qué áreas de actividad, el acceso de las pequeñas y medianas firmas de auditoría al sistema público de contratación, entre otros aspectos, puede arrojar luces para seguir potenciando dicha colaboración.

e) Analizar cómo se han sorteado los desafíos y nuevos retos que tuvo que enfrentar la profesión en tiempos de una crisis financiera a escala mundial y de profunda recesión económica. El aumento de los riesgos y de las tensiones financieras en las organizaciones, la falta de experiencias similares en los auditores más jóvenes que vivían por primera vez una situación de tanto calado, la creciente desconfianza ciudadana en la figura de las empresas y sus crecientes demandas de transparencia, así como los cambios normativos que se han introducido como respuesta, fueron algunos de los retos más importantes.

Referencias Bibliográficas

Arroyo, R. (2016). "Radiografía del sector de la auditoría en España". Diario Expansión 05/04/2016. Disponible en: <http://www.expansion.com/empresas/2016/04/05/570381f2268e3e555f8b4573.html> [Consultado el 15 de julio de 2016]-

Auren (varios años). Informes de Transparencia Anuales. Disponibles en <https://www.auren.com/es-ES>

BDO (varios años). Informes de Transparencia Anuales. Disponibles en <http://www.bdo.es>.

Bolinches, C. (2015). "Radiografía del sector de la auditoría". Diario Expansión 13/04/2015. Disponible en: https://www.crowehorwath.net/es/news-room/sala_prensa_20150413.aspx [Consultado el 15 de julio de 2016].

Cuesta-Bravo, M.T., (2014). "El mercado de auditoría en España. Análisis de su estructura y evolución". Trabajo de Fin de Carrera. Universidad Politécnica de Valencia. Disponible en: <https://riunet.upv.es/bitstream/handle/10251/47156/tfc.pdf?sequence=1> [Consultado el 15 de julio de 2016].

Deloitte (varios años). Informes de Transparencia Anuales y Memorias de Responsabilidad Corporativa. Disponibles en: <https://www2.deloitte.com/es/es.html>

Deloitte (2015). "The 2014 Big Four Firms Performance Analysis. An Analysis of the 2014 Financial Performance of the World's Largest Accounting Firms". Disponible en: <http://www.big4.com/wp-content/uploads/2015/01/The-2014-Big-Four-Firms-Performance-Analysis-Big4.com-Jan-2015.pdf> [Consultado el 15 de julio de 2016].

Doty, J. (2013). "The role of the audit in the global economy". Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Disponible en: https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/04182013_ICAS.aspx [Consultado el 30 de noviembre de 2016].

Doty, J. (2014). "The role of the audit in economic growth". Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Disponible en: https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/12032014_Doty.aspx [Consultado el 30 de noviembre de 2016].

Ernst & Young (varios años). Informes de Transparencia Anuales y Memorias de Responsabilidad Corporativa. Disponibles en: <http://www.ey.com/es/es/home>

García Vega, J. A. (2013). "¿Auditoras sin salvedades?". Diario El País, 14/04/2013. Disponible en: http://economia.elpais.com/economia/2013/04/12/actualidad/1365786972_696809.html [Consultado el 30 de noviembre de 2016].

Gonzalo-Angulo, J. A. (2002). "Información contable, auditoría y gobernanza empresarial". *Ekonomiaz, Revista Vasca de Economía*, 50 (2ºcuatrimestre), 28-53.

Grant Thornton (varios años). Informes de Transparencia Anuales. Disponibles en http://www.grantthornton.es/public_informe_transparencia.htm

IFIAR (2015). "Current trends in Audit industry", IFIAR's Investor and Other Stakeholders Working Group and Global Public Policy Committee Working Group. Disponible en: <https://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/IFIARMembersArea/MemberUpdates/Member%20Updates/Current-Trends-in-the-Audit-Industry.pdf> [Consultado el 15 de julio de 2016].

INE (2015). Encuesta Anual de Servicios. Notas metodológicas. Disponible en: <http://www.ine.es/metodologia/t37/t3730e0108.pdf> [Consultado el 5 de diciembre de 2016].

INE (2016). Encuesta de Estructura Salarial. Metodología. Disponible en: http://www.ine.es/metodologia/t22/meto_ees14.pdf [Consultado el 5 de diciembre de 2016].

Junco, L. (2009). "Los servicios anticrisis impulsan el negocio de las grandes auditoras". Diario Expansión 12/03/2009. Disponible en: <http://www.expansion.com/2009/03/11/empresas/1236810385.html> [consultado el 15 de julio de 2016].

KPMG (2015). Claves de la nueva Ley de Auditoría para las empresas. Disponible en: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/09/Claves-nueva-Ley-Auditoria.pdf> [Consultado el 15 de julio de 2016].

KPMG (varios años). Informes de Transparencia Anuales. Disponibles en: <https://home.kpmg.com/es/es/home.html>

London Economics (2006). Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes. (MARKT/2005/24/F). London Economics in association with Professor Ralf Ewert, Goethe University, Frankfurt am Main, Germany. Final Report to EC-DG Internal Market and Services. Disponible en: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/auditors-final-report_en.pdf [Consultado el 15 de julio de 2016].

López-Gavira, R., Campos-Lucena, M. S., y Pérez-López, J. A. (2011). "Estudio comparativo de los servicios de las firmas auditoras tras la nueva ley". Partida Doble, 236: 22 – 35, ISSN 1133-7869. Disponible en: <http://pdfs.wke.es/9/8/2/3/pd0000069823.pdf> Consultado el 30 de noviembre de 2016].

Mañas-Alcón, E., González-Cueto, T. (Col.), Pérez del Blanco, G. (Col.), Gómez-Zapatero, E. A. (Col.), Carnicer-Diez, C. (Pr). (2011). Impacto de la abogacía en la economía. Thomson Reuters-Civitas, 2011. ISBN 978-84-470-3818-3

Mañas-Alcón, E., Peinado-Gracia, M. L. y Llorente-Heras, R. (2006). Impacto en la economía española de las profesiones colegiadas: un estudio sobre la producción y el empleo. Instituto de Estudios Económicos.

Mazars (varios años). Informes de Transparencia Anuales. Disponibles en: <http://www.mazars.es/Pagina-inicial/Noticias/Nuestras-Publicaciones/Documentacion-Corporativa2>

Montoya-del Corte, J., Fernández-Laviada, A. y Martínez-García, F. J. (2014). "Utilidad de la auditoría de cuentas: perspectiva de las PYMES en España". Universia Business Review, Primer Trimestre, 80-97, ISSN: 1698-5117.

Palazuelos, E., Sañudo, E. y Montoya-del Corte, J. (2015). "Evolución de la auditoría de cuentas en España: situación actual y perspectivas de futuro". Gestión Joven. Revista de la Agrupación Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Empresas (AJOICA), 14, 21-37. ISSN 1988-9011.

PWC (2014). Temas candentes. La auditoría del futuro y el futuro de la auditoría. Disponible en: <https://www.pwc.es/es/publicaciones/auditoria/assets/informe-temas-candentes-auditoria.pdf> [Consultado el 30 de noviembre de 2016].

PWC (varios años). Informes Anuales e Informes de Transparencia. Disponibles en: <http://www.pwc.es/>

PKF Attest (varios años). Informes de Transparencia Anuales. Disponibles en: <http://www.pkf.es/wp-content>

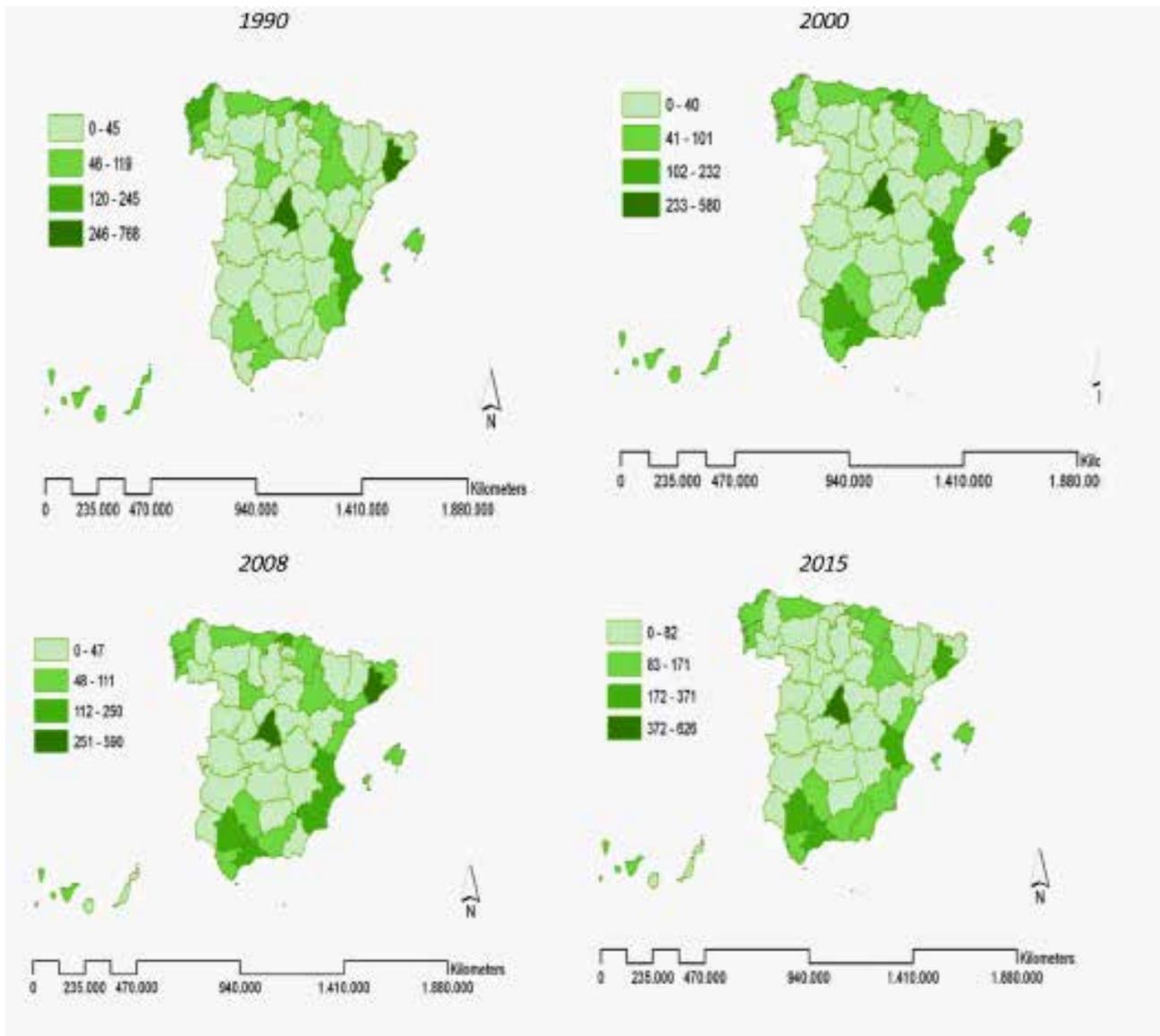
RSM (varios años). Informes de Transparencia Anuales. Disponibles en: <http://www.rsm.es/wp-content>

Sanli, N., (2012). "The importance of auditing in the national economy". 9th National Symposium on Auditing in Turkey and 3rd international Symposium on Auditing in Turkey. Disponible en: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/09Sempozyum/EN/7%20panel/nail%20sanli.pdf> [Consultado el 30 de noviembre de 2016].

Tua-Pereda, J. y Gonzalo-Ángulo, J. A. (1987). "La responsabilidad social del auditor". Técnica Contable, Ene-Dic; XXXIX (457-468): 435-452, ISSN: 02102129.

Anexo

Figura A. 1 Distribución geográfica del Nº de oficinas abiertas declaradas por los Auditores Ejercientes Individuales, por provincia



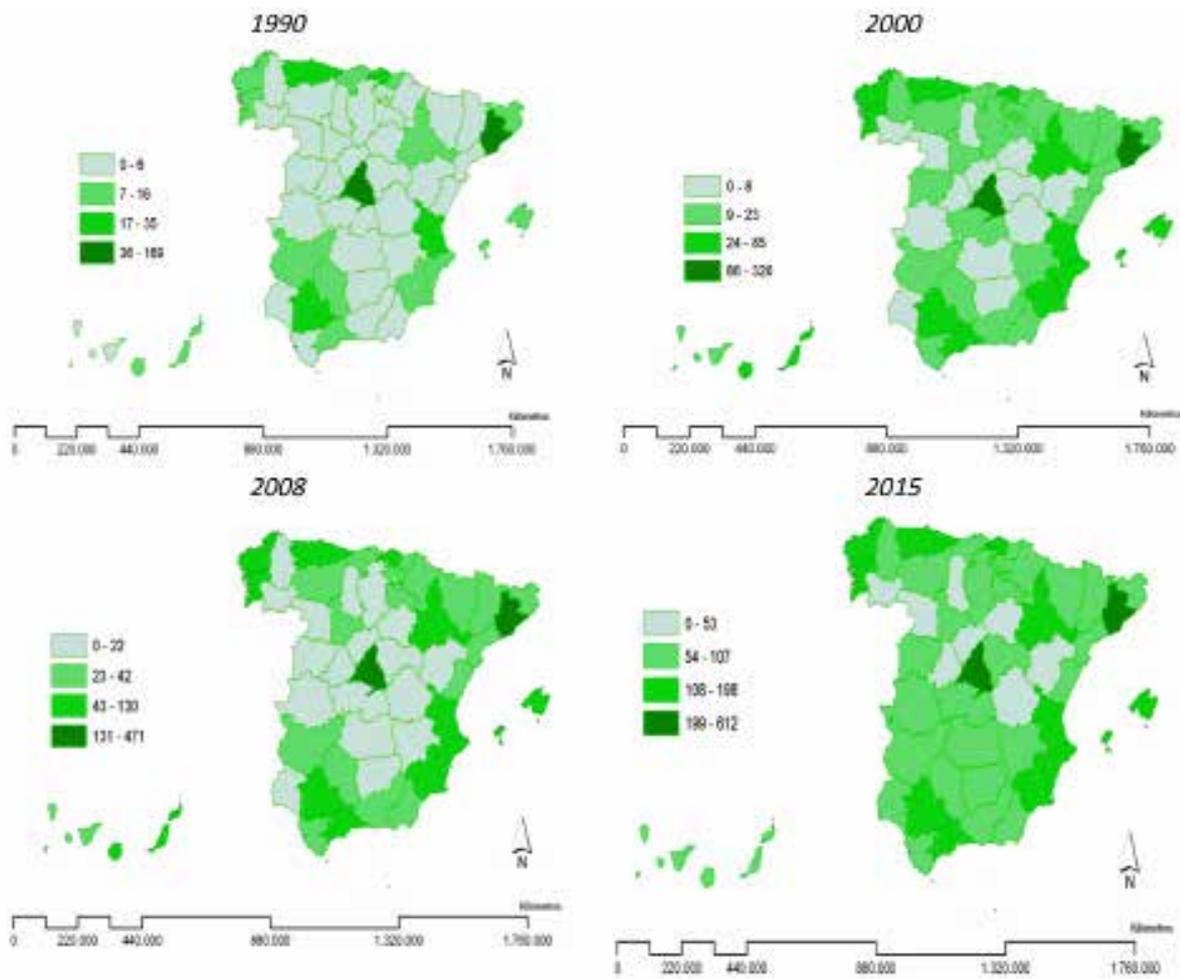
Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del ICAC

Tabla A. 1 Ranking de provincias por número de oficinas abiertas por Auditores Ejercientes Individuales

Posición 1990	Provincia	Part. % 1990	Posición 2000	Provincia	Part. % 2000	Posición 2015	Provincia	Part. % 2015
1	Madrid	21,1%	1	Madrid	16,8%	1	Madrid	11,8%
2	Barcelona	17,3%	2	Barcelona	12,9%	2	Barcelona	7,0%
3	Valencia	6,7%	3	Valencia	6,7%	3	Valencia	4,8%
4	Alicante	4,6%	4	Málaga	4,2%	4	Málaga	4,5%
5	A Coruña	4,0%	5	Alicante	4,1%	5	Sevilla	4,4%
6	Vizcaya	3,6%	6	Vizcaya	3,9%	6	Alicante	3,2%
7	Málaga	3,3%	7	Sevilla	3,8%	7	A Coruña	3,1%
8	Asturias	2,8%	8	Murcia	3,3%	8	Murcia	3,0%
9	Sevilla	2,6%	9	Asturias	2,9%	9	Vizcaya	2,9%
10	Murcia	2,3%	10	Navarra	2,7%	10	Asturias	2,4%
11	Santa Cruz	2,3%	11	A Coruña	2,6%	11	Navarra	2,3%
12	Baleares	1,9%	12	Zaragoza	2,3%	12	Baleares	2,3%
13	Guipúzcoa	1,9%	13	Baleares	2,2%	13	Pontevedra	2,3%
14	Zaragoza	1,8%	14	Santa Cruz	2,0%	14	Cádiz	2,2%
15	Navarra	1,8%	15	Pontevedra	1,9%	15	Córdoba	2,2%
16	Valladolid	1,7%	16	Cádiz	1,7%	16	Granada	2,2%
17	Cantabria	1,7%	17	Castellón	1,7%	17	Santa Cruz	2,1%
18	Pontevedra	1,6%	18	Guipúzcoa	1,6%	18	Zaragoza	1,9%
19	Las Palmas	1,4%	19	Córdoba	1,5%	19	Castellón	1,7%
20	Tarragona	1,2%	20	Tarragona	1,4%	20	Guipúzcoa	1,7%
21	Córdoba	1,1%	21	Cantabria	1,3%	21	Almería	1,6%
22	Burgos	1,1%	22	Las Palmas	1,3%	22	Tarragona	1,5%
23	Cádiz	1,0%	23	Álava	1,3%	23	Jaén	1,5%
24	Lugo	1,0%	24	Burgos	1,2%	24	Badajoz	1,5%
25	Castellón	1,0%	25	Girona	1,1%	25	Valladolid	1,5%
	Resto	9,1%		Resto	13,5%		Resto	24,2%
	Total (3.632 auditores)	100,0%		Total (3.446 auditores)	100,0%		Total (5.298 auditores)	100,0%

Fuente: Elaboración propia en base a datos del ICAC.

Figura A. 2 Distribución geográfica del Nº de oficinas abiertas por las Sociedades de Auditoría, por provincia



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del ICAC

Tabla A. 2 Ranking de provincias por número de oficinas abiertas por Sociedades de Auditoría

Posición 1990	Provincia	Part. % 1990	Posición 2000	Provincia	Posición 2015	Provincia	Part. % 2015
1	Madrid	26,2%	1	Madrid	1	Madrid	11,7%
2	Barcelona	24,7%	2	Barcelona	2	Barcelona	7,8%
3	Valencia	5,4%	3	Valencia	3	Valencia	3,8%
4	Vizcaya	3,7%	4	Sevilla	4	Sevilla	3,5%
5	Asturias	3,3%	5	Vizcaya	5	Málaga	3,3%
	Sevilla	3,1%	6	Las Palmas	6	Alicante	3,1%
7	Málaga	2,5%	7	Málaga	7	A Coruña	3,0%
8	Zaragoza	2,5%	8	Zaragoza	8	Baleares	2,7%
9	Alicante	2,3%	9	Murcia	9	Zaragoza	2,6%
10	Las Palmas	2,2%	10	Asturias	10	Murcia	2,6%
11	A Coruña	2,0%	11	Baleares	11	Vizcaya	2,5%
12	Murcia	2,0%	12	Pontevedra	12	Asturias	2,3%
13	Pontevedra	1,6%	13	A Coruña	13	Pontevedra	2,2%
14	Guipúzcoa	1,6%	14	Alicante	14	Granada	2,0%
15	Córdoba	1,4%	15	Guipúzcoa	15	Córdoba	1,8%
16	Cantabria	1,4%	16	Valladolid	16	Santa Cruz	1,8%
17	Girona	1,2%	17	Santa Cruz	17	Guipúzcoa	1,7%
18	Baleares	1,1%	18	Tarragona	18	Valladolid	1,7%
19	Badajoz	1,1%	19	Cantabria	19	Las Palmas	1,7%
20	Santa Cruz	0,9%	20	León	20	Almería	1,7%
21	León	0,9%	21	Córdoba	21	Navarra	1,6%
22	Granada	0,8%	22	Granada	22	Cádiz	1,6%
23	Tarragona	0,6%	23	Badajoz	23	Tarragona	1,6%
24	Cádiz	0,6%	24	Navarra	24	Cantabria	1,6%
25	Lleida	0,6%	25	Cádiz	25	Castellón	1,4%
	Resto	6,4%		Resto		Resto	28,5%
	Total (645 sociedades)	100,0%		Total (1.498 sociedades)	Total (5.250 sociedades)		100,0%

Fuente: Elaboración propia en base a datos del ICAC.

Tabla A. 3 Servicios de Auditoría prestados a Empresas del IBEX 35, 2015

Nº	Compañía	Auditor principal	Nº ejercicios ininterrumpidos con el mismo auditor	Auditor principal (Mill. €)			Otros Auditores (Mill. €)			GASTO TOTAL (Mill. €)		
				Servicios de auditoría	Otros trabajos	Total Serv. Prof. de auditoría	Servicios de auditoría	Otros trabajos	Total Serv. Prof. de auditoría	Servicios de auditoría	Otros trabajos	Total Serv. Prof.
1	Abertis	Deloitte	4	2,410	1,069	3,479	0,062	2,361	2,423	2,472	3,430	5,902
2	Acciona S.A.	Deloitte	14	3,936	2,267	6,203	2,185	5,455	7,640	6,121	7,722	13,843
3	Acerinox	KPMG	12	0,799	0,720	1,519	0,088		0,088	0,887	0,720	1,607
4	ACS Actividades de Construcción y Servicios, S.A.	Deloitte	14	12,844	2,985	15,829	2,422	6,309	8,731	15,266	9,294	24,560
5	Aena	PWC	5	0,065	0,196	0,261			0,000	0,065	0,196	0,261
6	Amadeus IT GROUP, S.A.	Deloitte	10	2,133	1,748	3,881			0,000	2,133	1,748	3,881
7	B. Popular	PWC	34	1,976	0,867	2,843	0,148	7,096	7,244	2,124	7,963	10,087
8	B. Sabadell	PWC	31	3,752	1,689	5,441	0,145		0,145	3,897	1,689	5,586
9	B. Santander	Deloitte	14	96,500	21,700	118,200	117,400		117,400	213,900	21,700	235,600
10	Bankia	E&Y	3	1,957	0,193	2,150			0,000	1,957	0,193	2,150
11	Bankinter	Deloitte	10	1,277	0,331	1,608			0,000	1,277	0,331	1,608
12	BBVA	Deloitte	13	30,262	2,362	32,624		29,100	29,100	30,262	31,462	61,724
13	Caixabank	Deloitte	14	6,429	3,370	9,799	0,239	10,714	10,953	6,668	14,084	20,752
14	Dia	KPMG	24	0,825	0,572	1,397			0,000	0,825	0,572	1,397
15	Enagás	Deloitte	12	1,277	0,059	1,336	0,049		0,049	1,326	0,059	1,385
16	Endesa	E&Y	5	3,770		3,770	0,007		0,007	3,777	0,000	3,777
17	FCC	Deloitte	14	3,479	0,893	4,372	0,425	4,466	4,891	3,904	5,359	9,263
18	Ferrovial	Deloitte	6	5,000	0,600	5,600			0,000	5,000	0,600	5,600
19	Gamesa	E&Y	2	1,320	0,213	1,533	0,020		0,020	1,340	0,213	1,553
20	Gas Natural	PWC	25	4,731	0,022	4,753	1,718	0,096	1,814	6,449	0,118	6,567
21	Grifols	KPMG	25	2,901	0,145	3,046	0,035	0,007	0,042	2,936	0,152	3,088
22	IAG	E&Y	6	3,552	2,298	5,850	0,040	0,392	0,432	3,592	2,690	6,282
23	Iberdrola	E&Y	10	27,231	0,075	27,306	3,578	3,170	6,748	30,809	3,245	34,054
24	Inditex	Deloitte	4	5,662	1,469	7,131			0,000	5,662	1,469	7,131
25	Indra	KPMG	24	1,494	0,204	1,698	0,153		0,153	1,647	0,204	1,851
26	Mapfre	KPMG	1	6,370	1,633	8,003			0,000	6,370	1,633	8,003
27	Mediaset	E&Y	8	0,181	0,176	0,357			0,000	0,181	0,176	0,357
28	OHL	Deloitte	14	2,823	0,941	3,764	0,888	0,289	1,177	3,711	1,230	4,941
29	Red Eléctrica	KPMG	3	0,245	0,063	0,308		0,066	0,066	0,245	0,129	0,374
30	Repsol	Deloitte	14	9,200	0,700	9,900	4,400	0,300	4,700	13,600	1,000	14,600
31	Sacyr	E&Y	13	1,905	0,894	2,799	0,077		0,077	1,982	0,894	2,876
32	Téc. Reunidas	PWC	14	0,878	0,245	1,123	0,586		0,586	1,464	0,245	1,709
33	Telefónica	E&Y	11	20,940		20,940	3,160	49,810	52,970	24,100	49,810	73,910
TOTAL IBEX				268,125	50,699	318,823	137,825	119,631	257,456	405,950	170,330	576,279

Fuente: Elaboración propia en base a los Informes de Auditorías de Entidades Emisoras e Informes Anuales de Gobierno Corporativo de las sociedades cotizadas, publicados por la CNMV.

✓AUDITORES

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

Paseo de la Habana, 1 • 28036 - Madrid
Tel.: 91 446 03 54 • Fax: 91 447 11 62
E-mail: comunicacion@icjce.es
Web: www.icjce.es