

**EL CONTROL DE GESTIÓN EN LAS
ORGANIZACIONES NO LUCRATIVAS: EL CASO DE
LOS COLEGIOS DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA.**

Tesis doctoral realizada por:

PILAR SOLDEVILA I GARCIA

Dirigida por:

Dr. ORIOL AMAT I SALAS

Universitat Pompeu Fabra

Departamento de Economía y Empresa.

Barcelona, febrero 2000.

Depósito legal: B.19316-2002

ISBN: 84-699-8516-7

*A mi padre y a Man, por aquella tarde en Soldevila Macià. Cambió mi futuro.
A mi madre, a Teresa, y a Josep Ramon, por haber estado siempre a mi lado.
A Conxi, por haberme enseñado a gozar del placer de aprender.*

AGRADECIMIENTOS

Al director de tesis el Dr. Oriol Amat i Salas, por la paciencia, por las recomendaciones y por el esfuerzo que ha realizado en la dirección de este estudio. Sin su colaboración y ayuda este estudio no habría sido posible.

A Ferran Termes, por sus opiniones, afecto y apoyo moral que siempre me ha dado.

Al Dr. Josep Vallverdú por la lectura realizada, sus opiniones y aportaciones. En la parte estadística, agradecer al Dr. Carles Murillo sus sugerencias y recomendaciones. En este campo también, agradecer las opiniones desinteresadas de la Dra. Anna Cuixart, y muy especialmente a Anna Torres por haber logrado hacerme ver las cosas con tanta sencillez.

Al Dr. Joan Maria Amat, por sus consejos en la primera fase de la tesis, en aquel momento en que no sabes por donde empezar a buscar la información ni qué buscar.

Al Colegio de economistas de Cataluña, por haberme facilitado la entrada al resto de colegios, especialmente a Rosa Cava en la realización de la encuesta de control de gestión. Muy afectuosamente, querría agradecer también a Lluís Santaló, quien ha sido el primero que me llenó la biblioteca de información básica de colegios, quien ha compartido desde el primer día cualquier tipo de avance, de duda y de tropiezo, y siempre ha estado a punto para darme información y opinión sobre los colegios de economistas. Al fin, he podido entender y compartir su pasión por los colegios.

A Víctor Gómez del *Colegio de Economistas de Valencia* y a María Carmen Marco del *Colegio de Economistas de Madrid*, por su colaboración, dedicación y opiniones que me han ofrecido.

A John Blake por haberme facilitado las estancias en la *University Central of Lancashire*.

A la biblioteca de la UPF, sobre todo a Coro Pozuelo y a Elena Blanco, por haberme ayudado en todo momento en la consecución de datos y la información necesaria.

A Jesús Soler por la persecución telefónica en las facultades de económicas y de otras instituciones oficiales.

A Francesc Liñán, por haberme salvado de los problemas informáticos, y no haberme dado nunca un “no” como respuesta.

A mi familia: a papá, a mamá, a Teresa, a Josep Ramon, a Juan, a Anna, a la Tía Maite, al Tío Enrique, al Tío Moncho y a la Tía Amparo porque han hecho que esta tesis sea una parte de ellos. Especialmente, gracias a las lecturas que ha tenido que soportar Teresa y la revisión de la bibliografía de mamá. A los dibujos

“para la tesis” que Maria Echániz me ha regalado, (¡por cierto!, me han decorado la casa). A las sonrisas inocentes de Ignasi y Maria Echániz, y, de Guillem y de Eloi Soldevila, con quien me habría gustado compartir mucho más su crecimiento y su tiempo, pero que siempre con cara de pena incomprensible han dejado que desapareciera, sin entender demasiado bien qué es esto de la tesis.

A Helena Jorge por haberme animado diariamente y haberme escuchado en las crisis que toda tesis comporta. Y cómo no, a su Eugeni por haber cuidado de mí como si de una hermana pequeña se tratara. ¡Jamás olvidaré las cenas compartidas!

A Sole Moya, por la vida que lleva dentro y por la alegría y el buen humor que siempre sabe comunicar.

A Xevi Vila, por el apoyo, la confianza y la amistad que en todo momento me ha regalado, ¡han sido inagotables!

A Jordi de Falguera porque siempre se ha interesado y me ha escuchado y con quien hemos compartido los momentos de duda para hacer la tesis.

A Ester Oliveras por las estancias en Preston y por las ayudas técnicas. También a Jayne y a Alyson, por aquellos entrañables atardeceres fríos ingleses.

A Conxi y a Tere, por enseñarme su filosofía de la vida, por compartir conmigo el goce de las pequeñas cosas. También a Anna Guix, a Carmen Pampín y a José Antonio, por sus sonrisas y la ilusión que han depositado en este estudio.

A Imma Pou, a Lourdes Alemany, a Anna Erra, a Carme Tió, a Margaret, a Montse Baldirà, a Oscar Vela, a Gràcia Serra, a Toni Español, a Marta Ballescà, entre muchos otros, porque todos ellos han sabido cuidar de mí y comprender este periodo tan extraño para uno mismo, que posiblemente desde fuera, para quien no ha hecho nunca una tesis, cueste más. Pero gracias a todos, ya que siempre han sabido estar cerca de mí y animarme, muchas veces desgraciadamente en la distancia, y han sabido perdonarme por aquellos momentos en que los he tenido que abandonar.

A los compañeros del doctorado, a Munsa Vilalta, a Xosé Carlos, a Sandra Sieber, por todos los momentos vividos.

Para todos vosotros no hay suficientes gracias para daros. Jamás habéis dudado que este proyecto se acabaría algún día, y porque todos juntos, a veces sin ni siquiera saberlo, habéis colaborado a que este trabajo se presente hoy. Desafortunadamente Man, no estás con nosotros físicamente, pero yo sé que estás conmigo para compartirlo. Para ti también, ¡gracias!

ÍNDICE

CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN-----	14
1.1. PRESENTACIÓN E IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA -----	14
1.2. MARCO DE REFERENCIA EN LA DEFINICIÓN DE CONTROL DE GESTIÓN Y DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN-----	17
1.2.1. Hacia una definición de control de gestión-----	17
1.2.2. Hacia una definición de contabilidad de gestión-----	17
1.3. CARACTERIZACIÓN DEL ESTUDIO-----	21
1.3.1. Objetivos del estudio -----	21
1.3.2. Metodología utilizada-----	22
1.3.3. Contribuciones que se pretende realizar con el estudio -----	23
1.3.4. Estructura del trabajo -----	25
CAPÍTULO 2. EL CONTROL DE GESTIÓN: ESTADO DEL ARTE Y NUEVAS TENDENCIAS -----	28
2.1. INTRODUCCIÓN -----	28
2.2. EVOLUCIÓN DE LA LITERATURA EN MATERIA DE CONTROL DE GESTIÓN-----	29
2.3. SISTEMAS MECANICISTAS Y FORMALES DE CONTROL -----	32
2.3.1. Teoría clásica o tradicional -----	33
2.3.2. Teoría de la contingencia -----	34
2.3.3. Limitaciones comunes a los diferentes sistemas mecanicistas -----	37
2.4. SISTEMAS DE CONTROL QUE SE CENTRAN EN ASPECTOS PSICOSOCIALES-----	39
2.4.1. Corrientes basadas en las relaciones humanas-----	40
2.4.2. Corrientes basadas en el proceso de información sobre los recursos humanos -----	43
2.4.3. Teoría de los sistemas abiertos -----	45
2.4.4. Limitaciones comunes a los diferentes sistemas de control que se centran en aspectos psicosociales -----	47
2.5. SISTEMAS DE CONTROL QUE SE CENTRAN EN LOS ASPECTOS CULTURALES Y ANTROPOLÓGICOS DE LA ORGANIZACIÓN-----	48
2.5.1. Corrientes que consideran la cultura de la organización como factor clave de los sistemas de control -----	49
2.5.2. Corrientes que introducen la cultura de las naciones en los sistemas de control -----	55
2.5.3. Limitaciones comunes a los sistemas de control que se centran en los aspectos culturales y antropológicos de la organización -----	56

2.6. RESUMEN Y CONCLUSIONES -----	57
CAPÍTULO 3. LAS ORGANIZACIONES SIN ÁNIMO DE LUCRO. EL CONTROL DE SU GESTIÓN: ESTADO DEL ARTE Y NUEVAS TENDENCIAS-----	60
3.1. INTRODUCCIÓN -----	60
3.2. EL SECTOR NO LUCRATIVO Y LAS ORGANIZACIONES QUE LO INTEGRAN-----	62
3.2.1. Características del sector no lucrativo -----	62
3.2.2. Organizaciones no lucrativas: definición, desarrollo y clasificaciones	67
3.2.2.1. Organizaciones no lucrativas: definición -----	67
3.2.2.2. Desarrollo de las organizaciones no lucrativas -----	70
3.2.2.3. Clasificaciones de organizaciones no lucrativas -----	76
3.3. EVOLUCIÓN DE LOS SISTEMAS DE CONTROL EN LA LITERATURA DEL CONTROL DE GESTIÓN DE ENTIDADES NO LUCRATIVAS -----	86
3.4 ASPECTOS DIFERENCIALES DE LAS ONL EN MATERIA DE CONTROL DE GESTIÓN CON EL RESTO DE ORGANIZACIONES -----	88
3.5. RESUMEN Y CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO-----	94
CAPÍTULO 4. INSTRUMENTOS DE INFORMACIÓN DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN PARA LAS ORGANIZACIONES SIN ÁNIMO DE LUCRO---	98
4.1. INTRODUCCIÓN -----	99
4.2. LOS INSTRUMENTOS TRADICIONALES DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN PARA EVALUAR Y CONTROLAR LA GESTIÓN DE LAS ONL -----	100
4.2.1. Contabilidad financiera-----	102
4.2.2. Contabilidad analítica o de costes -----	104
4.2.3. El presupuesto y la planificación estratégica -----	106
4.2.3.1. El presupuesto -----	106
4.2.3.2. La planificación estratégica-----	109
4.2.4. Problemática para el diseño e implantación de los instrumentos de contabilidad de gestión en las ONL-----	118
4.3. LOS INDICADORES Y EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL COMO INSTRUMENTOS DE CONTROL DE GESTIÓN DE LAS ORGANIZACIONES -----	120
4.3.1. Indicadores para la gestión de las ONL-----	120
4.3.1.1. Definición y características de los indicadores-----	121
4.3.1.2. Conveniencia del uso de indicadores en las ONL-----	123

4.3.1.3. Evaluación de la eficacia, la eficiencia y la economía de las ONL-	125
4.3.1.3.1. Economía-----	125
4.3.1.3.2. Eficacia -----	125
4.3.1.3.3. Eficiencia-----	128
4.3.1.4. Metodología para la construcción de indicadores -----	129
4.3.1.5. Diferentes tipologías de indicadores para las ONL-----	130
4.3.2. Cuadro de mando integral-----	134
4.3.2.1. Proceso de formulación del CMI -----	136
4.3.2.2. Características del CMI-----	138
4.3.2.3. Principales aportaciones y limitaciones del CMI-----	141
4.4. EXPERIENCIAS EMPÍRICAS CON LOS INSTRUMENTOS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN ONL-----	144
4.5. RESUMEN Y CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO-----	148
CAPÍTULO 5: SITUACIÓN DE LOS COLEGIOS PROFESIONALES EN ESPAÑA -----	151
5.1. INTRODUCCIÓN -----	151
5.2. LITERATURA PREVIA. VISIÓN GENERAL DE LA HISTORIA DE LOS COLEGIOS PROFESIONALES -----	152
5.3. LOS COLEGIOS PROFESIONALES: DEFINICIÓN, CARACTERIS- TICAS, ACTIVIDADES Y CLASIFICACIONES-----	158
5.3.1. Definición de colegios profesionales y características básicas-----	158
5.3.2. Actividades de los colegios profesionales en España según la legislación vigente-----	162
5.3.3. Clases de colegios profesionales -----	164
5.3. LA LIBERALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS Y LOS EFECTOS SOBRE LOS COLEGIOS PROFESIONALES -----	165
5.4. EVOLUCIÓN DE LA LEGISLACIÓN EN ESPAÑA EN MATERIA DE COLEGIOS PROFESIONALES-----	170
5.4.1. Modificaciones propuestas por el gobierno a la ley de colegios Profesionales de 1974 (anteproyectos de ley de noviembre de 1992 y marzo de 1995; y real decreto ley del 7 de junio de 1996) -----	170
5.4.2. Modificaciones que aporta la nueva ley de colegios profesionales: ley 77 1997 de 24 de abril-----	173
5.6. RESUMEN Y CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO-----	174
CAPÍTULO 6. EL CASO PARTICULAR DE LOS COLEGIOS PROFESIONALES EN LA PROFESIÓN DE ECONOMISTA EN ESPAÑA -	177
6.1. INTRODUCCIÓN -----	177

6.2. LA PROFESIÓN DE ECONOMISTA EN ESPAÑA -----	178
6.2.1. Evolución histórica: del nacimiento de la profesión hasta el reconocimiento oficial de la misma, con la creación del primer colegio profesional para los economistas -----	178
6.2.2. Evolución de la profesión de la década de los setenta hasta la actualidad -----	181
6.2.2.1. Imagen social de la profesión en la década de los setenta -----	181
6.2.2.2. Imagen social de la profesión en la década de los ochenta -----	183
6.2.2.3. Situación actual de la profesión-----	185
6.2.3. La profesión de economista. Características diferenciales en su formación. Funciones y actividades que puede realizar. Campos en los cuales puede ejercer-----	192
6.3. LOS COLEGIOS DE ECONOMISTAS EN ESPAÑA-----	200
6.3.1. El organismo que los coordina y los colegios actuales-----	200
6.3.2. Definición y finalidades de los colegios de economistas según los estatutos -----	201
6.3.3. Requisitos a cumplir del colectivo que lo puede integrar -----	203
6.3.4. Órganos de gobierno de los colegios de economistas -----	204
6.3.5. Actividades que realizan los colegios de economistas -----	205
6.3.6. Problemática de los colegios de economistas en España-----	209
6.3.6.1. Situación actual según la normativa vigente de colegios profesionales -----	209
6.3.6.2. Evolución de los colegiados-----	210
6.3.6.3. Motivos colegiación y motivos de baja-----	215
6.3.6.4. Competidores directos de los colegios profesionales de economistas -----	218
6.4. RESUMEN Y CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO-----	224
CAPÍTULO 7. ESTUDIO EMPÍRICO. INSTRUMENTOS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN DE LOS COLEGIOS DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA DENTRO DEL SISTEMA DE CONTROL DE SU GESTIÓN--	228
7.1. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS DE LOS ESTUDIOS EMPÍRICOS QUE SE DESARROLLARÁN EN LOS PRÓXIMOS CAPÍTULOS-----	228
7.2. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN QUE SE DESARROLLA EN ESTE CAPÍTULO-----	231
7.3. METODOLOGÍA UTILIZADA PARA EL ESTUDIO EMPÍRICO -----	232
7.4. DESCRIPCIÓN TÉCNICA DEL MÉTODO UTILIZADO PARA EL ANÁLISIS DE LAS RESPUESTAS-----	233
7.5. PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS A NIVEL GLOBAL PARA	

TODOS LOS COLEGIOS-----	236
7.5.1. Perfil de los colegios-----	236
7.5.2. Instrumentos de contabilidad de gestión-----	238
7.5.2.1. Contabilidad financiera -----	238
7.5.2.2. Contabilidad analítica -----	238
7.5.2.3. Contabilidad de gestión-----	242
7.5.2.4. Presupuesto-----	243
7.5.2.5. Misión y objetivos. Utilización de los mismos en el proceso de planificación-----	243
7.5.2.6. Planificación a largo plazo -----	245
7.5.3. Uso del análisis de la opinión de los colegios para la gestión-----	246
7.5.4. Indicadores no financieros y el cuadro de mando integral -----	246
7.5.4.1. Indicadores no financieros -----	246
7.5.4.2. Cuadro de mando integral-----	247
7.5.4.3. Influencia de la especialización profesional en el sistema de información para la gestión-----	247
7.5.5. Previsión de futuro de los colegios de economistas -----	248
7.6. RESULTADOS DEL ESTUDIO EMPÍRICO POR TAMAÑO DEL COLEGIO-----	248
7.7. NIVEL DE IMPLANTACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS DE CON- TABILIDAD DE GESTIÓN EN LOS COLEGIOS DE ECONOMISTAS--	260
7.8. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO-----	263

CAPÍTULO 8. ESTUDIO EMPÍRICO. INSTRUMENTOS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN DE ASOCIACIONES INGLESAS EXITOSAS-----	268
8.1. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN-----	268
8.2. LOS COLEGIOS PROFESIONALES EN EUROPA. EL CASO DE LAS ASOCIACIONES INGLESAS QUE ESTÁN RELACIONADAS CON EL MUNDO DE LA ECONOMÍA, CONTABILIDAD Y EMPRESA-----	270
8.3. OBJETIVOS Y METODOLOGÍA UTILIZADA PARA EL ESTUDIO-	276
8.4. RESULTADOS OBTENIDOS-----	278
8.5.RESULTADOS OBTENIDOS DE LAS ASOCIACIONES CON CRECIMIENTO POSITIVO DE ASOCIADOS EN LOS ÚLTIMOS CINCO AÑOS, TENIENDO EN CUENTA LA INFORMACIÓN OBTENIDA POR EL ESTUDIO EMPÍRICO Y POR EL ANÁLISIS DE LAS MEMÓRIAS DE ACTIVIDAD Y ECONÓMICAS DE LAS ASOCIACIONES -----	282
8.5.1. THE INSTITUTE OF MANAGEMENT (IM)-----	282
8.5.2. THE INCORPORATED SOCIETY OF BRITISH ADVERTISERS	

LTD (ISBA) -----	282
8.5.3. THE CHARTERED INSTITUTE OF MARKETING (CIM) -----	286
8.5.4. THE CHARTERED INSTITUTE OF TAXATION (CIT) -----	287
8.5.5. THE CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS (CIMA)-----	289
8.5.6. THE CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS IN ENGLAND & WALES -----	290
8.6. RESUMEN Y CONCLUSIONES -----	292
CAPÍTULO 9. ESTUDIO EMPÍRICO. ANÁLISIS DE OPINIÓN DE LOS USUARIOS DEL COLEGIO DE ECONOMISTAS DE CATALUÑA -----	295
9.1. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN-----	295
9.2. METODOLOGÍA UTILIZADA-----	296
9.3. DESCRIPCIÓN TÉCNICA DEL MÉTODO UTILIZADO PARA EL ANÁLISIS DE LAS RESPUESTAS: ANÁLISIS DE CORRESPONDEN- CIAS -----	297
9.4. INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS -----	299
9.4.1. Participación del colegiado en el colegio-----	300
9.4.2. Valoración de los colegios sobre las actividades y servicios que el colegio ofrece -----	307
9.4.3. Necesidades de los colegiados de las actividades y servicios que el colegio ofrece o que podría ofrecer en un futuro inmediato-----	315
9.4.4. Valoración de la imagen del colegio -----	322
9.5. CONCLUSIONES GENERALES DEL ESTUDIO EMPÍRICO-----	326
CAPÍTULO 10. RESUMEN Y CONCLUSIONES -----	329
10.1. INTRODUCCIÓN: OBJETIVOS Y METODOLOGÍA -----	329
10.2. RESULTADOS OBTENIDOS -----	330
10.2.1. Implantación de los instrumentos de contabilidad de gestión como sistemas de información para el control de la gestión en los colegios de economistas de España-----	331
10.2.2. Profesión del economista y de los colegios profesionales de economistas a España-----	338
10.3. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS -----	341
10.3.1. Conclusiones, debilidades y fortalezas-----	341
10.3.2. Propuestas-----	343
10.4. PROPUESTAS PARA INVESTIGACIONES FUTURAS-----	345

ANEXO -----	347
ANEXO DEL CAPÍTULO 6 -----	347
ANEXO 6.1. RELACIÓN DE LAS FACULTADES DE ECONÓMICAS EN ESPAÑA Y EL AÑO DE CREACIÓN-----	347
ANEXO 6.2. ESTADÍSTICAS DE OCUPACIÓN POR PROFESIONES, 1998 - 1999-----	349
Anexo 6.2.1. Demanda de titulados -----	349
Anexo 6.2.2. Oferta de ocupación de la licenciatura en Administración y Dirección de Empresas (ADE) y de Economía-----	350
Anexo 6.2.2.1. Distribución regional-----	350
Anexo 6.2.2.2. Distribución por sectores-----	351
Anexo 6.2.2.3. Distribución por áreas funcionales -----	352
Anexo 6.2.2.4. Distribución por experiencia -----	353
Anexo 6.2.3. Demanda de titulados sin experiencia en España 1998 - 1999, para las diferentes profesiones-----	354
ANEXO 6.3. EVOLUCIÓN LICENCIADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS Y NÚMERO DE FACULTADES QUE LOS LICENCIAN -----	355
ANEXO 6.4. EVOLUCIÓN MATRICULADOS EN LAS FACULTADES DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES EN ESPAÑA, CURSO 1983 / 84 A CURSO 1995 / 96 -----	357
ANEXO 6.5. ESPECIALIDAD O RAMA SEGÚN PROCEDENCIA ACADÉMICA DE LOS COLEGIADOS PARA COLEGIOS DE ECONOMISTAS-----	358
ANEXO 6.6. EVOLUCIÓN DE LICENCIADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES Y COLEGIADOS ECONOMISTAS EN ESPAÑA-----	359
ANEXO 6.7. CRECIMIENTO ANUAL NETO DE COLEGIADOS A LOS COLEGIOS DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA -----	361
ANEXO 6.8. RELACIÓN DE LICENCIADOS ANUALES POR FACULTAD Y OTROS ANUALES POR COLEGIO-----	362
ANEXO DEL CAPÍTULO 7 -----	365
ANEXO 7.1. CUESTIONARIA PARA ANALIZAR LA IMPLANTACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LOS COLEGIOS	

PROFESIONALES DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA -----	365
ANEXO 7.2. TABLAS DE CONTINGENCIA QUE JUSTIFICAN LOS RESULTADOS OBTENIDOS EN LA ENCUESTA-----	374
ANEXO DEL CAPÍTULO 8 -----	412
ANEXO 8.1. CUESTIONARIO ENVIADO A LAS ASOCIACIONES INGLESAS -----	412
ANEXO 8.2. CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DE LAS ASOCIACIONES INGLESAS DEDICADAS AL MUNDO DE LA ECONOMÍA Y DE LA EMPRESA-----	414
Anexo 8.2.1. Asociaciones contables -----	414
Anexo 8.2.2. Asociaciones de economía -----	420
Anexo 8.2.3. Asociaciones de márketing -----	422
Anexo 8.2.4. Asociaciones de servicios financieros -----	424
Anexo 8.2.5. Asociaciones de management-----	425
Anexo 8.2.6. Asociaciones de sector público -----	428
ANEXO DEL CAPÍTULO 9 -----	429
ANEXO 9.1. ENCUESTA DE OPINIÓN SOBRE LAS ACTIVIDADES DEL COLEGIO -----	429
ANEXO 9.2. TABLAS DE INFORMACIÓN DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS DE LAS DIFERENTES CUESTIONES ANALIZADAS DE LA ENCUESTA-----	435
Anexo 9.2.1. Tablas de datos que muestran la respuesta al análisis de la media anual de presencia del colegiado en alguna de las sedes del colegio desde su colegiación-----	435
Anexo 9.2.2. Tablas de datos que muestran el resultado del análisis a la cuestión sobre los motivos de presencia en el colegio -----	437
Anexo 9.2.3. Tablas que muestran el resultado del análisis sobre en qué actividades ha participado el colegiado-----	439
Anexo 9.2.4. Tablas que muestran el análisis sobre la opinión del colegiado de las actividades que realiza el colegio -----	441
Anexo 9.2.5. Tablas que muestran el resultado de las respuestas a la participación del colegiado en cursos o seminarios de formación en los últimos dos años -----	443
Anexo 9.2.6. Tablas que muestran el análisis sobre la evaluación que hace el colegiado sobre el coste de los cursos de formación que organiza el colegio en comparación con los cursos organizados por otras	

instituciones. -----	445
Anexo 9.2.7. Tablas que muestran el resultado del análisis de la evaluación que hace el colegiado sobre la calidad de los cursos organizados por el colegio -----	447
Anexo 9.2.8. Tablas que muestran el resultado del análisis sobre la opinión del colegiado de la prestación de los distintos servicios que el colegio le ofrece -----	449
Anexo 9.2.9. Tabla que muestra el resultado del análisis sobre la opinión del colegiado de la dedicación de parte del presupuesto a la prestación de determinados servicios-----	451
Anexo 9.2.10. Tablas que muestran el resultado de la valoración del colegiado para que el colegio se esfuerce y dedique parte de su presupuesto a la prestación de determinados servicios -----	453
Anexo 9.2.11. Tablas que muestran el análisis de la valoración de nuevas iniciativas que el colegio está estudiando poner en funcionamiento-----	455
Anexo 9.2.12. Tabla que muestra el análisis de la opinión de los colegiados sobre cuál cree que es la imagen del colegio ante la sociedad y la administración en general -----	457
Anexo 9.2.13. Tablas que muestran el análisis de la opinión de los colegiados sobre los objetivos fundamentales que cree que debería afrontar el colegio en un futuro inmediato-----	459
ANEXO DEL CAPÍTULO 10 -----	461
ANEXO 10.1. PROPUESTA DEL MODELO DE PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA DE LA FIGURA 4.5. APLICADO A UN COLEGIO DE ECONOMISTAS -----	461
BIBLIOGRAFÍA-----	488

CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN

1.1. Presentación e identificación del problema

En las últimas décadas, los instrumentos de información de contabilidad de gestión como sistemas de control han ido adquiriendo más relevancia en las organizaciones¹. Entre otras razones, a causa de la necesidad cada vez creciente de planificar y gestionar las actuaciones de los diferentes individuos de la organización², para adecuarse y ser flexibles a los nuevos entornos que cada vez son más inciertos. Una de las principales causas de esta incertidumbre son los cambios constantes del entorno, la competencia creciente, la internacionalización y globalización de mercados³; y la incertidumbre del futuro⁴. Por todo esto, se hace necesario tener el máximo de información en cantidad y en calidad⁵ de la situación de la organización y de la eficacia y de la eficiencia de sus operaciones⁶. Hace falta, pues, que las organizaciones para sobrevivir desarrollen instrumentos o técnicas de información, flexibles y actualizadas, como sistemas de control, adaptadas a las nuevas circunstancias⁷. Dentro de estas técnicas están los instrumentos de información que desarrolla la contabilidad de gestión. Se hace necesario que estos instrumentos sean abiertos, modernos, flexibles y que se utilicen para la estrategia de gestión⁸. Estos sistemas contables también deben estimular la curiosidad de la organización, facilitar el proceso de toma de decisiones e incrementar la habilidad de la organización para hacer frente a las diferentes variables del entorno⁹.

Esta necesidad afecta a las organizaciones de todos los sectores económicos, tanto el sector público como el sector no lucrativo¹⁰. En este trabajo nos centraremos en el sector no lucrativo y en las organizaciones que lo constituyen, las cuales en las últimas décadas se han incrementado en todos los países¹¹.

En el caso de España, y según Giménez Barriocanal (1995: 58), las organizaciones no lucrativas (ONL) han tenido una fuerte implantación en las últimas décadas, “pero dado que se han desarrollado bajo criterios sociales, por el

¹ Caplan, E.H., 1971: 7.

² Merchant, 1982: 43.

³ Ver a: Jaeger y Balinga, 1985: 115 y Neimark y Tinker, 1986: 380.

⁴ Kaplan, 1991: 205.

⁵ Agarwala-Rogers y Alexander, 1979: 545.

⁶ Kaplan, 1991: 217.

⁷ Ver a: Kaplan, 1984: 391; Amat, 1991: 33; Wiesendanger, 1994: 33.

⁸ Ver a: Palmer, 1992: 180; Estes, 1992: 107.

⁹ Hedberg y Jönsson, 1978: 47.

¹⁰ Waldhorn, Gollub y Klein, 1989: 287.

impulso de voluntarios, muchas veces poco experimentados en la gestión, sus sistemas de información han sido en muchas ocasiones nulos, existiendo tan sólo los legalmente exigidos y sin ser utilizados como herramienta de gestión”. A medida que las ONL han ido creciendo, y han entrado a formar parte del mercado y a actuar en competencia con otras ONL en la búsqueda de recursos económicos, o incluso en algunas actividades con organizaciones lucrativas¹², se han encontrado ante la necesidad de tener información de su situación económica patrimonial y organizacional¹³ y de justificar el destino de los recursos obtenidos¹⁴, ya sea porque quienes financian reclaman conocer el destino de los fondos que han aportado¹⁵, o bien porque el Estado lo exige legalmente aprobando normativa al respecto o bien por vía impuestos. Esta situación se acentúa en un momento como el actual en que los recortes de gastos que se hacen por la Administración Pública, producen un fuerte impacto en el sector no lucrativo y, de rebote en los millones de personas que dependen de los servicios que las organizaciones y entidades no lucrativas proporcionan¹⁶. Todo esto ha llevado a que en las últimas décadas, los estudiosos de las organizaciones hayan desarrollado estudios específicamente en este campo, y ya centrados en las características de las ONL. Cabe señalar que el sector no lucrativo es muy amplio, las ONL abarcan actividades muy variadas y muy diferentes entre ellas¹⁷ y, además, y especialmente en el caso español, se dispone de información incompleta y poco actualizada del sector, por lo que no es fácil la formalización de sistemas de información específicos¹⁸. No obstante, hay académicos que han demostrado que los instrumentos de control pueden ser los mismos que utilizan las organizaciones lucrativas y que por tanto, toda la literatura desarrollada que afecta al sector lucrativo se puede utilizar para las ONL adaptándolos a sus características¹⁹.

Dentro de las ONL están los colegios profesionales; éstos engloban un conjunto de profesionales que realizan la misma profesión y, por tanto, comparten problemáticas y situaciones comunes.

La primera ley de colegios profesionales aprobada en España es la Ley 2/74 del 13

¹¹ Salamon, 1994: 111.

¹² Burnham, 1998: XXIII: Prefacio del libro de Connors (ed.): “Manual de las organizaciones no lucrativas”. Ediciones Plenuni. Barcelona, 1998.

¹³ Hudson, 1995, 290.

¹⁴ Dees, 1998: 66.

¹⁵ Mintzberg, 1994: 14.

¹⁶ Burnham, 1998, XXI: Id. nota 1.

¹⁷ Salamon, 1994: 110.

¹⁸ Barea y Monzón, 1995: 147.

¹⁹ Ver a: Camman, 1978: 92; Newman y Wallender, 1978: 24.

de febrero (B.O.E. 15-02-74), modificada por la Ley 74/78 del 26 de diciembre (B.O.E. 11-01-79), y por la Ley 7/97 del 14 de abril (B.O.E. 15-04-97). Esta última modificación cambia sustancialmente el panorama de los colegios profesionales en España, y ha sido fruto de un proceso muy largo y con un amplio debate social que se inició en 1992 con un informe del Tribunal de Defensa de la Competencia²⁰ contra el monopolio de las profesiones con colegio y con una defensa a la liberalización de los mismos; acentuada ante la globalización y la internacionalización de los mercados, el incremento de la competitividad y la entrada de España a la CEE. Estos hechos, han cambiado el panorama de los colegios profesionales, aunque no todas estas remodelaciones no afectan de la misma manera a todos los colegios sino que está en función del tipo de profesión a la que engloban. En este trabajo nos centraremos en los colegios profesionales dedicados a la profesión de economista. Se trata de los colegios de economistas, que integran al colectivo que ha realizado las licenciaturas en Ciencias Económicas y Empresariales, en las diferentes ramas de especialización como son: Economía, Administración y Dirección de Empresas, Técnicas e Investigación de Mercados, Gestión y Administración Pública; y, Actuarios y Finanzas. Los planes de estudio de estas licenciaturas tienen asignaturas de varias ciencias sociales, lo que condiciona el perfil del futuro profesional. Este perfil puede realizar múltiples especialidades, tanto dentro como fuera del campo económico. Los colegios de economistas no son de adscripción obligatoria para ejercer la profesión, y según el Estatuto de los profesionales economistas, profesores y peritos mercantiles, se limita el uso de la palabra “economista” solamente a los licenciados colegiados²¹, aunque la sociedad lo desconoce y, en general, el uso de economista se utiliza para quien se ha licenciado en una carrera de Ciencias Económicas y de Empresariales. Actualmente, la demanda de puestos de trabajo de profesionales relacionados con el mundo de la economía y de la empresa es cada vez más elevada, así como el número de estudiantes que anualmente se matriculan a las distintas facultades. Paralelamente, tal y como se demostrará en este trabajo, los colegios de economistas están estancados, es decir, tienen un crecimiento neto anual cada vez más a la baja, y no crecen proporcionalmente al número de licenciados que anualmente salen de las licenciaturas correspondientes.

Ante este momento de cambio para todas las organizaciones y profesiones, y, específicamente para los colegios de economistas, se ha considerado adecuado analizar qué sistemas de control de gestión utilizan estas corporaciones. Más

²⁰ Tribunal de Defensa de la Competencia: "Informe sobre el libre ejercicio de las profesiones: Propuesta para adecuar la normativa sobre las profesiones colegiadas al régimen de la libre competencia vigente en España". Madrid, junio 1992.

²¹ Artículo 1, párrafo 3, del Estatuto de los profesionales economistas, profesores y

concretamente, se ha querido examinar la cuestión sobre qué instrumentos de gestión utilizan y si éstos coinciden con los que realmente propone la literatura de gestión para las organizaciones no lucrativas. Así mismo saber si éstos son o no son los mismos que se han propuesto para las organizaciones con ánimo de lucro, teniendo en cuenta que los objetivos de las organizaciones no lucrativas son principalmente de índole social mientras que los de las lucrativas son en general, de índole económica.

Este primer capítulo se ha distribuido en dos partes. En la primera parte, se pretende fijar un marco de referencia para todo el trabajo, definiendo los conceptos de control de gestión y de contabilidad de gestión, a nivel de unificar las distintas definiciones que los académicos han aportado. La segunda parte se centra en describir cómo se desarrollará el trabajo, haciendo la descripción de los objetivos concretos que se pretenden alcanzar, la metodología utilizada, las contribuciones que se pretenden con el trabajo y, por último, la estructura del mismo.

1.2. Marco de referencia en la definición de control de gestión y de contabilidad de gestión

1.2.1. Hacia una definición de control de gestión

A lo largo de la historia de las organizaciones, los académicos han ido reforzando la idea de la necesidad creciente del control de estas organizaciones. Hay muchas definiciones de control aportando cada una de ellas nuevos puntos de vista o nuevos elementos que se consideran condicionantes del mismo. Para Fisher (1995: 25), el hecho de que haya tantas definiciones ha llevado a que exista cierta ambigüedad en la propia definición de control, lo que ha sido una de las causas principales que ha provocado una de las mayores dificultades en la definición de los sistemas de control de gestión.

La mayoría de los autores coinciden en que el control es un proceso. Este proceso es utilizado por los directivos subjetivamente para influir en las actuaciones del resto de individuos de la organización²² para poner en práctica las estrategias de esta actuación con el fin de conseguir los objetivos establecidos²³, de forma eficaz

peritos mercantiles, RD 871/1977 del 26 de abril.

²² Ver a: Tannenbaum, 1967: 229; Collins, 1982: 107; Flamholtz, 1983: 154; Inzerilli y Rosen, 1983: 281; Amat, 1992: 26; Fisher, 1995: 25.

²³ Ver a: Anthony, 1990: 19 y Collins, 1982: 107.

y eficiente²⁴, o “incluso de superarlos” (Blanco, 1985: 6). “El proceso precisa de unas normas, y supervisa el comportamiento de sus trabajadores, mide la cantidad del *output* pero no siempre su calidad; y evalúa y corrige las desviaciones en las actuaciones de los miembros de la organización” (Ouchi, 1977: 97), por lo tanto, “va ligado a un proceso de planificación y a un proceso de supervisión” (Anthony, 1990: 16) que permite obtener un *feedback* de la situación de los objetivos de la organización²⁵, y así tomar las decisiones oportunas²⁶, siendo “la habilidad para actuar la esencia del control” (Coates, Rickwood y Stacey, 1993: 7).

El control se preocupa de mantener la estructura orgánica existente, los atributos físicos (propiedades, equipos, etc.), y las relaciones humanas para que la organización sea viable y sobreviva. Para que el proceso de control tenga éxito “tiene que tener en cuenta las características del entorno” (Collins, 1982: 107), y “el sistema de control se tiene que adaptar por sí solo a este entorno” (Emmanuel, Otley y Merchant, 1991: 8), lo que implica una regulación de la organización por sí misma del sistema que desarrollará preocupándose por los problemas estratégicos (posición general de la organización hacia su entorno), y por los problemas operacionales (la aplicación eficaz de planes diseñados para lograr los objetivos globales). Todo esto conlleva dos dimensiones dentro del proceso de control; por un lado, una dimensión social; y, por otro, una dimensión organizacional. La primera se refiere a la evolución de la organización dentro de las condiciones sociales de la sociedad a la que pertenece, y la segunda se refiere a la expansión de la organización teniendo en cuenta factores productivos y de mercado²⁷.

La preocupación por el control crece cuando hay incompatibilidades en los objetivos individuales de los miembros de la organización, y cuando hay que hacer grandes esfuerzos para reconducirlos hacia la consecución del objetivo global de la organización (Flamholtz, 1983: 154), y también cuando se quiere mantener estable la estructura de las relaciones internas y establecer mecanismos formales o informales que utilicen dicha organización para regular las actividades de sus miembros (Inzerilli y Rosen, 1983: 281). Estos autores introducen, pues, los aspectos socioculturales de la organización y diferencian dos tipos de control en función de la participación del individuo; así encontramos el control externo y el control interno. El control externo es menos sensible a los factores socioculturales que el control interno. El control interno está basado en el

²⁴ Ver a: Anthony y Dearden, 1976: 8-10 y Maddox, 1999: 58.

²⁵ Ver a: Henderson y Lee, 1992: 758 y a Coates, Rickwood y Stacey, 1993: 7.

²⁶ Ver a: Kaplan, 1991: 201 y a Berry, Broadbent y Otley, 1995: 41.

²⁷ Ver a: Neimark y Tinker, 1986: 378.

voluntarismo, y en la identificación del individuo con la organización y con sus miembros (pág. 283).

Amat (1992: 28) diferencia dos perspectivas dentro del control: en primer lugar, una perspectiva limitada del concepto de control dentro del ámbito de la organización en la que se puede entender este control como el análisis a posteriori y, en términos monetarios, como en el de la eficacia de la gestión de los diferentes responsables de la empresa con relación a los resultados que se esperaban lograr, o a los objetivos predeterminados. En esta perspectiva el control se hace de forma racional y aislada de su contexto (personas, cultura, entorno), y se asegura a partir de la comparación entre los resultados obtenidos respecto de los previstos. Por eso lo más habitual es utilizar sistemas de control contables. En segundo lugar, una perspectiva más amplia del control, que no sólo considera los aspectos financieros sino que también (y muy especialmente) tiene en cuenta el contexto en el que se realizan las actividades; y, en particular los aspectos ligados al comportamiento individual, a la cultura organizativa y al control. En esta segunda perspectiva, el control no sólo se hace por la dirección sino también se realiza por cada una de las personas que forman parte de la organización. No sólo es realizado a posteriori sino permanentemente y no se limita tan sólo a los aspectos técnicos de su diseño sino que se tiene que adecuar tanto a la cultura de la organización como a las personas que forman parte de la empresa. Además no se tiene que centrar solamente en el resultado sino que se debe hacer de forma flexible, considerando al proceso de control como un mecanismo de motivación.

Dermer y Lucas (1986: 478) incluyen una perspectiva política diciendo que implementar un control implica, fundamentalmente, la habilidad para establecer expectativas para desarrollar un plan para su realización e implementación, con la intención de mantenerlo hasta que haya unos cambios que exijan su modificación. Es decir, empezar el control implica habilidad para prescindir, comprender y realizar todo lo que esté de más, no sólo para quien controla sino también para el interés del grupo.

A nivel de resumen, la definición de control va ligada a los conceptos de dominio (los responsables de la organización tienen que dominar el comportamiento de sus subordinados), de objetivos y de estrategia (se tienen que conseguir los objetivos establecidos mediante la combinación eficaz y eficiente de los medios y recursos de que dispone la organización), de análisis de la situación actual, de motivación (los componentes de la organización tienen que estar motivados para lograr que sus objetivos individuales coincidan con los globales, y de esta manera trabajar todos juntos para su consecución), de evaluación (con el fin de valorar las actuaciones realizadas) con un sistema de *feedback* que informe de la situación actual, de toma de decisiones (una vez evaluada la situación de la organización

respecto sus objetivos fijados, los responsables tienen que tomar decisiones correctoras o no), y de ejecución y valoración de dichas decisiones.

Todos los autores dan por supuesta la importancia del control dentro de las organizaciones. Consideran que es un rasgo inevitable y común a todas las organizaciones humanas (Flamholtz, 1983: 154; Amat, 1991: 22), siendo “la función de control básica e imprescindible en la gestión empresarial, aunque el control es tan sólo uno de los elementos que la organización dispone como sistema de gestión, pero es sin duda, el sistema que más contribuye a mejorar las actuaciones de dicha organización” (Blanco, 1985: 6); y el hecho de medir estas actuaciones implica que “se traduzca la estrategia de la organización en resultados, y por lo tanto, que la organización conozca su trayectoria” (Lingle y Schiemann, 1996: 54). Para Lawler y Grant-Rhode (1976: 2) una de las principales razones para la implantación de los sistemas de control es precisamente la dificultad de coordinar las actividades de los miembros de la organización, sobre todo cuando ésta aumenta de tamaño, lo que es imposible si no se dispone de información sobre todo lo que está aconteciendo en la organización. También defienden la implantación de sistemas de control por la necesidad que tiene la organización de dar información a los grupos externos, como son los accionistas, el Estado y los clientes, (pág. 3). Para Anthony (1990: 19) el hecho de implantar el control en la organización está justificado porque es de los únicos procesos mediante el cual la dirección de la empresa se asegura que los recursos se obtienen y se utilizan de forma eficaz para lograr los objetivos de la organización. Simons (1995: 38) defiende el uso de los sistemas de control, como instrumentos para la gestión del cambio en las organizaciones. Considera que en situaciones de cambio estratégico, la alta dirección tiene que utilizar los sistemas de control para conseguir la formalización de las creencias de la organización, la fijación de los límites del comportamiento estratégico que resulten aceptables, para la definición y para la medida de las variables críticas de evaluación de resultados, para el fomento del debate sobre las incertidumbres estratégicas, para luchar contra la inercia de la organización, para comunicar nuevos objetivos estratégicos, para fijar objetivos y calendarios de implantación y, para asegurar que, continuamente, se presta atención a las nuevas iniciativas estratégicas²⁸.

Así pues, aunque el control es solamente uno de los elementos del sistema de gestión, es sin duda, el que contribuye más a mejorar las actuaciones de la organización. Se hace necesario, pues, diseñar un sistema de información para poder llevar a cabo las funciones de control. La contabilidad de gestión

²⁸ En la misma línea encontramos Merchant (1982: 43).

proporciona algunos instrumentos con el objetivo de facilitar el proceso de control dentro de la organización, y es la herramienta básica que permite ofrecer datos que miden la eficacia y la productividad de la organización (Gómez, 1993: 373). En el próximo apartado, se desarrollan las diferentes definiciones de contabilidad de gestión, con el objetivo de unificarlas y fijar el marco que se tendrá de referencia en el resto del trabajo.

1.2.2. Hacia una definición de contabilidad de gestión

De acuerdo con Arnold y Hope (1990), la contabilidad es el lenguaje de la actividad económica. Como todos los lenguajes, tiene su propio vocabulario, sus métodos de expresión, su terminología y normativa, y a causa de estos fenómenos ofrece dificultades para su interpretación y comprensión. Para poder entender la contabilidad, hace falta que se entienda la naturaleza y la práctica de la medida y de la comunicación, los atributos de la información económica, las teorías y las prácticas de la toma de decisiones, y hay que identificar quiénes son los usuarios de la información que suministra (pág. 5). “La contabilidad formaliza los planes de la organización expresándolos en cantidades ordenadas normalmente en una estructura contable y, formaliza el control en informes de la gestión realizada” (Sáez, 1996: 144). Es en este marco, que la contabilidad es fundamentalmente una herramienta para la toma de decisiones de la dirección. Esta definición corresponde a una contabilidad que va más allá de la financiera o la de costes, y que entra en el campo de la gestión. Ahora bien, no hay conciencia generalizada sobre el alcance y el significado del término contabilidad de gestión. Fernández y Muñoz (1997: 36-40) hacen una revisión de la literatura sobre las diferentes definiciones de contabilidad de gestión, y diferencian tres corrientes:

- La contabilidad de gestión es una denominación más de la contabilidad de costes. En este caso, la contabilidad de costes y la de gestión son sinónimos. La definición de esta corriente quedaría resumida con la que presenta el Comité de contabilidad de gestión de la *American Accounting Association* (1959: 210): “la contabilidad de gestión supone la aplicación de técnicas y conceptos adecuados para procesar datos históricos y proyectados de carácter económico de una entidad, con el fin de ayudar a la dirección a establecer planes para lograr estos objetivos económicos razonables, así como para la toma de decisiones razonables que buscan conseguir estos objetivos. Incluye métodos y conceptos necesarios para la planificación efectiva, la elección entre cursos de acción alternativos y el control a través de su evolución e

interpretación de la actuación”.

- La contabilidad de gestión es una rama autónoma dentro de la ciencia contable y separada de la contabilidad de costes, pero ambas tienen un carácter restrictivo. La definición de esta corriente quedaría integrada en la que presenta el *Institute of Management Accountants*, en su *Statement of Management Accounting* núm. 1A (1981: 4-5): “la contabilidad de gestión es el proceso de identificación, medida, acumulación, análisis, preparación, interpretación, y comunicación de informes financieros utilizados por la gerencia para planificar, evaluar y controlar una organización y para asegurar el uso apropiado y responsable de sus recursos”. Y, en su *Statement of Management Accounting* núm. 2 (1983: 25), define la contabilidad de costes como, “una técnica o método para determinar el coste de un proyecto, proceso o producto utilizado por la mayoría de entidades legales en una sociedad, o específicamente recomendada por un grupo autorizado de contabilidad”. Así pues, la contabilidad de costes por esta corriente, solamente se encarga de los procesos de formación del coste del producto, y de las tareas de planificación y de control se encarga la contabilidad de gestión.
- La tercera corriente diferencia, expresamente, contabilidad de gestión de contabilidad de costes, pero con un planteamiento más amplio que la anterior. En este caso, la asociación contable que lidera esta corriente es el *Chartered Institute of Management Accounting (CIMA)* (1986), que define, “la contabilidad de gestión pretende aportar información para la gestión con el objetivo de formular políticas, planificar y controlar todas las actividades de la empresa, tomar decisiones entre diferentes alternativas posibles de acción, proporcionar información a los usuarios externos y también a los trabajadores, y, salvaguardar los activos”. Y define la contabilidad de costes como “la parte de la contabilidad de gestión encargada de la confección de los presupuestos, establecimiento de estándares y valores reales de las operaciones, procesos, departamentos o productos, el análisis de las desviaciones y el aprovechamiento y el uso social del fondo”. La misma asociación, en la edición de su terminología de 1991, añade que la contabilidad de gestión va acompañada dentro del proceso de gestión de la organización de, “la formulación de planes para conseguir los objetivos a largo plazo, la formulación de planes de actuación a corto plazo representados con los presupuestos, la información sobre las transacciones actuales con la contabilidad financiera y la de costes, la toma de medidas correctivas para lograr que las actuaciones actuales estén en línea con el control financiero, controlar las finanzas y, finalmente, revisar e informar de los sistemas y de las operaciones, con el uso de las auditorías internas y de las auditorías de

gestión”.

Para el caso español, la definición, generalmente aceptada, aunque no tenga carácter normativo, es la que propone AECA (1994a: 41-42), que se incluiría dentro de la tercera corriente anterior, y define la contabilidad de gestión como “la rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medida y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el objetivo de suministrar a la organización información relevante para la toma de decisiones empresariales. El contenido de la contabilidad de gestión viene dado por las exigencias informativas para la toma de decisiones que el entorno ha impuesto a las organizaciones. Y así, de una calificación del coste del producto, se pasa a una racionalización del mismo, o de cualquier otro objeto de coste, para el que los responsables tengan una información adecuada que posibilite la formulación de juicios de valor y la adopción racional de decisiones, con el menor riesgo posible, relacionadas con temas como la organización del proceso productivo, la optimización de la capacidad existente, la utilización de los medios disponibles, el factor humano, el aprovisionamiento de los factores corrientes de producción, el análisis y la relación de causalidad en las desviaciones controlables, y la asignación de responsabilidades, entre otros. La contabilidad de gestión se orienta pues, a la toma de decisiones por parte de los órganos internos de la organización en un horizonte temporal de corto plazo”.

Fernández (1993: 64-66)²⁹ relaciona las tres corrientes anteriores, y llega a las siguientes conclusiones:

- La contabilidad de costes y la contabilidad presupuestaria son los antecedentes de la contabilidad de gestión.
- La evolución y el perfeccionamiento de las contabilidades anteriores ha favorecido la aparición de la contabilidad de gestión.
- La contabilidad de gestión, a medida que el tiempo ha avanzado y condicionado, en gran medida debido al vertiginoso cambio del entorno que ha habido en las últimas dos décadas, amplía considerablemente su campo de actuación, participando de los objetivos de la contabilidad de costes, de los propios de la contabilidad financiera y de los de otras disciplinas relacionadas con la gestión de la empresa, (teorías de organización, ingeniería, financiación/inversión, márketing, dirección estratégica, etc.).
- Debido al punto anterior, la contabilidad de gestión ha superado ampliamente los planteamientos en los que se ha desarrollado la contabilidad de costes, que pasa a ser una rama de la anterior.
- La contabilidad de gestión se puede considerar como una parte de la

²⁹ Citado por Fernández y Muñoz (1997: 39).

contabilidad que pretende captar, registrar, evaluar, analizar y transmitir información financiera y no financiera, cuantitativa y cualitativa, con el objetivo de facilitar la toma de decisiones de los diferentes estamentos de la organización, relativas al seguimiento y a la consecución de los objetivos generales marcados, a la planificación, control y medida de todas las actividades de la empresa, tanto internas como de aquellas otras que la relacionan con el mundo exterior, así como a la organización y a la coordinación de estas actividades, en estrecha colaboración con el resto de áreas funcionales y permitiendo participar a los responsables de su ejecución junto con la gerencia, en esta toma de decisiones.

Así pues, la contabilidad de gestión tiene que proporcionar los instrumentos adecuados para formalizar un sistema de información de gestión, concebido como el conjunto de normas y procedimientos que facilitan el suministro de información útil a la dirección para las decisiones de planificación y de control, y que tiene que reflejar adecuadamente el escenario productivo, el entorno en que se desarrolla la organización, las responsabilidades a todos los niveles de la organización, la consecución de las políticas y del uso y de la distribución de recursos. Debe aumentar la probabilidad de alcanzar los objetivos y la misión de la organización (Blanco Dopico, 1996: 7). Utiliza para conseguirlo las informaciones que le proporcionan entre otros, la contabilidad financiera, la contabilidad de costes y el proceso presupuestario a corto plazo. Éstos serían los instrumentos tradicionales de contabilidad de gestión. Para adaptarse a los cambios actuales, la organización debe complementarlos con la planificación estratégica a largo plazo, y tiene que introducir también indicadores no financieros para controlar aspectos cualitativos de la gestión de las organizaciones (Kaplan, 1984: 410), así como también se debería de considerar que la dirección en el proceso de control tenga en cuenta los aspectos motivacionales (Amat, 1994: 125). Hay que tener claro, sin embargo, que “la contabilidad es sólo una parte que requiere la organización para realizar su gestión. El papel de la contabilidad es proporcionar información relevante de todas las estructuras de la organización. Pero, por sí misma y por sí sola, raras veces puede dar toda la información para la toma de decisiones en la implementación de los procesos de planificación y de control. El peligro de la información contable es que mide las consecuencias financieras de las actuaciones de la organización de forma objetiva y que es más fácil de obtener que otras fuentes de información” (Arnold y Hope, 1990: 11).

1.3. Caracterización del estudio

1.3.1. Objetivos del estudio

En este estudio se pretende identificar el sistema de control de gestión que utilizan los colegios de economistas de España como instrumento de información de la gestión que sus gestores están realizando.

Este objetivo requiere diferentes subobjetivos, divididos en dos grupos. Por un lado, se analizan los instrumentos de contabilidad de gestión de las organizaciones como herramientas de información; y por otro, se analiza la situación concreta de los colegios de economistas de España.

Para el primer subobjetivo, se debe analizar previamente la evolución de la literatura en organización y de la literatura contable de los sistemas de control de gestión que las organizaciones pueden utilizar. Puesto que los colegios de economistas son organizaciones no lucrativas, se debe analizar también las características de estas organizaciones y determinar si los sistemas de control de gestión, que la literatura recomienda, son equiparables a las organizaciones sin ánimo de lucro. Dentro de los sistemas de control de gestión se ha identificado en el apartado 1.2.1 la aportación que puede realizar la contabilidad de gestión como herramienta de información. Se tendrá, pues, que analizar también, qué instrumentos de contabilidad de gestión recomiendan los académicos que las organizaciones pueden utilizar, y más concretamente, las organizaciones no lucrativas, y analizar experiencias empíricas sobre la práctica de su implantación.

El segundo subobjetivo, en el que se pretende identificar la situación concreta de los colegios de economistas, tiene su justificación en el hecho de que para determinar si el sistema de control y los instrumentos de contabilidad de gestión son utilizables y utilizados por los colegios de economistas, se tienen que conocer las características que definen estas corporaciones. Dentro de las características, se tienen que conocer los factores clave a nivel interno, como pueden ser por ejemplo, qué son los colegios de economistas, qué funciones y objetivos tienen, qué normativa los rige, cuál es su estructura organizativa y, qué productos ofrecen. Y a nivel externo, las fortalezas y debilidades que los condicionan, como puede ser por ejemplo: su entorno, su competencia, el mercado al que pertenecen, la situación normativa legal, y toda la información sobre sus usuarios y a la vez financiadores, tanto los actuales como los usuarios potenciales. Esto requiere un análisis de la profesión del economista en España, tanto a nivel de formación como licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales, como a nivel de situación laboral y social.

1.3.2. Metodología utilizada

La metodología utilizada ha sido por un lado, la revisión de la literatura en las teorías de organización y en la investigación contable de sistemas de información como sistemas de control de la gestión de las organizaciones. También se han examinado los antecedentes en la literatura de organizaciones no lucrativas, tanto a nivel de definición como a nivel de instrumentos de control de gestión que pueden utilizar. También se ha revisado la literatura de los colegios profesionales en España como un tipo de organizaciones no lucrativas que son, y por último, nos hemos centrado en el caso de los colegios de economistas en España (de los cuales se ha analizado la legislación existente, los estatutos, las características que los definen y también su historia). Puesto que los colegios de economistas integran al colectivo licenciado en estudios de economía y de empresa en las diferentes ramas que los planes de estudios actuales permiten, se ha analizado la evolución y situación actual de la profesión de economista en España.

Por otro lado, se han hecho tres estudios empíricos, con tres encuestas de opinión por correo. La primera encuesta se ha realizado a todos los colegios de economistas de España, con el fin de identificar qué sistemas de información utilizan para el control de su gestión, poniendo énfasis en los instrumentos de contabilidad de gestión. El método utilizado para hacer la tabulación ha sido un análisis bivariable con tablas de contingencias. La segunda encuesta se ha realizado en asociaciones del Reino Unido de diferentes especialidades relacionadas con el mundo de la economía y de la empresa, con el objetivo de identificar sistemas de información de control de la gestión que tengan implantados. Se ha complementado la encuesta con la revisión de las memorias de actividades de los últimos cinco años. La tercera encuesta se realizó al colectivo del Colegio de economistas de Cataluña, con el fin de reconocer las características de los usuarios en función de las diferentes especialidades profesionales que los economistas pueden ejercer, y los efectos de las mismas en su participación en las actividades del colegio, y el grado de satisfacción del colegiado. El método utilizado para tabular los resultados ha sido el análisis de Correspondencias.

También se han utilizado las conclusiones obtenidas de otras encuestas de opinión como son: las del *Colegio de Economistas de Madrid* realizadas en 1987 y en 1994, y del de Cataluña realizada en 1974, y la del *Consejo General de Colegios de Economistas de España* sobre las actividades que desarrollan los colegios realizada durante 1998. Se ha tabulado una encuesta a los colegiados que se dieron de baja del Colegio de economistas de Cataluña en 1996 y 1997.

Por último, se han realizado entrevistas a gerentes y secretarios técnicos de los colegios de economistas más importantes de España, para ver qué sistemas de información utilizan y para conocer sus opiniones personales.

1.3.3. Contribuciones que se pretende realizar con el estudio

Las contribuciones que se pretenden aportar con este trabajo, van relacionadas con los diferentes objetivos y subobjetivos, que se han presentado anteriormente. Así, podemos decir que, principalmente, se pretende identificar el sistema de control y los instrumentos de contabilidad de gestión que los órganos gestores de los colegios de economistas de España utilizan para su gestión, así como también proponer, si es conveniente, posibles sistemas de información de contabilidad de gestión que estas instituciones pueden implantar. Por esto se intentará responder a cuestiones relacionadas con los distintos subobjetivos presentados. Se desarrollará la evolución que ha tenido la literatura en los sistemas de información contables como herramientas de los sistemas de control de las organizaciones, revisando las diferentes corrientes y los distintos paradigmas, junto a las aportaciones que han ofrecido, con demostraciones teóricas o empíricas de las variables que cabe considerar dentro de los sistemas de información para el control de la gestión. Esta primera revisión del estado del arte se centra en las organizaciones lucrativas ya que son las escogidas por los estudiosos. Se trasladará esta revisión al caso de las organizaciones no lucrativas. Previamente, se definirán las características que diferencian las organizaciones no lucrativas y el sector al que pertenecen, de las lucrativas. Se desarrollará su evolución histórica, las diferentes teorías económicas que explican el porqué del gran crecimiento que han experimentado prácticamente en todos los países desarrollados, qué clasificaciones hay y, su situación actual. Dentro de las organizaciones no lucrativas, nos centraremos en los colegios profesionales. Se clasificarán y definirán los colegios profesionales en función de las diferentes clasificaciones que los estudiosos han desarrollado sobre las ONL. Se situarán los colegios profesionales en España, su evolución histórica, legal, su problemática (teniendo en cuenta la gran diversidad de colegios que hay) y el dominio que han ejercido históricamente sobre las profesiones y las consecuencias que han tenido sobre el mercado. De aquí se tendrán que analizar las diferentes corrientes liberalizadoras impulsadas en España por el Tribunal de Defensa de la Competencia y sus efectos sobre la situación actual de los colegios profesionales. Dentro de los colegios profesionales de España, se identificarán los colegios de economistas y la profesión que engloban, cuál es su evolución histórica en

España, cuál es su situación actual, teniendo en cuenta la legislación vigente, su organización en las diferentes comunidades autónomas, su dependencia de un organismo regulador y común para todos, que es el *Consejo General de Colegios de Economistas de España*, cuál es su estructura interna, su funcionamiento, sus órganos gestores, sus objetivos, y cuáles son sus fortalezas y debilidades. Se evaluará el nivel de calidad de su gestión y de sus servicios, y la satisfacción que de ellos tienen sus usuarios. Dichos usuarios son quienes financian estas corporaciones y quienes pueden asegurar su futuro; nos referimos a los licenciados en las diferentes especialidades en Ciencias Económicas y Empresariales. Se analizará la problemática de la profesión del economista en España, teniendo en cuenta su evolución histórica, las diferentes crisis que ha padecido la imagen de esta profesión, y la formación que han recibido y reciben en las universidades, que condiciona sus posibilidades en el mundo laboral, que son muchas, tanto dentro del campo económico y de la empresa como en otros campos. Precisamente, una de las características que definen la profesión de los economistas es que es múltiple, a causa, básicamente, de los planes de estudios que han tenido. Los licenciados pueden ejercer en campos muy diversos, como pueden ser entre otros, el mundo de la Sociología, la Historia Económica, la Ecología, el Derecho o la Ciencia Política. Se relacionará la evolución de licenciados y el número de colegiados, y sus posibles efectos sobre el futuro de los colegios de economistas de España.

La organización colegial no es la misma en los diferentes países europeos. Se describirá cómo se organizan en Francia, Alemania e Italia. Tomando de referencia el modelo anglosajón y dado que el Reino Unido tiene gran tradición en el modelo de asociación vía *lobbys* (Berry, Broadbent y Otley, 1995: 65), se analizará la situación de las asociaciones profesionales equivalentes a los colegios de economistas, y más concretamente, y a partir de diferentes asociaciones, se estudiará el uso y la implantación de instrumentos de contabilidad de gestión con el objetivo de analizar otras experiencias en este campo.

Teniendo en cuenta los instrumentos que la contabilidad de gestión ofrece como sistemas de control de la gestión, las particularidades de los colegios de economistas de España, la satisfacción de los usuarios de estas organizaciones, la situación actual de implantación y uso de sistemas de información de contabilidad de gestión, y las experiencias en sistemas de control de las asociaciones relacionadas con el campo de la economía y la empresa del Reino Unido y de otras ONL, se realizarán propuestas sobre los sistemas de control que pueden aplicar los colegios de economistas de España, entendiendo como sistemas de control, el proceso de planificación, evaluación, control y toma de medidas correctoras por parte de los gestores responsables de la organización.

1.3.4. Estructura del trabajo

Se ha estructurado el estudio en cuatro partes y diez capítulos (ver figura 1.1).

La primera parte tiene como finalidad presentar el marco conceptual del control de gestión y de la contabilidad de gestión para las organizaciones. El capítulo primero incluye las diferentes definiciones de control de gestión y de contabilidad de gestión que dentro de la literatura contable se han ido realizando. En el segundo capítulo se presenta la evolución en la literatura de organización de los elementos que tienen que incorporar los sistemas de control de gestión para todas las organizaciones. En el siguiente capítulo, nos centraremos en las organizaciones no lucrativas; antes de describir los sistemas de contabilidad de gestión que éstas pueden utilizar, se ha considerado conveniente especificar las características de estas organizaciones que las diferencian de aquéllas que pertenecen al sector lucrativo y al público. En el capítulo cuarto, se revisa el estado del arte de los instrumentos de contabilidad de gestión que las organizaciones no lucrativas pueden utilizar.

La segunda parte del trabajo se centra en los colegios profesionales en España como organizaciones no lucrativas que son. Se desarrolla, en el capítulo quinto, la evolución histórica que han tenido y la situación actual. Seguidamente, en el capítulo sexto, se traslada el estudio ya más concretamente a los colegios de economistas. Por una parte se estudia qué son y qué características tienen los colegios, así como la situación actual, teniendo en cuenta la legislación vigente. Por otra parte, se analiza el colectivo que pueden integrar, como son los licenciados en estudios de economía. Se estudian las características que definen a los economistas, tanto a nivel de formación académica como a nivel de especialidad profesional. Para ver su situación, se revisa la evolución de las licenciaturas en España, tanto a nivel de facultades como a nivel de crecimiento de estudiantes y de demanda laboral. Se compara esta evolución con la de los colegios de economistas, tanto a nivel de número de colegios como de crecimiento en número de colegiados. Se identifica la problemática actual de los colegios de economistas.

La tercera parte desarrolla los tres estudios empíricos que se han realizado. El capítulo séptimo analiza los resultados de la encuesta efectuada en todos los colegios de economistas de España para identificar qué sistemas de control de gestión utilizan, y si son los adecuados valorando las propuestas que en las diferentes revisiones de literatura se han descrito. En el capítulo octavo, se presentan los resultados de la encuesta en asociaciones inglesas con distinto crecimiento en número de socios y, el análisis de las memorias de las asociaciones con éxito de la muestra escogida, teniendo en cuenta como factor de éxito el

incremento del número de socios en los últimos cinco años. El objetivo del estudio es identificar los sistemas de información para el control de la gestión que tienen implantados, instituciones inglesas con los mismos clientes objetivos que los colegios de economistas. En el capítulo noveno se estudian los resultados de las encuestas efectuadas al colegiado del *Col·legi d'Economistes de Catalunya* para identificar el perfil del colegiado en función de la especialidad profesional y el grado de relación con el colegio, entendiendo como tal, su participación en las actividades y en los servicios que éste ofrece, su opinión y su grado de satisfacción. El objetivo final de la encuesta es incorporar los resultados obtenidos por perfil profesional en los sistemas de control que los gestores de los colegios de economistas puedan implantar.

La cuarta parte corresponde al capítulo diez, en el cual se presentan el resumen y las conclusiones del trabajo. Se realiza una revisión de los diferentes objetivos que se pretendían con el trabajo y el nivel de consecución de estas metas. Así, se describen las diferentes problemáticas analizadas en cada capítulo y cuáles son nuestras conclusiones y propuestas al respecto. Se determinan las debilidades y fortalezas de los colegios de economistas en España, así como un conjunto de recomendaciones a nivel de implantación de instrumentos de contabilidad de gestión. Finalmente, se realizan las propuestas para futuras investigaciones.

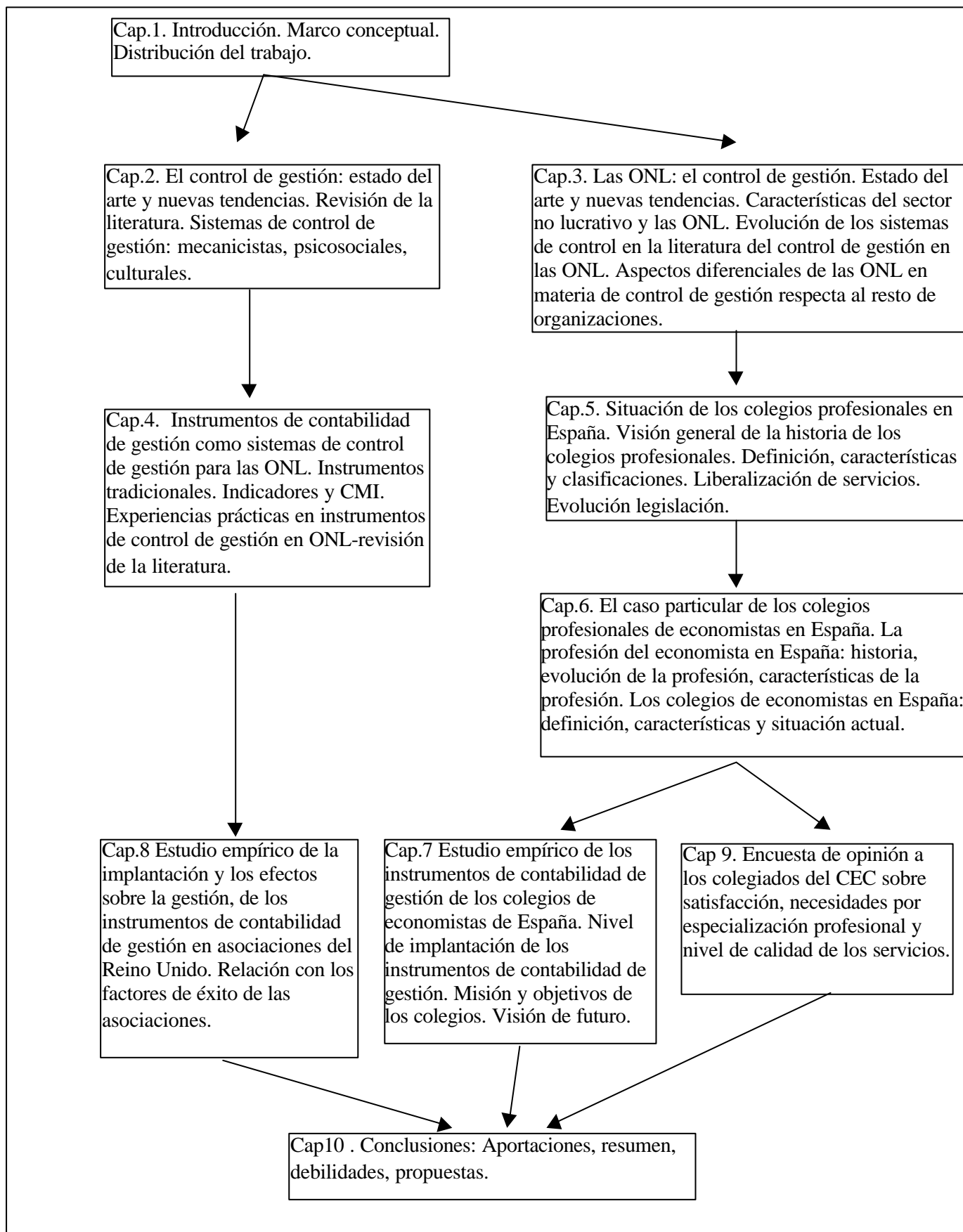


Figura 1.1. Esquema del trabajo y la relación entre los capítulos

CAPÍTULO 2. EL CONTROL DE GESTIÓN: ESTADO DEL ARTE Y NUEVAS TENDENCIAS

2.1. Introducción

En este capítulo y en el siguiente, se revisarán los antecedentes de la literatura sobre los sistemas de control de gestión. En primer lugar, todo lo que hace referencia a las organizaciones en general, para pasar a comentar en segundo lugar, las características específicas de las organizaciones no lucrativas. El objetivo principal es analizar la evolución de la literatura hasta llegar a las corrientes actuales, ya que una revisión del desarrollo histórico puede facilitar la comprensión de cómo la dirección piensa y actúa con el paso del tiempo y, al mismo tiempo, puede proporcionar las bases para entender los diferentes modelos en el control de gestión, tanto en el sector lucrativo como en el sector no lucrativo (Block, 1990: 59).

En un primer apartado se describe el porqué de la necesidad de los sistemas de control. Acto seguido, se tienen en cuenta las corrientes de sistemas de control de las organizaciones, que han sido agrupadas en función de sus características comunes que coinciden por un lado, con el paso del tiempo; y, por otro, con la evolución de las necesidades de las organizaciones a medida que cambia su situación en el mercado. Así, un primer grupo aglutina las corrientes de control de gestión que definen los sistemas de control de las organizaciones como unos mecanismos formales y mecanicistas. Un segundo grupo engloba las corrientes que incorporan los mecanismos psicosociales como variable clave del control de la organización. Y, un tercer grupo, que introduce la variable cultura y los aspectos antropológicos en los estudios de las organizaciones.

En la presente revisión se puede constatar la evolución de los sistemas de información que se pueden desarrollar con el fin de mejorar el control que los directivos pueden tener de la organización. A los sistemas de información, que en los primeros estudios prácticamente eran sistemas formales con indicadores cuantitativos de carácter interno (los estados contables, el sistema de costes y el presupuesto), se han incorporado posteriormente indicadores también cualitativos con información del exterior (como por ejemplo, el cuadro de mando integral), ya que se considera que no es suficiente disponer de indicadores cuantitativos para evaluar la situación económica y financiera y las perspectivas de futuro de las organizaciones, sino que se precisa, también, de indicadores cualitativos que cuantifiquen la calidad o la satisfacción de los clientes y de los propios trabajadores,

entre otros. También se puede ver en la evolución de las corrientes de control el hecho que en un inicio lo que se creía importante para la organización era el trabajo y la producción, pero poco a poco se va incorporando la valoración del esfuerzo humano de los trabajadores, las relaciones humanas, la motivación, la satisfacción, el conflicto y la cultura de la organización, lo que hace que la organización deje de ser vista como un sistema mecanicista y cerrado en sí mismo para ser considerada como un sistema social, abierto a sus individuos y abierto a su entorno.

Este capítulo, junto con el próximo, tiene que permitir valorar qué variables hay que considerar en el diseño de los sistemas de información para controlar la gestión de las organizaciones y, más específicamente, de los colegios profesionales de economistas en España como organizaciones no lucrativas; para poder desarrollar, posteriormente, los estudios empíricos y poder hacer las propuestas correspondientes sobre los sistemas de información en contabilidad de gestión que estas corporaciones pueden implantar como instrumentos de control de su gestión.

2.2. Evolución de la literatura en materia de control de gestión

Antes de entrar en las corrientes en materia de control de gestión que ha habido a lo largo del tiempo a través de la literatura, se pretende hacer una defensa de la necesidad de los sistemas de información como herramienta que permite mejorar la gestión y el control de las organizaciones. Existe gran diversidad de opiniones sobre la importancia de los sistemas de control. En general, se defienden los sistemas de control y sobre todo los contables. Sin embargo, también hay estudiosos críticos que consideran que los sistemas de control no son la solución, ya que son útiles pero no imprescindibles, y que no se puede encontrar el sistema ideal y perfecto que facilite la información suficiente para controlar y planificar la organización.

Una de las razones principales de que las organizaciones se hayan ido haciendo más sensibles a la necesidad de sistemas de información de su gestión es que las organizaciones tienen que convivir con el entorno, que está perpetuamente en estado de cambio, tanto por cambios físicos (clima, constitución de las primeras materias, etc.), como por cambios tecnológicos (nuevos productos y procesos, etc.), cambios sociales (actitudes de los trabajadores, clientes, competidores, etc.), y cambios financieros (composición del balance, necesidad de fondos financieros, etc.) (Caplan, E.H., 1971: 7), y que se acentúan en la década de los años noventa por cambios en los mercados (internacionalización, tendencia a ser un único mercado, cambios en la economía de los países europeos del este y de los países asiáticos, de países centro y suramericanos y del sur de África) (Roberts y Hunt, 1991: 578-579).

Esto hace que los directivos tengan la necesidad de adecuar las estructuras de sus organizaciones a los cambios y por tanto, tengan que planificar, controlar y gestionar mejor el futuro. Los gestores necesitan de sistemas de información que estén en relación con los objetivos de la organización, con su estructura y con su manera de ser. Estos sistemas intentan incrementar la habilidad de las organizaciones para coordinar las acciones de sus miembros y para identificar los problemas que su pueden presentar (Lawler y Grant-Rhode, 1976: 2). Muchos sistemas de control (presupuesto, sistemas de información de gestión y sistemas contables y financieros) son esencialmente sistemas de gestión que recogen información sobre aspectos específicos de la actuación de la organización y la envían a los miembros de la organización. No obstante, hay que poner énfasis especial en qué sistemas de información tiene que utilizar la organización y cómo debe utilizarlos (Camman y Nadler, 1977: 215). Con un buen sistema de información, los directivos pueden medir mejor todo lo que vive la organización y pueden estar más bien preparados para tomar decisiones con rapidez y flexibilidad. También permite adecuarse a todos los cambios del entorno, para proporcionar *feedback* en las actuaciones, para evaluar el beneficio de los productos y de los clientes, y para guiar en las decisiones de inversión de capital (Kaplan, 1991: 201). Así mismo, con su adopción, “pueden disminuir los conflictos y las tensiones internas” (Cooper, Hayes y Wolf, 1981: 187), y “facilitar informes a los grupos externos”, (Lawler y Grant-Rhode, 1976: 3).

Uno de los sistemas de información por excelencia son los sistemas contables, “ya que pueden estar diseñados para dar información objetiva” (Hopwood, 1972: 157), y cuantificable (Emmanuel, Otley y Merchant, 1991: 6) de todos los niveles de la organización. De todas formas, “la información puede pasar a ser subjetiva en el momento de su análisis por miembros de la organización porque muchas veces las falsifican deliberadamente” (Hopwood, 1972: 157). También “puede llegar a provocar efectos ineficientes y negativos” (Lawler y Grant-Rhode, 1976: 1) y “desestabilizar la organización, aunque el objetivo claro de los mismos es de estabilización, intentando filtrar conflictos, incertidumbres y ambigüedades” (Hedberg y Jönsoll, 1978: 47).

Dentro de los sistemas de información contables, “la investigación en materia de control de gestión se ha centrado gradualmente en el sistema presupuestario como sistema clave” (Birnberg et al., 1983: 111), siendo el sistema “más utilizado para controlar la organización” (Caplan, E.H., 1971: 83). Esta evolución es resultado del cambio en la perspectiva de la dirección que cada vez ha intentado entender mejor todo el proceso organizacional. Sin embargo, en los últimos años, ya no se considera el presupuesto como el único sistema de control sino que hay que complementar los sistemas de información, tanto con sistemas formales como informales, puesto que hay muchas variables cualitativas que no se pueden medir (Clancy y Collins, 1979:

29). Flamholtz (1983), que examina la relación entre contabilidad, presupuesto y sistema de control en la organización, considera que esta relación es complicada porque el presupuesto y la contabilidad (sistemas formales de control), no son sistemas de control por sí solos sino que precisan de una buena relación y de unos requisitos previos con los demás sistemas de control para que el propio control funcione (pág. 154). No hay que olvidar que hay autores que restan importancia a los sistemas contables. Según McKinnon y Bruns (1992: 56), hay demasiada investigación en sistemas contables de información para el control de la gestión y se olvida que los directivos necesitan mucha otra información, pues los análisis y los informes contables son sólo una pequeña parte de la misma, seguramente la parte más pequeña (pág. 77), y aún así porque se considera que los sistemas tradicionales han fracasado.

Según Palmer (1992: 180), se tiene que hablar de unos sistemas más abiertos de información contables que se utilizan para la estrategia de gestión, pero para ello es importante modernizar y actualizar los sistemas contables a los cambios de las empresas, de los mercados, de los productos, de la tecnología y de la calidad (pág. 182). También Estes (1992: 107) defiende el uso de los sistemas contables siempre que cambien y se adapten a la sociedad; e incluso define y habla sobre la contabilidad social (*social accounting*). Cuando el entorno cambia, las organizaciones necesitan de los sistemas de información contables para que detecten problemas, cambios y conflictos en cualquier momento. Los sistemas contables tienen que estimular la curiosidad de la organización, tienen que facilitar el proceso de tomar decisiones participativamente y tienen que incrementar la habilidad de la organización para hacer frente a las diferentes variedades del entorno (Hedberg y Jönson, 1978: 47). “Se tienen que dedicar recursos para que los directivos aprendan a utilizar los sistemas de información” (Camman y Nadler, 1977: 215).

La investigación realizada tiene por objetivo buscar qué sistema de información es el más apropiado para la organización. Incluso aunque el número de estudios e investigaciones sobre el tema es muy extenso, queda mucho camino a recorrer y son muchas las críticas a los sistemas actuales de control, ya que uno de los problemas con que nos encontramos es la búsqueda de un sistema perfecto y, teniendo en cuenta que “normalmente es posible mejorar los sistemas contables que evalúan la gestión de la organización; a menudo, si no siempre, es imposible llegar al sistema ideal de control” (Hopwood, 1972: 158) y para Merchant (1982: 44) no hay que ser tan ambiciosos porque: “el control perfecto que implica estar convencido que el cumplimiento actual de los objetivos se adecuará a lo que se ha planificado, no es nunca posible porque probablemente siempre hay sucesos imprevisibles. De todas formas, un buen control debería significar que una persona informada pudiese confiar de una manera razonable en la no aparición de sorpresas desagradables”.

A continuación se hace referencia a la evolución en materia de control de gestión de los sistemas de información que las organizaciones pueden utilizar para controlar su gestión. Existen diferentes corrientes, que cada autor ha ido clasificando bajo distintos nombres, y que han ido evolucionando a medida que las organizaciones y los mercados cambiaban y necesitaban más variables para hacer unos sistemas de control eficientes y adaptados a los cambios sociales y al proceso de internacionalización y de incremento de la competencia en los mercados (Jaeger y Baliga, 1985: 115; Neimark y Tinker, 1986: 380). No obstante, las contribuciones teóricas y las investigaciones científicas son bastante heterogéneas y no parece haber un paradigma que domine (Flamholtz, Das y Tsui, 1985: 35; Merchant y Simons, 1986: 183; Amat, 1991: 27). Todas tienen en común el objetivo de mejorar las actuaciones de las organizaciones (Jaeger y Baliga, 1985: 115). Para Kaplan (1984: 391)³⁰ prácticamente todas las técnicas de control utilizadas por las empresas ya se habían desarrollado en 1925, pese al cambio considerable en la naturaleza de las organizaciones y en la dimensión de la competencia en los años setenta, ha habido poca o ninguna innovación en el diseño de los sistemas de control y señala la necesidad de incorporar nuevos marcos conceptuales que consideren el contexto organizativo en el que se realiza el proceso de control.

En este capítulo diferenciaremos tres corrientes:

- Sistemas mecanicistas y formales de control.
- Sistemas de control que se centran en aspectos psicosociales.
- Sistemas de control que se centran en los aspectos culturales y antropológicos de la organización.

2.3. Sistemas mecanicistas y formales de control

Dentro de esta corriente se incluyen las primeras investigaciones en materia de organización, y la consideran como un sistema técnico y formal que coordina las acciones humanas con la única finalidad de producir y distribuir bienes y servicios (Pérez López, 1993: 22). Diferenciaremos las siguientes teorías:

- Teoría clásica o tradicional de la organización.
- Teoría de la contingencia.

Según Amat (1991: 29), en estas corrientes, los sistemas de control se basan en principios mecanicistas y tienen los siguientes puntos en común:

- Los objetivos de la organización son claros y, en general, suele ser la

³⁰ También en Johnson y Kaplan, 1987b: 125.

maximización del beneficio, viniendo definidos por la dirección a través de la política de empresa.

- La dirección planifica y controla el esfuerzo humano.
- El comportamiento se dirige mediante el diseño de mecanismos formales organizativos (jerarquía de autoridad, reglas, normas de comportamiento y procedimientos definidos, centralización del proceso de dirección).
- El control del esfuerzo humano se puede lograr mediante la utilización de la lógica y de las técnicas cuantitativas.
- El control se puede realizar mediante el diseño de sistemas formales y a partir del principio de excepción.
- La motivación es principalmente extrínseca y los sistemas de incentivos se tienen que basar principalmente en la retribución monetaria (Hopper y Powell, 1985).

Seguidamente, se pasa a desarrollar las principales aportaciones de cada teoría y sus limitaciones.

2.3.1. Teoría clásica o tradicional

Una de las primeras aportaciones es la teoría clásica o tradicional de la organización, con dos líneas de investigación diferenciadas. Los principales investigadores de cada línea han sido, por una parte, Taylor (1911); y, por otra, Fayol (1949) y Gulick y Urwick (1937), principalmente. Ambas líneas tienen en común una visión racional de la organización, la que se crea para poder solucionar de forma racional los problemas colectivos de orden social y de dirección.

La primera línea de investigación (nombrada por Thompson (1967), *scientific management*), se centra en las actividades básicas fisiológicas y físicas relacionadas con la producción y modelan los estudios de tiempo y de métodos de trabajo desde un punto de vista de ingeniero, con el fin de poder encontrar el método que permita al obrero estar motivado para realizar el trabajo a buen ritmo y con el mejor sistema de trabajo. Según Morgan (1986: 20): "Todo lo que se tiene que "pensar" lo hacen los directivos y analistas, dejando el "hacer" para los trabajadores".

La segunda línea de investigación, (nombrada por Thompson (1967), *administrative management*), se refiere más a la división departamental del trabajo y a la coordinación que tiene que haber entre departamentos para alcanzar mejor las metas de la organización. Morgan (1986: 15) opina que la gestión se considera básicamente como un proceso de planificar, organizar, dirigir, coordinar y controlar. Colectivamente sentaron las bases de muchas técnicas de organización modernas, como la dirección por objetivos, sistemas de planificación, programación,

presupuestos y otros métodos de planificación y control racional.

Las dos líneas mencionadas consideran a los sujetos de la organización como sujetos pasivos, como simples máquinas de trabajo; y los superiores están limitados en la consecución de los objetivos de la organización solamente por las restricciones impuestas por las capacidades, velocidades, resistencia y coste de estas máquinas. Se olvidan de los aspectos humanos de la organización, y aunque reconocen factores que influyen en la motivación humana, consideran la organización como un problema técnico (Morgan, 1986: 19).

Anthony (1965) y Anthony y Vancil (1972), introducen, en la perspectiva anterior, una visión más amplia de la organización introduciendo la política de empresa en el diseño del sistema de control, aunque sólo la introducen en sus aspectos formales de planificación estratégica realizada por altos directivos, y en los aspectos también formales de las actitudes de dirección, también llevada a cabo por altos cargos, buscando siempre la eficacia de sus actuaciones y de la organización.

La teoría clásica ha sido ampliamente criticada (March y Simon, 1958; Hopper y Powell, 1985; Hopper, Storey y Willmott, 1987). Por un lado, por la falta de análisis empíricos. Por otro, porque faltan suposiciones para la motivación, ya que hay pocas estimaciones sobre los conflictos internos y sus efectos en el comportamiento, puesto que se presta poca atención al conocimiento del trabajo y a su clasificación por parte de los miembros de la organización, mientras que no se tienen demasiado en cuenta las restricciones del ser humano debidas a sus limitaciones como sistema complejo de aprovechamiento de la información.

Aún así, Morgan (1986: 24) considera que existen organizaciones que han logrado un éxito espectacular utilizando el modelo mecanicista porque las condiciones eran óptimas, y son las siguientes:

- a) Cuando hay un trabajo lineal a realizar.
- b) Cuando existe un entorno que asegura que el producto realizado será el esperado.
- c) Cuando se desea producir exactamente el mismo producto repetitivamente.
- d) Cuando la precisión es una premisa.
- e) Cuando la parte humana de la "máquina" sea obediente y se comporte como se le ha asignado.

2.3.2. Teoría de la contingencia

La teoría de la contingencia se puede considerar como una alternativa a la escuela clásica de la organización y dirección. Está desarrollada por Burns y Stalker (1961),

Thompson (1967), Woodward (1965) y Lawrence y Lorsch (1967). Las primeras formulaciones de esta teoría se encuentran a mediados de los sesenta en la literatura de organización; y a mediados de los setenta aparece un gran desarrollo de la misma en la literatura de contabilidad. Se desarrolla en un momento en el que existe un descontento con los modelos actuales de organización de estructura. Se considera la corriente más analizada dentro de los estudios de organización (Child, 1977; Wood, 1979; Otley, 1980; Rosenzweig, 1981; Emmanuel, Otley y Merchant, 1991)³¹.

Este modelo parte de la premisa de que no existe un sistema de control aplicable a todas las organizaciones y en cualquier situación, sino que dependerá de las circunstancias determinadas en las que se encuentre. Según Newstrom, Reif y Monczka (1975: 31) la teoría de la contingencia ayuda a explicar por qué diferentes diseños de organizaciones son consonantes con específicas combinaciones de fuerzas y sus interacciones.

En las primeras formulaciones, los distintos autores investigan sobre las influencias de las tres variables contingentes en el diseño de la organización. Hay quien analiza solamente la variable que considera clave para el diseño de la organización. Así, Woodward (1965) y Perrow (1967), estudian los efectos de la tecnología; Lawrence y Lorsch (1967) y Burns y Stalker (1961) interpretan los efectos del entorno; y, Lawrence y Lorsch (1975), Watson (1975), y Waterhouse y Tiesen (1978) se fijan en los efectos de la estructura de la organización.

A medida que las investigaciones van avanzando, se van estudiando diferentes combinaciones de variables contingentes y los efectos sobre otras variables que afectan a la organización. Así, Khandwalla (1972) tiene en cuenta los efectos de la competencia; Bruns y Waterhouse (1975), analizan empíricamente la relación entre la estructura y el control interpersonal y administrativo con el presupuesto. Pennings (1975) explica si diferentes factores estructurales están condicionados por los diferentes entornos. Hayes (1977) estudia la eficacia y los efectos de los tres factores contingentes siguientes en departamentos de producción, de investigación y de desarrollo y, de márketing, que son: 1) factores internos de los departamentos de la organización, 2) las interrelaciones entre departamentos, y 3) los factores del entorno de la organización. Tushman y Nadler (1978), detallan la relación entre los requisitos del proceso de información del entorno y la capacidad de procesar la información de las diferentes subunidades de la estructura de la organización. Rosenzweig (1981) hace un estudio empírico con el objetivo de analizar las relaciones entre los *controllers* de los departamentos y de la estructura, algo que en la teoría de la contingencia no se había hecho. Hall (1962) investiga las relaciones entre tecnología y entorno como variables principales para entender la estructura y

³¹ Para una revisión extensa de la literatura de esta corriente ver Fisher (1995).

las actividades de las organizaciones. Gordon y Miller (1976) añaden al análisis, la toma de decisiones. Dermer (1977) detalla la estrategia de las organizaciones y su influencia en el diseño de los sistemas de control, y también añade al análisis: la tecnología, los objetivos y el estilo de dirección. Bariff y Galbraith (1978) puntualizan las relaciones entre los diferentes poderes que pueden existir en las organizaciones y los sistemas de información que requieren, teniendo en cuenta las influencias del entorno sobre la estructura de la organización. Daft y MacIntosh (1978), introducen principalmente en el campo de la contingencia la variable tecnología y sus efectos sobre los sistemas de información contables, e identifican una gran variedad de actividades y de conocimientos como los factores que condicionan un correcto sistema de información para la dirección. Amigoni (1978), trabaja los diferentes tipos de información que necesita una empresa para implantar su sistema de control. Diferencia en función del grado de rigidez de la estructura de la empresa dos sistemas de control: sistemas de control estándares y sistemas de control contingentes, y considera las relaciones entre ambos, en entornos estables y en entornos dinámicos (*turbulent environment*). Bobbitt y Ford (1980), estudian las relaciones entre la toma cognitiva de decisiones y de las motivaciones, las estrategias de transformación y el contexto de la organización, que incluye: el tamaño, la tecnología, el entorno, la estructura y los miembros que pertenecen a la organización. Chenhall y Morris (1986) desarrollan un modelo contingente de los sistemas contables de gestión en el que se valora la incertidumbre del entorno externo, las relaciones dentro de la organización y la estructura descentralizada de la organización. Consideran que los sistemas contables tienen que ayudar a los directivos a mejorar sus actuaciones y las de la organización (pág. 17).

A nivel contable se basa en la premisa de que no existe un sistema universal de contabilidad apropiado para todas las organizaciones y en cualquier circunstancia. Más bien, la teoría de contingencia intenta identificar aspectos específicos de un sistema de contabilidad asociado con ciertas circunstancias definidas y demuestra las relaciones entre ellas (Emmanuel, Otley y Merchant, 1991: 57). La literatura se ha centrado sólo en el sistema presupuestario como herramienta de información contable para el control (Hopwood, 1972; Ouchi, 1977, 1979; Otley, 1980; Merchant, 1981; Birnberg, Turopolec y Young, 1983; Chenhall y Morris, 1986).

De todos los estudios de la teoría de la contingencia, no se pueden sacar resultados homogéneos, puesto que los resultados a menudo son contradictorios, poco claros y poco demostrables empíricamente. Esto ha entorpecido la elaboración de un marco teórico de conceptos (Otley, 1980: 413; Hayes 1977: 24; Waterhouse y Tiesen, 1978: 66; Pennings, 1975: 393; Birnberg, Turopolec y Young, 1983: 119). Incluso se considera que en realidad no es una teoría del todo completa, sino que “posiblemente es una meta teoría” (Bird, 1981: 352), o “una simple orientación

estratégica” (Schoonhoven, 1981: 350).

Esto hace que esta teoría haya sido muy criticada (Child, 1973a, 1977, 1984; Galbraith, 1973; Elger, 1975; Bowey, 1976; Wood, 1979; Bobbit y Ford, 1980; Otley, 1980; Bird, 1981; Hopper y Powell, 1985; Tosi y Slocum, 1984; Merchant y Simons, 1986; Evans III, Lewis y Patton, 1986; Dent, 1990) aunque las críticas proceden sobre todo de los teóricos de la organización más que de los teóricos de la contabilidad de gestión.

Las principales críticas son:

- Se olvida de las influencias de la política de empresa sobre el sistema de control y de los efectos de las estrategias (Child 1973a: 246) .
- No puede ser utilizada positivamente por los directivos porque no les permite considerar la importancia que éstos pueden dar sobre los resultados de su gestión (Child 1973a: 239-240).
- No queda claro el significado y los efectos del entorno sobre las diferencias estructurales de las organizaciones (Pennings, 1975: 393).
- Falta de evidencia y de conclusiones que demuestren las relaciones entre las variables contingentes y la actuación dentro de la organización (Child, 1977: 226-227).
- Las relaciones entre el diseño del sistema de control y las variables contingentes son débiles y las conclusiones están fragmentadas (Dent, 1990: 10).
- Existe demasiada diversidad de definiciones de las variables contingentes y no se han establecido claramente, teóricamente ni empíricamente, las relaciones entre ellas (Waterhouse y Tiesen, 1978: 74), por todo esto, no queda clara la naturaleza y las relaciones de las variables contingentes (Otley, 1980: 413; Dent, 1990: 10) ni tampoco se ha demostrado suficientemente si estas relaciones benefician a la organización (Merchant y Simons, 1986: 191).
- Hay demasiada dependencia del entorno y de la tecnología sobre la manera de organizar (Wood 1979: 335).
- Se ha olvidado del análisis de la efectividad de la organización (Otley, 1980: 425).
- Está demasiado determinada porque se asume que una única estructura es muy eficaz para un contexto dado, y se asume también la relación causal entre contexto y estructura; y, sin embargo, no se han podido demostrar empíricamente las relaciones íntimas entre ambas variables (Rosenzweig, 1981: 339).
- Las relaciones entre tecnología, estructura y efectividad de la organización son más complejas de lo que la teoría de la contingencia dice (Bird, 1981: 350-352).
- Se olvida de las relaciones de poder, de las influencias sociales y culturales, así como de las distintas ideologías dentro de la organización (Hopper y Powell,

1985: 441).

Aún así, según Emmanuel, Otley y Merchant (1991: 49), “pese a los problemas que supone investigar bajo este enfoque, las premisas que utiliza son legítimas: el diseño de la estructura de la organización es un mecanismo importante para conseguir un control de la organización y las diferentes estructuras son apropiadas en diferentes circunstancias”.

2.3.3. Limitaciones comunes a los diferentes sistemas mecanicistas

Las principales limitaciones a la aplicación en una organización de sistemas de control mecanicistas y formales son:

- Ofrecen dificultades para adaptarse a cambios en las condiciones, circunstancias y situaciones dentro de las organizaciones debido a los cambios del entorno. Según Amat (1991: 29), porque no tienen en cuenta el entorno. Para Neimark y Tinker (1986: 373), porque el entorno está poco especificado. En cambio, Morgan (1986: 25), afirma que han sido diseñados para unos determinados objetivos y no para las innovaciones que las organizaciones puedan tener.
- El entorno y el sistema de control están separados en todos los análisis realizados (Neimark y Tinker, 1986: 373).
- El control y la estructura no están suficientemente diferenciados, y en algunos estudios, incluso se confunden (Ouchi, 1977: 95).
- Tan sólo funcionan cuando las actividades son concretas y repetitivas, o bien si existe una gran presión por parte de la dirección para que las personas acepten las tareas específicas y se dediquen a hacer lo que se les manda, y además, cuando el entorno es estable (Amat, 1991: 29).
- Hay ausencia de una perspectiva sociohistórica del origen social de los sistemas de control (Neimark y Tinker, 1986: 370).
- Puede adquirir un carácter burocrático sin límites (Morgan, 1986: 25) que puede frenar la creatividad y la innovación (Amat, 1991: 29).
- Puede tener consecuencias no previstas y no deseables; por ejemplo, los intereses de los trabajadores de la organización pueden ser preferentes sobre los objetivos de la organización (Morgan, 1986: 25).
- Se olvidan de los mecanismos de *feedback* con los que la organización puede ser dinámica y sólo se centran en momentos puntuales en el tiempo (Neimark y Tinker, 1986: 372).
- Puede provocar efectos deshumanizadores en los trabajadores, especialmente en

los niveles bajos de la escala jerárquica (Morgan, 1986: 25).

- La actuación de los miembros de la organización está poco especificada porque el principal objetivo de estas corrientes es el análisis de la propia organización (Neimark y Tinker, 1986: 374).
- Utilizan como metodología de investigación la corriente positivista, por lo que se olvidan de que sus análisis de las organizaciones son subjetivos (Neimark y Tinker, 1986: 376).
- Se han desarrollado entre los académicos, y tan sólo pocas veces se han trasladado a la práctica (Kaplan, 1984: 401); además, cuando se han trasladado, han tenido consecuencias indeseables o no han funcionado (Hopper, Storey y Willmott, 1987: 438).

Para concluir, cabe constatar que los sistemas mecanicistas de control son excesivamente estructurados y no tienen capacidad de reacción ni de innovación frente a los cambios del entorno, que pueden provocar cambios de las circunstancias iniciales. Tampoco los responsables muestran demasiado interés para con los intereses y las opiniones de los trabajadores.

2.4. Sistemas de control que se centran en aspectos psicosociales

Con la evolución y el crecimiento de las empresas surge un cambio en las necesidades de control de los empresarios. Según Caplan, E.H. (1971: 9) hablando de las necesidades de los empresarios, se confirma el incremento diario con el aumento de la complejidad de las organizaciones para controlar todas las actividades que se pueden realizar en una organización: los trabajadores, los clientes, los accionistas y cualquier otro factor que afecte o que esté relacionado con la organización, dejando de lado los cambios imprevistos del entorno. Dado que las organizaciones quieren sobrevivir a esta complejidad, se hace necesario incorporar nuevas técnicas de control. Y las nuevas técnicas a las que se refiere son las orientadas a factores organizativos y motivacionales; de esta manera se puede lograr que el individuo abandone su actuación o comportamiento pasivo dentro de la organización. Se acepta a partir de este momento que para la implantación de los sistemas de control no será suficiente considerar los aspectos técnicos, sino que se tendrán que añadir todos los aspectos comportamentales de los individuos.

Dentro de este enfoque, se diferencian tres corrientes:

- Escuela de relaciones humanas (*Human relations*).
- Corrientes basadas en los procesos humanos de información (*Human Information Processing*).

– Teoría de los sistemas abiertos (*Open Systems Theory*).

Según Amat (1991: 30), estas corrientes tienen en común que:

- Los sistemas formales influyen y están influidos por las personas que forman parte de la organización. El comportamiento individual no depende solamente del diseño formal y técnico del sistema, sino que también viene influido por el contexto individual y organizativo en el que actúa.
- El hombre es limitadamente racional y no intenta maximizar totalmente, sino que se satisface con un nivel inferior.
- Los objetivos de la organización no son claros y pueden entrar en conflicto con los objetivos individuales.
- El control del comportamiento individual no sólo se puede lograr a través de la utilización de técnicas cuantitativas, sino que responde a condicionantes psicosociales, de manera que el control se puede hacer no sólo por resultados sino también por el comportamiento.
- La motivación, además de la influencia de los incentivos extrínsecos, está condicionada por factores intrínsecos.

Pérez López (1993: 44) añade que este enfoque considera la organización como un organismo social, en el que las personas participan para conseguir no sólo los incentivos que les ofrece la empresa sino también para satisfacer otras necesidades. Son los incentivos los que llevan a los miembros de la organización a actuar.

A continuación se desarrollan cada una de estas corrientes.

2.4.1. Corrientes basadas en las relaciones humanas

Los modelos integrados en esta corriente, ponen énfasis en el análisis del comportamiento de los individuos sobre el diseño del sistema de control. Es un comportamiento condicionado entre otros: por los objetivos individuales, por la relación de cada individuo con el trabajo que hace en la organización, por la motivación y la participación de cada individuo y, en definitiva, por todas las relaciones humanas que haya dentro de la organización. El trabajador ya no tiene sólo necesidades económicas, sino que busca en la organización su satisfacción personal, lo que, según Ansari (1977: 104), conlleva la aparición del director líder para dar el ímpetu necesario a los trabajadores para que mejoren sus actuaciones y su satisfacción.

Hay diferentes investigaciones teóricas y empíricas en las que se ha ido analizando e introduciendo cada uno de los factores que puede condicionar el comportamiento humano en la organización.

En una primera línea de investigación se relaciona el comportamiento del individuo con su participación en el presupuesto como herramienta de control de la organización. Para Hofstede (1968), la influencia que ejercen o pueden ejercer los individuos que trabajan en el presupuesto (entendiendo como tal el proceso de planificación y de control), es fruto del comportamiento que está fundamentado en su participación, comunicación y motivación. Para Searfos (1976), el comportamiento de los directivos responsables de la consecución de los objetivos es más positivo si reciben premios, o si existe una relación muy estrecha y significativa, que se produce cuando los directivos participan activamente en el proceso presupuestario. También demuestra que la relación de la motivación con la racionalidad del presupuesto es prácticamente insignificante. Para Ivancevic (1976), el comportamiento del individuo también está condicionado por su participación en el presupuesto, pero entiende por participación la comprensión por parte del individuo de los objetivos de la organización, es decir, Ivancevic considera que el individuo actuará más positivamente en la consecución de los objetivos si se le explica el por qué de estos objetivos, más que asignárselos directamente sin ningún tipo de explicación. También añade al estudio el efecto del momento en que se explican al individuo estos objetivos: antes de empezar el experimento, al cabo de seis meses, al cabo de nueve meses y al cabo de doce meses de haber fijado los objetivos. La conclusión principal que extrajo es que hasta al cabo de nueve meses no se empezaba a observar ninguna diferencia en el comportamiento del individuo, tanto si éste había participado en el presupuesto como si no lo había hecho. En cambio, al cabo de 12 meses, el grupo que había participado en la confección de los objetivos había obtenido mejores resultados y estaba más motivado que el grupo al que se los habían fijado.

En una segunda línea de investigación, se introduce como variable que afecta el comportamiento del individuo, el propio individuo por sí mismo. Así, para Stedry (1960) y Steers (1977), el comportamiento de los individuos es función, por una parte, de si saben todo lo que la organización espera de ellos o si lo desconocen; y, por otra, de sus aspiraciones particulares; si el individuo está motivado, los efectos sobre el presupuesto serán mucho más positivos y eficientes que si el individuo no lo está. Según Lawler y Grant-Rhode (1976), el comportamiento está condicionado por todas las necesidades individuales, por las propias habilidades en el trabajo, por las reacciones del propio individuo ante las necesidades, reacciones y comportamientos de sus compañeros condicionados a su vez por las propias motivaciones, que según los autores pueden ser extrínsecas o intrínsecas, así como condicionadas por los sistemas de valoración de los propios resultados por parte de la dirección, los cuales son aceptados positivamente por los individuos si la valoración se lleva a cabo con criterios objetivos. En cambio, Porter, Lawler y Hackman (1985), creen que los

individuos podrían aceptar una valoración por parte de la dirección bajo criterios subjetivos, siempre que haya una demostrada relación de confianza entre trabajador y directivo. Para Argyris (1964), el comportamiento del individuo está condicionado por la situación que éste ocupa dentro de la pirámide de la empresa, en la que se diferencian tres niveles y en cada uno de ellos los efectos del comportamiento del individuo sobre la organización son diferentes (pág. 110), y además, el comportamiento de cada nivel está condicionado por diferentes factores, siendo por el primer nivel de la pirámide: la tecnología, los sistemas de mando y la estructura orgánica; mientras que, los niveles superiores están condicionados por las relaciones interpersonales, (pág. 196). También analiza los efectos de aquellas actividades que las personas hacen inintencionadamente (*unintended activities*) porque considera, entre otras, que son en parte las que originan conflictos dentro de la organización.

Hay que tener también en cuenta posibles efectos negativos en los sistemas de control para las propias relaciones humanas. Así, Argyris (1952) fue el primero en sugerir que los sistemas financieros de control y, particularmente los presupuestos, se pueden ver afectados negativamente por los intereses individuales de los directivos cuando éstos pretenden que el presupuesto sea el reflejo de su modelo de dirección. También tenía claro que cuánto más participativos fuesen en los procesos presupuestarios, más fácil sería cumplir los objetivos del presupuesto. O bien, Ridgway (1956) demostró el efecto negativo sobre los sistemas de control cuando éstos sólo se utilizan a nivel formal. Las medidas cuantitativas de actuación, tanto si son sencillas, múltiples o compuestas, tienen consecuencias indeseables para el comportamiento total de la organización y para la complejidad de las grandes organizaciones, puesto que requieren un mejor conocimiento del comportamiento de los individuos porque el hecho de que los miembros se sientan controlados puede provocar desmotivaciones si no se les comunica correctamente el por qué del sistema de control. Y Becker y Green (1962), demostraron que un presupuesto participativo llevaba a una mejora en el comportamiento de los individuos de la organización afectados, pero que no siempre este comportamiento era positivo ya que la participación tenía que ser tanto en el proceso como en el contenido. En el caso de que el contenido no estuviese dirigido a conseguir los objetivos deseados por la organización, el presupuesto, aunque se hiciese bajo un proceso participativo, podía fracasar.

Paralelamente, hay que analizar los efectos de los directivos por sí mismos sobre los sistemas de control. Así, Schiff y Lewin (1970) constataron que en el proceso de planificación los directivos introducían un efecto *slack* para hacer estimaciones presupuestarias que se pudiesen obtener. Estudiaron y demostraron los efectos del comportamiento del directivo y de su manera de ser, en las estimaciones del presupuesto, teniendo en cuenta que el resultado es diferente en organizaciones con

poder centralizado que del que resulta en organizaciones con poder descentralizado. También valoran el efecto *slack* en el presupuesto (definen este efecto como la diferencia entre los recursos disponibles por la empresa y todos los recursos que ésta necesitaría para mantenerse unida) que muchas veces se puede girar en contra del propio presupuesto si los recursos disponibles son mucho más inferiores a los necesarios. De la misma manera, De Coster y Fertakis (1968) comprueban empíricamente cómo los directivos condicionan el presupuesto: su formulación, los procedimientos de su control administrativo, el análisis de las desviaciones, en la rapidez de su supervisión, la presión que pueden poner el *staff* de los departamentos que participan en el presupuesto, las presiones que pueden realizar otros departamentos y la comunicación que puede haber entre los colaboradores en el momento de hacer el presupuesto. En la misma línea, está el estudio de Hopwood (1972). Seiler y Bartlett (1982), que analizan la forma en cómo afecta la personalidad de los directivos en el proceso presupuestario. Diferencian tres personalidades: autoritaria, independiente y flexible. Demuestran que en aquellas organizaciones en las que los directivos son autoritarios, inflexibles y muy independientes, los sistemas de control son mucho más rígidos y con menos participación de los subordinados que en las organizaciones en las que los directivos son más flexibles y comunicativos.

A nivel de conclusión, podemos distinguir en todos estos estudios dos grupos de investigación dentro de la misma corriente. En un primer grupo, se analizan solamente los efectos del comportamiento de los trabajadores en el diseño del sistema de control (Ridgway, 1956; Argyris, 1952, 1964, 1990; Stedry, 1960; Becker y Green, 1962; Hofstede, 1968; Schiff y Lewin, 1970; Lawler y Grant-Rhode, 1976; Ivancevic, 1976; Searfos, 1976; Steers, 1977). En un segundo grupo, se introduce el efecto del estilo de liderazgo sobre el comportamiento del individuo y sobre el diseño del sistema de control (De Coster y Fertakis, 1968; Hopwood, 1972 y 1974; Swieringa y Moncur, 1974; Seiler y Bartlett, 1982; Porter, Lawler y Hackman, 1985). Ambas líneas de investigación incorporan las relaciones humanas como factor clave en el diseño del sistema de control y ponen énfasis especial en la relación entre los objetivos individuales de cada uno de los participantes en la organización, y los objetivos globales de la organización. Se demuestra que no siempre estas relaciones son positivas en función de cómo funcionen precisamente las relaciones humanas dentro de la organización. El hecho de que las organizaciones consigan que los trabajadores tengan concepción de empresa hace que sea mucho más fácil la relación entre los objetivos (Becker y Green, 1962; Argyris, 1952 y 1964; Hofstede, 1968; Searfos, 1976), y el hecho de que el individuo tenga un *feedback* sobre su trabajo o bien tenga alguna medida de autocontrol y de autoevaluación, también son hechos positivos en la motivación del personal y, por

tanto, el individuo actúa más positivamente y ayuda a desarrollar habilidades que parecen ser positivas en la consecución de los objetivos globales de la organización (Argyris, 1964; Tannenbaum, 1967; Lawler y Grant-Rhode, 1976).

2.4.2. Corrientes basadas en el proceso de información sobre los recursos humanos

Esta corriente introduce la toma de decisiones de la dirección dentro del diseño de los sistemas de control, valorando los aspectos psicosociales de la organización. Se considera que la toma de decisiones puede estar influida por aspectos tan dispares como pueden ser: la calidad de las decisiones, el uso de la información para la dirección, la tecnología, o incluso, la combinación de estilo de dirección en los diferentes niveles jerárquicos de la organización que toman decisiones. Las aportaciones más significativas han sido las de Driver y Mock (1975); Hopwood (1978); Prakash y Rappaport (1977); Macintosh (1981); Libby y Lewis (1982)³²; y, Nutt (1986). Para Amat (1991: 32), todos estos estudios tienen en común la introducción de los principios de la psicología conductista y cognitiva para analizar los factores que afectan a la calidad de la decisión individual.

Así, Driver y Mock (1975) investigan la influencia que puede llegar a tener el estilo de dirección en la utilización de la información, teniendo en cuenta las actuaciones realizadas por la empresa, los presupuestos aprobados y los resultados financieros obtenidos.

Prakash y Rappaport (1977) estudian el efecto de la comunicación de la información en el proceso de dirección y el *feedback* que puede originar. Aíslan el proceso en el que el comportamiento de un individuo se ve afectado por la información que se requiere que comunique porque el comportamiento de un individuo no sólo está influido por el tipo de información que se le da sino también por el tipo de información que se le pide que dé.

Macintosh (1981) describe un modelo que combina el estilo personal de decisión y la tecnología de la organización. De la combinación de ambos, salen cuatro sistemas diferentes de información contables (*concise, cursory, diffuse, and elaborate*), cada uno de ellos para una tecnología particular de la organización. La idea principal es que los sistemas de información contables tienen que ser congruentes con el contexto de la organización, que es, básicamente, para quien tienen que ser útiles. Utiliza la tecnología porque influye en las características del sistema de información, en las características del sistema de trabajo y porque proporciona una manera simple pero

rica de analizar el contexto orgánico de los sistemas de información (pág. 51).

Libby y Lewis (1982) han clasificado los factores que influyen en la calidad de la decisión en tres: los relacionados con los *inputs* que miden las propiedades de la información (tipo de medida, grado de confianza, método y orden de presentación, cantidad), los relacionados con el proceso que utiliza el individuo en el momento de tomar una decisión (personalidad, inteligencia, reglas de decisión que se utilizan, etc.) y los relacionados con el *output* final (velocidad, calidad y grado de confianza de los razonamientos).

Nutt (1986) ofrece una nueva visión del estilo de dirección en la toma de decisiones y en los sistemas de información que la organización requiere. Identifica garantías, actividades y tácticas que los directivos utilizan para sus acciones. Demuestra que los directivos no actúan de la misma manera cuando tienen que tomar decisiones según el estilo de dirección de los superiores, que cuando es su propio estilo el que domina la organización. En el caso de que sus decisiones queden por debajo de las de los superiores, los directivos utilizan estilos de dirección auxiliares que permiten confirmar sus propias decisiones e intentan desarrollar, aunque más débilmente, su propio estilo. También opina que el estilo de decisión es parte importante de los conflictos y también de las cooperaciones que se producen dentro de la organización, así como dentro del equipo directivo.

Esta corriente ha sido criticada por Hopwood (1978: 3-4) porque opina que se han analizado los aspectos psicológicos y sociopsicológicos del sistema de información, y sobre todo, el contable, de forma muy estática. Considera que los efectos de las reacciones individuales a la información contable y a otros aspectos del funcionamiento dinámico de la organización, se han tratado como si fuesen poco problemáticos, cuando está demostrado que son significativas dentro de la organización. Sweringa y Weick (1982: 69) añaden que el hecho de poner énfasis excesivo en los aspectos cognitivos y sin tener en cuenta ni el carácter emocional del individuo ni la toma de decisiones, hace que esta corriente pierda relevancia.

2.4.3. Teoría de los sistemas abiertos

Dentro de esta línea y en el ámbito de los sistemas de control, se podría considerar los trabajos de: Argyris (1964); Katz y Kahn (1966); Thompson (1967); Hofstede (1968); Lowe y Tinker (1977); Ansari (1977, 1979); y Amey (1979a, 1979b).

En la presente corriente, la organización pasa a ser entendida como un sistema abierto. No obstante hasta la fecha, en todas las corrientes anteriores, la organización

³² Hacen una revisión del estado del arte de esta corriente hasta 1982.

ya era tratada como un sistema, pero se analizaba como un sistema cerrado (Katz y Kahn, 1966: 34; Amey, 1979a: 247; Ansari, 1977: 107; Ansari, 1979: 150; Hopper y Powell, 1985: 438). Hopper y Powell (1985: 438) consideran en los sistemas cerrados que el control se puede lograr si se regulan las variables internas de la organización, sean a nivel psicológico, social-psicológico o estructural. Puntualiza Amey (1979a: 247), que son los estudios desde el punto de vista contable los que han tratado los sistemas de planificación y de control como sistemas cerrados; en cambio, los estudios en sociología y sociopsicología estudian ya la organización como un sistema abierto. Ansari (1977) y Amey (1979a) interpretan que hay que dejar de lado los sistemas cerrados de organización y que se deben analizar las organizaciones como un sistema abierto, lo que aportará implicaciones muy positivas para los contables. Ansari (1979) demuestra que hasta la fecha, el presupuesto era visto desde un sistema cerrado, y por eso propone y defiende su aplicación como sistema abierto. Amey (1979a: 249) considera que la diferencia más importante con el sistema cerrado se debe a los patrones y modelos de comportamiento; de esta manera un sistema cerrado no acepta "*entropy transfer*", y en cambio un sistema abierto sí la admite; además, un sistema cerrado va de los estados menos probables a los más probables, y un sistema abierto va de los menos a los más improbables. También opina (pág. 250-251) que la empresa está sometida a entornos cambiantes, tanto internos como externos, y por tanto tiene que adaptarse y adecuarse a ellos, sufriendo transformaciones continuas, tanto de estructura como de objetivos, planificaciones, estrategias y planes de crecimiento, y que estos cambios no estén permitidos en los sistemas de organización cerrados. Los sistemas abiertos no tienen límites, añaden Nadler y Tushman (1977: 87), pero también que los sistemas cerrados poseen límites rígidos en su comportamiento porque no dependen del entorno, puesto que son más determinísticos por naturaleza, por lo que sus transacciones están regidas por los objetivos marcados y por la racionalidad. Ansari (1979: 150) cree que además hay tres características que definen los sistemas abiertos: "(i) *self-regulation*: o uso del *feedback* negativo para tomar acciones correctivas; (ii) *equifinality*: o la habilidad para conseguir el mismo objetivo final con diferentes condiciones iniciales, y, (iii) *negative entropy*: o la habilidad para guardar la energía excesiva con el fin de utilizarla para contrarrestar perturbaciones que más tarde puedan aparecer".

Los sistemas abiertos se centran en la importancia que tiene para la organización el entorno en el que ésta existe, considerando éste como un entorno activo. Curiosamente, los teóricos clásicos habían dedicado poca atención al entorno porque estaban más preocupados por el diseño interno de la organización (Morgan, 1986: 34). Se vincula la organización como un sistema que contiene un conjunto de subsistemas interrelacionados, que son los individuos que la integran y que por sí

solos son sistemas. Éstos pertenecen a unos departamentos, que a su vez pertenecen a otras divisiones más grandes y así sucesivamente (Morgan, 1986: 35). Si estos sistemas se consideran como sistemas sociales, los fundamentos son el esfuerzo humano y la motivación de sus miembros (Katz y Kann, 1966: 3).

De todas formas, pese a que esta corriente considere la organización como un sistema abierto, ha recibido las siguientes críticas:

- No se considera una auténtica teoría, sino que más bien es una meta teoría o mejor dicho, un modelo en el sentido amplio de su definición o una aproximación y un lenguaje conceptual para entender y comprender las diferentes actividades y los diferentes niveles de la organización (Katz y Kahn, 1966: 752).
- Pese a haberse investigado durante un periodo de más de veinte años, esta teoría no ha sabido producir conclusiones precisas sobre sus conceptos principales, ni tampoco ha logrado que se unifique y se acepte universalmente su terminología (Amey, 1979a: 248).
- Los principios desarrollados para diferentes tipos de sistemas, generalmente biológicos, han sido extendidos por los investigadores a otros tipos de sistemas sin hacer las adaptaciones inevitablemente necesarias debido al carácter diferente que tienen las ciencias sociales (Amey, 1979a: 248).
- Se han considerado las variables externas a la organización como exógenas (Amat, 1991: 35).

En cambio, Pondy y Mitroff (1979: 11) apuntan que se tiene que avanzar en la teoría de los sistemas abiertos, porque:

- "Desde el punto de vista del mantenimiento de la propia estructura interna de la organización, esta teoría nos ha dirigido lejos de los efectos ecológicos de las acciones de la organización hacia la propia organización por sí misma".
- Se deben dirigir los esfuerzos para entender las diferentes disfunciones, a nivel macroeconómico, y explicar de forma clara y congruente qué es lo que hacen mal las organizaciones.
- Necesitamos reflejar en el modelo las diferentes concepciones de las personas en otros campos, como puede ser en las propias capacidades de conocimiento, el uso del idioma, el crecimiento creativo y el aprendizaje de la propia experiencia.
- Hay preguntas teóricas de las que la teoría se ha olvidado, pero que están sugeridas por otros modelos, como puede ser el hecho de si se reproducen las organizaciones, y en caso afirmativo, cómo lo pueden hacer.
- "(...), necesitamos desacreditar lo que sabemos, en el sentido de descomponer nuestras ideas para prevenir la propia osificación de las mismas."

2.4.4. Limitaciones comunes a los diferentes sistemas de control que se centran en aspectos psicosociales

Las tres corrientes o teorías que se incluyen dentro de los sistemas de control que tienen en cuenta los aspectos psicosociales de la organización, introducen los efectos de los comportamientos individuales y globales de los miembros de la organización y de las relaciones entre ellos como valores clave que condicionan el diseño del sistema de control. Avanzan, pues, en el estudio de los sistemas de control pero tampoco dan la solución para saber qué es lo que definitivamente hay que controlar en la organización. De nuevo, nos encontramos con unas teorías que una vez modeladas y demostradas son criticadas por varios investigadores (Colville, 1981; Cooper, 1983; Chua, 1986; Dermer y Lucas, 1986; Bhagat y McQuaid, 1982), que consideran que a causa de los cambios que las organizaciones están viviendo desde mediados de los setenta, los modelos anteriores no pueden explicar por sí solos la realidad de la estructura organizativa. Es por este motivo que aparece una nueva corriente que ya no sólo tiene en cuenta los diferentes aspectos formales y psicosociales de la organización, sino que también incluye los aspectos antropológicos, y sobre todo, introduce la cultura de las organizaciones y de los individuos que la integran. No obstante, Hofstede (1981) considera que aun sin haber hablado de la cultura en las corrientes anteriores, la cultura se intuye en los análisis de los investigadores por el hecho de estar influidos inconscientemente por el entorno cultural de cada autor, y dice (pág. 36): “el sexo era el gran tabú de la edad Victoriana. Por lo que respecta a la literatura de la organización, el poder era el gran tabú hasta los años sesenta. Ambos tabúes se han conseguido superar, más o menos. La cultura puede ser el gran tabú de hoy día en la literatura de la organización. En los tres casos, el tabú es algo en lo que todos estamos involucrados pero de lo que no se puede hablar. Mientras no se rompa con el tabú de la cultura, la investigación en la cultura de las naciones (*cross-cultural*) es deliberadamente subversiva”, (pág. 36).

2.5. Sistemas de control que se centran en los aspectos culturales y antropológicos de la organización

Estas corrientes tienen en común el punto de vista antropológico y social de la organización, explicado por Allaire y Firsirotu³³ (1984: 194) como también las diferentes propiedades culturales, significados, valores y creencias que hay dentro de

³³ Agrupan en su artículo las diferentes definiciones e investigaciones de cultura en la

las organizaciones, las cuales se nutren con mitos, leyendas e historias, y hacen celebraciones con ritos, rituales y ceremonias.

Según Pérez López (1993), estos modelos consideran la organización como una institución con la mención explícita de unos valores con los que se quieren identificar las personas, perfeccionando los motivos de sus acciones y educándolas en este sentido. La institución contempla la organización como: "un conjunto social que tiene unos valores concretos que han de impregnar toda su actividad, (que puede ser la cultura) " (pág. 28). Avanzan respecto de la corriente anterior en el hecho de que los motivos por los cuales el individuo participa en la organización son motivos tanto externos como internos para la propia realización del trabajo y para el servicio o para la utilidad que este trabajo puede tener para los demás miembros (pág. 104).

Uno de los problemas que implica esta investigación es el uso de los métodos cuantitativos de investigación, práctica utilizada mayoritariamente hasta la actualidad. Morgan y Smircich (1980) defienden el uso de técnicas cualitativas para la investigación en las teorías de la organización en el preciso momento en que entran a formar parte los comportamientos internos de los individuos, que la mayoría de veces no son cuantificables. (Estudios parecidos en el campo de la investigación contable son los de Tomkins y Groves (1983) y Hopper y Powell (1985), que hacen la misma defensa. Hofstede et al. (1990) elaboran un estudio cuantitativo y cualitativo a la vez sobre la cultura en la organización y ponen inicialmente en duda si se puede medir la cultura cualitativamente y/o cuantitativamente).

Dentro de esta corriente diferenciamos :

- Corrientes que consideran la cultura de la organización como factor clave de los sistemas de control donde se la califica como una variable interna a la organización; o bien, se la considera como una metáfora porque surgen significados subjetivos de las interacciones sociales entre los individuos.
- Corrientes que introducen la cultura de las naciones (*cross cultural-cross national*) en las que se analizan los efectos de cada nación en el sistema de control de las organizaciones.

2.5.1. Corrientes que consideran la cultura de la organización como factor clave de los sistemas de control

Tal y como se ha visto en el apartado anterior, las corrientes anteriores presentan

ciertas limitaciones, por lo que no se les considera modelos completos. Puede pasar que la organización tenga el problema de conseguir la colaboración de los individuos (Fisher, 1995: 25), y de las unidades que comparten objetivos, los cuales pueden ser parcialmente congruentes entre ellos y también con los objetivos globales (Ouchi, 1979: 833). Se tienen que facilitar las relaciones entre los individuos (Collins, 1982: 117). Por todo esto, se introduce una nueva variable que parece ser la clave del éxito. Esta variable es la cultura. Se considera la variable que diferencia a las organizaciones (Flamholtz, 1983: 154; Robbins, 1987: 440), o el motor de cambio en el sistema de control de las organizaciones (Schein, 1984), y que si está fuertemente implantada a nivel interno de la empresa, puede llegar a disminuir la necesidad de otros mecanismos de control porque las opiniones y normas individuales de los miembros de la organización pueden, entonces, coincidir con los objetivos globales, (Fisher, 1995: 25).

Según Berry, Broadbent y Otley (1995: 23), la cultura no es fácil de describir como un concepto limitado sino que hay que describirla de forma amplia como las normas, valores y símbolos que permiten a los miembros de una sociedad o de una organización que comprendan o que interpreten todo lo que está pasando de forma similar. Para Ouchi (1979: 846), la cultura es la información en forma de rituales, mitos, historias y ceremonias que define el comportamiento deseable de los miembros para alcanzar un objetivo colectivo. Pettigrew (1979: 576), explica que “(...) las historias contienen las narraciones de hechos referentes a los fundadores, a las decisiones fundamentales que afectan al futuro de la empresa y a la alta gerencia actual y, fundamentan el presente en el pasado ofreciendo, además, explicaciones que legitiman las prácticas actuales. (...) Los rituales son secuencias repetitivas de las actividades que expresan y refuerzan los valores centrales de la organización, los objetivos de más importancia, y que indican cuáles son las personas imprescindibles y cuáles son las prescindibles”. Para Cooper, Hayes y Wolf (1981: 183), los rituales dan un sentido a la identidad y refuerzan todo lo que tiene valor, y los mitos ayudan a saber lo que es aceptable y lo que no lo es analizando las acciones y los hechos del pasado. Según Fisher (1995: 25) la cultura es el patrón social, la política y la guía para el comportamiento de los miembros de la organización porque la cultura implica un juego de valores, de normas sociales y de creencias que son compartidas por los miembros de la organización e influyen en sus acciones. Schein (1984: 3; 1992: 12), define la cultura organizativa como “un modelo de presunciones básicas - descubiertas, creadas o desarrolladas por un grupo dado mientras que sus componentes van aprendiendo a resolver sus problemas de adaptación externa y de integración interna -, que hayan ejercido la influencia suficiente como para ser consideradas válidas y, por tanto, puedan ser enseñadas a los nuevos miembros, como la manera correcta de percibir, de pensar y de sentir para afrontarse a los

problemas". Es una definición formal de la cultura en la organización y enfatiza la manera en que trabaja la cultura dentro de la organización, cómo se aprende, cómo se comunica y cómo cambia. Describe diferentes niveles de cultura dentro de la empresa, en los que intervienen: las relaciones de la organización con el entorno, las relaciones internas, los comportamientos humanos, la naturaleza de las relaciones internas y de las actividades que se realizan, los valores de la organización, las características básicas y visibles de la organización (tamaño, estructura, tecnología, edad de la organización). Considera, pues, un modelo dinámico de cultura debido, básicamente, a los grupos que forman las organizaciones; estos grupos son los causantes de que haya cultura.

Se constata, por tanto, la existencia de muchas definiciones y concepciones de cultura en la que cada autor ha añadido una particularidad para avanzar en su definición, y ha demostrado sus relaciones e influencias con la organización. Hofstede et al. (1990: 286) señalan que, en general, no ha habido consenso en la definición de cultura pero que la mayoría de autores probablemente están de acuerdo con que las características que la definen son: 1) es holística, 2) determinada históricamente, 3) relaciona conceptos antropológicos, 4) está aceptada socialmente, 5) es suave, y, 6) es difícil de cambiar.

Esta corriente que introduce la variable cultura es muy amplia en investigaciones. Por un lado, se analiza cómo diseñar un sistema de control eficiente, teniendo en cuenta los diferentes efectos y relaciones de la cultura de la organización y de sus miembros (Ouchi, 1979; Collins, 1982; Kerr y Slocum, 1987; y, Fisher, 1995), siendo la cultura una variable interna de la organización (Young, 1979; Inzerilli y Rosen, 1983; Wilkins y Ouchi, 1983, Flamholtz, 1983; Schein, 1984; Flamholtz, Das y Tsui, 1985; Jaeger y Baliga, 1985); o bien, se analizan los efectos de la cultura en los sistemas de control cuando la cultura se considera una metáfora dentro de la organización (Pondy y Mitroff, 1979; Cooper, Hayes y Wolf, 1981; Smircich, 1983; Allaire y Firsirotu, 1984; Schein, 1992; Langfield-Smith, 1995).

Así pues, según la presente corriente, para que un sistema de control sea eficiente, para Ouchi (1979: 846) tiene que estar equilibrado entre cómo evaluar los resultados de los individuos de la organización y cómo conseguir su cooperación para alcanzar los resultados objetivos. Para poder superar las limitaciones de los diferentes objetivos individuales e incongruentes dentro de la organización, Ouchi analiza tres mecanismos con los cuales los individuos puedan cooperar y el sistema de control sea eficaz. Éstos son (pág. 185): (1) mecanismo de mercado; (2) mecanismo de clan, (*clans control*); y, (3) un mecanismo burocrático.

Wilkins y Ouchi (1983: 468), avanzan en el estudio de los *clans controls* anteriores, demostrando que aparecen en aquellas organizaciones que tienen ventajas técnicas significativas, con una cultura arraigada en la organización y en la que se financian

las actividades con fondos propios y que por tanto, a corto plazo, no dependen de los éxitos económicos. Relacionan la cultura con la eficiencia de la organización, y también con los cambios que la organización puede experimentar en la propia cultura, cambios que consideran, generalmente en la práctica, difíciles de llevar a cabo.

Kerr y Slocum (1987: 104), opinan que lo que hay que analizar e introducir en el sistema de control para que sea eficiente es un sistema de incentivos, que al mismo tiempo ayudará a entender la cultura de la organización, siendo los incentivos uno de los factores que más influyen y refuerzan los valores y las normas culturales. Siguiendo la estructura de Ouchi (1979), estudian los efectos de los clanes y del mercado sobre la organización, pero desde una visión de cultura.

Para Collins (1982: 117), que vincula las organizaciones como unos sistemas de rol, la eficiencia de su sistema de control depende del camino que la dirección toma en los valores del control, de las normas y de las expectativas; y de cómo lo internaliza a sus miembros. Tres proposiciones o aspectos se cumplen en los sistemas de control de gestión para ser eficientes: 1) tienen que ser útiles para comunicar el rol de las expectativas a los miembros de la organización; 2) tienen que tener un efecto motivacional debido a su capacidad de afectación comportamental de los miembros de la organización con el sistema de premios intrínsecos y extrínsecos; 3) tienen que ser útiles para comunicar el clima de los procesos sociales de la organización a sus miembros.

Otros investigadores se han centrado en incorporar los factores sociales y la cultura como variable interna de los sistemas de control, siendo la cultura aquella que permite mejorar las relaciones entre los miembros de la organización y su bienestar, por lo que se hace más sencilla la consecución de los objetivos de la organización:

Para Young (1979: 240), la cultura se incorpora dentro de la propia organización porque tiene un papel importante en los valores de la organización al intentar difundir sobre los individuos de la misma el sentido y todo lo que quiere ser la organización; de esta manera las decisiones serán racionales. Se tienen que utilizar los valores y el proceso de control de la gestión para motivar los individuos, y hay que tener en cuenta la formulación clara de la estrategia.

Según Inzerilli y Rosen (1983), son los factores socioculturales los que se tienen que incorporar al proceso de control de la organización. Diferencian dos tipos de control en función de si la administración del control se realiza fuera del individuo o si forma parte del propio proceso motivacional del individuo. El control externo utiliza sanciones para premiar o para castigar los miembros de la organización, por actuar según los estándares de la organización definidos, por lo que se puede decir que es poco sensible a los factores socioculturales. Las sanciones pueden ser de naturaleza física y pueden utilizar la fuerza o el material a través de símbolos, servicios o

dinero. El control interno tiene en cuenta el compromiso moral, el valor y los objetivos de la organización y, por tanto, es más sensible a los factores socioculturales de la organización (pág. 282).

Flamholtz (1983) diseña un sistema de control que se lo imagina como un conjunto de círculos concéntricos en los que en medio hay el *core control system*. Es una estructura cibernética y contiene cuatro subsistemas (planificación, operaciones, medidas y evaluación) que están articulados por sistemas de *feedback*. Los demás círculos son la estructura de la organización y la cultura. Estos tres elementos se relacionan con el entorno de la organización (pág. 154). Estableciendo las relaciones entre ellos cree que hay que considerar la cultura como un mecanismo de control y es necesario que la cultura de una empresa y su *core control system* se sincronicen, para que el sistema de control no influya en el comportamiento de los individuos de manera intencionada (pág. 168).

Flamholtz, Das y Tsui (1985) confirman las opiniones de Ouchi (1979) y Collins (1982) que consideran la cultura como un proceso social, y añaden que si los objetivos de la organización son congruentes, la probabilidad de que el comportamiento individual y del grupo ayude a alcanzar los objetivos globales de la organización será mucho más alta y posible (pág. 47). Ven la cultura como una variable independiente, que por sí misma es una componente del contexto de control, que puede facilitar el sistema de control cuando éste sea consistente con las normas sociales de la organización (pág. 38).

Jaeger y Baliga (1985) definen a partir del estudio de Ouchi (1977) dos sistemas de control: el sistema de control burocrático (*bureaucratic control systems*); se actúa racionalmente y el sistema de control es formal. Y el sistema de control cultural (*cultural control systems*); hay una internacionalización y un compromiso moral con las normas y se actúa en función de los valores, objetivos y comportamiento de la organización, tanto a nivel individual como a nivel global, puesto que la dirección es compartida y el control no viene impuesto externamente. En función de la complejidad tecnológica y de los cambios del entorno, se aconseja un sistema de control o una combinación de ambos, aunque un balance equilibrado de los dos sistemas de control, que los autores consideran lo mejor, es difícil de conseguir.

En los estudios siguientes, en cambio, se interpreta la cultura como una metáfora porque la organización otorga una importancia especial a los procesos a través de los cuales se descubren, se valoran y se comparten los diferentes objetivos, preferencias y oportunidades de los individuos de la organización.

Pondy y Mitroff (1979) creen que el modelo de organización que funciona es un modelo cultural que se preocupa por las funciones mentales del comportamiento humano, como un lenguaje que crea significado y que es el que permite intercambiar las ideas, la información y, por lo tanto, es el camino para la

influencia social que se puede dar en la organización (pág. 24). Los autores sugieren que la metáfora de cultura sustituye la metáfora del sistema abierto como marco analítico en los estudios de la organización.

Smircich (1983), evalúa las diferentes perspectivas bajo las cuales se ha analizado y se ha tratado la variable cultura en la teoría de la organización. Considera que la cultura ha pasado de "(...) ser una variable crítica a una *root metaphor*" (pág. 339), en función de qué papel tenga en la investigación. Diferencia cinco percepciones diferentes de cultura y las relaciona con las distintas teorías de organización, y son: (1) "*Cross-cultural or comparative management*, (2) *Corporate culture*, (3) *Organizational cognition*, (4) *Organizational symbolism*, (5) *Unconscious processes and organization*". En las dos primeras, la cultura puede ser una variable independiente o dependiente, externa o interna, y puede variar con la organización. En las tres últimas, la cultura no es del todo una variable, pero es una *root metaphor* para conceptualizar la organización. Cada una de ellas podría ser un camino viable de investigación, pero si se consideran las cinco a la vez pueden aportar un estudio variado y rico del concepto de cultura en el análisis de las organizaciones (pág. 342).

Cooper, Hayes y Wolf (1981), destacan como puntos clave que afectan a un sistema de información contable: la cultura de la organización; el lenguaje de la organización; la ideología de la organización; y, la influencia del sistema de poder y de control que hay. El sistema de información contable se tiene que diseñar para facilitar la creatividad y la innovación en las organizaciones y su efectividad. Cuando los objetivos son ambiguos y la tecnología incierta, el tradicional modelo económico de la elección racional es una incompleta descripción de la acción en la organización. El sistema interno de contabilidad (que incluye el sistema de acumulación de los costes, los informes financieros y el presupuesto) necesita de la estructura para crear el camino aceptado y apropiado para actuar, organizar y hablar sobre los sucesos en las organizaciones. El sistema contable es un componente muy significativo del sistema de poder en las organizaciones (pág. 182). Opinan que la contabilidad es "el lenguaje de los negocios" (pág. 183) y que está diseñada para crear y sostener la cultura de la organización. Las organizaciones son sistemas sociales. Hay una colección de individuos que crean un sentido del orden social, una parte de cultura, una historia, unos sistemas futuros de valores. La cultura da una interpretación de la propia situación para los propios participantes de la organización y les empuja a actuar. Ofreciendo un lenguaje, unos símbolos, unos rituales, unos mitos y la magia, se puede ayudar a mantener la cultura de la organización (pág. 185).

Allaire y Firsirotu (1984), presentan un modelo particular en el que intervienen el ambiente social, la historia de la organización, el liderazgo, las variables contingentes y el comportamiento de sus miembros. Concluyen que la cultura de la

organización se tiene que concebir para poder interpretar la vida y el comportamiento de los individuos, así como para entender los procesos de cambio y de adaptación. Las organizaciones, en definitiva, son creaciones sociales y creadores de significados sociales (pág. 216).

Langfield-Smith (1995: 179), se fija en la importancia de incluir la cultura en el diseño de la organización. La considera una metáfora o también una variable más de la organización como podría ser la estructura o la tecnología. Aspectos que condicionan la cultura son: las subculturas de la organización, que en algunos casos pueden ser positivas pero en otros pueden ser fuente de conflicto (Schein, 1992: 14). Incluso, cree que estas subculturas están prácticamente siempre en conflicto y que aparecen a medida que la organización se va haciendo más grande; las culturas de las distintas naciones donde está situada la organización (ejemplos claros los tienen las multinacionales, pág. 185); el contexto de la organización, la naturaleza de la organización, el cambio o evolución de la propia cultura; y, la comunicación de la cultura entre los miembros de la organización. Llega a la conclusión que desde un punto de vista de la dirección, la cultura puede ser considerada como una herramienta de control sólo si quienes comparten valores y creencias son consistentes con la cultura dominante de gestión y con los objetivos de la organización.

Preston (1991), introduce en el sistema de control no sólo la cultura, sino también la variable creatividad. Cree que la cultura tiene dos concepciones diferentes. Por un lado, la cultura se ha definido como una simple variable que combinada con la estructura y con los procesos de la organización produce los resultados deseados, puesto que las organizaciones tienen una cultura que puede manipular a través de la dirección las actitudes y las formas particulares de comportamiento. Por otro lado, las organizaciones y la cultura no son elementos separados sino que la cultura es la propia organización. Las organizaciones son el significado compartido, los valores y las creencias que, con el tiempo, sus miembros las han integrado como cultura de la organización (pág. 155). El autor demuestra que la cultura puede reforzar, o bien puede impedir, la creatividad en la organización. La cultura puede mostrar los límites del comportamiento aceptados y los no aceptados. Por definición, la creatividad se refiere a la actuación más allá de la práctica aceptable o actual, está en la frontera de todo lo que se hace. Para que la creatividad crezca, tiene que estar aceptada por los demás miembros, y en ese momento podrá ser, e incluso, cambiar las prácticas habituales de actuación. El comportamiento individual, la cultura de la organización y de la creatividad proporcionan formas interesantes de reinterpretar el presupuesto (pág. 156).

Todos estos estudios, que vinculan la cultura a una variable interna a la organización o una metáfora, tienen en común el sentido antropológico y social de ésta.

Consideran que es la cultura lo que diferencia a las organizaciones, por lo que introducen la cultura en los sistemas de control pese a especificar que es difícil de calibrar cuantitativamente. Por lo tanto, los sistemas formales son insuficientes para valorar los efectos de la cultura en los resultados de la organización. De todas formas, todos estos estudios solamente analizan la cultura de la organización o de sus individuos olvidándose de los efectos de la cultura de la nación donde está situada la organización; o bien de la nación para la que trabaja la organización. Así pues, se tiene que introducir una nueva variable en el sistema de control: la cultura con una perspectiva macro social más amplia a nivel de la cultura de las naciones (*cross cultural-cross national*).

2.5.2. Corrientes que introducen la cultura de las naciones en los sistemas de control

En estas corrientes se analiza la cultura como una variable más amplia que traspasa la organización y el entorno inmediato, es decir, la cultura de las naciones (*cross cultural-cross national*) variable fuerte e influyente sobre la organización, por lo que se hace necesario introducir en el análisis de los sistemas de control (Inzerilli y Rosen, 1983; Ronen, 1986; Nath, 1988; Shin et al., 1990; Lachman, Nedd y Hinings, 1994). Hacen revisión de la literatura Beres y Portwood (1981). Bhagat y McQuaid (1982) se centran en los estudios realizados sobre los efectos de la motivación, la satisfacción del trabajo, los valores personales y el *cognitive style* en la cultura entre naciones. Kedia y Bhagat (1988) se fijan en los estudios realizados hasta la fecha en los que se valora la influencia de la tecnología, cómo se transfiere o cómo comunica las diferentes culturas de diferentes naciones en las organizaciones. Lachman, Nedd y Hinings (1994), centrándose en los aspectos sociales de la cultura, estudian el impacto y los efectos de los valores culturales (que son: poder, relaciones sociales, orientación del trabajo y incertidumbre), en la estructura (que puede ser: jerárquica, centralizada, diferenciada, formalizada, con incentivos), en los procesos de gestión (toma de decisión, comunicación, control, coordinación, incentivos) y, en el estilo de comportamiento (líder autoritario o democrático, clima de cooperación o competitivos, clima reservado o abierto, compromiso en los objetivos, con los subordinados, con el exterior), en el ámbito de las *cross national organizations* y también los efectos de los valores culturales locales.

Se han identificado, clasificado y comparado en diferentes países, los valores culturales que tienen las organizaciones, los efectos de las nacionalidades y de los

caracteres nacionales, la industria y la actividad a que se dedica la organización; el poder, la capacidad y la riqueza, las diferencias sociales y laborales entre hombres y mujeres, y el liderazgo (Hofstede, 1980, 1981, 1983; Triandis, 1982; Ronen y Shenkar, 1985; Hofstede et al., 1990).

Se conocen investigaciones sobre la respuesta al sistema de incentivos de los individuos de la organización en diferentes culturas. Si su respuesta es la misma, querrá decir que las diferencias culturales no afectan al diseño de los sistemas de control. Estos estudios, según Birnberg (1992: 16), están comenzando y todavía no hay suficientes datos sobre los resultados.

2.5.3. Limitaciones comunes a los sistemas de control que se centran en los aspectos culturales y antropológicos de la organización

Estas corrientes han puesto el énfasis en los efectos positivos de la cultura sobre los sistemas de control y se han olvidado de los efectos negativos que puede tener la cultura en casos como los siguientes:

- Muchos directivos persuadidos por las ideas de que existen culturas buenas y culturas malas, que una cultura fuerte de la organización es esencial para el éxito, que las modificaciones en una cultura existente llevan a los trabajadores a trabajar más duro y a sentirse más contentos, y que lo que es bueno para la organización inevitablemente interesa a sus trabajadores, pueden desembocar en un proceso de control y de manipulación ideológica sobre los miembros de la organización. Si éstos responden con resistencia, resentimiento y recelo puede hacer ver la cultura como un medio de control más que como una expresión del carácter humano (Morgan, 1986: 125).
- Muchos teóricos de la dirección ven la cultura como un conjunto de variables diferentes, como una serie de normas, creencias y rituales que conforman un todo cultural. Esta visión es indebidamente mecanicista y origina la idea de que la cultura puede ser una forma manipulable y un instrumento para solucionar los problemas de la dirección que muchos escritores esperan (Morgan, 1986: 125).
- “Existe el peligro de caer en los hechos extravagantes de los ritos y creencias que decoran la superficie de la vida organizacional, más que por las estructuras fundamentales de los aspectos visibles de la misma, es decir, a veces se olvidan de los aspectos y de los hechos fundamentales de la organización” (Morgan, 1986: 125).
- “La cultura es una desventaja para la organización cuando los valores compartidos no coinciden con los que favorecen el progreso de la organización.

Esto suele ocurrir cuando el ambiente de una organización es dinámico. En los casos en que el ambiente está pasando por un cambio rápido, la cultura de la empresa puede dejar de ser la adecuada” (Robbins, 1987: 445).

- Hay poca evidencia empírica sobre el éxito de los efectos de los líderes sobre la manipulación que éste puede ejercer sobre una cultura inefectiva; o bien, la capacidad que tenga para crear una nueva cultura (Langfield-Smith, 1995: 200).
- Todos estos estudios se han olvidado del análisis del conflicto social (Amat, 1991: 42).

2.6. Resumen y conclusiones

Las teorías del control de la organización han ido avanzando a medida que se descubrían nuevas variables que afectaban a la actuación de la organización, tanto a nivel interno, como a nivel global hacia el exterior. También han avanzado a medida que las teorías no se adecuaban a la realidad de la organización. Ha sido, pues, una evolución ligada a la evolución natural de la sociedad, a los cambios de los mercados y a su internacionalización y al incremento de la competitividad. La investigación en sistemas de información para el control de la gestión de las organizaciones, se ha tenido que adaptar a estos cambios de la organización y ha ido evolucionando un poco retrasada de los teóricos de la organización.

Se han destacado tres corrientes principales:

- Sistemas mecanicistas y formales de control: que incluyen las teorías clásicas de control y la teoría de la contingencia. Las teorías clásicas en las que aparecen las primeras formulaciones, son de principios del siglo XX y analizan la organización desde un punto de vista racional, en la que los trabajadores son sujetos pasivos y simples máquinas de trabajo a quienes se les tienen que dar muy bien especificados los métodos de trabajo. Los directivos están limitados en la consecución de los fines de la organización por las restricciones impuestas por las capacidades, velocidades, resistencia y coste de sus trabajadores. No se tienen en cuenta los aspectos humanos en el diseño del sistema de control, pero sientan las bases para las técnicas de organización actuales, como son: la dirección por objetivos y los sistemas de planificación, programación y control; todas ellas desde la visión racional que las caracteriza. La teoría de la contingencia se empieza a desarrollar en el Reino Unido en los años sesenta y parte de la premisa de que no existe un sistema de control válido para todas las organizaciones, como tampoco para todas las circunstancias, sino que el sistema de control está en función de las circunstancias específicas en las que la organización se encuentre.

Definen las variables contingentes que afectan al diseño del sistema de control, y son: el entorno, la tecnología y la estructura de la organización. En sus inicios, sólo se estudian los efectos de estas variables sobre la organización, tanto a nivel individual como a nivel de combinación de variables, pero a medida que avanzan los estudios, se introducen los efectos de las variables contingentes sobre otras variables que afectan a la organización (como pueden ser: la competencia, las interrelaciones de departamentos, los sistemas de información, las actividades de la organización, el estilo de dirección, etc.) para poder diseñar el sistema que mejor controle la organización. Estas corrientes tienen en común la definición de la organización como un sistema mecanicista en el que los objetivos son claros y definidos por la dirección de la empresa, que es quien planifica y controla el comportamiento de los trabajadores de la organización por medio del diseño de sistemas formales y cuantitativos y con sistemas de incentivos (en caso de haberlos) basados en la retribución monetaria. Como principales limitaciones, se ha comprobado que estos sistemas de control tan sólo funcionan en organizaciones que tienen actividades muy repetitivas y mecánicas, y que tienen dificultad en adaptarse a los cambios del entorno, el cual no está demasiado especificado, y se olvidan de los aspectos psicosociales de los individuos que trabajan en ellas.

- Sistemas de control que se centran en aspectos psicosociales que incluyen las corrientes basadas en las relaciones humanas, las corrientes basadas en el proceso de información sobre los recursos humanos; y, la teoría de los sistemas abiertos. Los tres tienen en común la incorporación en el diseño de los sistemas de control de los factores psicosociales de la organización y analizan los efectos de la motivación y del comportamiento de los individuos dentro de la organización. Las corrientes que giran alrededor de las relaciones humanas, ponen énfasis en el análisis de los efectos del comportamiento de los individuos sobre el diseño del sistema de control, valorando que los miembros de la organización ya no solamente trabajan por intereses económicos, sino que con su trabajo también buscan su satisfacción personal. Las corrientes que se fundamentan en el proceso de información sobre los recursos humanos introducen la toma de decisiones de la dirección en el diseño del sistema de control. La teoría de los sistemas abiertos vincula la organización como un sistema abierto condicionada por el entorno, un entorno activo y en cambio constantemente, lo que provoca una constante adaptación del sistema de control a estos cambios. Como limitaciones comunes a las tres corrientes se ha demostrado que no han sabido producir conclusiones precisas de los resultados obtenidos ni han sabido por sí solas explicar la realidad de la estructura organizativa, olvidándose del contexto de la organización, de los valores propios de la organización; y de los individuos que la integran.

- Sistemas de control que se centran en los aspectos culturales y antropológicos de la organización; consideran la organización como un sistema social o una institución. En todas las investigaciones de esta corriente no hay consenso total con la definición de cultura, puesto que es una variable muy amplia y difícil de limitar, pero todos tienen en común la consideración de la cultura como el factor clave para conseguir la eficiencia de los sistemas de control, siendo la variable que permite mejorar las relaciones y el bienestar de sus miembros y la identificación de los mismos con la organización, y así consigue más fácilmente los objetivos globales. Una primera línea de investigación, define la cultura de la organización como una variable interna a la misma, entendida históricamente, que incorpora los factores sociales de los individuos de la organización que condicionan su comportamiento y las relaciones entre ellos y que, en definitiva, marcan la motivación para su comportamiento. La cultura se tiene que transmitir y difundir entre los individuos y a los nuevos miembros en un proceso similar a los ritos, leyendas y ceremonias de las tribus. Una segunda línea de investigación de esta corriente, define la cultura como una metáfora porque, de las interacciones entre los individuos de la organización, aparecen inevitablemente, interpretaciones subjetivas de cualquier actuación, comportamiento o movimiento que se realice. En este caso, la cultura se considera como un lenguaje propio o como una ideología que hay que transmitir y comunicar a los individuos. Ambas líneas coinciden en que la cultura es el factor diferenciador de las organizaciones, pero se olvidan de una cultura externa que también condiciona a los individuos de las organizaciones. Es decir, obvian la cultura macrosocial de la nación de los individuos de la organización. Esta última afirmación es la tercera línea de investigación de esta corriente, conocida por la cultura de las naciones (*cross cultural-cross national*). Como limitaciones comunes a las tres corrientes, cabe señalar los efectos negativos que puede provocar la cultura si es interpretada por los trabajadores como un medio de control, más que por una expresión del carácter humano; o bien, si es utilizada por los directivos para manipular ideológicamente a sus trabajadores, o por la posibilidad de ser utilizada como estilo de liderazgo y el directivo cambia la cultura existente por una cultura ineficiente. Otra de las críticas de esta corriente hace referencia a la poca atención que se presta al conflicto social que estas limitaciones pueden provocar dentro de la organización.

No existe una corriente ni un paradigma que domine, pero cada corriente, que en general se ha mostrado muy crítica con la anterior, ha añadido al modelo de control nuevas variables, premisas e hipótesis en función de la propia evolución de la organización y con el objetivo de mejorar la evaluación de la actividad de la organización y de sus miembros. Los sistemas de control por excelencia han sido

los sistemas de información contables, sobre todo cuando sólo se puede medir cuantitativamente la organización. Pero la tendencia es ir a utilizar sistemas formales, con indicadores cuantitativos y cualitativos; y sistemas informales, puesto que no sólo con las variables cuantitativas y formalizadas se pueden evaluar todas las actuaciones de la organización y predecir el futuro. Hay que tener en cuenta las variables, tanto internas como externas a la organización, así como las financieras y no financieras. Sin embargo, queda mucho camino para recorrer y son muchas las críticas a los sistemas actuales de control, aunque uno de los problemas es que se busca un sistema perfecto y, muchas veces, se olvida que es imposible llegar al sistema ideal de control porque probablemente siempre hay particularidades de cada organización (estructura interna, tipo de actividad, cultura del personal y de la dirección, tamaño, situación en el mercado, recursos, tecnología, entorno, etc.) unos objetivos específicos y particulares, y unos sucesos imprevisibles. Aún así, se tendría que encontrar aquél sistema de control que cumpla los objetivos que se exigen a cada momento en cada una de las organizaciones.

CAPÍTULO 3. LAS ORGANIZACIONES SIN ÁNIMO DE LUCRO. EL CONTROL DE SU GESTIÓN : ESTADO DEL ARTE Y NUEVAS TENDENCIAS

3.1. Introducción

El objetivo de este capítulo es describir la situación y problemática del sector no lucrativo y de las organizaciones no lucrativas (ONL) con el fin de poder determinar las características que se deben tener en cuenta en la implantación de instrumentos de contabilidad de gestión como parte del sistema de control de gestión para este tipo de organizaciones.

El sector no lucrativo³⁴ engloba las organizaciones no lucrativas, y, en general, se le identifica como el sector que considera los objetivos sociales por encima de los objetivos económicos. Este sector, conjuntamente con el sector lucrativo o privado y el sector público, configuran los tres sectores de la economía. Los tres sectores no tienen actividades exclusivas. La mayoría de veces los servicios que ofrece el sector no lucrativo están en competencia con servicios que pueden ofrecer tanto el sector privado como el sector público, y otras veces, trabajan de forma conjunta, por lo que los tres sectores pueden estar relacionados, y generalmente, necesitan coordinar sus esfuerzos para ofrecer mejores servicios sociales.

No hay demasiado consenso entre los investigadores en determinar el origen exacto de las organizaciones no lucrativas. Hay quien defiende el nacimiento de las mismas en la India Antigua con el emperador Asoka (274-232 a.C.), porque se ofrecían servicios médicos a los más pobres; y otros autores consideran que se debería empezar a hablar de ONL cuando éstas reciben subsidios del Estado, teniendo presente que los primeros que constan fechan de principios del siglo XIX, en California.

Donde sí hay consenso, es en considerar, por una parte, los Estados Unidos y el Reino Unido como países pioneros en el sector no lucrativo; y, por otra, en afirmar el gran desarrollo que han sufrido las ONL en todo el mundo en las últimas décadas, tanto a nivel de crecimiento de ONL como a nivel de aparición de literatura económica específica sobre el sector. Existen diferentes teorías que explican este desarrollo de las ONL en la sociedad. Salamon (1994) demuestra que el sector no lucrativo ha crecido globalmente debido, básicamente, a la crisis del bienestar social, a la crisis del petróleo y a la recesión económica de los años ochenta, a la crisis del

³⁴ También llamado sector de economía social, sector de beneficencia, sector

medio ambiente y ecológica, a la crisis política de los países comunistas, a la dramática revolución de la comunicación y del crecimiento global de la economía en los años sesenta y setenta. Hay también varias teorías económicas que explican este crecimiento, como son: la teoría del fracaso del gobierno (Weisbrod, 1975), la teoría del fracaso de los mercados (Hansmann, 1987), y la teoría del control del consumidor (Hansmann, 1987). De todas formas, estos argumentos no se pueden generalizar a todos los países, ya que sólo son un marco global y cada país tiene unos factores específicos que pueden explicar el propio crecimiento de las ONL (Vernis et al, 1997).

Las ONL ofrecen gran diversidad de servicios (como por ejemplo: salud, servicios sociales, arte y espectáculos, servicios laborales, educación o servicios profesionales). Han nacido con objetivos de índole filantrópica y de caridad haciendo servicios sociales y humanos. Históricamente, las ONL han sido impulsadas y gestionadas por voluntarios³⁵. Estos dos motivos han influido en que durante muchos años la información económica de las ONL no haya sido pedida de forma obligatoria por el Estado. Además, las ONL pueden estar formalmente constituidas bajo diferentes formas jurídicas (asociaciones, fundaciones, colegios profesionales, federaciones, etc.). Todos estos hechos hacen que sea difícil unificar definiciones, características, clasificaciones, problemática y sistemas de control; y, al mismo tiempo, perjudica la cuantificación total del sector. Los investigadores remarcan la poca información que hay del volumen total de este sector debido a que no hay un registro común para la diversidad de sectores y formas jurídicas de las ONL.

Para finalizar, cabe remarcar que este capítulo quiere explicar la problemática del sector no lucrativo y de las organizaciones no lucrativas porque los colegios profesionales son un tipo de organizaciones sin ánimo de lucro. Antes de entrar directamente en la situación de estas corporaciones se ha considerado conveniente diseñar un marco global que especifique la problemática que tienen desde el punto de vista del sector al que pertenecen.

El capítulo describe, en un primer apartado, las características que definen el sector no lucrativo y las organizaciones que lo componen, las definiciones, la tipología y su desarrollo. Se ofrece una clasificación para los colegios profesionales dentro de las diferentes clasificaciones de ONL que los investigadores han dado. En un segundo apartado, encontramos las corrientes en la literatura sobre los sistemas de control de la gestión en entidades sin ánimo de lucro, además de las diferencias en materia de

independiente, sector voluntario o sector asociativo.

³⁵ La acción voluntaria se define como "lo que una persona hace sin recibir remuneración alguna a cambio y sin estar obligada a hacerlo. Las ONL, en su sentido más amplio, son sencillamente las formas colectivas de la acción voluntaria individual" (Smith, Baldwin y

control de gestión de las ONL sobre las demás organizaciones; con el fin de analizar la necesidad de diseñar sistemas de control de gestión propios para las ONL o bien, analizar si se pueden controlar con los mismos instrumentos de contabilidad de gestión que otras organizaciones privadas y públicas. En general, la opinión es que los sistemas de control que las ONL necesitan pueden ser los mismos que los del resto de organizaciones, adaptados a las características propias en cuanto a objetivos, organización y funciones que las ONL desarrollan. Finaliza el capítulo con un apartado de resumen y conclusiones.

3.2. El sector no lucrativo y las organizaciones que lo integran

3.2.1. Características del sector no lucrativo

En general se relaciona el sector no lucrativo con el sector responsable de ofrecer servicios sociales, que no busca obtener beneficios económicos, y que está impulsado con el trabajo de voluntarios. Giner (1994: 17)³⁶ añade que es un sector muy pluralista, sin una estructura empresarial predeterminada y que produce voluntariamente bienes públicos, vayan o no vayan dirigidos a algún colectivo específico o a toda la sociedad. Montagut (1994: 99) añade también que su actividad está financiada en gran parte por el sector público.

Curiosamente, el sector no lucrativo, pese a ser denominado tercer sector, "(...) ha tenido el récord alabable de proporcionar servicios muy necesitados en este país (se refiere a los Estados Unidos) y mucho antes que los sectores oficiales y comerciales" (Burnham, 1998: XXXI)³⁷. Pero Vernis et. al. lo generalizan "(...) el sector no lucrativo precede históricamente a la aparición de las administraciones públicas y de las empresas " (1997: 29). Muchas veces es difícil diferenciar los tres sectores porque pueden estar haciendo las mismas actividades, o bien pueden colaborar para ofrecer servicios sociales (Hudson, 1995: 28). El sector no lucrativo colabora básicamente con el sector público³⁸ cuando ofrece actividades de bienestar social

White, 1998: 3).

³⁶ Prólogo del libro de Montagut (1994).

³⁷ Prefacio del libro de Connors (ed.), 1998.

³⁸ Sajardo (1996: 198-204), recoge los diferentes estudios en el Reino Unido y en los Estados Unidos que se han realizado sobre las colaboraciones entre sector público y sector no lucrativo. Adler (1998: 179 y siguientes), ofrece una descripción histórica de las relaciones entre el sector público y el sector no lucrativo en los Estados Unidos. Defiende que ha habido tres etapas de colaboración:

1. Autonomía cooperativa, las ONL prestan servicios y el Estado daba las subvenciones.

que podría hacer el sector público y éste no hace. Pero el sector no lucrativo tiene ciertas debilidades que pueden hacer que su capacidad de ofrecer servicios de bienestar social sea menor (Sajardo, 1997: 417). Desde la literatura de las organizaciones no lucrativas se sintetizan estas debilidades en la teoría de las carencias del sector no lucrativo (Salamon, 1987: 111-113), que son:

1. Insuficiencia filantrópica. Los recursos financieros que es capaz de movilizar este sector son fundamentalmente en forma de donaciones y de cuotas pagadas por sus miembros y son marcadamente insuficientes para hacer frente a sus necesidades.
2. Incertidumbre e irregularidad en la recepción de los recursos financieros. Problema que deriva de la incierta predisposición individual respecto de las donaciones privadas influido por una extensa heterogeneidad de variables sociales, económicas y culturales; o bien, porque se trata de donaciones públicas o subvenciones que siempre están sometidas a la irregularidad del pago de estas instituciones.
3. El problema del amauterismo. Debido a la insuficiente capacidad de planificación y de gestión, y debido también al reducido nivel de profesionalidad de su personal, a menudo compuesto por voluntariado. Es una debilidad más relacionada con el tamaño, antigüedad y calidad de los recursos humanos de la organización más que con la forma jurídico-institucional que tenga, y se suele dar en organizaciones pequeñas y jóvenes.
4. El problema del particularismo filantrópico. Se centra en la tendencia de las entidades no lucrativas a responder a los intereses de sus grupos promotores (religiosos, económicos, ideológicos o particulares), excluyendo o marginando de sus recursos a una parte de la población, o, en sentido inverso, generando el rechazo o la resistencia de la población hacia este tipo de entidades por presentar estas etiquetas religiosas o ideológicas.
5. El problema del paternalismo filantrópico. Reside en el hecho de que las entidades no lucrativas generan sentimientos y relaciones de dependencia en sus colectivos beneficiarios, dado que sus intervenciones surgen por recursos voluntarios (como puede ser la caridad) y no se generan como un derecho subjetivo. Es más propio de las entidades ligadas a organizaciones de base ideológica y/o religiosa concreta y no de las asociaciones y cooperativas no lucrativas de profesionales.

Otra característica diferencial del tercer sector y debida en parte a la diversidad de

2. Dependencia cooperativa, el Estado regula, ayuda y financia las ONL y las ONL prestan servicios humanos bajo las indicaciones del Estado.

3. Iniciativa de cooperación, tiene por objetivo perder la dependencia tan fuerte que las ONL tienen del Estado. "Actualmente esta relación todavía está

servicios que puede ofrecer³⁹, es la dificultad para obtener datos del tamaño global de este sector a nivel mundial (James, 1987: 397; Casado, 1992: 16). Hay algunos estudios que intentan delimitar este sector por países, pero son estudios no comparables puesto que cada autor ha analizado las variables que él considera más representativas para saber el tamaño real del sector⁴⁰. No obstante, estos estudios nos permiten obtener una conclusión clave sobre la evolución del sector, y es que el sector no lucrativo es un sector con influencia social muy importante y cada día creciente (Etzioni, 1973: 315; Hudson, 1995:30; Marcuello, 1997: 335). Druker (1990: 19) aporta un conjunto de datos de los Estados Unidos muy significativos que confirman esta conclusión: "el sector no lucrativo es la mayor fuente de generación de ocupación. Un total de ochenta millones de personas trabajan como voluntarios, una media semanal de casi cinco horas, en una o varias organizaciones sin ánimo de lucro. Todo esto equivale a diez millones de puestos de trabajo a tiempo completo de horario laboral. En el caso de que los voluntarios obtuviesen una remuneración, aunque fuese el salario mínimo, la cifra llegaría a los ciento cincuenta mil millones de dólares, lo que representa aproximadamente un cinco por ciento del producto nacional bruto". Herzlinger (1996: 97) demuestra la creciente importancia de este sector comparando la evolución de los ingresos de las ONL en los USA, siendo en 1978 de \$200 billones y en 1993 de \$1,1 trillones. También confirman la conclusión anterior, los autores Salamon, Anheier y asociados (1998: 4) que con el estudio de veintidós países, y sin tener en cuenta las congregaciones religiosas, demuestran cómo el sector no lucrativo:

- Es una industria de \$ 1.1 trillones que contrata una cifra casi del equivalente aproximado de 19 millones de trabajadores a jornada completa.

modificándose y el futuro será testigo de esta alianza" (Adler, 1998: 187).

³⁹ Montserrat (1991: 53), se plantea la posibilidad de dividir el tercer sector en dos sectores, siendo ambos sectores no lucrativos pero que también agruparían ONL con actividades más afines.

⁴⁰ El estudio más reciente es de Salamon, Anheier y asociados (1998), en el que se compara con datos de 1995, el sector no lucrativo en 22 países (Dinamarca, Irlanda, Bélgica, Francia, UK, Alemania, España, Austria, Finlandia, República Checa, Hungría, Eslovaquia, Rumania, Australia, USA, Israel, Japón, Argentina, Perú, Brasil, Colombia y Méjico). Es una continuación del estudio que los mismos autores publicaron en 1994, con el análisis del tamaño del sector no lucrativo en 1990 en siete países (Hungría, Italia, Japón, Alemania, Reino Unido, Francia y Estados Unidos). Las variables que analizan son la ocupación del sector no lucrativo sobre la población ocupada total, el valor añadido relativo al PIB y, también distribuyen el gasto del sector no lucrativo por tipo de actividades, separando cultura, educación e investigación, salud, servicios sociales, entorno, desarrollo, civil y legal, servicios filantrópicos, internacional, congregaciones religiosas, asociaciones profesionales, y, otros. Clasificación de actividades que no coincide con su estudio de 1994, por lo que hay comparaciones que no se pueden hacer. James (1987) compara con datos de 1982 el gasto estatal en servicios no lucrativos para Holanda, Suecia y Estados Unidos, pero, diferencia las ONL que se dedican a la educación, cultura y ocio, salud, servicios sociales y para la tercera edad, religión, y, otras áreas no gubernamentales.

- El gasto medio es de un 4,7% del PIB.
- La ocupación del sector no lucrativo es de cerca del 5% de la ocupación no agrícola, aproximadamente un 9% de la ocupación del sector servicios, y un 29% de la ocupación del sector público.
- Comparando la ocupación de las grandes empresas privadas con la ocupación del sector no lucrativo, resulta que la ocupación total en los veintidós países es de 18.8 millones de personas para el sector no lucrativo, y de 3.3 millones de personas para las grandes empresas lucrativas.

Siguiendo a los mismos autores, si comparamos los datos que han obtenido sobre el porcentaje de ocupación del sector no lucrativo sobre la ocupación total en 1990 y en 1995, y teniendo en cuenta solamente los países que se estudiaron en 1990, podemos ver (tabla 3.1) que efectivamente el sector no lucrativo ha crecido considerablemente en estos cinco años y en general en todos los países aunque no en el mismo porcentaje. No se tienen datos comparativos más actuales, pero para el caso de los Estados Unidos, el sector no lucrativo sigue creciendo, siendo una de las causas “la bonanza económica de los últimos nueve años, que ha dado una nueva vida a las ONL, una época dorada que no se conocía desde principios de siglo. En 1999 las fundaciones americanas recibieron de donaciones o aportaciones privadas \$9.700 millones, un 22% más que en 1998, y la mitad de lo que se prevé para el año 2000. En total, las actividades no lucrativas han supuesto un 8% de su PIB y han contratado a casi el 10% de su fuerza de trabajo” (Piquer, Diario El País, suplemento Negocios, de 20 de febrero del 2000: 18).

<i>Países</i>	<i>% sobre ocupación total</i>	
	<i>1990</i>	<i>1995</i>
Hungría	0,8	1,33
Japón	2,5	3,54
Alemania	3,1	4,55
Reino Unido	4,0	6,20
Francia	4,2	4,90
Estados Unidos	6,8	7,83

Tabla 3.1. Tamaño del sector no lucrativo medido en porcentaje de ocupados sobre la ocupación total. Varios países, 1990 y 1995. Fuente: Salamon y Anheir (1994) y Salamon, Anheir y asociados (1998). Elaboración propia.

El sector no lucrativo, pues, "se ha desarrollado de diversas maneras en los diferentes países, ya que depende, no sólo de la historia y de las experiencias de su sociedad

civil, sino también del grado de desarrollo del *Welfare State*, de cómo se han interrelacionado los dos sectores y, por tanto, de la manera de entender cómo tiene que ser el desarrollo de la organización del estado" (Montagut, 1994: 99).

En el caso español, el sector no lucrativo está en un nivel de desarrollo muy inferior comparado con el de los Estados Unidos⁴¹. Uno de los principales motivos es el bajo reconocimiento social, jurídico, económico y fiscal de este sector (Serra Martín, 1990: 74). También se encuentra con "el problema de la ausencia de datos sobre su estructura, ámbitos de intervención, peso financiero, condicionantes y eficacia social" (Rodríguez Cabrero, 1991: 46) y con la falta de estadísticas globales del sector que permitan valorar el tamaño del sector y su desarrollo (Serra Martín, 1990: 75; Marcuello, 1997: 335; Fernández y Pablos, 1996: 52); o bien, el hecho de que los datos que se tienen son inferiores a la realidad porque hay muchas organizaciones no registradas y al mismo tiempo estos registros no recogen las bajas y las modificaciones (Barea y Monzón, 1995: 147; Vernis et al., 1997: 27; Marcuello, 1997: 335). Así, por ejemplo, y a nivel orientativo, según el Centro de Fundaciones, en 1977 había en España 5.785 fundaciones de todas las clasificaciones y en cambio en 1994 habían disminuido, - algo que se pone en duda -, siendo el total de fundaciones de 2.998. También ha sucedido que la Administración Pública y las entidades responsables han estado creando continuamente bases de datos y cambiando los criterios de clasificación, lo que dificulta el análisis comparativo (Barreno, 1991: 56). Según la Fundación BBV⁴², actualmente el sector no lucrativo en España consta de 253.507 organizaciones registradas, de las cuales: 174.916, son asociaciones; 5.698, fundaciones; 7.822, cooperativas; 400, mutualidades de previsión social; 58.085, clubes deportivos; 6.392, centros de enseñanza; 50, cajas de ahorros con obra social; y, 144, centros de salud. Todo el sector tiene un total de 1.574.844 personas ocupadas, de las cuales 548.366 son trabajadores que cobran por sus servicios, y el resto, que son 1.026.482, son voluntarios que dedican más de cuatro horas semanales a la organización.

En el caso de Cataluña, por ejemplo, en 1990 el número de asociaciones según el Registro Nacional de Asociaciones era de 18.631, en cambio, en la Guía de Entidades de Cataluña, el número de asociaciones del mismo año era de 17.656⁴³.

Pese a estas diferencias, tal y como están pasando a nivel mundial, el sector no

⁴¹ En 1977 en los Estados Unidos, según datos del Censo Público de ONL, había registradas 165.614 ONL (Salamon, 1991: 10). En España, trece años más tarde, según el Registro de Asociaciones del Ministerio del Interior en 1990 había un total de 105.049 ONL (Casado, 1992: 28). En 1995, USA tiene un 7,8% de la ocupación total que se dedica a las ONL, y destina \$7,2 trillones del PIB a las ONL. En cambio, en España, el porcentaje de ocupación del sector no lucrativo sobre el total es del 4,5% y destina \$0,6 trillones del PIB (Salamon, Anheier y asociados, 1998: 4).

⁴² "Boletín de información BBV", núm. 17, octubre 1999: 8.

⁴³ Datos obtenidos del estudio de Casado (1992: 140).

lucrativo en España es un sector en proceso de crecimiento y maduración (Rodríguez Cabrero, 1995: 101). Solamente entre 1990 y 1992 se produjo un crecimiento del 65% de estas asociaciones, mientras que el número de fundaciones en la última década se ha incrementado en un 30% (Andrade, 1999: 64). Para el caso específico de Cataluña⁴⁴, en 1993 había 36.098 entidades jurídicas no lucrativas registradas, y en 1996, constaban 45.438 organizaciones, de las cuales: 26.803, son asociaciones; 338, federaciones; 995, fundaciones; 139, colegios profesionales y consejos de colegios; 8.378 ,asociaciones deportivas; 8.613, cooperativas; 151, mutualidades; 10, academias de investigación o arte; y, 11, censo de entidades religiosas.

Dado que el sector no lucrativo está impulsado y formado por las organizaciones no lucrativas, se pasa a continuación a analizar las características principales de estas organizaciones.

3.2.2. Organizaciones no lucrativas: definición, desarrollo y clasificaciones

3.2.2.1. Organizaciones no lucrativas: definición

En este apartado se incluirán las diferentes definiciones de ONL que los autores han ido aportando y que nos ayudarán a ofrecer nuestra propia definición de organización no lucrativa. También se describen al final las ONL que el derecho español ha legislado.

Las ONL están formadas por "un grupo de individuos que se asocian para cualquiera de los tres propósitos siguientes: (1) para realizar tareas públicas que se les ha asignado desde el Estado; (2) para realizar tareas públicas que tienen demanda pero que ni el Estado ni las organizaciones lucrativas quieren hacer; o (3) para influir en la dirección de políticas estatales, del sector lucrativo o de otras organizaciones no lucrativas. Las organizaciones no lucrativas existen bajo una combinación particular de condiciones ideológicas, políticas, sociales y económicas, que son, a la vez, el producto de un único juego de experiencias históricas" (Hall, 1987: 3). Gran parte de estos miembros que las componen aportan su trabajo de forma voluntaria⁴⁵ (Smith, 1998b: 21; Salamon, Anheier y asociados, 1998: 1) o aportan su trabajo voluntario para liderar la entidad (Vernis et al, 1997: 30) y, por tanto, son organizaciones que se

⁴⁴ Datos obtenidos del Registro de Entidades de Derecho del Departamento de Justicia de la *Generalitat de Catalunya*. Las asociaciones, fundaciones y federaciones que incluye, deben ser de carácter privado y no religiosas con finalidades culturales, educativas, de formación, investigación, asistencia social, salud, ordenación del espacio, ecología y vivienda, deportivos y de fomento y defensa general de la persona.

⁴⁵ De aquí que muchos autores prefieran nombrar las ONL como organizaciones

benefician del voluntariado (Knapp y Kendall, 1991: 13). Son estos individuos el elemento diferencial de las ONL (Salamon, 1992: 6; Smith, Baldwin y White, 1998: 3); no obstante, parte de los miembros de una ONL obtienen remuneraciones por sus servicios (Casado, 1992: 15). "Estas entidades tienen más flexibilidad, sirven a determinada población con un carácter personalizado, y, algunas de ellas, se caracterizan por una ética caritativa, entre religiosa y sectaria. De estas entidades se espera que sean pioneras, que promuevan el voluntariado y que proporcionen servicios sectoriales" (Montagut, 1994: 103).

Como el resto de organizaciones, las ONL deben estar formalmente constituidas bajo una denominación jurídica, y registradas en el registro legal oportuno (Knapp y Kendall, 1991: 13; Salamon, 1992: 6), pueden adoptar cualquier forma jurídica no mercantil (González, Campà y Escobar, 1992: 12) y deben estar estructuradas internamente (Salamon, Anheier y asociados, 1998: 1).

Son independientes del Estado⁴⁶ porque están dirigidas por individuos que no pertenecen a ningún departamento del gobierno ni a ningún organismo local (Salamon, 1992: 6; Hudson, 1995: 26). Tienen pues, carácter no gubernamental (Vernis et al., 1997: 30). Disponen de mecanismos de autogobierno y su gestión no se debe ver influenciada por el Estado (Knapp y Kendall, 1991: 13; Salamon, 1992: 6; Salamon, Anheier y asociados, 1998: 1). Este hecho no indica que las ONL no puedan recibir financiación o apoyo de las administraciones públicas (Salamon, 1992: 6; Vernis et al., 1997: 30).

El objetivo final es proporcionar servicios por encima de los objetivos económicos para lograr beneficios (Anthony y Young, 1988: 49; Hudson, 1995: 26) es necesario, sin embargo, que estos servicios sean servicios sociales deseables (Henke, 1992: 5) y, en general, estos servicios son para mejorar o sostener la calidad de vida de la sociedad (Vernis et al., 1997: 30; McConkey, 1998: 134), o bien, también, son servicios de beneficio público porque tienen como objetivo contribuir al bien de la sociedad (Salamon, 1992: 7) y se distribuyen sobre la base de las necesidades más que por la demanda efectiva que de ellos se haga (Henke, 1992: 5). Así, una ONL dedica sus esfuerzos al interés común, como puede ser por ejemplo, una empresa de reciclaje de residuos industriales o una fundación cultural o una asociación profesional (González, Campà y Escobar, 1992: 12). Son, por lo tanto, entidades sin finalidad de lucro (Vernis et al., 1997: 30). En general, están financiadas vía donaciones procedentes de particulares, de otras ONL, de empresas privadas o del Estado; también, pueden haber recibido subvenciones de las administraciones públicas, con las aportaciones de sus asociados, o con convenios y contratos con administraciones públicas o empresas privadas. No obstante, también pueden utilizar

formas de financiación que utilizan las empresas privadas, como puede ser por ejemplo, la venta de productos y servicios, la venta de elementos publicitarios o la financiación ajena (Vernis et al., 1997: 95-111).

En el caso que las ONL tengan beneficio no se pueden legalmente repartir en forma de dividendos para incrementar el patrimonio de sus miembros (Pryor, 1994: 69; Marcuello, 1997: 337) sino que los tienen que reinvertir para ofrecer más servicios sociales, o reinvertirlos en la propia organización (Hudson, 1995: 26) o en actividades que ayuden a cumplir la misión de la entidad (Salamon, 1992: 6; Vernis et al., 1997: 30). Normalmente, sus propietarios no tienen cuota de propiedad que se pueda vender o cambiar con otras personas (Henke, 1992: 5).

En la literatura americana, en general, los autores coinciden en añadir a la definición de las ONL las ventajas fiscales que tienen por estar exentas de impuestos. No obstante, de las entre siete y ocho millones de ONL que hay actualmente en los Estados Unidos, tan sólo una décima parte de ellas están dadas de alta del fisco y exentas de impuestos⁴⁷. No todos los países tienen los mismos tratos fiscales, y dado que lo que pretendemos es buscar una definición con una perspectiva más internacional, hemos preferido dejar de lado los aspectos fiscales de las ONL.

Para concluir, y una vez vistas las diferentes definiciones de organizaciones no lucrativas, las podríamos definir como aquellas organizaciones que:

- Tienen como principal objetivo ofrecer servicios sociales a los ciudadanos o a sus asociados.
- Estos servicios son muy diversos y engloban servicios de salud, educación, cultura, deportes y ocio, religión, servicios sociales locales, nacionales e internacionales, protección de medioambiente, asociaciones laborales y profesionales.
- La mayoría de sus miembros aportan su trabajo de forma voluntaria.
- Pueden adoptar cualquier forma jurídica no mercantil, por ejemplo: fundaciones, asociaciones, sociedades deportivas, mutuas, colegios profesionales, federaciones, etc.
- Tienen carácter no gubernamental.
- El objetivo económico de obtener beneficio no es para la maximización del mismo ni para repartirlo entre sus socios, sino que en caso que se obtenga beneficio es para mejorar los servicios que se dan y para reinvertirlo en la propia organización; esto implica que todas las decisiones a tomar sobre los beneficios serán subsidiarias a las referentes a los objetivos organizacionales.
- Pueden utilizar las mismas formas de financiación que las empresas privadas,

⁴⁶ Por esto también se llama al sector no lucrativo sector independiente.

⁴⁷ Datos obtenidos de Smith, Baldwin y White (1998: 4).

pero en general, están financiadas vía donaciones procedentes de particulares, de otras ONL, de empresas privadas o del Estado o con subvenciones de las administraciones públicas o con las aportaciones de sus asociados.

– Tienen ventajas fiscales (varía en función de qué ONL es y en qué país trabaja). En cuanto al aspecto legal y centrándonos en el caso español, las organizaciones no lucrativas que ha desarrollado el derecho español son las corporaciones de derecho público, las fundaciones, las asociaciones y otras instituciones (Casado, 1992: 21). Las corporaciones⁴⁸ están reguladas por el derecho público y forman parte, generalmente, de la Administración institucional. Las fundaciones pueden ser públicas o privadas en función de su fundador, y están legisladas⁴⁹ por la Ley 30/94 del 24 de noviembre, de Fundaciones aprobada en 1994. Esta Ley define las ONL como las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplen los siguientes requisitos: “que persigan fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social y de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualquier otro fin de interés general de naturaleza análoga. Estas entidades tienen que destinar a la realización de estos fines, como mínimo, el setenta por ciento de las rentas netas y otros ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deduciendo en su caso, los impuestos correspondientes a las mismas, en el plazo de tres años a partir del momento en que se han obtenido. No se consideran ONL, a los efectos de esta ley, aquellas que tienen la realización de actividades mercantiles como actividad principal” (Título II, art. 41 y 42). Las asociaciones⁵⁰ que el derecho español desarrolla son las asociaciones de hecho, las mutuas y mutualidades (de protección de riesgos) y las asociaciones socioculturales de derecho estatal. Las demás instituciones son las entidades que asignan recursos a fines estables, salvo las fundaciones, e incluyen los partidos políticos, sindicatos, instituciones auxiliares a las Administraciones públicas, la Cruz Roja y las instituciones eclesiásticas.

⁴⁸ Incluiría los colegios profesionales que se desarrollarán en el capítulo quinto, y, para el caso concreto de los colegios profesionales de economistas, en el capítulo sexto.

⁴⁹ En Cataluña, está aprobada la Ley 1/1982, del 3 de marzo, de Fundaciones Privadas. Modificados los artículos 11.6, 13.1. y 2, para la Ley 21/1985, del 8 de noviembre. Se aprueba la instrucción para la organización y el funcionamiento del Protectorado de la *Generalitat de Catalunya* sobre fundaciones privadas de Cataluña, con el Decreto 37/1987, del 29 de enero.

⁵⁰ Reguladas por la Ley 191/1964 del 24 de diciembre, de asociaciones. Ley que es preconstitucional. No obstante, hay un gran número de regímenes especiales que han intentado subsanar las lagunas legales de la misma.

3.2.2.2. Desarrollo de las organizaciones no lucrativas

Las organizaciones no lucrativas existen en todo el mundo (Hudson, 1995: 11). No hay una fecha clara de cuándo y cuál fue su origen. Salamon (1994: 121) defiende que las ONL no son un invento del siglo XX y que las primeras ONL aparecen en la China Antigua en el siglo VIII con el budismo, no como organización formal, pero sí por la actividad voluntaria y social que desarrolla. Para el mismo autor, si el inicio de las ONL fuese con la constitución formal de una organización con actividad filantrópica, ésta sería en Japón, en 1829, con la “Sociedad de la Gratitude”, casi un siglo antes de la primera fundación americana.

Si se tiene en cuenta el carácter filantrópico de ayuda a los más pobres, se puede considerar que los orígenes de las ONL son aún más antiguos ya que en la época de la civilización egipcia, hace unos 5.000 años, se desarrolló un código legal que alentaba a las personas a ayudar a los demás, y en la India antigua con el emperador Asoka (274-232 a.C.) se daban facilidades médicas para los pobres (Block, 1990: 47).

Hudson (1995: 12) identifica la creación de la primera asociación en el Reino Unido con carácter social en el año 1123 con el St Bartholomew’s Hospital, pero no es en el Reino Unido hasta mediados del siglo XX, que las ONL se desarrollan como tal con un fuerte proceso de cambio de sector de algunos hospitales, escuelas y universidades que pasaron del sector público al tercer sector.

Otros investigadores consideran que se puede empezar a hablar de ONL con las primeras aportaciones del Estado a instituciones no estatales que ofrecen servicios humanos y sociales. Así, a inicios del siglo XIX, hay constancia de que el gobierno de California dará subsidios a orfanatos privados, a instituciones para los niños sordos y ciegos y para los disminuidos psíquicos (instituciones que ya tenían tradición en la sociedad) (Adler, 1998: 177). Hay quien considera que se debe empezar a hablar de ONL como organización formal a partir de su reconocimiento en 1894 cuando el congreso de los Estados Unidos⁵¹ las legisla por primera vez en la historia (Block, 1990: 59).

Sin embargo, donde sí hay acuerdo es en considerar a los Estados Unidos como el país occidental donde las ONL han nacido y crecido con más fuerza (Berger y Neuhaus, 1990: 17; Hudson, 1995: 12), y como el país que, incluso todavía hoy, sus ONL sirven de modelo para las ONL europeas (Adler, 1998: 187). Una de las causas es “(...) la responsabilidad social de la población norteamericana que le lleva a colaborar con entidades no lucrativas. Ahora bien, (...), hay unas características propias del entorno que posibilitan una forma concreta de manifestar esta

⁵¹ Hall (1987) hace una extensa revisión de la historia del sector no lucrativo en los

responsabilidad social por medio de ONLs. No creemos que los ciudadanos europeos tengan una menor responsabilidad, sino que la sociedad está organizada de otra forma. El Estado tiene una responsabilidad atribuida socialmente, por este motivo se acepta el fuerte nivel impositivo. Países ricos como Alemania y su solidaridad con el "tercer mundo" muestran la responsabilidad social europea. (...) La sociedad de los Estados Unidos es dinámica, el Estado facilita la iniciativa privada; las necesidades son muchas al no estar habitualmente cubiertas por las administraciones. (...) Estos hechos y su habilidad para sistematizar y divulgar todo lo que hacen, junto con el hecho de ser un país con doscientos cincuenta millones de habitantes, favorecen el elevado concepto que se tiene de las ONL americanas. Cualquier organización que actúe con toda la fuerza de la Unión tiene fácilmente millones de socios colaboradores. La presión fiscal, inferior a la europea y unida a un importante crecimiento económico, facilita la colaboración individual altruista con organizaciones *non profit*" (Pujol, 1996: IX⁵²).

En estos últimos años las ONL se han incrementado en todos los países y continentes (Salamon, 1994: 111; Fernández y Pablos, 1996: 52). "En Francia, en 1960, se registraron 12.630 nuevas asociaciones, mientras que en 1982 lo hicieron 39.437, y en 1987, más de 54.000. En Italia, una encuesta realizada a la mitad de los años ochenta a un grupo importante de estas asociaciones del ámbito nacional revelaba que un 40% habían sido fundadas después de 1977. En el Reino Unido, una cuarta parte de las entidades no lucrativas se crearon entre 1980 y 1992. En los Estados Unidos, en los años setenta, la expansión de programas sociales - subcontratados mayoritariamente a organizaciones no lucrativas- provocó que este sector, (...) adquiriese unas dimensiones muy importantes. Actualmente hay en este país más de un millón de organizaciones no lucrativas. En el Estado Español hace veinte años las organizaciones no gubernamentales de desarrollo no superaban la docena. En el año 1996, la Coordinadora Española de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo tenía más de noventa organizaciones afiliadas. Esta cifra sobrepasa seguramente las 300 organizaciones, si sumamos las no afiliadas. (...) En el Tercer mundo hay entre 35.000 y 50.000 organizaciones no gubernamentales locales. (...) En los Países del Este, en Polonia concretamente, en 1993, donde el sector prácticamente no existía durante el régimen comunista, había registradas más de 15.000 organizaciones de voluntariado" (Vernis et al., 1997: 22-23).

Hoy día "son de las instituciones más influyentes y poderosas de la sociedad actual" (Gross, Warshauer y Larkin, 1991: 1). Para Hudson (1995: 11), "las ONL prosperan industrializando economías y son una parte central del tejido social en economías en

Estados Unidos.

⁵² Presentación de la edición catalana del libro de Connors, T.D.: "Manual de las organizaciones no lucrativas". Ediciones Plenuni. Barcelona, 1998.

vías de desarrollo. Las ONL crecen en sociedades democráticas libres y juegan un papel importante en regímenes menos democráticos. Las ONL florecen en áreas urbanas y son igualmente importantes en áreas rurales. Las ONL están por todas partes debido a la calidad humana de las personas que trabajan en ellas y por los servicios que hacen en contra de las desigualdades y de las injusticias sociales. Las personas quieren salud, bienestar, educación, servicios humanitarios, medioambientales y culturales para mejorar el mundo en el que viven. Los ciudadanos esperan que estas organizaciones no trabajen para obtener beneficios y que no trabajen en el sector público". Añaden Gross, Warshauer y Larkin (1991: 1) que las ONL "pueden ser pequeñas organizaciones, organizaciones locales o grandes organizaciones nacionales, e incluso, internacionales. Cubren las actividades más inimaginables: salud y bienestar, investigación, educación, religión, servicios sociales y asociaciones profesionales. Incluyen fundaciones, asociaciones, iglesias, hospitales, colegios y organizaciones políticas". Para Salamon, Anheier y asociados (1998: 4), con datos de 1995, si el sector no lucrativo fuese una economía nacional separada, sería la octava mayor economía del mundo (ver tabla 3.2).

<i>País</i>	<i>PIB (trillones \$)</i>
USA	\$7.2
Japón	\$5.1
China	\$2.8
Alemania	\$2.2
Francia	\$1.5
UK	\$1.1
Italia	\$1.1
Gasto no lucrativo (22 países)	\$1.1
Brasil	\$0.7
Rusia	\$0.7
España	\$0.6
Canadá	\$0.5

Nota: datos obtenidos a partir del estudio del sector no lucrativo de 22 países, en 1995.

Tabla 3.2. "Si el sector no lucrativo fuese un país... ". Fuente: Salamon, Anheier y asociados (1998: 4).

Existen diferentes teorías sobre el porqué de este incremento en popularidad, tamaño y cantidad de las ONL en la sociedad moderna. Según Salamon (1994: 115-118), el hecho de que las ONL aparezcan con más fuerza se debe a cuatro crisis y a dos cambios revolucionarios, que son:

- Crisis del estado del bienestar (*modern welfare state*). En un momento en el que el Estado tiene que dar respuesta a problemas sociales y tiene que proveer de servicios a los ciudadanos; y, ante la inoperancia del sector público, nace y prolifera la iniciativa privada con las asociaciones tanto de grupos, como de voluntarios, o como de entidades de todo tipo, dispuestos a sustituir la acción pública⁵³.
- Crisis del desarrollo provocada por la crisis del petróleo y por la recesión económica de los principios de los años 80, en la que la renta por cápita bajó considerablemente en muchos países del sur, e hizo que una de cada cinco personas viviese en la más absoluta pobreza. Representaba, pues, el fracaso de las políticas de desarrollo. Cogió relieve el desarrollo participativo de organizaciones locales y de comunidades de los países del sur para activar los proyectos.
- Crisis del medioambiente o ecológica, que ha estimulado la iniciativa privada para evitar la degradación del entorno.
- Crisis política con el fracaso del comunismo en los países del Este y que ha llevado a que la sociedad civil preste servicios que el Estado, absolutamente desacreditado, no puede, o no sabe, realizar.
- Dramática revolución de la comunicación entre los años setenta y ochenta, con los ordenadores, la fibra óptica, el fax, la televisión y los satélites.
- Considerable crecimiento económico global en los años sesenta y setenta, con la revolución burguesa y en el que la economía mundial crece un 5% anual.

Hay otras teorías económicas que explican el crecimiento de las ONL⁵⁴ en determinados sectores y no en otros:

1. Teoría del fracaso del gobierno. Este modelo está desarrollado analíticamente en los trabajos de Weisbrod (1975, 1977, 1980 y 1986), James (1987) y Hansmann (1980 y 1987). Las ONL crecen a medida que los ciudadanos están descontentos con las políticas estatales de gastos y de impuestos, y con la cantidad o calidad de los servicios y de los productos que el sector público ofrece.
2. Teoría del fracaso del mercado (*The contract failure*)⁵⁵. Modelo desarrollado por Hansmann (1980 y 1987). Se basa en la teoría de los costes de transacciones, por la cual las ONL tienen ventaja sobre las organizaciones lucrativas porque el

⁵³ Para un análisis exhaustivo de la problemática que genera la crisis del estado del bienestar en España, ver Rodríguez Cabrero (1995). Para el caso europeo, ver Gutiérrez Resa (1993).

⁵⁴ Para Pryor (1994: 74), más que teorías son argumentos.

⁵⁵ Sajardo (1997: 417), considera que la teoría del fracaso del gobierno y la teoría del fracaso del mercado explican la voluntad que hay en el sector público y el sector no lucrativo para ofrecer una oferta mixta de bienestar social, donde los dos sectores trabajan conjuntamente y donde cada sector se especializa en las funciones en las que tiene ventajas competitivas.

hecho de no repartir el excedente económico, hace que el usuario tenga más confianza en ellas, y además, permite a las ONL bajar los precios y mejorar la calidad de los productos y servicios que ofrecen. Así, las ONL aparecen como la forma organizativa que reduce de forma más eficiente los costes de transacción entre productores y consumidores y entre los propios consumidores, más que otras formas organizativas, cuando se trata de la producción y consumo de determinados bienes en los que se detectan importantes problemas de información asimétrica. Para Easley y O'Hara (1986: 86 y siguientes), el fracaso del mercado es una respuesta a los problemas de la teoría de la agencia. La teoría del fracaso del mercado considera a las ONL como la respuesta a los problemas de la agencia generados entre el principal, que son los donantes; y el agente, que son las ONL. Dado que con la no distribución de beneficios, el agente tiene menos incentivos a actuar en contra de los intereses del principal, y hace que no sea necesaria una garantía contractual entre donante y entidad (Marcuello, 1996: 71).

3. Teoría del control del consumidor. Teoría desarrollada analíticamente por Ben-Ner (1986). Las ONL son creadas por los propios consumidores, que son el grupo de control. Necesarias para ofrecer al consumidor la elección más fiel, siempre atenta a sus preferencias y necesidades, recibiendo así su cooperación, algo que en las organizaciones lucrativas les es más difícil porque el consumidor está convencido que la organización está obteniendo beneficios con él. Son ejemplos de esta teoría las asociaciones profesionales porque sus miembros necesitan los servicios de la organización y al mismo tiempo quieren controlar las políticas y las acciones de la organización (Hansmann, 1987: 33; Hudson, 1995: 293). Para que funcione con éxito requiere el respaldo de los Estados, y a veces, se produce una delegación de provisión de bienes públicos del Estado a las ONL (Hansmann, 1987: 29; James, 1987: 407). También requiere la existencia de unos incentivos relacionados con la posibilidad de obtener unos beneficios tangibles, - subvenciones de las instituciones públicas o exención de impuestos -; e intangibles, - conseguir adeptos a una causa religiosa o ideológica -, por lo que un grupo de personas se asocian para la producción de bienes y servicios que serán consumidos por ellos mismos o por otros (Hansmann, 1987: 30 y 33).

Hudson (1995: 293) considera que la exención de impuestos a la que están sometidas las ONL, ha hecho que en los últimos años las ONL hayan sido organizaciones más interesantes, lo que supondría un cuarto argumento o teoría separado de los tres anteriores. En los Estados Unidos hay tres tipos de ONL: aquellas que pagan impuestos, las que están exentas; y, las que están exentas de impuestos y, al mismo tiempo, las donaciones que hacen los particulares son deducibles de sus impuestos

personales. No obstante, esta exención no existe por igual en todas las ONL ni en todos los países.

Hay una corriente de investigación que potencia, como factores determinantes del tamaño del sector no lucrativo y del desarrollo de las ONL, factores de oferta y demanda. Marcuello (1996: 65; 1997: 339) agrupa desde el punto de vista de la demanda, la teoría del fracaso del gobierno y la teoría del fracaso del mercado. Y desde el punto de vista de la oferta considera la teoría del control del consumidor. A medida que se han ido desarrollando estas teorías, se puede ver cómo los factores de oferta y de demanda se relacionan cada vez más; y la demanda en las ONL crea su propia oferta (James, 1987; Ben-Ner y Van Hoomisen, 1991).

Aunque estas teorías nos ayudan a crear un marco general para las ONL, no se puede generalizar para todos los países, ya que hay que tener en cuenta factores específicos del propio país y el hecho de que podrían explicar el fenómeno del crecimiento de las ONL de diferente manera en cada país en concreto. Cabe señalar que empíricamente, los estudios realizados presentan problemas de contratación y viabilidad por la dificultad de separar los factores de oferta y de demanda porque a menudo se han interrelacionado excesivamente. Destacan los estudios empíricos de James (1987), Ben-Ner y Van Hoomisen (1991, 1992) y, Schiff y Weisbrod (1991)⁵⁶.

En el caso de España, según Vernis et al. (1997: 25-27) la crisis del bienestar contribuyó a que el Estado diese iniciativas a muchas asociaciones para que realizasen determinados servicios. Las crisis del medio ambiente o del medio ecológico y la del desarrollo, también se han presentado con fuerza, siendo hoy día, las organizaciones ecologistas y de cooperación internacional las más activas del sector no lucrativo. En los últimos años del franquismo, nació un movimiento social de lucha política contra el régimen existente (la crisis política) que llevó al nacimiento de muchas asociaciones de índole heterogénea en todo el Estado español (legalización de los partidos y de los sindicatos, asociaciones de vecinos, consejos de juventud, etc.).

En Cataluña, también se han desarrollado las cuatro crisis, salvo que hay que matizar que históricamente ha tenido, junto con el País Vasco, una gran tradición de asociacionismo, siendo la más tradicional: la cultural (ateneos, teatros, casinos o bibliotecas), la deportiva (el *Centre Excursionista de Catalunya* se constituyó en 1871); o, la folclórica popular (*colles sardanístiques i castelleres*, los grupos de *diabls i bastoners*, *esbarts dansaires*, etc.).

Pese al crecimiento de las ONL, éste no ha sido siempre positivo. Así, Herzlinger (1996) demuestra que cuando las ONL funcionan bien, realmente funcionan con

⁵⁶ Ver Marcuello (1996: 75-82), donde presenta una explicación detallada de estos

éxito, pero que cuando funcionan mal, consiguen grandes fracasos, y lo demuestra con casos reales atribuyendo estos fracasos a cuatro razones fundamentales: (1) son ONL con tendencia a ser organizaciones inefectivas porque no saben cómo cumplir con su misión, (2) son ONL ineficientes porque no saben cómo gastan sus recursos, (3) sus gestores tienden a aprovecharse privadamente de las ventajas fiscales que tienen las ONL; y, (4) son ONL que corren un riesgo económico excesivo, utilizando los recursos económicos por encima de sus posibilidades (pág. 98).

3.2.2.3. Clasificaciones de organizaciones no lucrativas

Existen muchas clasificaciones de ONL, de las cuales cada autor ha facilitado su propia clasificación en función de los criterios que considera más adecuados. Con este apartado, aparte de poder ofrecer diferentes clasificaciones de ONL, lo que se pretende es poder dar un marco de clasificaciones, criterios y autores, donde se puedan situar los colegios profesionales.

Una primera clasificación podría ser el hecho de tener en cuenta los servicios que ofrecen las ONL. El concepto servicios permite al mismo tiempo diferentes subclasificaciones, como pueden ser: a quién se están ofreciendo los servicios no lucrativos, a quién se orientan los servicios que ofrecen, qué tipo de servicios se ofrecen; o, qué servicios realizan. En esta última clasificación, se añaden las clasificaciones encontradas valorando las actividades que las ONL pueden desarrollar, y entendiendo que servicios y actividades se podrían englobar en un mismo grupo. Así, pues, podríamos tener las siguientes clasificaciones:

Si las clasificamos en función de quién está ofreciendo los servicios no lucrativos, se pueden clasificar las ONL en dos grandes grupos (Henke, 1992: 6):

- Organizaciones públicas no lucrativas: creadas formalmente por comunidades para darles servicios. Financiadas con dinero público, vía tasas o impuestos, y pueden ser organizaciones estatales o municipales. En sociedades democráticas están dirigidas por representantes elegidos electoralmente y de los cuales se espera que actúen para conseguir los mejores intereses de la comunidad.
- Organizaciones no gubernamentales sin ánimo de lucro: están creadas por grupos de personas que comparten intereses comunes, como la educación o la salud. Generalmente no están financiadas por tasas ni impuestos, y dependen de la voluntad de sus miembros para obtener fondos de financiación. En los últimos años han crecido en número y en volumen.

Si las clasificamos en función de hacia quién se orientan sus servicios, las ONL se pueden clasificar en tres categorías (Anthony y Herzlinger, 1975: 9-11):

- Organizaciones orientadas al cliente (*client-oriented organizations*) : ofrecen servicios a los clientes de forma individual por una cuota que paga el cliente o por otra organización a quien la cuota le es reembolsada por organizaciones públicas. Incluye hospitales, universidades, servicios de limpieza, correos, compañías de ballet local, y servicios públicos de transporte.
- Organizaciones orientadas al sector público (*public-oriented organizations*): existen para ofrecer servicios para el público o aparte de este público. La mayoría de servicios que ofrecen son intangibles y difíciles de medir su eficiencia y eficacia. Son los sistemas públicos de educación, medio ambientales, policía, bomberos, administración. Se suele confundir a las ONL orientadas al cliente y a las orientadas al sector público.
- Organizaciones orientadas a sus miembros (*member-oriented organizations*): organizaciones que sólo ofrecen servicios a sus miembros. Incluyen iglesias, cooperativas, clubes sociales, asociaciones de profesionales.

Teniendo en cuenta a quién van orientados los servicios y el tipo de servicios que se ofrecen, se pueden diferenciar cuatro grandes tipos de ONL (Salamon, 1990: 109) :

- Las que ofrecen servicios en primer lugar a sus miembros: incluyen las asociaciones profesionales y sociales y los clubes de ocio.
- Las que realizan esencialmente funciones religiosas: incluyen iglesias, sinagogas, mezquitas y otras congregaciones religiosas.
- Las que sirven al público con objetivos de caridad pero que principalmente canalizan fondos o recursos para otras organizaciones no lucrativas.
- Las que sirven al público con objetivos de caridad dirigiendo sus esfuerzos a todos los ciudadanos en servicios como la salud, la educación, las artes y otros.

El mismo Salamon (1991: 6) varía un poco esta clasificación, y teniendo presente el hecho de si la organización está esencialmente orientada al servicio privado o al sector público, si la organización ofrece servicios o tan sólo distribuye recursos a otras que ofrecen servicios; o, si los servicios son seculares o religiosos, clasifica las ONL en cuatro grupos:

- Agencias de financiación o intermediarias de financiación: su existencia no consiste tanto en proporcionar servicios sino en canalizar recursos hacia las organizaciones que ofrecen servicios no lucrativos.
- Organizaciones no lucrativas con el objetivo principal de ofrecer bienes y servicios a sus propios miembros, más que a la sociedad o a la comunidad. Se incluyen entre otras, organizaciones profesionales, sindicatos, asociaciones laborales, y mutuas de seguros.

- Organizaciones con la finalidad principal y única de servir a los demás para cubrir necesidades sociales o que contribuyen al bienestar social. Incluyen instituciones educativas, instituciones culturales, agencias de bienestar social, residencias para la tercera edad, hospitales y otras organizaciones semejantes.
- Organizaciones religiosas u otras organizaciones con funciones esencialmente religiosas.

Si el criterio de clasificación son los servicios que realizan las ONL, se podría obtener una clasificación como la de la tabla 3.3 (Newman y Wallender III, 1978: 25):

<i>Servicios que realizan</i>	<i>Organización</i>
Salud	Hospitales Casas de alimentación Clínicas
Educación	Universidades Escuelas Escuelas de comercio
Social	Bienestar Guarderías Servicios a familias
Arte y cultura	Orquestas Bibliotecas Museos
Cooperativas	Seguros Bancos Utilidades Márqueting
Otros no gubernamentales	Religiosas Investigación científica Asociaciones Clubes Uniones
Otros gubernamentales	Uniformados: – Ejército – Policía – Bomberos
	Civiles: – Regulador – Fiscal – Justicia

Tabla 3.3. Clasificación de ONL en función de los servicios que hacen y el tipo de organización en que se formalizan. Fuente: Newman y Wallender III (1978: 25).

Hay autores que prefieren hablar de actividades más que de servicios ofrecidos, en este caso y según el mismo criterio, varios autores ofrecen clasificaciones distintas:

- Cultura y ocio; educación e investigación; salud; servicios sociales; medioambiente; desarrollo y viviendas; leyes y política; promoción de voluntarios y servicios filantrópicos; actividades internacionales; religión; negocios, asociaciones profesionales; no clasificadas antes. (Hudson, 1995: 263)⁵⁷.
- Asistenciales: son las ONGs; Asociativas: clubes deportivos, sociales, culturales, comunidades de vecinos; Representativas: partidos políticos, sindicatos, asociaciones empresariales; Gestores: de patrimonios por el interés general. (Molina, 1998: 98).

En función de si la actividad que realiza la ONL es lucrativa o no lucrativa, se puede obtener la siguiente tipología de organizaciones (tabla 3.4) (Marcuello, 1997: 337):

	<i>Actividad lucrativa</i>	<i>Actividad no lucrativa</i>
<i>Organización no lucrativa</i>	Mutualismo Clubes Sindicatos Cooperativas	Interés general Filantrópicas Culturales
<i>Organización lucrativa</i>	Sociedades mercantiles	

Tabla 3.4. Tipología de organizaciones en función de la actividad lucrativa o no lucrativa que ofrezcan. Fuente: Marcuello (1997: 337).

Otro criterio de clasificación podría ser teniendo en cuenta los objetivos que las ONL desarrollan. Si lo que se tiene presente es el objetivo principal de la ONL, podemos encontrar tres clasificaciones diferentes (Hudson, 1995: 265):

- Para proporcionar servicios, por ejemplo: asociaciones de vecinos, escuelas, organizaciones de arte y muchas organizaciones voluntarias.
- Para proveer apoyo mutuo, por ejemplo: asociaciones de profesionales y asociaciones laborales.
- Para hacer campañas para cambiar situaciones, circunstancias o hechos sociales, por ejemplo: Greenpeace y Amnistía Internacional.

⁵⁷ Extraído de Salamon, L. y Anheier, H. “A Comparative Study Of the Non Profit Sector” a “Researching the voluntary sector”. Charities Aid Foundation, 1993.

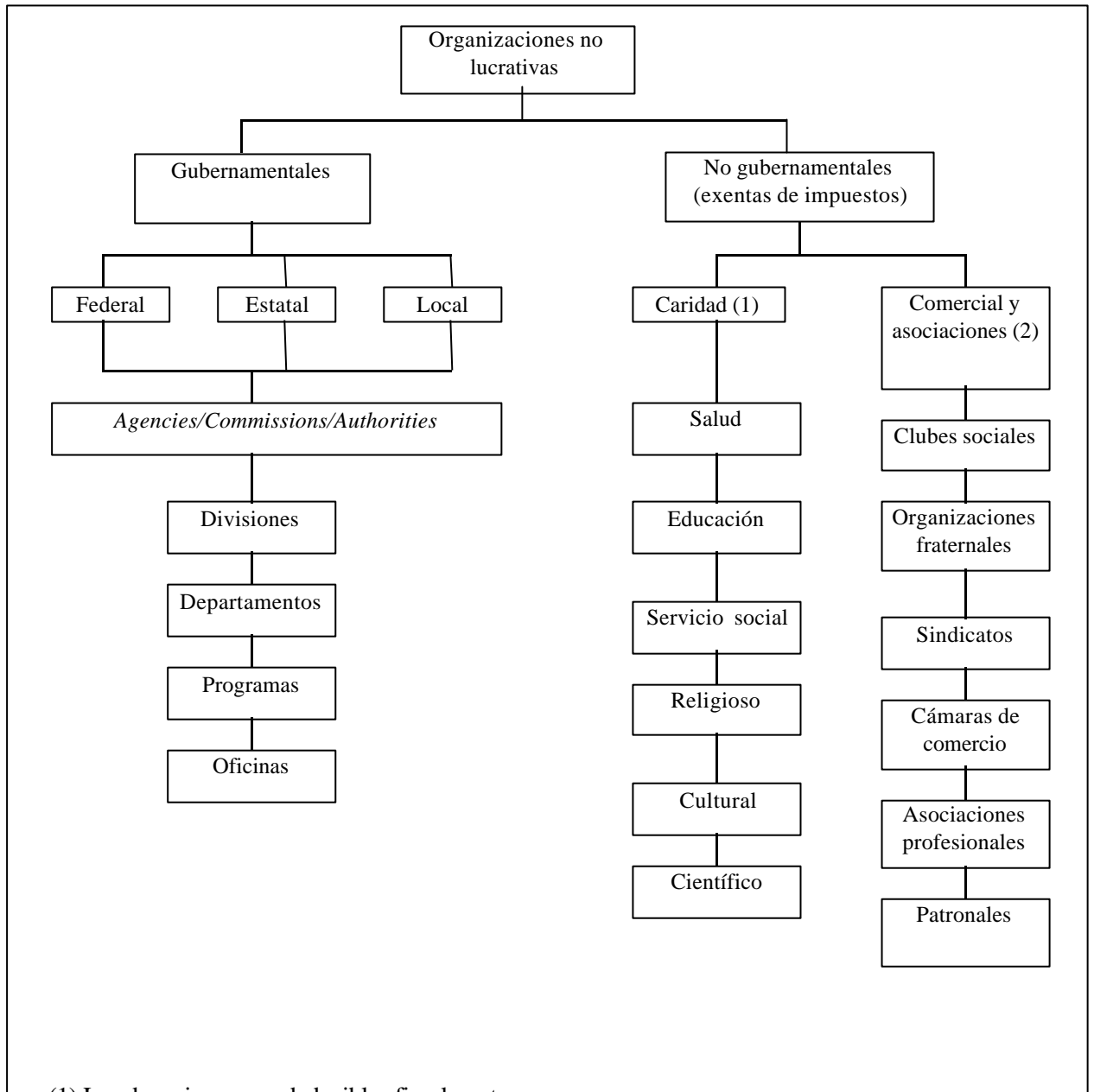
Dentro de las clasificaciones por objetivos, se pueden obtener unas categorías amplias de ONL (Smith, Baldwin y White, 1998: 8-20):

- De acción y servicio a la comunidad.
- De asistencia sanitaria.
- De asistencia educativa.
- De desarrollo y mejora personal.
- De difusión de la comunicación y de la información.
- De actividades científicas, técnicas, de ingeniería y de aprendizaje.
- De bienestar social, de ayuda a los demás.
- De grupos desfavorecidos y minoritarios de autoayuda.
- De acción política.
- De bienestar medioambiental y ecológico.
- De defensa del consumidor.
- De asuntos internacionales y transnacionales.
- De ocupación.
- De expresión y ocio.
- De actividades religiosas y afines.
- Para ayudar a marginados y delincuentes.
- De obtención de fondos y de asignación o distribución de fondos.
- De finalidad múltiple, generales y otras.

Si sólo nos centramos en el objetivo de la maximización de los intereses de sus miembros o usuarios (Anthony y Herzlinger, 1975: 12) las ONL se pueden clasificar en dos grupos:

- Organizaciones de proyección externa y de carácter altruista, que persiguen finalidades de interés general, y cuyos beneficiarios son terceras personas que no pertenecen a la organización. Sería el caso de las fundaciones y asociaciones benéficas, por ejemplo.
- Organizaciones de proyección interna, cuyos objetivos están dirigidos a incrementar el bienestar de los miembros que pertenecen a la organización. Sería el caso de clubes, asociaciones civiles, asociaciones profesionales, cooperativas o sindicatos, entre otros.

Anthony y Young (1988: 51) amplían esta clasificación. Diferencian las ONL en función de si son entidades gubernamentales o no gubernamentales, y éstas, a su vez, en función de si ofrecen actividades filantrópicas o comerciales, teniendo en cuenta si las aportaciones son o no deducibles (ver figura 3.1)



(1) Las donaciones son deducibles fiscalmente.

(2) Las donaciones no son deducibles fiscalmente.

Figura 3.1. Clasificación de ONL. Fuente: Anthony y Young (1988: 51).

También podemos clasificar las ONL en función del tipo de fondos que reciben para financiarse, y quedarían agrupadas en ONL (Hudson, 1995: 267):

- Financiadas con las ventas de productos o servicios.
- Financiadas con becas.

- Financiadas con donaciones.
- Financiadas con cuotas de socios.

Teniendo en cuenta el mismo criterio, Henke (1992: 6) ofrece la siguiente clasificación:

- Entidades sin ánimo de lucro financiadas con aportaciones voluntarias o con aportaciones involuntarias.
- Cuando las fuentes de ingresos sean tasas o contribuciones; se pueden clasificar por la naturaleza y el respaldo de los constituyentes, y tendríamos:
 - Organizaciones como hospitales y colegios privados que reciben una dotación inicial y tienen una autofinanciación para el mantenimiento de las operaciones ordinarias.
 - Organizaciones como entidades gubernamentales, entidades de sanidad y bienestar, iglesias y otras entidades cuyas operaciones se financian indefinidamente.

Hasmann (1980: 840-842) diferencia cuatro categorías de ONL a partir de la combinación de dos criterios:

1. Quién las financia: diferencia las ONL donativas (*donative nonprofits*), financiadas vía donaciones, y las ONL comerciales (*commercial nonprofits*), financiadas por ventas de bienes y servicios.
2. Qué sistema final de control hay en la organización: diferencia las ONL de mutualidades (*mutual nonprofits*), con un sistema de control final que recae sobre el equipo directivo y en manos de los donantes o usuarios, y las ONL empresariales (*entrepreneurial nonprofits*), en las que los equipos directivos son estables y se mantienen mientras tanto con cierta independencia de los asociados.

Y obtiene las siguientes categorías de ONL:

- ONL financiadas con donativos y con control para los asociados.
- ONL financiadas con donativos y con control empresarial.
- ONL financiadas con recursos comerciales y con control para los asociados.
- ONL financiadas con recursos comerciales y con control empresarial.

Otro criterio de clasificación podría ser el de la composición de sus miembros (Hudson, 1995: 269):

- Expertos (*experts*).
- Utilizan sus servicios (*servicer users*).
- Individuos interesados (*concerned individuals*).

Si lo que nos interesa es su forma jurídica, valorando las organizaciones de hecho, las entidades reguladas por el derecho estatal y las entidades reguladas por el derecho canónico, las ONL se podrían clasificar en (Casado, 1992: 21):

- Asociaciones: incluyen asociaciones de hecho, mutuas y mutualidades, asociaciones socioculturales de derecho estatal, y, entes asociativos de derecho canónico.
- Corporaciones de derecho público: incluyen colegios profesionales y, en el caso de España, la ONCE.
- Fundaciones.
- Otras instituciones: incluyen las entidades que asignan recursos a finalidades estables, que no están incluidas en las clases anteriores, y pueden ser: obras voluntarias de partidos y sindicatos, acción social empresarial, instituciones auxiliares de las administraciones públicas e instituciones eclesíásticas.

Como conclusión de las diferentes clasificaciones, cabe destacar que cada autor ha ofrecido la suya en función de aquel criterio que creía diferenciador. Hay ONL muy diversas en cuanto a forma jurídica, forma de financiación y sector en el que opera. Se han aportado diferentes clasificaciones en función de los servicios que se ofrecen, y para quién; en función de los objetivos que tienen las ONL, ya sean generales, principales o de cara a los intereses de sus miembros; en función del tipo de fuentes de financiación que reciben; en función de la composición de sus miembros; y de la forma jurídica que pueden tener.

Con el objetivo de situar los colegios profesionales en todas estas clasificaciones, se ha diseñado un cuadro que recoge: los diferentes criterios a tener en cuenta en las clasificaciones de ONL, los diferentes autores que los proponen y dónde quedarían clasificados los colegios profesionales (ver tabla 3.5). Así pues, consideraremos los colegios profesionales como organizaciones privadas sin ánimo de lucro creadas por sus asociados (Henke, 1992) que orientan su actividad a sus miembros (Anthony y Herzlinger, 1975), y por tanto, cuyo objetivo principal es proveer apoyo mutuo y financiar con las cuotas de sus asociados (Hudson, 1995), como también con recursos que provienen de actividades comerciales, y con equipos directivos escogidos por sus asociados (Hasmann, 1980), constituyen unas corporaciones de derecho público (Casado, 1992) que, pese a ser organizaciones no lucrativas, ofrecen una actividad lucrativa (Marcuello, 1997).

Una vez descritas las diferentes características, tanto del sector no lucrativo como de las ONL, se pasa a desarrollar la revisión de la literatura en control de gestión de las ONL para podernos centrar después en el propio control de gestión que requieren las ONL.

Criterio clasificación	Autores										
	Anthony y Herzlinger, 1975	Newman-Wallender, 1978	Hasmann, 1980	Anthony y Young, 1988	Salamon, 1990	Salamon, 1991	Henke, 1992	Casado, 1992	Hudson, 1995	Marcuello, 1997	Smith, Bald-Win y Whi-te, 1998
Quién ofrece los servicios: - Organizaciones privadas sin ánimo de lucro							X				
A quién se orienta el servicio: - Orientadas a sus miembros	X				X	X					
Servicios que ofrece: - Servicios privados (los asociados no pueden deducir fiscalmente las cuotas aportadas) - Actividad lucrativa		X		X						X	
Por los objetivos que tienen: - Objetivo principal: para proveer apoyo mutuo - Maximizar los objetivos de sus miembros: son organizaciones de proyección interna. - Finalidades generales.	X								X		X
Fuentes de ingresos: - Aportaciones voluntarias - Cuotas de socios - Actividades comerciales			X				X		X		
Por la composición de sus miembros: - Utilizan sus servicios									X		
Por la forma jurídica: - Corporaciones de derecho público								X			
Por el tipo final de control: - El control final está en manos de los usuarios, ya que son quienes escogen los órganos de gobierno.			X								

Tabla 3.5. Clasificación de los colegios profesionales en función de las diferentes clasificaciones de los autores. Elaboración propia.

3.3. Evolución de los sistemas de control en la literatura del control de gestión de entidades no lucrativas

Los trabajos en teoría económica del sector no lucrativo aparecen a principios de 1970, lo que refleja en parte, que el gran crecimiento de las ONL es a partir de esta década. Hasta 1950, el sector no lucrativo en los Estados Unidos está compuesto por organizaciones tradicionales de caridad que reciben la mayor parte de sus ingresos por contribuciones de matiz filantrópica. Esto hace que los estudios económicos que hay de la época se centren en el análisis del comportamiento filantrópico y del voluntariado (por ejemplo, Dickinson, 1962). La experiencia en el sector lucrativo en los años cincuenta estuvo marcada por la integración de las Ciencias sociales en la práctica de la gestión, lo que representó un desarrollo muy importante para el sector público que reconoce el poder de las influencias en las estructuras informales de las ONL, o la cara social de estas organizaciones. Las ONL aparecen creadas por las necesidades humanas y por las reacciones de los individuos, reacciones que pueden explicar el clima que se vivió en el momento de la creación de las exenciones de impuestos para estas organizaciones, algo que sucedió en los Estados Unidos en 1954 y representó en aquellos momentos la frontera entre los tres sectores (lucrativo, público y no lucrativo).

En los años sesenta, las características del sector no lucrativo cambian notablemente su estructura y su actuación: asumen objetivos políticos y empiezan a crearse muchos hospitales no lucrativos. Es precisamente el sector de la salud el primero a desarrollarse como organización y, por tanto, el que más atención ha recibido en la literatura de organización por los problemas que enseguida padeció a nivel de necesidad de gestión y de falta de recursos económicos. Le sigue el sector de la educación y, sobre todo, el de las Universidades, que experimentan una gran expansión entre los años cincuenta y los sesenta, además de grandes dificultades económicas en los años setenta.

A finales de los años setenta, y hasta hoy día, se ha identificado una creciente literatura profesional de gestión no lucrativa siguiendo el crecimiento en el número de nuevas organizaciones no lucrativas.

Las contribuciones en una primera época son de teorías económicas sobre el sector no lucrativo. Se centran, en primer lugar, en el comportamiento filantrópico y en el voluntariado social (Hansmann, 1987: 27). Las teorías económicas del sector no lucrativo van dirigidas a dos caminos:

- Teorías sobre el papel de las ONL. Se dirigen a responder cuestiones como: ¿por qué existen las ONL en nuestra economía?, ¿qué funciones económicas

desempeñan?, ¿por qué aparecen en algunos sectores y en otros no?, ¿por qué existen en algún sector que ya tiene empresas públicas que hacen prácticamente lo mismo? Incluyen las teorías del fracaso del gobierno, del fracaso del mercado y del consumidor control, vistas en el apartado 3.2.2.2.

- Estudios sobre el comportamiento de las ONL. Se dirigen a responder cuestiones como: ¿qué objetivos persiguen las ONL?, ¿qué motivación tienen sus gestores?, ¿qué diferencias hay entre el sector no lucrativo y el sector público?, más que teorías son modelos de comportamiento. Incluyen los modelos que optimizan el comportamiento de las ONL. Se analiza la maximización de la calidad o cantidad de los servicios que producen (modelos de optimización en hospitales de Newhouse (1970) y Feldstein (1971), para Universidades de James y Neuberger (1981), para ONL en general de James (1983) y para ONL que ofrecen servicios relacionados con el arte de Hansmann (1981)); el efecto de la ineficacia de la productividad de los servicios (Clarkson 1972; Hansmann 1980); la rapidez de la respuesta de las ONL a las demandas del mercado (Steinwald y Neuhauser, 1970); y la influencia de sus directivos sobre el comportamiento de la ONL (Hansmann, 1986).

Con el trabajo de Anthony y Herzlinger (1975), empieza a aparecer literatura en materia de control de las ONL. La literatura se centra propiamente en el diseño de los sistemas de control y ha demostrado el reconocimiento del uso de herramientas de gestión del sector lucrativo modificándolas para obtener los objetivos propios del sector no lucrativo. En una primera etapa se definen los sistemas tradicionales de control con el sistema financiero, los sistemas de cálculo de costes y la elaboración de presupuestos (Anthony y Herzlinger, 1975; Anthony y Young, 1988; Gross, Warshauer y Larkin, 1991; Henke, 1992); y, en una segunda etapa, se incorpora al sistema de control: la dirección por objetivos y la planificación estratégica en la que se potencia la realización de planes estratégicos para las ONL que incorporen los objetivos, la misión y la política para llevarlos a cabo y para hacer el posterior control de los resultados (Patton, 1979; Drucker, 1990; Moldof, 1993; Harrison, 1995; Hudson, 1995; Chlala, Fortin y Lafond-Lavallée, 1995; Vernis et al., 1997; McConkey, 1998; Anthony, W.P., 1998).

Referente a las corrientes en materia de control de gestión que se han visto en el capítulo anterior, podríamos afirmar que en la literatura propia de las ONL no se han desarrollado. Tal y como hemos comentado anteriormente, las teorías desarrolladas por los científicos han sido a nivel económico, fiscal y político más que a nivel de gestión. Una vez se inicia la investigación específica en sistemas de control de gestión, los investigadores han pasado directamente a buscar qué instrumentos de información, como sistemas de control de gestión, son los más adecuados para las ONL, aceptando las variables culturales y psicosociales como

buenas para diseñar el sistema de control y valorando tanto los sistemas cuantitativos como los sistemas cualitativos de información.

A nivel de conclusión, la tabla 3.6 nos ofrece una visión de la evolución histórica de las ONL y la correspondiente progresión a nivel de literatura en control de gestión.

<i>Época</i>	<i>Situación sector no lucrativo</i>	<i>Literatura</i>
Hasta 1950.	Sector no lucrativo de índole filantrópica	Estudios sobre el comportamiento del voluntariado social.
Años sesenta.	Sector no lucrativo se expande en los servicios sociales de salud y educación.	Se desarrolla especialmente literatura de organización en el mundo de la salud buscando cubrir las necesidades de gestión y de recursos económicos de los hospitales.
Años setenta hasta la actualidad.	Expansión del sector no lucrativo a todos los servicios.	Teorías Económicas: – Teorías sobre el papel de las ONL. – Teorías sobre el comportamiento de las ONL. Literatura de organización: Debate sobre si las ONL requieren sistemas propios de gestión y se especifica qué técnicas de control de gestión pueden utilizar las ONL en general, para todos los servicios que hagan.

Tabla 3.6 Evolución de la literatura específica de las ONL, en los Estados Unidos, en materia de control de gestión. Elaboración propia.

3.4. Aspectos diferenciales de las ONL en materia de control de gestión con el resto de organizaciones

Tal y como se ha descrito en el capítulo anterior, las organizaciones son cada vez más sensibles a las necesidades de información de su gestión porque tienen que convivir con un entorno en continuo estado de cambio físico, social, tecnológico y financiero (Caplan, E.H., 1971: 7). Estos cambios afectan también a las ONL. Por otra parte, las administraciones públicas disponen cada día de menos recursos para financiar las ONL y éstas tienen que buscar nuevas formas de financiación, la mayoría de las cuales son las mismas que cualquier organización lucrativa. Ciertas ONL rivalizan con organizaciones lucrativas por el mismo mercado, en precios y

en calidad de los productos y servicios. Si las ONL quieren sobrevivir en este mercado actual, hay que presuponer que deben ser competitivas y correctamente gestionadas y que muchas de las características que afectan a toda organización del sector lucrativo o público, les afectan también a ellas (Waldhorn, Gollub y Klein, 1989: 287; Wiesendager, 1994: 331). Todos estos factores han hecho que la literatura en control de gestión, especializada en ONL, se haya incrementado considerablemente en las últimas décadas, impulsando la necesidad de utilizar sistemas de información para la gestión que las ONL llevan a cabo.

Hay una serie de aspectos diferenciales característicos de las ONL que condicionan el diseño de su sistema de control y los instrumentos de contabilidad de gestión que pueden utilizar, y que se podrían resumir en los siguientes puntos:

- La razón de ser y, por tanto, los objetivos de las ONL, son diferentes al resto de organizaciones (Patton, 1979: 435; Anthony y Young, 1988: 49; Henke, 1986: 32; Gross, Warshauer y Larkin, 1991: 11). Los objetivos se refieren a la consecución de fines sociales⁵⁸ (Giménez Barriocanal, 1995: 57).
- Muchas veces, además, las ONL tienden a tener objetivos poco definidos (Hudson, 1995: 35).
- Las decisiones que la dirección toma en una organización no lucrativa no van dirigidas a obtener el máximo beneficio sino que están dirigidas a proporcionar el mejor servicio con los recursos disponibles; el éxito de las decisiones se mide por la cantidad de servicios que se hacen, por la buena interpretación de los mismos por parte de sus miembros y también, por cómo contribuyen al bienestar público (Anthony y Young, 1988: 55; Serra Martín, 1990: 78; Henke, 1992: 9; Giménez Barriocanal, 1995: 57; Fernández y Pablos, 1996: 53).
- Los servicios que ofrecen las ONL son, en general, intangibles y por lo tanto, menos definibles y menos medibles que el beneficio obtenido por las organizaciones lucrativas (Newman y Wallender III, 1978: 26; Anthony y Young, 1988: 61; Hudson, 1995: 35; Henke, 1996: 2).
- La dificultad para medir el *output* hace que no sea frecuente el análisis de la relación coste-beneficio (Anthony y Young, 1988: 50), ni tampoco se tienen en cuenta las ganancias financieras de los servicios sociales que se realizan (Henke, 1996: 2).
- No tienen tanta dependencia económica con los clientes por el respaldo financiero (Newman y Wallender III, 1978: 26; Anthony y Young, 1988: 64)

⁵⁸ Según el art. 41.1. de la Ley 30/94 del 24 de noviembre de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, son fines sociales: "Fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social o

- porque la principal fuente de financiación proviene de otras vías (Henke, 1996: 2) y, por lo tanto, tienen más libertad de acción.
- Las diferencias en los impuestos y en la normativa legal. Las organizaciones no lucrativas son tratadas con normativa diferente⁵⁹ a las organizaciones con ánimo de lucro y generalmente, son tratadas con más generosidad por las entidades gubernamentales (Anthony y Young, 1988: 57).
 - En principio, las ONL no pueden generar déficit. Las ONL están obligadas a obtener un equilibrio en su presupuesto, y, en ocasiones, deben buscar constantemente el superávit que, en ningún caso, puede confundirse con el beneficio (Serra Martín, 1990: 78).
 - Los límites que tienen para cambiar los objetivos y estrategias. Las organizaciones no lucrativas no pueden cambiar, sin el acuerdo de sus miembros, los objetivos o la estrategia (Anthony y Young, 1988: 55).
 - El dominio de los profesionales en la gestión de las ONL, que son expertos en su campo y en el área de actuación de la ONL, pero que no suelen ser profesionales de la gestión económica trabajando de forma muy particular, ya que:
 - Estos profesionales suelen estar motivados de forma inconsistente con el uso correcto de los recursos, y su motivación recae en cómo ven sus compañeros sus actuaciones (Anthony y Young, 1988: 66).
 - Generalmente son más importantes los objetivos particulares que los de la organización (Anthony y Young, 1988: 66).
 - Muchos profesionales prefieren trabajar individualmente (Anthony y Young, 1988: 66).
 - La tradición es poner directivos de la profesión en la que la organización actúa, y no poner directivos profesionales de la gestión (médicos dirigiendo hospitales, profesores dirigiendo universidades, etc.), lo que lleva a que los directivos subestimen la gestión, y por tanto, las organizaciones no lucrativas suelen tener problemas con los recursos financieros (Newman y Wallender III, 1978: 30; Anthony y Young, 1988: 66; Hudson, 1995: 36) y se muestran ausentes con la medida del beneficio (Anthony y Young, 1988: 54); o, simplemente, no tienen la disciplina del "resultado" (Drucker, 1990: 20); o, prefieren no sentirse condicionadas en la toma de decisiones por ningún tipo de información y de control (Fernández y Pablos, 1996: 56).

cualquier otra finalidad de naturaleza análoga".

⁵⁹ Para el caso español, los incentivos fiscales están legislados en la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, de 1994. Para el caso de Cataluña, hay un Edicto de 13 de abril de 1999, por el cual se somete a información pública un Anteproyecto de ley de fundaciones.

- Los incentivos financieros son menos efectivos con los profesionales porque premian la obtención de la propia satisfacción con su trabajo, más que los recursos económicos que puedan obtener (Anthony y Young, 1988: 67).
- En las organizaciones no lucrativas no hay accionistas, muchas veces sus gestores no reciben remuneraciones económicas por el trabajo que desempeñan⁶⁰ y están motivados por otras razones más de tipo profesional o personal que de índole económica (Anthony y Young, 1988: 67; Hudson, 1995: 39). También hay que añadir que hay imprecisión con la regulación legal de la responsabilidad social de los miembros de los órganos de gobierno⁶¹ (Fernández y Pablos, 1998: 55).
- Diferencias en la dirección. Las organizaciones no lucrativas tienen unos órganos gestores⁶², un consejo ejecutivo y, muchas veces, la responsabilidad recae en el presidente y en el secretario. Para Gross, Warshauer y Larkin (1991: 1) cuando las organizaciones son pequeñas, suelen estar gestionadas por ciudadanos de forma voluntaria. A medida que las organizaciones crecen requieren dedicación parcial o total por parte de sus directivos que tienen diferentes nombres: secretario ejecutivo, administrador, secretario técnico, presidente, etc.
- Importancia de las influencias políticas. Las organizaciones no lucrativas son políticas porque están dirigidas por personas elegidas de forma democrática delante de quienes tienen que responsabilizarse por su gestión, y tienen el riesgo de no volver a ser elegidas en caso de disconformidad con sus electores. También tienen imagen pública, muchas presiones y, restricciones de actuación por los estatutos de la organización (Anthony y Young, 1988: 70).
- La necesidad de atraer a voluntarios, capacitarlos y dirigirlos para que cumplan

⁶⁰ La Ley 30/94, de 24 de noviembre, de Fundaciones, establece que los patrones ejercerán su cargo gratuitamente, (art. 13.4), sin perjuicio que les sean reembolsados los gastos debidamente justificados cuando ejerciten su función. Existe la posibilidad de nombrar un secretario que no tiene que ser miembro del Patronato y que podrá ser remunerado por la función que desempeñe, (art. 13.1). Para el caso catalán, el anteproyecto de Ley de Fundaciones permite que los patrones y otros cargos de los órganos de gobierno, reciban retribuciones y lo dispongan los estatutos, y siempre que la retribución sea proporcionada a las cometidas que realicen y sin perjuicio de lo que dispone la legislación fiscal (art. 24). También se permite su retribución en el País Vasco (art. 19.1 de la Ley 12/1994, del 17 de noviembre).

⁶¹ Sobre la evolución de las funciones de los miembros de gobierno de las ONL, ver Ostrowski (1990: 185-188), que desarrolla cinco fases diferentes, y no es hasta la quinta fase en la que la responsabilidad queda especificada, y el órgano de gobierno decide la política organizacional y los programas, y los gestores se encargan de la administración, gestión e implementación.

⁶² Connors y Hart, a Connors (ed.) (1998), desarrollan exhaustivamente las funciones, actividades y responsabilidades de los órganos gestores de las ONL, y que son los consejos de administración (pág. 189-227), los cargos directivos (pág. 229-242) y, los comités como órgano ejecutivo (pág. 243-271).

sus funciones (Drucker, 1996: 3).

- La naturaleza de las transacciones del tercer sector. En general, los fundadores ofrecen recursos económicos a la organización sin pedir ninguna contraprestación a cambio, y la organización ofrece productos y servicios, y no recursos monetarios, a los usuarios finales de los servicios (Hudson, 1995: 35-39). (Ver figura 3.2)

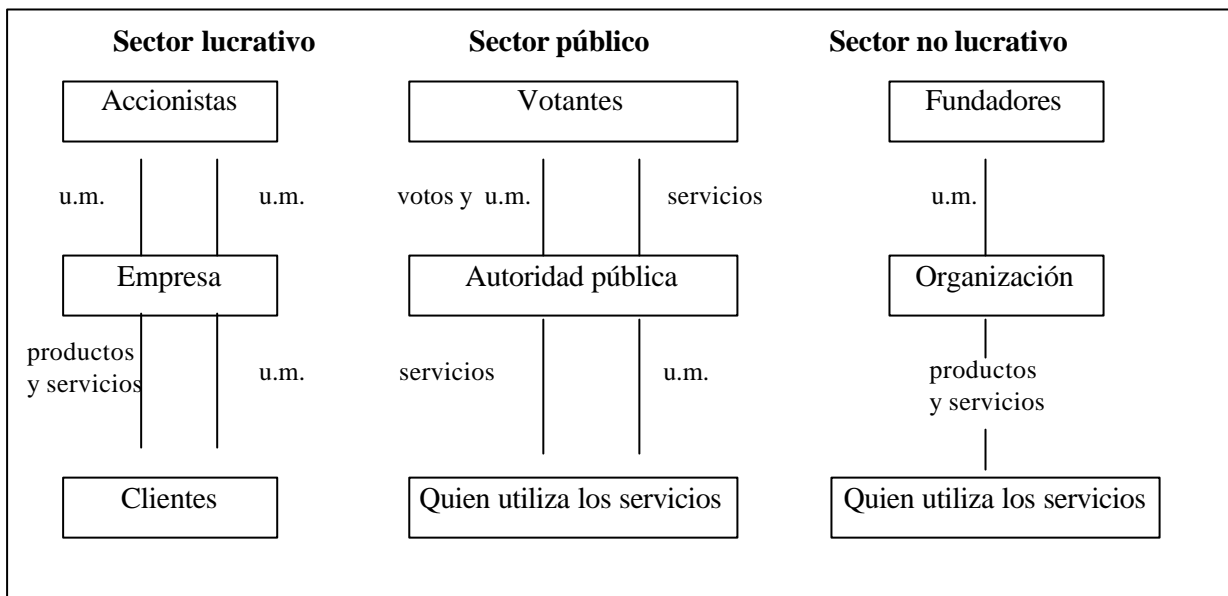


Figura 3.2 La naturaleza de las transacciones en los diferentes sectores. Fuente: Hudson (1995: 35).

Ahora bien, estos factores no afectan por igual a todas las ONL debido a la gran diversidad de ONL que hay, tanto en actividades o servicios que ofrecen, como por las formas jurídicas que pueden adoptar. Esto hace que no se pueda generalizar una metodología para el diseño del sistema de control de gestión y para la implantación de los instrumentos de contabilidad de gestión adecuados. Hay ONL que hacen las mismas actividades que organizaciones lucrativas e, incluso, que instituciones públicas. Para este tipo de organizaciones se podrían utilizar los sistemas de control de gestión que utilizan el resto de organizaciones, haciendo las adaptaciones oportunas (Anthony, 1972: 28; Herzlinger, 1975: 86; Selby, 1978: 92; Newman y Wallender III, 1978: 24; Ramanatham y Hegstad, 1982: V; Serra Martín, 1990: 76; Oster, 1995: 124 y 138; Fernández y Pablos, 1996: 54). Adaptaciones que también se tienen que hacer desde el mismo sector lucrativo, y que tal y como se ha visto en el capítulo anterior, se refieren a las particularidades propias que las definen, como pueden ser: la estructura interna, el tipo de actividad, la cultura del personal y de la dirección, el mercado, el tamaño, la

tecnología, o el entorno. A unos objetivos específicos y particulares, y a unos sucesos imprevisibles.

Hay una gran parte de ONL que realizan servicios que ningún otro sector hace, en este caso se estaría hablando de aquellas ONL de índole altruista o ONL de economía social⁶³ que aparecen para realizar un servicio social que los ciudadanos, o parte de ellos, o la sociedad en general, detectan que es necesario y que el mercado no presta porque no lo considera rentable, y que el Estado tampoco hace porque no asume esta responsabilidad (Montserrat, 1998: 6). (Ver la tabla 3.7 en la que se han reflejado, teniendo presente las diferentes tipologías de ONL que se han desarrollado en el apartado 3.2.2.3, cuáles serían las ONL de economía social para cada autor).

Este último tipo de ONL son las organizaciones que más acentuados tienen los factores que anteriormente se ha comentado, y que la literatura ha marcado como factores diferenciadores de las ONL. Montserrat (1998: 14) considera que, además, estas organizaciones tienen una serie de características internas que las hacen menos ventajosas que las organizaciones lucrativas, y que son: "(...) poca inversión con fondos propios (utilización de espacios cedidos, inversión financiada con subvenciones); dirección técnica fuerte, pero la dirección económica suele ser débil (gestores con poca o nula formación económica); pocas campañas de publicidad (la gente no conoce su existencia); pocos instrumentos de gestión (no se hacen presupuestos por programas, no hay contabilidad de costes, no hay dirección por objetivos, etc.); poca capacidad de agruparse con otras organizaciones afines, (no se hacen fusiones, ni agrupaciones de entidades); poca capacidad financiera (los bancos ponen muchas dificultades para conceder créditos); demasiada dependencia de los ingresos públicos (la mayor parte de los ingresos son de subvenciones); etc." Pero también son organizaciones con ventajas competitivas respecto del sector privado, destacando las siguientes: "no tener finalidad lucrativa (esto permite pensar sólo en términos de mejora de los servicios); la posibilidad de utilizar voluntariado (mejora de la calidad de atención al usuario); menos gastos de representatividad de la entidad (los cargos de los patrones y de la junta directiva son gratuitos); mayor estabilidad en la ocupación;

⁶³ Drucker (1990), considera que las ONL, a diferencia de las organizaciones de los otros sectores, principalmente gestionan valor humano : "Las empresas comerciales proveen bienes o servicios; las administraciones públicas los controlan. Una empresa comercial ha cumplido su objetivo cuando el cliente compra el producto, lo paga y queda satisfecho con él. Un gobierno cumple su función cuando sus políticas son eficaces y efectivas. La ONL no provee bienes o servicios ni los controla. Su "producto" no son unos zapatos, ni una reglamentación efectiva, sino un *ser humano cambiado*. Estas organizaciones son agentes del cambio humano. Su "producto" es un paciente curado, un niño que aprende, un chico o una chica transformados en un adulto que se respeta a sí mismo, una vida humana absolutamente cambiada" (pág. 2).

mayor agilidad para constituirse y para dar respuesta a nuevas necesidades; etc.".

<i>Autores, año definición</i>	<i>ONL de economía social</i>
Anthony y Herzlinger, 1975	Organizaciones de proyección externa y de carácter altruista
William y Wallender, 1978	Servicios de salud ofrecidos por casas de alimentación Servicios sociales ofrecidos por organizaciones de bienestar Servicios sociales ofrecidos por organizaciones de servicios a las familias.
Anthony y Young, 1988	Organizaciones no gubernamentales de caridad
Salamon, 1990	Organizaciones que sirven al público con objetivos de caridad
Salamon, 1991	Organizaciones con la finalidad principal y única de servir a los demás para cubrir necesidades sociales o que contribuyen al bienestar social.
Hudson, 1995	Organizaciones de promoción de voluntarios y servicios filantrópicos. Para hacer campañas para cambiar situaciones, circunstancias o hechos sociales.
Marcuello, 1997	Organizaciones no lucrativas con actividad no lucrativa de interés general y filantrópicas.
Molina, 1998	Organizaciones asistenciales
Smith, Baldwin y White, 1998	Organizaciones de bienestar social de ayuda a los demás. Organizaciones para grupos desfavorecidos y minoritarios de autoayuda. Organizaciones para ayudar a marginados y delincuentes.

Tabla 3.7. ONL de economía social teniendo en cuenta las diferentes clasificaciones de los autores descritas en el apartado 3.2.2.3. Fuente: Elaboración propia.

Para este tipo de organizaciones, posiblemente, se tendría que modificar gran parte del sistema de control de gestión, de entrada porque la mayor parte de las organizaciones no tienen ninguno (Serra Martín, 1990: 75; Giménez Barriocanal, 1995: 58) y por otro lado, porque el hecho de estar trabajando con servicios sociales hace que la medida de la gestión requiera indicadores más cualitativos que económicos, por lo que precisan de una composición mixta de índices cuantitativos y cualitativos (Parker, 1979: 319).

3.5. Resumen y conclusiones del capítulo

El sector no lucrativo es uno de los tres sectores de la economía, junto con el sector lucrativo y el sector público. Las organizaciones que lo configuran son las organizaciones sin ánimo de lucro, que tienen como principal objetivo ofrecer servicios sociales muy diversos que satisfagan a los ciudadanos o a sus asociados. No tienen como finalidad principal maximizar un beneficio y una rentabilidad económica a repartir entre sus asociados, y en el caso que obtengan beneficio no lo pueden repartir sino que lo tienen que reinvertir en la propia organización, o bien deben mejorar los servicios sociales que ofrezcan. Esto implica que todas las decisiones a tomar sobre los beneficios serán subsidiarias a las referentes a los objetivos organizacionales. En general, tienen carácter no gubernamental, y, las que ofrecen específicamente bienes sociales tienen ventajas fiscales, que son más o menos acentuadas en función del país en el que actúe la ONL. Parte de sus miembros son voluntarios. En general, están financiadas vía donaciones públicas o privadas, subvenciones o aportaciones de sus asociados. No obstante, también pueden estar financiadas por las vías que utilizan las organizaciones lucrativas, como puede ser con la venta de productos y servicios o financiación ajena.

No hay demasiado consenso entre los investigadores en determinar el origen exacto de las organizaciones no lucrativas. Hay quien defiende el nacimiento de las mismas en la India Antigua con el emperador Asoka (274-232 a.C), ofreciendo servicios médicos a los más pobres; o bien, en la China antigua del siglo VIII con el budismo, o en 1123 en Inglaterra con la creación del St.Bartholomew's Hospital. Hay quien considera que hay que dejar de lado los servicios de índole filantrópica de la época Antigua y que empezar a hablar de ONL cuando éstas reciben subsidios por parte del Estado, siendo los primeros que constan a principios del siglo XIX cuando el gobierno de California da subsidios a orfanatos privados. No obstante, se puede considerar su inicio en 1894 cuando en los Estados Unidos se hace la primera legislación para ONL.

Donde sí hay consenso es en aceptar que en las últimas décadas este sector ha sufrido un gran desarrollo y ha crecido en tamaño y en actividades. Hay diferentes teorías que quieren justificar la aparición y desarrollo de las organizaciones no lucrativas. Por una parte, se considera que es debido a cuatro grandes crisis y a dos dramáticas revoluciones sociales, que son: la crisis del estado del bienestar, la crisis del desarrollo provocada por la crisis del petróleo y por la recesión económica, la crisis del medio ambiente, la crisis política con el fracaso del comunismo en los países del Este, la dramática revolución de la comunicación y el considerable crecimiento económico global. No obstante, estas teorías no se pueden extrapolar por igual a todos los países y se deberían analizar fenómenos específicos para cada país. Para el caso de España se demuestra que las cuatro crisis han sido factores clave para la potenciación de las ONL en todo el país. Por

otra parte, hay tres argumentos clásicos que demuestran el crecimiento de las organizaciones no lucrativas. Son la teoría del fracaso del gobierno, por la cual las ONL crecen a medida que los ciudadanos están descontentos con la política estatal de servicios sociales; la teoría del fracaso del mercado, por la cual el mercado es incapaz de disminuir los costes de transacciones entre productores y consumidores, pero, en cambio las ONL pueden reducir estos costes; y, por último, la teoría del control del consumidor, por la cual las ONL son creadas por los propios consumidores que ejercen el control directamente y que actúan en función de sus preferencias, y al mismo tiempo obtienen su colaboración ya que el consumidor está más motivado en su trabajo.

El sector no lucrativo se caracteriza también por la falta de datos globales, siendo España uno de los países europeos que más atrasado va en este sentido. Posiblemente, uno de los motivos es que se ha empezado a desarrollar con fuerza en los últimos veinte años; en cambio, países como los Estados Unidos o el Reino Unido, demuestran su experiencia ya desde finales de los siglos XIX y principios del siglo XX.

Debido a que detrás de la denominación de organizaciones no lucrativas existe mucha diversidad de actividades, finalidades, aspectos socioculturales y aspectos políticos, no es demasiado fácil encontrar una clasificación única. En este capítulo se han desarrollado diferentes tipologías de ONL que los autores han propuesto, específicamente:

- Clasificación de ONL en función de los servicios que ofrecen, valorando cuatro puntos de vista diferentes:
 - A quién se están ofreciendo los servicios.
 - A quién se orientan los servicios de las ONL.
 - Los tipos de servicios y actividades que ofrecen.
 - En función de si la actividad es o no lucrativa.
- Clasificación de ONL en función de los objetivos que desarrollan, poniendo énfasis en las distintas particularidades de estos objetivos:
 - Sólo se tiene en cuenta el objetivo principal de la ONL.
 - Sólo se tienen presentes las finalidades centrales y únicas de las ONL.
 - Se considera que el objetivo principal de las ONL es maximizar los intereses de sus miembros o de sus usuarios.
- Clasificación de ONL en función del fondo de financiación que pueden utilizar:
 - Sólo se tiene en cuenta la forma de financiación.
 - Se valora una combinación de criterios en función de la procedencia de los recursos de financiación, y, de quién tiene el control final de la

organización.

- Clasificación en función de la composición de sus miembros.
- Clasificación en función de la forma jurídica que pueden adoptar las ONL.

Teniendo en cuenta las diferentes clasificaciones anteriores, se han situado los colegios profesionales utilizando las diferentes tipologías descritas. Se han definido los colegios profesionales como organizaciones privadas, sin ánimo de lucro, con la forma jurídica de corporaciones de derecho público, creadas y financiadas por sus asociados; y también para ofrecer actividades comerciales y con un equipo directivo elegido por los asociados, que son quienes tienen el control final de la organización, quienes orientan su actividad lucrativa a sus miembros, y con el objetivo principal de proveer apoyo mutuo al colectivo de los colegiados.

La literatura económica empieza a hablar de ONL en los Estados Unidos en los años cincuenta, se centra en el voluntariado social debido a que hasta la fecha la mayoría de ONL son de índole humanista y con financiación filantrópica. Los años sesenta se caracterizan por la aparición de literatura específica en el sector de la salud a causa de la gran potenciación de estas actividades en el sector no lucrativo, centrándose sobre todo a nivel de organización interna y de la obtención de recursos económicos. No es hasta los años setenta que la literatura de control de gestión se ha desarrollado específicamente para las organizaciones no lucrativas. Se desarrollan teorías económicas orientadas a analizar el papel de las ONL en la sociedad y en el comportamiento de las mismas. En materia de gestión y de organización hay diversidad de opiniones en los investigadores de la materia, ya que hay quien considera que no es necesario desarrollar literatura específica para las ONL y que se podrían utilizar todos los estudios hechos por el resto de organizaciones. En cambio, hay quien potencia el análisis específico en materia de control de gestión para las ONL por ser unas organizaciones con objetivos muy diferentes, que condicionan cualquier toma de decisiones y de estructura interna, que ofrecen servicios intangibles con grupos de interés diferentes, con dependencia inferior de los clientes, con fiscalidad propia, con sistema de financiación que puede ser diferente en el que dominan profesionales en su gestión, a veces poco orientados a la gestión, con diferencias en la manera de gobernarla, a menudo con mucha influencia política porque sus gestores son elegidos democráticamente y están condicionados por la voluntad de sus electores. Todos estos hechos hacen que las ONL se tengan que gestionar y controlar con sistemas propios. Otros autores creen que sólo hay que hacer pequeñas adaptaciones a los sistemas de control que utilizan el resto de organizaciones. Nosotros compartimos las opiniones de la necesidad de controlar las ONL como cualquier otra organización y, también consideramos que las técnicas de gestión de las organizaciones lucrativas y públicas sirven para las no lucrativas que ofrecen servicios en competencia con organizaciones de otros sectores. Una primera

hipótesis que querríamos plantear es que en el caso de ONL de economía social, - que son las de índole altruista y que aparecen cuando ni el mercado ni el Estado quieren ofrecer estos servicios y la sociedad los exige -, deben utilizar sistemas de control específicos teniendo en cuenta la gran dificultad que tienen para medir la consecución de sus objetivos, objetivos que la mayoría de veces ni las propias organizaciones tienen cuantificados y ni tan sólo formalizados.

CAPÍTULO 4. INSTRUMENTOS DE INFORMACIÓN DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN PARA LAS ORGANIZACIONES SIN ÁNIMO DE LUCRO

4.1. Introducción

En el capítulo anterior se ha resaltado que la literatura específica sobre el control de gestión para ONL no es demasiada amplia, sobre todo si se compara con la que se ha generado a nivel de entidades lucrativas. Se ha analizado cómo las investigaciones han ido creciendo en los últimos veinte años, a medida que iba aumentando la importancia y la influencia de las ONL en la sociedad. Tal y como se ha estudiado en el apartado 3.4. del capítulo anterior, la mayoría de autores han aceptado el uso de los mismos sistemas de control de gestión que utilizan las entidades lucrativas, adaptándolos a las características que definen las ONL, pese a tener en cuenta que tradicionalmente las ONL no se han caracterizado por una gestión eficaz, debido entre otros motivos al hecho de tener objetivos de oferta de bienes sociales, y al hecho de estar gestionadas por voluntarios y profesionales. Dado que las organizaciones están inmersas en un entorno de cambio constante, y como se está en una época de falta de recursos económicos y de competencia creciente, los gestores que lideran las ONL han visto como cada día necesitan más información para sacar adelante sus organizaciones (Waldhorn, Gollub y Klein, 1989: 287; Wiesendager, 1994: 331).

En el caso español, el año 1999, ha sido el primero en que la legislación obliga el uso del PGC y del presupuesto, ofreciendo una normativa específica para fundaciones y para ONL de utilidad social, tanto a nivel de criterios contables como de presupuestos. Así pues, se está en un momento en el que los instrumentos de información sobre la gestión han adquirido importancia ya sea porque el propio gestor los reclama o bien, a causa del Estado, con la intención que las ONL ofrezcan más información y justifiquen la gestión realizada a todos aquellos que las financian. Las ONL, por tanto, como cualquier otra organización, tienen que desarrollar e implantar un conjunto de instrumentos de contabilidad de gestión que permitan a sus órganos gestores analizar cómo están realizando la gestión, y evaluar los resultados que están obteniendo. Tal y como se ha descrito en el capítulo segundo para todas las organizaciones en general, y en el capítulo tercero, más específicamente para las ONL, esta información debe ser entendida no sólo a nivel cuantitativo sino también a nivel cualitativo. Es preciso, por lo tanto, diseñar un sistema de información que permita planificar el futuro de la

organización y evaluar cómo se están haciendo las operaciones.

El objetivo de este capítulo es describir y proponer diferentes instrumentos de información de contabilidad de gestión que las ONL pueden implantar y utilizar como una parte del sistema de control de su gestión. De esta manera, se pretende facilitar el análisis que se hará posteriormente, sobre qué instrumentos de control utilizan los colegios de economistas de España como ONL que son, y si se adecuan a los instrumentos que se describirán a continuación. En general, los autores van avanzando en las propuestas. Se empieza haciendo referencia a los instrumentos de control con sistemas contables financieros, a los que hay que añadir sistemas de cálculo de costes y de confección de presupuestos. La tendencia de los últimos años ha sido añadir a los instrumentos tradicionales sistemas de información que permitan la planificación estratégica, la dirección por objetivos, la programación de medios y actividades, y la evaluación de las mismas en términos de eficacia, economía y eficiencia, con el uso de indicadores y del cuadro de mando integral.

4.2. Los instrumentos tradicionales de contabilidad de gestión para evaluar y controlar la gestión de las ONL

El sistema de información de contabilidad de gestión puede definirse como “una forma de guiar las decisiones que, a través de cuatro subsistemas: planificación, control, evaluación y sistema de incentivos, determina las precondiciones para el comportamiento de los miembros de la organización, y ofrece un mecanismo de coordinación, aumenta la probabilidad de alcanzar los objetivos y la misión de la organización” (Blanco Dopico, 1996: 13). Para conseguirlo, y más concretamente para las ONL, tiene que incluir los instrumentos siguientes (Anthony y Young, 1988):

- Instrumentos que informen sobre la contabilidad financiera, los criterios contables que utiliza la ONL y los estados financieros contables, adaptados a los objetivos propios de cada ONL.
- Instrumentos que desarrollen el cálculo de costes. Consideran que es importante la medida del coste en las organizaciones no lucrativas porque juega un papel importante en la toma de decisiones, en el precio de los servicios, y en la formulación y control del presupuesto.
- Políticas de fijación de precios. Parte muy importante en el proceso de control porque marca el resultado de la actuación de los gestores de las organizaciones no lucrativas, hay que encontrar el precio correcto de los servicios que se

ofrecen teniendo en cuenta los ingresos que se reciben y la política de beneficio que tienen.

- Medidores de la influencia del entorno externo, valorando la normativa legal, las restricciones en la obtención de ingresos, la competencia, y las presiones que puedan hacer en ocasiones determinadas los gobiernos para que las ONL cumplan los fines establecidos en las subvenciones recibidas.
- Medidores de la influencia del entorno interno, en función de la estructura, de los programas, de la contabilidad, de los factores administrativos, del comportamiento y de los factores culturales de la organización, y de sus miembros.
- Instrumentos de programación, entendiendo como tales: el plan de actuación para los miembros de la organización para que éstos puedan alcanzar los objetivos fijados. En muchas organizaciones, según los autores, el proceso de programación se mezcla con el proceso presupuestario.

Para Smith (1997: 39), para poder realizar el cálculo y la evaluación de los instrumentos anteriores, es necesario que los responsables de la organización obtengan información. Esta información no puede proceder solamente de la contabilidad. Así, define los siguientes tipos de información:

- Contable y no contable. La información no contable incluye la información relacionada con el personal, el mercado, la competitividad y el entorno.
- Financiera y no financiera. La no financiera utiliza indicadores no financieros, y hace referencia a aquellos datos que no se pueden medir en unidades monetarias, como puede ser el número de veces que ha sucedido un hecho, o a los volúmenes.
- Cuantitativa y cualitativa. Las fuentes cualitativas recogen información basada en los rumores o en la comunicación social.
- Interna y externa. En función de si se trata de información procedente de dentro o de fuera de la organización.

Smith sigue considerando que la información no financiera es la que ha adquirido mucha importancia recientemente en contabilidad de gestión, pero todavía hoy, la mayor parte de la información que las organizaciones utilizan es la interna, la cuantitativa y la financiera.

Este planteamiento recoge las diferentes propuestas de los autores especializados en la gestión de las ONL, sobre los instrumentos de contabilidad de gestión que los directivos deberían utilizar para la gestión. En una primera fase, se propone el uso de sistemas contables externos e internos, y se le añade el proceso de planificación con el presupuesto. En una segunda fase, predomina el interés y la importancia en los objetivos de las organizaciones, y se defiende la implantación de la planificación estratégica y del cuadro de mando integral como instrumentos de información que

permitirán medir mejor la eficacia y la eficiencia de las ONL. En esta segunda fase, no se desprestigian los instrumentos de la fase anterior, sino que se resta importancia a los mismos porque se considera que las organizaciones ya los tienen implantados y se les integra dentro del nuevo sistema de información y, en general, se integran con el uso de los indicadores financieros y no con los no financieros.

No hay que olvidar, dentro de este marco, unos instrumentos de control que los directivos de las ONL deberían utilizar para controlar y para ordenar las actividades y los procedimientos de la organización, y que no son instrumentos de contabilidad de gestión. Nos referimos a los estatutos y a la memoria de constitución, documentos obligatorios para toda ONL. "Los estatutos son el conjunto de normas internas o leyes por las cuales la dirección gestiona la organización. La memoria de constitución es el documento que las ONL presentan ante las autoridades públicas solicitando la inscripción y la constitución de la sociedad. Ambos documentos comparten el problema de que la mayoría de miembros ignoran tanto sus contenidos como sus funciones y a menudo se aburren con la dura fraseología jurídica. Sin embargo, una dirección eficaz de la organización tiene que tener, como piedra angular, la elaboración de un buen conjunto de estatutos y la memoria de constitución, los cuales deberán ser revisados regularmente con el fin de asegurar que reflejen la buena práctica de la dirección, así como también la voluntad de los asociados" (Connors y Hart, 1998: 306).

El hecho que las organizaciones lleven instrumentos de información de contabilidad de gestión, no implica que los utilicen para la gestión (Herzlinger, 1977: 82). Las ONL tienen que suministrar información relevante a todos aquellos que aportan recursos, y a los beneficiarios de los servicios realizados por la entidad. Dentro de los que aportan recursos, hay que diferenciar los acreedores comerciales o financieros, de todos aquellos que aportan recursos sin finalidad lucrativa. Los primeros mantienen relaciones bilaterales con la ONL en unas condiciones semejantes a las de las organizaciones de otros sectores. Los segundos aportan fondos sin esperar una contraprestación y, a veces ni tan sólo la propia devolución. El interés fundamental de los acreedores es evaluar si la entidad puede generar flujos de tesorería suficientes para atender los compromisos adquiridos referentes a la devolución del principal y a los rendimientos asociados. Con el balance, la cuenta de resultados y la memoria, se obtendrá esta información. En cambio, los que contribuyan aportando recursos sin ánimo de lucro, requieren información sobre la eficacia con la que se han gestionado los recursos que han dado. El presupuesto y su liquidación son los instrumentos que la dirección puede utilizar para ofrecer esta información. Hay un tercer grupo de usuarios como son los beneficiarios de los servicios de las ONL, que pueden ser financiadores o no de recursos, en función del tipo de ONL de que se trate. En este caso, las cuentas anuales y la memoria pueden

informar de la capacidad de la entidad de seguir realizando los servicios (Molina, 1998: 99-100).

A continuación, se desarrollan los diferentes instrumentos de contabilidad de gestión que se pueden utilizar para realizar el control de la gestión de las ONL, y son: la contabilidad financiera, la contabilidad analítica, la planificación estratégica, el presupuesto, los indicadores, y el cuadro de mando integral.

4.2.1. Contabilidad financiera

“La contabilidad es el lenguaje utilizado para describir los resultados de las actividades económicas. Estas actividades incluyen la conversión de recursos en productos consumibles y en servicios. La contabilidad tiene que medir el resultado de esta conversión” (Henke, 1992: 3) y tiene que permitir evaluar las organizaciones no lucrativas con dos propósitos diferenciales: 1) para evaluar si la actuación de los directivos se realiza con eficacia y con eficiencia; y, 2) para tomar decisiones operativas y financieras (Henke, 1992: 7). Henke desarrolla el concepto de contabilidad de caja (*dollar accountability*) para definir los datos que hay que incluir en los informes financieros de algunas de las ONL (Henke, 1992: 25). Hay otros autores que prefieren ampliarla no sólo al concepto de caja, sino también al resto de fondos financieros; es la llamada contabilidad de fondos⁶⁴ (*fund accounting*) (Oster, 1995: 124) que consiste básicamente en el tratamiento contable diferenciado de cada una de las aportaciones recibidas por la ONL con fines concretos y determinados. Estas aportaciones económicas constituirán los fondos de la actividad y serán controlados de forma independiente. Operativamente, la contabilidad de fondos determinará tantas esferas jurídicas de control como fondos con aplicaciones específicas existan, estableciendo en última instancia un balance para cada uno de los fondos de actividades, así como un balance consolidado. Además, tiene que permitir el control de las posibles transferencias o préstamos entre fondos, cuestión que escaparía de una contabilidad llevada con sistemas convencionales. Para Locklear (1997: 35), el uso de la contabilidad de fondos es fundamental para las ONL porque “dado que las ONL tienen responsabilidades sociales y legales que van más allá de gastar sabiamente el presupuesto, la contabilidad de fondos permite reunir estas responsabilidades en una vía que las organizaciones no lucrativas no pueden, y es:

- Guardando un presupuesto formal como una parte de los libros contables (puede

⁶⁴ Para ampliar sobre la contabilidad de fondo para ONL, ver: Sánchez Arroyo (1990: 152-204); Gross, Warshauer y Larkin (1991: 29-59); Henke (1993: 75-104).

- ser un documento legal).
- Informando de la contabilidad de forma separada de los fondos de financiación, de las concesiones, secciones, programas y funciones (pudiendo asignar gastos para cada concepto).
 - Informando de periodos de tiempo diferentes (normalmente no tiene porqué ser en base anual).
 - Informando de los recursos de financiación de forma separada según las restricciones del donante.
 - Midiendo el éxito de los eventos de las recaptaciones de fondos, programas o secciones.
 - Produciendo informes especializados, incluso el SFAS 117, para los públicos internos y externos”.

Se puede afirmar que la contabilidad de fondos, muy utilizada en el área anglosajona y sobre todo en los USA, se utiliza poco a nivel formal en España. Este hecho supone un cambio importante en relación con los sistemas convencionales de contabilidad. Esto no excluye que, tanto a nivel interno como sobre todo a nivel externo, las ONL intenten, en sus balances, hacer un seguimiento independiente y minucioso de cada uno de sus fondos afectados (Giménez Barriocanal, 1995: 61).

El hecho de defender la contabilidad de caja o de fondos, se debe a que las ONL, en general, tienen objetivos sociales, y por tanto, la información contable que les será más útil es aquella que clarifique la situación de caja y del uso y la aplicación de los fondos que han obtenido (Henke, 1992: 47). Maddox (1999: 257) defiende la contabilidad incremental (*accrual accounting*) respecto a la contabilidad de caja, como el método contable que las ONL deberían utilizar para mejorar la información sobre el resultado de los servicios que la organización ha ofrecido a sus clientes en un periodo determinado de tiempo. Según este método, un artículo que el cliente paga de forma avanzada y los consumos que este servicio requiere, no se reconocen como gasto hasta que se entrega el artículo al cliente. Permite presentar una información más exacta sobre la contabilidad de caja que la que las ONL suelen utilizar. Para Henke (1992: 48), la contabilidad incremental es justificable para las ONL como hospitales u organizaciones de bienestar social.

En cuanto a la normativa contable, en el caso español, se ha publicado la adaptación del Plan General de Contabilidad (PGC), para las ONL (Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, publicado en el B.O.E. del 14 de mayo) de aplicación obligatoria para los ejercicios cerrados a partir del 31 de diciembre de 1998. La única diferencia respecto al PGC de las organizaciones lucrativas es la aparición de cuentas contables específicas del grupo 1 que se refieren a los fondos propios⁶⁵, en el caso de las ONL

⁶⁵ Específicamente las cuentas nuevas son:

se habla de fondo social, y del grupo 2 de inmovilizado, que incorpora los bienes de patrimonio histórico. Esto afecta a las cuentas anuales porque hay que incorporarlos en la presentación de los mismos. Los principios contables que las ONL tienen que aplicar son los mismos que para el resto de organizaciones lucrativas. A diferencia del PGC de 1990 aprobado para las organizaciones en general, el PGC para ONL incluye por primera vez obligaciones a nivel presupuestario que se explican en el apartado 4.2.3. Así pues, en este caso, se recomienda el uso de la contabilidad por partida doble, y no se acepta el registro de caja o la contabilidad de fondos.

4.2.2. Contabilidad analítica o de costes

“Como la contabilidad financiera responde más a una necesidad de registro y de control según una normativa contable aprobada y, dado que, en general, no se indica claramente a qué actividad o a qué producto o servicio están destinados los recursos, es necesario que las ONL implanten una gestión específica de recogida y de tratamiento de los datos con el fin de poder estimar el coste económico por actividad, producto o programa, y calcular su distribución entre quienes intervienen en su financiación (consumidor, poder de tutela, poder organizador y colectividad)” (Meunier, 1993: 157), o también, sería bueno que las ONL calculasen el coste por unidad de servicio, ya fuese por unidad de población, o por proyecto (Henke, 1992: 560). Así pues, la contabilidad de costes deberá permitir la medida, captación, valoración, control, representación y coordinación de todas las magnitudes de acumulación interna de las ONL (García Valderrama, 1996: 57). Además, se debe organizar para que muestre las relaciones de responsabilidad dentro de la estructura de las unidades de negocio de la organización (Henke, 1992: 581).

Para Kaplan y Cooper (1999: 14), las organizaciones necesitan sistemas de costes para realizar tres funciones primarias:

1. "Valoración de inventarios y cuantificación del coste de las mercancías vendidas para la elaboración de las cuentas anuales. Esta necesidad está generada por los requisitos de los grupos externos a la organización. Los procedimientos para generar información financiera externa están regulados por los principios y normas contables.
2. Cálculo de los costes de las actividades, productos y clientes.

-
- Grupo 1: Dotación fundacional; Fondo social; Excedente del ejercicio, donaciones y legados de capital; Provisiones para las reparaciones y conservación del patrimonio histórico.
 - Grupo 2: Bienes del patrimonio histórico.

3. Proporcionar *feedback* a los directivos y trabajadores sobre la eficiencia de los procesos”.

Siguen Kaplan y Cooper, “la segunda y tercera función surgen de la necesidad que tienen los directivos de las organizaciones de comprender y de economizar sus operaciones. Los directivos necesitan información sobre costes, que sea precisa y oportuna para tomar decisiones estratégicas y para realizar mejoras operativas” (pág. 14).

Los sistemas de cálculo de costes que los diferentes autores presentan para las ONL están en función de la estructura establecida de la organización y de los objetivos que se quieran obtener con el cálculo del coste, algo que no les diferencia de los modelos de costes de las organizaciones lucrativas (Anthony y Young, 1988: 169; Henke, 1992: 572; Meunier, 1993: 182). Por un lado, se desarrollan los sistemas de costes parciales; y, por otro, los sistemas de costes completos, generalmente por secciones o por unidades de actividad (Anthony y Young, 1988: 169-189; Meunier, 1993: 170-182; Montserrat, 1996: 71-74). En el caso que las ONL trabajen por programas o proyectos, se propone utilizar el sistema de costes por programas, que podría ser también un sistema de costes parcial o completo con la diferencia que el objetivo de coste no sería el centro de responsabilidad sino que lo sería el programa. Para realizarlo puede incluir la participación de diferentes centros de responsabilidad o también de las diferentes unidades de actividad (McLaughlin, 1986: 322; Meunier, 1993: 175). No obstante, para Kaplan y Cooper (1999: 23), las organizaciones, cuando implantan el sistema de costes, tienen que pasar por cuatro fases diferentes. Lo plantean como una evolución en la que se parte de una situación en que prácticamente la organización no tiene información contable, o si dispone de ella, tiene muchos errores y desviaciones. En la fase segunda, la organización cuenta con un modelo simple y básico de costes ligado a la información contable obtenida bajo principios contables que da información suficiente para los terceros de la organización, pero que en cambio, no es suficientemente útil para la toma de decisiones. La organización calcula los costes por centros de responsabilidad, pero no por actividades ni por procesos; esto hace que la información del coste del producto esté muy sesgada, no genere costes por clientes y el *feedback* que proporcionan a los directivos sea demasiado financiero y se genere demasiado tarde, sin tiempo para actuar. Se pasa a una tercera fase en la que la organización especializa los sistemas de información, y utiliza unas bases de datos compartidas; pero, en cambio, utiliza unos sistemas independientes para obtener la información contable interna y externa. La organización utiliza diferentes sistemas de costes basados en las actividades que adquieren los datos de la contabilidad externa y la adaptan para obtener datos de los costes de las actividades, de los clientes, de los productos, de los servicios y de las unidades de las organizaciones. Estos sistemas de

información, no obstante, trabajan de forma autónoma por cada departamento, lo que provoca que la dirección disponga de información independiente para tomar las decisiones. Finalmente, se llega a la cuarta fase, en la que la organización integra toda la información que tiene. El cálculo de costes lo utiliza por actividades, y lo envía periódicamente a los contables que diseñan la contabilidad financiera. El sistema de costes es la base de la información para la gestión que el directivo requiere. Aunque específicamente no hablen de las ONL, sus conclusiones son aplicables a cualquier tipo de organización.

En cuanto a la normativa contable de costes, en el caso español, no existe normativa específica, el *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, recomienda a las ONL la aplicación de cualquier sistema de contabilidad de costes con el fin de enriquecer la información de la contabilidad financiera que estas entidades puedan ofrecer; y, al mismo tiempo puedan obtener información de sus costes, así como, en su caso, aplicar a cada momento la política más adecuada de precios y cuotas en las transacciones económicas que las ONL realicen⁶⁶.

4.2.3. El presupuesto y la planificación estratégica

4.2.3.1. El presupuesto

El presupuesto es un plan que informa sobre lo que la organización, o parte de la organización, espera conseguir en un periodo futuro de tiempo (McLaughlin, 1986: 313; Bryce, 1992: 452) y está expresado en términos monetarios (Anthony y Young, 1988: 459). Su función principal “no debería ser informar a terceros, sino ayudar en la gestión de la organización a decidir qué se quiere ser en un futuro y en cómo evaluar qué se está realizando y qué se podrá hacer para conseguirlo” (Oster, 1995: 123) e “informar sobre la suficiencia de los ingresos para financiar los gastos y para garantizar la continuidad de la organización” (Molina, 1998: 100). Es, en definitiva, una herramienta de planificación para la organización, pero también puede ser un sistema de autorización, un medio de previsión, un canal de comunicación y coordinación, un medio de control y de evaluación de actuaciones, y un medio que puede suponer una base para la toma de decisiones que se puede utilizar como un instrumento de motivación (Gutiérrez Ponce, 1996: 68).

Para Anthony (1990: 230), el presupuesto es especialmente importante en las

⁶⁶ BOICAC núm. 34, pág. 58, Anexo I, punto II.15.

ONL porque “el objetivo financiero de las ONL es alcanzar el punto de equilibrio entre ingresos y gastos, o superarlo un poco. Si la organización genera unos beneficios notables, querrá decir que no está realizando tantos servicios como debería ofrecer con sus recursos disponibles. Aún así, si cierra constantemente con pérdidas sus ejercicios económicos, acabará en quiebra como cualquier otra organización”; por tanto, es imprescindible el cumplimiento estricto del presupuesto. Hay que tener en cuenta, pero, que “en una organización orientada a los beneficios, los directivos pueden utilizar, dentro de ciertos límites, su propio criterio para decidir si unos gastos adicionales que se proponen generarán o no unos ingresos sustancialmente mayores a los previstos, y si se pueden desviar del presupuesto para aprovechar esta ocasión que se les ofrece. En una ONL es improbable que se puedan conseguir más ingresos con un incremento proporcional de los gastos, de manera que la libre actuación del directivo queda muy reducida. Así pues, el presupuesto es una limitación rígida de los gastos”.

Tradicionalmente, la falta de habilidades técnicas junto a una aversión a los números, ha hecho que los gerentes no lucrativos hayan abdicado el proceso del presupuesto hacia los contables, y han mantenido durante muchos años el proceso presupuestario con un concepto lejano por ser considerado una herramienta de gestión para las ONL (Herzlinger, 1977: 85). Para ser una buena herramienta de gestión para los gestores de las ONL, un presupuesto tiene que ser principalmente:

- Un plan de acción, puesto que el presupuesto tiene que expresar lo que la dirección intenta realizar o conseguir en un determinado periodo (AECA, 1994a: 121; Giménez Barriocanal, 1995: 68; Bryce, 1992: 452; Maddox, 1999: 12).
- Debe englobar todas las áreas y las actividades de la organización, si bien tiene que estar dirigido de forma particular a cada una de las áreas de ésta (AECA, 1994a: 121).
- Tiene que estar coordinado porque debe posibilitar que los planes de los diferentes departamentos de la organización estén preparados de forma conjunta y con coherencia (AECA, 1994a: 121), lo que requiere un proceso de comunicación a todos los miembros responsables de la organización (Maddox, 1999: 14), y no sólo de comunicación sino también de participación de los máximos niveles posibles de la organización en su elaboración (Anthony y Young, 1988: 469; Oster, 1995: 132).
- Es un documento político, en la medida que tiene que expresar las decisiones políticas en el momento de priorizar unos programas de acción sobre unos otros; y, por lo tanto, incrementa el poder de unos responsables, entre otros (Bryce, 1992: 453).
- Debe estar expresado en términos financieros (en unidades monetarias)

(Anthony y Young, 1988: 459) como forma de cuantificar los objetivos y la estrategia (Bryce, 1992: 453; Bates, 1993: 86-87), y asegurar que éstos intenten ser realistas (Anthony, W.P., 1998: 168).

- Se tiene que referir a las operaciones particulares que la organización puede realizar, lo que permite tener una información detallada de los ingresos y los gastos que se producirán (AECA, 1994a: 121), tiene que permitir su posterior control (Bryce, 1992: 454; Maddox, 1999: 14) y su evaluación (McLaughlin, 1986: 313). Esta información se tendría que referir para cada una de las actividades que se tenga previsto realizar (Giménez Barriocanal, 1995: 68), y para cada unidad organizativa responsable (Fernández y Pablos, 1996: 56).
- Tiene que mostrar la aplicación de los recursos disponibles, que son los que permitirán obtener los objetivos fijados (AECA, 1994a: 121; Maddox, 1999: 13; Giménez Barriocanal, 1995: 68).
- Tiene que proporcionar incentivos a los gestores (Maddox, 1999: 13).
- En el caso de las ONL, el presupuesto debe poner más énfasis en el cumplimiento de objetivos de servicios y no tanto en el de objetivos de beneficio (Gross, Warshauer y Larkin, 1991: 435; Henke, 1992: 103).
- Se tiene que integrar dentro del proceso de control interno de la ONL (Anthony y Herzlinger, 1975: 78).
- Se debe realizar con criterios de eficiencia económica (Bryce, 1992: 458).

Tiene que incluir una clasificación de todos los gastos por naturaleza que los responsables prevén tener (Fernández y Pablos, 1996: 56) y tiene que estar estructurado en forma de programas (Gross, Warshauer y Larkin, 1991: 435; Henke, 1992: 103) y en forma de responsabilidades orgánicas (Anthony y Herzlinger, 1975: 77-84). En realidad, el presupuesto de una ONL tiene que estar formado por diferentes subpresupuestos (Bryce, 1992: 454): “(1) uno para cada actividad de cada programa o de cada área de actuación; (2) uno para cada programa o para cada área funcional; y, (3) uno para el conjunto de la organización, que tiene que ser la suma de cada una de las áreas funcionales o de los programas más la parte de estructura general de la ONL”. Sigue Bryce diciendo que el presupuesto de las ONL tiene que reflejar, también, los fondos que dispone con actuación restringida. Es decir, aquellos fondos que la organización ha recibido para llevar a cabo una actividad determinada, además de los fondos que no tienen restricción de los cuales los gestores deciden libremente su aplicación.

Para su elaboración, tradicionalmente, se han utilizado las fechas históricas y se han realizado de forma incremental (Bates, 1993: 86-87). Los diferentes autores defienden la aplicación del presupuesto base cero, sobre todo en aquellas ONL que trabajan específicamente con programas de acción determinados, porque se

asegura que los gestores justifiquen mejor la cuantificación de los objetivos (McLaughlin, 1986: 312; Henke, 1992: 582; Bryce, 1992: 458; Anthony, W.P., 1998: 169).

También es importante su liquidación, que informa del nivel de cumplimiento de las pretensiones de los órganos de gobierno de la ONL. Tiene que recoger, por un lado, la comparación entre las operaciones de funcionamiento que se incluyen en el presupuesto y la cuenta de pérdidas y ganancias real. Por otro, tiene que recoger la evolución prevista de los fondos y su evolución real. Al mismo tiempo, tiene que ofrecer información más agregada sobre los distintos programas o proyectos que la organización ha realizado, y el grado de consecución de los mismos. Este análisis permitirá extraer conclusiones sobre la actividad que la ONL ha desarrollado durante el periodo presupuestado, y evaluar de forma adecuada la rendición de cuentas hecha por los directivos (Molina, 1998: 101).

En el caso español, para todas las ONL con forma jurídica de fundaciones y con competencia estatal, así como para todas las asociaciones con utilidad pública, es obligatorio llevar un presupuesto y publicarlo en la memoria de la organización⁶⁷. Es de aplicación obligatoria para los ejercicios cerrados a partir del 31 de diciembre de 1998. La normativa explica cómo se tiene que presentar el presupuesto y su liquidación. Hay dos modelos de presupuesto: el normal y el abreviado. Deberán presentar el modelo normal aquellas organizaciones que deban hacer balance y cuenta de resultados bajo el mencionado modelo⁶⁸; estas organizaciones también deberán presentar un presupuesto por programas. Para las ONL que pueden presentar las cuentas anuales de forma abreviada, la ley les permite realizar un presupuesto por ingresos y costes por naturaleza abreviado, pero les recomienda llevarlo por programas a fin de mejorar la información de la gestión realizada. La normativa específica que tiene que constar es: la previsión del próximo ejercicio, la realidad del ejercicio que se liquida y las desviaciones que hayan ocurrido respecto a todo lo que se había previsto.

4.2.3.2. La planificación estratégica

En general, el presupuesto se considera dentro del proceso de planificación y de

⁶⁷ Real Decreto 776/1998 del 30 de abril, publicado en el B.O.E. del 14 de mayo. Anexo II.

⁶⁸ Presentar las cuentas anuales con el modelo normal es obligatorio para las organizaciones que superen dos de las tres condiciones siguientes durante dos ejercicios consecutivos:

- Patrimonio superior a los 400 millones de PTAS
- Volumen anual de ingresos superior a los 400 millones de PTAS
- Número medio de trabajadores superior a 50.

control a corto plazo, pero también es bueno añadir el presupuesto a cinco años (*master plan*) (Gross, Warshauer y Larkin, 1991: 405). Éste se incluiría dentro del plan estratégico, definiéndolo como el proceso en que la organización determina qué quiere ser en el futuro superior a un año, y qué acciones tiene que hacer para poder llegar a ello (Harrison, 1995: 14). Es válido para todas las organizaciones, pero no hay un único modelo de planificación estratégica ni tampoco unos resultados homogéneos (Vernis et al., 1997: 63). Ayuda a la dirección de la ONL a definir los presupuestos, a identificar los recursos, a establecer las preferencias para gastar los ingresos recibidos de forma filantrópica (Harrison, 1995: 15), a elegir su misión, sus objetivos, su estrategia y sus políticas y programas (King, 1979: 341). "La estrategia convierte la misión y los objetivos de las ONL en actuaciones. (...) No se puede confundir esfuerzo con estrategia. La estrategia comienza conociendo el mercado, los clientes, lo que quieren los clientes y lo que ya poseen. (...) Las ONL necesitan una estrategia para poder integrar al cliente en la misión que tienen" (Harrison, 1995: 15) y, "(...)detectar a tiempo los cambios económicos y sociales y, por tanto, adaptar a los mismos su misión y objetivos" (Fernández y Pablos, 1996: 55).

Cabe fijarse en el concepto de misión y todo lo que implica. Se define la misión como "la razón de la existencia de la ONL" (Hudson, 1995: 93) o "la justificación social de su existencia, (...) que debería incorporar los valores o principios éticos y morales de la ONL, y el comportamiento que puede tener la organización" (Vernis et al., 1997: 64). La misión incluye dos componentes: primeramente, un componente es el de los valores sociales comunes de los miembros de la organización; mientras que el segundo de los componentes es la razón de ser de la organización, que explica por qué la organización existe y los beneficios que se pueden obtener con ella (Hudson, 1995: 94). Definir la misión requiere "identificar y analizar, previamente, las demandas de los diferentes colectivos cercanos a la organización. Estos colectivos son los trabajadores, voluntarios, socios, líderes de opinión, grupos de interés, financiadores particulares y corporativos, y los usuarios de los servicios. Todos ellos integran el público, cuyas demandas la organización nunca debe perder de vista, porque, al fin y al cabo, la clave del éxito de cualquier organización se halla en su capacidad de satisfacer dichas necesidades" (Vernis et al., 1997: 68). También requiere conocer los productos y los servicios que se quieren ofrecer o los programas a realizar, como los medios humanos, tecnológicos y económicos de que dispone para ofrecerlos, y la filosofía general de la organización y de sus responsables y trabajadores. Por último, necesita ser consciente de la responsabilidad social y pública que la ONL tiene o que debería tener (Amat y Soldevila, 1999: 44).

Es preciso que los gestores de las ONL "definan claramente cuál es su misión y el

cumplimiento de los objetivos de su público porque la amenaza del sector y de las organizaciones con la regulación del gobierno, es cada día más presente y, probablemente, creciente” (Lyman y Hodgkinson, 1989: 473) sobre todo porque puede aportar ventajas importantes, como (Coates, 1997: 9-10):

- Unanimidad en el propósito.
- Coherencia en la utilización de recursos.
- Clima de la organización.
- Visión a largo plazo.
- Orientación a las necesidades de los usuarios-clientes.
- Motivación del personal.

Para que sea exitosa, la misión se tiene que anunciar de forma operativa, ya que sino será una simple declaración de intenciones. El anuncio se tiene que centrar en todo lo que la organización realmente quiere hacer, y lo debe ejecutar de manera que todos sus miembros tengan clara cuál es su aportación en los objetivos conseguidos (Drucker, 1996: 12). Es importante que se convierta en una serie de puntos específicos de actuaciones y que sea simple y clara (pág. 13), que refleje las oportunidades que la ONL tiene en el entorno en el que vive, que se centre en las actividades en las que es competente y, que realmente tenga el compromiso de todos los colaboradores para realizarla (pág. 15). Para Hudson (1995: 93), muchas ONL ya tienen implícita cuál es su misión. Se trata de una ONL mayoritariamente de índole social, de ayuda a los más pobres o discapacitados. Pero hay muchas ONL que no la tienen definida, que incluso la confunden con la visión de futuro que una ONL puede tener, como puede ser lo que quiere lograr, a veces contradictoria (pág. 95). Una vez definida la misión, el proceso de implantación de un plan estratégico pasa por diferentes fases. Se revisan a continuación los diferentes modelos que los autores proponen.

Patton (1979) define el proceso para implantar un plan estratégico, teniendo en cuenta la previsión de los cambios del entorno, las guías de actuación a asumir, el análisis de los puntos fuertes y débiles de la organización, tanto a nivel interno como externo, y sobre todo el análisis de la competencia. A partir de este análisis, el autor propone desarrollar la misión de la organización y trasladarla a objetivos a partir de las estrategias y políticas de acción. Se tendrá que encuadrar en función de la disponibilidad de recursos financieros y cuantificar con el presupuesto, el cual se diseña también dentro de un proceso de seguimiento y control de las actuaciones realizadas, con el fin de tomar las medidas correctoras frente a las estrategias y las políticas marcadas en una fase inicial (ver figura 4.1).

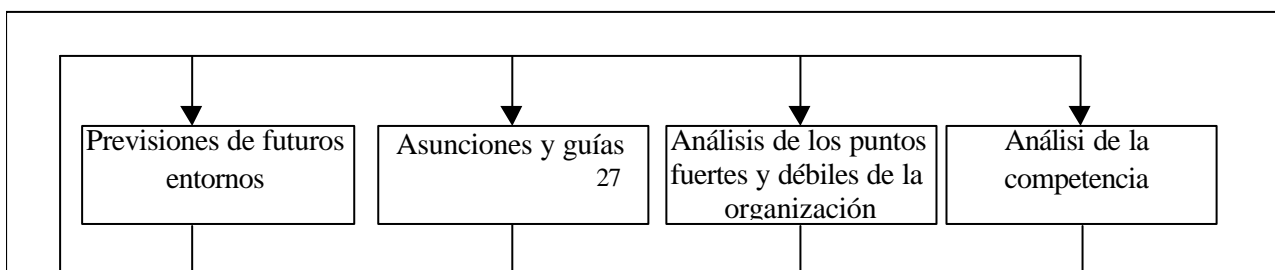
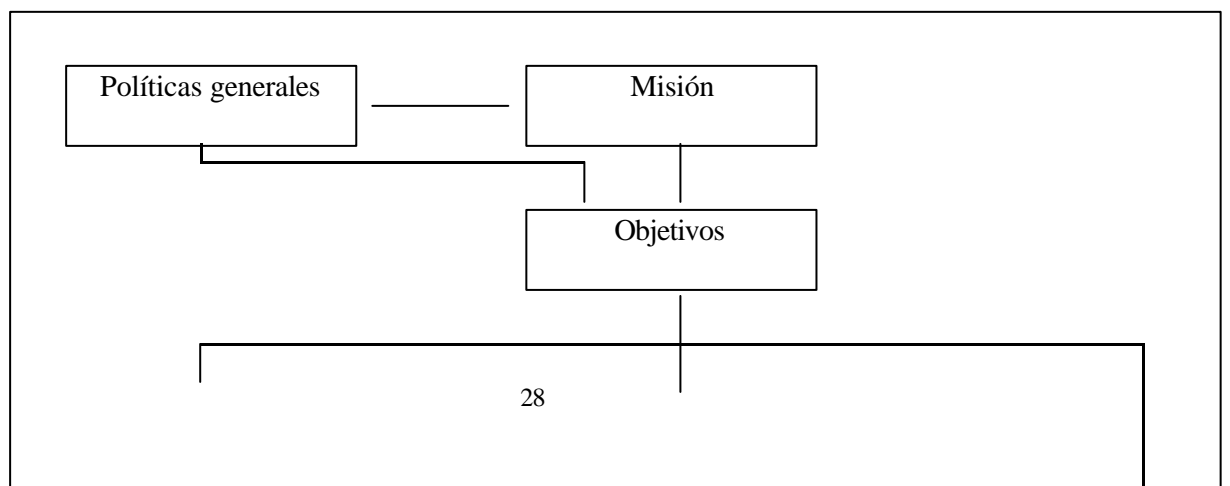


Figura 4.1. El proceso de planificación estratégica. Fuente: King (1979: 354).

Chlala, Fortin y Lafond-Lavallée (1995) plantean también un proceso de planificación estratégica para las ONL (ver figura 4.2), pero consideran que antes del inicio del plan, es necesario que la dirección se cuestione los siguientes puntos (pág. 10):

1. ¿Es la misión de la organización poco realista teniendo presentes las características económicas de la organización?
2. ¿Qué objetivos específicos se podrán conseguir relacionados con la misión, durante el ejercicio fiscal?
3. ¿Qué limitaciones hay para conseguir estos objetivos?
4. ¿Se pueden reducir las limitaciones?
5. ¿Cuáles son las responsabilidades relacionadas con las actividades de la organización?



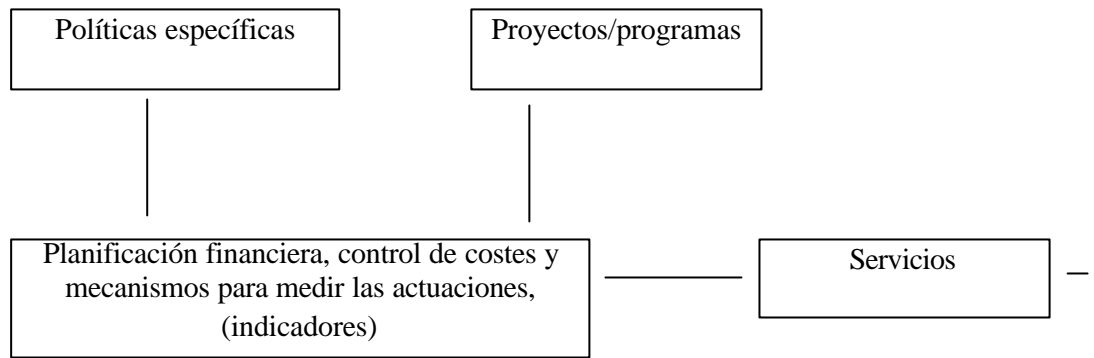
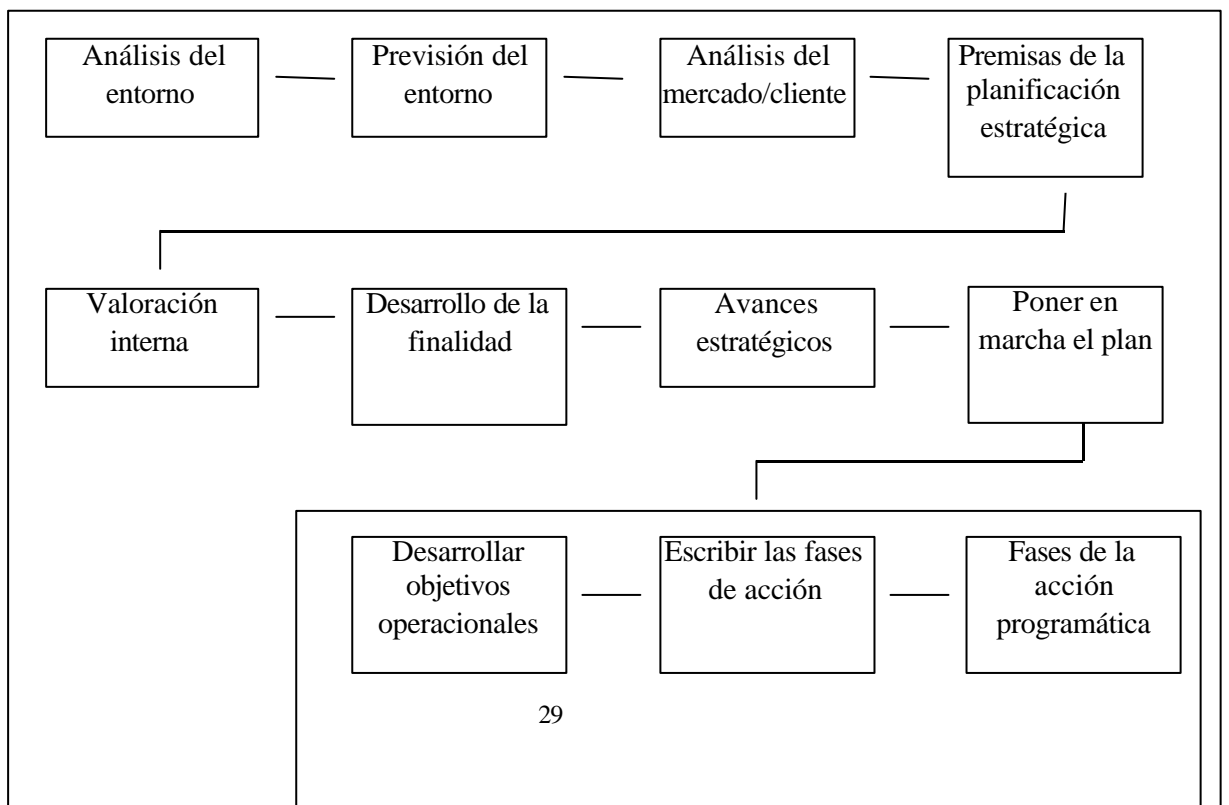


Figura 4.2. El proceso de planificación estratégica. Fuente: Chlala, Fortin y Lafond-Lavallée (1995: 11).

Moldof defiende la aplicación de un plan estratégico que colabore con la contabilidad de fondos de la ONL (1993: 29), y propone las fases siguientes a seguir para establecerlo:

1. Identificar las fuerzas conductoras y construir el modelo.
2. Valorar los puntos fuertes y débiles de la organización.
3. Formular los objetivos y las estrategias para conseguir estos objetivos.
4. Considerar las amenazas y las oportunidades y revisar el plan establecido.
5. Desarrollar un plan de acción.

Anthony, W.P., (1998) defiende la aplicación de la planificación estratégica a través del modelo que se sintetiza en la figura 4.3 siguiente:



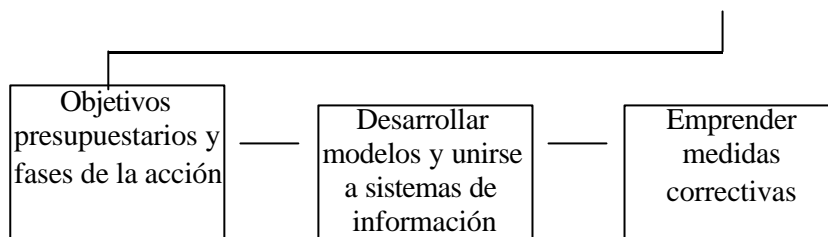


Figura 4.3. Proceso de planificación estratégica. Fuente: Anthony, W.P. (1998: 138).

Vernis et al., (1997: 64) presentan un modelo de resumen a los modelos anteriores y proponen dividir la planificación estratégica en tres fases (ver figura 4.4):

1. ¿Qué somos? / ¿Qué hacemos? Es el inicio del proceso de planificación estratégica, en el cual hay que tener claro que toda la organización es partícipe del inicio del proceso, y en la cual se tiene que definir la misión de la ONL.
2. ¿Dónde estamos? / ¿Adónde queremos ir? Hay que analizar por un lado, el entorno, identificando las amenazas y las oportunidades que afectan la organización; y, por otro, realizar un diagnóstico interno buscando los puntos fuertes y débiles de la ONL.

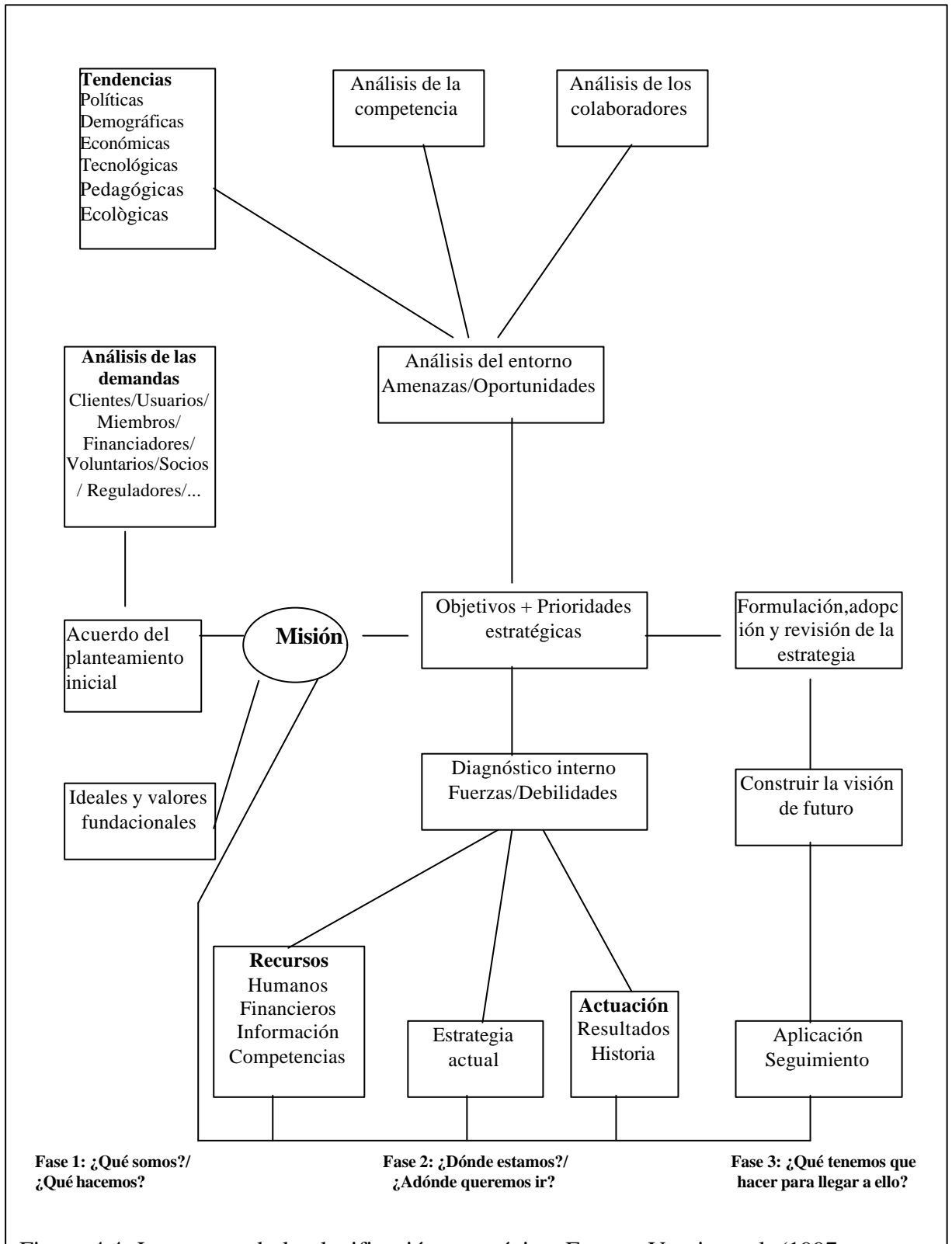


Figura 4.4. Las etapas de la planificación estratégica. Fuente: Vernis et al. (1997: 66), adaptado de Bryson (1990: 51).

Éstos deben referirse a nivel de competencias distintivas y, a nivel de los

recursos que dispone de la estrategia actual y de la actuación de la organización en conjunto, tiene que medirse en términos cuantitativos y cualitativos. Finalmente, para acabar la presente fase, es necesario identificar las prioridades estratégicas que tienen que resumir los retos más importantes a los que la organización deberá hacer frente, y que tienen que estar claramente identificadas y consensuadas por todos los miembros de la ONL.

3. ¿Qué debemos hacer para llegar a ello? Esta etapa conlleva a la formulación de las estrategias, que son la traducción de las prioridades estratégicas en objetivos medibles y en las líneas maestras de actuación. Llegados a este punto, se tiene que describir concisamente cómo será la ONL tan pronto como se apliquen con éxito las estrategias definidas, es decir, crear una visión de futuro. Ésta tiene que incluir: la misión, la filosofía y los valores subyacentes, los objetivos y las estrategias fundamentales, los factores clave del éxito de la organización, los estándares éticos, las normas que deben seguirse a la hora de tomar decisiones y la promesa de apoyar a los miembros de la organización fieles a esta visión. También, es importante reflejar en un documento final todos los pasos anteriores y, por lo tanto, redactar el plan estratégico que tendrá que servir de herramienta de comunicación de los objetivos y de las estrategias a lograr por los responsables de la organización, así como punto de referencia para juzgar la actuación de la organización, puede ser un elemento importante en la comunicación que la ONL pueda hacer hacia el exterior.

Como conclusión de las aportaciones descritas, podríamos concluir que el modelo de planificación estratégica que una ONL puede utilizar debe tener las fases siguientes (ver figura 4.5):

- **Fase 1: Análisis entorno y situación interna de la organización. Situación actual:** Los responsables se tienen que centrar en la situación actual de la organización, en todos sus niveles, tanto externos como internos. A nivel externo, se tiene que analizar el mercado, la competencia, la tecnología disponible, el contexto legal, político y económico, el medio físico o geográfico, la demanda de los clientes, los usuarios, los financiadores, los voluntarios, los socios y los trabajadores, y la imagen social que la organización tiene. A nivel interno, se deben analizar los recursos disponibles (humanos, económicos, tecnológicos, productivos y de información) y ver si son los adecuados, los suficientes y si están bien gestionados. También es importante realizar el análisis completo del producto, actividad o servicio que se ofrece. Analizar la estructura organizativa, el organigrama funcional, el de actividades y el de procedimientos. La cultura de la organización, global e individual, y el comportamiento de los trabajadores y de los voluntarios. Y, por último, hay que analizar la historia de la organización, los resultados

actuales y los históricos, la estrategia actual y la

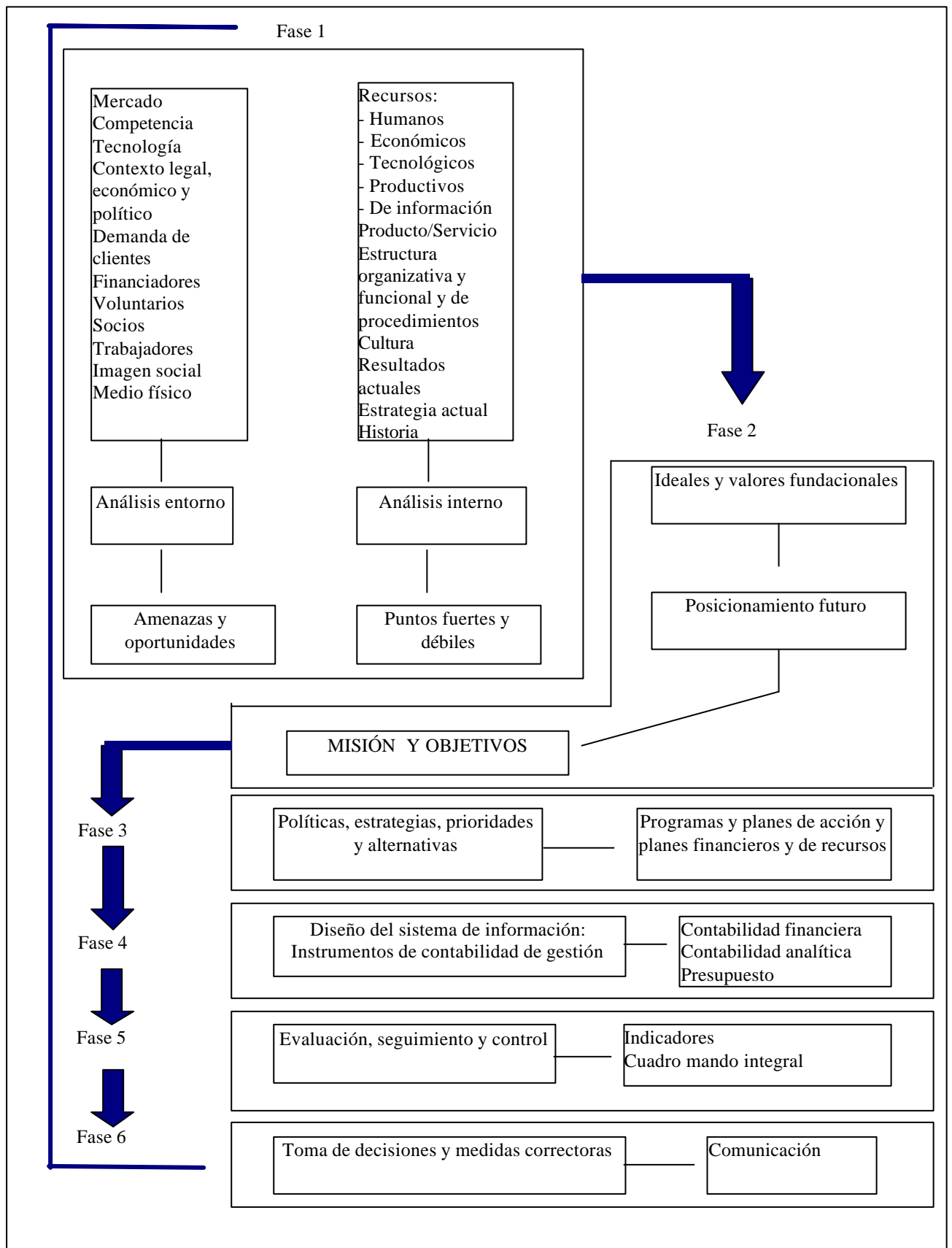


Figura 4.5. Fases a seguir para la planificación estratégica de las ONL.

Elaboración propia.

histórica. Ambos análisis deben llevarse a cabo teniendo presente no sólo la situación actual, sino también la evolución sufrida. Del análisis del exterior de la ONL, se deben extraer unas conclusiones resumidas en las amenazas y en las oportunidades de la organización. Del análisis de la situación interna, se derivan unas conclusiones en forma de puntos fuertes y débiles de la organización.

- **Fase 2: Definir la misión y los objetivos de la organización:** Los responsables deben analizar qué quieren obtener con la organización, es decir, es preciso que realicen un análisis sobre dónde quieren posicionar la organización. Para esto es necesario definir de forma clara y específica la misión de la organización y los diferentes objetivos que están detrás de ella, teniendo en cuenta los valores fundacionales, la satisfacción de los usuarios, el compromiso de los colaboradores y la situación financiera y económica de la organización. En esta fase, es necesario que los responsables definan claramente los objetivos y los comuniquen, que tengan claro que son congruentes con los objetivos individuales y que no están en conflicto, y que sean objetivos medibles y alcanzables. Se debe lograr el compromiso de toda la organización con estos objetivos.
- **Fase 3: Definir las políticas, estrategias, prioridades y alternativas:** Diseño de la política a seguir para lograr la misión y los objetivos; de hecho, estamos hablando de la estrategia a seguir. Esta estrategia requiere el análisis de la primera fase, puesto que se tienen que utilizar los puntos fuertes y los débiles, las amenazas y las oportunidades. Esta política tiene que verse reflejada en forma de estrategia con programas y planes de acción, con el respaldo de unos planes financieros y de recursos. También tiene que especificar las prioridades y las alternativas a seguir.
- **Fase 4: Diseño del sistema de información:** Diseño de los instrumentos de información que alimentarán a cada una de las fases anteriores. Estos instrumentos son, entre otros, los que la contabilidad de gestión facilita, como la contabilidad financiera, la analítica y el presupuesto.
- **Fase 5: Definir el proceso de evaluación, seguimiento y control:** Seguimiento y control de las actuaciones realizadas a través de la información que faciliten los instrumentos de control implantados. En esta fase, los responsables tienen que estar informados sobre el grado de realización de los objetivos fijados y de las causas por las cuales se ha llegado a este grado. Es necesario que hagan el análisis de las desviaciones correspondientes, y, que comuniquen los resultados a la organización a fin de hacer partícipes a todos

los responsables del procedimiento. Un instrumento a utilizar es el cuadro de mando integral, buscando, a priori, los indicadores que midan el grado de cumplimiento de los objetivos y de la misión (ver el apartado 4.3.2).

- **Fase 6: Toma de decisiones y comunicación:** Toma de decisiones, teniendo presente la fase anterior. En esta fase es adecuado revisar si el procedimiento que se ha seguido para la gestión ha sido el correcto y si se puede mejorar. Se debe tener claro quién puede tomar decisiones y quién debe participar en ellas. En caso que se precise hacer cambios, los deberán proponer los responsables y ellos mismos deben hacer el seguimiento de su implantación y evaluar sus resultados.

Hudson (1995) considera que la planificación estratégica es particularmente importante en las ONL porque, como en cualquier organización, están formadas por individuos con aspiraciones diferentes y es necesario que cada una de ellas esté integrada en la organización para hacerla crecer. En los últimos años, los gurús de dirección han desarrollado diferentes sistemas para ayudar a los miembros de la organización para que puedan gestionar más eficazmente, como son: la dirección por objetivos, el presupuesto base cero, escenarios de planificación y de simulaciones, la dirección de la calidad total, y, la cultura corporativa. En la práctica, el gerente debe plantearse la manera de planificar: la misión, los objetivos y la estrategia de su organización. La combinación de estos tres elementos forma la estrategia de la dirección y permite su gestión (pág. 89). No obstante, no todas las ONL necesitan un plan estratégico y, por lo tanto, se debe andar con cuidado porque es un proceso lento, caro, que en seguida puede quedar obsoleto y que tiene que ir ligado a una acción, ya que de lo contrario puede ser una herramienta inútil. Todo esto, juntamente con el desconocimiento que puede aportar un plan estratégico y con el miedo generalizado a todo cambio, hace que muchas ONL sean reticentes a aplicarlo (Harrison, 1995: 15). Los principales obstáculos para establecer un plan estratégico son las características especiales de las ONL, la ausencia de parámetros ideales, y que los *outputs* son generalmente cualitativos y, por tanto, difíciles de medir (Chlala, Fortin y Lafond-Lavallée, 1995: 13). Sin embargo, se debe mentalizar a los directivos de las ONL de que la planificación estratégica no garantiza la obtención de los objetivos, ni el cumplimiento del presupuesto (Moldof, 1993: 32). Ahora bien, sí que es un concepto clave para su gestión ya que sin planificación no tienen demasiada importancia las actuaciones de la organización, y todas las decisiones y los caminos que se toman, no se podrían valorar si son o no son válidos porque la organización desconoce en realidad hacia dónde va (Anthony, W.P., 1998: 136). Así, la planificación estratégica ayuda a clarificar la misión de la ONL y a implementar decisiones valorando las necesidades principales de la organización y los recursos

económicos que se requieren (Steiner et al., 1994: 105).

4.2.4. Problemática para el diseño e implantación de los instrumentos de contabilidad de gestión en las ONL.

Los problemas inherentes a la implantación de los instrumentos de contabilidad de gestión en las ONL son:

- Referente a los objetivos:
 - Persecución de objetivos de carácter social y ausencia de beneficio económico (García Valderrama, 1996: 57).
 - Falta de consenso en la definición y en el establecimiento de objetivos (García Valderrama, 1996: 57). Los objetivos sugeridos por los procedimientos de control de gestión no coinciden con los de los burócratas ni con los de los prestatarios, puesto que los objetivos que buscan los promotores del control de gestión privilegian los objetivos de eficacia (orientados hacia las relaciones de los servicios sociales con el entorno) y, los objetivos de eficiencia (relativos al buen uso de los recursos por parte de los servicios) (Meunier, 1993: 435).
 - Falta de identificación de los objetivos individuales con los objetivos generales de la organización (García Valderrama, 1996: 57).
 - Objetivos confusos. El desarrollo de medidas exige que la misión y los objetivos estén definidos con una precisión tal que permita su medición. Habitualmente, esta precisión existe en las áreas financieras y operativas, pero hay otras áreas de resultados que no suelen tener claro cómo traducir objetivos que son intangibles en medidas cuantificables, ni tienen claro cuáles son realmente estos objetivos a medir (Lingle y Schieman, 1996: 60; Chlala, Fortin y Lafond-Lavallée, 1995: 13).
 - Dificultad para medir en términos financieros su consecución (Herzlinger, 1977: 86).
- Decisiones políticas que perjudican la persecución de resultados de forma eficiente y económica (García Valderrama, 1996: 57).
- Sistemas contables inadecuados (García Valderrama, 1996: 57). Confianza injustificada en los sistemas informales de comunicación, que si bien suministran una visión general de la situación de la empresa, no permiten la realización de un análisis en profundidad. A veces sucede que problemas aparentes acaban absorbiendo muchos recursos, mientras que problemas más importantes han quedado desatendidos (Lingle y Schieman, 1996: 60). Los sistemas de información no son infalibles (Argyris, 1977: 113).

- Si hay poca participación de los miembros en el diseño de los sistemas de medida puede ocurrir que éste no sea aceptado por los mismos y, en consecuencia, no haya el compromiso adecuado para ponerlo en marcha (Lingle y Schieman, 1996: 61). A veces la poca participación es debida a que los directivos no saben involucrar al resto de miembros en el proceso (Argyris, 1977: 113).
- Los miembros de la organización no interpretan los sistemas de información como herramientas de gestión (Argyris, 1977: 113).
- Las ONL no están estructuradas sobre la base de un criterio de responsabilidad, porque, por un lado, la especialización de las decisiones en procedimientos simples y repetitivos dificulta la delegación de las responsabilidades basada en las expectativas de resultados; y, por otra parte, no existe una sanción positiva en función de los resultados obtenidos, sino que el control de la eficacia, en general, se cree que es un intento de incrementar el control de los trabajadores, y el control de la eficiencia aparece como una amenaza al mantenimiento del presupuesto (Meunier, 1993: 435). Esto suele conllevar que los centros de costes estén mal definidos y, por tanto, no quede claro qué hay que medir (García Valderrama, 1996: 57).
- Excesiva rigidez normativa y burocracia (García Valderrama, 1996: 57). Los sistemas de información están humanizados inadecuadamente (Argyris, 1977: 113).
- La creación y la implantación son técnicamente demasiado complejas y costosas (Argyris, 1977: 113).
- Tradicionalmente, sus gestores han tendido a olvidarse de las funciones contables, por lo que durante muchos años, las ONL no han utilizado ni explotado las posibilidades que los diferentes instrumentos financieros pueden ofrecer para obtener información sobre la situación de la ONL y mejorar su gestión (McLaughlin, 1986: 321).

4.3. Los indicadores y el cuadro de mando integral como instrumentos de control de gestión de las organizaciones.

Para paliar los problemas mencionados en el apartado anterior, Kaplan y Norton (1992) proponen la implantación y la aplicación del cuadro de mando integral (CMI). El CMI se considera un instrumento de gestión, con orientación estratégica y de proceso descendiente, que consiste en traducir la misión y la estrategia global de la organización, en objetivos y medidas más concretas que puedan inducir a la acción empresarial oportuna y relevante (Blanco Dopico, Aibar y Cantorna, 1999:

95). Dado que el CMI utiliza entre otros, la información de la contabilidad de gestión a través de los indicadores, se pasa, a continuación, a describir en primer lugar, qué son los indicadores y qué características tienen; y, en segundo lugar, se desarrolla el CMI.

4.3.1. Indicadores para la gestión de las ONL

Tal y como se ha visto en la elaboración del presupuesto, cada actividad o programa que una ONL realiza, tiene que tener una serie de medidores que reflejen hasta qué punto se han conseguido los objetivos previstos. Los sistemas de información de las ONL tienen que establecer los mecanismos de control necesarios para medir su gestión, ya que así se dispondrá de información para saber cómo está funcionando la organización. Es importante conocer la organización a nivel económico referente, por ejemplo, a la cuenta de resultados, al nivel de solvencia, al endeudamiento, o bien a la rentabilidad de sus actividades. Paralelamente, se debe disponer de información de la organización a nivel social, como puede ser, por ejemplo, la satisfacción de sus colaboradores internos y externos. Estos medidores son los indicadores y deberán estar diseñados a la medida de cada ONL. En este apartado, se estudia qué son y qué características deben cumplir para ser un instrumento de contabilidad de gestión.

4.3.1.1. Definición y características de los indicadores

En los últimos años, los indicadores han pasado a formar parte del proceso de evaluación y control de las organizaciones, entre otras cosas “porque la contabilidad, aunque es importante, es insuficiente para el control de la eficacia, entendida ésta como el control del éxito en la consecución de objetivos de carácter social. En este caso, la contabilidad queda lejos de este propósito, siendo necesarias medidas o técnicas adicionales que mejoren la información que se desprende de los estados contables. De la misma manera, el control de la eficiencia se vería afectado por esta falta de información, por lo que ambos tipos de control necesitarán de instrumentos adicionales que enriquezcan la contabilidad” (García Valderrama, 1996: 58). Estos instrumentos pueden ser los indicadores. Otras causas que han llevado a la aplicación de estos indicadores son (Stowe, 1992: 23):

1. La necesidad de realizar una asignación óptima de los recursos escasos,

existiendo hoy día una tendencia clara a desviar la atención hacia la eficiencia en la realización de actividades, dejando de lado las tradicionales funciones de control sobre el fraude, las pérdidas y el abuso.

2. Mejora de la contabilidad como instrumento de gestión: utilizándola, fundamentalmente, para controlar la eficiencia en la asignación de recursos, principalmente entre programas. El informe de contabilidad debe incluir, por tanto, información de tipo financiero y de medidas de resultados de los diferentes programas que realiza la organización.
3. Tendencia hacia la dirección por objetivos (DPO), en la que los gestores negocian qué prioridades se tendrán que conseguir. Análogamente, debe haber una tendencia hacia la gestión de la calidad total, en que se intenta, además, alcanzar las metas marcadas, asegurar la calidad de las relaciones con los terceros a la organización y la calidad de la toma de decisiones y, en definitiva, la calidad global de toda la gestión.

Kells (1991: 423) los define como los "sistemas de elementos cuantificables o relaciones numéricas para medir ciertos aspectos de los *inputs* de las entidades públicas, de su funcionamiento y de los resultados". Para AECA (1997: 31), un indicador es una unidad de medida que permite el seguimiento y la evaluación periódica de las variables clave de una organización, por medio de su comparación con los referentes internos y externos correspondientes. Así pues, es un índice que permite evaluar los resultados conseguidos en cualquiera de sus componentes. No son por sí mismos un objetivo, sino que constituyen una herramienta para evaluar la gestión. Los indicadores tienen que ser suficientemente precisos y exhaustivos para que permitan efectuar un seguimiento de los aspectos más importantes del programa, del servicio o de la organización analizados. Según López y Gadea (1992: 55-56), los indicadores deben cumplir una función descriptiva porque tienen que aportar información sobre una situación determinada y su evolución en el tiempo. También deben cumplir una función valorativa permitiendo apreciar los efectos provocados por una actuación concreta. Además, para que sean válidos tienen que reunir las siguientes cualidades:

- Pertinencia. El indicador tiene que ser adecuado para representar la actividad o el proceso que se quiere medir. Será adecuado si se mantiene su significación a lo largo del tiempo.
- Objetividad. Su cálculo, a partir de las magnitudes observadas, no puede ser ambiguo, y tienen que proporcionar objetividad.
- Unívoco. Las modificaciones expresadas por el indicador no deben permitir interpretaciones equívocas.
- Sensibilidad. La medida del indicador tiene que ser suficientemente eficaz para

identificar variaciones pequeñas.

- Precisión. El margen de error del indicador tiene que ser suficientemente aceptable, por lo que tiene que haber una cierta precisión.
- Fidelidad. Las cualidades del indicador se tienen que mantener estables a lo largo del tiempo y del espacio.
- Accesibilidad. Su obtención debe suponer un coste aceptable y tiene que ser fácil de calcular y de interpretar.

Para AECA (1998: 24), para que los indicadores sean una herramienta útil de gestión, se deben enlazar con la estrategia de la organización. Este enlace se puede conseguir mediante la descomposición de los factores clave de negocio, que se pueden definir como: “un aspecto, variable o característico, que se considera clave o crítico para el éxito de la organización a largo plazo, permitiéndole aumentar y/o mantener su ventaja competitiva. Las características que debe reunir un factor para tener la consideración de clave se pueden resumir en:

- Que sea capaz de explicar el éxito o el fracaso de la organización.
- Que sea suficientemente significativo su impacto en la cuenta de resultados.
- Que sea representativo de los cambios del entorno.
- Que origine acciones inmediatas cuando se produzca un cambio en el factor.
- Que pueda ser medible o cuantificable, bien de forma directa o indirecta.”

Los factores clave según su ámbito se pueden clasificar en: factores clave derivados del entorno, factores clave derivados del sector, factores clave derivados de la posición competitiva y de la estrategia escogida; y, factores clave temporales. También se pueden clasificar en función de las diferentes áreas funcionales de la organización.

4.3.1.2. Conveniencia del uso de indicadores en las ONL

La utilización de indicadores de gestión presenta unas ventajas para evaluar la gestión de las entidades y de los servicios que realizan las organizaciones, entre las cuales se podrían destacar:

- Clarificar los objetivos a conseguir (AECA, 1997: 21) y especificarlos respecto de los servicios que puede realizar la organización (Jowett y Rothwell, 1988: 4; Sánchez Arroyo, 1990: 287).
- Facilitar la definición de objetivos al centrarse con los indicadores (Amat, 1992: 104).
- Obtener información sobre las actividades realizadas (AECA, 1997: 21) y, por tanto, diseñar el sistema de información que facilite la toma de decisiones y el

control (Amat, 1992: 102).

- Conocer los resultados (AECA, 1997: 21) y medir la contribución de cada centro al resultado (Amat, 1992: 104).
- Mejorar la rendición de cuentas (AECA, 1997: 21) y perfeccionar la contabilidad como instrumento para la gestión racional (Jowett y Rothwell, 1988: 4).
- Controlar y mejorar la utilización de los recursos (AECA, 1997: 21) y de las actividades (Jowett y Rothwell, 1988: 4).
- Estimular la reducción de costes y mejorar, en general, la organización (Jowett y Rothwell, 1988: 4).
- Motivar el funcionariado e incentivarlo a partir del establecimiento de retribuciones variables de acuerdo con los resultados obtenidos (AECA, 1997: 21) y, por lo tanto, evaluar así, la actuación de cada responsable (Amat, 1992: 104).
- En grandes organizaciones permiten visualizar aquellos problemas que tienen que ser resueltos con atención prioritaria por quienes deben tomar las decisiones y que, dado el gran volumen de información que les llega, a menudo quedan diluidos o se pueden perder (Jiménez, 1987: 191-192).

Pero, a veces, el uso de indicadores también presenta unos inconvenientes, como podrían ser:

- La dificultad de la medida de los *outputs* por:
 - la inexistencia de obtener un indicador general, como el que podría ser el resultado de una organización lucrativa,
 - dificultad para fijar y cuantificar determinados objetivos sociales,
 - la imposibilidad a veces de medir los resultados de la gestión,
 - la dificultad para medir los beneficios sociales derivados de una política de la actividad de la organización,
 - a veces, no se registran los *outputs* negativos y los efectos favorables sobre los *outputs* de otros servicios (AECA, 1997: 50)
- Diferencia de objetivos entre organizaciones que ofrecen los mismos servicios, las cuales presentan indicadores diferentes, cuya comparación se hace casi imposible (Jowett y Rothwell, 1988: 4).
- La medida de los *inputs* y *outputs* es diferente de unas organizaciones a otras (Jowett y Rothwell, 1988: 4).
- La gama de objetivos varía considerablemente entre organismos de diferente naturaleza (Jowett y Rothwell, 1988: 4).
- Los indicadores necesitan que los objetivos estén claramente definidos, que sean medibles y que se basen en información objetiva y que se puedan medir

cualitativamente y cuantitativamente los resultados (Chlala, Fortin y Lafond-Lavallée, 1995: 13).

- A veces es difícil escoger los indicadores óptimos porque van relacionados con los objetivos de la organización. Cuando éstos cambian, también es necesario que cambien los indicadores (Smith, 1997: 40).
- La cultura empresarial afecta la elección del tipo de indicadores a nivel de decidir qué indicadores se incluirán dentro del sistema de control de gestión, también en la importancia que los usuarios del sistema atribuirán a los diferentes indicadores, potenciando o ignorando aquellos que ellos consideren oportunos, lo que puede afectar en el proceso de toma de decisiones, y en la reacción que los miembros de la organización pueden tener ante un indicador una vez observado. Estos efectos pueden ser negativos para la organización cuando la cultura organizacional global no coincide con las culturas individuales (Blanco Dopico, Aibar y Cantorna, 1999: 88).

4.3.1.3. Evaluación de la eficacia, de la eficiencia y de la economía de las ONL

Los indicadores de gestión que, por excelencia, se han generalizado para medir la gestión de las organizaciones, han sido los indicadores de economía, de eficacia y de eficiencia (De Val Pardo, 1999: 51). Para el caso de las ONL, la medida de estos atributos se hace difícil debido a las características específicas de sus objetivos, muchas veces no económicos, y difíciles de cuantificar. Algunas veces los encontramos mal definidos, muy diversos, poco específicos y mal comunicados a los miembros de la organización (García Valderrama, 1996: 55).

4.3.1.3.1. Economía

Según AECA (1997: 22), la economía “se refiere a las condiciones en que un determinado organismo adquiere los recursos financieros, humanos y materiales. Así, el análisis de la medida, en términos de economía, supone establecer, con relación a los recursos, un conocimiento, una determinación y una comparación con sus correspondientes estándares y patrones respecto a los siguientes aspectos:

- Conocimiento real de las necesidades que se tienen que atender y su comparación con todo lo que se ha adquirido o se pretende adquirir.
- Determinación de las calidades aceptables.
- Grado de utilización de los bienes o servicios que se tienen que adquirir.

– Posibilidades, términos y condiciones de la compraventa de recursos”.

4.3.1.3.2. Eficacia

En cuanto a la eficacia, ésta se mide por el grado de cumplimiento de los objetivos fijados en los programas de actuación, o de los objetivos tácitamente incluidos en su misión. Es decir, comparando los resultados realmente obtenidos con los previstos independientemente de los medios utilizados. Implica, por tanto, la idea de ser capaz de alcanzar los objetivos que la organización se propone. Por esa razón, su medida requiere tener para cada programa o proyecto que la organización pretenda realizar y realice, unos objetivos claros, bien definidos y conocidos. “Los puntos clave en que incide la evaluación de la eficacia son, entre otros: facilitar información sobre la continuidad, modificación o suspensión de un programa; conocer si los programas cumplimentados han logrado los fines propuestos; informar al público respecto al resultado de las decisiones gubernamentales, o informar a los grupos de control sobre el desarrollo de los programas y los puntos clave en que incide la evaluación de la eficacia” (AECA, 1997: 23).

Para Hodge y Hankin (1998: 97 y siguientes), dado que las ONL no son entidades autosuficientes y aisladas de la sociedad, sino que se encuentran rodeadas de fuerzas y de condiciones que afectan a todas las facetas de sus actividades. Para medir la eficacia de su gestión, se deben medir todas estas fuerzas que constituyen su medio externo y que son todos aquellos elementos a tener en cuenta para que las ONL actúen con éxito (ver tabla 4.1). Las dividen en siete elementos principales: 1) La cultura, considerando como tal el patrimonio de valores y de normas, instrumentos y modelos de comportamiento aceptados. Es un símbolo importante para definir lo que es una sociedad y el papel que tienen las ONL dentro de ella. 2) El sistema político, como proceso estatal y político que afecta a toda organización y que requiere que toda ONL se adapte a los requisitos legales a nivel federal, estatal y local, con el fin de poder sobrevivir. 3) El sistema económico, comprende la asignación de los recursos y la distribución de bienes y servicios. Las consideraciones principales de este elemento tienen información de los últimos ingresos, ahorros, precios, disponibilidad de créditos, cambios en el crecimiento económico, inflación, tipo de interés, disponibilidad de capital, diferencias de ingresos por clases y por regiones, desplazamientos de la demanda de bienes y servicios, etc. 4) La competencia, teniendo presentes tanto los servicios similares que pueden hacer otras ONL, o incluso lucrativas, como los

productos o servicios sustitutivos. 5) La tecnología a la que deben tener acceso todas las organizaciones para funcionar con éxito. 6) La combinación entre técnicos y usuarios, puesto que la eficacia y la eficiencia de una organización vienen determinadas, en gran parte, por la calidad y por la cantidad de las diversas habilidades de su fuerza laboral. 7) Grupos de usuarios, teniendo en cuenta que las organizaciones tienen que conocer a sus posibles usuarios para saber ofrecer los bienes o servicios adecuados en el momento oportuno, en el lugar adecuado, en la cantidad apropiada y al precio conveniente.

<i>Elemento principal</i>	<i>Subelemento</i>
Cultura	Valores, normas sociales, creencias, instrumentos, pautas de comportamiento aceptadas, instituciones.
Sistema político	Leyes nacionales, estatales y locales, reglamentos y ordenanzas, servicios estatales, partidos y procesos políticos.
Sistema económico	Disponibilidad y distribución de los recursos, estructura de mercado, mecanismos de precios, reglamentos económicos.
Competencia	Competencia no comercial, sustitucionalidad, salida y entrada de competidores, reclamaciones sobre el tiempo y los servicios de los socios.
Tecnología	Técnicas y método de la producción y la distribución, maquinaria/automatización, volumen y tratamiento del trabajo, investigación y desarrollo.
Combinación de técnicas de la población.	Disponibilidad de la mano de obra para especializaciones y áreas geográficas, movilidad, formación y desarrollo.
Grupos de personas	Expectativas (tiempo, lugar, calidad y cantidad), necesidades, carencias, percepciones.

Tabla 4.1. Elementos del medio externo que condicionan la gestión de las ONL.
Fuente: Hodge y Hankin (1998: 98). Adaptado de Hodge y Anthony, W.P. (1984: 98).

Una vez claros los siete elementos del medio externo, los gestores tienen que disponer de los medios suficientes para conocer cómo afectan estos elementos a su organización, siendo el proceso de análisis y de gestión el que se detalla en la figura 4.6.

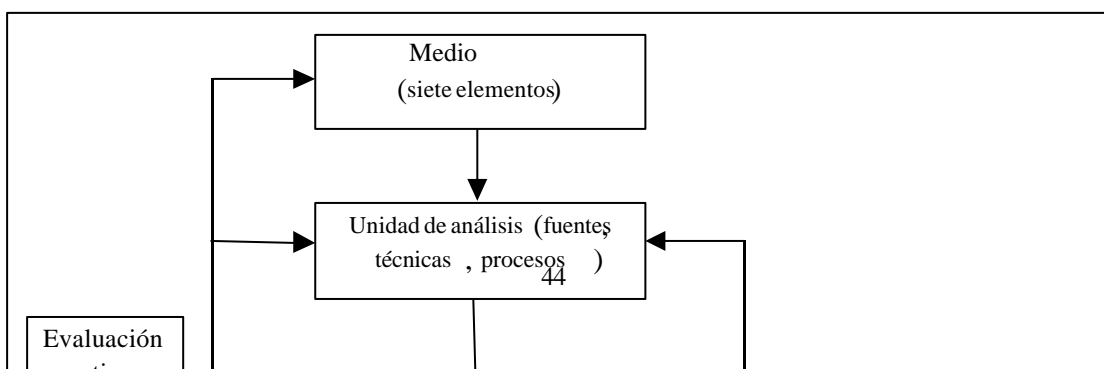


Figura 4.6. Proceso de análisis del medio. Fuente: Hodge y Hankin (1998: 121).

4.3.1.3.3. Eficiencia

La eficiencia de una actuación viene dada por la relación existente entre los bienes y servicios consumidos, y los bienes o servicios producidos; o en definitiva, por los servicios prestados (*outputs*) en relación con los recursos utilizados con esta finalidad (*inputs*). Así, una actuación eficiente se definiría cómo aquella que con unos recursos determinados obtiene el máximo resultado posible, o la que con unos recursos mínimos, mantiene la calidad y cantidad adecuadas de un servicio determinado (AECA, 1997: 24).

Los tres atributos están relacionados (ver figura 4.7) y es preciso que estén equilibrados, puesto que “al caracterizarse la eficacia para la obtención de unos objetivos, éstos se pueden conseguir más fácilmente utilizando recursos ilimitados, e incluso malgastándolos, por lo que, a un elevado nivel de eficacia puede corresponder un bajo nivel de eficiencia. Al contrario, si para aumentar la economía y la eficiencia se reduce la utilización de recursos, los objetivos pueden no conseguirse y, por lo tanto, el nivel de eficacia se verá reducido”. En consecuencia, es necesario utilizar los recursos necesarios para lograr los objetivos de eficacia y evitar el despilfarro (AECA, 1997: 24).

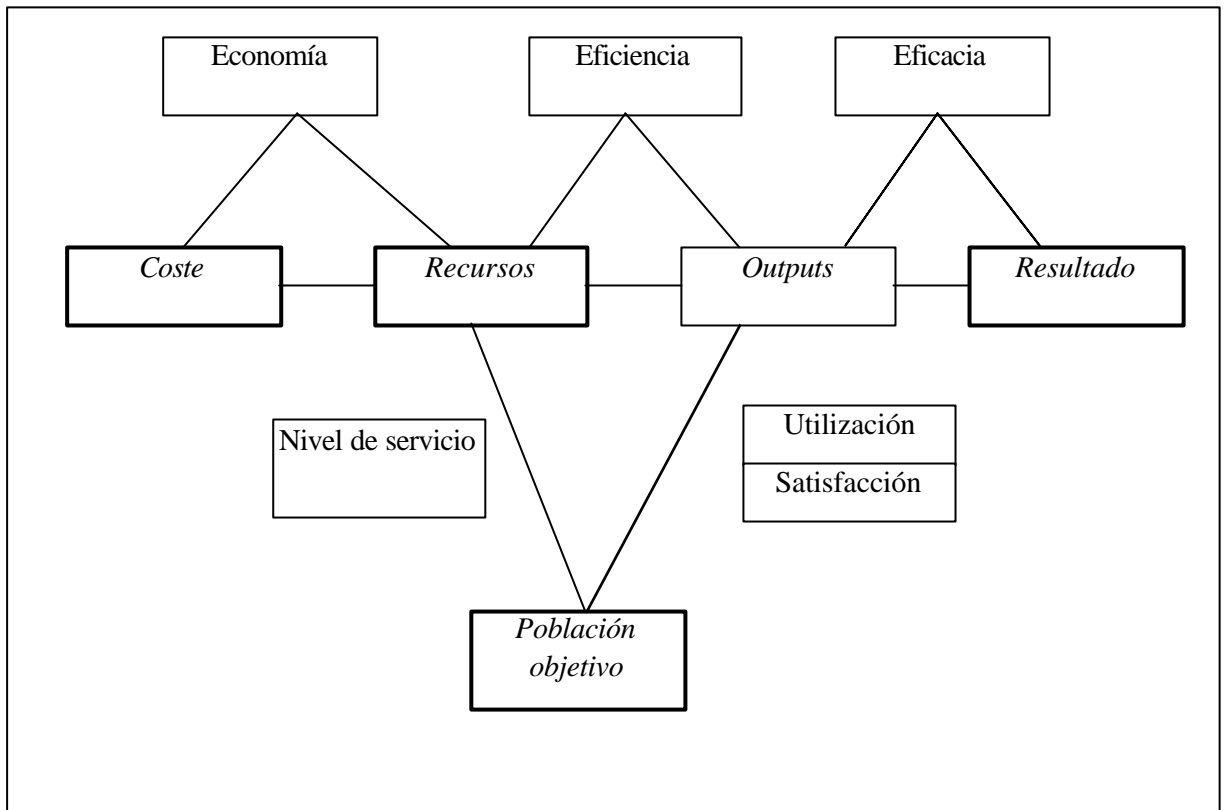


Figura 4.7. Interrelaciones entre economía, eficacia y eficiencia, desde la perspectiva del proceso. Fuente: Coates, Rickwood y Staley (1993: 209) de *Audit Commission Managing Services Effectively (Performance Review, 1989)*.

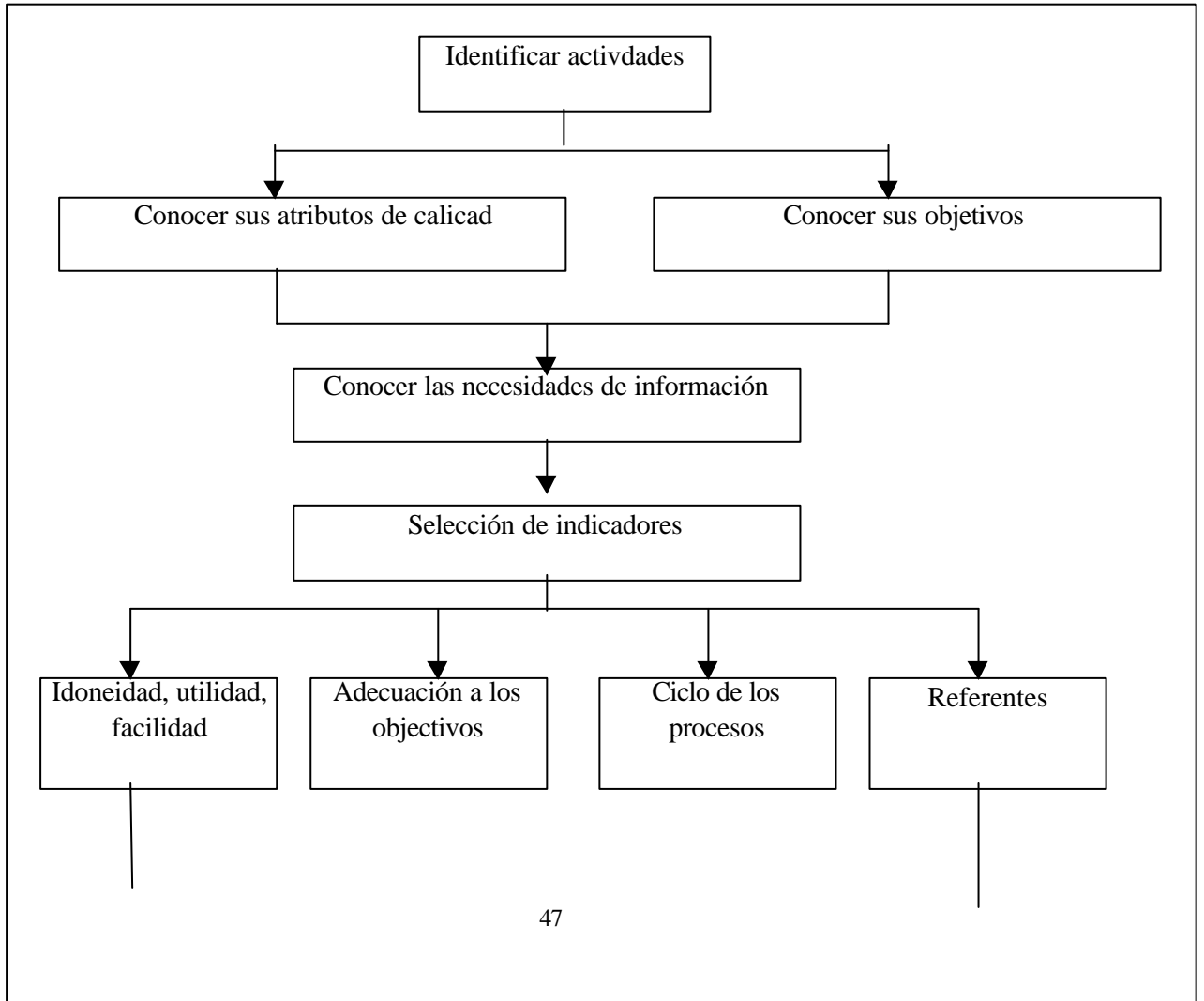
4.3.1.4. Metodología para la construcción de indicadores

Así pues, hallar indicadores no es una tarea fácil para las organizaciones. El primer paso es saber qué se quiere medir, por lo que se requiere buscar la información necesaria y así seleccionar los indicadores de ejecución (López y Gadea, 1992: 57). Pero para elaborar los diferentes indicadores se tendrá que tener en cuenta qué actividades realiza la organización, qué actividades se quieren medir, a quién irá destinada la información que se obtenga de los indicadores seleccionados, cada cuánto tiempo se tendrán que calcular los indicadores y con qué referentes, es decir, con qué se comparará. De esta manera, los pasos a seguir para la construcción de indicadores requieren pasar por diferentes etapas. La primera consiste en identificar las actividades. Seguidamente, se trata de conocer las necesidades de información de acuerdo con todo lo que esperan los clientes y los gestores. Por último, se seleccionan los indicadores y se formalizan con la ayuda de cuadros de mando (ver figura 4.8) (AECA, 1997: 39). Es muy

importante, si se quiere llegar al final, establecer una batería de indicadores de utilización generalizada, establecer criterios muy claros y detallados sobre las características de la información a utilizar para calcular cada uno de ellos (Carreras, 1998: 115). Finaliza el proceso con la comparación de la realidad del indicador con la previsión y con la toma de decisiones.

Según Sizer (1979: 49-77), los indicadores deben tener un conjunto de cualidades que los hagan utilizables por parte de sus usuarios, y éstas son:

- Relevancia: deben ser útiles para la toma de decisiones de los gestores de la actividad a la que se refiere el indicador.
- Verificable: la interpretación de los mismos debe ser la misma para todos los usuarios.
- No sesgados: el cálculo de los indicadores no puede tener sesgo estadístico ni personal.
- Cuantificables: se tienen que estimar por medio de cantidades numéricas.
- Coste/eficacia: que el beneficio del uso del indicador sea superior al coste de su cálculo e implantación.
- Aceptabilidad: los usuarios de los indicadores deben aceptarlos, previamente a su utilización, como indicadores útiles y correctos para medir la actividad en concreto.



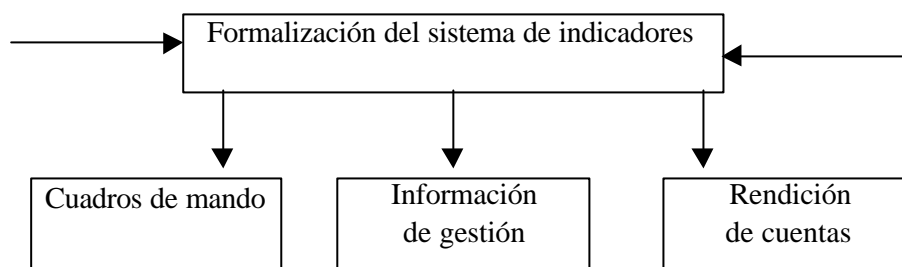


Figura 4.8. Metodología a seguir para la construcción de indicadores. Fuente: AECA (1997: 39). Adaptado de: López y Gadea (1992: 89).

4.3.1.5. Diferentes tipologías de indicadores para las ONL

Para López y Gadea (1992: 59), según la naturaleza de los indicadores se diferencian:

- Indicadores de economía. Expresan la relación entre los *inputs* actuales (costes reales) frente a los recursos o los medios previstos (costes previstos). Su valoración permite, en el momento del diseño, prever la disposición de los recursos (materiales y humanos) en la calidad y cantidad apropiada, y con los mejores precios posibles.
- Indicadores de eficiencia. Miden si es adecuada la relación que existe entre la prestación de los servicios efectuados y los recursos (*inputs*) utilizados para su producción. Se considera una gestión eficiente cuando con unos costes fijos determinados se obtienen los máximos valores para unos objetivos establecidos previamente o, al contrario, cuando se obtienen unos objetivos previstos con el menor coste posible. A estos costes hay que añadir, para el caso de las ONL, una dimensión económica y social.
- Indicadores de eficacia. Miden el funcionamiento y los resultados específicos sobre la población objetivo. Puede tener doble dimensión:
 - Eficacia según los objetivos. Hace referencia a la realización de los objetivos y mide el grado o nivel en que una organización ha alcanzado los objetivos previstos. Así la eficacia se asocia a los resultados y a los objetivos, y si la organización no tiene claros los objetivos, no tendrá fácil la aplicación de estos indicadores.
 - Eficacia según los sistemas. Se entiende como un sistema el conjunto de elementos en interacción que están orientados hacia la consecución de unos objetivos. Así, la eficacia consiste en medir la capacidad que tiene la organización para actuar, y analiza si el sistema ha funcionado de manera

adecuada a la hora de obtener los objetivos.

- Indicadores de efectividad. Miden el impacto final en el conjunto de la población. Además de los efectos directos (eficacia), valoran los indirectos (repercusiones) de una actuación en todos los sectores de población.
- Indicadores de pertinencia. Miden la relación entre los recursos utilizados y los resultados previstos, con el fin de analizar si se han utilizado los medios más adecuados.

AECA (1997: 22-28) añade a los anteriores indicadores:

- Indicadores de equidad. Miden la posibilidad de acceder a los servicios públicos de los grupos sociales menos favorecidos en comparación con las mismas posibilidades de la media del país. Tratan de garantizar la igualdad de posibilidades de acceso a la utilización de los recursos entre quienes tienen derecho a ello.
- Indicadores de excelencia. Se remite a la calidad de los servicios, teniendo en cuenta la necesidad que el usuario la conozca, es decir, cómo percibe el usuario el servicio.
- Indicadores de entorno. Se refiere al conocimiento del entorno para seguirlo y anticiparse a los cambios que en él se produzcan con la adaptación a los mismos, lo que requiere que la organización sea flexible.
- Indicadores de evolución sostenible. Se refiere a la capacidad de mantener un servicio con una calidad aceptable durante un largo periodo de tiempo, pese a los cambios del entorno.

Según la naturaleza del objeto a medir (López y Gadea, 1992: 63), se pueden diferenciar los siguientes indicadores:

- Indicadores de resultados. Miden directamente el grado de eficacia de una unidad programada o el impacto sobre la población. Es decir, los resultados obtenidos con los esperados. Por su naturaleza, son indicadores de eficiencia o de eficacia según los objetivos. Son los más relacionados directamente con las finalidades y las misiones de las políticas de las organizaciones.
- Indicadores de proceso. Valoran los aspectos relacionados con las actividades y su eficacia. Se utilizan cuando no es posible utilizar directamente indicadores de resultados. Son indicadores de eficacia según los sistemas.
- Indicadores de estructura. Miden los aspectos relacionados con el coste y la utilización de los recursos. Por su naturaleza, estos indicadores se pueden considerar indicadores de economía.
- Indicadores estratégicos. Valoran aquellas cuestiones que, sin estar directamente vinculadas con las actividades desarrolladas, tienen una incidencia notable en la obtención de los resultados de estas actividades. Se

considera que estos factores son siempre externos a los programas pero actúan influyendo de forma relevante en sus resultados.

Salvo los indicadores estratégicos, todos los indicadores pretenden medir la calidad de los servicios, sea desde un punto de vista finalista (resultados), intermedio de gestión (proceso) o inicial de recursos (estructura). Para obtener un buen resultado en un servicio, es necesario un buen proceso y una buena estructura. Por esto es necesario, cuando sea factible, utilizar indicadores de calidad de proceso o, en su defecto, indicadores de calidad de estructura. Hay que tener claro que la clave del éxito en la gestión de la calidad está en la satisfacción del cliente, usuario o asociado.

Según Montserrat (1996: 121), se pueden diferenciar los siguientes indicadores:

- Indicadores de actividad. Miden la actividad realizada por la organización.
- Indicadores de recursos humanos. Miden la cantidad y la calidad del trabajo de los recursos humanos que la organización requiere y utiliza para ofrecer sus actividades.
- Indicadores económicos. Miden los recursos económicos que la organización requiere en función de las actividades realizadas y de los resultados obtenidos.
- Indicadores de la situación financiera y patrimonial de la entidad. Miden la situación financiera y del patrimonio de la organización.

Para Carenys y de Falguera (1997: 41-42), los indicadores se pueden clasificar teniendo en cuenta lo que se pretende medir, en:

- Indicadores económicos o de coste. Suelen ser indicadores relacionados con la estructura. Pretenden medir aspectos relacionados con la utilización, disponibilidad o consumo de recursos y su repercusión económica.
- Indicadores de actividad. Valoran aspectos relacionados con las actividades y su eficacia. Pretenden medir también la cantidad de actividades realizadas, y la calidad y la eficiencia de estas actividades.
- Indicadores de efectividad. Pretenden medir la efectividad por medio de la comparación entre los resultados obtenidos y los resultados esperados. Pretenden medir la eficacia y la eficiencia según los objetivos a valorar. Son indicadores que permiten tomar decisiones de forma rápida ya que ofrecen valores realmente relevantes. Su uso es adecuado cuando se quiere valorar el resultado de un proceso poco conocido, cuando se quiere profundizar en la eficiencia de los procesos para introducir, si es necesario, medidas correctoras o eliminarlos, cuando se quiere hacer un seguimiento de un proceso considerado clave, y cuando se quiere medir la efectividad de una acción determinada según el objetivo establecido.

Para AECA (1998: 37-39), los indicadores de gestión se pueden clasificar según:

- Indicadores externos e internos. Los primeros controlan la evolución de las variables referidas a hechos que se producen fuera de la organización. En cambio, los indicadores internos controlan la evolución de variables y de hechos que se producen dentro de la organización. Responden a factores clave internos de la organización y miden la competitividad interna.
- Indicadores cuantitativos y cualitativos. Generalmente, un indicador cuantitativo se concibe como aquél que mide el resultado del comportamiento de un factor clave, expresando la magnitud numéricamente. La mayoría de indicadores financieros son cuantitativos, permitiendo prever, medir y comparar su evolución y facilitar el proceso de control. En cambio, los indicadores cualitativos no utilizan una magnitud numérica, sino que se basan en la descripción cualitativa de una situación, o en los caracteres que diferencian a una situación o variable determinada.
- Indicadores monetarios y no monetarios. Miden el resultado del comportamiento de un factor clave en términos monetarios como una magnitud de medida, ya sea con referencia a ventas, costes, inversión, etc. Un indicador no monetario mide la actuación en términos diferentes.
- Indicadores financieros y no financieros. Los indicadores financieros tienen la cualidad de relacionar la evolución de un factor clave con la situación económica y la situación financiera de la organización. Se suelen obtener a través de la contabilidad de gestión y presupuestaria. En cambio, los indicadores no financieros están midiendo otros aspectos, como pueden ser la satisfacción de los usuarios o la calidad de los productos.
- Indicadores de resultado e indicadores de proceso. Un indicador de proceso mide qué está pasando mientras el proceso está todavía inacabado, utilizando la mayoría de veces la variable tiempo como elemento de medida. En cambio, un indicador de resultado mide qué ha pasado una vez el proceso ya ha acabado. Los indicadores de proceso se relacionan con la eficiencia, mientras que los de resultado están, en general, más relacionados con la eficacia en la consecución del objetivo.

4.3.2. Cuadro de mando integral

Otro instrumento a utilizar como sistema de información para el control de la gestión de las organizaciones donde los indicadores tienen un papel fundamental, es el cuadro de mando integral (CMI). Aparecen las primeras formulaciones a principios de los años noventa de la mano de los profesores americanos Kaplan y

Norton (1992). Es una evolución del tradicional cuadro de mando (*tableau de bord*)⁶⁹ que se empezó a utilizar como herramienta de información para el control de gestión de las organizaciones a mediados del siglo XX en Francia, aunque la noción, propiamente dicha del cuadro de mando de la empresa, aparece en Estados Unidos en 1948 (Sulzer, 1976: 11). Aparece ante “la necesidad de las organizaciones:

- de establecer sistemas de medida de la gestión que respalde las estrategias,
- de disponer de indicadores no financieros que complementen la información de los financieros, sobre todo los que hacen referencia a las percepciones de los clientes y a la medida de los procesos internos, y,
- que el sistema de medida de las actuaciones globales de la organización tenga en cuenta las actuaciones de los niveles inferiores, y que se puedan traducir los objetivos de la organización en diferentes acciones por nivel de responsabilidad” (Epstein y Manzoni, 1997: 2).

El CMI aporta, a diferencia de los cuadros de mando tradicionales, una visión globalizadora de la organización, puesto que “tiene la capacidad de resumir en un único informe de gestión, variables y actividades aparentemente desiguales, pero que no obstante, son fundamentales para el éxito y para la competitividad de la organización” (Carenys y de Falguera, 1997: 39). Para AECA (1998: 41), se puede definir como “aquél apoyo de información periódica para la dirección de la empresa, capaz de facilitarle una toma de decisiones oportuna, conociendo el nivel de cumplimiento de los objetivos definidos previamente, a través de los indicadores de control y de otras informaciones que le apoyen”. Según Pérez-Carballo (1990), el CMI es un documento de síntesis de los resultados de una unidad de actividad de la organización, o de toda la organización, que recoge, de forma sintética y oportuna, la información sobre las operaciones realizadas bajo un criterio de relevancia. En general se nutre de información externa, con datos del entorno, y de información interna, que procede de los sistemas de información contable, y de datos operativos de naturaleza extracontable. El CMI incluye también las desviaciones más relevantes. El objetivo final es resumir la información principal para un directivo dentro del ámbito de su responsabilidad,

⁶⁹Epstein y Manzoni (1997: 11), comparan el *tableau de bord*, (TB) con el CMI:

- El TB tiende a poner énfasis en los indicadores financieros.
- El TB tiende a comparar con la historia y el presupuesto, pero no con la situación óptima o ideal.
- El TB tiende a medir los puntos internos de la organización más que la información externa vía clientes.
- El TB es utilizado por los directivos como una herramienta complementaria de la dirección a distancia y de la dirección por excepción, más que como una herramienta interactiva de gestión que hay que actualizar periódicamente.
- El TB habla de misión y objetivos y no los utiliza como una estrategia.

así como informarle de los resultados de su gestión de manera que le ayude en la toma de decisiones en la medida en que haya desviaciones respecto de los objetivos que se había previsto alcanzar (pág. 163). Representa un avance sobre “los sistemas tradicionales de medida de la gestión, que tienen un sesgo de control debido, seguramente, a su origen en la función financiera. Es decir, los sistemas tradicionales de medida del rendimiento especifican las acciones particulares que se desea que lleven a cabo los trabajadores, y después comprueban si estas acciones han sido ejecutadas. (...) En cambio, el CMI sitúa en el centro la estrategia y no el control” (Kaplan y Norton, 1992: 79). En definitiva, “las organizaciones pueden utilizar el CMI para clarificar y comunicar su estrategia a toda la organización, para relacionar los objetivos individuales de los trabajadores y los globales de la organización con la estrategia, para identificar las diferentes iniciativas estratégicas, y para medir, revisar y aprender, periódicamente de los resultados y de las mejoras de la organización y, aplicarlas en la mejora de la estrategia, de los procedimientos y de las acciones, a fin de adaptar la organización a los cambios a los que se encuentra continuamente inmersa en competitividad, mercado y tecnología” (Kaplan y Norton, 1996: 85).

Aunque inicialmente el enfoque y la aplicación del CMI se ha producido en las empresas lucrativas, la oportunidad de que el CMI mejore la gestión de las organizaciones del sector público y el de las ONL es aún mayor. Para Kaplan y Norton (1997: 194), la perspectiva financiera proporciona como mínimo un objetivo claro a largo plazo para las organizaciones lucrativas. Sin embargo, para las ONL, las cuales tienen que limitar sus costes a las cantidades presupuestadas, proporciona una restricción y no un objetivo. Pero el éxito de estas organizaciones no se puede medir porque la realidad no se haya excedido de los costes previstos, o tampoco porque los costes reales se hayan mantenido muy por debajo de la previsión. El éxito de las ONL se debería medir por el nivel de eficiencia y de eficacia que la organización obtiene con su actividad en la satisfacción de las necesidades de los usuarios de la ONL. Por esa razón, los objetivos tangibles tienen que ser definidos de cara a los clientes y usuarios, y también para los trabajadores y voluntarios. Las consideraciones financieras, por tanto, pueden tener un papel facilitador o de restricciones, pero raras veces serán el objetivo primordial del CMI de las ONL.

4.3.2.1. Proceso de formulación del CMI

El CMI pone énfasis en que los indicadores financieros y no financieros tienen que formar parte del sistema de información para todos los trabajadores de la

organización (Kaplan y Norton, 1997: 21), pero va más allá del cálculo de una batería de indicadores que informen de los aspectos más relevantes de la organización. “La información que debe presentar el CMI tiene que ser útil fundamentalmente para la gestión, por lo que en su diseño tendrán que primar consideraciones como:

1. Orientación a la toma de decisiones, favoreciendo una actitud activa de anticipación a los acontecimientos, ante una actitud simplemente reactiva frente a las desviaciones presupuestarias.
2. Incluir la información necesaria, y solamente la necesaria, evitando el exceso de información inútil para el usuario del cuadro.
3. Adaptación a las necesidades de información del usuario” (Carenys y de Falguera, 1997: 39).

Para conseguirlo, el proceso de formulación y revisión de la estrategia debe estar íntimamente relacionado con el proceso de diseño y de seguimiento del CMI (ver figura 4.9). Durante la formulación de la estrategia, se tiene que definir la misión y los planes de acción para lograr los objetivos, tanto a corto como a largo plazo. Es preciso que durante el proceso se identifiquen, con la participación de los directivos implicados, los factores clave del éxito, que tal y como se ha visto anteriormente, son los factores que la organización es capaz de controlar y en los que tiene que sobresalir para obtener los objetivos marcados. En esta fase, es necesario que los gestores tengan clara la estructura organizativa y el organigrama de la organización (Amat, 1992: 71). A continuación se definen los indicadores (monetarios y no monetarios) que pueden informar de la evolución de los factores clave⁷⁰. Estos indicadores integran el CMI, y se analizan bajo cuatro perspectivas en las que los responsables deben responder a cuatro cuestiones básicas:

1. Perspectiva del cliente: ¿Cómo nos ven los clientes? (Kaplan y Norton, 1993: 18) ¿Qué espera el cliente de nuestra organización? (Newing, 1994: 53).
2. Perspectiva interna: ¿En qué tenemos que sobresalir? (Kaplan y Norton, 1993: 18) ¿Qué procesos debemos realizar para conseguir los propósitos financieros y los objetivos de los clientes? (Newing, 1994: 53).
3. Perspectiva de los procesos internos: ¿Podemos continuar mejorando y creando valor en el futuro? (Kaplan y Norton, 1993: 18; Newing, 1994: 53).
4. Perspectiva financiera: ¿Cómo nos ven los accionistas? (Kaplan y Norton, 1993: 18) ¿Podemos crear valor para nuestros accionistas? (Newing, 1994: 53).

⁷⁰ Parker (1979: 318-319), propone una serie de indicadores para medir el resultado de la gestión de ONL, en función de los departamentos analizados, como son: el departamento financiero, el de márketing, el de investigación y desarrollo, el de recursos humanos, el de producción y también, para medir la responsabilidad social de la información contable.

Una vez definido el CMI, se fijan los objetivos para cada indicador, en base a la estrategia formulada, así como la política de incentivos de los responsables de la gestión, en función del grado de consecución de los objetivos marcados inicialmente, y que todos tienen claros y han aceptado. Una vez llega la realidad, el CMI tiene que dar información suficiente para evaluar las desviaciones respecto a los resultados previstos. Este proceso no tiene un final claramente marcado, ya que a medida que se obtiene información sobre las desviaciones entre los objetivos presupuestados y la realidad de cada indicador, se pueden poner en marcha acciones correctivas que pueden afectar a cualquiera de las etapas descritas anteriormente. Este sería un esquema general y resumen de puesta en práctica del CMI teniendo en cuenta los esquemas que diferentes autores han propuesto (Saulou, 1982: 45-48; Guerny, Guiriec y Lavergne 1984: cap. F; Kaplan y Norton, 1993b: 138-139).

Dentro de la etapa propia de la formulación del CMI, se pueden seguir las fases siguientes:

- a) Definir la unidad organizativa a la que se hace referencia. El CMI se puede diseñar para una organización en su conjunto o para una parte de la misma.
- b) Identificar los factores clave del éxito. Estos factores clave suelen agruparse en cuatro partes, que representan las áreas más relevantes de la mayoría de organizaciones: usuarios, resultados económicos y financieros, procesos internos y trabajadores. Para Pérez-Carballo (1990: 163), el comportamiento de estos factores clave está dominado por las variables clave de gestión que, en general, son de tipo no contable y constituyen el complemento imprescindible para el control presupuestario.
- c) Seleccionar los indicadores. Para hacer su selección, hay que definir en primer lugar las actividades, cuáles son y cómo son. En segundo lugar, qué estándar se utilizará para el seguimiento de la actividad para analizar el resultado obtenido. Posteriormente, se deberá elegir el tipo de indicador más adecuado, así como su fórmula de cálculo teniendo presente lo que se quiere medir (Carenys y de Falguera, 1997: 42).
- d) Situar los indicadores en el CMI. Una vez identificados los indicadores ya se pueden agrupar en cada una de las diferentes perspectivas que integran el CMI.
- e) Establecer una política de incentivos. Para que el CMI constituya un instrumento de motivación, debe ir acompañado de una política de incentivos en relación con los objetivos marcados para los indicadores seleccionados.

Formulación de la estrategia:

- Misión (objetivos generales conseguir).
- Planes de acción para conseguir los objetivos.

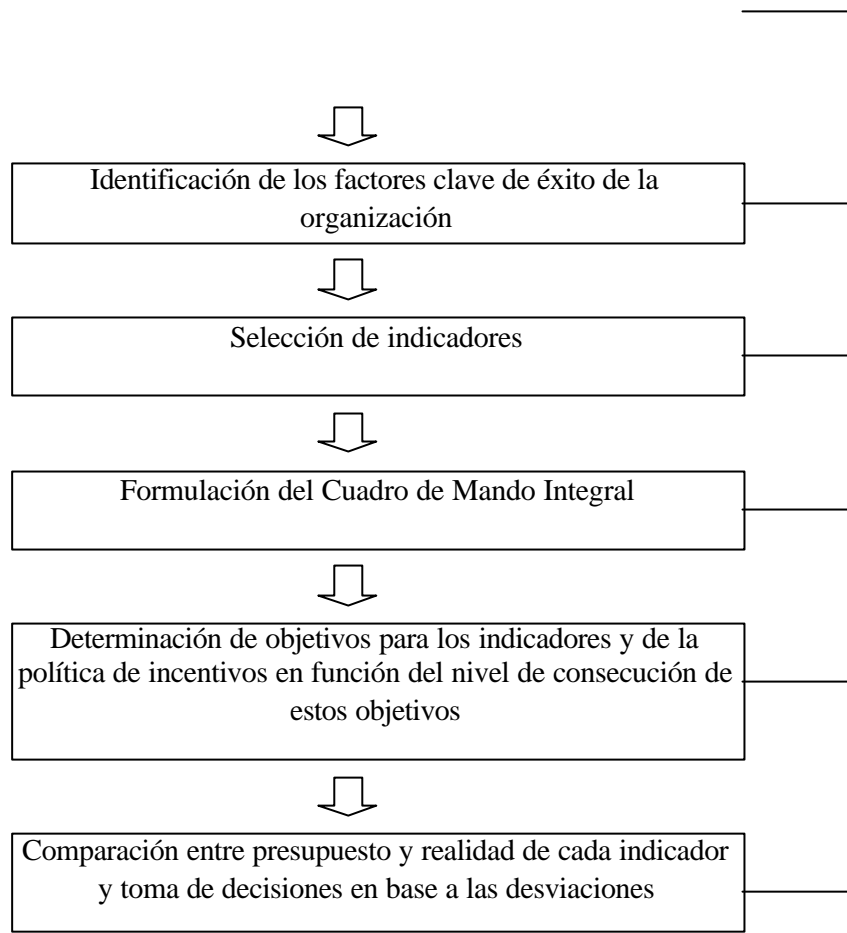


Figura 4.9. Relación entre el proceso de formulación y revisión de la estrategia y el proceso de diseño y de seguimiento del CMI. Fuente: AECA (1997: 43).

4.3.2.2. Características del CMI

De entre las características más significativas del CMI se deben destacar las siguientes:

- Intenta adoptar una perspectiva global, pues equilibra los objetivos a corto plazo con los objetivos a largo plazo, los indicadores monetarios con los no monetarios y los datos previstos con los datos históricos. Esta combinación contribuye a que el control de gestión adquiriera una dimensión estratégica (Smith, 1990: 25).
- El CMI debe transformar la misión y la estrategia de una unidad de negocio en objetivos e indicadores tangibles (Kaplan y Norton, 1997: 23).
- Los indicadores se construyen con la participación de los directivos, a partir de la estrategia de la organización. Por tanto, el proceso de formulación del CMI es eminentemente participativo (AECA, 1997: 43).

- Un CMI debería ser claro y simple, pensando en el usuario. Debe tener un número limitado de indicadores, solamente los que se consideren más relevantes. Con éstos se trata de que no haya un exceso de datos que encarezca y dificulte su uso (Carenys y de Falguera, 1997: 43). Para Kaplan y Norton (1997: 176), “las organizaciones pueden formular y comunicar realmente sus estrategias con un sistema integrado de aproximadamente dos docenas de indicadores”.
- Los indicadores se estructuran, en general, alrededor de las cuatro perspectivas clave de la organización: perspectiva de los resultados económicos y financieros, perspectiva del cliente, perspectiva de los procesos internos y perspectiva de los trabajadores (Kaplan y Norton, 1992: 72). “La primera perspectiva suele orientarse más a corto plazo, mientras que las otras tres tienen, en general, un horizonte más a largo plazo. La relevancia de estas perspectivas depende, lógicamente, del tipo de organización, puesto que no es lo mismo una empresa lucrativa que un organismo público o que una organización no gubernamental. En el caso de las organizaciones públicas y también para las ONL, las cuatro perspectivas anteriores se podrían adaptar para dar más relevancia a la perspectiva de los usuarios y, menos peso a la perspectiva de los resultados económicos y financieros. Esta última perspectiva, en vez de constituir la finalidad última de la organización, es más bien una restricción que, en general, hay que optimizar para evitar problemas de desequilibrios presupuestarios” (Amat y Soldevila, 1999: 45).
- Como síntesis genérica, el CMI se basa en la hipótesis de que si se actúa sobre la perspectiva de los trabajadores, éstos serán el motor de la mejora de los procesos. Esta mejora llevará a un mejor equilibrio presupuestario, lo que repercutirá en unos usuarios más satisfechos (AECA, 1997: 44).
- Para cada perspectiva, no sólo hay que identificar los factores clave de éxito y los indicadores correspondientes, sino también las relaciones causa-efecto entre los diferentes indicadores que expliquen cómo lograr mejores resultados. Por lo tanto, no se trata de ubicar indicadores de cualquier manera, sino que se pretende que todos los indicadores estén relacionados entre sí. De esta forma, no sólo se obtiene información sobre lo que está pasando sino también el hecho de saber el porqué está pasando (AECA, 1997: 44).

Según Carenys y de Falguera (1997: 45) los aspectos relevantes para la implantación del CMI son:

1. “Adaptar cada cuadro de mando a las necesidades del directivo que lo tiene que utilizar, investigando qué es lo que necesita. En niveles jerárquicos superiores, la información deberá ser sintética y resumida, mientras que en los niveles inferiores los datos podrán ser más desagregados.

2. Adaptar los informes al organigrama, de forma que cada directivo pueda disponer de su propio cuadro de mando.
3. Mantener el número de cuadros de mando en un mínimo, teniendo la seguridad que cada cuadro es utilizado, y satisface una necesidad específica.
4. Oportunidad de la información: una de las condiciones que necesariamente se tiene que cumplir es que la información se presente con suficiente agilidad y rapidez como para poder tomar decisiones correctivas. Algunos cuadros deberán ser mensuales, otros semanales, o incluso diarios.
5. Incluir en los cuadros de mando solamente los datos esenciales, resaltando y poniendo énfasis en los aspectos más importantes.
6. Funcionar en base a un principio de control por excepción, destacando sólo las desviaciones que sean relevantes.
7. Cuando las circunstancias lo requieran, emitir cuadros de mando o informes “relámpago”.
8. Cuidar la presentación de los cuadros de mando, de manera que sean claros, fácil y rápidamente interpretables por el usuario.
9. Establecer comparaciones y tendencias previstas y reales, o incluso, con datos del sector de actividad.
10. Normalizar el formato, facilitando la comparación temporal y entre diferentes departamentos.
11. Evitar la fosilización del sistema, revisando periódicamente si continúa manteniendo la vigencia del momento en que se diseñó.
12. Considerar el coste del sistema, evitando la duplicidad de funciones de control.
13. Controlar la distribución asegurando que los directivos reciben puntualmente los informes”.

Blanco Dopico, Aibar y Cantorna (1999: 88) añaden otro aspecto relevante y fundamental a tener en cuenta en la elaboración del CMI. Se trata de la cultura empresarial, que influye sobre:

- la elección del tipo de indicadores a utilizar por el sistema de control de gestión, es decir, qué indicadores se incluirán o no en el CMI;
- la importancia que los usuarios de este sistema atribuyen a los diferentes indicadores en la toma de decisiones, lo que supondrá delimitar qué indicadores serán potenciados y cuáles serán ignorados, y
- la forma en que los miembros de la empresa reaccionan ante un determinado indicador una vez observado.

4.3.2.3. Principales aportaciones y limitaciones del CMI

Entre las principales aportaciones del CMI, independientemente de las especificidades de cada organización, hay que destacar las siguientes,

- El CMI desafía sus directivos, les obliga a ver la organización a nivel global y a no tomar decisiones valorando solamente la parte financiera. De esta manera evitan tomar decisiones que, financieramente, podrían ser positivas pero que podrían, por ejemplo, hundir la moral de los trabajadores o bajar la satisfacción del cliente (Newing, 1994: 53).
- La presencia del CMI no elimina la necesidad de los gerentes de explicar qué están intentando conseguir y por qué, pero refuerza los medios de comunicación tradicionales al traducir la estrategia en indicadores cuantificables (Epstein y Manzoni, 1997: 9). Así, con el CMI, los directivos pueden cuantificar y comunicar la estrategia a largo plazo a sus colaboradores, utilizando unos indicadores financieros y no financieros comprensibles para todos (Kaplan y Norton, 1996: 80). En realidad, el CMI traduce la estrategia de la organización en un conjunto de indicadores que informan de la consecución de los objetivos y de las causas que provocan los resultados obtenidos (AECA, 1997: 44).
- El CMI establece los objetivos pero asume que los trabajadores puedan adoptar ciertos comportamientos y puedan realizar aquellas acciones que sean necesarias para alcanzar dichas metas (Kaplan y Norton, 1992: 79). Aceptando que dentro de la organización hay diferentes subculturas, la elección de los indicadores de gestión en el CMI, contribuye a la consolidación de una determinada subcultura organizativa como cultura dominante, ya que centra la atención de los miembros de la organización en determinadas variables y motiva que las acciones y comportamientos colectivos se centren en su mejora (Blanco Dopico, Aibar y Cantorna, 1999: 89). Así pues, con el CMI se puede conseguir que los objetivos individuales de los trabajadores sean coherentes con los de la propia organización, pero debe ir acompañado de una correcta política de incentivos (AECA, 1997: 45).
- El CMI es muy útil para comunicar la misión a toda la organización (Kaplan y Norton, 1993b: 134). Es decir, ayuda a pasar de las grandes declaraciones de intenciones, al trabajo diario de cualquiera de los colaboradores de una organización. Muchas veces los trabajadores, aunque conozcan la misión de la organización, no saben cómo aplicarla a su trabajo diario (Newing, 1994: 52).
- El CMI también es algo más que un sistema de información y control, puesto que además es un sistema de comunicación, de motivación y de formación (AECA, 1997: 45). Ayuda a los directivos a entender la estructura de la

organización y muchas interrelaciones porque combina los cuatro aspectos. Esta comprensión puede ayudar a mejorar la toma de decisiones y la solución de problemas (Kaplan y Norton, 1992: 79).

- La relación con el proceso de planificación se presenta así mismo como un elemento fundamental en relación con el control de gestión (Smith, 1997: 42). En este sentido, el uso del CMI obliga a integrar el proceso de planificación y también el proceso presupuestario, con la estrategia planificada.
- El CMI tiene la capacidad de reunir, en un solo informe de gestión, muchos elementos aparentemente diferentes del programa de actividades competitivas de una organización: orientarse al cliente, reducir el tiempo de respuesta, mejorar la calidad, promover el trabajo en equipo, disminuir los tiempos de lanzamiento de nuevos productos y dirigir con visión de largo plazo. También obliga a los directivos a estudiar conjuntamente todas las medidas operativas importantes, detectando si la mejora en un área se puede haber logrado en detrimento de otra (Kaplan y Norton, 1992: 73), es decir, el CMI prevé al directivo contra la suboptimización (Kaplan y Norton, 1993: 19).
- Implantar el CMI permite descubrir que la estrategia, a veces, no está suficientemente clara y puede dificultar el encuentro de los factores clave de éxito (Epstein y Manzoni, 1997: 10), los cuales son de gran ayuda para favorecer la reingeniería y la mejora continuas de procesos. En este sentido, el control de las relaciones entre los indicadores que miden los factores clave de éxito, permite identificar oportunidades de mejora (AECA, 1997: 45).
- El CMI está contribuyendo a gestionar la estrategia a largo plazo, convirtiéndose en un sistema de gestión estratégica al permitir llevar a cabo los siguientes procesos de gestión decisivos:
 - Clarificar y traducir o transformar la visión y la estrategia.
 - Comunicar y vincular los objetivos e indicadores estratégicos.
 - Planificar, establecer objetivos y alinear las iniciativas estratégicas.
 - Aumentar el *feedback* y formación estratégica (Kaplan y Norton, 1996: 77).
- El CMI contribuye a la revisión permanente de la estrategia, puesto que permite a los responsables saber en todo momento si la estrategia formulada es la correcta y por qué (Kaplan y Norton, 1996: 84). Dado que la realidad cambia, puede ocurrir que las estrategias que eran válidas cuando se diseñó, ahora ya no lo sean, y por lo tanto, no es suficiente la revisión de los presupuestos porque sólo dan información sobre una parte de la realidad y no proporcionan aprendizaje estratégico. Con el CMI, la estrategia intenta intervenir en el conjunto de las relaciones de causa-efecto con los factores

clave y los indicadores de la organización y así proporcionar aprendizaje estratégico con el cual se puede conseguir lo siguiente:

- recoger el *feedback*,
 - revisar las hipótesis básicas de la estrategia,
 - hacer los ajustes necesarios y
 - redefinir la estrategia (Kaplan y Norton, 1997: 30).
- En definitiva, el CMI ayuda a las organizaciones a adoptar una perspectiva de futuro, más que de control de las acciones realizadas en el pasado (Kaplan y Norton, 1993: 25) aunque hay que tener en cuenta que el CMI “formaliza el hecho de que las organizaciones están relacionadas con el futuro en función de lo que son en el presente. Es tan importante saber qué lograremos ser en un futuro como saber qué estamos siendo ahora en el presente. Cabe destacar que muchas decisiones no financieras sobre el futuro afectan la eficacia y, por tanto, debe tenerse en cuenta al medir el resultado de las actuaciones y de la gestión realizada” (Tonge, 1996: 51).

Sin embargo, hay que tener en cuenta que el CMI puede presentar limitaciones. Se podrían aplicar también las analizadas en el apartado 4.2.4, y más específicamente:

- “Introducir un CMI quiere decir introducir un cambio en la organización. Esto nunca es fácil y es sobre todo difícil cuando el cambio implica nuevos sistemas de información para reportar sobre la gestión y el riesgo de modificar la balanza de poder dentro de la organización” (Epstein y Manzoni, 1997: 13).
- Muchas organizaciones no tienen clara la estrategia, o bien porque no hay estrategia definida, o porque los diferentes miembros de la organización no se ponen de acuerdo en aprobarla al tener diferentes puntos de vista u objetivos. Si la estrategia no está aprobada ni recibe el apoyo de los diferentes niveles de la organización, el proceso de implantación del CMI puede ser un fracaso (Epstein y Manzoni, 1997: 14).
- El CMI no es condición suficiente de éxito para la organización, sino que además requiere el desarrollo de la estrategia, los factores clave de la organización, y que los directivos presten atención a su evolución. El CMI necesita consistencia en su diseño, y constancia en su uso (Epstein y Manzoni, 1997: 17).
- Es muy importante evaluar la situación competitiva de la organización, pero puede llevar a errores si se utilizan sólo unos cuantos indicadores cuantitativos sin tener en cuenta factores que por su propia naturaleza ya son cualitativos. A veces, el exceso de medida y el rigor con la exigencia de objetivos cuantitativos lleva directamente al fraude y al engaño (Rosanas, 1999: 21).

- Algunas de las medidas que se utilizan para variables no económicas son bastante malas y poco fiables. Esto sucede tanto a nivel externo, cuando se pretende evaluar la satisfacción de los clientes, como a nivel interno, cuando se pretende evaluar las capacidades de los trabajadores, su aprendizaje y su desarrollo dentro de la organización (Rosanas, 1999: 21).
- A veces, los CMI incluyen un número excesivo de indicadores, produciendo una sobrecarga de información que da lugar a un efecto disfuncional contrario al objetivo perseguido inicialmente con el CMI. Por un lado, los responsables se olvidan de indicadores clave que se pierden dentro de la masa general de información; y, por otro, crece la posibilidad que se produzca una falta de coherencia o de equilibrio entre las diferentes medidas, lo que puede llevar a tomar decisiones equivocadas y a evaluar incorrectamente los objetivos estratégicos y tácticos logrados por la empresa (Parker, 1979: 318). Esto tiene lugar cuando las organizaciones centran su interés en la medida de las actividades y no en la de los resultados. La organización no debe medir para nada, sino que tiene que utilizar los datos obtenidos para mejorar la organización y para estimularla a alcanzar mejores resultados (Lingle y Shiemann, 1996: 61).
- Hay un elevado grado de escepticismo en muchos gestores de organismos públicos sobre la posibilidad y la oportunidad de formular este tipo de propuestas al sector público, porque el deseo por la calidad y la innovación no se ven de la misma manera en el sector público que en el sector privado (Tonge, 1996: 50).

4.4. Experiencias empíricas con los instrumentos de contabilidad de gestión en ONL

Tal y como se ha analizado en el capítulo segundo, las diferentes corrientes de la literatura en sistemas de control (sistemas mecanicistas, psicosociales y culturales) se han puesto de acuerdo en aceptar que las organizaciones precisan de sistemas de información para el control de su gestión, siendo, por excelencia, los instrumentos de contabilidad de gestión, sobre todo cuando se puede medir cuantitativamente la organización. La tendencia es utilizar sistemas formales, con indicadores cuantitativos, cuando los objetivos son claros y es posible medir el resultado. Entonces, es fácil evaluar el resultado de una acción cuando las decisiones son repetitivas. A medida que crece la incertidumbre ligada al dinamismo, la heterogeneidad y la hostilidad del entorno, es necesario que las

organizaciones diseñen sistemas de control formal más flexibles, y también sistemas de control informales, teniendo presentes variables externas e internas a la organización, cualitativas, financieras y no financieras (Amat, 1991). En este capítulo, se han desarrollado los instrumentos que la contabilidad de gestión pone al alcance de las ONL. Queda pendiente una cuestión, que es ver el grado de utilización de estos instrumentos de control en las ONL. Se ha destacado en los apartados anteriores, que pese a ser recomendable su uso, ofrecen limitaciones y hay autores que puntualizan que a veces no queda clara la relación coste-beneficio y, justifican el hecho que haya ONL que no los utilicen. No hay demasiada investigación sobre el tema pero se presentan diferentes estudios empíricos que analizan el uso y el nivel de implantación de sistemas de información contables en ONL y su defensa positiva o negativa que pueden hacer sus usuarios.

El estudio más amplio realizado hasta la fecha ha sido financiado por la CIMA y dirigido por Ashford (1989). El autor realiza un estudio empírico a trescientas dieciséis ONL de cinco sectores diferentes: 1) servicios de caridad, 2) escuelas independientes, 3) asociaciones profesionales, 4) asociaciones de vecinos, 5) *grant-making trusts*. El objetivo del estudio es descubrir qué instrumentos de contabilidad de gestión utilizan estas asociaciones y la opinión que tienen los gestores de su implantación y de sus efectos sobre la gestión. Como principales resultados del estudio hay que destacar que el instrumento contable como sistema de control de gestión más utilizado es el presupuesto (un 92%); en segundo lugar, la contabilidad financiera y el cálculo de costes. Cabe señalar que para el caso de las asociaciones de cáritas y de vecinos, están obligadas por ley a calcular los costes de las actividades que realizan. Los encuestados, pese a no calcular los costes de sus actividades, no consideran que no sea importante calcularlos, pero no los calculan. En general, hay baja participación de los miembros de las ONL y de los órganos gestores, en la confección del presupuesto, siendo los contables quienes lo acaban haciendo, así que, aún calculando el presupuesto y su liquidación, éste no se utiliza para gestionar los recursos de las ONL. El 95% de los encuestados no tienen referentes para evaluar las actuaciones de los miembros de la organización. La justificación por parte de los encuestados por no implantar más instrumentos de contabilidad de gestión, es la falta de profesionalización entre los responsables, la ausencia de necesidad y el coste excesivo de su implantación. No tienen claro que los beneficios que aporten los sistemas contables de información compensen los costes y los esfuerzos que requiere su implantación y actualización. Un 20% de los encuestados utilizan indicadores no monetarios. Los más utilizados hacen referencia a obtener información sobre la satisfacción del personal y sobre la imagen social. El autor demuestra que las ONL que tienen implantados instrumentos contables que miden los *outputs* y

evalúan los resultados del presupuesto, es decir, que obtienen información de los resultados y de las actuaciones y que las utilizan para la gestión, tienen más éxito que el resto de organizaciones, coincide con las ONL que están más cerca del mercado por el tipo de actividades que ofrecen, y que por tanto tienen más competencia y, necesitan para su viabilidad, más información.

Lingle y Schiemann (1996) realizan una encuesta a directivos de diferentes sectores en los USA, en donde también hay ONL. Los autores concluyen diciendo que las empresas gestionadas en función de las medidas superan a las empresas que son menos disciplinadas (pág. 60). Las empresas de éxito no sólo hacen un seguimiento de los resultados financieros, sino que también prestan mucha atención a la satisfacción de los clientes y a los recursos humanos. Las empresas que gestionan con eficacia son entidades orgánicas e integradas, en las que las diferentes unidades y niveles respaldan la estrategia de la empresa, y también, entre los unos y los otros. Otros mecanismos fundamentales utilizados por las empresas de éxito gestionadas en función de las medidas son: el consenso sobre la estrategia, la claridad en la comunicación, los proyectos de coordinación y la cultura de la empresa. Pero, también, detectan cuatro obstáculos para realizar las medidas. Es el caso de las organizaciones con objetivos confusos, que ponen una confianza injustificada en los sistemas informales de información, con sistemas de medida inamovibles por considerar que los actuales ya funcionan y no tener en cuenta que se pueden mejorar; y, por último, cuando centran excesiva atención en medir las actividades y no en la gestión de los resultados obtenidos de dichas medidas.

Drucker (1990: 19) demuestra cómo las ONL de USA se están convirtiendo en líderes dentro del campo de la dirección de organizaciones, en dos áreas concretas, que son: la estrategia y la eficacia del consejo de administración; y, en la motivación y productividades de los trabajadores. La clave del éxito es iniciar el proceso de gestión por la misión, evitando las sentencias majestuosas y llenas de buena voluntad, y definir las estrategias concretas necesarias para alcanzar los objetivos esenciales, a través de la creación de una organización disciplinada, marcando las actuaciones tanto para sus miembros como para los voluntarios que participan en ella (pág. 20). Las mejores organizaciones altruistas han sabido definir con claridad qué cambios fuera de la organización constituyen “resultados”, y concentrarse en los mismos. Un objetivo bien definido ayudará a tener ideas innovadoras y a hacer comprender a los demás por qué hay que ponerlas en práctica (pág. 21). Las ONL con éxito tienen un consejo de administración eficaz que tiene clara la función que realiza y que revisa la actuación de los miembros de la organización en función de los objetivos preestablecidos anualmente. También tienen un director ejecutivo claramente

responsable ante el consejo, cuya actuación es revisada anualmente por un comité del consejo (pág. 22). En definitiva, las ONL con éxito tienen una misión bien definida, un continuo proceso de aprendizaje y de enseñanza, una dirección basada en los objetivos y en el autocontrol, exigencias elevadas, con la responsabilidad correspondiente, y un compromiso respecto a las actuaciones realizadas y a los resultados obtenidos.

Steiner et al. (1994: 98-103) analizan con tres casos de estudio los efectos de la implantación de un proceso de planificación estratégica en tres ONL. En los tres casos, el proceso de implantación tiene efectos positivos sobre la organización. La primera ONL analizada, se trata de una ONL que hace servicios sociales⁷¹, y que con la implantación de un plan estratégico, consigue reducir en un cinco por ciento los errores que realizaban los trabajadores, y sus actuaciones. Como consecuencia, se logra disminuir la frustración que tenía el personal, y mejorar el tiempo que se utiliza para realizar cada actividad. El segundo caso, se trata de una fundación de ayuda a los discapacitados en la investigación de vivienda⁷². Se consigue un compromiso para todos los miembros de la organización y se les da un grado superior de independencia en sus actuaciones dentro de los objetivos globales de la estrategia. El éxito de la planificación se mide en este caso en el nivel de satisfacción de los usuarios, que dicen haber notado una mejora en la calidad del trato del personal y una reducción en las listas de espera. El tercer caso es un hospital⁷³, en el cual, con la implantación de la planificación estratégica, se definen correctamente y se aprueban, con el consenso de todo el personal, los objetivos de la organización, que se definen y cuantifican para cada puesto laboral. Los efectos son positivos y logran un incremento en la actividad de cada miembro, en el nivel de satisfacción personal y en la calidad de los servicios, que cada uno de ellos realiza.

Wiesendanger (1994), a través del estudio de cuatro ONL con problemas diferentes, llega a la conclusión que las ONL necesitan financiarse para actuar y sobrevivir, por lo que requieren de una definición clara de la misión y de comunicación a los diferentes niveles de la organización, y también necesitan una estrategia creativa de márketing y una planificación económica y financiera, con todas las actuaciones a hacer debidamente cuantificadas para saber la disposición de recursos económicos. Se trata de los siguientes casos: una asociación para las mujeres⁷⁴, con el problema de disminución constante de asociados, y con una misión no unificada para cada una de las distintas áreas de actuación. Consiguen hacer viable la asociación con la implantación de un nuevo plan estratégico,

⁷¹ *Wayne Country Department of Social Services: An Arm of the Michigan Department of Social Services.*

⁷² *Jewish Foundation for Group Homes.*

⁷³ *Seattle Public Health Service Hospital.*

revisado bianualmente, en el que participan los diferentes niveles de la organización, y al mismo tiempo aprueban un plan de medidas urgentes para ganar la viabilidad de la organización en el que los diferentes niveles tienen las responsabilidades asignadas y conocen su aportación en la posible viabilidad de la asociación. El siguiente, es el caso de una asociación para enfermos del corazón⁷⁵, con el problema que les disminuyen considerablemente los recursos económicos que disponían del gobierno y también las donaciones de instituciones privadas y públicas. Consiguieron hacer viable la asociación realizando un análisis interno exhaustivo de toda la estructura de la organización, firmando convenios de actuación con los competidores con el fin de diversificar las actuaciones, haciendo un programa detallado de actuaciones por responsables y, subcontratando aquellas funciones que hacían que no eran críticas. Otro caso es el de una asociación para los artistas⁷⁶, que tenía el problema de falta de identidad y de recursos económicos. Solucionaron la viabilidad de la asociación con la implantación de un plan de márketing dirigido a conseguir una imagen pública excelente, y en el cual se creó una estrategia específica para comunicar al público su misión, y, a la vez, consiguieron convenios publicitarios de manera que las promociones fueron a un coste muy bajo. El último caso que el autor analiza, es el de una asociación de transporte⁷⁷ que no disponía de recursos económicos para ofrecer los servicios que los asociados deseaban. La asociación desarrolló una nueva oferta de productos y de servicios relacionados con la misión de la organización y que les diferenciaba de todos aquellos que sus asociados podían encontrar en el mercado.

4.5. Resumen y conclusiones del capítulo

En el capítulo se han desarrollado los diferentes instrumentos de contabilidad de gestión como sistemas de control de la gestión que las ONL pueden implantar. En primer lugar, se ha hecho referencia a los instrumentos tradicionales de contabilidad de gestión, referente a la contabilidad financiera, la contabilidad analítica y el presupuesto dentro de la planificación estratégica. La contabilidad financiera para ONL más utilizada es la contabilidad de fondos, que intenta especificar el resultado económico de cada una de las actividades que realiza la organización en función de las aportaciones recibidas por aquellas actividades

⁷⁴ *American Association of University Women, Washington, DC.*

⁷⁵ *American Heart Association, New York City Chapter.*

⁷⁶ *Dropping the Cow, Washington, DC.*

⁷⁷ *National Private Truck Council, Washington, DC.*

determinadas. La contabilidad de costes debe permitir la medida, captación, valoración, control, representación y coordinación de toda la cadena de valor interna de la ONL. El presupuesto es la herramienta de gestión de planificación que las ONL deben utilizar para prever su futuro, teniendo en cuenta los objetivos de la organización, la misión y los recursos que se disponen. El presupuesto se incluye dentro del proceso de planificación estratégica. Se han visto diferentes modelos de planificación estratégica y se ha planteado un modelo final resumen de los anteriores que describe el proceso de planificación en seis fases. La primera, de análisis de la situación actual de la organización, tanto a nivel interno como externo, y tanto a nivel estático como dinámico. Esta fase debe permitir detectar los puntos fuertes y los puntos débiles de la organización, así como las amenazas y las oportunidades que tiene respecto al entorno en el que convive. La segunda, de análisis de futuro, en que la organización debe tener claro dónde quiere posicionarse y, por lo tanto, debe definir la misión y los objetivos. En la tercera fase, los responsables tienen que diseñar las políticas y las estrategias que deben seguir, con las prioridades y las posibles alternativas. Paralelamente tienen que especificar los planes financieros y de recursos que dispondrán. Ya en la cuarta fase, los responsables tienen que diseñar y definir los instrumentos de contabilidad de gestión que utilizarán para obtener la información necesaria de la situación de dicha organización. La quinta fase es una fase de seguimiento, control y evaluación de los resultados obtenidos, en la que se podrá utilizar, como instrumento de información, el cuadro de mando integral y los indicadores. La sexta fase es la de toma de decisiones y medidas correctoras del sistema utilizado, así como de comunicación a los responsables de la situación obtenida.

En el caso español, se ha aprobado el PGC para las ONL, con el real Decreto 776/1998, de 30 de abril, con el cual se obliga a las fundaciones y a las ONL de utilidad social a llevar la contabilidad financiera por partida doble y el presupuesto, así como su liquidación. Se recomienda que sea un presupuesto por programas. En cuanto a la contabilidad de costes, el PGC no la considera obligatoria, pero en cambio, recomienda su uso para que los directivos de la ONL puedan mejorar su gestión, así como la rendición de cuentas.

Éstos son los instrumentos de contabilidad de gestión que tradicionalmente se ha aconsejado a los directivos o responsables de las organizaciones que tuviesen en cuenta para realizar el control de su gestión. Son instrumentos muy cuantitativos, que priorizan sobre los objetivos económicos. Dado que las ONL tienen objetivos económicos pero, también, y sobre todo, sociales, se aconseja el uso del cuadro de mando integral, que aporta una visión global de la organización y que facilita la gestión de la misma. Tiene en cuenta cuatro perspectivas: la del usuario, la financiera, la de los procesos y la de los trabajadores. Para todas ellas, según la

misión de la organización, el CMI pretende incrementar el valor de la organización, maximizando el valor de estas perspectivas. El CMI trabaja a partir de indicadores, tanto monetarios como no monetarios, los cuales hay que tener previamente definidos y tienen que representar las perspectivas anteriores. De la misma manera, deben cuantificar los objetivos y la estrategia de la organización, deben ser comparables, medibles y sencillos. Existen diferentes tipologías de indicadores, pero todos giran entorno a las clásicas tres *E's*. Nos referimos a la economía, la eficacia y la eficiencia, que tradicionalmente han sido los tres puntos clave de referencia para evaluar la gestión de la organización. Muchas veces es difícil la elección y la medida de los indicadores, lo que dificulta la implantación del propio CMI, con el cual, pese a presentarse como un instrumento óptimo de contabilidad de gestión, hay que tener presente la siguiente puntualización: si la organización no tiene correctamente definidos los objetivos, la misión, los indicadores adecuados y suficientes y su medida, y no realiza un proceso de participación y de comunicación de toda la organización en su implantación, puede llevar al fracaso del propio instrumento.

Tradicionalmente, todos estos instrumentos de información se han desarrollado sobre todo para organizaciones lucrativas, pero los diferentes autores proponen también su uso para las ONL. No obstante, dado que éstas, en general, no han priorizado la eficacia ni la eficiencia de la gestión, sino los fines sociales, no tienen demasiado desarrollados los instrumentos de contabilidad de gestión propuestos en este capítulo. Los diferentes autores animan su uso, y justifican su implantación con varios estudios empíricos realizados en diferentes ONL con problemas de viabilidad y disminución de recursos económicos y de asociados. Se han desarrollado las conclusiones a las cuales llega Ashford (1989) sobre una muestra de trescientas dieciséis ONL en la que demuestra la baja utilización de instrumentos de contabilidad de gestión, justificada por los propios gestores por la falta de profesionalidad, la ausencia de necesidad, y por el costo elevado de su implantación. El autor, sin embargo, demuestra que las ONL que tienen implantados sistemas de información contables, y colaboran en el proceso de evaluación de la gestión, tienen más éxito. Coinciden, pero, con las ONL que ofrecen servicios más próximos al mercado y que tienen un nivel de competitividad más elevado, y por lo tanto, justifican así su implantación. Para Lingle y Scheimann (1996), las organizaciones con más éxito son las que hacen un seguimiento, no sólo de los resultados financieros, sino también de la satisfacción de los clientes y de los recursos humanos de que dispone la organización. Drucker (1990) cree que las ONL con éxito deben ésto a la profesionalización de los órganos gestores, que son el Consejo de Administración y sus directivos. Steiner et al. (1994) presentan los resultados de la implantación

de la planificación estratégica en tres ONL, y, en los tres casos consideran que es exitoso para las organizaciones pues mejora los indicadores de satisfacción de los usuarios y de los trabajadores, y, en alguno de los casos, también mejoran los resultados económicos. Por último, Wiesendanger (1994) presenta el caso de cuatro organizaciones no lucrativas de diferentes sectores y en situación de crisis, por falta de recursos económicos y disminución de asociados. En los cuatro casos, el hecho de implantar un sistema de planificación, les permitió hacer un autoanálisis, y conseguir saber el porqué de su situación actual. Con la colaboración de todos los niveles de la organización, y con estrategias creativas, planificación financiera y planes de márketing, según los casos, consiguieron salir de la crisis y estar, todavía hoy, en el mercado ofreciendo sus servicios.

CAPÍTULO 5: SITUACIÓN DE LOS COLEGIOS PROFESIONALES EN ESPAÑA

5.1. Introducción

Se ha estudiado en el capítulo anterior la situación, la problemática y el desarrollo del sector no lucrativo y, más concretamente, de las organizaciones no lucrativas. El objetivo del presente capítulo es centrarse en los colegios profesionales dentro de las organizaciones no lucrativas con el fin de conocer sus características, situación y problemática. De esta manera se podrá, en el capítulo siguiente, analizar específicamente el caso de los colegios profesionales de economistas, para poder, más adelante, analizar los instrumentos de contabilidad de gestión como sistemas de información para el control de su gestión.

En este capítulo se revisa la situación de los colegios profesionales en España, los cuales han estado en proceso de cambio desde 1992. El 14 de abril de 1997 se aprobó la Ley 7/1997 en materia de colegios profesionales que reforma la Ley vigente hasta la fecha, que era la Ley de colegios profesionales de 13 de febrero de 1974. Hubo un primer intento de reforma con un anteproyecto de noviembre de 1992 con el objetivo de armonizar la situación de los profesionales en el nuevo entorno europeo y de liberalizar los servicios que realizan. El anteproyecto no prosperó y el 7 de marzo de 1995, se presentó un proyecto de ley que sustituía al anterior, pero que tampoco prosperó y, por lo tanto, la Ley preconstitucional de 1974 ha continuado vigente durante muchos años. El 7 de junio de 1996 se aprobó un Real Decreto de medidas urgentes con el cual se modificaron los aspectos de la Ley que el Gobierno consideró fundamentales para la liberalización de los servicios. Con las nuevas medidas aprobadas, parte de las funciones de regulación de las profesiones que realizaban los colegios podían desaparecer, así como la obligatoriedad de pertenencia por parte de los profesionales. Esto hace que algunos colegios se tengan que plantear la viabilidad de su existencia, ya que su futuro es incierto. En España hay colegios que, para poder ejercer la profesión que defienden, necesitan la colegiación (caso de los médicos, abogados, procuradores, notarios, enfermeros, entre otros) pero hay otros en los que sólo es necesaria la colegiación en caso de ejercer como profesional liberal (caso de los ingenieros, arquitectos y economistas, por ejemplo). Aún así, hay profesiones en las que el número de ejercitantes liberales no es muy grande, o bien se organizan como forma societaria y tan sólo se colegia uno de los socios o ninguno. También puede suceder que, en determinadas profesiones, hay diferentes colegios que protegen la misma profesión, como puede

ser por ejemplo, el caso de los colegios de economistas y de los colegios de censores jurados de cuentas, con relación a los economistas auditores, o también el caso de los colegios de economistas y los colegios de peritos mercantiles, con relación a los economistas contables.

La nueva Ley ha aclarado, en parte, esta situación, sometiendo los colegios y las profesiones a las leyes sobre la defensa de la competencia, permitiendo la colegiación única para ejercer en cualquier zona de todo el territorio del Estado Español (excepto para los procuradores). Se ha eliminado la fijación por parte de los colegios de establecer los honorarios mínimos, y se ha vaciado de contenido económico el visado de los arquitectos, aparejadores y algunos ingenieros, pero no se ha retocado la obligatoriedad de colegiación para algunas profesiones, con lo que puede pasar que haya colegios que sigan teniendo los problemas de viabilidad antes mencionados.

El capítulo describe, en un primer apartado, una visión general de la historia de los colegios, sus orígenes y qué hechos sociales les llevan a existir. En un segundo apartado se define qué son los colegios profesionales en España. Se divide el apartado en tres subapartados, en los cuales se estudian las características básicas que tienen que tener, se analizan las actividades que los colegios profesionales deben realizar según la legislación vigente y, por último, se describen las diferentes clasificaciones de colegios profesionales que se diferencian en España. En un tercer apartado, se realiza una revisión general de las corrientes liberalizadoras que se han desarrollado en España y los efectos que pueden tener sobre el futuro de los colegios profesionales. En un cuarto apartado, se hace referencia a las modificaciones que el Gobierno ha ido proponiendo para cambiar la normativa vigente en materia de colegios profesionales, fruto posiblemente, de las corrientes liberalizadoras y de la necesidad de adaptarnos a la normativa europea, y de las modificaciones finalmente aprobadas en la Ley vigente desde 24 de abril de 1997. El capítulo finaliza con un apartado de resumen y de conclusiones.

5.2. Literatura previa. Visión general de la historia de los colegios profesionales.

La primera referencia histórica de los colegios se encuentra en el derecho romano con los *collegia*, que según Cabanellas (1959: 24 y siguientes) son corporaciones de oficios que actúan como cofradías religiosas, autorizadas por el poder público y se encargan de prácticas religiosas, sacrificios, ofrendas varias, de juzgar delitos profesionales y de controlar los pagos de impuestos. El estado romano obligaba su

pertinencia y así podía controlar mejor la recaptación del impuesto pertinente. Se diferencian dos tipos, los públicos y los privados. Los públicos son los de profesiones que se consideran imprescindibles para la subsistencia del pueblo y esenciales para la seguridad del Estado (son los de *navicularii*, pasteleros, salchicheros, carpinteros, herreros, trompeteros y corneteros). Gozan de diferentes privilegios como, por ejemplo, exenciones de impuestos y exención del servicio militar. A cambio, pero, no pueden abandonar la profesión y están obligados a enseñarla a sus herederos de sangre para asegurar su continuidad. No tienen un carácter profesional muy marcado porque no tienen métodos de trabajo ni normas sobre el aprendizaje ni categorías profesionales establecidas.

En el derecho germánico y anglosajón, se encuentran las *guildas* de artesanos y de comerciantes, con importante influencia religiosa del cristianismo. Agrupan a los trabajadores de un mismo oficio y se ocupan de las tareas asistenciales en beneficio de sus miembros, reglamentan el trabajo en cuanto a materias utilizadas, técnicas, condiciones de trabajo y categorías profesionales (aprendices, compañeros y maestros). Son el origen de las corporaciones gremiales medievales.

En los siglos XI y XII se desarrollan las "corporaciones gremiales" que nacen como representantes de un nuevo orden social y para protegerse de los señores feudales. Son verdaderas asociaciones que con el tiempo, y a causa de las necesidades del nuevo sistema económico, se convierten en corporaciones que intervienen en la actividad productiva con el fin de evitar la superproducción e impedir la competencia desleal; regulan el acceso al oficio y toda la actividad del mismo (establecen rígidas categorías profesionales, regulan los precios, competencias entre oficios, horarios, etc.) y se convierten en verdaderos monopolios, puesto que no permiten el ejercicio de la profesión a quien no pertenece a la corporación, por lo que dejan de ser asociaciones voluntarias y pasan a ser un sistema exclusivista. A partir del siglo XV, algunos de estos gremios pasan a llamarse colegios, denominación que se reserva como título de honor a las profesiones liberales, derivado de la forma de recibir sus emolumentos; profesiones que son reacias en un primer momento a su integración en la fórmula corporativa (Cabanellas, 1959: 85).

A partir de la crisis del bajo medievo a finales del siglo XIV y en el siglo XV, las corporaciones estaban en absoluta decadencia. Según Del Saz (1996: 23 y siguientes) más que proteger la profesión, se habían creado unos monopolios a favor de los maestros y de sus sucesores, restringiendo la competencia e intentando disminuir el número de profesionales habilitados para ejercer la profesión.

A finales del siglo XVIII, surge una corriente contraria a las corporaciones,⁷⁸

⁷⁸ El Edicto de Turgot del 12 de marzo de 1776 : "libertad para ejercer en nuestro Reino la especie de comercio y profesión de arte y oficios que a cada uno convenga e incluso ejercer varias diferentes a la vez".

radicalizándose en la Revolución Francesa, en la que se proclama la libertad para ejercer cualquier oficio o profesión y se suprimen todos los cuerpos intermedios y prohíbe y criminaliza la creación de asociaciones⁷⁹.

En el siglo XIX reaparecen los colegios profesionales y otras formas de organización corporativa poniendo de manifiesto que tienen una funcionalidad institucional que les hace atractivos como fórmula. Nacen por propia iniciativa de los profesionales. Se convierten en corporaciones públicas cuando, a partir de su reconocimiento legal, empiezan a ejercitar por si mismos las funciones públicas de control y la disciplina de la profesión, exigiendo la adscripción obligatoria. Tienen el respaldo del Estado que confía a los propios profesionales el control y la disciplina de la profesión, características inherentes a la estructura colegial.

Es durante el siglo XX que se produce una gran potenciación de las fórmulas de organización corporativa debido a las ideologías políticas autoritarias que Europa sufre, y que ven en estas corporaciones el mejor medio para sus propósitos de ordenación social y política.

En el caso de España, según Escur (1995: 18), "El término "colegio" aparece en 1766 cuando Francisco Roma, "abogado de pobres de la Real Audiencia del Principado de Cataluña", describe así la situación de aquellos ciudadanos que estaban asociados profesionalmente: "Las potestades temporales han prohibido las juntas, o cuando su conciencia o desgracia ha inspirado recelos o cuando los súbditos han abusado de la oportunidad de juntarse para perjudicar la tranquilidad del Estado. Aquí han participado los colegios y los gremios como el resto de las cosas humanas". La corriente contraria a las corporaciones que aparece en Francia a finales del siglo XVIII perdura en España hasta finales del siglo XIX. En la época del franquismo, según Del Saz (1996: 31), las profesiones colegiadas adquieren un crecimiento espectacular, están manipuladas desde el poder, el cual pretende dar salida a través de ellos a las reivindicaciones del colectivo profesional que tenía vedado cualquier tipo de sindicación, propio de un sistema autoritario. Según Escur (1995: 18): " (...) durante el franquismo, crecen como núcleos de resistencia. En este momento, algunos sectores de profesionales - abogados y arquitectos, por ejemplo- recorren al colegio profesional porque no pueden ir a una sede de partido político y convierten su local en tribuna de discusión." Al ser la única fórmula reconocida de asociacionismo profesional, se extiende a muchas profesiones que, en principio, no tenían acceso a este modelo. Colegios que a través del monopolio y la colegiación obligatoria pretenden controlar el ejercicio de la profesión y vetar la entrada a

⁷⁹ Ley Le Chapellier, de 17 de marzo de 1791. En el caso de España Decreto de 3 de junio de 1813 proclamando la libertad de industria sin que sea necesario ningún examen, título o incorporación al gremio, y Real Decreto de 8 de junio de 1823, que establece la no obligatoriedad de pertenecer a los colegios profesionales para ejercer la profesión siendo

aquellos que no estén inscritos.

En la última fase de la dictadura, concretamente en 1974, el gobierno español decide normalizar la situación de las corporaciones y aprueba la Ley 2/1974, de 13 de febrero, de colegios profesionales (LCP), según Del Saz (1996: 32) con el objetivo político de reducir las tendencias democratizadoras en el seno de la representación profesional y reducirlas justamente en el ámbito puramente colegial y con el objetivo formal de unificar la regulación en materia de colegios profesionales, hasta entonces dispersa en normas de diferente rango, fijando así los principios jurídicos básicos para garantizar su autonomía, personalidad jurídica y las funciones de la Administración en la regulación de las profesiones. La Ley queda modificada con la aprobación de la Constitución por la Ley 74/1978, de 26 de diciembre.

Ya en la Democracia, en la Constitución Española (CE) de 1978, las corporaciones públicas reciben un reconocimiento explícito como entes representativos de los intereses profesionales y económicos en el art. 36, que dice: " la Ley regulará las peculiaridades propias del régimen jurídico de los Colegios Profesionales y el ejercicio de las profesiones tituladas. La estructura interna y el funcionamiento de los Colegios deberán ser democráticos". Es precisamente la propia Constitución española que ha llevado a una larga lista de contenciosos dudando de la naturaleza pública de los colegios, de su obligatoriedad de pertinencia y, por tanto, de pagar las cuotas los colegiados para financiarlos y, contra la libertad de asociación que se establece en el art. 22 CE y de la libertad de sindicación, en el art. 38 CE⁸⁰.

Es en este momento, según Fanlo (1996: 71), cuando los colegios se justifican por la función pública que desempeñan y se convierten en una simple fórmula de organización y representación de los profesionales, cuya actividad requiere la posesión de títulos académicos y profesionales. Los colegios pasan a ser tan sólo simples entidades representativas de los intereses de los profesionales. No obstante, en estos momentos se manifiestan opiniones pesimistas sobre la situación de los colegios profesionales en España, como la del Sr. Ruiz Va (1979)⁸¹: "(...) los Colegios Profesionales, hoy por hoy, navegan a la deriva, sin contenido ni definiciones precisas. No tienen objetivos ni fines sociales por cumplir, constituyendo, en la mayoría de los casos, reductos donde se atrincheran las élites profesionales al servicio de las oligarquías, ya no sólo de carácter interno, estatal, sino como todos sabemos, del mayor rango multinacional".

Se desarrollan, según Guillén (1989: 146), dos tipos de modelos colegiales: el

el único requisito la obtención del título.

⁸⁰ Ver Fanlo (1992) donde el autor desarrolla una exposición global y sistemática de toda la jurisprudencia constitucional relacionada con la Administración Corporativa.

⁸¹ Ponencia "Una nueva etapa de los colegios profesionales", presentada en el I Congreso de Economía y de Economistas de Cataluña celebrado en el Palacio de Congresos de Barcelona, los días 24, 25 y 26 de mayo de 1979.

modelo colegial o liberal y el modelo asociativo o asalariado. El modelo colegial se preocupa por la reserva de los mercados monopolistas para la profesión, los honorarios, la vigilancia del intrusismo y el juego político dentro de un Estado corporativo. Es característico de profesiones económicas liberales como: los agentes de cambio y bolsa, corredores de comercio, economistas, médicos, abogados e ingenieros. El modelo asociativo o asalariado tiene como finalidad la unión de la profesión entorno a un conocimiento formal, el desarrollo de la investigación aplicada y del sistema de enseñanza, y la divulgación entorno a publicaciones y congresos.

La competencia de colegios profesionales no queda expresada directamente por la Constitución Española como materia única del Estado, por lo que es competencia de las Comunidades Autónomas, excepto la legislación básica que queda en manos del Estado. Son cuatro las Comunidades Autónomas que reconocen en sus Estatutos la competencia exclusiva en esta materia: Cataluña (art. 9.23 del Estatuto), País Vasco (art. 10.22 del Estatuto), Andalucía (art. 13.24 del Estatuto) y Canarias (art. 34.8 del Estatuto). Las que han aprobado ley son:

- Cataluña, con la Ley 13/1982, de 17 de diciembre, de colegios profesionales, modificada por Decretos legislativos autonómicos (1/1986 de 4 de agosto y 12/1994 de 26 de julio) , para adaptarla a la normativa comunitaria y para adecuarla a la estatal Ley 30/1992, de 22 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común. Ley que fue desarrollada al mismo tiempo por Decreto 329/1989, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de colegios profesionales de Cataluña.
- Canarias con la Ley 10/1990, de 23 de mayo. Modificada por Decreto 164/1994, de 20 de julio, por el cual se adaptan los procedimientos administrativos de la Comunidad Autónoma a la Ley 30/1992, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, dictado por habilitación en el Gobierno de Canarias y contenida en la Ley de Canarias 5/1994, de 20 de julio. También desarrollada por Decreto 277/1990 del 27 de diciembre, que aprueba el Reglamento de colegios profesionales, reglamento que fue modificado parcialmente por el Decreto 16/1992, de 7 de febrero.
- Andalucía con la Ley 6/1995, de 29 de diciembre, de consejos andaluces de colegios profesionales. Desarrollada por Decreto 5/1997, de 14 de enero, por el cual se aprueba el Reglamento de consejos andaluces de colegios profesionales.
- Castilla y León, con la Ley 8/1997, de 8 de julio, de colegios profesionales de Castilla y León.
- Comunidad de Madrid, con la Ley 19/97, de 11 de julio, de colegios profesionales de la Comunidad de Madrid.

- País Vasco, con la Ley 18/1997, de 21 de noviembre, del ejercicio de profesiones tituladas y de colegios y de consejos profesionales.
- Comunidad Valenciana, con la Ley 6/1997, de 4 de diciembre, de la Generalitat Valenciana de consejos y colegios profesionales de la Comunidad Valenciana.
- Aragón, con la Ley 2/1998, de 12 de marzo, de colegios profesionales de Aragón.
- Navarra, con la Ley Foral 3/1998, de 6 de abril, de colegios profesionales de Navarra.

Cabe destacar que, aparte de Cataluña, Canarias y Andalucía, el resto de comunidades no han publicado su propia ley de colegios profesionales hasta que el gobierno estatal no ha modificado la Ley de 1974. En general, las leyes autonómicas se limitan a repetir las disposiciones de la ley estatal.

Sobre junio de 1992, el Tribunal de Defensa de la Competencia (TDC) realiza un informe⁸² sobre el libre ejercicio de las profesiones, informe solicitado por el Ministro de Economía y Hacienda, que en declaraciones en el Pleno del Congreso de 19 de septiembre de 1991 (Diario El País del 26 de septiembre y del 9 de octubre de 1991) ya había anunciado la intención de suprimir la colegiación obligatoria con el fin de mejorar la competitividad en el sector servicios y en la necesidad de reducir la rigidez de la regulación de las profesiones colegiadas y, sobre todo, de las dedicadas a actividades económicas. El informe que hace el TDC define los colegios como un monopolio que hay que eliminar porque afectan a la libre competencia del mercado, y hace una crítica de la obligatoriedad de la colegiación por ir en contra del derecho que proclama la Constitución de la libre asociación del individuo. El informe se interpreta como un ataque a los profesionales. Según Del Saz (1996: 103): "El informe del TDC sobre el libre ejercicio de las profesiones responde a una filosofía económica radicalmente liberal, decimonónica y claramente anticorporativa, y por tanto, contraria a los cuerpos sociales intermedios entre los individuos y el Estado, cuyo poder queda así libre de cualquier contrapeso. Por esto, el Tribunal inicia su discurso con una frase de Jovellanos condenatoria y abolicista de las corporaciones y asociaciones".

A partir de este momento, se ha organizado una corriente de opinión generalizada en la que se hace responsable a todos los colegios profesionales de los males de la economía del País y sobre todo de la falta de liberalización del sector servicios (Aubia, 1995: 5). Hay quien confunde los contenidos públicos, privados y de representación de los colegios, intentando acabar con la fuerza que puede hacer un colectivo desde un colegio, incomparable a si cada profesional actúa libremente y

⁸² Tribunal de Defensa de la Competencia: "Informe sobre el libre ejercicio de las profesiones: Propuesta para adecuar la normativa sobre las profesiones colegiadas al régimen de la libre competencia vigente en España". Madrid, junio 1992.

bajo una regulación estatal. Hay también muchos intereses dentro de los propios colegios profesionales. Lo que está claro es que la situación de la economía y la sociedad española han cambiado y que hay que adaptarse al marco de la Comunidad Económica Europea, algo que también afecta a los colegios profesionales, por lo que su normativa también se tiene que adaptar al cambio social. Es un hecho aceptado y exigido desde la propia *Unión Profesional*: "Vivimos en una época de cambios y es necesario adaptarse a las exigencias de esta realidad, en la que los colegios profesionales y las profesiones tituladas tienen cada vez más presencia en el tejido profesional" (declaraciones realizadas por su presidente el 21 de marzo de 1995). Se tiene que ver cómo afectan estos cambios a la normativa actual ya que de ellos depende el futuro de los colegios en España.

5.3. Los colegios profesionales: definición, características, actividades y clasificaciones

5.3.1. Definición de colegio profesional y características básicas

Según el Tribunal Constitucional en sentencia de 20/1988 de 18 de febrero: "Los colegios profesionales son corporaciones sectoriales que se constituyen para defender, primordialmente, los intereses privados de sus miembros, pero que también cumplen finalidades de interés público para las cuales se configuran legalmente como personas jurídico-públicas o corporaciones de derecho público".

Los colegios profesionales son, por lo tanto, corporaciones de derecho público, con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines⁸³.

Hay que puntualizar las características que definen los colegios profesionales según la LCP :

- Los colegios tienen una base asociativa, puesto que agrupan a profesionales, pero son diferentes a las formas asociativas como: partidos políticos, sindicatos y organizaciones empresariales, al no estar regidos por el principio de libre creación, porque deben ser creados por poderes políticos.
- La pertinencia a los colegios es obligatoria, se puede colegiar quien tiene titulación académica o profesional o reúne los requisitos que exigen las leyes, y siempre que se supedita a las condiciones que establezcan los Estatutos. Es un

⁸³ Según Fanlo (1992: 32-38), hay gran discusión en la doctrina española sobre la naturaleza de los colegios profesionales, siendo tres las interpretaciones que se hacen: 1) La tesis tradicional, son administraciones públicas; 2) La tesis privatista, son corporaciones sectoriales de base privada; 3) La tesis intermedia, son entes de naturaleza pública pero separados o separables de la Administración del Estado.

requisito indispensable para el ejercicio de la profesión y no obstaculiza la libertad de elección de profesión (es una habilitación concedida por el legislador que queda en manos de decisión de cada colegio).

- Tienen naturaleza pública (corporaciones de derecho público) por los servicios que ofrecen a los ciudadanos.
- La estructura interna y el funcionamiento deben ser democráticos (exigencia común a los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales).
- Son una fórmula de organización de una profesión titulada que constituye una garantía esencial para la protección de terceros y, por tanto, de la libertad de los propios profesionales.

Las finalidades de interés público que conceden a los colegios profesionales la connotación de ser "entes públicos" se ven claras en los ámbitos de la asistencia jurídica, médica y de la construcción⁸⁴. Los titulados de estas profesiones tienen que firmar perceptivamente en las relaciones con la Administración Pública. En el caso de los médicos porque están fuertemente tuteladas por la Administración ya desde su capacitación (ejemplo del título de especialista) y, en general, en todo el universo de la Seguridad Social se exige la colegiación. En el caso de los abogados, es necesaria su firma en los procedimientos judiciales. Respecto a los arquitectos e ingenieros relacionados con la construcción, es requisito indispensable para la oportuna licencia de obras o de industria que otorga la Administración Pública la firma preceptiva de los proyectos visados por su respectivo colegio. El resto de las profesiones tituladas no tienen una finalidad pública que sea nítida respecto a sus relaciones con la Administración Pública. Dejamos ahora a un lado las profesiones que dependen directamente de la Administración como: notarios, registradores de la propiedad y mercantiles, y auditores de cuentas, que no son profesiones tituladas⁸⁵ *strictu sensu* sino profesiones reguladas como ha dicho el Tribunal Constitucional en Sentencia 386/1993, de 23 de diciembre (caso de los auditores).

La fuerza social de un colegio profesional, en este sentido expresado, depende de la intervención que tenga en los diferentes servicios públicos que da la Administración. De esta fuerza social deriva el cumplimiento de la obligatoriedad de la colegiación. ¿Qué exigencia social existe para que los biólogos estén colegiados, o bien los doctores y licenciados en filosofía y letras? ¿Y los periodistas, cuando en la mayoría de medios de comunicación intervienen muchos profesionales que no lo son?

Se podría decir que éstos no son profesionales libres, pero es que la ley de colegios

⁸⁴ En estas profesiones les es únicamente de aplicación la protección penal contra el intrusismo profesional prevista en el artículo 321 del Código Penal, tal y como dice la STC 11/1993 de 25 de marzo, para incidir sobre bienes jurídicos de la máxima relevancia: vida, integridad corporal, libertad y seguridad .

⁸⁵ Ver Fanlo (1996: 104-116).

profesionales no distingue, sino que habla en general de lo que ejerce una profesión y no de lo que ejerce una profesión de forma individual.

Naturalmente, las opiniones sobre el objetivo de la obligatoriedad o no de colegiación son muy diversas. El profesor Fanlo⁸⁶ dice: "Un colegio voluntario es un colegio innecesario", y justifica la afirmación afirmando que cuando un colegio es voluntario se agota su función "porque no hay intereses públicos a defender en esta colegiación"; considera también que la colegiación sólo tiene sentido si sirve para defender intereses públicos, porque: "(...) para la satisfacción de los fines estrictamente privados sería suficiente con la creación de una simple asociación privada (en concordancia con los fines privados) sin necesidad de recurrir a la forma de personificación pública y a sus consecuencias (reconocimiento legal, adscripción obligatoria, potestades, etc.)" (1992: 104). Entendiendo por funciones públicas: "(...) necesidad de salvaguardar la vida, la salud, la seguridad u otros valores sociales que requieren de protección" (1992: 148)⁸⁷ por lo que el número de colegios en España se vería reducido en gran cantidad (el autor estima en una docena).

Alonso-Lasheras⁸⁸ cree que: "(...) la colegiación obligatoria implica adscripción obligatoria. Si no fuese así nos encontraríamos ante asociaciones voluntarias, de "falsos colegios" que, como demuestra la experiencia, resultan incapaces de cumplir las funciones de carácter público que les son propias." Pone dos ejemplos en los países de Méjico y Argentina "(...) donde los colegios de abogados no han tenido el carácter de obligatorios, y en consecuencia, la prestación de servicios a los colegiados, como a los juristas y como en el control deontológico, se han resentido mucho. Particularmente, en Méjico, la pugna entre colegios o asociaciones de abogados lleva a situaciones deplorables, hasta el punto que alguna organización hace campañas a favor del incumplimiento sistemático de las obligaciones legales por parte de los ciudadanos".

Por otra parte, Gay Montalvo, Presidente de la *Unión Profesional* y, entonces Presidente también del *Consejo General de la Abogacía Española*⁸⁹, afirma: "Las profesiones reclamamos la obligatoriedad de la colegiación como principio, el hecho de estar sometida a las normas de deontología como algo imprescindible, junto con la obligatoriedad de conservación de la independencia de todos los profesionales, y por supuesto, el servicio a los ciudadanos, destinatarios primeros y últimos del nuestro trabajo diario como profesionales liberales independientes."

Según Caminal (1995: 6): "Doctrinalmente, también se ha defendido la colegiación obligatoria en el sentido que sólo con el colegio, el profesional puede defenderse y

⁸⁶ Declaraciones realizadas en Madrid el 30 de marzo de 1995 en la presentación del libro de *Unión Profesional: "Los colegios profesionales a la luz de la Constitución"*.

⁸⁷ En la misma línea Del Saz (1996: 93) y López Ramón (1996: 260).

⁸⁸ Estudio preliminar de Del Saz (1996: 10).

actuar con absoluta libertad como tal, y sólo así podrá hacer frente a posibles presiones o extralimitaciones políticas, económicas, o incluso judiciales. Además, en el caso de los abogados, constituye para algunos "la piedra angular del Estado de Derecho", pues cumple la tarea de acercar la justicia a los más necesitados y de garantizar el acceso a la misma por todos aquellos que no disponen de los medios".

Para García Murcia (1991: 188) "(...) en el caso de los profesionales que realizan sus servicios, por cuenta ajena y en régimen de dependencia, desaparecen los presupuestos que justifican la colegiación y, en especial, la adscripción forzosa al colegio correspondiente, ya que el profesional, por el tipo de trabajo al que se ha comprometido, se encuentra sometido a poderes y a controles externos; el profesional, por decirlo de forma más gráfica, ya no es responsable de su prestación de servicios, que viene determinada y dirigida por la persona que ha contratado su trabajo, y, de esta forma quedarían sin sentido los controles que a través del colegio se quieren implantar sobre este trabajador".

Sobre el interés público que generan los colegios, Aubia (1995: 2) opina que se concreta en la capacidad disciplinaria del colegio sobre los individuos que lo componen. Esta disciplina es aquella que tiene que servir para proteger los derechos públicos a recibir unos servicios profesionales de calidad, y dice: "(...) la constitución de colegios profesionales ha tenido y tiene un atractivo suficientemente importante en los colectivos de profesionales como para haber conseguido que muchas profesiones intenten tener un colegio propio. Se tiene que aceptar que el colegio puede ser un instrumento bastante eficaz para dar respuesta a intereses de distintos colectivos. No hay que olvidar que la eficacia le viene precisamente del hecho de dar capacidad normativa a los colectivos. La capacidad normativa del colegio, que tiene justificación en sus funciones públicas, es a la vez un potente instrumento de defensa de los intereses privados". Hace una defensa de las virtudes de una colegiación obligatoria desde la óptica de la representatividad de los profesionales, que si tiene que ser realmente representativa, debe incluir a todos los profesionales. El autor considera que es bueno para el equilibrio de poderes que las organizaciones colegiales dispongan de una cierta capacidad de contrapesar la capacidad de interferencia del Estado en todos los ámbitos de la vida. Pone como ejemplo el caso de los médicos con la formación continuada, la cual, dice, es necesaria para adecuarse al actual progreso técnico y científico: "El colectivo de los médicos, para garantizar a la sociedad la competencia de sus médicos, exigirá dentro de las normas del colegio, la obligación individual y deontológica de la formación continuada formalizada. Si no se ha avanzado más rápidamente en esta exigencia es porque existen dificultades metodológicas importantes y preguntas no resueltas sobre cuál es

⁸⁹ Al prólogo de: Martín-Retortillo (coord.) (1996: 10).

el mejor mecanismo para lograr este proceso de formación médica continuada. ¿Sería previsible que la Ley hiciese exigible la formación continuada para los médicos sin que antes hubiese este consenso y que fuese implementado en forma de autoexigencia colectiva?, ¿es imaginable un Estado que convirtiese esta necesidad en Ley? y si todas estas cuestiones no fuesen posibles, ¿tendríamos que aceptar que la Sociedad no tiene ningún instrumento para garantizar la calidad de los servicios profesionales de forma ágil y adaptada a unas necesidades cambiantes que sólo el colectivo profesional conoce a tiempo?".

Sobre la publicidad que pueden hacer los profesionales colegiados, la mayoría de los Estatutos de los colegios prohíben expresamente, o limitan la posibilidad, de hacer publicidad por parte de los colegiados. Sin embargo, Martín-Retortillo (1996: 234) apunta que se está forzando en la adecuación de los estatutos de los colegios a ser más permisivos en este aspecto dado que la publicidad puede tener algunos efectos negativos si se trata de publicidad agresiva o similar a la de la oferta de otros servicios menos sensibles, y también puede tener efectos positivos al contribuir a la libre elección del profesional, al incidir con la oferta y suministrar información de todo tipo sobre el servicio del profesional⁹⁰.

5.3.2. Actividades de los colegios profesionales en España según la legislación vigente

Para el desarrollo de las finalidades esenciales de los colegios, la LCP atribuye a los colegios una serie de funciones que, según Fanlo (1996: 98-100), se pueden agrupar en tres grupos, coincidiendo precisamente con las propias finalidades de los colegios. El primer grupo ordena el ejercicio profesional: incluye entre otras, ordenar la actividad profesional, la vigilancia para el mejor cumplimiento de los deberes de los profesionales, dictar normativa deontológica profesional, sancionar en su caso el incumplimiento de las normas, armonizar los intereses de los colegiados, impedir la competencia desleal (art. 5.k), intervenir en vía de conciliación o arbitraje, en cuestiones que por motivos profesionales aparecen entre los profesionales (art. 5.m), regular los honorarios mínimos de los profesionales cuando no se meriten en forma de aranceles, tarifas o tasas (art. 5.ñ), visar los trabajos profesionales de los

⁹⁰ Ver Martín-Retortillo (1996: 219-235), donde el autor propone mejorar la información de los servicios de los colegiados a terceros, a través de certificaciones, registros o listas, donde se pueden diferenciar las diferentes capacidades, especialidades y cualidades de los colegiados. Registro de publicidad de adscripción de forma voluntaria pero que requiere conocer el nivel del profesional de cada uno, a través quizás de un sistema de exámenes que le califiquen.

colegiados cuando así lo digan los Estatutos (art. 5.q), y adoptar las medidas que llevan a evitar el intrusismo profesional (art. 5.l)⁹¹.

El segundo grupo está formado por las funciones de representación y defensa exclusiva de las propias corporaciones, incluye entre otras: ostentar en su ámbito la representación y defensa de las profesiones delante de la Administración, Instituciones, Tribunales, Entidades y particulares con la legitimación para ser parte de todos aquellos litigios que afecten a los intereses profesionales y ejercer el derecho de petición (art. 5.g), participar en los Consejos y organismos consultivos de la Administración en materia de competencia de cada una de las profesiones (art. 5.d), informar preceptivamente los Consejos Generales, o los de ámbito nacional, los proyectos de ley y disposiciones de cualquier rango que se refieran a las condiciones generales de las funciones profesionales, entre las que figuran, los títulos oficiales requeridos, el régimen de incompatibilidades con otras profesiones y el de honorarios, cuando se rigen por aranceles o tarifas (art. 2.2), intervenir como peritos en los asuntos judiciales o designarlos, por sí mismo, según proceda (art. 5.h), colaborar con la Administración mediante la realización de estudios, emisiones de informes, elaboración de estadísticas y otras actividades relacionadas con los fines de los colegios que se les pueda solicitar o decidan hacer por propia iniciativa (art 5.b).

El tercer grupo está formado por las funciones de representación, defensa, asistencia y gestión en beneficio de los colegiados, que incluye: organizar actividades y servicios comunes, de interés para los colegiados, de carácter profesional, formativo, cultural, de asistencia y de previsión, y otros análogos para el sostenimiento económico a través de los medios necesarios (art. 5.j), encargarse del cobro de las percepciones, remuneraciones, honorarios profesionales, con carácter general o a petición de los interesados, en los casos que el colegio disponga de los servicios necesarios y en las condiciones que digan los Estatutos de cada colegio (art. 5.p), organizar cursos para la formación profesional de postgrado (art. 5.r), y aquellas otras funciones que vayan en beneficio de los intereses profesionales de los colegiados (art. 5.u).

En definitiva, y según Caminal (1995: 4), el colegio tiene que actuar en dos sentidos, "(...) uno para canalizar y representar los derechos de los colegiados; y, otro, para controlar y sancionar, en su caso, la actividad profesional de los colegiados que pueda perjudicar a los ciudadanos".

Sobre la potestad normativa y sancionadora, el legislador concede la posibilidad a cada colegio de dictar sus propias normas y de autorreglamentar su organización y funcionamiento, así los colegios, como organizaciones de profesionales, se pueden dotar de los propios Estatutos en los cuales regulan los aspectos internos, pero

⁹¹ Artículo 5, párrafos ñ), p) y q) modificados por la Ley 7/1997. Ver apartado 5.3.7 de

valorando que tienen que tener una proyección externa ya que tienen que asegurar el orden profesional velando por los intereses de la colectividad. La LCP determina las materias que tienen que regular los Estatutos y les otorga un amplio margen de discrecionalidad para concretar las previsiones legales básicas, por lo que los Estatutos, generalmente, regulan cuestiones de funcionamiento, tipifican sanciones e infracciones colegiales, y establecen limitaciones deontológicas en el ejercicio profesional de sus colegiados. La LCP clasifica las normas estatutarias en tres grupos: Estatutos generales, Estatutos particulares y Reglamentos de régimen interior (art. 6 LCP)⁹². Para garantizar el cumplimiento de esta normativa, los colegios tienen potestad sancionadora por la cual pueden sancionar y reprimir aquellas conductas contrarias al prestigio profesional o que vulneren las normas éticas de la profesión. La potestad sancionadora se regulará, en primer lugar, por lo que dispongan las leyes estatales y/o autonómicas y, en segundo lugar, por el ordenamiento estatutario colegial de cada profesión.

5.3.3. Clases de colegios profesionales

En el caso de España, aún teniendo una única Ley de colegios profesionales, existe una gran variedad de modelos de colegios profesionales. Según Del Saz (1996: 88-92), se pueden clasificar los colegios según los criterios siguientes :

- Según el régimen en que se desarrolla la actividad profesional, se diferencian los colegios que agrupan a:
 - Profesionales y funcionarios: incluye los profesionales que trabajan por cuenta propia y ajena, tanto al servicio de empresas como de la Administración Pública. Nos referimos a los colegios de ingenieros, abogados, médicos, economistas, etc.
 - Cuerpos de funcionarios: incluye los profesionales que pertenecen a un mismo cuerpo de la Administración. Son los colegios de secretarios judiciales, los de los funcionarios de los cuerpos nacionales de la Administración Local, los de los interventores y depositarios de la Administración Local.
 - Profesionales oficiales: incluye los profesionales que son casi funcionarios y ejercen profesión liberal. Son los colegios de notarios, registradores de la propiedad, los corredores colegiados de comercio.
- Según la naturaleza de la titulación exigida para el ejercicio de la profesión, se pueden diferenciar:

este capítulo.

- Los colegios profesionales con titulación académica de grado medio o superior.
- Los colegios de profesionales con título administrativo, incluye a los agentes de aduanas, los administradores de fincas, los agentes de la propiedad inmobiliaria, etc.
- Según la obligatoriedad o voluntariedad de pertinencia a los mismos, se diferencian:
 - Los colegios profesionales obligatorios para ejercer la profesión, como son los de abogados, médicos, ingenieros, etc.
 - Los colegios profesionales voluntarios. Incluyen los colegios de doctores y licenciados en Ciencias Políticas y Sociología, los colegios de auditores de cuentas, o el colegio de mediadores titulados de seguros. En el caso de los auditores, la ley habla de corporación representativa de auditores y pueden serlo los colegios de censores jurados de cuentas, los titulados mercantiles y los economistas. No es obligatorio pertenecer a ninguno de ellos para ejercer la auditoría, puesto que es el Instituto Nacional de Auditoría quien autoriza el ejercicio de la profesión y quien tiene la potestad de sancionar. Les corresponde a las tres corporaciones organizar las pruebas de aptitud, elaborar normas técnicas de auditoría y efectuar la calidad de la actividad de los servicios de sus miembros. El hecho es que se está ordenando una profesión con tres corporaciones diferentes y que ninguna de ellas tiene la función pública de sancionar y que sólo pueden controlar la calidad y los servicios de sus miembros. En el caso del Colegio de Mediadores Titulados de Seguros, hay dos profesiones que ejercen una misma actividad, y tan sólo se exige a los segundos, por el hecho de trabajar por cuenta propia, la superación de unas pruebas de aptitud que les da el título de mediador de seguros titulado. Ahora bien, siendo de adscripción voluntaria, es el colegio el que organiza las pruebas para obtener el diploma de mediador de seguros titulado. No obstante, la potestad de sancionar y controlar la profesión recae en la Administración, y no en el colegio.

5.4. La liberalización de los servicios y los efectos sobre los colegios profesionales

En el caso de España, hay tradición política para regular e intervenir en el sector

⁹² Ver de Pujol, C. (1996: 417-422).

servicios desde el Estado. El Instituto de Estudios Económicos (IEE) (1994: XLII-XLIII), demuestra la existencia con los siguientes casos: "En primer lugar, las empresas más importantes que operan en muchos de nuestros sectores de servicios son monopolios públicos (RENFE, Dirección General de Correos, REDESA, IBERIA, etc.). En segundo lugar, la producción y distribución de algunos servicios han sido concedidas a determinadas empresas privadas y que, en la práctica, funcionan como un oligopolio (transporte de viajeros por carretera, distribución de combustible, televisiones, etc.). Por último, se han fijado contingentes o límites en el número de empresas que pueden entrar en un mercado, imponiendo la autorización por medio de licencias - como es el caso de las farmacias - así como también se exigen licencias y títulos especiales para ejercer algunas actividades profesionales, como la colegiación obligatoria (colegios de abogados, de arquitectos, de odontólogos, etc.)".

Prosigue el IEE: "(...) se trata de una amplia gama de normas y reglamentos que limitan la competencia del sector servicios, que provocan aumentos sustanciales en el nivel general de precios, demoran la incorporación de los últimos avances técnicos y la mejora de la productividad y, sobre todo, impiden la entrada de nuevos competidores que desarrollen procesos de inversión, que generen ocupación y que, de esta forma, contribuyan al crecimiento económico global". Añade Ibáñez (1992: 153): "(...) es trascendental acelerar cuanto antes la liberalización de los servicios, y solamente si el sector servicios se liberaliza rápidamente se impedirá la desindustrialización del País".

El IEE considera que hay que liberalizar los servicios porque:

1. La desregulación se impone donde la intervención pública no cumple con los objetivos por los que fue creada.
2. La regulación y su control suponen unos costes que si se eliminasen contribuirían a mejorar la asignación de recursos del sistema global.
3. La liberalización de los servicios, y sobre todo de aquellos que inciden directamente sobre la estructura de costes de la empresa (telecomunicaciones, transportes en sus tres ramas y distribución de energía eléctrica) es de gran importancia para las empresas industriales españolas. De la liberalización de los servicios depende el tamaño y el nivel de competitividad que puede lograr la industria española en el futuro y sobre todo la dedicada a la exportación. Su capacidad de competir en mercados internacionales depende de su curva de costes, que queda determinada por el funcionamiento de un conjunto de mercados de servicios. La industria es beneficiaria de la liberalización de los servicios, por el menor coste de los servicios que consume y por el aumento de la renta real de los consumidores que, con servicios más económicos, podrán dedicar más recursos al consumo de otros bienes. Al mismo tiempo, la reducción de precios de

los servicios, en la medida que contribuye al control de la inflación, disminuirá la presión de los trabajadores a la hora de pedir aumentos salariales desproporcionados, moderando los costes laborales.

4. La liberalización de los servicios tendría efectos macroeconómicos muy positivos, algo muy importante para un país como España, que tiene que crecer por encima de la media comunitaria para conseguir la convergencia con las economías más desarrolladas del continente.
5. La liberalización contribuye a conseguir la distribución más justa de la renta, ya que, al reducir el precio de los productos, la competencia permite el acceso a las zonas más amplias de la población y el goce de ciertos bienes y servicios. Así mismo, la eliminación de algunas de las restricciones impuestas por las regulaciones actuales, permisos para poner farmacias y colegiación obligatoria en algunas profesiones liberales, acabaría con los privilegios de determinados grupos sociales que no tienen justificación económica, y menos, jurídica. La construcción de una economía de mercado y el desarrollo de un Estado de derecho no se puede basar en la exclusión sistemática de importantes sectores de la sociedad.
6. España se encuentra inmersa en un proceso de integración económica que condiciona significativamente su actuación en materia de política económica y que, incluso en casos determinados, marca unas pautas a seguir obligatoriamente. La liberalización de servicios es prácticamente una realidad dentro del mercado único europeo. Por tanto, la liberalización de los servicios es un proceso imparable.

El mismo IEE da los argumentos a favor de la regulación por parte de las empresas en monopolio y del Estado, los cuales "(...) argumentan que la regulación es necesaria, dado que favorece la equidad y la distribución a través del control de los precios o de la concesión de privilegios a las empresas concesionarias, porque: "protege" al ciudadano de posibles abusos, regula la calidad, la seguridad y la sanidad; y, garantiza la ocupación, manteniendo en funcionamiento algunos servicios públicos, la continuidad de los cuales no tiene justificación económica posible" (1994: XLIII).

Centrándonos en el caso de las profesiones, según el Tribunal de Defensa de la Competencia (TDC) en el informe anteriormente mencionado de 1992, la regulación de las profesiones liberales limita la competencia entre los profesionales. La propuesta del Tribunal es aplicar la libertad de empresa y de libre competencia en el ámbito profesional por lo que hay que quitar las restricciones de la competencia en las profesiones colegiadas independientes. Estas restricciones están separadas en dos grupos: las que limitan la libertad de entrada al mercado; y, las que limitan el ejercicio profesional directa o indirectamente relacionadas con los precios:

- Restricciones que afectan a la libertad de entrada:

- Las barreras de entrada son las restricciones que sin limitar la actividad de los profesionales, se pueden utilizar para impedir su actividad, como es la exigencia de titulación.
- La colegiación obligatoria es donde el problema aparece en el momento en que se utiliza para el propio interés de los colegiados, en lugar de utilizarse para mejorar la calidad de los servicios profesionales y ayudar a mantener ciertos comportamientos favorables a los clientes.
- La exigencia de determinados requisitos para la colegiación que afecten a la libre competencia como pueden ser la nacionalidad española, la contratación de seguros a efectos de responsabilidad o el ingreso en una mutualidad de previsión.
- El monopolio colegial o la prohibición de que haya más de un colegio en un mismo espacio territorial.
- Restricciones que afectan al libre ejercicio de la actividad profesional:
 - Afectan indirectamente a los precios de los servicios:
 - Restricciones territoriales, por las cuales el colegiado no puede actuar en territorio diferente al que está colegiado y que reduce el número de profesionales que compiten con aquellos profesionales colegiados en territorios más pequeños que el ámbito nacional y con el extremo de poderse requerir la colegiación múltiple, (asunto modificado por el RDL de 8 de junio de 1996).
 - Restricciones a la publicidad, que produce un doble efecto de subida de precios y un menor consumo de los servicios a los cuales afecta la limitación publicitaria, al mismo tiempo que dificulta el establecimiento de jóvenes profesionales en las grandes ciudades.
 - Restricciones en la estructura de negocio, que impiden que los profesionales se asocien de la manera que estimen más conveniente para hacer sus servicios, lo que representa una situación de desventaja de los profesionales españoles frente a los extranjeros. No sólo en el extranjero sino también en el territorio español, puesto que las limitaciones no se pueden aplicar a las asociaciones de profesionales extranjeros.
- Restricciones que inciden directamente en la fijación de precios, son aquellas que actúan sobre los honorarios, el hecho de prohibir la libre fijación de precios tan sólo tiene la finalidad de favorecer intereses particulares, hay que evitar el cobro de los honorarios a través del colegio y el cobro por parte del colegio de las posibles tasas en las gestiones que hace el colegio para el colegiado (asunto modificado por el RDL de 8 de junio de 1996).

El informe del TDC se basa en otro informe que hizo la OCDE⁹³ en 1985 en el que, entre otras cosas, se recomendaba a los países que el acceso a las profesiones fuese objetivo y equitativo, que la información a los consumidores estuviese garantizada para poder elegir entre los diferentes profesionales, y que los sistemas de fijación de las tarifas y de los honorarios profesionales estuviesen sometidos a vigilancia con el fin de evitar desviaciones del principio de libre formación de precios.

Según Fernández Ordóñez, presidente del TDC (1993: 367): “El tribunal se concentró en estas cuestiones porque son las que pueden dañar a la economía nacional y las que no permiten que la relación calidad-precio ligue con todo lo que desea el consumidor, que en este caso, son los clientes de los servicios profesionales. Si se liberalizan estos aspectos, ni la colegiación obligatoria, ni los colegios únicos tienen que ser peligrosos desde el punto de vista económico. Es más, si se reforman los aspectos comentados, la reforma ayudará a que en el futuro nadie ponga en cuestión la propia institución colegial”. Sigue argumentando los beneficios que provocará en la sociedad en general la liberalización (1993: 369): “(...) Gracias a la liberalización, los precios bajarán, la calidad aumentará, el trato al cliente mejorará y se extenderá el uso de estos servicios a capas más grandes de la población. (...) Los profesionales también tienen mucho que ganar con la libertad. (...) Para comprobar esto basta con ver qué sucede en aquellos países en los que hay competencia. (...) Allí donde hay competencia (...) los precios son más bajos y los consumidores están mejor, pero también los profesionales y empresarios son más ricos y gozan de un nivel de vida más grande (...) Lo que ocurre es que la competencia, entre otras cosas, permite y estimula la innovación, lo que aumenta la productividad y, por lo tanto, se puede vivir mejor trabajando muy poco, o si se prefiere, se puede aumentar el consumo y el bienestar trabajando lo mismo. La competencia permite asignar eficientemente los recursos (...) la gente paga estrictamente lo que hay que pagar por las cosas y los servicios que adquiere y los productores sólo ganan dinero si han prestado un servicio a los consumidores (...) el país puede crecer más y por tanto sus habitantes pueden ser más ricos. El Estado, para recaptar mucho, no necesita imponer altos impuestos (...) Podemos tener, con menos impuestos, mejores carreteras, mejores pensiones y, en general, mejores bienes públicos. En la medida en que aumente la renta por cápita del país, el profesional se verá beneficiado.”

El punto que con más fuerza se debate es el de la competencia y la calidad y la seguridad de los servicios que ofrecen los profesionales. Según el IEE (1994: 368): “Los partidarios de mantener el sector en su situación actual argumentan que la introducción de competencia amenaza los estándares de calidad, e incluso la seguridad en actividades tales como la arquitectura. Hay, por supuesto, otras

⁹³ OCDE: *"Competition policy and the professions"*, 1985.

manifestaciones de la resistencia al cambio de los colegios profesionales, reclamando el mantenimiento de tarifas mínimas o requisitos mayores para el ejercicio de la profesión (pasantías obligatorias, etc.), pero en estos casos es fácil ver el interés económico particular que se esconde detrás de estas propuestas. (...) La entrada de competencia exige una mayor actividad pública, en este caso de los colegios profesionales, en la fijación de los estándares de calidad y en la vigilancia de su cumplimiento. Pero estas actividades de control y certificación no tienen nada que ver con la imposición de precios mínimos o el hecho de evitar que los profesionales compitan para sus clientes. Consideramos, en definitiva, que la reforma tiene que reforzar la tarea de los colegios en las actividades que les son propias, al mismo tiempo que se tiene que evitar que los precios de los servicios profesionales obtengan privilegios de los cuales no goza la industria y otros servicios. El resultado debería ser que la calidad crezca y a la vez los precios bajen." Según Arruñada (1992: 95): "En el debate se utilizan dos explicaciones contrapuestas sobre el hecho que existen limitaciones a la competencia. La primera se basa en la creencia que las restricciones favorecen un nivel superior de calidad. Contrariamente, la segunda considera la calidad como una simple cortina de humo con la cual los colegios disimulan su deseo de monopolizar el mercado y de obtener el máximo lucro personal para sus miembros. (...) Es típico que (los colegios) exijan una calificación creciente a los nuevos profesionales; sin embargo, raras veces se revisa la de los que ya ejercen, y en cambio sí que se les pueden prohibir ciertas prácticas que aumentarían la información del consumidor sobre la preparación relativa de cada profesional. Todo esto revela que su preocupación real no reside en la calidad, sino en perjudicar la competencia tanto para nuevos entrantes como para los que ya están ejerciendo". Sigue el autor explicando que también del informe del TDC (1992), se observan restricciones que impiden al consumidor informarse sobre las diferencias de calidad, la tendencia a la protección de los errores cometidos entre los miembros de la profesión y, en definitiva, muchos otros aspectos que provocan grandes dudas sobre la idea del monopolio corporativo como una garantía de la calidad del servicio. Arruñada opina que se tienen que definir, por una parte, los servicios que queremos que produzcan los profesionales y cuáles los funcionarios o reguladores; y, por otro lado, se tiene que pensar en cómo instrumentar una transición que evite el aumento de las barreras de entrada. Así, divide el proceso en tres etapas: análisis del producto y sus características, valoración del coste de las restricciones; y, consideración de las alternativas. Analiza los efectos de la liberalización de la intermediación en el mercado de valores, con la desaparición de los agentes de cambio y bolsa, y en la que se sustituye un monopolio profesional por un mercado más abierto, pero con un poderoso órgano regulador que es la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Este hecho implica costes importantes que pueden

anular casi todos, o todos, los beneficios de la propia liberalización. Por esa razón, el proceso de liberalización no ha traído beneficios positivos en la sociedad.

5.5. Evolución de la legislación en España en materia de colegios profesionales

5.5.1. Modificaciones propuestas por el Gobierno a la Ley de colegios profesionales de 1974 (Anteproyectos de Ley de noviembre 1992 y marzo 1995; y Real Decreto Ley de 7 de junio de 1996)

Como respuesta a la corriente liberalizadora vista en el apartado anterior, el gobierno socialista inició diferentes proyectos con el fin de adecuar la situación de determinados sectores del país. En el caso de los colegios profesionales, se dispone del anteproyecto de Ley para armonizar la actuación de los colegios profesionales en el entorno europeo de 1992, no aprobado, y un modificado de 1995⁹⁴, sobre la Ley actual⁹⁵. Modifica de la LCP de 1974 los artículos que se consideran contrarios a la libre competencia y al principio de libertad de empresa (art. 38 CE):

- El ejercicio de las profesiones colegiadas se realizará en libre competencia y estará sujeto a las leyes de defensa de la competencia, competencia desleal y general de publicidad.
- Los funcionarios están exonerados de la colegiación⁹⁶, así como aquellos titulados que trabajen para sociedades estatales y entes públicos.
- Liberalización de los honorarios profesionales por la cual los colegios no pueden fijar los honorarios mínimos⁹⁷ y supresión del cobro obligatorio de honorarios a

⁹⁴ Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley 2/1974, de 13 de febrero, reguladora de los colegios profesionales, para adecuar el ejercicio de las profesiones colegiadas a la legislación en materia de competencia, "BOCG", Congreso, serie A, núm.114 del 27 de noviembre de 1992. Anteproyecto de Ley de 7 de marzo de 1995, por el cual se modifica la Ley 2/1974, de 13 de febrero, reguladora de los colegios profesionales.

⁹⁵ Ver López Ramón (1996: 275-285).

⁹⁶ Ver Montero y Casado de Amezua (1984: 563-570). También a Fanlo (1992: 134-140). Según Caminal (1995: 15): "(...) la exoneración de la colegiación obligatoria a funcionarios y contratados por las administraciones públicas en régimen laboral, significaría dos criterios deontológicos para una única manera de ejercer la profesión, desconociendo que , en definitiva, todo profesional profesa por un único tipo de ciudadano, ya sea atendido por el servicio público, o bien en régimen privado".

⁹⁷ Según Caminal (1995: 16): "una desregularización de honorarios profesionales no haría más que introducir una dosis importante de inseguridad en el mercado, segmentaría de manera peyorativa los profesionales, agravaría el proceso de proletarización de muchas profesiones y sería campo abonado para penalizar injustamente muchas situaciones como es el caso de los vencimientos en costes en los pleitos y contenciosos."

través de los colegios o reducción del visado a una simple comprobación técnica⁹⁸.

- Las corporaciones no podrán condicionar la colegiación a la prestación de fianzas, garantías, ni otras cargas análogas, salvo que la administración competente las imponga a condición de acceso al ejercicio privado de la profesión colegiada.
- La colegiación se hará en una única demarcación geográfica donde se realice la actividad profesional.

Este Proyecto de Ley ha recibido muchas críticas, sobre todo del Colegio de Ingenieros que es a quien más afecta⁹⁹. El proyecto, pese a mantener la colegiación obligatoria, pretende reducir la potestad de ordenación colegial a aquellos aspectos que no afecten a la determinación del precio de los servicios colegiales, porque son los que están produciendo inflación y encarecimiento de servicios, y se trasladan las competencias al TDC. Queda en duda la necesidad de la obligación de la colegiación cuando desaparecen del colegio y las funciones públicas de control del ejercicio profesional que justifican su existencia.

La Unión Profesional, entidad que agrupa los consejos superiores de todos los colegios de profesionales de España, se manifiesta contraria a las medidas del TDC y del proyecto de Ley presentado en 1992¹⁰⁰. Sintetiza las causas de la oposición López Ramon (1996: 269):

" 1. La reforma que está en proyecto distorsiona el régimen jurídico de los colegios profesionales y del ejercicio de las profesiones tituladas, según el art. 36 de la Constitución. Esto se debe al mismo carácter sectorial de la reforma y de la sujeción directa y plena que se impone para estas instituciones respecto de la legislación propia de la actividad mercantil.

2. La facultad normativa propia de los colegios profesionales para la ordenación del ejercicio de las profesiones en el plano deontológico, implica un margen de

⁹⁸ Según Del Saz (1996: 118), el hecho de que desaparezca el cobro de los honorarios a través del colegio, supone la pérdida de la información de los servicios profesionales, cosa que incide directamente en las estadísticas, programación y establecimiento de servicios colegiales y siendo casi imposible la colaboración con Hacienda Pública. En el caso de los visados, su desaparición afecta, por una parte, en el control del trabajo realizado por el profesional; y, por otra, como forma de ingreso del colegio, que en muchos casos es una parte importante del total de los ingresos, y que en ningún caso implica más precio al cliente sino que el importe sale del propio profesional.

⁹⁹ Ver los informes presentados por el *Consejo General de Colegios de Arquitectos*, y del *Consejo General de Colegios Oficiales de Ingenieros Agrónomos*, y los dictámenes que los colegios anteriores encargaron a los profesores Ariño Ortiz, Muñoz Machado y Parejo Alfonso.

¹⁰⁰ *Unión Profesional*: "Declaración de Unión Profesional sobre el Proyecto de Ley de reforma de la Ley de Colegios Profesionales", aprobada por unanimidad en la asamblea celebrada el 19 de enero de 1993".

autonomía no compatible con la manera de someterse los colegios a la fiscalización directa por los órganos administrativos de la defensa de la competencia.

3. No está justificada la supresión de toda facultad de los colegios para sancionar la competencia desleal entre sus miembros, sin perjuicio de la función jurisdiccional que corresponde a los órganos de la Administración de Justicia.

4. La simple supresión de toda competencia sobre las tarifas no es alternativa correcta a los posibles abusos que se pudiesen producir en el ejercicio de esta tradicional facultad. Las regulaciones de honorarios con carácter orientativo no son contrarias a la libertad de pactos y producen efectos positivos de información y referencia para el usuario.”

Con el gobierno del Partido Popular, se aprueba el Real Decreto Ley 5/1996, de 7 de junio, de medidas liberalizadoras en materia de suelo y colegios profesionales (BOE núm. 139 del día 8 de junio 1996). La nueva Ley trata 5 puntos:

- El primero, hace una declaración de principios sobre el ejercicio de la libre competencia de las profesiones colegiadas y libre remuneración (modificación en el artículo 2.1. de la LCP).
- El segundo, somete los acuerdos de los colegios de contenido económico a la Ley 16/1989 de defensa de la competencia, cuyo art. 1 prohíbe todo acuerdo, decisión o recomendación colectiva o práctica concertada que tenga por objeto producir el efecto de impedir, restringir o falsear la competencia en todo o parte del mercado.
- El tercero, suprime la obligación de colegiar en más de un colegio cuando se actúe fuera de su ámbito (art. 3.2. de la LCP).
- El cuarto, correlacionado con el anterior, prevé el control y la potestad sancionadora de los colegios sobre los profesionales que actúen en su demarcación, aunque no estén colegiados en él (art. 4.3. de la LCP).
- El quinto, modifica las funciones de los colegios para sustituir la regulación de honorarios mínimos por honorarios meramente orientativos (art. 5 de la LCP).

Los primeros cuatro puntos, según la disposición final primera, declaran su naturaleza de carácter básico bajo el art.149 de la Constitución, por tanto queda pendiente de aplicar la modificación quinta sobre la supresión de honorarios mínimos por parte de las Comunidades Autónomas que tengan transferida esta competencia.

El TDC critica este Real Decreto Ley y denuncia la nula eficacia del mismo: “El Tribunal expresa su inquietud por la interpretación “muy extendida” entre los propios colegios que “para algunos de ellos nada ha cambiado, ni cambiará con la aprobación de este proyecto de ley”, mientras que para otros “ tan sólo existe un cambio marginal”. (...) El Tribunal se decide por la eliminación del visado y el cobro de los honorarios por parte de los colegios” (Diario Cinco Días, de 15 de noviembre de 1996). “El TDC cree que la libertad de honorarios es esencial para que la reforma

consiga el efecto económico que pretende, “esto es, que los precios de los servicios profesionales vengan determinados por el mercado y no por instancias exteriores” (Diario La Gaceta de los Negocios, de 2 de diciembre de 1996).

En el caso del País Vasco, el 5 de noviembre de 1996, se aprobó un Proyecto de Ley de profesiones tituladas y de colegios y consejos profesionales que contemplaba la libertad de colegiación como criterio general pero dejaba al Parlamento la decisión última porque los estatutos de los colegios tienen que ser aprobados por la Cámara. Todos los profesionales al servicio de la Administración tendrán libertad de colegiación, excepto médicos y personal de enfermería. Todos los profesionales deberán tener un seguro de responsabilidad civil. Solamente podrá existir un colegio para un tipo de profesionales por territorio histórico y tan sólo un a nivel de la Comunidad Autónoma. Los colegios deberán estar formados por profesionales con título universitario. El proyecto regula los deberes y derechos de los profesionales, así como un régimen de infracciones y sanciones en el ejercicio de la profesión, desde la multa a la inhabilitación profesional. Habrá sanciones para quien observe casos de intrusismo profesional y no lo denuncie.

5.5.2. Modificaciones que aporta la nueva ley de colegios profesionales: Ley 7/1997 de 24 de abril

Finalmente el 24 de abril de 1997, el gobierno, después de las presiones tanto de los colegios como de los defensores de la liberalización de los servicios, aprueba una nueva ley de colegios profesionales que reforma la ley anterior de 1974 y que pretende adecuar la normativa legal a la situación que vive el sector.

Las modificaciones que la nueva ley sobre colegios profesionales aporta sobre la Ley 2/1974, de 13 de febrero, son:

- El ejercicio de las profesiones colegiadas se realiza en régimen de competencia, aunque está sujeto, en la oferta de servicios y fijación de su remuneración, a la Ley sobre la Defensa de la Competencia y a la Ley sobre Competencia Desleal.
- La colegiación única para trabajar en todo el país, salvo para los procuradores, que están sometidos al deber de residencia. Los profesionales que quieran realizar sus actividades fuera de su demarcación lo tendrán que comunicar a los colegios de fuera de su inscripción de las actuaciones que vayan a realizar.
- El visado funcionará solamente como un certificado; de esta manera el colegio controla el aspecto formal de trabajo, y no tiene en cuenta las características de calidad.
- Las pautas de publicidad continuarán siendo marcadas por el colegio.

- Se elimina la facultad de las corporaciones profesionales de dictar o fijar honorarios mínimos a los trabajadores, aunque pueden establecer honorarios de referencia (se exceptúa el caso de los notarios, corredores de comercio de la propiedad y mercantiles que tienen que tener en cuenta los aranceles).

Las opiniones, pero, no se hicieron esperar. El Presidente de Unión Profesional, el Sr. Eugeni Gay, al ser aprobada la Ley, ya manifestó que: "(...) el colectivo está de acuerdo y contento con la nueva Ley, puesto que se mantienen las profesiones en el entorno europeo y no se ha desvirtuado el carácter de corporaciones de derecho público del art. 36 de la CE, pero solamente se han adecuados los aspectos económicos de la Ley de 1974 y queda por revisar su contenido político. En la actual redacción no se contempla la situación autonómica que vive España. Falta una Ley de bases que recoja la nueva realidad social, política y económica en la que se desarrollan las profesiones liberales españolas, una situación que viene impuesta en gran parte por las propias circunstancias europeas. Unión Profesional solicita unas normas generales que rijan las profesiones de carácter nacional, y solicita una nueva estructura que regule las relaciones de los consejos autonómicos con el consejo general de ámbito estatal y con los colegios territoriales. Esta situación llevaría a un mismo código deontológico y a unas mismas normas sancionadoras para todo el territorio español, ya que se considera sin sentido que cada autonomía regule a su manera" (Diario Gaceta Universitaria, de 28 abril de 1997: 19).

Los defensores de la liberalización consideran que han sido unas medidas muy tímidas. Gregorio Izquierdo, del IEE, considera que " (...) el poder de los colegios profesionales sigue siendo prácticamente el mismo. En el caso de las farmacias no se ha resuelto la libertad para abrir nuevas farmacias y quien da las concesiones es el colegio de farmacéuticos. Tampoco se han liberalizado las tarifas fijadas por normas administrativas, sobre todo, las de los arquitectos, y se siguen exigiendo las pasantías obligatorias para los abogados acabados de licenciar y que se quieren colegiar" (El Economista, de 25 octubre de 1997).

5.6. Resumen y conclusiones del capítulo

En este capítulo se ha analizado la problemática actual de los colegios profesionales en España.

En España, los colegios profesionales se han perfilado como corporaciones de derecho público por los servicios que ofrecen a los ciudadanos. Tienen personalidad jurídica y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines. La pertinencia a los mismos es obligatoria y se puede colegiar quien tenga la titulación académica o

profesional pertinente. No obstante, hay colegios voluntarios y colegios de profesiones con título administrativo. Las principales funciones que realizan son la representación de los derechos de los colegiados, el control y la potestad sancionadora de la actividad profesional del colegiado que pueda perjudicar al ciudadano. Están regulados por la Ley 7/1997 de 14 de abril que sustituye la primera Ley de 13 de febrero de 1974, reformada por la Ley 74/1978 de 26 de diciembre. Están reconocidos por la Constitución Española, y tienen transferidas las competencias a las Comunidades Autónomas, salvo en la legislación básica, que queda a manos del Estado.

En el marco del nuevo entorno europeo con la entrada de España a la CEE y con el objetivo de armonizar los servicios profesionales, el TDC presenta un informe en junio de 1992 donde proclama la liberalización de los servicios. Se presentan dos anteproyectos de Ley, nunca aprobados, (noviembre 1992 y marzo 1995) que pretenden modificar los puntos siguientes de la Ley: la obligatoriedad de pertinencia al colegio para ejercer la profesión, la regulación de los honorarios, la regulación de la publicidad a realizar, la prohibición del ejercicio de la profesión en ámbito diferente al del colegio, el cobro de los honorarios vía colegio y los visados. El 7 de junio de 1996 se aprueba un Real Decreto que básicamente, por un lado, suprime la obligatoriedad de colegiar en más de un colegio cuando se actúe fuera de su ámbito, siendo el responsable del control de su actuación el colegio donde el profesional esté actuando. Y, por otro, sustituye la regulación de los honorarios mínimos por honorarios orientativos. Estas reformas sólo afectan a determinados colegios y de forma muy marginal. El objetivo final es obtener la libre competencia de las profesiones colegiadas y la libre remuneración de manera que sea el propio mercado el que determine el precio de los servicios profesionales.

El problema es cómo asegurar la calidad y la seguridad de los servicios profesionales al ciudadano. Los contrarios a la liberalización, liderados por Unión Profesional, opinan que sin una regulación de la actividad no se puede asegurar desde los colegios la calidad de los servicios. No obstante, los colegios casi no revisan la calidad de los profesionales que ejercen, pero en cambio, sí dificultan la competencia para los nuevos entrantes y para los que ya ejercen. También hay que tener presente que el coste que supone una liberalización de servicios puede sobrepasar los beneficios de la propia liberalización.

Finalmente, el 14 de abril de 1997 se aprueba la nueva Ley de colegios profesionales a nivel estatal, que pretende recoger todas las opiniones revisadas anteriormente, y que aporta respecto a la normativa vigente hasta la fecha: la colegiación única para ejercer en cualquier zona del territorio nacional (excepto los procuradores), somete a los colegios y a las profesiones a las leyes sobre la defensa de la competencia,

elimina la facultad de las corporaciones profesionales para fijar o dictar honorarios mínimos, vacía de contenido económico el visado que utilizaban arquitectos, aparejadores y algunos ingenieros, siguen vigentes los aranceles de notarios, corredores de comercio, de la propiedad y mercantiles, y obliga a los colegios profesionales en el plazo de un año a adaptar sus estatutos a las modificaciones introducidas por la nueva ley.

El proceso de reforma de la normativa legal de los colegios profesionales ha sido un proceso largo, iniciado en 1992 y hasta abril de 1997 no se aprueba la nueva Ley. Aún así, la Ley no ha convencido al colectivo profesional y justo al ser aprobada, ya se ha reclamado una nueva Ley que tenga en cuenta la situación política española. Los defensores de la liberalización de servicios tampoco creen que las medidas adoptadas sean suficientes, consideran que la nueva Ley se ha quedado corta, que los colegios profesionales siguen teniendo apartados protegidos y que se tendrían que liberalizar por completo. Sin embargo, estas modificaciones afectan tan sólo a abogados, médicos, arquitectos e ingenieros, puesto que son profesionales colegiados al cien por cien. Para el resto de profesionales con escaso nivel de colegiación, y entre ellos los economistas, no tiene efectiva incidencia, ya que de hecho el precio de sus servicios ya queda regulado por el propio mercado y no por tarifas mínimas porque gran parte del colectivo no está colegiado.

CAPÍTULO 6. EL CASO PARTICULAR DE LOS COLEGIOS PROFESIONALES EN LA PROFESIÓN DE ECONOMISTA EN ESPAÑA

6.1. Introducción

En el capítulo anterior se ha analizado la evolución histórica y normativa y la situación actual de los colegios profesionales en España. Este capítulo se centra en el estudio particularizado del caso de los colegios de economistas en España. El objetivo es doble. Por un lado, se pretenden diagnosticar los efectos que los cambios, mencionados en el capítulo anterior, tienen sobre estas corporaciones; por otro lado, se quiere mejorar el conocimiento de los mismos teniendo en cuenta, entre otras, sus obligaciones, el colectivo que agrupan, la profesión que defienden y su evolución histórica. Ambos objetivos están orientados a aportar información relevante para poder diagnosticar en un capítulo posterior, según se ha desarrollado en los capítulos segundo, tercero y cuarto, los factores clave a incluir en los sistemas de información para el control de gestión de los colegios de economistas como organizaciones no lucrativas que son.

El capítulo se ha distribuido en diferentes apartados. En primer lugar, se estudia la profesión de economista en España, así como de los profesionales que ejercen de economistas, con el objetivo de mejorar el conocimiento del colectivo que el colegio tiene que satisfacer. Dentro de este apartado, también se hace referencia a la evolución histórica de la profesión. No obstante, se pretende definir la profesión del economista.

En un segundo apartado, se detalla la situación de los colegios de economistas de España, a partir de los estatutos que los regulan, qué finalidades tienen, quién los puede integrar y cómo se gobiernan. También se estudian las actividades que realizan los colegios de economistas españoles. Finaliza el apartado con la descripción de la problemática actual de estas organizaciones, valorando el carácter de adscripción voluntaria que los caracterizan, el crecimiento neto que están experimentando en la actualidad, cada vez más bajo, y en algunos casos, incluso negativo, la evolución del número de licenciados en Económicas, la profesión que engloban y, las instituciones que actúan en competencia con los colegios de economistas.

6.2. La profesión del economista en España

6.2.1. Evolución histórica: Del nacimiento de la profesión hasta el reconocimiento oficial de la misma, con la creación del primer colegio profesional para los economistas.

Los orígenes de la profesión del economista los podemos situar con el surgimiento de los mercaderes y los agentes de cambio medievales. A partir del siglo XI se inicia una nueva etapa de la historia de la Europa occidental caracterizada por la reactivación de la vida urbana. Frente a la anterior economía rural y autárquica, con el resurgir de las ciudades, se desarrolla el comercio, la circulación monetaria y aparecen los mercaderes y artesanos como figuras dinamizadoras de la sociedad urbana. El burgués se convierte en un sujeto humano especial que, a partir del Renacimiento, promueve el desarrollo del capitalismo moderno. El propio nacimiento de la ciencia económica, que es posterior al surgimiento de las prácticas, tanto mercantiles y financieras, como de política económica de los Estados modernos, tiene que ver con los mercados urbanos, el comercio y la marina.

Sin embargo, no se empieza a hablar de los economistas como profesionales que se dedican a la economía, hasta finales del siglo XVIII¹⁰¹. Se diferencian los economistas de otros profesionales, pero no siempre con críticas demasiado buenas. La profesión a lo largo de la historia ha generado diversidad de opiniones, tanto positivas como negativas. Así, en 1790, el filósofo inglés Edmund Burke, los diferencia como una nueva profesión que marca un cambio en la sociedad, y al mismo tiempo los culpa de males sociales: "(...) la era de la caballería se ha acabado. La de los sofistas, calculadores y economistas ha triunfado, y la gloria de Europa se extinguirá para siempre" (citado por Guillén, 1989: 11). O también, en febrero de 1944, F.A. Von Hayek, en un discurso en la *London School of Economics*, da por sentado que, tradicionalmente, los economistas han sido impopulares, y cita la observación de Bagehg donde éste remarca que el público nunca ha lamentado la muerte de un economista. Se fija también en cómo en la historia del arte, la iconografía pictórica suele utilizar recursos como monstruos devoradores de niños para simbolizar la figura del economista. Hayek intenta buscar en la historia la causa que justifica estas apreciaciones, y confirma que los economistas son una comunidad sorprendentemente agradable, sensible, menos excéntrica y alocada que otros científicos, pese a soportar una reputación peor que cualquier otra profesión, y que la

¹⁰¹ Para un análisis exhaustivo de la evolución cronológica de la profesión española del economista dentro del contexto mundial desde el año 300 hasta 1990, ver Guillén (1989: 242-268). Para el caso únicamente español y desde 1929 hasta 1995, ver COEV (1996: 46-48).

sociedad se los imagina particularmente duros, llenos de prejuicios y sin sentimientos. Para Stigler (1987: 25), los “economistas son bien recibidos en la medida que prediquen lo que la sociedad desee escuchar”, pero como economista que es, denota un sentimiento a la vez pesimista y se cuestiona: “(...) - ¿Por qué cuando el economista asesora en su sociedad es fríamente, y con demasiada frecuencia, ignorado?” (Stigler, 1987: 92). Stigler se responde a sí mismo considerando que la sociedad no entiende los argumentos que los economistas utilizan para explicar los hechos económicos. Acaba su disertación con la siguiente paradoja: “El economista es fundamentalmente y verdaderamente importante cuando está incrementando el conocimiento del funcionamiento de los sistemas económicos. El conocimiento nuevo sobre el funcionamiento de las economías, es con toda seguridad especializado y técnico en su naturaleza, de manera que será conocido, en primer lugar y primordialmente, por sus propios compañeros profesionales. Por lo tanto, la influencia del trabajo de un economista y la estimación popular (no profesional) en la que se mantiene, tienen que estar probablemente correlacionadas negativamente. Esta cadena de argumentos no es inevitable – un Einstein llega a ser, después de un cierto tiempo, un personaje célebre para los millones de personas que no tienen ni idea de sus descubrimientos -, pero en general, uno puede concluir que la popularidad amplia y la influencia importante son rivales, no socios” (Stigler, 1987: 106).

En el caso español, el proceso histórico de la ciencia económica comienza a partir del siglo XIII " (...) durante la época del capitalismo comercial, siendo un aspecto esencial la superación práctica y teórica del problema del préstamo con interés, puesto que permite avanzar por el terreno de una economía monetaria con instituciones financieras cada vez más sofisticadas que asignan los recursos a los fines más necesarios. (...) Lo que asegura la existencia de la profesión económica es el desarrollo del método de la partida doble¹⁰², y el surgimiento de los Estados modernos, que implica el ejercicio de las primeras políticas Económicas y, sobrevivir con el análisis científico de la renta y la riqueza de las naciones. Todo esto permite acumular todo un conjunto de conocimientos prácticos y el cultivo de la ciencia económica que, juntamente con la institucionalización de programas estables y regulares, desarrollan la enseñanza práctica y teórica de la ciencia económica, y se puede hablar definitivamente de una verdadera profesión económica” (Guillen, 1989: 237). En la tabla 6.1 se detallan los acontecimientos más importantes de la formación de la profesión de economista.

¹⁰² Hernández Esteve realiza un amplio estudio de las investigaciones realizadas sobre la implantación de la partida doble en España. Fecha de 1275 el primer sistema contable utilizado por la *Banca Fivaller de Barcelona*, que se aproximaría al sistema de la partida doble pero sin tener un cuadro completo de cuentas (1992: 18-36).

Pero en España, los estudios universitarios de economía independientes llegaron tarde. Curiosamente, fueron centros extrauniversitarios los primeros en ofrecer asignaturas de economía. La Real Sociedad Aragonesa de Amigos del País creó en 1784 la primera Cátedra de Economía encomendada a Lorenzo Normante, y en 1814, la *Junta de Comerç de Barcelona* seguiría el ejemplo, nombrando profesor de la cátedra creada de Economía Civil a Fray Eudaldo Jaumandreu. Las asignaturas de economía, específicamente de Economía Política, no entrarían en los planes de estudio de las universidades hasta 1807, no en facultades exclusivas para la economía sino en las facultades nombradas entonces “Facultades de Leyes”. Pero, por razones políticas, se prohíbe enseguida su docencia. La primera Escuela de Comercio fecha de 1850 “donde se imparten clases de Cálculo Mercantil y Financiero, Derecho y Legislación Mercantil Española y Comparada, Hacienda Pública, Economía, Estadística, Geografía Económica, Administración Económica, idiomas, y a partir de 1953 se imparten también clases de Contabilidad” (Fernández Peña, 1992: 54)¹⁰³. Solamente a partir de 1857, con el llamado Plan Moyano, la asignatura de Economía Política adquiere consistencia y continuidad en los Planes de Estudio de las Facultades de Derecho (Fuentes Quintana, 1991: 31). Así pues, en España a lo largo del siglo XIX, tienen lugar diferentes intentos de institucionalizar la enseñanza económica que no se harán realidad hasta el siglo XX debido a la inmadurez y al retraso político y material del país" (Guillen, 1989: 238). Otra causa que puede justificar este retraso es el predominio de "la economía rural, artesanal y agrícola a escala minifundista, con las excepciones de las industrias de hierro en el norte y textil en el nordeste" (Fernández Peña, 1992: 53) que caracteriza la economía española de la época. A partir de la II República, concretamente en 1932 aparecen organizados por la Facultad de Derecho de Madrid, los Estudios Económicos y Administrativos. En 1933, se abren tres especialidades en la licenciatura de Derecho de la *Universitat de Barcelona*, una de las cuales era la de Estudios Económicos. En 1937, y en plena Guerra Civil, se crea en Valencia, la Facultad de Ciencias Jurídicas, Políticas y Económicas; y en Barcelona, la Facultad de Derecho y Ciencias Económicas. Pero todos estos intentos quedan eliminados en 1939¹⁰⁴, y no será hasta el 16 de febrero de 1943, en plena posguerra, cuando “se crea en Madrid una Facultad de Economía, y con carácter de continuidad, estructurándose una licenciatura de cuatro años con tres especialidades: Teoría Económica, Política Económica y Hacienda Pública, y Economía Privada” (Guillén, 1989: 112). Los primeros licenciados en Ciencias Económicas reciben su título el 7 de octubre de

¹⁰³ Ver a Fernández Peña (1992), la estructura de los estudios de comercio de 1901 a 1953 en España (pág. 55), el plan de estudios de 1956 para obtener el título de perito mercantil y de profesor mercantil (pág. 56).

¹⁰⁴ Para ampliar la información sobre la desaparición de la *Universitat de Barcelona* en

1947, en una etapa autárquica del franquismo. “A partir de ese momento, economista es el licenciado en Ciencias Políticas y Económicas (sección Economía). En 1953, la licenciatura cambia de nombre y se llama Ciencias Económicas y Empresariales, una vez creada la sección de Economía de la empresa, que significa la absorción de las Escuelas Superiores de Comercio. Les nuevas escuelas de comercio imparten dos ciclos: el de peritaje y el de profesor mercantil, mientras que la intendencia mercantil y el actuario de seguros quedan dentro de la sección de economía de la empresa de las facultades” (Guillén, 1989: 112). Barcelona no recupera su Facultad de Económicas hasta 1954¹⁰⁵. Se reconoce oficialmente la profesión de economista en agosto de 1953¹⁰⁶, cuando se crea el primer colegio profesional para los economistas, que coincide con el inicio de la década del desarrollo económico español (1959-1972)¹⁰⁷. La profesión vive unos momentos iniciales de esplendor moderado.

6.2.2. Evolución de la profesión de la década de los setenta hasta la actualidad.

6.2.2.1. Imagen social de la profesión en la década de los setenta.

No obstante, a principios de los años setenta, con la crisis económica que coincidió con el incremento de precios del petróleo en 1973, y sus grandes consecuencias e implicaciones, no sólo a nivel español, sino a nivel mundial, la profesión del economista cae en un desprestigio social absoluto, que durará toda la década. El Ministerio de Trabajo hace la valoración siguiente refiriéndose a esta década: “ (...), los temas económicos se han convertido en parte integrante de la vida cotidiana. Valorar la incidencia que esta dinámica forzosa ha tenido en la profesión no es sencillo; lo que sí está claro es que detrás de un “boom” inicial en sus primeras promociones de las que surgieron hombres que, en la actualidad, ocupan cargos de

1939, ver Benet (1995).

¹⁰⁵ Para ampliar sobre los hechos cronológicos de la creación de la *Universitat de Barcelona*, ver Bosch y Gimpera (1971: cap. 1 i 2). A nivel de hechos curiosos, ver Lluís Barbé y otros (1989: 117-129) para ampliar en los hechos cronológicos de los inicios de la *Facultat d'Econòmiques de Barcelona* hasta el año 1968.

¹⁰⁶ Decreto del 11 de agosto de 1953, por el cual se crea el “Colegio de Doctores y Licenciados en Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales, sección de Económicas y Comerciales”.

¹⁰⁷ Lluís Barbé y otros (1989: 133-146) hacen una revisión cronológica de la mano de Fabián Estapé, en los diferentes planes económicos (Planes de Estabilización, Ley de ordenación del crédito y de la banca, Planes de desarrollo, esquemas de planificación regional) que marcaron la política económica española de este periodo.

gran relevancia, en el contexto económico del Estado, la profesión pasó a un segundo plano, un plano nada brillante, y que influía y participaba poco o nada en el panorama nacional” (1980: 19). En 1970, Trias y Puig (1972: 17), cuando describen los resultados de la encuesta realizada a los economistas licenciados de las Facultades de Barcelona y de Madrid¹⁰⁸ sobre la definición del campo profesional del economista, confirman este momento de desprestigio: "Una mayoría de los economistas considera que no ejerce como tal o que sólo en parte ejerce de economista. (...) Si nosotros mismos no sabemos si somos economistas, ciertamente débil nos parece nuestra posición. Son muchos los que antes que economistas se consideran directivos o propietarios de empresa, o profesores a diferentes niveles, funcionarios públicos, militares y abogados. ¿Sigue la imprecisión que siempre existe en un inicio, o - empieza una falta de prestigio de la profesión que hace que nos declaremos otra cosa antes que economistas?. - ¿Estamos, pues, ante las vaguedades e indecisiones de una carrera incipiente, o es que falla el contacto con las necesidades de nuestra sociedad?".

<i>Hechos</i>	<i>España</i>	<i>Resto del mundo</i>
Práctica mercantil y bancaria sedentaria	1200	1200
Conocimiento formal mercantil	1482	1478
Política económica del Estado Moderno	1476	1534
Primera escuela de pensamiento económico	1526	-
Sistema clásico de ciencia económica	-	1776
Enseñanza institucional:		
<i>Subsidiariamente, dentro de otros estudios:</i>		
Escritura y aritmética	1300	1300
Ideas Económicas	1784	1746
<i>De forma independiente:</i>		
Entra en el plan de estudios de la Universidad de Leyes la asignatura de economía política, (desaparecen en 1808).	1807	
Se crea la primera Escuela de Comercio en Barcelona.	1850	1740
Vuelve la asignatura de economía política a los planes de estudio de la Universidad de Leyes de Madrid.	1857	
Escuelas de dirección.	1916	1881
Se organizan los Estudios Económicos y Administrativos a la Facultad de derecho de Madrid.	1932	

¹⁰⁸ Ficha técnica de la encuesta: realizada por la *Universitat Autònoma de Barcelona* en mayo y junio de 1970. Se envían cuestionarios a 3.800 licenciados en Ciencias Económicas de las Facultades de Madrid y de Barcelona (el número total de licenciados era de 3.989). Las respuestas obtenidas fueron 831, lo que significa un índice de respuesta sobre la población total del 20,5%).

Se crea la Facultad de Ciencias Jurídicas, Políticas y Económicas en Valencia y la Facultad de Derecho y Ciencias Económicas en Barcelona (desaparecen en 1939).	1937	1895
Se crea la primera Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, en Madrid.	1943	
Nace la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, en Barcelona.	1954	
Organizaciones profesionales	1947	1885

Tabla 6.1. Acontecimientos más importantes de la formación de la profesión del economista. Adaptado de Guillén (1989: 18).

En 1974, el *Col·legi d'Economistes de Catalunya* (CEC) realiza una encuesta a veinte personalidades del mundo político, social y económico (economistas y no economistas) partiendo de la base que no queda muy claro el papel que ha realizado el economista en la sociedad. De este estudio se derivan entre otras, las siguientes conclusiones (*Col·legi d'Economistes de Catalunya*, 1974):

- Falta de definición del ser y qué tiene que ser del economista (la encuesta se realiza al cabo de 25 años de graduarse promociones cada vez más masivas de economistas y se sigue sin tener una conciencia clara de qué es y para qué sirve un economista en España).
- Sobre las áreas de actuación y competencia del economista en el momento de la encuesta y en el futuro, se indica que cualquiera de las áreas de actividad económica puede ser un campo perfecto para el desarrollo del profesional en la economía. Si se tiene en cuenta que existe una opinión generalizada de la necesidad de una mayor especialización de las funciones del economista intentando que se haga en la Universidad, el hecho de que haya esta indefinición constituye, seguramente, un desconocimiento implícito de cuáles tienen que ser las funciones y las áreas específicas de actuación del economista.

Finaliza el estudio con la siguiente apreciación: "(...) aunque se asignan al economista, en muchas respuestas, funciones dirigentes en un futuro próximo, la repetida observación de la posible formación de un exceso de oferta, y, también, de una disminución de la honestidad dentro de la profesión, no parece presentarle un futuro demasiado positivo. Tan sólo si el economista es capaz de abordar seriamente una tarea de concienciación de sus funciones, podrá contemplar con cierto optimismo el futuro. Si no, el deterioro de la profesión parece inevitable" (CEC,1974: 109). Reafirma la opinión otro economista, Fabián Estapé, diciendo: "no existe moda; es más, creo que (los economistas) estamos pasando por una fase

de desprestigio creciente. Ahora que hay dos millones de parados (en 1983) se ve que no somos faquires; desde la crisis del petróleo, (...), hay una desmitificación de los economistas y mientras dure la crisis durará el desprestigio” (citado por Guillén, 1989: 157). Se denota, pues, preocupación y desconocimiento del desenlace final del economista en España

6.2.2.2. Imagen social de la profesión en la década de los ochenta.

Los años ochenta son tiempos de máximo reconocimiento de la profesión del economista¹⁰⁹. El Ministerio de Trabajo realiza un estudio profundo sobre la profesión del economista y lo justifica precisamente por la buena época que se inicia: “Después de esta especie de *“interregno”* silencioso (se refiere a la década de los setenta) los economistas han vuelto a la luz, la profesión está adquiriendo una categoría de acuerdo con sus competencias, y posiblemente ahora sea el momento de plantearse qué se espera realmente de los economistas, cuáles son sus ámbitos de actuación, cuáles son sus competencias, cuáles son sus necesidades, ...” (1980: 19). Aparece nueva prensa económica, como la revista mensual Dinero y los semanarios: Lunes Económico (El Nuevo Lunes), Nueva Empresa, el diario Cinco Días; y el semanario *Mercado*¹¹⁰. Se vive euforia de crecimiento y fascinación social por el conocimiento económico y financiero como medio para triunfar en la vida profesional, lo cual abre un periodo de prestigio social, asociado a tres fenómenos diferentes. El primero es la renovación de la élite: política (que se produce al mismo tiempo que aumenta el porcentaje de ministros economistas dentro del gobierno); empresarial, (debido a la creación de organismos Empresariales como la Confederación Española de Organizaciones Empresariales, el Círculo de Empresarios, la Asociación para el Progreso de la Dirección y el Club de Empresarios); y financiera (debido a la crisis bancaria que se inició en 1977 y que renovó la dirección de muchos bancos de pequeño tamaño). El segundo es la euforia macroeconómica de crecimiento y reducción limitada de la inflación. Y, el tercero es la fascinación por el conocimiento económico-financiero como medio para conseguir el éxito profesional (Guillén, 1989: 158-160).

Aún así, no todas las opiniones son optimistas. Fuentes Quintana (1989: 12) también acepta que la profesión no está debidamente reconocida por la sociedad española, o bien se pone demasiadas veces en cuestión, y dice: "Contribuir con la aportación de nuestro trabajo (se refiere al de los economistas españoles) y con la defensa de las

¹⁰⁹ Ver Guillén, M.F. (1989: 151-160) donde demuestra el éxito de la profesión de economista en España en los años ochenta.

¹¹⁰ Guillén (1989: 155) recoge la creación de toda la prensa económica española.

propuestas que aportan soluciones capaces de ganar la voluntad de la sociedad española a estos problemas difíciles con los que nos enfrentamos hoy (hace referencia a la integración europea) debería constituir la alternativa para ganar para nuestra profesión (referente a la de los economistas), el respeto y el reconocimiento permanente de su importancia". Y también es pesimista la visión del Colegio de Economistas de Madrid (CEM), que en abril de 1994 realiza una encuesta a sus asociados partiendo de la base siguiente: "(...), no obstante, la imagen y presencia del mismo (se refiere al CEM) en la sociedad está sometida a un cierto proceso de crisis o dificultad debido a los factores complejos que se pueden resumir en tres: cambios profundos en la concepción del economista como profesión, reflujo asociativo del país; y, dificultad de incorporación de los economistas jóvenes al mercado de trabajo (...)" (*Revista Economistas*, 1994: 178). Velasco confirma las críticas y la crisis que ha vivido la profesión del economista a lo largo de la historia (1996: 21- 22): "(...) Si muchas veces, en América y en Europa, se sospecha que los economistas no son los mejores conductores de la economía, ¿para qué sirven los economistas? - ¿Qué ha quedado de aquella, también irónica, definición de Viner, tan celebrada en la profesión, que aseguraba que "economía es lo que hacen los economistas"? Justificadas o no, lo cierto es que las críticas a los economistas están bastante extendidas y, aunque sería exagerado afirmar que estamos ante una profesión bajo sospecha, hay que aceptar que sus conocimientos y la interpretación de la realidad que de ellos se deduce en muchas ocasiones es puesta en duda. (...) La actividad y la actitud de los economistas contribuyen, sin duda alguna, a configurar la imagen externa de su profesión. Por una parte, la gran dispersión de las materias objeto de sus preocupaciones y la multiplicidad de sus puntos de vista, criterios y suposiciones con los que se abordan; por otra parte, el prácticamente nulo espíritu corporativo de una profesión que goza con el debate y las descalificaciones internas, tanto en el ámbito técnico como en el ideológico. Esta explosiva combinación de circunstancias afecta hasta tal punto el oficio y la dedicación de los economistas, que nadie se debería escandalizar si se pone en duda que todos, los así nombrados, se tienen que considerar miembros de la misma profesión. Porque difícilmente se obtendría entre ellos un acuerdo sobre las finalidades del oficio, el cuerpo de conocimientos básicos a compartir y, por lo tanto, sobre la formación necesaria para realizarlo. La verdad es que las críticas crecen en momentos de crisis, e incluso llegan también a la propia ciencia económica, de la que se ha llegado a decir que mantiene unas confusas relaciones con los derechos humanos y que no es otra cosa que ideología disfrazada".

6.2.2.3. Situación actual de la profesión

¿Y qué imagen tiene la sociedad de la profesión en los años noventa? - ¿Y, cómo se ve el propio economista? - No se tiene demasiada información al respecto. Sí hay, aún así, un conjunto de datos que podrían denotar que la profesión puede estar viviendo una época positiva, o por lo menos, que está de moda. Por un lado, la década de los años noventa ha representado la década, dentro del siglo XX, con más creación de Facultades de Ciencias Económicas y Empresariales. Si seguimos el gráfico 6.1, se puede ver cómo la evolución ha sido creciente por décadas, y que coincide el crecimiento con las épocas de euforia de la profesión y de la situación económica del país. Así, en la primera fase hasta los años setenta, se crean cuatro facultades; en los años setenta, se crean otras trece; en los ochenta, diecisiete; y, en los años noventa, se han creado un total de veintiuna¹¹¹. Hay que tener en cuenta que en 1991 cambia el plan de estudios. Se reduce la licenciatura de cinco años a cuatro años, y en lugar de escoger la especialidad de economía o de empresa para los cursos de cuarto y quinto, se separa la licenciatura en dos. La licenciatura en Economía y la licenciatura en Administración y Dirección de Empresas. Se crean también las de Investigación y Técnicas de Mercado, y la de Ciencias Actuariales y Financieras.

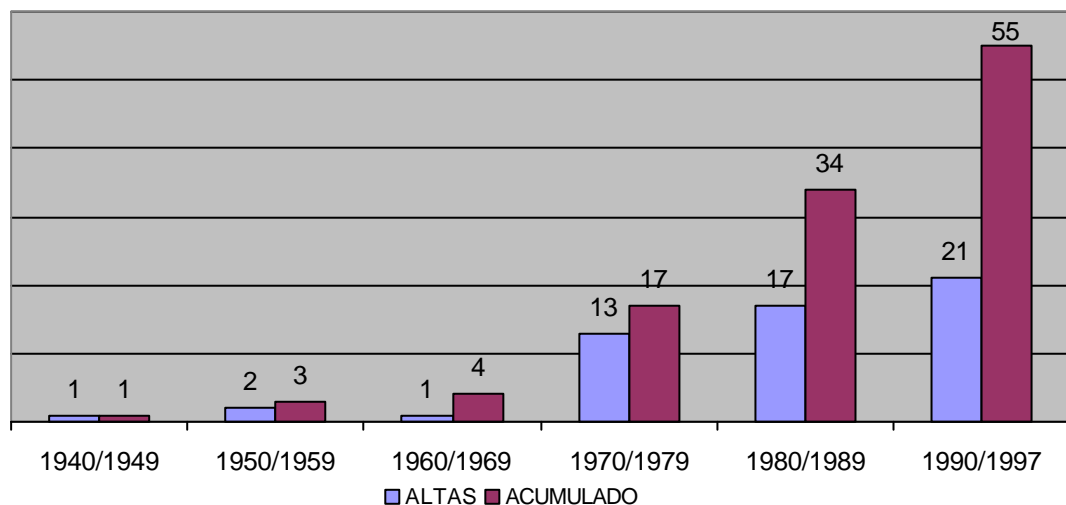


Gráfico 6.1. Evolución del número de Facultades de Ciencias Económicas y Empresariales en España. Fuente: Consejo General de Colegios de Economistas de España.

El hecho de que se creen más facultades va relacionado con el incremento de demanda social de estos estudios. Así, en los últimos años, la carrera de Ciencias

¹¹¹ Ver anexo 6.1.

Económicas y Empresariales es una de las carreras con más demanda en España a nivel profesional. Si seguimos la tabla 6.2, podemos ver cómo a nivel estatal, la primera carrera más solicitada, en cuanto a oferta laboral para 1999, es la Ingeniería Técnica Industrial con un 3,25% del total de la oferta de ocupación, seguida de la titulación de Economía con un 3,198%, y la licenciatura en Administración y Dirección de Empresas con un 3,17%. Si analizamos sobre el total de la oferta de ocupación sólo de titulados universitarios, los porcentajes pasan a ser del 5,74%, 5,64% y, 5,61%, respectivamente. Cabe señalar que la carrera de Derecho es la que tiene un porcentaje más elevado de alumnos que han finalizado la carrera en 1998, siendo de un 13,03%, y le siguen los titulados en Administración y Dirección de Empresas con un 7,61%, los titulados en Ingeniería Técnica Industrial con un 4,39% y, los licenciados en Economía con un 3,41% ocupen el sexto lugar. Se puede ver también cómo la licenciatura en Administración y Dirección de Empresas tiene un exceso de estudiantes respecto de la oferta de ocupación, algo que no sucede con los titulados en Economía. En general, la tendencia es la misma que para 1997 y 1998, por lo que se puede deducir que es una tendencia estable en España¹¹². Si se hace el análisis en función de las ofertas de trabajo para las diferentes titulaciones universitarias sin experiencia laboral (recientes licenciados) se puede ver (anexo 6.2.3) que la titulación en Economía ocupa el quinto lugar, seguida por la titulación en Administración y Dirección de Empresas, siendo las ingenierías las que ocupan los primeros lugares. Así pues, la situación para los recientes licenciados que se pueden dedicar a ejercer de economistas es positiva. Según Carreras, la demanda laboral de los especialistas en economía y empresa todavía sería superior a este porcentaje "si los candidatos gozasen de algún plus de especialización en alguna área funcional, o si combinaran adecuadamente la formación generalista de economía con el conjunto de herramientas de las Ciencias Empresariales" (1999: 89). Esto hace que, por ejemplo, y en el caso de Cataluña, los estudios de Ciencias Empresariales sean los que, según datos del *Consell Interuniversitari de Catalunya*, han obtenido más preinscripciones en 1998, y los de Administración y Dirección de Empresas han ocupado el cuarto lugar (ver tabla 6.3). Otra causa a añadir podría ser que recientemente se han incluido en la programación de bachillerato, dentro del área de Ciencias sociales con carácter de obligatoriedad, y dentro del área de humanidades con carácter optativo, las asignaturas de Economía, Organización de Empresas y Matemáticas aplicadas a las Ciencias sociales (Economía), por lo que los estudiantes, cuando tengan que decidir qué carrera estudiar, ya estarán más familiarizados con lo que es la economía

¹¹² Ver anexo 6.2, donde también hay un análisis detallado de las ofertas de ocupación específicamente para las diferentes licenciaturas en ciencias económicas y empresariales en España.

y todo el mundo referente a ella. El hecho de que se haya añadido esta asignatura también denota la importancia social que ha ganado esta temática.

Paralelamente al incremento de facultades y de demanda social de licenciados en estudios de Economía y Empresa, el número de licenciados crece anualmente¹¹³, como podemos observar en el gráfico 6.2, en el cual se puede ver cómo el incremento de licenciados se refuerza a partir de los años noventa. Si se tiene en cuenta el número de licenciados anuales y el número de facultades que expiden títulos en el año indicado¹¹⁴, se puede ver que la media de licenciados anuales también crece, siendo los alumnos que acaban la carrera de Económicas por facultad y por año, de 1990 a 1996, entre los 364 y los 460 alumnos. Según fuentes del INE¹¹⁵, el número de matriculados en la carrera de Ciencias Económicas y Empresariales, para el curso de 1983/84 fue de 56.496 alumnos, y doce años más tarde, para el curso de 1995/96, el número de matriculados creció en un 63%, siendo un total de 169.636 los alumnos matriculados en todas las facultades españolas. El Consejo General de los Colegios de Economistas de España, cree que este número sigue creciendo, y para el curso 1998-1999, considera que, aproximadamente, el número total de alumnos matriculados ha sido de doscientos mil (CGCEE, 1999b: 6). Para Tugores, una de las causas de esta evolución, puede ser que “nuestra época se caracteriza por la omnipresencia de la Economía, por la asunción por parte de la opinión pública que los temas y los enfoques económicos son decisivos en la configuración del futuro de nuestras sociedades, (...) e incluso parecen estar (las titulaciones en Economía y Administración y Dirección de Empresas) fuera de peligro del impacto sobre el sistema universitario del descenso demográfico que ya ha llegado a las aulas universitarias de nuestro país.” (1999: 104).

<i>Títulos universitarios</i>	<i>Oferta de ocupación (1)</i>	<i>Oferta titulados (2)</i>	<i>Estudiantes universitarios (3)</i>
Ingeniería técnica industrial	3,25%	5,74%	4,39%
Económicas	3,19%	5,64%	3,41%
Administración y Dirección de Empresas	3,17%	5,61%	7,61%
Ingeniería industrial	2,83%	4,99%	2,75%
Ingeniería informática	2,82%	4,98%	1,45%
Arquitectura técnica	2,52%	4,45%	1,56%
Ingeniería de telecomunicaciones	2,12%	3,75%	1,06%
Ingeniería técnica informática	2,09%	3,69%	2,98%
Ingeniería técnica de telecomunicaciones	1,50%	2,66%	0,91%
Ciencias Empresariales	1,47%	2,59%	6,23%

¹¹³ Ver anexo 6.3.

¹¹⁴ Ver anexo 6.3.

¹¹⁵ Ver anexo 6.4.

Ingeniería técnica de obras públicas	1,42%	2,51%	0,58%
Derecho	0,95%	1,68%	13,03%
Ingeniería de caminos	0,91%	1,60%	0,71%
Arquitectura	0,83%	1,47%	1,68%
Química	0,81%	1,42%	2,43%
Márketing	0,66%	1,16%	-
Física	0,62%	1,10%	1,34%
Farmacia	0,62%	1,09%	1,65%
Psicología	0,53%	0,93%	3,43%
Relaciones laborales	0,48%	0,84%	3,82%
Otras carreras	4,64%	8,20%	38,99%

(1): Porcentaje sobre el total de la oferta de ocupación.

(2): Porcentaje sobre el total de la oferta de ocupación para titulados universitarios.

(3): Porcentaje sobre el total de alumnos que han finalizado la carrera en 1998 en España.

Tabla 6.2. Ofertas de trabajo en España que especifican el nivel de titulación universitaria (que son un 56,6% del total de ofertas laborales). 1997. Fuente: Infoempleo, 1998. Círculo de Progreso.

<i>Estudio</i>	<i>Solicitantes</i>	<i>%</i>
Ciencias Empresariales	3.097	11,66
Enfermería	2.122	7,99
Derecho	2.110	7,95
Administración y Dirección de Empresas	1.958	7,37
Psicología	1.827	6,88
Medicina	1.559	5,87
Biología	1.400	5,27
Magisterio especializado en educación infantil	1.244	4,68
Relaciones laborales	1.065	4,01
Ingeniería técnica industrial mecánica	1.036	3,90
Fisioterapia	1.005	3,78
Ingeniería técnica industrial-electrónica industrial	965	3,64
Periodismo	946	3,57
Turismo	943	3,56
Ingeniería industrial	939	3,54
Arquitectura	907	3,42
Arquitectura técnica	907	3,42
Ingeniería técnica en informática de gestión	859	3,24
Economía	850	3,21
Ingeniería informática	806	3,04
Total	26.545	100,00

Tabla 6.3. Estudios más solicitados en la primera preferencia en la preinscripción universitaria de 1998. Fuente: *Consell Interuniversitari de Catalunya*. Diario La Vanguardia, de 24 junio de 1999: 2, del suplemento “Carreras con más futuro”.

No se tienen datos sobre el número total de economistas que hay en estos momentos en el mercado, ejerciendo o no en su campo. Tampoco se tienen datos del índice de mortalidad de los economistas¹¹⁶, ni del índice de paro del total de economistas licenciados¹¹⁷. Por esta razón, es difícil saber con seguridad si la

¹¹⁶ Hay un estudio publicado por el Ministerio de Trabajo que tiene en cuenta el índice de mortalidad de la profesión hasta 1978, pero no tiene en cuenta la emigración, y especifica la dificultad de saber el stock real de economistas (Ministerio de Trabajo, 1980: 286-290).

¹¹⁷ En 1977, según el Ministerio de Trabajo, era de un 6,2% y correspondía a unos 1.536 economistas. El mismo Ministerio de Trabajo hace una previsión del grado de paro de 1979 a 1981 y cree que en caso favorable, el nivel de paro pasaría de los 1.536 actuales a 1.800 economistas, suponiendo que los alumnos que acabarían cada año la licenciatura serían de unos 2.500 y por tanto el stock previsto total sería de 30.000 licenciados (1980: 278). Ahora bien, siguiendo el anexo 6.3 se puede ver que las altas anuales de alumnos que se licencian para los años de 1979 a 1981 es superior a la que prevé el Ministerio en 3.008 licenciados, por lo que las expectativas de licenciados que hizo el Ministerio fueron inferiores a las reales.

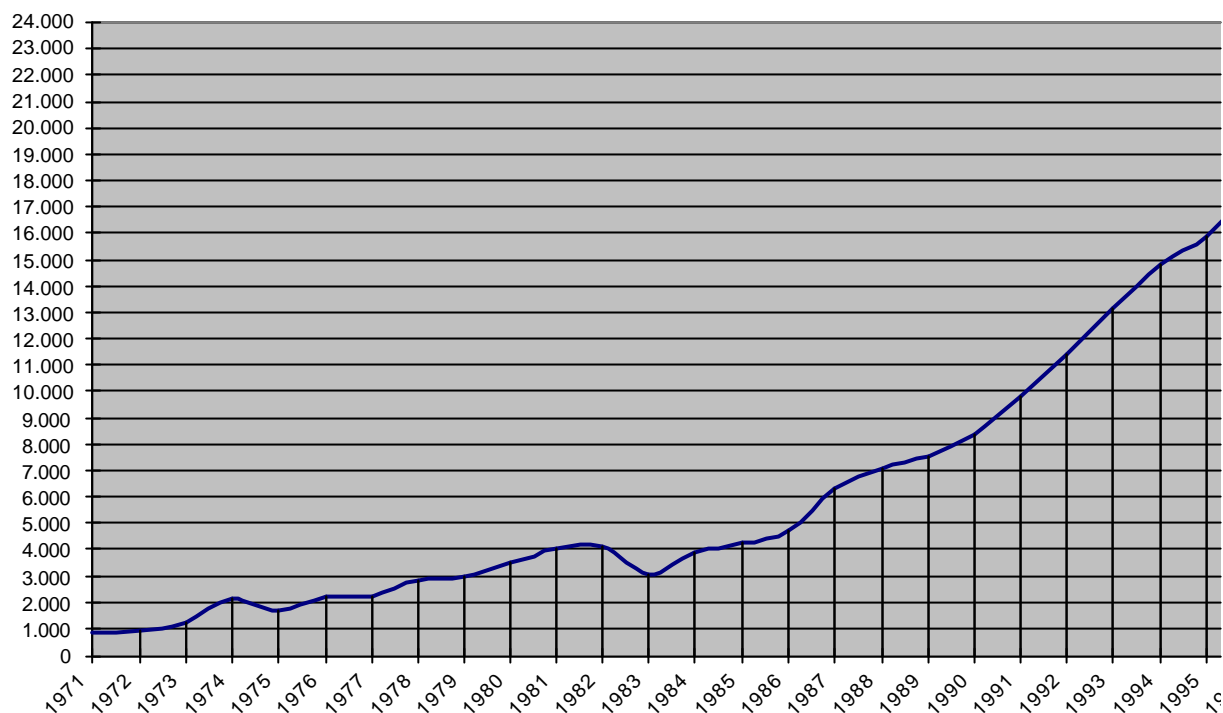


Gráfico 6.2. Evolución del número de licenciados anuales en Ciencias Económicas y Empresariales en España. Fuente: INE y Consejo General de Colegios de Economistas de España. Datos hasta 1986 obtenidos por Guillen (1989), y hasta la actualidad, por la autora. (Ver anexo 6.6).

profesión del economista en el caso español, ha salido de la crisis. Con los datos anteriores se podría pensar que sí. Se tiene que ver dónde se sitúa actualmente la profesión del economista, ya que no está muy identificada la finalidad que desarrollan los economistas de interés público. No existe ningún trámite legal que necesite la firma de estos profesionales. Siendo tan importantes las decisiones económicas para el desarrollo del país, los economistas no tienen una necesaria intervención en la toma de decisiones de contenido económico en los órganos de gobierno de las sociedades mercantiles, o incluso de cualquier entidad pública o privada, en cuanto a sus inversiones u otras decisiones relevantes en el ámbito económico. La administración exige transparencia en la rendición de cuentas, y

Los datos más actuales sobre paro profesional que publica el INE del nivel de ocupación sobre el total de licenciados, considera conjuntamente los profesionales en Ciencias Económicas, Sociales, Comerciales y Jurídicas, por lo que es difícil conocer la situación

por eso intervienen preceptivamente los auditores de cuentas, pero la toma de decisiones previas que se han llevado a cabo, no han necesitado ninguna intervención del profesional. Tampoco se necesita la firma de un economista en las peticiones de subvenciones para el desarrollo empresarial, ni de otras que concede la Administración Pública¹¹⁸. Se pide un estudio económico o de viabilidad, que pueden hacer, y de hecho hacen, otros profesionales titulados (abogados o ingenieros industriales), o incluso personas sin ningún título. No cabe duda que la intervención preceptiva de los economistas en estos trámites ayudaría a evitar el fraude crónico que sufre nuestra sociedad en estas áreas. Un consejero delegado con plenos poderes puede llevar a la catástrofe económica a una empresa sin que ninguna de sus decisiones haya sido avalada preceptivamente por un economista. Si la buena salud de las empresas es el núcleo para el desarrollo de un país, ¿por qué no considerar como finalidad pública la intervención obligatoria de los economistas en las decisiones de las empresas? Los economistas no han sabido, en el caso español, situarse en un lugar público imprescindible y de prestigio. Para Tugores (1999: 108), una de las causas ha sido la “*cultura del pelotazo*”, del enriquecimiento fácil, y del incremento de “negocios” con prácticas de dudosa legalidad y/o ética, que se vivió a finales de los años ochenta y a principios de los noventa, que ha repercutido en el papel social de los economistas. No obstante, Velasco se muestra optimista sobre el futuro de los economistas y dice (1996: 213): "En todo caso, la economía ha sido una disciplina apasionante en el último siglo, (...) y, lo que es más importante, tiene un gran futuro. Además, la economía está predestinada a ser el nexo o puente entre las dos culturas del mundo, la científica y la humanista; sólo hace falta que los economistas sepan mantener su disciplina en un punto de equilibrio intermedio y acierten aislando algunas incógnitas". Tugores también considera positivo el futuro del economista, pudiendo acabar teniendo, incluso, un papel social relevante “(...), si se incorpora a su formación la relevancia de los comportamientos éticos como garantía de solvencia delante de los clientes potenciales y delante de la sociedad en general. También hay que introducir la noción de la “modestia” necesaria en lo que sabemos y no sabemos los economistas. Acostumbro a reiterar la comparación entre el papel social de los economistas actualmente con el de los brujos de las tribus primitivas, por lo menos en dos aspectos: 1) trabajamos con fuerzas que no controlamos (los mercados, en nuestro caso, a menudo la meteorología en el caso de los brujos);

actual del paro del licenciado en Económicas y en las diferentes ramas.

¹¹⁸ Está la excepción de la Generalidad Valenciana, que por primera vez exige la obligatoriedad de presentar un informe económico firmado por un economista con la suficiencia en la dotación del fondo social, dentro de la documentación obligatoria a

pero, pese a eso, 2) la sociedad nos exige predicciones rotundas a corto plazo: ¿subirá o bajará el euro respecto al dólar?, algo parecido a “¿lloverá o no lloverá el día de la batalla?”. Y con frecuencia los economistas consideramos que eludir y pronunciarse es señal de “incompetencia” o “desprestigio”. Las evidencias muestran que más desprestigio origina la reiterada falta de acierto en las predicciones, o en el lenguaje esotérico en el que nos vemos tentados a refugiarnos. (“Si no podemos ser profundos, por lo menos seamos oscuros”). Los economistas tenemos que estar orgullosos del enorme potencial explicativo y de análisis de nuestros conocimientos y métodos de razonamiento, pero tenemos que asumir sus limitaciones de manera ética y sensata” (1999: 108).

6.2.3. La profesión de economista. Características diferenciales en su formación. Funciones y actividades que puede realizar. Campos en los que puede ejercer.

Los economistas¹¹⁹ desarrollan la Ciencia Económica, que según Paul A. Samuelson es: "La más antigua de las Artes, la más moderna de las Ciencias Sociales y la que ha originado una de las profesiones más apasionantes y mejor retribuidas" (citado por Velasco, 1996: 24). Definir la profesión de economista no es demasiado fácil: "se conoce con esta única denominación a profesionales que realizan tareas que aparentemente tienen poco a ver entre sí, aunque estén todas unidas por la rama común del razonamiento económico" (Velasco, 1996: 25). Según Keynes "(...) el gran economista tiene que poseer una rara combinación de condiciones. Tiene que tomar muchas direcciones diferentes y tiene que combinar facultades naturales que no siempre se encuentran reunidas en un mismo individuo. Tiene que ser matemático, historiador, conocedor de la política y la filosofía. Tiene que dominar el lenguaje científico y expresarse y hacerse entender en lo más vulgar. Contemplar lo que es particular en términos generales y tocar lo que es abstracto y concreto con la misma calidad y dedicación. Tiene que estudiar el presente, a la luz del pasado y con

presentar cuando se quiere conseguir registrar y fundar una fundación.

¹¹⁹ Según RD 871/1977, de 26 de abril, se aprueban los Estatutos de los profesionales economistas, profesores y peritos mercantiles, en los cuales en el art. 1 párrafo 3, se limita el uso de la palabra “Economista” solamente para los licenciados en Ciencias Económicas y Empresariales (en todas las ramas y secciones) los intendentes mercantiles y los actuarios mercantiles que estén colegiados. Cabe señalar que este estatuto también va dirigido a los profesores y peritos mercantiles, que para ejercer su profesión estén colegiados en los colegios de titulares mercantiles respectivos, y que podrán ser llamados “economistas” si se colegian en los colegios de economistas (art. 1, párrafo 4). No obstante, en este capítulo, utilizamos el término “economista” para hablar de todos

vistas en el futuro. No se puede olvidar de ninguna parte de la naturaleza del hombre ni de sus instituciones. Tiene que ser simultáneamente desinteresado y utilitario; tan fuera de la realidad y tan incorrupto como un artista y, sin embargo, tan cerca de la tierra como el político" (citado por Velasco, 1996: 212). Velarde añade (1991: 42) que "el economista (...) no puede ser sólo economista. Gran parte de su éxito como tal depende del resto de su formación en la etapa universitaria. En ésta es necesario obtener cierta madurez respecto de las artes – desde escuchar habitualmente música sinfónica hasta visitar las exposiciones más interesantes, desde ser asiduo al teatro y al cine, hasta saborear a fondo las obras literarias más importantes - ; adquirir alguna habilidad en alguna práctica deportiva; participar en actividades de tipo asociativo, sean sociopolíticas o religiosas". Y también tiene que contribuir con fines sociales: "El economista, por su historia y su formación, no sólo tendrá que adquirir protagonismo social por su contribución a introducir racionalidad en las decisiones económicas, sino que también por hacer lo posible para conseguir un mundo mejor con menos desigualdades, más humano, más solidario con los países pobres y, sobre todo, por ayudar a encontrar el sentido de la condición humana, bastante confuso en los últimos tiempos" (Óscar Sánchez Fernández de la Vega, Diario El Progreso - El diario de Lugo, de 8 julio de 1998).

Es quizás esta necesidad de tantos requisitos para ejercer la profesión de economista la que hace que la formación universitaria sea muy diversificada y muy amplia "(...), un licenciado en Economía necesita, ante todo, recibir unos buenos cursos de Análisis Económico, tanto Microeconómico como Macroeconómico, (...) asignaturas complementarias de Pensamiento Económico, así como de Matemáticas aplicadas a la economía. Al mismo tiempo, tiene que estudiar Estadística, y, desde luego, no puede dejar de estudiar Econometría. Añadimos como básicos los aprendizajes en Economía Internacional y en Economía Española. Ambas exigen, como base, el desarrollo de asignaturas de Historia Económica, Historia General e Historia de España. Por supuesto, el desarrollo analítico de las instituciones en las materias de Hacienda Pública tienen que ser objeto de atención muy importantes. Se requieren, también, cursos de Contabilidad, de Economía de la Empresa y de Matemática Financiera, así como proveer a los alumnos del conocimiento de, como mínimo, inglés y lenguaje informático. No se puede olvidar ni menospreciar: por una parte, el Derecho Civil y Mercantil, un acompañamiento básico para entender el funcionamiento institucional español; y, por otra parte, el Derecho Político, Administrativo, Internacional y del Trabajo" (Velarde, 1991: 40)¹²⁰. Para Tugores,

aquellos que pueden ejercer la profesión tanto si están colegiados como si no lo están.

¹²⁰ Ver los diferentes planes de estudio de las Facultades de Ciencias Económicas y Empresariales y, de las Escuelas Universitarias de Empresariales (que sustituyen a partir de 1979, la titulación de Profesor Mercantil que se impartía en las Escuelas de Comercio)

los planes de estudios deberían lograr que el estudiante acabase la carrera habiendo aprendido a “(...) "pensar como un economista": identificar posibilidades y restricciones, comparar alternativas, utilizar razonamientos deductivos basados en modelos sencillos obtenidos por medio de abstracciones adecuadas de la realidad, separar lo que es positivo de lo que es normativo, manejar los datos y las técnicas para hacer posible todo lo anterior y acercarse a su contrapartida empírica. (...) En la práctica, esto tendría que centrar los primeros ciclos universitarios en cuatro tipos de materias: analíticas (Análisis económico); conocimiento del entorno (Historia Económica, Economía Española y Mundial); empresariales (Empresa-Contabilidad); y, cuantitativas (Matemáticas-Estadística). (...) Creo importante romper algunos “compartimientos estanques”, como por ejemplo, el bloque “empresarial” tendría que incluir una dosis adecuada de conocimientos jurídicos básicos de aspectos mercantiles y laborales; y las nuevas tecnologías tendrían que incorporarse con normalidad en todos los ámbitos en los que su ventaja comparativa es relevante: sin caer en la sacralización de las nuevas tecnologías” (1999: 105). Sigue, “pero la formación de los economistas no se acaba en los tradicionales ciclos universitarios. Los cambios rápidos en el entorno social, económico y tecnológico han resaltado la necesidad de una formación continuada a lo largo de la vida profesional” (1999: 107).

El hecho de obtener formación en tantas áreas hace que una vez que el economista se ponga a ejercer su profesión pueda hacerlo en múltiples especialidades. Tamames (1994: 74-111), desarrolla veintitrés especialidades propias tan sólo dentro del campo propio del economista, y directamente relacionadas con las diferentes asignaturas de la formación universitaria. Cree que un economista se puede especializar dentro del servicio que puede hacer a la empresa en recursos humanos o ejerciendo el control contable y financiero. También puede trabajar en asuntos de márketing y de comercialización, y en temas relacionados con la publicidad. Se puede especializar en temas de seguros, derecho mercantil aplicado o en asuntos bancarios. Se puede convertir en experto en bolsa y trabajar en sociedades o agencias de valores. Se puede dedicar a la estadística y entrar en el campo de la modelización econométrica. El economista también puede sentir la vocación por los temas macroeconómicos y trabajar en las administraciones públicas. Puede ejercer como

a Fernández Peña (1992, 56-58). La *Revista de Economía*, editada por el *Consejo General de Colegios de Economistas de España*, edita un número especial dedicado a la reforma de los planes de estudio realizada en los años 90-91. Recoge las opiniones de varios economistas de prestigio ligados al mundo universitario. Es de especial interés la encuesta que realiza a doce catedráticos de diferentes ramas de la Economía de diferentes universidades españolas, sobre su opinión del contenido de los planes de estudios de las carreras de Económicas y de la generalización o especialización de la formación del economista (*Revista de Economía*, núm. 8, 1991: 62-76).

demógrafo especializado, experto en temas agrarios, estudiar los temas medioambientales o puede ser asesor en cuestiones de ciencia regional y urbanismo. También puede desarrollar funciones muy relevantes en los campos de la hacienda, de las finanzas, de los bancos centrales y del comercio exterior. Por último, queda también el campo académico. Demuestra, por lo tanto, la gran diversidad de disciplinas en las que, dentro del campo económico, el economista puede ejercer.

En el Estatuto Profesional del Economista¹²¹ se considera que los economistas están facultados para el estudio y para la solución técnica de los problemas de la economía general o de la empresa, en todos los aspectos, realizando trabajos o misiones correspondientes y emiten los dictámenes o informes procedentes y verificando los oportunos asesoramientos (art. 2). El mismo Estatuto especifica las funciones de los economistas en relación a la economía general, la economía de la empresa y la Administración Pública.

Las funciones en relación a la economía general son (art.3):

"A) Ejercer las funciones propias del economista.

B) Realizar estudios referentes a planificación, programación y desarrollo económico del país, tanto en los aspectos globales como parciales, mediante la aplicación de las técnicas adecuadas.

C) Realizar estudios relacionados con la determinación de la renta nacional, nivel de ocupación, volumen de inversiones y otras magnitudes macroeconómicas, así como las relacionadas con el comportamiento del sistema económico y de los resultados de las medidas de política económica que se hayan adoptado.

D) Formar parte de la Comisión especial de Municipalización o Provincialización de Servicios, y de la de otros entes territoriales.

E) Ejercer la docencia en las condiciones que señale la Ley."

Las funciones que los economistas podrán desarrollar en relación a la economía de la empresa son (art. 4):

"1) Planificación y dirección de la organización contable.

2) Análisis y determinación contable de los costes.

3) Certificación, con o sin interpretación de balances, asentamientos, cuentas, saldos, estados financieros, cuadros de rendimientos y documentación contable, excepto las funciones que, en su caso, se encuentren atribuidas a los miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas.

4) Como expertos titulados, revisión y verificación de balances, cuenta de resultados y contabilidades de los comerciales.

¹²¹ Aprobado en el Decreto 871/77, de 26 de abril (B.O.E. 28-04-1977, núm. 101). Cabe destacar que el Estatuto está aprobado para los economistas y para los profesores y peritos mercantiles, y que las funciones propias del economista que aprueba son las que están incluidas en la Clasificación Internacional Uniforme de Ocupaciones de la oficina

- 5) Intervención en la formación de los inventarios y balances que sirvan de base para la transferencia o para la constitución, transformación, fusión, absorción, disolución y liquidación de sociedades o empresas mercantiles, así como para llevar a cabo arbitraje, o representación en materia de contabilidad que la negociación exija.
- 6) Emisión de informes técnicos y contables en relación a la situación de la empresa.
- 7) Intervención en suspensiones de pagos, quiebras y liquidación de averías, en las que se considere necesaria la presencia de un técnico económico, financiero o administrativo para la mejor aclaración de esta clase de estados.
- 8) Estudio y asesoramiento en problemas financieros, comerciales y de contabilidad.
- 9) Valoración de empresas y colaboración en el planteamiento y asesoramiento de los presupuestos económicos y financieros.
- 10) Organización y administración de empresas.
- 11) Aplicación de modelos de comportamiento y simulación.
- 12) Procesado de datos y tratamiento de la información empresarial.
- 13) Estudio sobre alternativas estructurales de la empresa, sus políticas, planes y programas, comprendiendo la discusión de las soluciones en todas las áreas para la toma de decisiones.
- 14) Mejora de métodos y aplicación de sistemas de incentivos de productividad.
- 15) Dirigir la contabilidad, la administración y el asesoramiento en materia contable y fiscal.
- 16) La censura de cuentas, excepto aquélla que está atribuida a los miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas.
- 17) Los análisis de balances, cuentas de capital, situaciones de tesorería o disponibilidades.
- 18) Las operaciones contables necesarias para la regularización de balances, así como para su integración o consolidación.
- 19) Informar en relación con los aspectos económicos, financieros y de administración sobre ampliaciones de capital, emisiones de acciones y empréstitos, formulación de cuadros de amortización, constitución de reservas; y, en general, sobre política empresarial de crédito.
- 20) Establecimiento de criterios selectivos de inversión, con sus respectivos modelos, y aplicación de técnicas para su evaluación.
- 21) Análisis y planificación de inversiones, y su financiación.
- 22) Financiación de medios, incluyendo los criterios ante el riesgo y la

incertidumbre. Técnicas de gestión y control financiero.

23) Investigación y planificación comercial, incluyendo las técnicas de márketing. Estudio o resolución de la problemática aduanera y de transportes, relacionada con la empresa.

24) Gestión del riesgo y del crédito.

25) Tramitar declaraciones o documentos, como función accesoria de la principal, vinculados a la actividad realizada por el economista que haya de presentar delante de organismos o dependencias oficiales.

26) Valoración de perjuicios en materias referentes a transportes, siniestros o daños en los objetos, expropiaciones y otros afines, en que sea necesario el conocimiento de la técnica contable administrativa.

27) La realización de las funciones donde, con carácter de asesoramiento o representación de intereses particulares, se exija por disposición legal la presencia de técnicos en administración y contabilidad de empresas, como en: Organismos, Juntas Arbitrales, Tribunales Administrativos, Juntas de Evaluación Global, Juntas de Convenios, Comisiones, etc.

28) Asistencia técnica a empresas y particulares en sus relaciones con la Administración Pública y los Organismos Autónomos.

29) Selección e integración de personal, métodos de trabajo y racionalización administrativa.

30) En general, el estudio, asesoramiento y dirección de los problemas relacionados con la contabilidad y administración de la empresa.

31) La elaboración de estudios o documentos de carácter económico, financiero o contable relativo a la empresa que pueda tener algún efecto en cualquier organismo de la Administración central, local o paraestatal, y de otros entes territoriales, así como en cualquier organismo jurisdiccional.

32) Informar sobre la situación económica, financiera, comercial, contable o administrativa de las empresas.

33) Programación y planificación de las empresas en su aspecto económico, financiero, contable y administrativo, cuando tales empresas realicen un servicio que tenga carácter público (presupuestos de capital, planes de desembolso, estudio de mercados, planes de expansión, etc.).

34) La confección del plan contable particular de las empresas, las acciones u obligaciones de las cuales coticen en bolsa o que realicen servicios que sean objeto de concesión oficial o revistan de interés público.

35) Certificación de los balances y de cualquier extremo económico, financiero o contable de las empresas cuando sean requeridos por la Administración, debido a contrataciones de obras públicas o la realización de cualquier suministro al Estado, Provincia, Municipio, y otras entidades y Corporaciones de derecho

público. Las anteriores funciones se entienden sin perjuicio de las atribuidas a los miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas.

36) Intervención en todas las cuestiones de naturaleza financiera o contable, cuando puede afectar al interés general o por la importancia de los intereses en juego, que lo estime necesario el poder público.

37) La realización de las funciones de asesoramiento o de representación de intereses particulares en organismos de todas clases, cuando se exija por disposición legal la presencia de técnicos en economía de la empresa.

38) Las demás funciones que la legislación les haya otorgado y les otorgue.”

En el artículo 6 del Estatuto, se relacionan las funciones de los economistas con la Administración Pública y con los órganos jurisdiccionales, y dice: "Como colaboradores auxiliares de la Administración de Justicia y a los efectos de las Leyes procesales, y teniendo en cuenta la libertad que las mismas pueden conferir a las Autoridades Judiciales o a las partes, se podrá exigir la condición de economista colegiado cuando se tenga que designar peritos que tengan que dictaminar sobre materias económicas, financieras, administrativas o contables de las empresas, así como para la administración o para la intervención judicial de las mismas o de participaciones en ellas, cualquiera que sea su naturaleza, la realización de los cargos de interventores en la suspensión de pagos cuando no se trate de representación de acreedores y para la firma de documentos relativos a la contabilidad y administración de las empresas que pueda tener algún efecto en cualquier órgano jurisdiccional, cuando éstos sean así requeridos".

Pero los economistas también pueden participar en otras ciencias. Guillén (1989: 170) pone los siguientes ejemplos:

- Sociología, con los modelos económicos de demografía, capital humano, sanidad, (educación y experiencia laboral), decisiones familiares, problemas de adicción, crimen y marginación social.
- Ciencia política, con la formalización de los sistemas de voto, el análisis del poder, mediante la teoría de juegos, el estudio de la lógica de la acción colectiva, la competición entre partidos políticos y la formulación de agendas temáticas, y con la investigación de las organizaciones y las instituciones.
- Derecho y legislación, con los análisis económicos de las cláusulas contractuales, así como el coste de las leyes y los procedimientos legales.
- Bienes y servicios públicos.
- Administración de empresas, con el estudio de los problemas de organización interna, las finanzas, la investigación de mercado, la dirección estratégica y análisis de competidores.
- Ingeniería, con el estudio del transporte y el urbanismo.

- Ecología, con la evaluación de los efectos externos, los límites al crecimiento y los daños al medio ambiente desde una óptica utilitarista.
- Subdesarrollo, con la formulación de modelos.
- Desigualdad, con el desarrollo de las medidas de distribución del bienestar y la renta.
- Historia, con la aplicación de la teoría neoclásica y los métodos cuantitativos a la indagación del pasado económico.

Todo esto lleva a que los límites de la disciplina del economista no estén claros y sean un motivo de conflicto y controversia y, como siempre, hay opiniones para todos los gustos. "Este proceso de expansión de dominios (...) empieza a conocerse como "el imperialismo de la economía" y la primera reacción de especialistas en sociología, política o derecho ha sido contraria a esta especie de invasión de otros campos. No obstante, la aplicación de la lógica económica no significa que todos los científicos sociales se tengan que convertir en economistas, de la misma manera que no todo profesional que trabaja con datos observados se tenga que hacer estadístico. Todo esto, aunque algunos crean, como Jack Hirschleifer, que la economía es la "gramática universal de la ciencia social" y que resulta cada día más difícil encontrar las fronteras con las otras disciplinas" (Velasco, 1996: 211) tiene como consecuencia, en parte, que "la economía intenta analizar cómo se organizan los diferentes sistemas sociales para resolver todo un conjunto de problemas, y por lo tanto es difícil entender cómo la economía puede llevarlo a cabo aisladamente de disciplinas tales como la Sociología, la Historia o la Ciencia Política. Es, por tanto, no sólo erróneo y empobrecedor, plantear el estudio de los problemas económicos en un vacío, aislados completamente del resto de problemas sociales que los condicionan, y que son condicionados por ellos, sino que es ilícito, puesto que escamotea una realidad esencial para su análisis" (Azqueta, 1990: 86).

Así pues, y como resumen del apartado, podríamos concluir que la profesión que el economista puede ejercer, se puede caracterizar como una profesión múltiple, dado que puede ejercer en diferentes especializaciones profesionales, y dado que puede actuar en campos muy dispares, dentro y fuera de la ciencia económica. Esto, inevitablemente, caracterizará el perfil que se puede exigir a un economista para ejercer su profesión. Por otra parte, la profesión como tal, en el caso de España, ha pasado por diferentes etapas en las que ha sido mejor o peor prestigiada socialmente, en función, también, de la etapa económica que el país vivía. Sin embargo, el hecho de poder actuar en campos no propios, ha llevado a que sea una profesión en general muy criticada. Paralelamente a la situación económica de España en la que se iba formando el país, pasando de una economía rural a una economía industrial, se han ido creando las facultades donde se puede estudiar esta disciplina, y cada año el número de matriculados y de licenciados ha

ido aumentando, entre otras cosas porque ha sido en los últimos años, y todavía en la actualidad, una de las profesiones con más oferta laboral, y porque el tipo de formación incluye asignaturas de matiz social y de otras ciencias sociales, a parte de la económica, lo que hace que no sea una carrera especializada y cerrada sino todo lo contrario, permite muchas y muy diversas especializaciones. Todo esto condicionará, entre otras, la situación de los colegios profesionales de economistas, creados para defender los intereses de este colectivo tan diverso en necesidades, objetivos y problemática específica para cada especialidad profesional ejercida, y que se pasa a desarrollar en el siguiente apartado.

6.3. Los colegios de economistas en España

6.3.1. El organismo que los coordina y los colegios actuales

El primer colegio de licenciados vinculado a los economistas nació en Madrid en 1953, siendo el Colegio de Licenciados y Doctores en Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales. En 1959 los economistas se separan de este colegio y crean el Colegio Nacional de Economistas, vigente hasta principios de los setenta, ya que en 1971 se crea el Consejo General de Colegios de Economistas de España (CGCEE), y los colegios de Barcelona, Valencia, Bilbao y Madrid. Todos ellos adoptan el modelo colegial liberal descrito en el capítulo anterior. El Colegio de economistas es, por lo tanto, un colegio relativamente joven, sobre todo si se compara con otras profesiones como la de abogados, médicos, licenciados o arquitectos, algunas de ellas con historia centenaria (ver tabla 6.4).

<i>Colegio</i>	<i>Año de creación</i>
Médicos	998
Doctores y licenciados en Filosofía y Letras y en Ciencias ¹²²	1899
Titulados Mercantiles y Empresariales de Barcelona	1899
Arquitectos	1930
Abogados	1543
Ingenieros industriales	1949
Economistas	1953
Ingenieros de caminos	1953

Tabla 6.4. Año de creación de los primeros colegios profesionales en España.

¹²² No se convierte en corporación oficial hasta 1906, lo que supuso la colegiación

Fuente: Consejo General de Colegios de Economistas de España.

El CGCEE es una corporación de derecho público, con personalidad jurídica propia y que agrupa, coordina y representa en los ámbitos nacional e internacional a todos los Colegios Oficiales de Economistas de España, y ordena el ejercicio profesional, defiende y protege los intereses profesionales de los economistas (art. 2.1 Estatutos CGCEE)¹²³. Como funciones principales cabe comentar las relacionadas con las administraciones públicas para colaborar en la emisión de informes, estudios o dictámenes sobre cualquier aspecto relacionado con la profesión del economista y también para defender la profesión delante de cualquier institución pública. Otras funciones se concretan en la ordenación del ejercicio de la profesión, ejercer las funciones disciplinarias pertinentes con sus miembros, promocionar el perfeccionamiento técnico y profesional de los economistas, adoptar las medidas que eviten el intrusismo profesional, y regular el ejercicio de la profesión para los profesionales de países extranjeros (art. 3 Estatutos CGCEE).

El CGCEE representa los treinta colegios oficiales de economistas que hay actualmente en España. A 31 de diciembre de 1998, había cuarenta y dos mil novecientos setenta y siete colegiados, repartidos el 56,94% en los cuatro colegios de más tamaño, que son los de Madrid, Cataluña, País Vasco y Valencia. El 24,27% de colegiados están en un segundo grupo de siete colegios, que son los de La Coruña, Sevilla, Asturias, Alicante, Málaga, Aragón y Pontevedra. Y, un tercer grupo, formado por diecinueve colegios, tienen el 18,79% restante de colegiados (ver gráfico 6.3).

6.3.2. Definición y finalidades de los colegios de economistas según los Estatutos

Teniendo presentes las características de los colegios profesionales en España, tal y como se ha visto en el capítulo anterior, situaremos los colegios de economistas a partir de la propia definición según los Estatutos¹²⁴ del *Col·legi d'Economistes de Catalunya* (ECEC).

obligatoria de los licenciados.

¹²³ Estatutos adecuados a la nueva Ley de Colegios profesionales y aprobados por Real Decreto del 9 de enero de 1998, núm. 1/1998, y publicados en el BOE del 23 de enero de 1998, número 20.

¹²⁴ Estatutos aprobados por Asamblea Extraordinaria de colegiados que según el libro de actos del Colegio, duró dos días, se inició el día 25 de septiembre de 1984 a las 19h hasta las 22h y, siguió el día 26 de septiembre de 1984, de las 19 h hasta las 22h 25 m.

Son colegios de adscripción obligatoria para quien ejerza la profesión de economista en cualquiera de sus vertientes, y es potestativa para quien pertenezca a los cuerpos del Estado, siempre que su función se circunscriba solamente a su propia, y que no se exija la colegiación para acceder (art. 6 ECEC).

Las finalidades de los colegios de economistas son (art. 4 ECEC):

- "Tener la representación de los intereses generales de la profesión ante terceros, así como defenderlos en beneficio de los colegiados.
- Velar porque la actividad profesional ofrezca a la sociedad las garantías suficientes de calidad y competencia.
- Ordenar y reglamentar el ejercicio de la profesión mediante la emisión de normas técnicas y éticas de actuación¹²⁵.

¹²⁵ La Asamblea de colegiados del CEC aprueba los principios deontológicos para orientar las actuaciones profesionales de los economistas en la asamblea ordinaria del 19 de marzo de 1998. *El Consejo General de Colegios de Economistas de España*, aprueba el código deontológico en el Pleno celebrado el 13 de enero de 1999.

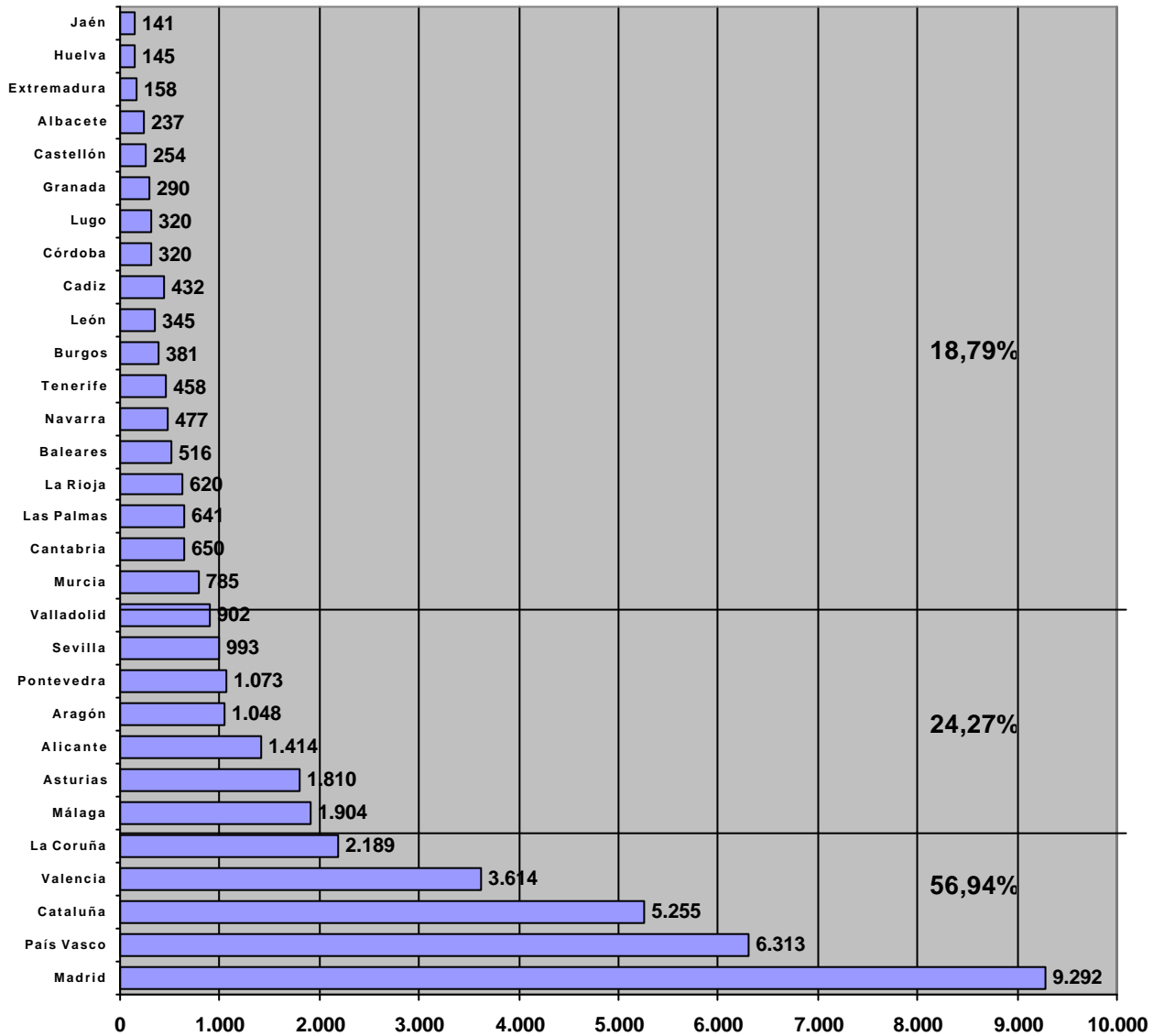


Gráfico 6.3. Distribución de los niveles de colegiados por colegios en España, en 1998. Fuente: Consejo General de Colegios de Economistas de España

- Velar porque la profesión se avenga a las normas éticas y jurídicas que la regulan.
- Ejercer la función disciplinaria.
- Velar porque sus miembros gocen, en cuanto al ejercicio de la profesión, de las libertades, de garantías y de consideraciones que les son debidas, así como cooperar con los colegiados por lo que respecta al cumplimiento de los deberes que les imponen las normas que regulan el ejercicio de la profesión.
- Fomentar el desarrollo de la profesión y el perfeccionamiento de la legislación sobre las materias que le son propias o que le afectan.
- Colaborar con la Administración en las competencias que ésta le delegue y participar en sus órganos consultivos.

- Organizar actividades y servicios comunes de carácter profesional, cultural de previsión y otros análogos que sean de interés para los colegiados.
- Promover y desarrollar la formación profesional mirando hacia el perfeccionamiento de sus colegiados.
- Colaborar con otras entidades y corporaciones de ámbito estatal y extranjero, y con organismos de carácter internacional en el estudio de la Ciencia Económica.
- Constituir Tribunales Arbitrales en el seno del colegio para dirimir cuestiones entre partes, que se someterán a la decisión de aquellos al amparo de la legislación vigente.
- Cualquier otra que le sea propia por la razón de la naturaleza del colegio".

6.3.3. Requisitos a cumplir del colectivo que lo puede integrar

Para ingresar en el Colegio se requiere (art. 5 ECEC¹²⁶):

"a) Tener la nacionalidad de uno de los Estados miembros de las Comunidades Europeas o de un Estado tercero al cual las Comunidades Europeas apliquen, de forma recíproca y efectiva, el principio de libertad de circulación de profesionales, tanto a nivel de establecimiento como de prestación ocasional de servicios, salvo en los casos de dispensa legal.

b) Estar en posesión de cualquiera de los siguientes títulos:

b.1. De licenciado en: Ciencias Políticas y Económicas (sección de Economía); en Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales (Sección de Económicas y Comerciales); en Ciencias Económicas y Comerciales; en Ciencias Económicas y Empresariales; en Economía; en Administración y Dirección de Empresas; en Ciencias Actuariales y Financieras; en Investigación y Técnicas de Mercado.

b.2. Cualquier otra titulación superior emitida por Universidades españolas que tengan efectos habilitados por el ejercicio profesional en el Estado español en materias de contenido análogo a las anteriormente citadas.

b.3. Cualquier titulación o acreditación que, reconocida o emitida por la Administración española en virtud de la aplicación del sistema general de reconocimiento de títulos superiores de los Estados miembros de las Comunidades Europeas, habilite para el ejercicio profesional como

¹²⁶ Artículo modificado el 21 de diciembre de 1992 por la Asamblea Extraordinaria de colegiados para adaptarlo a la Ley 13/1982 de colegios profesionales de la *Generalitat de Catalunya*.

economista¹²⁷.

b.4. Los Intendentes Mercantiles y los Actuarios de Seguros se podrán incorporar al Colegio con las mismas condiciones, derechos y deberes que los titulados anteriormente citados.

c) Ser mayor de edad.

d) Satisfacer la cuota de ingreso a la Corporación."

6.3.4. Órganos de gobierno de los colegios de economistas

Se rigen por la Asamblea de colegiados, la Junta de Gobierno y el Decano (art. 13 ECEC).

Las facultades de la Junta de Gobierno en relación a los colegiados son (art. 32 ECEC):

- "Resolver las solicitudes de incorporación al colegio.
- Velar por la libertad y la independencia necesarias de los colegiados, para el cumplimiento de sus deberes profesionales y para que se les dé el respeto merecido.
- Exigir a los colegiados que se comporten con la corrección debida y que actúen con celo y competencia profesional.
- Combatir el intrusismo y denunciar incompatibilidades.
- Fijar el importe de los derechos de incorporación al Colegio.
- Establecer y recaptar las cuotas y otras cargas que tengan que satisfacer los colegiados.
- Publicar las normas orientadoras de los honorarios profesionales.
- Regular los honorarios mínimos de los colegiados en los casos previstos en los Estatutos e informar a quienes lo soliciten¹²⁸.
- Convocar elecciones para la provisión de los cargos en la Junta de Gobierno.
- Convocar las Asambleas y fijar previamente sus órdenes del día. Ejercer la facultad disciplinaria.
- Dar de baja en la corporación a los colegiados que dejen de satisfacer las cuotas u otras cargas establecidas.
- Crear las comisiones colegiales que interesen a los fines de la corporación y

¹²⁷ Sistema regulado por Orden del Ministerio de la Presidencia de 19 de mayo de 1995, que desarrolla el Real Decreto 1665/91, en aplicación de la Directiva de la UE relativa al reconocimiento de títulos universitarios de más de tres años de duración.

¹²⁸ A partir de la aprobación de la nueva ley de colegios profesionales, los colegios sólo pueden aconsejar sobre los honorarios mínimos, no pueden regularlos.

otorgarles las facultades que sean procedentes.

- Dictar reglamentos de orden interior".

No obstante, éstas son las finalidades y actividades aprobadas por los Estatutos, y hay que ver si realmente se pueden llevar a cabo. En el apartado siguiente se desarrollan las actividades que los colegios hacen, en función de la información que los colegios facilitan en sus memorias y en función de los resultados de una encuesta cualitativa realizada por el Consejo General de Colegios de Economistas de España (CGCEE) a todos los colegios.

6.3.5. Actividades que realizan los colegios de economistas

El CGCEE realizó durante 1998 una encuesta cualitativa en los 30 colegios de economistas registrados, con el objetivo de analizar qué actividades desarrollan los colegios. Respondieron 24 de ellos, que representan el 94,53% de los colegiados. Como conclusiones principales del estudio, y siguiendo la tabla 6.5, se podría decir que:

- Todos los colegios realizan actividades orientadas a captar nuevos colegiados, actividades de comunicación sobre temas del colegio y de la profesión en la sociedad, actividades que defienden la profesión, actividades que fomentan la relación entre colegiados, actividades de formación y servicios de ventajas en otros campos fuera de los de la economía, y más privados o de ocio.
- Las actividades que los colegios utilizan más para captar nuevos colegiados son potenciar la bolsa de trabajo, servicio bibliotecario, promocionar las relaciones con las facultades, escuelas de negocio y centros de formación parecidos y organizan conferencias sobre salidas profesionales y ejercicio de la profesión.
- Pocos colegios desempeñan actividades de comunicación, sólo en cuatro se dispone de gabinete de prensa y de plan de comunicación especificado. La actividad de comunicación preferida es publicar revistas, aunque sólo trece colegios tienen una.
- Las actividades que consideran importantes para la defensa de la profesión son la creación de comisiones deontológicas para fijar las pautas de actuación del economista, siendo diez los colegios que la tienen organizada. En segundo lugar, nueve colegios defienden públicamente el carácter restringido del término "economista" y solamente cuatro colegios hacen un seguimiento del plan de estudios.
- La actividad que los colegios prefieren para fomentar la relación entre

colegiados son la organización de encuentros periódicamente, y la publicación de un boletín informativo.

- En cuanto a las actividades de formación, se podría decir que son las que más se realizan; así, hay veintidós colegios que tienen aula de formación, y dieciocho colegios que organizan charlas para divulgar las novedades relacionadas con las diferentes especializaciones profesionales.
- Por lo que respecta a otras actividades, veinte colegios tienen acuerdos con entidades financieras para ofrecer planes de pensiones, seguros u otros productos financieros con condiciones más ventajosas, y doce ofrecen servicios de asistencia jurídica a los colegiados.

<i>Actividades</i>	<i>Colegios</i>	<i>Colegiados</i>
1. Actividades destinadas a captar nuevos colegiados		
– Relacionadas con facultades, escuelas de negocios, centros de enseñanza o similares.	17	81,52%
– Charlas o conferencias en facultades (mínimo una al año)	14	73,40%
– Figura del precolegiado	12	64,13%
– Premios por trabajos de fin de carrera, expedientes, etc.	4	19,24%
– Manual o guía de razones para la colegiación	13	54,50%
– Servicio bibliotecario	19	67,27%
– Bolsa de trabajo	22	90,86%
– Convenio de colaboración con empresas o con colegiados por cuenta propia para la realización de prácticas	10	25,56%
– Convenios de formación con el FORCEM, INEM o similares	11	55,27%
2. Actividades de comunicación		
– Plan de comunicación	4	30,01%
– Gabinete de prensa	4	12,24%
– Responsable de comunicación interna o subcontratado	6	48,78%
– Publicación de revistas	13	64,37%
– Actos periódicos relacionados con la prensa	10	26,00%
– Plan de aparición en medios de comunicación	4	16,30%
– Servicios de documentación	7	44,37%
– Páginas Web del colegio con mantenimiento periódico	10	59,70%
3. Actividades en defensa de la profesión		
– Seguimiento de planes de estudios	4	5,31%
– Comisión deontológica	10	68,34%
– Defensa del carácter restringido del término "Economista"	9	49,46%
– Relación con otros colegios	8	47,00%
4. Actividades que fomenten la relación entre colegiados		
– Talleres de trabajo e intercambio de experiencias	4	45,03%

– Comidas periódicas	12	41,93%
– Actividades para hijos o familiares	1	2,49%
– Actividades deportivas	4	16,58%
– Actividades de patrocinio	6	17,57%
– Boletín informativo	11	36,72%
– Conexión a Internet a través del colegio	7	27,52%
– Áreas o ámbito de actuación:		
– Auditoría	16	60,50%
– Fiscal	17	61,16%
– General	13	67,45%
– Márketing	8	45,23%
– Docencia	9	49,42%
– Financiera	11	51,27%
– Medio ambiente	8	50,08%
5. Actividades de formación		
– Cursos de formación para colegiados	22	90,20%
– Biblioteca	20	70,51%
– Charlas divulgativas	18	86,74%
6. Otras actividades		
– Acuerdos del colegio con entidades financieras (independientes del <i>Consejo General</i>)	20	85,96%
– Plan de pensiones	8	45,45%
– Seguros	15	80,45%
– Medios de cobro – pago	10	27,53%
– Productos de ahorro y de inversión	14	55,89%
– Productos de financiación	14	55,89%
– Convenios del colegio con agencias, alquiler de coches, hoteles, etc.	9	43,52%
– Relaciones con otras instituciones	17	85,08%
– Cursos de formación	20	87,93%
– Charlas divulgativas	16	78,57%
– Otros convenios de colaboración	15	77,41%
– Asistencia jurídica para los colegiados	12	75,79%
– Otras actividades relevantes que realiza el colegio que no están en los apartados anteriores	9	44,82%

Tabla 6.5. Resultados de la encuesta realizada por el CGCEE en 1998 para conocer las actividades que realizan los colegios de economistas. Estos resultados han sido publicados en la ponencia "Los economistas ante la globalización; futuro del economista y economista del futuro", presentada en el VI Congreso Nacional

de Economía, celebrado en Alicante el 19 de febrero de 1999: 30-33.

Cabe señalar que en esta relación, se mezclan las actividades que los colegios desempeñan, con las actividades y los servicios que los colegios ofrecen a sus colegiados. Así, por un lado están un conjunto de actividades promocionales para conseguir nuevos colegiados, mejorar la imagen de los colegios e incrementar la presencia social del colegio; y, por otro, están las actividades de formación, la bolsa de trabajo, las jornadas, conferencias y coloquios, comisiones de estudio, y también los servicios como biblioteca, mejora de condiciones económicas en seguros, y asesoramiento fiscal o legal, por ejemplo, dirigidos a servir al colegiado. Se tiene que, por tanto, separar cuál es el producto que el colegio ofrece al colegiado y qué es lo que el colegiado valora y le hace participar del colegio. A través del análisis de las memorias se pueden observar los resultados y la evolución de los productos en forma de actividades y servicios que los colegios realizan. Así, se constata una evolución creciente en la organización de cursos para la formación continuada (excepto Valencia, que ha ido disminuyendo las horas lectivas que realiza) y en el número de participantes (ver gráfico 6.4. para el caso del Col·legi d'Economistes de Catalunya). También ha evolucionado de forma creciente la organización de conferencias y jornadas técnicas. Se organizan comisiones de trabajo de las diferentes especializaciones profesionales, pero los resultados obtenidos a nivel de asistencia y publicaciones y/o actuaciones realizadas no queda demasiado especificado en los datos de las memorias. También hay un servicio de publicaciones, la mayoría de las cuales publican revistas periódicas en las que se informa de la actualidad profesional y de la agenda de actividades del colegio; y también, colegios como el de Cataluña y Madrid, publican revistas más académicas, técnicas y especializadas. A nivel de servicios, la mayoría de colegios tienen biblioteca y servicio bibliográfico, bolsa de trabajo, y servicios de asesoramiento al colegiado de temas legales, mercantiles, fiscales y lingüísticos, ventajas a nivel de seguros y planes de pensiones, y algunos colegios también tienen convenios con organizaciones de ocio.

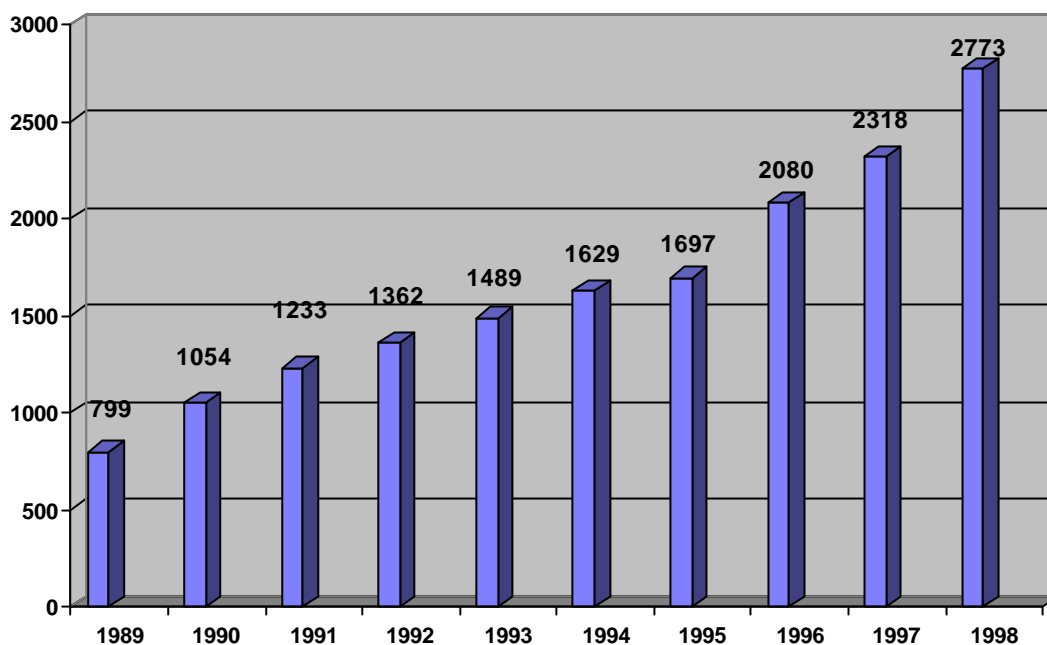


Gráfico 6.4. Evolución del número de alumnos en los cursos de formación del *Col·legi d'Economistes de Catalunya*. Fuente: *L'Informatiu de l'Economista* (núm. 57, 1999: 45).

Todas estas actividades y servicios son, en general, deficitarias (en algunos colegios el Aula de Economía tiene resultado directo positivo) e insuficiente para asumir el presupuesto de gasto del Colegio, sólo con las cuotas colegiales, por lo que los colegios intentan obtener subvenciones, esponsorizaciones y firmar convenios de colaboración con otras instituciones y organismos públicos, para hacer el resultado neto de gestión positivo.

Así pues, a nivel de conclusión y en general, los colegios de economistas son colegios que avanzan por el camino de la organización asociativa de la profesión, preparan reuniones, congresos, garantizan el libre ejercicio de la profesión, establecen una bolsa de trabajo, disponen de una biblioteca, editan publicaciones, proporcionan asesoramiento jurídico y otros asesoramientos técnicos, actualizan la información científica que reciben, organizan el turno de actuación profesional, y también ofrecen servicios de interés a los colegiados a precios interesantes.

6.3.6. Problemática de los colegios de economistas en España

6.3.6.1. Situación actual según la normativa vigente de Colegios profesionales

En el capítulo anterior se ha analizado la situación actual de los colegios profesionales en España, teniendo en cuenta su evolución histórica, y los efectos de los cambios en la situación económica actual con la tendencia a la liberalización de los servicios, sobre su legislación. Con la aprobación de la Ley 7/97, de 14 de abril, que modifica la Ley 2/74 y la Ley 74/78 de colegios profesionales, estas corporaciones han tenido que cambiar algunos de los artículos de sus Estatutos. Se han citado los artículos de la ley que hablan de la forma de financiación vía visados del trabajo de los colegiados, a los que hacen referencia a la regulación de honorarios y publicidad, y también, al hecho de no tener que colegiarse en diferentes colegios cuando el colegiado quiere ejercer fuera del territorio de actuación del colegio al cual está inscrito. Estos cambios no afectan demasiado a los colegios de economistas. Por un lado, son colegios de adscripción obligatoria pero no hay reserva de actividad, es decir, en la práctica habitual, los licenciados en estudios relacionados con la economía, ejercen sin estar colegiados y se ponen el nombre de economistas, cuando según la ley sólo es economista el colegiado¹²⁹, pero la sociedad lo desconoce y los colegios no han hecho nada hasta la fecha para defender y para potenciar lo que se podría llamar la falta “de economista”, ni tampoco han ejercido control alguno sobre su uso. Son colegios en los que las principales fuentes de financiación han sido siempre las cuotas colegiales y los visados, en general; y, han sido un elemento muy secundario dentro de la proporción de los ingresos, por lo que no afecta la nueva ley a las formas de financiación que estas corporaciones utilizan. Y, sobre la regulación de los honorarios, los colegios han emitido una propuesta de honorarios profesionales con el objetivo de ser un punto de referencia para los colegiados, pero en ningún caso se persigue su uso.

Ahora bien, hay otras cuestiones que sí pueden afectar la viabilidad futura de las mismas; éstas se refieren a cuestiones internas que se desarrollan en los próximos subapartados y que están relacionadas con el tipo de profesión que los colegios de economistas integran, que tal y como se ha visto en el apartado anterior, es una profesión compleja y múltiple debido a la diversidad de especializaciones profesionales.

6.3.6.2. Evolución de los colegiados

Se ha descrito en el apartado 6.2.1, cómo el número de Facultades de Ciencias

Económicas y Empresariales en España había incrementado sobre todo en la década de los noventa, y también cómo paralelamente a este hecho, el número de licenciados había crecido. Los licenciados en los diferentes estudios de la Economía (Ciencias Económicas y Empresariales, licenciados en Economía, licenciados en Administración y Dirección de Empresa, licenciados en Actuarios y licenciados en Investigación de Mercados)¹³⁰ son los clientes potenciales de los colegios profesionales de economistas. Si se analiza el incremento anual de número de licenciados respecto al número de colegiados se puede observar cómo no tienen la misma evolución. Si seguimos el gráfico 6.5, se puede ver cómo el número de colegiados anuales¹³¹ se mantiene, a partir de 1973, siempre por debajo del número de licenciados, pero esta diferencia se incrementa considerablemente a partir de los años noventa, coincidiendo con el momento en que se dispara el número de licenciados anuales y el número de creación de Facultades de Ciencias Económicas y Empresariales. Otra constatación a realizar podría ser el hecho de ver si las altas anuales de los colegios corresponden a recientes licenciados. Se dispone de los datos del *Col·legi d'Economistes de Catalunya* del año 1995 (ver tabla 6.6) y se comparan las altas anuales de este año con los licenciados en Ciencias Económicas y Empresariales del curso 1993-1994 en las diferentes facultades que hay en Barcelona. Se puede ver que el índice de colegiación de recientes licenciados es del once por ciento, y casi del setenta y tres por cien del total de colegiación del año indicado.

¹²⁹ Ver apartado 6.2.3.

¹³⁰ Ver anexo 6.5.

¹³¹ Ver anexo 6.6.

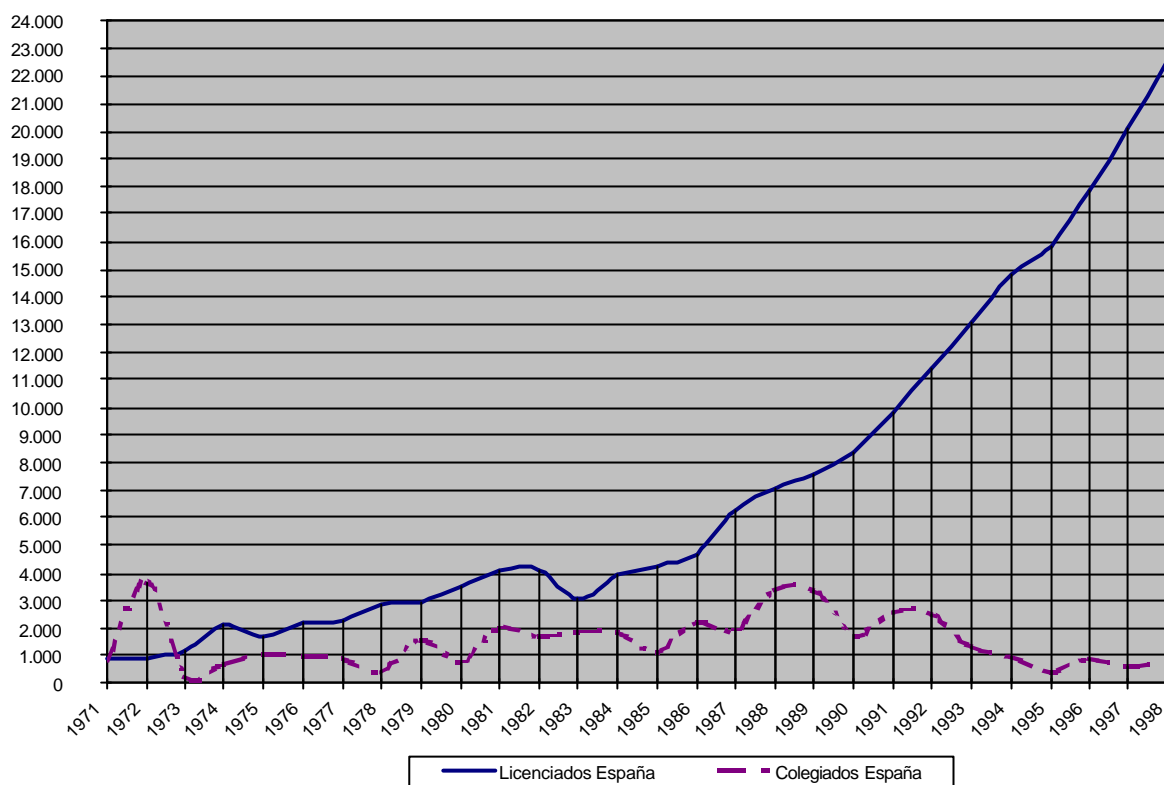


Gráfico 6.5. Evolución del número de licenciados anuales y del número de colegiados que cada año se dan de alta en España de 1971 a 1998. Fuente: INE y CGCEE. Elaboración propia.

<i>FACULTAD</i>	<i>Licenciados del curso 1995</i> (A)	<i>Colegiados recientes licenciados del curso 1995</i> (B)	<i>%colegiado /reciente licenciado</i> (B / A)	<i>Altas totales colegiados de 1995</i> (C)	<i>% (B / C)</i>
<i>Central</i>	956	105	11,0%		
<i>Autònoma</i>	333	47	14,1%		
<i>Pompeu Fabra</i>	159	17	10,7%		
<i>Ramon Llull</i>	90	0			
<i>Rovira i Virgili</i>	ND	ND			
Total	1.538	169	11,0%	232	72,8%

Tabla 6.6. Relación altas anuales de colegiados en el CEC en 1995 respecto a los recientes licenciados de las Facultades de Barcelona. Fuente: CEC.

Al mismo tiempo, la lectura de la evolución del crecimiento anual neto a nivel total

y a nivel individual por colegios¹³² del número de colegiados nos indica la tendencia a la baja, dado que cada año son menos el número de licenciados que se colegian. Así, en la década de los setenta el crecimiento total es del 12,5%; en la de los ochenta el crecimiento es del 2,7%; y, en los últimos ocho años, de 1990 a 1998, el crecimiento total ha sido del 1,22%.

Si se analiza a nivel acumulativo, según fuentes del INE¹³³, y siguiendo el gráfico 6.6, en 1995 había en España 143.771 licenciados en estudios de Economía y 40.646 colegiados (un 28,27%); en 1992 había 100.035 licenciados y 37.899 colegiados (un 37,89%); en 1985, el número de economistas licenciados acumulado era de 44.792 y 35.359 colegiados (un 44,73%); y, en 1972, había 6.552 licenciados y 4.542 colegiados (un 69,32%).

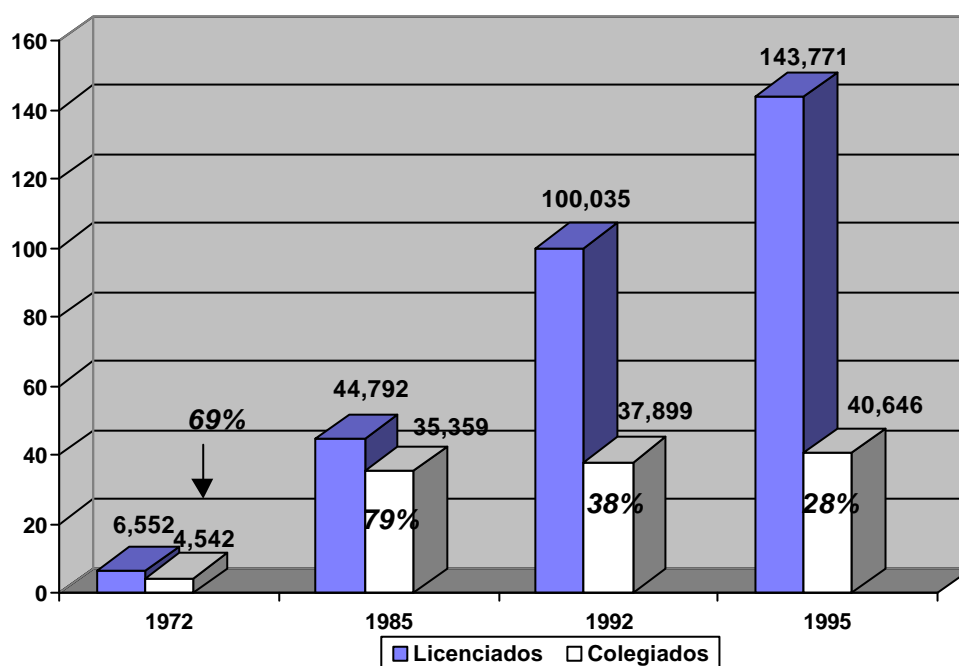


Gráfico 6.6. Evolución del número de licenciados en Ciencias Económicas y Empresariales y del número de colegiados economistas, acumulados de 1972 a 1995, en España. Fuente: INE y CGCEE. Elaboración propia.

El crecimiento considerable de la diferencia entre colegiados y licenciados a partir de los noventa es un problema que ya se detecta en las primeras promociones de licenciados en Económicas, con el análisis de los resultados de la encuesta dirigida por Trias en 1970, en la que menos de la mitad de los encuestados estaban

¹³² Ver anexo 6.6, 6.7 y 6.8.

¹³³ Ver anexo 6.6 Se pueden aplicar las tablas de mortalidad de la población española, publicadas por el Instituto Nacional de Estadística para eliminar el efecto de la mortalidad. Debido a las hipótesis restrictivas que es necesario adoptar, se ha preferido no realizar los cálculos.

colegiados y en la que se denota poco interés para colegiarse en el futuro (Trias y Puig, 1972: 81). Guillén (1989: 150) pronosticó este decrecimiento de colegiados sobre licenciados para la década de los noventa, y dice: "(...) La proporción de afiliación colegial disminuye durante los años setenta (en 1972 era del 69%) debido al proceso de asalarización, proliferando unos economistas organizativos que no requieren los servicios que ofrece el sistema colegial liberal de representación profesional. Debido a los esfuerzos de adaptación de ciertos colegios a las nuevas necesidades, es posible que en un futuro no se consiga ni la proporción del 40%." (Según el INE, con datos de 1992, se ha visto que la proporción era del 37,89%, y en 1995 del 28,27%).

Dentro del crecimiento neto de colegiados, hay que tener presentes las bajas anuales que registran los colegios. Éstas pueden deberse a la mortalidad, a los morosos, a los colegiados que se cambian de domicilio y piden traslado de colegio, a los que piden bajas temporales por motivos personales y, a los que se dan de baja de forma voluntaria¹³⁴. En la tabla 6.7 se puede observar la evolución de las bajas del CEC para el periodo de 1982 a 1998, los datos no son homogéneos, pero se puede observar que las bajas mantienen una tendencia al alza y que el porcentaje más elevado son las bajas voluntarias. En la tabla 6.8 se muestran datos sobre la evolución de las bajas del CEM para los años de 1994 a 1998, donde se puede observar que las bajas bajan cada año, pero en cambio, son superiores a las altas, por lo que el crecimiento neto de este colegio es negativo. Según fuentes del CGCEE, el tiempo medio de permanencia del colegiado que se da de baja es de cinco años¹³⁵. Tan sólo los colegios grandes hacen el seguimiento de los motivos de las bajas de los colegiados. Los colegios, según sus Estatutos, requieren notificación escrita para formalizar las bajas, donde se pide que pongan el motivo, aunque muchas veces los colegiados no lo notifican. Hay colegios que hacen un control más específico, como puede ser el Colegio de Valencia, que realiza un seguimiento telefónico y el *Col.legi d'Economistes de Catalunya* que ha realizado encuestas puntuales. Pero la última encuesta realizada es de las bajas de 1997. En el próximo subapartado se trabaja sobre el resultado del cuestionario.

También hay que analizar la proporción de colegiado activo dentro del colegio, siendo éste el que participa periódicamente de las actividades y servicios que el colegio ofrece. Según una encuesta realizada en 1987 en el Colegio de Madrid (CEM)¹³⁶ se consideró un 12% de los colegiados como colegiados activos, esta

¹³⁴ Ver en el anexo 6.7, la evolución del crecimiento neto de los colegios de España de 1989 a 1998. Y ver, en el anexo 6.9, la evolución del crecimiento neto del CEC con el detalle de las bajas, de 1982 a 1998.

¹³⁵ Ver anexo 6.10.

¹³⁶ Encuesta realizada en el *Colegio de Economistas de Madrid* en la primavera de 1987. Ficha técnica de la encuesta: se envía por correo el cuestionario a todos los 8.000

proporción se mantiene en 1994¹³⁷. Según fuentes del CEM, en 1998¹³⁸ la media de asistentes a los actos que no se incluyen dentro de los cursos de formación, ha sido de unas ochenta personas, siendo el número de colegiados de 9.292. De la memoria del *Col.legi d'Economistes de Catalunya* de 1987 se deduce un 17% de colegiado activo, y de las memorias de 1994 se constata que el del CEC es del 32% (y el del Colegio Vasco y el de Valencia es del 19%).

ANO	Totales		Morosidad		Voluntarias		Defunción		Otras (1)	
	Núm.	% año anterior	Núm.	% s/total	Núm.	% s/total	Núm.	%s/total	Núm.	%s/total
1.982	100		ND		ND		ND		ND	
1.983	47	-112,77%	ND		ND		ND		ND	
1.984	83	43,37%	ND		ND		ND		ND	
1.985	161	48,45%	ND		ND		ND		ND	
1.986	16	-906,25%	ND		ND		ND		ND	
1.987	199	91,96%	101	50,75%	98	49,25%	ND		ND	
1.988	139	-43,17%	90	64,75%	67	48,20%	ND		ND	
1.989	150	7,33%	56	37,33%	94	62,67%	ND		ND	
1.990	201	25,37%	0	0,00%	97	48,26%	ND		104	51,74%
1.991	191	-5,24%	30	15,71%	147	76,96%	ND		14	7,33%
1.992	286	33,22%	9	3,15%	197	68,88%	ND		80	27,97%
1.993	147	-94,56%	26	17,69%	121	69,29%	ND		ND	
1.994	290	49,32%	82	28,27%	201	69,29%	7	2,41%	23	7,93%
1.995	173	-67,60%	29	16,76%	132	76,26%	12	6,94%	14	8,09%
1.996	127	-36,22%	17	13,38%	104	81,85%	6	4,72%	8	6,30%
1.997	317	59,93%	21	6,62%	276	87,04%	20	6,31%	34	10,73%
1.998	250	-26,77%	32	12,79%	199	79,56%	19	7,60%	35	14,00%

Notas: (1) Se refieren a bajas por traslado de domicilio y, por tanto, traslado de Colegio y por bajas temporales. (2) ND quiere decir que no hay datos.

Tabla 6.7. Evolución de las bajas del CEC por naturaleza de 1982 a 1998. Fuente: CEC.

colegiados, de los cuales se obtienen 960 respuestas (coincidiendo con el número de colegiados activos del CEM). Tabula la encuesta la empresa *Análisis Estadístico de Datos, SA* y realizan el análisis de los datos los profesores Miguel Bertrán Villalva y Gregorio Rodríguez Cabrero, del departamento de Sociología de la Universidad Autónoma de Madrid.

¹³⁷ Ficha técnica de la encuesta realizada en el *Colegio de Economistas de Madrid* el 11 de abril de 1994: muestra real de 370 economistas colegiados, seleccionados aleatoriamente por muestra estratificada. Trabajo de campo realizado mediante encuesta postal. Tabulación de la encuesta por Javier Badorrey. Análisis de los resultados por el profesor Gregorio Rodríguez Cabrero de la Universidad de Alcalá de Henares.

¹³⁸ Entrevista realizada el 31 de mayo de 1998 con la directora financiera del CEM, la Sra. Maria Carmen Marco.

ANY	Altas		Bajas		Crecimiento neto
	Número	%año anterior	Número	%año anterior	
1994	687		1.007		-320
1995	573	-19%	917	-9%	-344
1996	607	5%	825	-11%	-218
1997	565	-7%	808	-2%	-243
1998	531	-6%	778	-3%	-247

Tabla 6.8. Evolución del crecimiento neto del CEM de 1994 a 1998. Fuente: CEM

Una vez expuestos los datos sobre la situación actual de la evolución del colegiado, se desarrolla en el siguiente subapartado, cuáles podrían ser las causas de esta evolución, en general, a la baja. Por una parte, se analizan los motivos que llevan a los licenciados a colegiarse; y por otra parte, se valoran las causas que llevan a los colegiados a darse de baja.

6.3.6.3. Motivos colegiación y motivos de baja

La primera encuesta publicada de que se dispone sobre la situación de los licenciados en Ciencias Económicas en España, fecha de 1970. En este caso, entre otras cuestiones, se preguntó por qué el licenciado no se colegiaba. Éstas son las razones que dieron los encuestados (Trias y Puig, 1972: 81, tabla 42):

- No veo ventajas, no es útil, falta de eficacia, poco operativo (37,1%)
- No siento interés, no me ha sido necesario (29,2%).
- Desconocía que existiera, falta de información (13%).
- No es representativo (6,3%).
- Disconformidad general con sus objetivos (3,4%).
- Cuota de entrada demasiado elevada (2,2%).
- Falta de autonomía, es un órgano demasiado centralista (2%).
- Falta de confianza con sus dirigentes (2%).
- Porque se encuentra inscrito en otros colegios y asociaciones profesionales (1,5%).
- Otras razones: inexistencia de estatuto profesional, falta de política de captación de licenciados, ser asalariado y no profesional liberal, motivos ideológicos, falta de prestigio, no ofrece intercambio de experiencias

profesionales, falta de protección profesional adecuada, trámites burocráticos absurdos (3,4%).

Se puede ver, por tanto, que para las primeras promociones de licenciados, las principales razones para no colegiarse, básicamente fueron el hecho de no ver ventajas en estar colegiado, no necesitar la colegiación para el ejercicio de la actividad profesional, y no tener información de todo lo que realiza y ofrece la corporación.

El otro dato a analizar son las causas de colegiación. En este caso se dispone de los datos del cuestionario que el CEC realizó en 1997 a los colegiados que se habían dado de baja durante 1996¹³⁹, en el que se aprovechó para conocer las causas por las que se habían colegiado en su día. Siguiendo el gráfico 6.7, los principales motivos que llevaron en su día al profesional economista a colegiarse fueron el interés de formar parte del colectivo profesional (un 50%). El reciente licenciado se siente perdido cuando acaba la licenciatura, y el colegio le puede suponer un centro para conocer otros profesionales y compartir las experiencias y, a su vez, sentirse que le pueden ofrecer protección en caso de dudas y de incertidumbres. El siguiente motivo de colegiación es el hecho de considerar los servicios del colegio atractivos (25%), muy relacionado con éste, el servicio que específicamente tiene más interés es la bolsa de trabajo (19%). Un 5%, la necesidad de estar colegiado para poder ejercer su profesión. No obstante, cabe señalar que el colegiado que se da de baja, está condicionado en esta pregunta precisamente por los motivos por los que está descontento, y podría pasar que en el momento de colegiarse lo hiciese por otros motivos que ahora ya ha olvidado o ha reducido en importancia con el paso del tiempo, y con el cambio de necesidades profesionales o situación personal.

Si se analiza el motivo de las bajas, sin tener en cuenta la baja por defunción, encontramos que: por un lado, se dispone del resultado del cuestionario que el CEC realizó en 1997; y, por otro, del análisis del Colegio de Economistas de Valencia que hace un seguimiento telefónico. En cuanto a los resultados obtenidos de la encuesta realizada por el CEC y siguiendo el gráfico 6.8, se puede ver cómo la mayoría de las respuestas argumentan que no utilizan suficiente los servicios del colegio y, por lo tanto, no les compensa la cuota colegial. Otro motivo destacable es el hecho que el colegiado que se da de baja lo hace porque no ve que haya obtenido las expectativas que en su día le llevaron a colegiarse. También cabe destacar los motivos personales y económicos, como el traslado del trabajo fuera de Cataluña, o por falta de tiempo. Un 17% de los encuestados reflejan motivos de insatisfacción ante cosas más

¹³⁹ Se adjunta el cuestionario en el anexo 6.11. Ficha técnica de la encuesta: Se envía a una muestra de los 135 colegiados que se dan de baja durante 1996. Número de respuestas obtenidas de 65 (un 48,14% de la muestra). Tabulación y análisis realizados por la autora.

concretas que no han sido su agrado del colegio, como puede ser el hecho de considerar la bolsa de trabajo ineficiente, el precio de los cursos caros y el hecho de no subvencionar a los colegiados que tienen que venir de fuera de Barcelona y cuyo coste es, por tanto, más elevado. Aún así, dado el grado de especialización del colegiado, es difícil que el colegio pueda llegar a todos y, en consecuencia, hay una parte del colectivo desatendida, como puede ser el del sector público y la docencia.

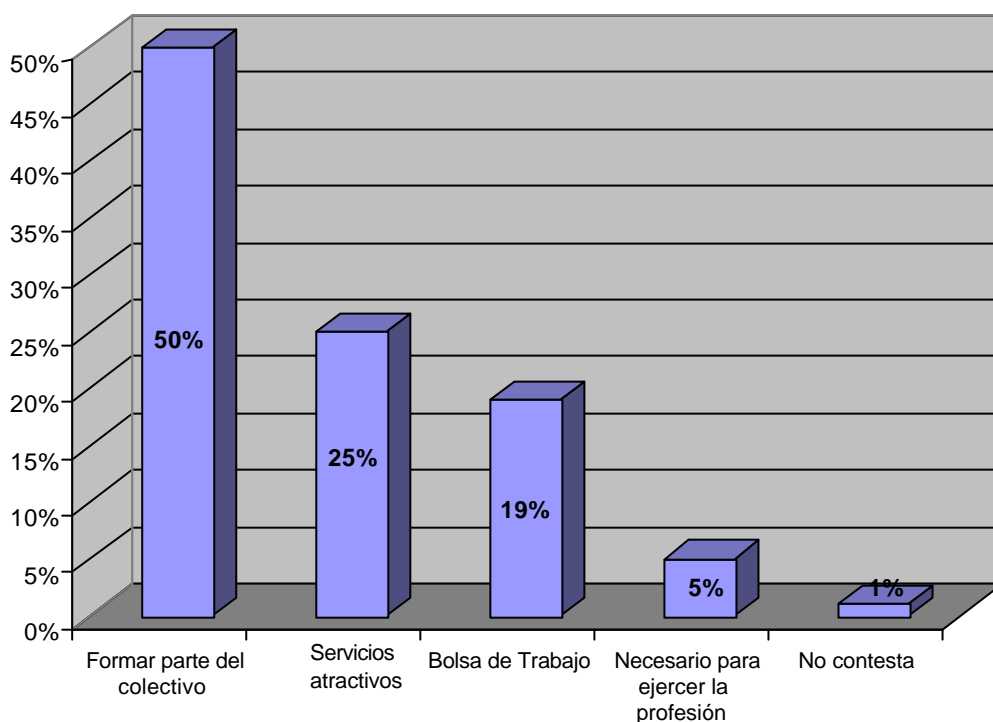


Gráfico 6.7. Motivos de colegiación. Fuente: encuesta realizada a las bajas del CEC de 1997.

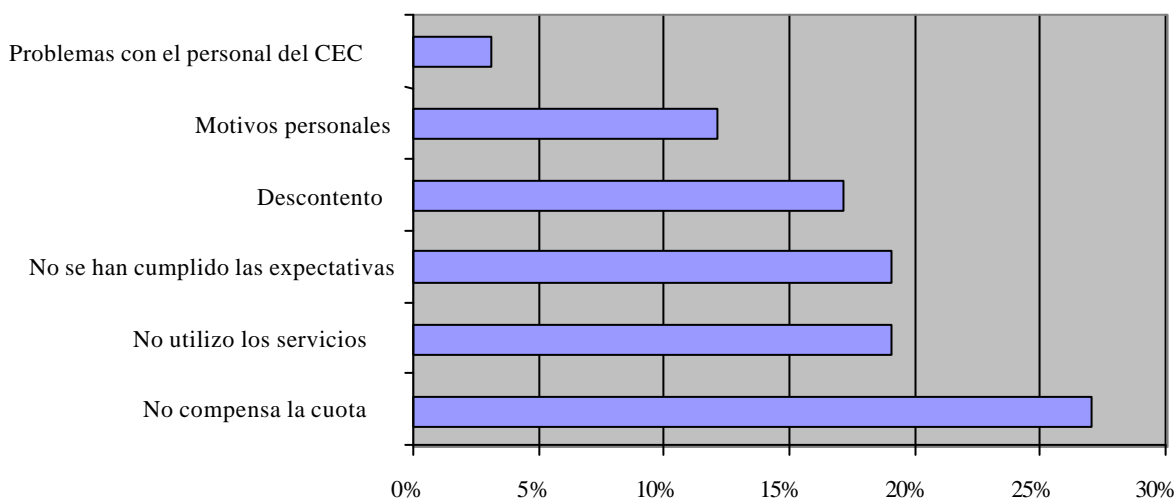


Gráfico 6.8. Motivos de baja. Fuente: encuesta realizada a las bajas del CEC de 1996. Elaboración propia.

De las entrevistas mantenidas con el responsable del Colegio de Economistas de Valencia¹⁴⁰, cabe señalar que se ha detectado en este Colegio que la mayor parte de las bajas se refieren a recientes licenciados, que una vez han conseguido colocarse laboralmente a través del servicio de la bolsa de trabajo del propio Colegio, deciden ahorrarse el coste de la cuota y se dan de baja. Cabe destacar que este Colegio es uno de los que más se ha acercado a las Universidades de Económicas con acuerdos con la AIESEC y con la participación activa en actos específicos de la Universidad, lo que hace que tenga un porcentaje importante de precolegiados y de colegiados recientes licenciados, al mismo tiempo que la bolsa de trabajo tiene ya mucha tradición y mucha fama por su buena organización, con actualización continua de los datos, y por su éxito en número de demandas laborales y de colocaciones de colegiados, que según datos de la memoria, anualmente crece el número de empresas que escogen esta vía para cubrir sus demandas laborales.

6.3.6.4. Competidores directos de los colegios profesionales de economistas

A las cuestiones anteriormente expuestas se añade la siguiente: existen otras corporaciones de profesionales que actúan en los mismos campos que los colegios de economistas. Nos referimos a: por una parte, otros colegios profesionales como pueden ser: el Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales, el Instituto de Colegiado de Censores Jurados (ICCJ), el Colegio Oficial de Doctores y Licenciados en Filosofía y Letras y en Ciencias; y, por otra parte, asociaciones o fundaciones que agrupan a profesionales del sector, como pueden ser, el Instituto Español de Analistas de Inversiones, la Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España (A.E.C.E.), la Asociación Española de Asesores Fiscales, la Asociación Española de Dirección, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), la Asociación Española de Contabilidad Directiva (ACODI), la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC). También se podría tener en cuenta aquellos centros que influyen en la vida económica a partir de su opinión, como El Círculo de Empresarios o El Círculo de Economía; y, por otro lado, las escuelas de negocios o aquellas instituciones que realicen cursos relacionados con el campo económico.

¹⁴⁰ Entrevista realizada con el gerente, el Sr. Víctor Gómez, el día 6 de mayo de 1999.

Si nos centramos en las asociaciones y colegios más importantes, en general, hacen actividades muy similares a las que ofrecen los colegios de economistas, y que se han descrito en el apartado 6.3.4. En la tabla 6.9, se hace una comparación de los clientes, finalidades según estatutos, actividades y servicios que desarrollan, y sistemas de información, de las principales asociaciones españolas. Para realizar la comparación con los colegios de economistas, se utiliza de referencia el *Col·legi d'Economistes de Catalunya*, y no hemos puesto las finalidades de los estatutos ni las actividades y servicios que realiza el mismo sino que se ha mirado si las finalidades y las actividades que desempeñan las asociaciones también las hace el CEC. Así, como diferencia clave, las diferentes asociaciones se especializan para una determinada actividad profesional que puede ejercer el economista. Por ejemplo, los auditores tienen el ICJC. Los docentes, tienen: por una parte, el Colegio de Doctores y Licenciados, que agrupa a toda la docencia; y, ASEPUC, que sólo es para docentes en las ramas de Economía y de Empresa. Los contables tienen específicamente AECA, ACODI y AECE. En cuanto a las finalidades según los Estatutos, se puede ver que cada asociación tiene unas finalidades específicas, pero coinciden en el objetivo de fomentar el estudio y la investigación. No obstante, hay finalidades que no constan en los estatutos, pero cuando se analizan las actividades que realizan se podría deducir que, en general, las finalidades de los Estatutos coinciden para todas ellas. Así, se diferencian tres grandes grupos de actividades, que son las de formación, publicaciones y servicios de atención al asociado. También ofrecen servicios de ventajas a los asociados, como seguros y asesoramiento. Todas las asociaciones coinciden con el uso, como mínimo, del presupuesto, como herramienta de gestión. Como conclusión de la tabla, cabe remarcar que el CEC tiene, básicamente, todas las finalidades de los estatutos de las diferentes asociaciones y realiza también, primordialmente, todas las actividades y servicios que hacen las asociaciones, y ofrece los mismos servicios que realizan las demás asociaciones.

Hay que poner especial atención en el Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales, colegio con cien años de tradición y en el que se pueden colegiar los peritos mercantiles, los profesores mercantiles, los intendentes mercantiles, los diplomados o licenciados en Ciencias Empresariales, los doctores en Ciencias Empresariales, los licenciados en Ciencias Económicas (rama empresa), y los licenciados en Administración y Dirección de Empresas. Todos ellos son candidatos posibles de los colegios de economistas por lo que son unos competidores directos. Si se analizan las diferentes actividades que realizan, se puede ver que son básicamente las mismas que las de los colegios de economistas, salvo que dirigidas a un colectivo especializado en el mundo de la empresa y de la auditoría. Por una parte, hacen actividades de formación continuada, organizan conferencias,

seminarios, tablas redondas, reuniones de estudios, publican periódicamente revistas técnicas y editan libros especializados. También ofrecen servicios ventajosos a sus usuarios, como servicios financieros, seguros, Internet, asesoramiento técnico, biblioteca, y bolsa de trabajo. En el caso de Cataluña, según fuentes del propio colegio, tienen a 31 de diciembre de 1998, mil setecientos noventa colegiados, y el crecimiento neto se mantiene estable en los últimos años.

Como conclusión de este apartado, cabe señalar que las corporaciones de colegios de economistas de España son de adscripción obligatoria pero no hay reserva de actividad y, dado que los colegios no realizan acción alguna para proteger la marca del economista, en la práctica, la adscripción al colegio se transforma en voluntaria. También se ha visto que los colegios no atraen suficientemente al colectivo de economistas ya que el índice de colegiados anual es cada vez más bajo, siendo en los últimos diez años solamente del 1,22% con un total de economistas colegiados en todo el Estado español, de cuarenta y dos mil novecientos setenta y siete. En cambio, anualmente hay más estudiantes matriculados en las facultades de estudios económicos, siendo para el curso de 1998-1999, el total de matriculados aproximadamente de doscientos mil alumnos y, al mismo tiempo, el aumento de licenciados es anualmente superior, por lo tanto, el colectivo que puede formar parte de los colegios de economistas es potencialmente creciente. Al mismo tiempo, los colegiados no utilizan demasiado los colegios, puesto que el porcentaje de colegiado activo es, en media, un 12%, y el índice de bajas colegiales crece. Se podría deducir que se está ante una profesión en crecimiento, pero en cambio, las corporaciones que aglutinan a sus profesionales experimentan un crecimiento neto anual a la baja. Cabe añadir también a la problemática que existen varias instituciones que realizan parte de las actividades y servicios que los colegios de economistas ofrecen, en general, más específicas y centradas en especialidades concretas, de aquí que el grado de competencia a nivel estatal sea elevado. Es por todo esto que, pese a ser unas corporaciones de muchos años de tradición, los colegios de economistas viven una sensación de estancamiento y de retroceso.

	<i>CEC</i>	<i>Col·legi Titulats Mercantils i Empresariums (Cataluña)</i>	<i>ICJC (España)</i>	<i>Col·legi de Doctors i Llicenciats (Cataluña)</i>	<i>AECA (España)</i>	<i>ACODI (España)</i>	<i>AECE (España)</i>	<i>ASEPUC (España)</i>
Año fundación	1971	1899	1945	1899	1979	1990	1982	1981
Núm. asociados	5.255	1.790	6.106	15.000	3.865	632	1.500	750
Clientes	Licenciados en las diferentes especialidades en economía y empresa.	Perito, profesor, e intendente mercantil, diplomado - licenciado Ciencias Empresariales, licenciado Ciencias Económicas rama empresa, licenciado en ADE, doctor en Ciencias Empresariales.	Expertos en materias económicas, contables y financieras. Auditores de Sociedades de auditoría	Licenciados y doctores que ejercen como profesores	Profesionales de temas relacionados con la empresa. Empresas de cualquier sector.	Profesionales de temas relacionados con la contabilidad directiva.	Profesionales que ejercen la contabilidad y la tributación.	Profesores y académicos universitarios.
Fines según Estatutos:								
Regular actividad profesional de sus miembros	X	X	X	X			X	
Defender las libertades, garantías y consideraciones en el ejercicio de la profesión de sus miembros	X	X	X	X			X	
Fomentar el estudio y la investigación	X	X	X	X	X	X	X	X
Promover la difusión de los estudios científicos y de la propia Asociación	X	X			X			X
Fomentar la unión y el compañerismo y facilitar el intercambio de experiencias	X	X	X	X		X		X
Promover la formación profesional	X	X	X	X		X	X	
Vigilar el cumplimiento de las normas deontológicas por parte de sus miembros	X		X	X				
Promover y mantener el control de calidad de la actividad de sus miembros	X		X	X				
Velar por la eliminación del intrusismo profesional	X		X					
Establecer con entidades análogas, servicios	X			X	X		X	

comunes de índole cultural, social, económica o administrativa								
Administrar la economía colegial	X	X		X				
Ser nexo de unión del mundo universitario, empresarial y la Administración pública	X					X		
Facilitar la actualización de conocimientos adquiridos en la Universidad		X						
Facilitar la aplicación práctica de todas las disposiciones que afecten a la actividad profesional		X						
Emitir opinión pública sobre los problemas que afectan a la gestión de la empresa española	X					X		
Promocionar la imagen pública de la profesión	X						X	
Actividades:								
Publicaciones especializadas	X	X	X	X	X		X	
Publicaciones normativas		X			X	X		
Revista técnica periódica	X	X	X	X	X			
Cursos de formación permanente	X	X	X	X		X	X	
Jornadas, conferencias, tertulias y charlas puntuales	X	X	X			X		
Congresos periódicamente	X	X	X		X			X
Comisiones de estudio	X	X			X	X		
Servicios:								
Planes financieros, de pensiones, seguros	X	X	X					
Gabinetes de asesoramiento	X	X	X	X			X	
Hemeroteca y servicio de documentación	X	X	X	X	X			
Bolsa de trabajo	X	X	X				X	
Sistemas de información de la gestión:								
Financiera	X	X	X		X			
Presupuestaria	X	X	X	X	X	X	X	X

Tabla 6.9. Comparación de las características principales de asociaciones que pueden hacer competencia a los Colegios de economistas en España, en la rama contable y de empresa. Fuente: Memorias de las entidades y webs. Elaboración propia.

6.4. Resumen y conclusiones del capítulo

El objetivo de este capítulo ha sido describir la situación actual de los colegios de economistas en España. Por una parte, se ha tenido en cuenta, el colectivo que los puede integrar, que son actualmente y de forma mayoritaria, los licenciados en Ciencias Económicas y Empresariales. Y, por otra parte, se han tenido en mente las características propias de estas corporaciones, en función de la normativa legal vigente, su organización interna; y, las actividades y servicios que ofrecen a sus colegiados. También se ha valorado la problemática actual en la que viven. En cuanto al nivel de colegiación y su evolución. En cuanto al nivel de bajas anuales, sobre el colegiado activo. Referente a cuáles son las instituciones que pueden y, de hecho ofrecen, actividades y servicios parecidos a los que realizan los colegios de economistas y que, por lo tanto, actúan en competencia.

Se ha desarrollado en el primer apartado la evolución histórica de la profesión del economista, los orígenes de la cual se sitúan con el surgimiento de los mercaderes y los agentes de cambio medievales, con la aparición de las economías de bienes de consumo y con la activación de la vida urbana y, por lo tanto, del comercio y de la circulación monetaria. En el caso español, la primera escuela de pensamiento económico aparece en 1526. Se empieza enseñando algunas asignaturas relacionadas con la economía en escuelas extrauniversitarias. No es hasta 1807, pero por muy poco tiempo, que en las Facultades de Leyes se enseña Economía Política. En 1850 ya aparece en Barcelona la primera Escuela de Comercio que imparte conocimientos mercantiles. A partir de 1857, las asignaturas de economía adquieren consistencia en las Facultades de Leyes y se ofrece con carácter de continuidad. Se organizan en 1932 los Estudios Económicos y Administrativos por la Facultad de Derecho de Madrid y en 1933, se abren tres especialidades en Estudios Económicos en la licenciatura de Derecho de la *Universitat de Barcelona*. En 1916 nacen las primeras Escuelas de Dirección. En 1937, y en plena Guerra Civil, se crea en Valencia, la Facultad de Ciencias Jurídicas, Políticas y Económicas; y en Barcelona, la Facultad de Derecho y Ciencias Económicas. Pero ambas desaparecerán más tarde, en 1939, y no será hasta el 16 de febrero de 1943, cuando se funda definitivamente en Madrid, la Facultad de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales. A partir de este momento, la profesión de economista se despierta. Se crea el primer colegio de economistas en 1953, coincidiendo con el inicio de la década del desarrollo económico de la sociedad española, y la profesión vive una primera época de esplendor como fruto de la necesidad de implantar y de ejecutar los conocimientos económicos para hacer crecer el país. Pero la crisis económica llega a España en los años setenta, y de rebote, afecta a la profesión de los economistas, que pasan por una década gris y de incertidumbre sobre lo que realmente espera la sociedad de ellos y

de todo lo que en ella pueden aportar. La década de los ochenta volverá a ser una época viva para la economía española, se crea prensa económica, incrementa la participación de los economistas en cargos políticos, económicos y sociales importantes, como son el cargo de ministros o directores de bancos, crece el número de Facultades en las que se puede estudiar Economía, y crece por tanto, el número de licenciados. La década de los noventa, representará la consolidación de la profesión, con un nuevo incremento de facultades fundadas, constando en 1998, un total de cincuenta y cinco instituciones donde se puede obtener el título en las diferentes especialidades, de Economía o de Administración y Dirección de Empresas. También recientemente, se ha incluido en la programación de bachillerato, en el área de Ciencias Sociales y de Humanidades, asignaturas de Economía, de Organización de Empresa y Matemáticas aplicadas a las ciencias sociales (Economía). Los estudios relacionados con la Economía y la Administración de Empresas son de las carreras con más demanda laboral y con más demanda de estudiantes. Sin embargo, no se tiene demasiada información sobre la imagen de los economistas dentro de la sociedad, ni de su influencia social, ni de su intervención obligatoria en decisiones empresariales con utilidad pública. A lo largo de estas décadas, lo que sí se ha observado en la sociedad, es una tendencia a criticar la profesión de economista, tanto en el caso español como en el resto de países, en parte, debido a la diversidad de especializaciones en la que un economista puede trabajar, no sólo en el campo económico (sólo el Estatuto del Economista ya describe treinta y ocho funciones que puede realizar dentro del área de la economía de la empresa) sino también en otras ramas sociales, como por ejemplo, el de la Sociología, el Derecho, la Ingeniería, la Ecología o la Historia, para citar los más corrientes, por lo que se les ha atacado de intrusismo profesional. El hecho de que un economista pueda actuar en tantas áreas, posiblemente se debe a las asignaturas que conforman los planes de estudios de la carrera universitaria, que incluye precisamente una formación muy diversificada. Esto también hace que sea difícil definir la profesión de economista, incluso para el propio economista.

Los colegios de economistas agrupan a los profesionales economistas. Según sus estatutos, son de adscripción obligatoria para quien ejerza como economista en todas sus vertientes, y voluntario para los profesionales que pertenezcan a los cuerpos del Estado. Estas corporaciones, y según el estatuto profesional del economista, defienden el uso de la palabra “economista” solamente para los profesionales que están colegiados, pero la sociedad llama economistas al licenciado en ciencias económicas sin diferenciar si está o no colegiado. Dentro del cambio legal que ha afectado a los colegios profesionales y que se ha visto en el capítulo anterior, los Colegios de Economistas se han visto poco afectados, dado que los cambios principales han venido por la anulación de la imposición de los honorarios

obligatorios, por la posibilidad de ejercer en una demarcación fuera del propio colegio, por la supresión de los visados si no estaban aprobados por estatutos y de los honorarios mínimos profesionales. Todos estos hechos son prácticas que no se utilizaban en los colegios de economistas, puesto que los honorarios mínimos fijados eran orientativos, la actuación en diferentes demarcaciones ya estaba permitida y prácticamente no se ingresaban recursos para visados ni para trámites de cobro de honorarios a clientes.

Se ha visto también que, en general, todos los colegios realizan el mismo tipo de actividades y ofrecen servicios similares a los colegiados. Así, las actividades van orientadas a proporcionar formación constante a sus integrantes, dotar de un marco corporativo común al colectivo representado, ofrecer servicios especializados diseñados en base a sus necesidades, ya sea a nivel de respaldo profesional como a nivel de ventajas personales, obtener relaciones fluidas con instituciones públicas, potenciar la bolsa de trabajo, y favorecer las relaciones entre profesionales para potenciar el intercambio de experiencias profesionales.

Por otra parte, el ritmo de crecimiento de colegiados respecto a licenciados es muy inferior. Por un lado, el número de licenciados en estudios económicos es cada año superior; y el número de altas anuales de colegiados tiene una tendencia a la baja. Por otro lado, el porcentaje de altas colegiales anuales sobre licenciados anuales es muy baja y cada año inferior. Por lo tanto, hay una gran parte de recientes licenciados a los que no atrae la idea de colegiarse. Además, los economistas colegiados, no utilizan demasiado los colegios ya que el porcentaje de colegiado activo, sin tener en cuenta la participación en los cursos de formación, es muy bajo. También hay que tener presente que las actividades y los servicios que los colegios ofrecen, se pueden encontrar en muchas otras instituciones con cuotas de un precio similar, e incluso inferior y, a veces, más especializadas. Todos estos hechos hacen que el número de bajas anuales crezca. Las principales causas de las bajas se deben, precisamente, a la poca participación en las actividades del colegio y al poco uso de los servicios colegiales, lo que no compensa la cuota que se tiene que pagar para estar colegiado.

Se podría deducir que el futuro de estas corporaciones es incierto, y que se justifica hacer un análisis detallado de las actividades y servicios que realmente hacen y de la opinión que de ellos tienen los colegiados, y así detectar los puntos débiles que tienen las organizaciones de este tipo. Es por eso que, en un capítulo posterior, se evalúan las opiniones del colegiado, en este caso del *Col·legi d'Economistes de Catalunya*, sobre la visión que tienen del Colegio, de los servicios y actividades que se hacen, y de la imagen que querrían del Colegio los colegiados. Sin perder de vista el objetivo final de definir los factores claves para realizar el control de gestión de estas corporaciones no lucrativas.

Con este capítulo se ha podido mejorar la información sobre las características internas de los colegios y de sus clientes permitiendo sentar las bases sobre las cuestiones a realizar en las encuestas de opinión que se analizan los próximos capítulos, tanto por lo que respecta a los colegiados como a los órganos gestores de las entidades.

CAPÍTULO 7. ESTUDIO EMPÍRICO. INSTRUMENTOS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN DE LOS COLEGIOS DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA DENTRO DEL SISTEMA DE CONTROL DE SU GESTIÓN.

7.1. Introducción y objetivos de los estudios empíricos que se desarrollarán en los próximos capítulos

Tal y como se ha desarrollado en el capítulo segundo, los estudiosos en organizaciones, tanto en gestión como en contabilidad, han ido desarrollando a lo largo de la historia los sistemas de información como instrumentos a utilizar en el campo del control de la gestión de las organizaciones. Estos sistemas de información han evolucionado paralelamente a la evolución de las sociedades y sus mercados. Así, las primeras corrientes hablan de las organizaciones como sistemas mecanicistas y formales, y sólo tienen en cuenta los aspectos racionales y cuantificables de la organización. Las últimas tendencias incorporan las relaciones humanas y también la cultura, como variables clave del sistema de información. La cultura de la organización incluye las culturas de los diferentes miembros que trabajan en la organización y también, la cultura condicionada por los países con los que se relaciona la organización. Estas corrientes potencian el uso de sistemas de información cuantitativos y cualitativos. Todas las corrientes han sido criticadas y reafirmadas y tienen en común la aceptación de la necesidad de las organizaciones del uso de sistemas de información para sobrevivir. No obstante, hay estudiosos que también se han planteado hasta qué punto el control de la gestión es posible ante entornos cada vez más cambiantes e inciertos, y si compensa su aplicación (Hopwood, 1972; Merchant, 1982). Los sistemas de control han ido evolucionando a lo largo de la historia y se han adaptado a los cambios del entorno. Actualmente, tal y como se ha desarrollado también en el capítulo segundo, la literatura económica recomienda que los sistemas de información de la gestión incluyan indicadores monetarios (contabilidad financiera, de costes, presupuestos y planificación) y, también, indicadores no monetarios que informen de variables no cuantificables pero que condicionen o puedan condicionar en la organización, como puede ser por ejemplo: el grado de satisfacción de sus usuarios. Ambos tipos de indicadores tienen que permitir obtener la información suficiente para poder evaluar, como mínimo, hasta qué punto la organización está cumpliendo o no sus objetivos. Estos objetivos tienen que estar determinados por la

propia organización, y son una de las variables claves de cada organización, además de ser los que hacen diferentes a una organización de otra.

Las organizaciones no lucrativas, tal y como se ha hecho referencia en el capítulo tercero, como cualquier otra organización con la finalidad que sea (lucrativa, no lucrativa o pública) es recomendable que utilicen los instrumentos de información de contabilidad de gestión, como sistemas de información para el control de su gestión.

En el capítulo cuarto, se han desarrollado cuáles son los diferentes instrumentos que la contabilidad de gestión propone para las ONL y, las diferentes funciones que tienen que cumplir para ser unas herramientas que, entre otras cosas: permitan que la organización se adapte a su entorno y a sus cambios; permitan incrementar la habilidad de las organizaciones para coordinar las acciones de sus miembros; faciliten la disminución de los conflictos internos; puedan ayudar a prever problemas y puntos débiles en la organización y, al mismo tiempo, a potenciar sus fortalezas; permitan medir y cuantificar los resultados, y la situación económica, financiera y patrimonial de la organización. En definitiva, pues, tienen que ser los instrumentos de información de contabilidad de gestión, unos sistemas de control de los diferentes ámbitos de la organización. En el capítulo tercero se han diferenciado, como uno de los rasgos diferenciales de las ONL, los objetivos a conseguir. Éstos, en general, son objetivos sociales y no económicos, por lo que se hace más difícil la medida de la eficacia, de la eficiencia y de la economía de la gestión realizada. Esto influye en la elección de los sistemas de información para el control de estas organizaciones. Entre los estudios en la materia de que se dispone¹⁴¹, no existe unanimidad de criterio al determinar si las ONL pueden utilizar o no los mismos sistemas de control de su gestión que las organizaciones lucrativas. Parece ser que las ONL sociales son las organizaciones que más cambios tendrán que hacer en su sistema de control respecto a los que utilizan aquellas que buscan obtener lucro con su actividad, y que el resto de ONL podrán utilizar, prácticamente, los mismos sistemas de control que cualquier entidad lucrativa. Sin embargo, las ONL se caracterizan también por utilizar poco los sistemas de información para la mejora en su gestión y como medida del nivel de consecución de sus objetivos aunque hay evidencia empírica de los efectos positivos sobre los resultados de las ONL que ha representado la implantación de instrumentos contables de planificación y control que miden los *outputs* y evalúan los resultados (Ashford, 1989; Steiner et al., 1994; Wiesendanger, 1994)¹⁴². También se ha demostrado como una causa de fracaso para las ONL el hecho de gestionar de forma ineficaz debido a no disponer de sistemas de información para poder evaluar el cumplimiento de los objetivos y la misión, así como del nivel de utilización de los recursos financieros disponibles y la falta de

¹⁴¹ Ver apartado 3.4 del capítulo tercero.

planificación estratégica (Herzlinger, 1996).

En el capítulo quinto, nos hemos centrado en los colegios profesionales como corporaciones de derecho público sin ánimo de lucro. Más concretamente, en el capítulo sexto, hemos escogido los colegios profesionales de economistas en España, que se caracterizan por ser corporaciones que integran un colectivo que puede ejercer profesiones múltiples tanto en el campo económico como en otros ámbitos sociales; y, ésta es una característica propia de la profesión. En función de la nueva legislación sobre colegios profesionales y de los estatutos, los colegios de economistas son corporaciones de adscripción obligatoria si se quiere ejercer la profesión de economista por cuenta propia. En el mismo capítulo sexto, se ha hecho referencia a la diversidad de especializaciones que los economistas pueden realizar, en la mayoría de las cuales no es necesaria la colegiación para ejercer; por lo tanto, hay una gran cantidad de economistas que no se colegian.

Según los datos presentados también en el capítulo sexto, se estima que a nivel español, un veintiocho por ciento de los licenciados en Ciencias Económicas y Empresariales, están colegiados, y, además, el crecimiento del número de colegiados anuales no evoluciona paralelamente al crecimiento anual de licenciados, algo que no sucede con los colegiados, que su crecimiento está estancado. Para las ONL que sufren un estancamiento de socios o decrecimiento, Connors (1998b: 391) propone realizar una investigación de mercado que se concentre en descubrir lo que sus miembros están buscando realmente. Se basa en el caso de la *American Society for Medical Technology*, que se encontraba con que sus miembros disminuían anualmente. Una vez realizada la encuesta a sus miembros y a los que se habían dado de baja, y analizados los resultados y utilizados éstos para tomar medidas correctoras, sus dirigentes consiguieron incrementar sus asociados hasta un treinta y uno por ciento (pág. 392).

Es por todo esto que se ha decidido realizar tres estudios empíricos. El primero, que se desarrolla en este capítulo, va dirigido a conocer si los colegios de economistas como ONL que son, utilizan sistemas de información de contabilidad de gestión para el control de su gestión, qué sistemas de información utilizan, si son o no los mismos que podrían utilizar las organizaciones lucrativas, y si reflejan la diversidad de especializaciones profesionales que caracterizan a su colectivo. Se ha escogido para realizar el estudio, una encuesta dirigida a los responsables de la gestión de todos los colegios de economistas de España, y al mismo tiempo, se han llevado a cabo entrevistas con los gerentes y/o secretarios técnicos de los colegios más grandes.

El segundo estudio, que se desarrolla en el capítulo siguiente, se ha centrado en conocer los instrumentos de control de gestión que utilizan determinadas asociaciones inglesas que dirigen sus acciones a un público

¹⁴² Ver apartado 4.4 del capítulo cuarto.

que correspondería a los economistas españoles. No para medir el nivel de implantación en estas organizaciones, ya que tal y como se verá en el capítulo octavo la muestra es de doce asociaciones y por tanto no podemos afirmar ni generalizar, sino para tener un punto de referencia de cómo lo hacen asociaciones con más tradición y años de experiencia que los colegios de economistas españoles pero con un volumen de usuarios significativo. También se ha querido considerar la opinión de los gestores de las asociaciones escogidas sobre la relación: nivel de implantación de sistemas de información para el control de la gestión y evolución positiva de la asociación, midiendo la evolución positiva con el nivel de crecimiento anual en número de asociados.

El tercer estudio, que se desarrolla en el capítulo noveno, va dirigido a conocer las características y el grado de satisfacción de los profesionales licenciados en ciencias económicas, o similares, que están colegiados, y que se llaman “economistas”, teniendo en cuenta las diferentes especializaciones profesionales. Se pretende también analizar si los rasgos que los definen son suficientemente relevantes como para considerarlos segmentos de opinión diferentes. Se ha escogido para realizar la encuesta a los colegiados del *Col·legi d’Economistes de Catalunya* (CEC) dirigida en 1997.

Con esta información se pretende lograr un triple objetivo. Por una parte, se pretende conocer la situación actual a nivel de instrumentos de información para el control de gestión de los colegios de economistas de España, como organizaciones no lucrativas que son. Por otra parte, se pretende analizar las experiencias en control de gestión de organizaciones del Reino Unido que tienen unos usuarios equivalentes a los economistas españoles. Así, se podrá mejorar el conocimiento del colectivo de la profesión y de su relación con los colegios. Con los resultados obtenidos se podrán realizar las propuestas correspondientes en el diseño de los sistemas de información para los colegios de economistas.

7.2. Introducción y objetivos de la investigación que se desarrolla en este capítulo

El estudio que se desarrolla en este capítulo tiene como objetivo conocer cuál es el sistema de control de gestión que los colegios de economistas de España tienen implantado, analizando los instrumentos de contabilidad de gestión que utilizan estas corporaciones como sistemas de información para el control de la gestión, valorando los instrumentos que se han revisado y descrito en el capítulo cuarto. Se desarrolla un análisis descriptivo del sistema de control que los colegios tienen implantado, a

nivel global y en función del tamaño del colegio, calculado éste por el número de colegiados. También se analiza si en el sistema de control de gestión que utilizan se tienen en cuenta las características propias de sus usuarios (que se han estudiado en el capítulo sexto) destacando la diversidad de especialidades profesionales que puede desarrollar el economista.

También se ha querido analizar la misión y los objetivos que tienen los colegios de economistas: por una parte, para conocer si los gestores los tienen bien definidos y claros; y además, para ver si están relacionados con los instrumentos de contabilidad de gestión que los colegios utilizan.

Teniendo presente la problemática actual de estas corporaciones que se han descrito en el capítulo sexto, la última cuestión iba dirigida a saber la opinión sobre el futuro de los colegios de economistas de España desde las propias organizaciones.

Se ha elegido para realizar el estudio una encuesta dirigida a los responsables de la gestión de todos los colegios de economistas de España. En función del tamaño del colegio, el responsable que ha respondido la encuesta ha sido el decano, el gerente, el secretario técnico, o el responsable de administración. Se han utilizado, para reafirmar algunas respuestas, las entrevistas realizadas durante el ejercicio con los gerentes y/o secretarios técnicos de los colegios más grandes.

7.3. Metodología utilizada para el estudio empírico

El método de investigación utilizado en el presente estudio es el de un cuestionario estándar enviado por correo a todos los colegios de economistas de España, que son treinta. El trabajo de campo se ha realizado por encuesta postal¹⁴³. El índice de respuesta ha sido del cien por cien. El paquete informático utilizado para la tabulación de las respuestas ha sido el paquete estadístico para agentes sociales (SPS) versión 6.1.2. No se ha realizado el test de significación dado que el tamaño de la muestra tan sólo es de treinta colegios y que corresponde al universo total.

El cuestionario utilizado contiene cuestiones básicamente de tipo cerrado y algunas de tipo abierto¹⁴⁴. Se ha dividido en las secciones siguientes:

- Perfil del colegio, a nivel de número de colegiados, composición del presupuesto y número de plantilla.

¹⁴³ Los cuestionarios iban acompañados de un encabezamiento en el que se remarcaba la confidencialidad de las respuestas. Los encuestados, podían devolver la encuesta por fax, por correo o por e-mail.

¹⁴⁴ Se adjunta el cuestionario en el anexo 7.1.

- Implantación y utilización de los instrumentos tradicionales de contabilidad de gestión. En primer lugar se cuestiona sobre la contabilidad financiera. En segundo lugar, sobre la contabilidad de costes. En tercer lugar, sobre el cálculo y seguimiento del presupuesto. Finalmente, en cuarto lugar, sobre la planificación a largo plazo y su relación con la misión de la entidad y los objetivos principales.
- Utilización para la gestión de la opinión del colegiado. Se cuestiona a los gestores sobre si realizan análisis de satisfacción del colectivo, vía encuestas de opinión, tanto a nivel de actividades y servicios que los colegios los ofrecen, como a los colegiados que se dan de baja.
- Indicadores no financieros y cuadro de mando integral. Tiene como objetivo ver qué indicadores no financieros utilizan los colegios para obtener información de la gestión que realizan, si los tienen formalizados, y si valorando la diversidad de especializaciones profesionales que su colectivo puede realizar.
- Futuro de los colegios de economistas en España. Se pide la opinión personal sobre el futuro de estas corporaciones desde el punto de vista del que trabaja dentro de la organización.

Se realizó una prueba previa al cuestionario definitivo con el fin de analizar si la encuesta quedaba clara para el entrevistado. Consistió en una prueba piloto en la que se envió un primer cuestionario: al gerente, al secretario técnico, al responsable de la contabilidad y a un administrativo, del *Col·legi d'Economistes de Catalunya*. Con el resultado de la prueba, se diseñó un segundo cuestionario que corregía los errores o malentendidos del primero.

7.4. Descripción técnica del método utilizado para el análisis de las respuestas

Para la tabulación de la encuesta realizada, se ha utilizado un análisis bivariado. Este tipo de análisis es útil para responder preguntas como: ¿puede influir el número de colegiados en la implantación de la contabilidad de gestión?, ¿existe alguna relación entre el volumen de presupuesto del colegio y el tipo de presupuesto que utilizan? Teniendo en cuenta la escala en la que están medidas las variables que se tienen que analizar y las relaciones que existen entre éstas, se utiliza el análisis bivariado entre dos variables cualitativas y se expresan sus relaciones con las tablas de contingencia, las cuales son uno de los instrumentos más utilizados porque los resultados son fácilmente interpretables y comprensibles. Las categorías de una variable se cruzan con las categorías de la otra, de manera que la distribución de una variable se subdivide de acuerdo con las categorías de la otra variable. Referente a las aplicaciones, las tablas de

contingencias se utilizan principalmente en la tabulación de encuestas (Pedret, 1997: 32). Dado que generalmente los mercados están segmentados, lo más importante es encontrar cuáles son los comportamientos de algunos o de todos los segmentos de mercado. Con esta finalidad, una práctica común utilizada consiste en cruzarlas todas, o una gran parte de las variables obtenidas en un estudio, mediante una serie de variables que representen los segmentos analizados. Estas variables se suelen denominar “*variables de cabecera*”, y entre otras, podemos mencionar: variables de tipo sociodemográfico, como los grupos de edad; las categorías socioprofesionales; o variables inherentes al mercado analizado, como la marca comprada o el nivel de consumo de un determinado producto (Pedret, 1997: 52-55).

A título de ejemplo, para explicar cómo se hace la interpretación de las tablas de contingencia, se utiliza el resultado de una de las preguntas realizadas en la encuesta, en la que se pretende explicar la relación entre dos variables, que son:

- a) Hay contabilidad de gestión en el colegio. La respuesta sólo puede ser:
 1. No.
 2. Sí.
- b) Número de colegiados que tiene el colegio: codificado en cuatro grupos:
 1. Colegios con menos de 450 colegiados.
 2. Colegios con 451 colegiados hasta 999.
 3. Colegios con 1.000 hasta 2.500 colegiados.
 4. Colegios con más de 2.500 colegiados.

Supongamos la siguiente tabla de contingencia con los resultados:

	Grupo A	Grupo B	Grupo C	Grupo D	Total fila
No	7	5	6		18
(%s/fila)	38,9%	27,8%	33,3%		60%
(%s/columna)	70,0%	62,5%	50,0%		
(%s/ 30)	23,3%	16,7%	20,0%		
Sí	3	3	2	4	12
(%s/fila)	25,0%	25,0%	16,7%	33,3%	40,0%
(%s/columna)	30,0%	37,5%	25,0%	100,0%	
(%s/ 30)	10,0%	10,0%	6,7%	13,3%	
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100%

Número de observaciones no válidas: 0.

A partir del ejemplo expuesto, la interpretación de la tabla de contingencia sería la siguiente:

1. Observamos que en el análisis intervienen 30 colegios, que son los que

corresponden a la casilla de “total fila” con “total columna”. La muestra total es de 30 individuos, y según la nota a pie de tabla, no hay ninguna respuesta no válida, por lo que la tabla informa del total de la muestra.

2. El valor “total fila” y “total columna” indican, respectivamente, la distribución de frecuencia de la variable “desarrollan contabilidad de gestión” y de la variable “tamaño del colegio por número de colegiados”. Por ejemplo, 18 colegios no desarrollan contabilidad de gestión, y representan el 60% del total de los colegios. Para la columna, podría ser por ejemplo, 4 colegios tienen más de 2.500 colegiados y representan el 13,3% del colectivo analizado.
3. Cada celda proporciona cuatro tipos de información diferente sobre el cruce entre una categoría de cada variable. Por ejemplo, si analizamos el cruce entre los colegios que no desarrollan contabilidad de gestión y los colegios que tienen menos de 450 colegiados (grupo A), obtenemos la siguiente información:
 - a) Número de colegios que pertenecen simultáneamente a ambas categorías. Siete colegios tienen menos de 450 colegiados y no desarrollan contabilidad de gestión.
 - b) Porcentaje fila: número de colegios que pertenecen simultáneamente a ambas categorías sobre el total de colegios que pertenecen a la categoría de la variable colocada en filas. El 38,9% de los colegios que no desarrollan contabilidad de gestión, tienen menos de 450 colegiados.
 - c) Porcentaje columna: número de colegios que pertenecen simultáneamente a ambas categorías sobre el total de colegios que pertenecen a la categoría de la variable colocada en columnas. El 70% de los colegios que tienen menos de 450 colegiados, no desarrollan contabilidad de gestión.
 - d) Porcentaje total: número de colegios que pertenecen simultáneamente a ambas categorías sobre el total de colegios analizados. El 23,3% del total de colegios no desarrollan contabilidad de gestión y tienen menos de 450 colegiados.

Nos podemos plantear si ambas variables están relacionadas, es decir, si el hecho de desarrollar la contabilidad de gestión por parte de los colegios más pequeños (grupo A) es diferente de desarrollar contabilidad de gestión por colegios de más tamaño (grupo D); dicho de otra forma, si el hecho de desarrollar la contabilidad de gestión varía en función del tamaño del colegio. Para determinar la existencia de estas diferencias, podemos analizar en el primer caso los porcentajes sobre la columna; y, en el segundo caso, los porcentajes sobre la fila de la tabla expuesta. Los resultados sobre los porcentajes columna identifican que hay una proporción más elevada de los colegios del grupo A que no desarrollan contabilidad de gestión (70%), que en los del grupo D (0%). Los resultados sobre los porcentajes

fila aportan las mismas conclusiones: el porcentaje de los colegios del grupo D es más bajo porque todos desarrollan contabilidad de gestión, así el porcentaje fila del grupo A de la respuesta “sí” es del 25% y para el grupo D es del 100%.

Tan sólo hay que analizar uno de los tipos de porcentaje para determinar la existencia de diferencias entre segmentos. En la práctica, los porcentajes columna son los que habitualmente se utilizan en la búsqueda de relaciones entre dos variables.

7.5. Presentación de los resultados a nivel global para todos los colegios

En este primer apartado se presentan los resultados del estudio empírico a nivel global para todos los colegios. En el apartado siguiente se resumen los resultados en función del tamaño del colegio. Las tablas de contingencia que justifican los porcentajes de respuesta de cada pregunta se detallan en el anexo 7.2, especificado tanto a nivel total como para cada grupo de colegio, escogido en función del tamaño. En el apartado 7.5.2 se adjuntan tres tablas resumen con la cuantificación, que justifican las respuestas, pero se habrán quitado los “porcentajes sobre columna” porque se analiza directamente por grupo de colegio, y teniendo en cuenta que estos porcentajes ya se facilitan en cada tabla explicativa de las respuestas obtenidas por pregunta realizada en el anexo 7.2.

7.5.1. Perfil de los colegios

En esta primera parte del cuestionario, se piden los datos para clasificar el colegio: primeramente el número de colegiados, seguidamente la composición del presupuesto y en tercer lugar la plantilla media anual.

Dado que el número de colegiados determina el volumen de ingresos de que dispone el colegio, y por tanto el volumen de presupuesto a gestionar y el tamaño organizativo del colegio, se ha utilizado la variable tamaño en función del número de colegiados para obtener las tabulaciones. Se han clasificado los colegios en cuatro grupos teniendo en cuenta la plantilla media anual que el colegio tiene contratada: hasta 450 colegiados (grupo A), de 451 a 999 colegiados (grupo B), de 1.000 a 2.500 (grupo C); y más de 2.501 colegiados (grupo D). Siendo la plantilla

media anual para el grupo A de una persona, para el grupo B de dos personas, para el grupo C de tres personas y para el grupo D, de doce o más personas. Así pues, hay diez colegios que tienen hasta 450 colegiados, lo que representa un 33,3 % del total; ocho colegios (el 26,7% del total) tienen entre 451 y 999 colegiados; otros ocho tienen entre 1.001 y 2.500 colegiados (el 26,7% del total); y, cuatro colegios con más de 2.500 colegiados (el 13,3% del total). (Ver gráfico 7.1 y la tabla 7.1 del anexo 7.2.)

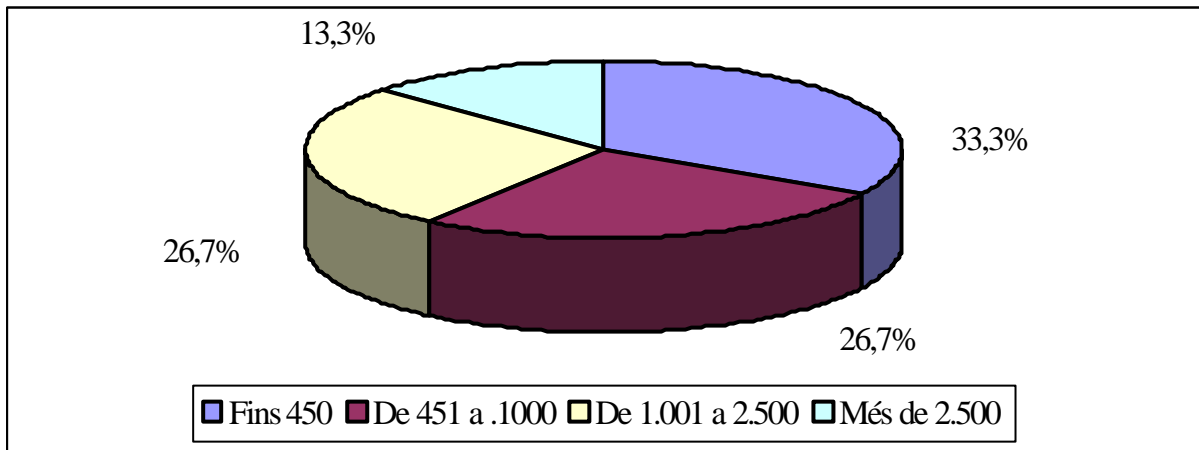


Gráfico 7.1. Clasificación de colegios por número de colegiados para la tabulación de los resultados de la encuesta

Para tipificar el volumen de presupuesto para los grupos anteriores de colegios, se ha separado el volumen de presupuesto: hasta ocho millones, de ocho a treinta millones, más de treinta hasta noventa y nueve millones; y, más de cien millones de pesetas. Así (ver tabla 7.2 del anexo 7.2), el 33,3% de los colegios (corresponde a diez colegios) tienen un presupuesto de gasto anual inferior a ocho millones de pesetas, el 26,7% tiene un presupuesto superior a ocho millones e inferior a treinta millones (corresponde a ocho), un veinte por ciento de los colegios (corresponde a seis colegios) tienen un presupuesto de treinta millones a noventa y nueve millones de pesetas; y cuatro colegios tienen un presupuesto superior a cien millones de pesetas (corresponde al 13,3%). Cabe destacar que hay dos colegios que no responden, por el número de colegiados que tienen, aunque el presupuesto en ambos casos se podría asegurar que es inferior a ocho millones de pesetas. Los colegios se financian en un 57,9% con las cuotas de los colegiados, en un 31,5% con los cursos de formación, en un 5,7% con subvenciones y patrocinios; y en un 4,9% con otras aportaciones (ver gráfico 7.2 y tabla 7.3 del anexo 7.2).

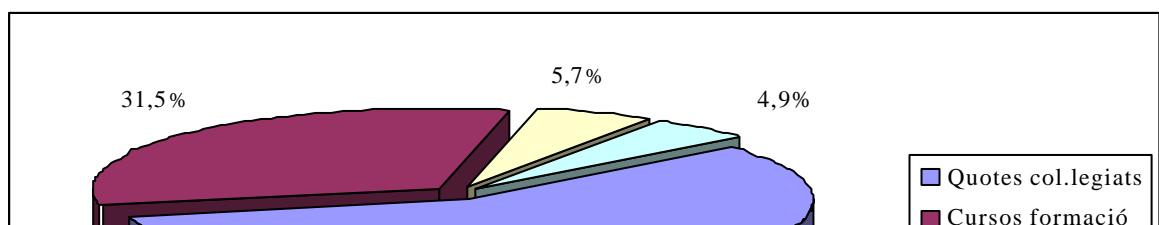


Gráfico 7.2. Composición del volumen de presupuesto por ingresos por naturaleza.

7.5.2. Instrumentos de contabilidad de gestión

En este apartado se pidió por separado sobre la contabilidad financiera, analítica y de gestión que los colegios utilizaban para obtener información sobre la gestión que realizaban. Dentro de la contabilidad de gestión, se cuestionó acerca del presupuesto, la planificación a largo plazo, y los indicadores no financieros.

7.5.2.1. Contabilidad financiera

En este apartado se preguntaba si el colegio desarrollaba contabilidad financiera y qué método utilizaba. El resultado es: veintinueve colegios de treinta (el 96,7% del total) desarrollan contabilidad financiera (ver tabla 7.4 del anexo 7.2). De éstos, el noventa y tres por ciento (veintisiete colegios) utilizan el sistema por partida doble; y, un 13,85% utilizan el registro de caja. Éstos últimos son cuatro colegios, de los cuales hay dos, uno del grupo B y otro del grupo D, que utilizan los dos sistemas al mismo tiempo. Cabe señalar que no hay ningún colegio de los que pertenecen al grupo C, que corresponde a los que tienen de 1.001 a 2.500 colegiados, que desarrollen la contabilidad financiera con registro de caja (ver tabla 7.5 del anexo 7.2).

7.5.2.2. Contabilidad analítica

En esta sección, en primer lugar, se preguntó si el colegio desarrollaba contabilidad de costes, además de qué sistema de cálculo de costes utilizaba.

El 53,3% de colegios no desarrollan contabilidad de costes (ver tabla 7.6 del anexo 7.2). De éstos, el 37,5% corresponde a colegios de tamaño más pequeño, el 31,3% al grupo B, y el 31,3% al grupo C. Todos los colegios del grupo D llevan una contabilidad analítica.

Los colegios, mayoritariamente, no contabilizan los costes con el método de partida doble utilizando el grupo 9, sino que utilizan sistemas informáticos tratando los datos extracontablemente (92,9% del total), hay un 21,4% que utiliza el método contable por partida doble (tres colegios del grupo D). Cabe destacar que hay dos de estos colegios que utilizan al mismo tiempo los dos sistemas de forma complementaria con el fin de mejorar la información sobre los costes de determinadas actividades (ver tabla 7.7 del anexo 7.2).

Antes de preguntar qué sistema de costes utilizan los colegios, se ha querido conocer la relación del sistema de costes con la estructura organizativa. Así, se ha cuestionado sobre la existencia de departamentos o centros de coste en el colegio, quién era el responsable y si se utilizaba la estructura para el cálculo de los costes. La respuesta a la estructura organizativa era libre, es decir, no había ningún ejemplo de departamento o centro de coste. De las respuestas obtenidas, han salido catorce departamentos diferentes (ver tabla 7.8 del anexo 7.2). Cabe señalar que el tamaño del colegio afecta a la estructura departamental, y que no hay ningún colegio del grupo D que tenga menos de tres departamentos especificados (ver tabla 7.9). Si analizamos los diferentes departamentos que hay (ver tablas 7.8 y 7.10 del anexo 7.2) podemos ver que todos los colegios tienen el departamento de administración, que en muchos casos no es solamente el que lleva la administración, sino el departamento que recibe todos los costes generales y los no asignables. Puede suceder que el colegio sólo tenga el departamento de administración, lo que indicaría que no imputan costes más que por naturaleza. El siguiente departamento más común es el de la escuela de formación. Hay catorce colegios (un 46,7% del total) que tienen asignado un departamento para gestionar la formación. Podemos encontrar seis que tienen departamento específico para la bolsa de trabajo (un 20% del total). Hay cinco que tienen un departamento para el Registro de Economistas Auditores (REA). De éstos, tres (un 10% del total) pertenecen al grupo de colegios más pequeños; y, los dos restantes, a los colegios más grandes. Hay cuatro colegios que tienen un departamento responsable de las comisiones de trabajo, y otros cuatro que tienen un departamento que se responsabiliza de los servicios ofrecidos a los colegiados. Hay tres colegios que tienen centros de coste para el control de las actividades que el colegio realiza, y para el Turno de Actuación Profesional (son dos colegios del grupo A y uno del grupo B). Hay dos colegios que tienen un centro de coste definido para mantener las relaciones con las instituciones. Por último, hay un conjunto de centros de

coste, que no son nada comunes y que sólo están organizados en un colegio (que no es el mismo siempre): se trata del Registro de Economistas Auditores y Fiscales (REAF), para el Euro, un departamento específico para aquellos que ejercen libremente la profesión; y, un colegio que tiene un departamento específico para las relaciones con las Universidades (uno del grupo A).

Pese a tener presentes los centros de coste especificados, sólo seis colegios utilizan la estructura organizativa para el cálculo de costes, lo que representa un 20% del total (ver tabla 7.11 del anexo 7.2). De éstos, el 50% corresponden a colegios de tamaño más grande; el 33,3% al grupo C y el 16,7% restante a colegios del grupo B. No había ninguno de pequeño tamaño que utilice la estructura departamental como centro de coste.

También se preguntó sobre los responsables de estos departamentos. Primeramente, si había responsable dentro de la Junta de Gobierno para cada centro; y, por otro lado, si había un responsable asignado que ejecutase las instrucciones del responsable de la Junta. En ambas cuestiones, los colegios, mayoritariamente, respondieron que “no”. Tan sólo doce (un 40%) del total poseen un responsable asignado de la Junta (ver tabla 7.12 del anexo 7.2), y de éstos, tanto los colegios de más de 1.000 colegiados como los de más de 2.500, representan un 25% del total; el 33,3% son del grupo B; y el 16,7% restante son los colegios más pequeños. De estos doce colegios (ver tabla 7.13 del anexo 7.2), solamente ocho tenían un responsable de centro de coste que ejecutase las instrucciones de la Junta de Gobierno.

Una vez definidos los centros de coste, se pidió qué tratamiento hacían de los costes del colegio. Así, se preguntaba qué clasificación de costes utilizaban. En este caso, utilizan la clasificación de “directos/indirectos”, o bien por “costes por naturaleza”, en un 23,3%, (ver tabla 7.14 del anexo 7.2). Dentro de la clasificación de costes directos/indirectos, once colegios reparten los costes entre las actividades o servicios; cuatro entre el centro de coste; y, tres reparten primero entre el centro de coste correspondiente, y después entre la actividad y servicio correspondiente. Todos ellos tienen unos costes no asignables que los imputan al departamento de administración. Cabe destacar que de los catorce colegios que habían afirmado que no desarrollaban contabilidad de costes, hay seis que los calculan. También cabe señalar que no hay ningún colegio que utilice la clasificación de costes en función del nivel de actividad, es decir, en costes fijos y variables; ni, tampoco, en costes controlables y no controlables. Vemos que no hay ninguno que utilice la especialización profesional como variable informativa de los costes del colegio.

En cuanto al tratamiento de los costes indirectos, un 60% de los colegios no imputan los costes indirectas. De éstos, el 38,9% corresponde a colegios del grupo

A; el 33,3% del grupo B, el 22,2% a colegios del grupo C; y, el 5,6% restante del grupo D (ver tabla 7.15 del anexo 7.2). El 33% de los colegios asignan primero los costes por naturaleza a los centros de coste, y después los asignan a las actividades o servicios, solamente para la escuela de economía. Sin embargo, de este sistema hay un 13,8% de los colegios que sólo lo utiliza para calcular los costes de los cursos de formación. Hay un 3,4% que los asigna directamente a las actividades y otro 3,4% que los asigna solamente a los centros de coste. Los criterios de imputación más utilizados son las horas de dedicación, en función de los metros cuadrados de ocupación, o en función de la cantidad utilizada (ver tabla 7.16 del anexo 7.2). Pese a esto, cabe señalar que los colegios, aunque digan que no calculan los costes de las actividades, sí afirman calcular los costes de los cursos de formación a efectos fiscales, en la declaración del impuesto de sociedades. Aunque las ONL tienen ventajas fiscales, sólo es para las actividades no lucrativas, por lo que tienen que presentar impuesto de sociedades por el resultado de los cursos. Así, calculan el resultado de los cursos a partir de los ingresos obtenidos de los mismos, restando los costes directos, y realizan las imputaciones de los costes indirectos según criterios de volumen, no formalizados sino según la experiencia.

Una vez imputados los costes, se pregunta si los colegios separan los centros de coste en principales y auxiliares. En este caso, sólo hay tres colegios que hagan esta diferencia, y los tres corresponden al grupo D, de más de 2.500 colegiados (ver tabla 7.17 del anexo 7.2). De éstos, tan sólo tres calculan los costes de las actividades y servicios.

Finalmente, a la cuestión sobre el uso de unidades de obra para saber el coste del producto final, los colegios respondieron que un 80% no utilizaban las unidades de obra (tabla 7.18 del anexo 7.2). Del 20% restante, las utilizaban para conocer el coste de la escuela de formación, las publicaciones y los servicios de atención al colegiado. Las unidades de obra para la escuela de formación son para todos los colegios que las calculan (el coste hora lectiva) y, sólo un colegio afirma utilizar también el número de cursos al año y el número de alumnos al año. Para las publicaciones, tan sólo la calculan cuatro colegios para los cuales la unidad de obra escogida es el número de publicaciones al año. El servicio de atención al cliente sólo es calculado por tres colegios, y la unidad de obra utilizada es el número de nuevos servicios al año (ver tabla 7.19 del anexo 7.2).

Se cuestionó la periodicidad de los colegios en el cálculo de los costes, tanto de los servicios, (ver tabla 7.20 del anexo 7.2) como de las actividades (ver tabla 7.21 del anexo 7.2), de las publicaciones (ver tabla 7.22), de los cursos de formación (tabla 7.23 del anexo 7.2), de actos esporádicos (ver tabla 7.24 del anexo 7.2) y en general, de todo el colegio (tabla 7.25 del anexo 7.2). En todos los casos, se les

preguntaba si los calculaban mensualmente, trimestralmente, semestralmente, anualmente o cuando se producían. El hecho de responder mensualmente, ya implica que se calcula trimestralmente, semestralmente y anualmente. Para el caso de los servicios, el 10% de los colegios calculan los costes cada mes, (son un colegio del grupo C y dos del grupo D); un 3,3% los calcula trimestralmente, (uno del grupo B); un 6,7% los calcula semestralmente (colegios del grupo C); un 6,7% calculan los costes sólo una vez al año (un colegio del grupo A y uno del grupo B); y el 46,7% no calculan los costes de los servicios. Hay un 26,7% que, en el caso que se produzcan servicios excepcionales, los calculan cuando éstos se producen (ver tabla 7.26 del anexo 7.2).

Para el caso de las actividades, el 10% de los colegios calculan los costes cada mes (son uno del grupo C, y dos del grupo D, es decir, tres colegios de más de mil colegiados); un 10% los calcula trimestralmente (uno del grupo A y uno del grupo B, es decir, de menos de 1.000 colegiados); un 6,7% los calcula semestralmente (colegios del grupo C); un 6,7% calculan los costes tan sólo una vez al año (un colegio del grupo B y uno del grupo C); y, el 36,7% no calculan los costes de las actividades. Hay un 30% que, en el caso que se realicen actividades y servicios excepcionales, los calculan cuando se producen (ver tabla 7.21 del anexo 7.2).

Para el caso de las publicaciones, el 6,7% de los colegios calculan los costes cada mes (son dos colegios de más de mil colegiados), un 6,7% los calcula semestralmente (uno del grupo B y uno del grupo C); y, el 60% no los calculan. Hay un 26,7% que calculan el coste de las publicaciones una vez editada la misma (ver tabla 7.22 del anexo 7.2).

Para el caso de los cursos de formación, el 3,3% de los colegios calculan los costes cada mes (son dos colegios de más de mil colegiados); un 6,7% los calcula trimestralmente (uno de pequeño tamaño y uno de gran tamaño); un 3,3% los calculan semestralmente, (un colegio del grupo D); un 3,3% anualmente (uno del grupo C); y, el 30% no los calculan. Hay un 53,3% que calculan el coste de los cursos una vez se han producido (ver tabla 7.23 del anexo 7.2).

Para el caso de los actos o actividades esporádicas, el 3,3% de los colegios calculan los costes cada mes (es un colegio de más de 2.500 colegiados); y el 30% no los calculan. Hay un 66,7% que calculan el coste de las actividades esporádicas cuando se producen (ver tabla 7.24 del anexo 7.2).

Para el caso de los costes del colegio en general, el 10% de los colegios calculan los costes cada mes (corresponde a un colegio de pequeño tamaño y a dos de más de 2.500 colegiados); el 3,3% los calcula trimestralmente (uno pequeño); el 6,7% los calcula semestralmente (dos de más de 1.000 colegiados, uno del grupo C y uno del grupo D); el 50% los calculan una vez al año; y, el 23,3% no los calculan (ver tabla 7.25 del anexo 7.2).

7.5.2.3. Contabilidad de gestión

En este apartado se cuestionó sobre si los colegios tenían implantado un sistema de contabilidad de gestión (ver tabla 7.26 del anexo 7.2). En este caso, la respuesta fue que un 60% no llevaban ningún tipo de contabilidad de gestión. De éstos, el 38,9% son colegios del grupo A; el 27,8% son del grupo B; y el 33,3% restante son del grupo C. Todos los colegios del grupo D desarrollan contabilidad de gestión. Cabe remarcar, sin embargo, que la respuesta no coincide con los resultados obtenidos y comentados en los apartados anteriores. Es decir, hay colegios que desarrollan contabilidad financiera y contabilidad analítica, y en cambio, responden que no llevan contabilidad de gestión.

En segundo lugar, se pidió si el colegio realizaba memoria de actividades donde explicase al colegiado todas las actividades realizadas durante el año, así como los resultados económicos. En este caso (ver tabla 7.27 del anexo 7.2) un 30% de los colegios no realizan memoria de actividades de los cuales un 22,2% son colegios con menos de 450 colegiados; un 33,3% son colegios con menos de mil colegiados; y, el 44,4% restante son colegios con más de mil colegiados. Todos los del grupo D, que corresponden a los de más de 2.500 colegiados, realizan memoria anual de actividades.

En tercer lugar, se pidió que valorasen los objetivos que tenía la contabilidad de gestión para el colegio. Los objetivos que la contabilidad de gestión puede tener para el colegio, y por orden de preferencia (ver tabla 7.28 del anexo 7.2) son: para implantar el cálculo de costes por actividades y servicios; para la toma de decisiones de la Junta de Gobierno; para ofrecer información en el proceso de planificación y control; para la toma de decisiones del gerente; para ofrecer información al colegiado; y, en último lugar, hay colegios que no creen necesaria su implantación. De todas las respuestas, donde hay más unanimidad en la valoración, es en el objetivo de la contabilidad de gestión para ofrecer información para la toma de decisiones por parte de la Junta de Gobierno, ya que la desviación sobre la media ha sido sólo del 0,9946.

7.4.2.4. Presupuesto

Partiendo de la base de que es obligatorio confeccionar el presupuesto anual por Estatutos, así como su liquidación, el objetivo de esta sección es conocer cómo se realiza el presupuesto y cómo se utiliza en el proceso de gestión y de planificación

de los colegios.

Se pregunta si utilizan los costes estándares o provisionales y con qué finalidad los utilizan los gestores. En este caso, el número de colegios que utilizan los costes estándares es de trece (un 43,3%), de los cuales tres son del grupo A (lo que significa que un 30% de los colegios de este tamaño utilizan los costes estándares); tres son del grupo B (quiere decir un 37,5% del total de este grupo de tamaño medio); cuatro son del grupo C (un 50% de los colegios del grupo C); y, tres son del grupo D (un 75% de los colegios del grupo D). (Ver tabla 7.29 del anexo 7.2).

Trece colegios dicen que calculan costes estándares de los cuales extraen una serie de objetivos, que son, por orden de preferencia: para prever márgenes y resultados, para elaborar los presupuestos, para fijar precios de venta, para analizar desviaciones y calcular los costes de forma rápida, como patrón de referencia para comparar los costes con los históricos; y, en último lugar y muy puntualmente, para facilitar la dirección por excepción (ver tabla 7.30 del anexo 7.2).

7.5.2.5. Misión y objetivos. Utilización de los mismos en el proceso de planificación.

Primeramente, se pregunta si se conocen los objetivos anuales del colegio, si están aprobados y se tienen por escrito, y, de ser así, cuáles son los tres objetivos para 1999, dejando la respuesta abierta. Además, se pide si los objetivos se utilizan para la confección del presupuesto.

Analizando las respuestas, se puede observar que el 60% de los colegios no tienen por escrito los objetivos de éste. El 33,3% de los cuales son colegios del grupo A; el 22,2% del grupo B; el 38,9% del grupo C; y, el resto, un 5,6% del grupo D (ver tabla 7.31 del anexo 7.2).

Dentro de los objetivos principales para el ejercicio de 1999, los colegios han citado veintidós objetivos diferentes. Los objetivos más compartidos y repetidos han sido el de incrementar el número de colegiados, con diecisiete colegios que lo tienen como prioritario y son un 56,7% del total. El siguiente, y muy igualado es, para un 53,3% de los colegios, el de incrementar el número de servicios y de actividades para el colegiado. Un 30% de los colegios tienen como objetivo mejorar la escuela de formación. Cabe destacar que no hay objetivos económicos de obtener un cierto beneficio o una rentabilidad en concreto. Pese a esto, el hecho de fijar como meta incrementar las infraestructuras ya requiere el respaldo de unos recursos económicos. También hay que tener en cuenta que hay colegios, sobre

todo los grandes, que ya tienen sede social propia, por lo que el objetivo económico de compra y financiación de la sede ya es un objetivo histórico (ver tabla 7.32 del anexo 7.2).

La pregunta siguiente va dirigida a conocer si el colegio utiliza los objetivos aprobados en el momento de hacer el presupuesto. En este caso, el 80% de los colegios responden que sí; el 20% restante, seis colegios, el 66,7% de los cuales son del grupo C; y, el 33,3% restante, corresponde a los colegios más pequeños (ver tabla 7.33 del anexo 7.2).

También en este apartado se cuestiona con pregunta abierta, sobre si se conoce cuál es la misión del colegio. En este caso, cinco colegios no han respondido a la pregunta, y el resto de las diferentes misiones que han dicho, las hemos podido reflejar en diez misiones diferentes; hay que responden con más de una misión. De las respuestas dadas hay dos misiones que se repiten y que son, en primer lugar: “ofrecer servicios de calidad al colegiado” (catorce colegios); y, en segundo lugar “defender la profesión” (doce colegios). El resto de misiones son poco comunes, y cabe destacar: “mejorar la fidelización del colegiado”, “ser un centro de referencia para los economistas”, “tener más presencia en la sociedad”, “defender a quienes ejercen libremente la profesión”; y, ya, en último lugar, está “defender al reciente licenciado en estudios de economía”, “conseguir más captación de licenciados”, “defender el intrusismo”; y, “ayudar a los colegiados que están en paro” (ver tabla 7.34 del anexo 7.2).

Las siguientes cuestiones son sobre la confección del presupuesto; cómo se confecciona, si acepta modificaciones durante el ejercicio y si se utiliza para el análisis de las desviaciones.

El 83,3% de los colegios confecciona el presupuesto a partir de la realidad de los ejercicios anteriores, y de forma incremental, teniendo en cuenta la inflación anual y las previsiones para el nuevo ejercicio. Tan sólo cinco colegios, que corresponde al 16,7% de los colegios restantes, confeccionan el presupuesto de forma incremental; y, para algunas partidas utilizan el presupuesto base cero, referido a las partidas nuevas y puntuales (ver tabla 7.35 del anexo 7.2). De éstos, tres son del grupo D, uno del grupo C; y, uno pertenece al grupo de colegios con menos de 450 colegiados (grupo A).

El 80% de los colegios no modifican el presupuesto una vez aprobado. El 60% hacen un presupuesto fijo por costes por naturaleza; el 16,7% utilizan el presupuesto fijo para actividades o servicios; y, el 3,3% de colegios hacen uno de fijo por departamentos. El 20% de colegios utiliza el presupuesto flexible; un 10% utiliza el presupuesto flexible por actividades, servicios y centros de coste; y, el 10% restante utiliza, en caso de modificaciones del presupuesto aprobadas por Junta, ambos presupuestos y gestiona con ambos al mismo tiempo (ver tabla 7.36

del anexo 7.2).

El 86,7 % de los colegios calcula las desviaciones del presupuesto respecto a la realidad (ver tabla 7.37 del anexo 7.2).

Hay un 7,7% de los colegios que calcula las desviaciones cada mes; un 15,4% que lo hace cada trimestre; otro 15,4% que lo hace cada semestre; y, un 61,5% que tan sólo las calcula una vez al año. Hay un 7,7% de los colegios que calcula las desviaciones de las actividades esporádicas una vez finalizan las mismas (ver tabla 7.38 del anexo 7.2).

La siguiente cuestión se refiere a si se utilizan las desviaciones para la gestión. En este caso, el 86,7% de los colegios dicen que las utilizan para la gestión y corresponden precisamente a los colegios que las calculan (ver tabla 7.39 del anexo 7.2).

Una vez analizadas las desviaciones, se pregunta quién es el responsable de las mismas. En este caso, hay algún colegio que responde a más de una respuesta. La respuesta más común es: quién responde de las desviaciones es la Junta de Gobierno, respuesta única para los colegios de hasta 2.500 colegiados (grupos A, B y C) (ver tabla 7.40 del anexo 7.2).

7.5.2.5. Planificación a largo plazo

El 90% de los colegios no realizan planificación a largo plazo: tan sólo tres colegios dicen planificar para un periodo superior a un año (ver tabla 7.41 del anexo 7.2).

7.5.3. Uso del análisis de la opinión de los colegiados para la gestión

El objetivo de esta sección es saber si los colegios realizan encuestas a los colegiados para conocer el grado de satisfacción de los mismos, y si utilizan los resultados para la gestión. Por un lado, se pueden realizar encuestas periódicas al colegiado activo; y, además, al colegiado que se da de baja con el fin de conocer los motivos.

La norma general de los colegios es realizar encuestas a los cursos de formación, pero son encuestas que se refieren específicamente al curso que han realizado. En cuanto a encuestas de satisfacción general, el 83,3% de colegios no realizan encuestas de forma periódica (ver tabla 7.42 del anexo 7.2); la razón que destacan para no realizarlas es el bajo índice de respuesta que se suele obtener. Hay, sin

embargo, ocho colegios que han realizado encuestas recientemente. Sólo hay un colegio que realice encuestas periódicamente y de forma anual, que pertenece al grupo D, pero éstas son muy pequeñas y aprovechan un acto anual de presentación para realizarse, por lo que la encuesta no considera todo el colectivo colegiado sino tan sólo el que participa en este acto (ver tabla 7.43 del anexo 7.2). Los colegiados que se dan de baja, en general, y según los Estatutos, lo tienen que comunicar por escrito. Aún así, un 30% de los colegios les realizan encuestas cuando se dan de baja (ver tabla 7.44 del anexo 7.2).

7.5.4. Indicadores no financieros y el cuadro de mando integral

7.5.4.1. Indicadores no financieros

El objetivo de este apartado es conocer si los colegios utilizan indicadores no financieros para analizar su gestión, y qué indicadores consideran adecuados para utilizar. En este caso, y siguiendo la tabla 7.45 del anexo 7.2, se puede ver cómo los indicadores más utilizados son los relacionados con los colegiados. Se proponen unos indicadores relacionados con los colegiados. Así, un 86,7% de los colegios analizan la evolución anual de colegiados y el número de bajas. Un 63,3% analizan el volumen de asistencia a los actos realizados. Un 43,3% tienen en cuenta la evolución del colegiado activo en las actividades del colegio. Un 60% intentan analizar la satisfacción del colegiado. Otro grupo de indicadores va dirigido al análisis de las actividades que se desempeñan. Así, un 63,3% analizan la evolución anual de las actividades realizadas, a nivel de número de actividades. Un 43,3% analizan el incremento de actividades respecto al año anterior; y un 30%, las actividades que se han dejado de ofrecer respecto al año anterior. Otro grupo de indicadores tiene por objetivo obtener información sobre los servicios. Así, un 56,7% de los colegios analiza el número de servicios que se ofrecen cada año, el uso de los mismos por un 50% de colegios, y un 36,7% compara el incremento de servicios respecto a años anteriores. Hay un grupo de indicadores más específicos para los cursos de formación y la bolsa de trabajo, habiendo un 56,7% de los colegios que comparan la evolución en horas de formación que se dan cada año. Un 63,3% analiza el número de demandas laborales tramitadas por la bolsa de trabajo, y realizan el seguimiento un 60%. A nivel de imagen en la sociedad, un 50% de los colegios analizan la evolución de la presencia en los medios de comunicación de su colegio. Finalmente, está un grupo de indicadores que se centran en el volumen de subvenciones, siendo un 26,7% los colegios que

analizan el incremento anual de las subvenciones a fondo perdido y, un 30% las subvenciones a la explotación. Un 16,7% analizan la evolución de patrocinadores o sponsorizadores de actividades y servicios determinados; y, un 13,3% relaciona el incremento de subvenciones anuales con el incremento de actividades que se desempeñan.

7.5.4.2. Cuadro de mando integral (CMI)

El 90% de los colegios no tienen un cuadro de mando integral implantado (ver tabla 7.46 del anexo 7.2). Sólo hay tres colegios que lo tengan implantado, y los tres tienen más de 1.000 colegiados, uno de ellos corresponde al grupo C; y, los otros dos, al grupo D. Aún así, hay dos colegios que dicen no tener el CMI formalizado, pero que disponen de toda la información que creen adecuada, aunque sea dispersa. Los dos colegios son del grupo D.

Solamente el 30% de los colegios considera adecuada su implantación (ver tabla 7.47 del anexo 7.2). Las principales razones que dan para considerar que no es adecuado implantar el CMI son el pequeño tamaño que creen que tiene su colegio y que el beneficio que podría suponer, en la mejora de la gestión no está compensado con el coste y dedicación para su implantación

7.5.4.3. Influencia de la especialización profesional en el sistema de información para la gestión

El 100% de los colegios creen que la especialización profesional influye en la participación del colegiado en las actividades y en los servicios colegiales. El 83,3% de los colegios creen que sería interesante implantar en el sistema de información para la gestión, indicadores que informasen de la opinión del colegiado en función de la especialización profesional (ver tabla 7.48 del anexo 7.2). No obstante, la mayoría de los colegios que responden positivamente, también muestran su opinión sobre la dificultad de ponerlo en práctica.

7.5.5. Previsión de futuro de los colegios de economistas

El futuro para los colegios profesionales, analizado desde la perspectiva de los gestores que han respondido a la encuesta, es negativo y difícil para un 16,7% de

los colegios, un 26,7% que no responden; y es positivo para un 56,7% de los colegios (ver tabla 7.49 del anexo 7.2). Sin embargo, los que responden con optimismo, especifican de forma abierta que es positivo ya que no creen en su desaparición por ser una institución con tradición y con un crecimiento estable. Ahora bien, consideran que para que los colegios tengan una situación mejor a la actual, y que por tanto, tengan más colegiados, se tienen que hacer una serie de actuaciones (ver tabla 7.50 del anexo 7.2). Entre ellas hay que destacar el hecho de que tienen que ofrecer servicios más especializados y de calidad al colegiado, y los colegios tienen que profesionalizarse más.

7.6. Resultados del estudio empírico por tamaño del colegio

El objetivo de este apartado es presentar los resultados del estudio empírico por grupos de colegios en función del número de colegiados. Tal y como se ha comentado con anterioridad, se han separado cuatro grupos de colegios. El grupo A incluye los colegios que tienen menos de cuatrocientos cincuenta colegiados. El grupo B tienen más de cuatrocientos cincuenta y menos de novecientos noventa y nueve. El grupo C son los colegios con mil colegiados hasta dos mil quinientos. Y, los del grupo D tienen más de dos mil quinientos colegiados. La información la obtenemos de las tablas de contingencia presentadas en el apartado anterior, de las casillas de “porcentaje columna” para cada variable. En la tabla 7.1 se presenta un resumen comparativo con los resultados obtenidos: por grupo de colegio en función del tamaño, sobre los instrumentos de contabilidad de gestión que cada uno de los grupos de colegios utilizan, así como de aquellas características a nivel de organización interna que van relacionadas con la gestión. Para facilitar la comprobación de los datos (ver la tabla 7.2 en la que se presentan las respuestas a cada pregunta por grupo de colegio, teniendo en cuenta el número de colegios que han respondido y el porcentaje que representa dentro del total del grupo analizado). Se ha separado en una tabla diferente (ver tabla 7.3) la misma información pero solamente para los indicadores.

Siguiendo los datos de la tabla 7.1, se podría decir que los colegios de economistas no utilizan instrumentos de contabilidad de gestión específicos para organizaciones no lucrativas, sino que utilizan los instrumentos tradicionales, que son: la contabilidad financiera por partida doble, y no el registro de caja o la contabilidad de fondos, la contabilidad de costes y el presupuesto por costes por naturaleza (no el presupuesto por programas). A medida que el tamaño del colegio crece se utilizan más instrumentos de contabilidad de gestión para obtener

información. Así, todos los colegios desarrollan contabilidad financiera y presupuesto a corto plazo, y no todos utilizan la contabilidad de costes, los indicadores no financieros y la planificación a largo plazo. Cabe señalar que los colegios están obligados por Estatutos a llevar un presupuesto y a realizar anualmente su liquidación delante de la Junta de colegiados; y por normativa legal, a desarrollar contabilidad financiera por partida doble. En el cálculo de costes, sea cual sea el tamaño del colegio, sí calculan los costes de aquellas actividades que se pueden realizar de índole lucrativa; básicamente se trata de los cursos de la escuela de formación. El motivo principal es el cumplimiento de las obligaciones fiscales. También calculan los costes de aquellas actividades que reciben subvenciones, y que por lo tanto, tienen que justificar los resultados obtenidos a la institución subvencionadora. Con más tamaño de colegio, más depurado es el sistema de cálculo de costes y permite obtener más información de los departamentos o actividades del colegio. Se podría decir que, hasta dos mil quinientos colegiados, no hay diferencias significativas en las técnicas de gestión que tienen implantadas los colegios, y que aquellos con más de dos mil quinientos colegiados son los que más profesionalizados tienen los instrumentos de control de gestión. Todos los colegios consideran conveniente tener en mente la especialización profesional en los instrumentos de gestión, pero, sin embargo, los colegios con menos de dos mil quinientos colegiados, no muestran especial interés en mejorar los instrumentos de que disponen, fundamentalmente porque creen que el colegio es pequeño, tiene poca estructura y pocos recursos, y no compensaría el esfuerzo y el coste con los resultados.

El tamaño del colegio condiciona el punto de vista de los gestores en el momento de valorar el futuro de los colegios de economistas. A pesar de que coinciden en no tener un futuro fácil, dado que el crecimiento neto anual es negativo (a tamaño más pequeño), su viabilidad se ve desde una perspectiva muy pesimista, puesto que disponen de menos recursos para desempeñar actividades que satisfagan al colectivo. No obstante, todos los que opinan que es positivo, lo condicionan a seguir actuando para mejorar la calidad y la cantidad de los servicios y, en definitiva, el nivel de satisfacción del colegiado.

<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>
El 90% llevan contabilidad financiera. El 89% de los cuales es por partida doble y el resto por registro de caja.	Utilizan todos contabilidad financiera. El 87,5% por partida doble. Hay un colegio que desarrolla ambos sistemas a la vez.	Utilizan todos contabilidad financiera. El 100% por partida doble.	Utilizan todos contabilidad financiera por partida doble. Hay un colegio que desarrolla ambos sistemas a la vez.
El 40% calculan los costes, y lo hacen de forma extracontable.	El 37,5% calculan costes, y lo hacen de forma extracontable.	El 37,5% calculan costes, y lo hacen de forma extracontable.	El 100% calculan costes, lo hacen de forma extracontable y tres colegios utilizan ambos métodos.
Un 40% están estructurados por departamentos, pero no coinciden con el centro de coste.	Un 37,5% están estructurados por departamentos. Un 12,5% coincide con el centro de coste.	El 62,5% están estructurados por departamentos. Un 25% coincide la estructura con los centros de coste.	El 100% están estructurados por departamentos y el 75% coinciden con los centros de coste.
El 80% no tienen responsable en la Junta Gobierno de los centros de coste.	El 50% no tienen responsable en la Junta Gobierno de los centros de coste.	El 62,5% no tienen responsable en la Junta Gobierno de los centros de coste.	El 25% no tienen responsable en la Junta Gobierno de los centros de coste.
El 80% no tienen responsable que ejecute las órdenes de la Junta Gobierno	El 62,5% no tienen responsable que ejecute las órdenes de la Junta Gobierno	El 87,5% no tienen responsable que ejecute las órdenes de la Junta Gobierno	El 50% no tienen responsable que ejecute las órdenes de la Junta Gobierno
El 70% clasifican los costes en directos - indirectos.	El 37,5% clasifican los costes en directos - indirectos.	El 25% clasifican los costes en directos - indirectos.	El 100% clasifican los costes en directos - indirectos.
El 80% no imputan los costes indirectos en las actividades.	El 75% no imputan los costes indirectos.	El 75% no imputan los costes indirectos.	El 25% no imputan los costes indirectos.
No separan centros en principales y auxiliares	No separan centros en principales y auxiliares	No separan centros en principales y auxiliares	El 25% separan los centros en principales y auxiliares.
El 20% calculan unidades obra (EE)	El 12,5% calculan unidades obra (EE)	No calculan unidades de obra para saber el coste del producto.	El 75% calculan unidades obra (EE, publicaciones, servicios)
El 80% no calculan los costes de los	El 37,5% no calculan los costes de los	El 25% no calculan los costes de los	El 25% no calculan los costes de los

servicios.	servicios.	servicios.	servicios.
El 70% no calculan los costes de las actividades.	El 37,5% no calculan los costes de las actividades.	El 12,5% no calculan los costes de las actividades.	
El 90% no calculan los costes de las publicaciones.	El 62,5% no calculan los costes de las publicaciones.	El 33,3% no calculan los costes de las publicaciones.	El 100% calculan los costes de las publicaciones. El 50% cada mes, y el 50% cuando éstas se editan.
El 60% no calculan el coste de los cursos de formación, pero todos los calculan en el impuesto de sociedades.	El 37,5% no calculan el coste de los cursos de formación, pero todos los calculan en el impuesto de sociedades.	El 100% calculan los costes de los cursos de formación. El 12,5% anualmente, y el 87,5% cuando se producen.	El 100% calculan los costes de los cursos de formación. El 25% mensualmente, el 25% trimestralmente, el 25% semestralmente y el 25% cuando se producen.
El 60% no calculan los costes de actos esporádicos si se producen. Los que lo calculan, lo hacen cuando se producen.	El 37,5% no calculan los costes de actos esporádicos si se producen. Los que lo calculan, lo hacen cuando se producen.	El 100% calculan los costes de actos esporádicos si se producen, y los calculan cuando éstos se producen	El 100% calculan los costes de actos esporádicos si se producen. El 25% los calculan mensualmente y el resto cuando se producen
El 70% no utilizan los costes estándares	El 62,5% no utilizan los costes estándares	El 50% no utilizan los costes estándares	El 25% no utilizan los costes estándares
El 30% llevan contabilidad de gestión.	El 37,5% llevan contabilidad de gestión.	El 50% llevan contabilidad de gestión.	El 100% llevan contabilidad de gestión.
El 80% hacen memoria anual de actividades.	El 62,5% hacen memoria anual de actividades.	El 50% hacen memoria anual de actividades.	El 100% hacen memoria anual de actividades.
Principal objetivo de la contabilidad de gestión para el colegio: facilitar el proceso de planificación y control.	Principal objetivo de la contabilidad de gestión para el colegio: implantar sistema cálculo de costes por actividades.	Principal objetivo de la contabilidad de gestión para el colegio: implantar sistema cálculo de costes por actividades.	Principal objetivo de la contabilidad de gestión para el colegio: facilitar la toma de decisiones al gerente.

El 60% no tienen los objetivos anuales por escrito	El 50% no tienen los objetivos anuales por escrito	El 87,5% no tienen los objetivos anuales por escrito	El 25% no tienen los objetivos anuales por escrito
Calculan el presupuesto	Calculan el presupuesto	Calculan el presupuesto	Calculan el presupuesto
El 80% utilizan los objetivos para hacer el presupuesto	El 80% utilizan los objetivos anuales para hacer el presupuesto	El 50% utilizan los objetivos para hacer el presupuesto	El 100% utilizan los objetivos anuales para hacer el presupuesto
El 90% realizan el presupuesto incremental y el 10% incremental + PBCero	El 100% realizan el presupuesto incremental.	El 87,5% realizan el presupuesto incremental y el 12,5% incremental + PBCero	El 25% realizan el presupuesto incremental y el 75% incremental + PBCero
El 80% presupuesto fijo. El 30% fijo por actividades y el 50% fijo por naturaleza.	El 100% presupuesto fijo. El 12,5% fijo por centros y el 87,5% fijo por naturaleza.	El 75% presupuesto fijo. El 12,5% fijo por centros y el 62,5% fijo por naturaleza.	El 50% presupuesto fijo. El 25% fijo por actividades y el 25% fijo por naturaleza.
El 10% utilizan presupuesto flexible por centros y actividades, y el 10% trabaja con ambos presupuestos, el aprobado y el modificado.		El 25% trabaja con presupuesto flexible por centros y actividades.	El 50% trabaja con presupuesto flexible, pero no anula el aprobado inicialmente, sino que trabaja con ambos.
El 100% calculan las desviaciones y las utilizan para la gestión	El 75% calculan las desviaciones y las utilizan para la gestión	El 75% calculan las desviaciones y las utilizan para la gestión	El 100% calculan las desviaciones y las utilizan para la gestión
El 100% calculan las desviaciones anualmente, un 20% trimestralmente y un 20% semestralmente.	El 100% calculan las desviaciones anualmente y un 16,7% semestralmente.	El 100% calculan las desviaciones anualmente y el 16,7% mensualmente.	El 100% calculan las desviaciones anualmente y el 25% mensualmente, el 50% trimestralmente y el 25% semestralmente.
La Junta Gobierno responde de las desviaciones	La Junta Gobierno responde de las desviaciones	La Junta Gobierno responde de las desviaciones	La JG responde de las desviaciones en un 25%, el gerente en un 50%, el responsable del centro en un 25% y el de las actividades en un 75%.

No realizan planificación a largo plazo	El 87,5% no realizan planificación a largo plazo	No realizan planificación a largo plazo	El 50% no realizan planificación a largo plazo
El 40% desconoce la misión del colegio.	Todos conocen la misión del colegio.	El 20% desconoce la misión del colegio.	Todos conocen la misión del colegio.
El 90% no realizan encuestas periódicas de satisfacción al colegiado.	El 75% no realizan encuestas periódicas de satisfacción al colegiado.	El 87,5% no realizan encuestas periódicas de satisfacción al colegiado.	El 75% no realizan encuestas periódicas de satisfacción al colegiado.
Realizan encuestas a los alumnos de los cursos.	Realizan encuestas a los alumnos de los cursos.	Realizan encuestas a los alumnos de los cursos.	Realizan encuestas a los alumnos de los cursos.
El 40% realizan encuestas a las bajas	El 25% realizan encuestas a las bajas	No realizan encuestas a las bajas.	El 75% realizan encuestas a las bajas
Las bajas lo tienen que comunicar por escrito	Las bajas lo tienen que comunicar por escrito	Las bajas lo tienen que comunicar por escrito	Las bajas lo tienen que comunicar por escrito
La participación del colegiado está en función de la especialización profesional	La participación del colegiado está en función de la especialización profesional	La participación del colegiado está en función de la especialización profesional	La participación del colegiado está en función de la especialización profesional
El 80% cree que sería interesante tener en cuenta especialización en el sistema información	El 87,5% cree que sería interesante tener en cuenta especialización en el sistema información	El 75% cree que sería interesante tener en cuenta especialización en el sistema información	El 100% cree que sería interesante tener en cuenta especialización en el sistema información
No tienen CMI	No tienen CMI	No tienen CMI	El 25% tienen CMI
El 70% no considera necesario el CMI.	El 62,5% no considera necesario el CMI.	El 62,5% no considera necesario el CMI.	El 100% considera necesario el CMI.
Instrumentos de contabilidad de gestión que utilizan: – Un 10% sólo utilizan un instrumento (el presupuesto). – Un 50% utilizan dos instrumentos,	Instrumentos de contabilidad de gestión que utilizan: – Un 50% utilizan dos instrumentos (presupuesto y contabilidad financiera).	Instrumentos de contabilidad de gestión que utilizan: – Un 50% utilizan dos instrumentos (presupuesto y contabilidad financiera).	Instrumentos de contabilidad de gestión que utilizan: – Un 50% utilizan tres instrumentos (presupuesto, contabilidad financiera y de costes).

(presupuesto y contabilidad financiera). – Un 40% utilizan tres instrumentos (presupuesto, contabilidad financiera y de costes).	– Un 50% utilizan tres instrumentos, pero no coinciden, así 3 colegios utilizan presupuesto, contabilidad financiera y de costes, y 1 colegio utiliza presupuesto, contabilidad financiera y planificación a largo plazo.	– Un 50% utilizan tres instrumentos, (presupuesto, contabilidad financiera y de costes).	– Un 50% utilizan cinco instrumentos, (presupuesto, contabilidad financiera, contabilidad de costes, y presupuesto y planificación a largo plazo)
El 40% considera positivo el futuro de los colegios de economistas condicionado a una serie de acciones.	El 75% considera positivo el futuro de los colegios de economistas condicionado a una serie de acciones.	El 50% considera positivo el futuro de los colegios de economistas condicionado a una serie de acciones.	El 75% considera positivo el futuro de los colegios de economistas condicionado a una serie de acciones.

Tabla 7.1. Comparativa de los colegios en control de gestión, en función del tamaño del colegio

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>
Número colegiados	De 1 a 450	De 450 a 999	De 1000 a 2500	Más de 2500
Número colegios	10: 33,3%	8: 26,7%	8: 26,4%	4: 13,3%
Presupuesto 1999				
- Menos 8 M. PTA	8 : 80,0%	2: 20,0%		
- Menos 30 M. PTA	1 : 10,0%	3: 37,5%	4: 50,0%	
- Menos 99 M. PTA		2: 25,0%	4: 50,0%	
- Más 100 M. PTA				4: 100,0%
- No contesta	1: 10,0%	1: 12,5%		
Contabilidad gestión				
- No	7: 70,0%	5: 62,5%	6: 75,0%	
- Sí	3: 30,0%	3: 37,5%	2: 25,0%	4: 100,0%
Memoria actividades				
- No	2: 20,0%	3: 37,5%	4: 50,0%	
- Sí	8: 80,0%	5: 62,5%	4: 50,0%	4: 100,0%
Objetivos cont. gestión				
- Información colegiado	3,6667	4,3333	2,8000	3,2500
- Cálculo costes	4,4286	5,2000	5,1667	4,7500
- Para planificar	4,6250	4,5000	4,6667	4,7500
- Tomar decisiones Junta	4,5000	4,8000	5,0000	4,5000
- Tomar decisiones gerente	3,2500	0	4,667	5,0000
- No es necesaria	3,0000	4,5000	5,0000	1,0000
Contabilidad financiera				
- No	1: 10,0%			
- Sí	9: 90,0%	8: 100,0%	8: 100,0%	4: 100,0%
Método cont. financiera				
- Partida doble	8: 88,9%	7: 87,5%	8: 100,0%	4: 100%
- Registro caja	1: 11,1%	2: 25,0%		1: 8,3%
Contabilidad analítica:				
- No	6: 60,0%	5: 62,5%	5: 62,5%	
- Sí	4: 40,0%	3: 37,5%	3: 37,5%	4: 100,0%
Método cont. analítica:				
- Contable				3: 75,0%
- Extracontable	4: 100,0%	3: 100,0%	3: 100,0%	3: 75,0%
(% s% "Sí")	(% s/4)	(% s/3)	(% s/ 8)	(% s/4)
Departamentos				
Coincide estructura con centro de coste:				
- No	10:100,0%	7: 87,5%	6: 75,0%	1: 25,0%
- Sí		1: 12,5%	2: 25,0%	3: 75,0%
Existe responsable JG para centro de coste:				
- No	8: 80,0%	4: 50,0%	5: 62,5%	1: 25,0%
- Sí	2: 20,0%	4: 50,0%	3: 37,5%	3: 75,0%
Existe responsable que ejecute				

órdenes JG				
- No	8: 80,0%	5: 62,5%	7: 87,5%	2: 50,0%
- Sí	2: 20,0%	3: 37,5%	1: 12,5%	2: 50,0%
Existen c.prales y c.aux.:				
- No	10: 100,0%	8: 100,0%	8: 100,0%	1: 25,0%
- Sí				3: 75,0%
Periodicidad cálculo costes				
- Servicios				
		1: 12,5% Trim.	1: 12,5% Mes	2: 50,0% Mes
	1: 10% Anual	1:12,5% Anual	2: 25,0% Sem	
	1: 10% Prod	3: 37,5% Prod	3: 37,5% Prod	1: 25,0% Prod
	8: 80% No	3: 37,5% No	2: 25,0% No	1: 25,0% No
- Actividades				
	1: 10,0% Trim	1: 12,5% Trim	1: 12,5% Mes	2: 50,0% Mes
			2: 25,0% Sem	1: 25,0% Trim
	2: 20,0% Prod	1:12,5% Anual	1:12,5% Anual	
	7: 70,0% No	3: 37,5% Prod	3: 37,5% Prod	1: 25,0% Prod
		3: 37,5% No	1: 25,0% No	
- Publicaciones				
		1: 12,5% Sem	1: 12,5% Sem	2: 50,0% Mes
	1: 10,0% Prod	2: 25,0% Prod	3: 37,5% Prod	2: 50,0% Prod
	9: 90,0% No	5: 62,5% No	4: 33,3% No	
- Cursos formación				
	1: 10,0% Trim			1: 25,0% Mes
				1: 25,0% Trim
				1: 25,0% Sem
	3: 30,0% Prod	5: 62,5% Prod	1:12,5% Anual	
	6: 60,0% No	3: 37,5% No	7: 87,5% Prod	1: 25,0% Prod
- Actos esporádicos				
	4: 40,0% Prod	5: 62,5% prod	8: 100% prod	1: 25,0% mes
	6: 60,0% No	3: 37,5% no		3: 75,0% prod
- En general del colegio				
	1: 10,0% Mes			2: 50,0% Mes
	1: 10,0% Trim			
			1: 12,5% Sem	1: 25,0% Sem
	3 30,0% Anual	5:62,5% Anual	7:87,5% Anual	
	1: 10,0% Prod	1: 12,5% Prod		
	4: 40,0% No	2: 25,0% No		1: 25,0% No
Clasificación costes:				
-Directos/indirectos (EE)				
-Dir/indir por actividades	6: 60,0%	2: 25,0%	1: 12,5%	2: 50,0%
-Dir/indir por centros		1: 12,5%	1: 12,5%	2: 50,0%
-Directos/indirectos por centro	1: 10,0%			2: 50,0%
y después actividades				
- Por naturaleza	4: 40,0%	5: 62,5%	6: 75,0%	
Costes indirectos:				

Asignación:				
- Por centros-actividad (EE)	1: 10,0%		2: 25,0%	1: 25,0%
- Por centro-actividades	2: 20,0%	1: 12,5%	1: 12,5%	2: 50,0%
- Actividades		1: 12,5%		
- Centros			1: 12,5%	
- No asignan indirectos	7: 70,0%	6: 75%	4: 50,0%	1: 25,0%
Criterios reparto:				
- En función del uso	1: 10,0%			1: 25,0%
- En función m2. ocupación	1: 10,0%		1: 12,5%	1: 25,0%
- En función horas	1: 10,0%	1: 12,5%	3: 37,5%	2: 50,0%
- No se imputan	8: 80,0%	7: 87,5%	4: 13,4%	1: 25,0%
Establece unidades obra:				
- No	8: 80,0%	7: 87,5%	9: 75,0%	9: 75,0%
- Sí	2: 20,0%	1: 12,5%	3: 25,0%	3: 25,0%
Unidades obra cursos:				
- Horas lectivas	2: 100%	1: 100%		3:100%
- Núm. cursos				1: 33,3%
- Núm. alumnos				1: 33,3%
				1
Unidades obra publicaciones:				
- Núm.publicaciones año		1: 100%		3: 100%
- No calcula	2: 100%			
Unidades obra servicios:				
- Núm. servicios año	1: 50,0%			2: 66,7%
- No calcula	1: 50,0%	1: 100%		1: 33,3%
Uso costes estándares:				
- No	7: 70,0%	5: 62,5%	4 50,0%	1: 25,0%
- Sí	3: 30,0%	3: 37,5%	4: 50,0%	3: 75,0%
Objetivo cálculo estándar				
- Prever márgenes y resultado	3: 100%	2: 66,7%	3: 75,0%	2: 66,7%
- Análisis desviaciones		3: 100%		1: 33,3%
- Fijar precios venta	2: 66,7%	2: 66,7%	3: 75,0%	
- Cálculo costes rápido		2: 66,7%		2: 66,7%
- Hacer presupuesto	2: 66,7%	2: 66,7%	2: 50,0%	3: 100%
- Referencia históricos				2: 66,7%
- Facilitar DPO				1: 33,3%
- No contesta			1: 25,0%	
Objetivos anuales por escrito y aprobados por JG:				
- No	6: 60,0%	4: 50,0%	7: 87,5%	1: 25,0%
- Sí	4: 40,0%	4: 50,0%	1: 12,5%	3: 75,0%
Uso objetivos para hacer el presupuesto				
- No	2: 20,0%		4: 50,0%	
- Sí	8: 80,0%	8: 100%	4: 50,0%	4: 100,0%
Tipo presupuesto:				

- Fijo departamentos		1: 12,5%		
- Fijo por actividades	3: 37,5%		1: 12,5%	1: 25,0%
- Fijo por naturaleza	5: 62,5%	7: 87,5%	5: 62,5%	1: 25,0%
- Flexible	2: 25,0%		2: 25,0%	2: 50,0%
Confección presupuesto:				
- Incremental	9: 90,0%	8: 100%	7: 87,5%	1: 25,0%
- PBCero				
- Incremental + PBCero	1: 10,0%		1: 12,5%	3: 75,0%
Cálculo desviaciones:				
- No		2: 25,0%	2: 25,0%	
- Sí	10: 100%	6: 75,0%	6: 75,0%	4: 100,0%
Periodicidad desviaciones:				
- Mensual			1: 16,7%	1: 25,0%
- Trimestral	2: 40,0%			2: 50,0%
- Semestral	2: 20,0%	1: 16,7%		1: 25,0%
- Anual	6: 60,0%	5: 83,3%	5: 83,3%	
- Cuando se producen		1: 16,7%		1: 25,0%
Uso desviaciones para analizar diferencias:				
- No		2: 25,0%	2: 25,0%	
- Sí	10: 100%	6: 75,0%	6: 75,0%	4: 100,0%
Quién responde de las desviaciones:				
- Responsable actividad				3: 75,0%
- Responsable centro				1: 25,0%
- Gerente	10: 100%	6: 100%	6: 100%	2: 50,0%
- Junta de Gobierno	(% s/ 10)	(% s/ 6)	(% s/ 6)	1: 25,0%
(% s/ "Sí")				(% s/4)
Planificación largo plazo:				
- No	10: 100%	7: 87,5%	9: 75,0%	9: 75,0%
- Sí		1: 12,5%	3: 25,0%	3: 25,0%
Coincide horizonte con cambio Junta Gobierno:				
- No	10: 100%	7: 87,5%	8: 100%	2: 50,0%
- Sí		1: 12,5%		2: 50,0%
Encuestas periódicas satisfacción colegiado activo:				
- No	9: 90,0%	6: 75,0%	7: 87,5%	3: 75,0%
- Sí	1: 10,0%	2: 25,0%	1: 12,5%	1: 25,0%
Influencia especialidad profesional con participación en el colegio:				
- No				
- Sí	10: 100%	8: 100%	8: 100%	4: 100%
Implantación SI con especialidad profesional				

- No	2: 20,0%	1: 12,5%	2: 25,0%	
- Sí	8: 80,0%	7: 87,5%	6: 75,0%	4: 100,0%
Encuestas a las bajas:				
- No	6: 60,0%	6: 75,0%	8:100,0%	1: 25,0%
- Sí	4: 40,0%	2: 25,0%		3: 75,0%
Implantación CMI:				
- No	10: 100%	8: 100%	7: 87,5%	2: 50,0%
- Sí			1: 12,5%	2: 50,0%
Adecuado implantar CMI:				
- No	7: 70,0%	5: 62,5%	5: 62,5%	4: 100,0%
- Sí	3: 30,0%	3: 37,5 %	3: 37,5 %	
Futuro colegios econom.:				
- Negativo	4: 40,0%			1: 25,0%
- Positivo	4: 40,0%	6: 75,0%	4: 50,0%	3: 75,0%
- No contesta	2: 20,0%	2: 25,0%	4: 50,0%	

Notas:

JD = Junta de Gobierno

Prod = cuando se producen los costes.

Sem = semestral.

Trim = trimestral.

Mes = mensual.

No = no se calculan.

Tabla 7.2. Resultados de las cuestiones realizadas en el estudio empírico, ordenadas en función del tamaño del colegio. Datos obtenidos de las casillas “porcentaje columna” de las tablas de contingencia del apartado anterior.

<i>Indicadores</i>	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Evolución anual colegiados	9: 90,0%	7: 87,5%	6: 75,0%	4: 100,0%	26: 86,7%
Número bajas anuales	9: 90,0%	7: 87,5%	6: 75,0%	4: 100,0%	26: 86,7%
Evolución colegiado activo	5: 50,0%	4: 50,0%	1: 12,5%	3: 75,0%	13: 43,3%
Presencia en los medios de comunicación	4: 40,0%	4: 50,0%	4: 50,0%	3: 75,0%	15: 50,0%
Núm.actividades realizadas	6: 60,0%	6: 75,0%	5: 62,5%	2: 50,0%	19: 63,3%
Volumen de asistencia a las actividades	7: 70,0%	6: 75,0%	4: 50,0%	2: 50,0%	19: 63,3%
Incremento actividades ofrecidas	6: 60,0%	4: 50,0%	1: 12,5%	2: 50,0%	13: 43,3%
Número actividades dejadas de ofrecer	3: 30,0%	3: 37,5%	2: 25,0%	1: 25,0%	9: 30,0%
Núm.servicios realizados	5: 50,0%	6: 75,0%	4: 50,0%	2: 50,0%	17: 56,7%
Uso servicios realizados	5: 50,0%	4: 50,0%	4: 50,0%	2: 50,0%	15: 50,0%
Incremento núm.servicios	4: 40,0%	4: 50,0%	1: 12,5%	2: 50,0%	11: 36,7%
Núm.servicios dejados de realizar	2: 20,0%	1: 12,5%		1: 25,0%	4: 13,3%
Nivel satisfacción colegiado	7: 70,0%	5: 62,5%	4: 50,0%	2: 50,0%	18: 60,0%
Horas formación anual	3: 30,0%	5: 62,5%	5: 62,5%	4: 100%	17: 56,7%
Núm. colocaciones bolsa de trabajo	6: 60,0%	5: 62,5%	4: 50,0%	4: 13,3%	19: 63,3%
Núm.demandas laborales tramitadas	6: 60,0%	5: 62,5%	3: 37,5%	4: 100%	18: 60,0%
Incremento subvenciones fondo perdido	4: 40,0%	1: 12,5%	3: 12,5%	2: 50,0%	8: 26,7%
Incremento número subvenciones explotación	3: 30,0%	2: 25,0%	2: 25,0%	2: 50,0%	9: 30,0%
Evolución número patrocinadores		2: 25,0%		3: 75,0%	5: 16,7%
<u>Incremento subvenciones</u>	1: 10,0%	1: 12,5%	1: 12,5%	1: 25,0%	4: 13,3%
Incremento actividades				2: 50,0%	2: 6,7%
Otros indicadores				2: 50,0%	2: 6,7%
No contesta	1: 10,0%	1: 12,5%	2: 25,0%		4: 13,3%
Total columna	10 100,0%	8 100,0%	8 100,0%	8 100,0%	30 100,0%

Tabla 7.3 Indicadores no financieros que utilizan los colegios de economistas en función del tamaño de colegio por número de colegiados

7.7. Nivel de implantación de los instrumentos de contabilidad de gestión en los colegios de economistas

Una vez desarrollados los resultados de la encuesta, se podría decir que los colegios de economistas de España se caracterizan, en los sistemas de contabilidad de gestión que utilizan, por:

- Los colegios utilizan la contabilidad financiera como instrumento de contabilidad de gestión (en un 96,7%). Utilizan el método por partida doble, pero hay algunos que también utilizan el registro de caja.
- La contabilidad de costes no es un instrumento de información contable que se utilice en todos los colegios, ni se utiliza de forma homogénea. Desarrollan contabilidad de costes el 46,7% de los colegios. Tan sólo un 21,4% utilizan el Plan General de Contabilidad, el resto los calculan de forma extracontable, utilizando los datos de la contabilidad financiera. No obstante, en esta respuesta, los colegios afirman que no tienen un sistema formalizado que calcule todos los costes del colegio, porque lo que sí calculan, mayoritariamente todos los colegios, son los costes de determinadas actividades o servicios.
- Los colegios disponen, todos, de un departamento general que denominan “ordinario” o “de administración”, en el que se asignan los costes por naturaleza. El 46,7% solamente dispone de este departamento, y no dispone de centro de coste. El resto de colegios están estructurados por departamentos, según la función de las diferentes actividades o servicios que el colegio ofrece y la mayor importancia que tienen dentro del propio colegio. Así, hay un 16,7% que diferencian tres departamentos, un 13,3% que diferencian cinco, un 3,3% que diferencian siete; y, un 3,3% que diferencian dos departamentos.
- Los colegios, mayoritariamente, no utilizan la estructura departamental como centro de coste para el posterior cálculo de los costes. Sólo el 20% la utilizan.
- No todos los colegios tienen asignado un responsable de la Junta de Gobierno para cada departamento (un 40%), ni tampoco asignan un responsable del centro de coste que ejecute las instrucciones del responsable de la Junta (un 26,7%).
- Todos los colegios clasifican los costes por naturaleza, pero hay un 50% que también los clasifican en directos e indirectos, en función del objetivo de coste que tengan.
- Los colegios no imputan los costes indirectos (un 60%). Solamente un 20% calcula el coste final del producto utilizando unidades de obra y tan sólo lo hacen para los cursos de formación y las publicaciones. Tres colegios también

- calculan el coste de los servicios que ofrecen a los colegiados. Los criterios utilizados para realizar las imputaciones son criterios de volumen.
- De los colegios que calculan los costes, la mayoría de ellos lo hacen de forma anual, básicamente para el cálculo y liquidación del presupuesto. En caso de que el colegio realice algún acto esporádico, sólo el 66,7% calculan su coste, una vez producido el mismo.
 - Los colegios no tienen formalizado un sistema de contabilidad de gestión (un 60%), pero, en cambio, sí utilizan algunos de los diferentes instrumentos de contabilidad de gestión para obtener información de su gestión.
 - Los colegios realizan memoria anual de actividades (en un 70%), explicando las actividades, servicios y la evolución del colegio durante el año finalizado.
 - El principal objetivo de la contabilidad de gestión, ordenado por orden de preferencia, es para la implantación del cálculo de los costes, para facilitar información para la toma de decisión de la Junta de Gobierno, para facilitar información en el proceso de planificación y control, para facilitar la toma de decisiones de gerencia; y, para informar al colegiado. Hay quien cree que no es necesaria su implantación en el colegio.
 - Todos los colegios confeccionan el presupuesto. El 43,3% calculan costes estándares, siendo el objetivo principal prever márgenes y resultados, elaborar el presupuesto y fijar precios de venta.
 - No todos los colegios tienen aprobados por escrito los objetivos (un 40%). No obstante, el 80% utilizan los objetivos anuales para realizar el presupuesto. No hay unificación en los objetivos anuales. El objetivo más común es incrementar el número de colegiados (un 56,7%) y ofrecer más servicios y actividades a los colegiados (un 53,3%).
 - La misión de los colegios no está claramente definida, y en muchos casos se confunde con los objetivos anuales. La misión más común es dar servicios de calidad a los colegiados (un 46,7%) o defender la profesión del economista (un 40%).
 - El presupuesto se realiza de forma incremental teniendo en cuenta el histórico (en un 83,3% de los casos). Hay cinco colegios que para algunos servicios o costes, utilizan el presupuesto base cero, sobre todo para costes de los cuales no disponen de historia. Solamente en caso de hechos extraordinarios se modifica el presupuesto durante el ejercicio, por lo que se puede decir que los colegios de economistas utilizan el presupuesto fijo (un 80%) y, mayoritariamente (un 60%) por costes por naturaleza. No hay ningún colegio que utilice el presupuesto por programas.
 - Los colegios calculan las desviaciones respecto el presupuesto de forma anual,

una vez se realiza la liquidación del presupuesto. El 86,6% utilizan las desviaciones para la gestión. Siendo el responsable de las desviaciones, en el 88,5% de los casos, la Junta de Gobierno. Sin embargo, algunos colegios también calculan las desviaciones semestralmente (15,4%), trimestralmente (15,4%), y mensualmente (7,7%).

- Los colegios no realizan planificación a largo plazo (un 90%).
- Los colegios no realizan encuestas periódicas de satisfacción a su colegiado (sólo hacen encuestas un 16,7%); dado el bajo índice de respuesta, han dejado de hacerlas.
- Los colegiados tienen que comunicar por escrito los motivos de baja, la mayoría no lo hacen y algunos colegios les realizan encuestas para poder conocer mejor los motivos de baja (un 30%).
- Los colegios utilizan indicadores no financieros para analizar su situación. Por orden de utilización hay indicadores que les informen sobre el colegiado, sobre las actividades y servicios que hacen, la bolsa de trabajo, los cursos de formación y sobre la evolución de las subvenciones.
- Los colegios no tienen formalizados los indicadores en una herramienta de gestión, como puede ser el cuadro de mando integral (un 90% del total no tienen cuadro de mando integral implantado), y sólo el 30% consideran adecuada su implantación.
- Todos los colegios consideran que la especialización profesional del colegiado condiciona su participación en el colegio. El 83,3% de los colegios creen que sería interesante que el sistema de control de gestión diese información de la satisfacción de las diferentes especialidades profesionales.
- Los gestores que han respondido la encuesta creen que el futuro de los colegios de economistas de España no es sencillo, puesto que el 56,7% del total creen que el futuro de los colegios de economistas de España es positivo siempre que éstos actúen: mejorando la cantidad y calidad de los servicios, mejorando la profesionalización, dando más información; e incrementando la identificación de los mismos con la profesión. El resto de colegios consideran que es negativo, o lo desconocen.

7.8. Conclusiones del capítulo

En este capítulo se ha presentado el resultado de forma descriptiva del estudio empírico realizado a los gestores de los colegios de economistas de España, sobre los instrumentos de contabilidad de gestión que utilizan para obtener información

de su gestión. Se han querido identificar los instrumentos de control de gestión utilizados por los colegios de economistas de España como organizaciones no lucrativas que son; y, si éstos coinciden con aquellos que se han presentado en el capítulo cuarto, en función de los que los diferentes académicos proponen. También se ha querido analizar si los sistemas de control que tienen implantados reflejan una de las características que, tal y como se ha visto en el capítulo sexto, diferencian a los profesionales que han estudiado licenciaturas relacionadas con la economía, como son el colectivo que engloba los colegios de economistas, es decir, la diversidad de especializaciones profesionales que pueden ejercer, y si, por otra parte, los gestores tienen en cuenta el nivel de satisfacción de sus usuarios en el diseño de su gestión. También se ha aprovechado la encuesta para estudiar si la variable tamaño del colegio afecta a la estructura de los sistemas de información que los colegios utilizan, y a la gestión que realiza la Junta de Gobierno. Por último, se ha intentado identificar si las diferentes problemáticas analizadas en el capítulo sexto sobre la situación actual de estas corporaciones en España, era compartida por los propios responsables de su gestión.

Se ha utilizado una encuesta por correo que ha sido contestada por todos los colegios. Para realizar la tabulación se ha llevado a cabo un análisis bivariable, con la ayuda del paquete informático SPS 6.1.2.

Los resultados de la encuesta se han presentado para cada una de las cuestiones a nivel total de los colegios; y, después, se han presentado los resultados agrupando los colegios en cuatro grupos según el número de colegiados, es decir, la variable tamaño nos ha servido para analizar si los gestores de los colegios de economistas utilizan los mismos instrumentos de contabilidad de gestión como sistemas de control de su gestión.

La misión fundamental del colegio no es uniforme, y no se tiene claramente definida ya que hay casos en que se desconoce y otros en que se confunde con los objetivos anuales. No obstante, las más repetidas han sido ofrecer servicios de calidad a los colegiados, y defender la profesión de economista.

A nivel general, se puede decir que los colegios de economistas llevan los instrumentos de contabilidad de gestión de tipo formal, cuantitativos y financieros (ver gráfico 7.3), concretamente la contabilidad financiera y el presupuesto a corto plazo, pero esto no quiere decir que los órganos de gobierno los utilicen para su gestión. Un 46,7% utilizan la contabilidad de costes, pero no coincide con los colegios que calculan sus costes, porque gran parte de los colegios los calculan para determinadas actividades, básicamente, para los cursos de formación y por motivos fiscales; dado que los colegios son considerados como una entidad no lucrativa, no tributan por el impuesto de sociedades, excepto por aquellas actividades que se realizan con fin lucrativo. Tan sólo un 13,3% planifica a largo

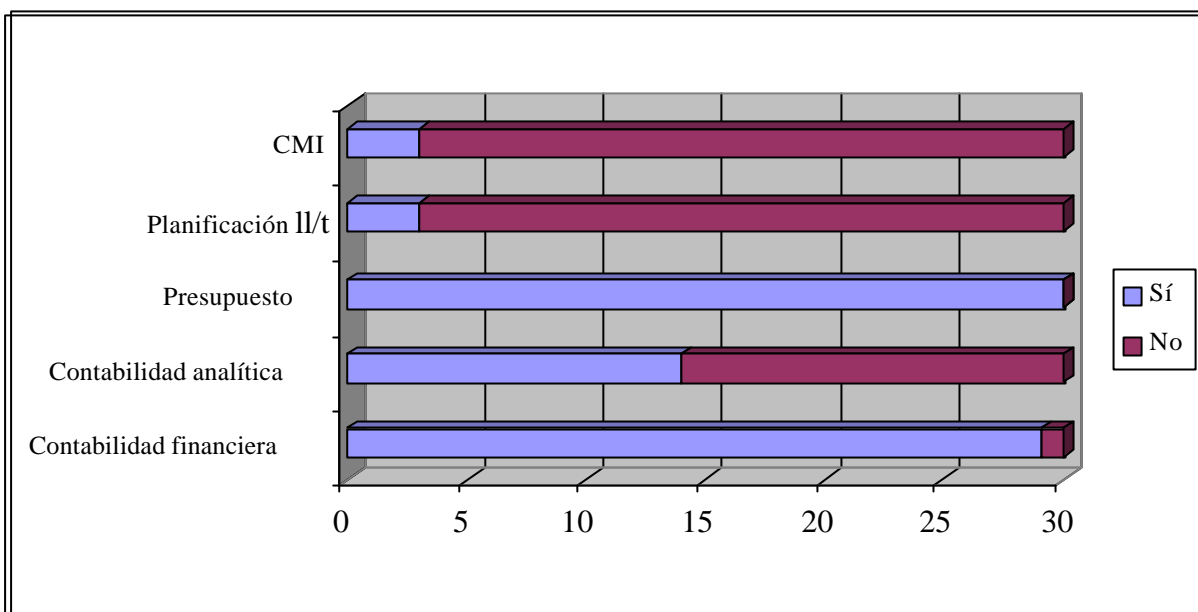
plazo, coincidiendo con el periodo de mando de la Junta de Gobierno. Los colegios no especifican si trasladan esta planificación en presupuestos anuales a largo plazo.

Si nos centramos en la contabilidad analítica y en el presupuesto, no hay ningún colegio que calcule el coste por programas, ni tampoco hay ningún colegio que haga el presupuesto por programas. Calculan los costes y los presupuestos por los costes clasificados por naturaleza. En general no calculan los costes indirectos en las actividades ni en los centros, porque no calculan los costes de los productos finales, los cuales no están del todo definidos, salvo para los casos de las publicaciones, los cursos de formación y algunos servicios de atención al cliente, que son los definidos como unidades de obra.

La mayoría realizan el presupuesto de forma incremental, y no lo modifican durante el ejercicio, a no ser que sucediese algo extraordinario. Calculan las desviaciones de forma anual para hacer la liquidación final del presupuesto, y todos las utilizan para gestionar. Los responsables, mayoritariamente, de las desviaciones son los miembros de la Junta de Gobierno.

Para realizar el presupuesto utilizan los objetivos anuales, pero sólo un 40% los tienen por escrito. Los objetivos de los colegios no siempre se tienen claros y son muy diversos. Los principales objetivos mencionados han sido: incrementar el número de colegiados, incrementar el número de servicios y actividades que se ofrecen; y, mejorar los cursos de formación. No se especifican objetivos con finalidad económica.

Los gestores no dan importancia al nivel de eficacia, eficiencia y de economía de su gestión. Por tanto, no consideran adecuada la implantación de un sistema formalizado de indicadores que les ofrezca información continua de las variables que condicionan su gestión. Utilizan, no obstante, indicadores no financieros para analizar su situación. Éstos, básicamente, informan de la evolución del colegiado, de las actividades y servicios; y, específicamente, de la bolsa de trabajo y de la escuela de formación. Ninguno de los indicadores que utilizan tienen en cuenta la especialización profesional de sus usuarios. Pocos colegios tienen formalizados los indicadores en un cuadro de mando integral y, en general, no consideran adecuada su implantación, pero va relacionado con el tamaño del colegio, considerando que si el colegio es pequeño y el volumen de presupuesto también, no compensa implantar un sistema formalizado de indicadores para mejorar la gestión que realizan. Sin embargo, si tampoco se tienen claros los objetivos y la misión, probablemente será difícil escoger qué indicadores son los que realmente se requieren.

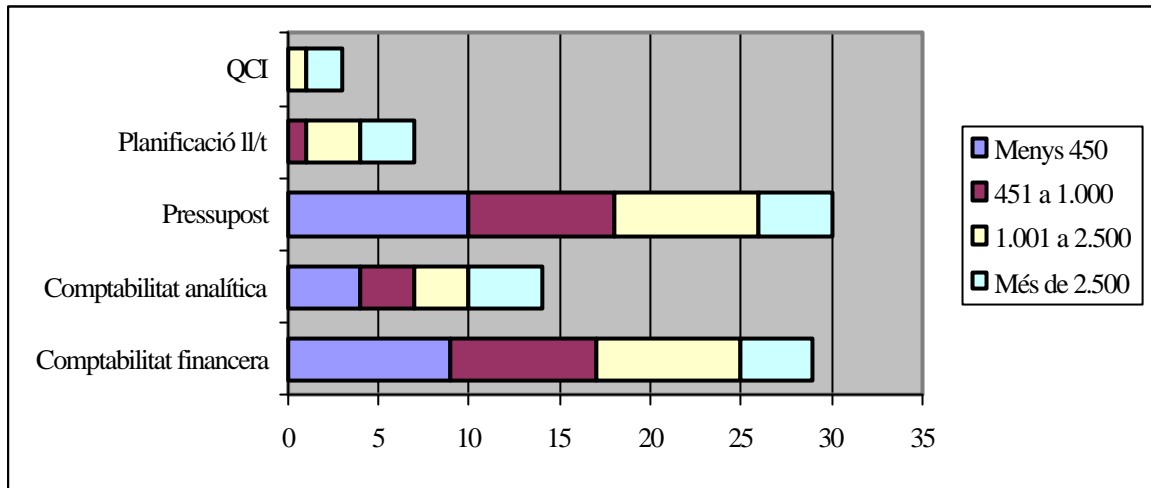


Nota: “Sí” se refiere a que tienen implantada y utilizan la variable columna.

Gráfico 7.3. Instrumentos de contabilidad de gestión que los colegios de economistas de España tienen implantados.

A nivel de tamaño de los colegios (ver gráfico 7.4), se puede afirmar que cuánto más grande es el colegio más instrumentos de contabilidad de gestión utiliza, más formalizados tiene los sistemas de información, más profesionalizado está, mejor definida tiene la estructura organizativa y los productos finales que ofrece, y más bien definidos y comunicados están los objetivos y la misión. A pesar de esto, esta mejora se nota básicamente para colegios de más de dos mil quinientos colegiados, que son los que tienen un sistema de cálculo de costes más completo, un número superior de indicadores no financieros, y tienen implantado el cuadro de mando integral. En los colegios de pequeño tamaño, los responsables llevan la gestión de forma voluntaria y con menos medios que los grandes; además, disponen de pocos trabajadores (de uno a dos) que tienen que realizar la coordinación ejecutiva de todas las actividades del colegio, y poco tiempo les queda para desarrollar o implantar los instrumentos formalizados de control de gestión. Por todo esto, el hecho de llevar más o menos profesionalizadas las técnicas de gestión, hace que dependa de la profesionalidad del voluntario responsable de la Junta de Gobierno del colegio. Así pues, el volumen de actividad del colegio va ligado a la implantación de sistemas de información de contabilidad de gestión y, por tanto, a la mejora de sistemas de control de la

gestión. El hecho de tener más colegiados significa: que el volumen de ingresos es superior, que se gestiona un presupuesto con un volumen de recursos superior, que hay más trabajadores al servicio del colegio, lo que justifica la necesidad de sistemas de información más fiables y con un grado de información superior.



Nota: Menos 450 colegiados: 10 colegios; De 451 a 1.000 colegiados: 8 colegios; De 1.001 a 2.500: 8 colegios; Más de 2.500 colegiados: 4 colegios.

Gráfico 7.4. Instrumentos de contabilidad de gestión por tamaño de colegios.

Todos los colegios creen que la especialización profesional del colegiado condiciona su participación en el colegio y que sería muy interesante reflejar esta especialización en los instrumentos de contabilidad de gestión.

El futuro de los colegios de economistas en España, según los encuestados, se prevé positivo teniendo presente que son instituciones con tradición; se acepta que el crecimiento neto es a la baja, aunque anualmente hay altas; y, la diferencia no ha evolucionado negativamente en los últimos años. Por lo que se considera que sigue teniendo público objetivo a quien interesa y, al mismo tiempo, anualmente aumenta el número de candidatos con el incremento de licenciados que acaban las carreras. El futuro puede ser positivo siempre que se hagan más actividades y servicios para los colegiados, y se consiga profesionalizar más el colegio. Esto nos podría decir que los colegios de economistas de España tenderán a convertirse fundamentalmente en entidades prestatarias de servicios para sus colegiados, unos servicios que deberían adaptarse a las diferentes especialidades profesionales que ejercen sus usuarios.

CAPÍTULO 8. ESTUDIO EMPÍRICO. INSTRUMENTOS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN DE ASOCIACIONES INGLESA EXITOSAS.

8.1. Introducción y objetivos de la investigación

Este capítulo tiene como objetivo conocer qué instrumentos de contabilidad de gestión utilizan asociaciones inglesas para profesionales del mundo de la economía y de la empresa, como sistemas de información para el control de su gestión. Estas asociaciones inglesas tienen por usuarios los que podrían ser los de los colegios de economistas de España, con la diferencia que los colegios de economistas de España engloban todos los licenciados en las diferentes ramas de las Ciencias Económicas y Empresariales; y, en cambio, las asociaciones inglesas se organizan, específicamente, por especializaciones profesionales. Así, por ejemplo, hay asociaciones que engloban a los contables, a los especialistas en márketing, en sistemas financieros, sector público; o, sistemas fiscales, entre otros. Según el último registro de asociaciones en el Reino Unido, en 1996 había 149 asociaciones de profesionales del mundo de la economía y de la empresa. Para realizar el estudio, en una primera fase, se seleccionaron aquellas asociaciones con tradición, prestigio social y con objetivos que compartían con los colegios de economistas españoles. Se les solicitaron las memorias de los últimos cinco años. Del estudio de las memorias se hizo una nueva selección eligiendo asociaciones de las diferentes especializaciones profesionales con más dominio dentro de los colegios de economistas de España por número de colegiados, valorando la evolución del número de asociados, el prestigio que tienen dentro del sector y la información que detallaban en las memorias sobre la evolución y el nivel de consecución de los objetivos marcados. Así se seleccionaron doce asociaciones, de las cuales un cincuenta por ciento tienen un incremento de número de asociados en los últimos cinco años; y, el resto, tienen un crecimiento estancado o negativo. De esta manera, se pretende: por un lado, analizar los sistemas de control de gestión y el uso de los instrumentos contables de gestión para este tipo de organizaciones (y dado el tamaño de la muestra en ningún caso se pretende hacer una generalización válida para todas las asociaciones del Reino Unido); y, además, su relación con la evolución del número de asociados, como también valorar la opinión de los gestores sobre los efectos que puedan tener el uso de los sistemas de información de la contabilidad de la gestión en la viabilidad

y en la evolución positiva de la asociación, es decir, si consideran que los sistemas de información contables son herramientas de gestión que compensan el coste que supone su implantación y mantenimiento con los resultados obtenidos por la organización.

Tal y como se ha descrito en el capítulo cuarto, uno de los parámetros clave previo a la implantación de los instrumentos de contabilidad de gestión provisionales, como son el presupuesto y la planificación estratégica, es la misión que “es la razón de la existencia de una ONL” (Hudson, 1995: 93), y “tiene que incorporar los valores o principios éticos y morales de la ONL, además de los comportamientos que ésta puede tener” (Vernis et al., 1997: 64). Muchas ONL no tienen definida la misión, o bien la confunden con lo que se quiere conseguir en un futuro inmediato, y a veces es contradictoria (Hudson, 1995: 95). Con esta investigación, también se ha querido analizar si las asociaciones escogidas tienen definida la misión y sus efectos y la relación con los objetivos de los gestores y de la institución, en el diseño y en el uso de los instrumentos de contabilidad de gestión que las asociaciones inglesas utilizan.

Se ha diseñado para realizar el estudio, una encuesta dirigida a los responsables del departamento de finanzas de las asociaciones inglesas escogidas, y se han analizado las memorias de actividad de las mismas con el fin de ampliar la información sobre las actividades, servicios y resultados económicos de las organizaciones en los últimos tres ejercicios.

El hecho de analizar el caso del Reino Unido es porque se trata de un país con tradición en asociaciones profesionales y en ONL (Hudson, 1995: 12), y porque en el caso de las asociaciones relacionadas con el mundo de la empresa, hay asociaciones muy antiguas con un gran número de asociados y con mucho prestigio social y público que se han convertido en líderes de opinión, que participan activamente con organismos públicos en el diseño y en la redacción de normativa legal y contable de la especialización a la que se dedican (Berry, Broadbent y Otley, 1995: 66).

El capítulo se ha distribuido en tres apartados. En primer lugar se presenta una introducción sobre las particularidades de las asociaciones profesionales en Europa, específicamente para Francia, Italia, Alemania y el Reino Unido. En segundo lugar se estudian los resultados obtenidos de la encuesta y, para las asociaciones exitosas, en cuanto a la evolución positiva de sus socios, se detallan los parámetros con los que sus gestores miden su éxito, y se especifican los instrumentos de contabilidad de gestión que tienen implantados y la opinión sobre los mismos de los que han respondido la encuesta, es decir, los responsables del departamento de finanzas. Finaliza el capítulo con un apartado de conclusiones. Se añade al anexo el cuestionario utilizado para realizar la encuesta y unos cuadros explicativos de las

características principales de diferentes asociaciones inglesas por especialidades profesionales relacionadas con la economía y con la empresa.

8.2. Los colegios profesionales en Europa. El caso de las asociaciones inglesas que están relacionadas con el mundo de la economía, contabilidad y empresa.

Los modelos de colegiación en Europa no son homogéneos y varían en cada país. Se diferencian, aún así, dos modelos básicos: el modelo napoleónico y el modelo anglosajón. El modelo napoleónico se caracteriza porque el Estado desconfía de las libertades individuales, prima los valores de lo que es público e intenta una racionalización de las tendencias de índole estatal creando unas organizaciones únicas, obligatorias y globalizadoras. Los colegios tienen funciones públicas, privadas y de representación colectiva ante la Administración Pública. Los contenidos y funciones de los colegios son fruto de la adaptación histórica de las profesiones a un tipo determinado de desarrollo político de la administración del Estado. Las relaciones entre Administración y colegio han estado repletas de conflictos debidos, posiblemente, a que los colegios han sido utilizados, y en especial en el caso de España, para canalizar las reivindicaciones de las profesiones frente al Estado. No obstante, en general se tiende en la actualidad a la descentralización; tan sólo España regula jurídicamente el régimen de los colegios. Tanto en Francia como en Italia y en Alemania, los colegios tienen que custodiar los registros de profesionales y comprueban con rigor que el candidato reúna los requisitos necesarios para poder ser inscrito en el registro que le permite ejercer la profesión. Es común el reconocimiento de una potestad disciplinaria y de tarifas que garantiza el cumplimiento del código deontológico (Del Saz, 1996: 34-47). En la tabla 8.1 se detalla una comparativa de los diferentes aspectos fundamentales que influyen en la organización de los colegios en Francia, Italia y Alemania.

	<i>Francia</i>	<i>Italia</i>	<i>Alemania</i>
<i>Definición</i>	Personas jurídicas-privadas encargadas de una misión de servicio público administrativo. Como son los organismos privados gestores de servicios públicos.	Corporaciones de derecho público, no territoriales, de carácter institucional porque, aparte de los fines particulares de la categoría profesional que engloban, persiguen fines generales de interés público vinculado al ejercicio de determinadas actividades profesionales.	Corporaciones de derecho público dotadas de un conjunto de potestades públicas sobre sus miembros.
<i>Origen</i>	Tienen el origen en la época de Vichy con los <i>Comités d'Organisation</i> , creados por la Ley de 16 de agosto de 1940, encargados de la organización de la producción industrial para atenuar las penurias existentes en la época. Algunos colegios se crean en la inmediata posguerra.		Influenciado por las Cámaras de Comercio, por la necesidad de aligerar la fuerte reglamentación estatal de las profesiones liberales. Aparecen en el marco del movimiento liberal por emancipación de la burguesía ante las obsoletas vinculaciones estatales de las profesiones. El primer colegio es el de abogados, creado en 1878, seguido de los de las profesiones sanitarias.
<i>Creación de colegios profesionales</i>	No se hace de forma automática a partir del concepto de profesión titulada. La calidad de profesión titulada no exige existencia de colegio. Es la actividad de servicio público la que hace que sea la profesión la que determine su reglamentación a través de la creación del correspondiente colegio, actuando como delegado de la Administración Pública.	Vinculada a la profesión intelectual (a diferencia de la manual). Es profesión protegida a discreción del legislador, el cual aprueba la creación del colegio en función del interés público y de la necesidad de sus servicios por parte de la sociedad.	Toda profesión libre es susceptible por el hecho de serlo de convertirse en profesión colegiada. No existe, no obstante, definición legal de profesión libre. Según la jurisprudencia alemana, el criterio central será que lleven a cabo legítimas funciones públicas, atribuidas por el legislador y que justifiquen su reglamentación a través de un colegio.
<i>Regulación</i>	No hay una ley general para todos los colegios, sino que hay leyes sectoriales en función de las profesiones.	No hay una ley general para todos los colegios, tan sólo alguna norma común de aspectos muy concretos. Hay una legislación sectorial por profesión.	Regulación federal y de los Länder.

<p><i>Profesiones con colegios</i></p>	<p>A) Abogados B) Médicos-cirujanos-dentistas y comadronas. C) Farmacéuticos. D) Veterinarios. E) Arquitectos. F) Técnicos contables - contables autorizados. G) Técnicos geómetras.</p>	<p>A) Profesiones con organización anterior al DL LGT 1944 núm.382: abogados y procuradores/ notarios/ ingenieros/ arquitectos/ geómetras y químicos/ peritos industriales/ peritos agrícolas/ actuarios. B) Profesiones sanitarias: médicos/ veterinarios/ farmacéuticos/ enfermeras/ comadronas/ técnicos de radiología médica. C) Profesiones de ciencias comerciales: licenciados en ciencias comerciales/ contables/ peritos mercantiles. D) Profesión periodística. E) Geólogos. F) Biólogos. G) Titulados en ciencias forestales y agronómicas. H) Consultores laborales.</p>	<p>A) Regulados con normativa federal: abogados/ notarios/ asesores fiscales/ revisores de cuentas/ agentes de la propiedad. B) Regulados por los Länder: profesiones sanitarias/ arquitectos/ ingenieros.</p>
<p><i>Órganos de gobierno.</i></p>	<p>Estructura jerarquizada en dos o tres niveles. Normalmente existe un Consejo Regional y un Consejo Superior o Nacional. Los colegios de médicos y cirujanos-dentistas, tienen también un Consejo Departamental. El colegio de farmacéuticos está estructurado en siete Secciones, según las diferentes especialidades de la profesión. Dentro de los órganos de gobierno pueden haber miembros elegidos y miembros nombrados. La composición no es estrictamente corporativa, ya que pueden tener miembros que no pertenezcan a la profesión. Pueden haber también miembros con voz y sin voto: son los asesores. Hay una Cámara de Disciplina, de composición no exclusivamente corporativa y en la que, en general, hay un</p>	<p>Hay un Consejo Nacional por colegios y un Consejo por provincia. Cada colegio se rige por un consejo formado por un número variable de miembros, de cinco a quince, en función del número de colegiados. Duración del mandato de dos a tres años, y son elegidos por todos los colegiados por mayoría de votos. A veces se exige una cierta antigüedad para acceder a los órganos de gobierno.</p>	<p>Hay una Asamblea general y una Junta de Gobierno. El Estado aprueba las decisiones colegiales más importantes. Tienen una organización común a nivel federal con representación de los diferentes colegios territoriales.</p>

	magistrado (es el caso de los veterinarios y de los técnicos contables), o más de uno (es el caso de los arquitectos). Hay colegios sometidos a un especial control del Estado a través de comisarios del gobierno como miembros de la Junta de Gobierno (es el caso de los técnicos contables y de los técnicos-geómetras).		
<i>Colegiación</i>	Obligatoria para ejercer la profesión colegiada.	Obligatoria para ejercer la profesión.	Obligatoria siempre que el colegio profesional tenga funciones públicas.
<i>Admisión en el colegio</i>	Corresponde al Consejo de primer grado, que hace la <i>inscription au tableau</i> . Se comprueban las condiciones legales de los solicitantes y se analiza que ofrezcan suficientes garantías de moralidad e independencia. El nuevo colegiado tiene que aceptar el estatuto legal y reglamentario para ejercer la profesión.	Es necesaria la inscripción por parte del Consejo territorial en los <i>albi professionali</i> o registros colegiales. Requisitos básicos de colegiación: ciudadanía, ausencia de antecedentes penales por delitos no culpables, goce de derechos políticos, edad, residencia en el ámbito territorial del colegio, buena conducta, título de estudio y requisitos profesionales.	
<i>Potestad normativa de los colegios</i>	Se manifiesta con la elaboración de códigos deontológicos que contienen las reglas y principios de actuación de la profesión, y que son iniciativa del colegio redactados por los Consejos superiores y la Administración los traduce a rango de ley o reglamento. En general suelen tener forma de Decreto. La aprobación y la aplicación definitiva está en manos de poderes públicos y, en caso de conflicto, son aplicables en ausencia de norma expresa.	Hay dos: A) Interna, relativa a la organización del colegio. B) Externa, relativa a la potestad con eficacia ante los miembros del colegio. No queda clara la naturaleza del control de la actividad colegial, siendo a veces del propio colegio y otras a nivel del gobierno. Se habla de código deontológico como normas morales y éticas de comportamiento profesional.	La potestad normativa de los colegios tiene su fundamento en las habilitaciones legislativas contenidas en las leyes profesionales en las que hay los deberes de los miembros del colegio. La habilitación legislativa para los colegios con potestad federal es a favor de unas Directrices, mientras que para los colegios con potestad de los Länder, se rigen por los Estatutos del colegio.

Tabla 8.1. Características que definen los colegios profesionales en Francia, Italia y Alemania. Fuente: Carro, 1996. Elaboración propia.

El modelo anglosajón separa la función del papel del Estado del de las Administraciones. Coexisten ambos poderes pero actúan de forma independiente, ambas instituciones llegan a soluciones y pactos de compromiso en los que los intereses privados suelen ser los más eficazmente defendidos. Es la cultura del *lobby*, que tiene funciones bien establecidas (en general científicas, de formación y de control profesional), y que tiene que coexistir con una fuerte presencia de sociedad civil organizada y con una cultura de defensa de los derechos individuales que a menudo pasa y acaba en una cultura del litigio. La colegiación es voluntaria, pero para obtener la licencia, el profesional tiene que pertenecer y se tiene que someter a los controles y al cumplimiento de los códigos disciplinarios de las asociaciones. Los objetivos básicos de las asociaciones inglesas se dirigen a lograr la excelencia profesional de sus miembros de manera que éstos ofrezcan servicios de alta calidad, proporcionen la formación más actual e innovadora, den respaldo y colaboración a sus miembros, divulguen y promocionen la profesión, hagan publicaciones, congresos y encuentros. En cuanto al número de asociaciones que corresponderían a la profesión que engloba los colegios de economistas españoles encontramos que según el último censo de organizaciones profesionales de 1996, había 149 asociaciones que realizan actividades que en España realizan los economistas en el campo de la economía y la empresa, con un total de 850.154 asociados a nivel individual y 316.449 a nivel de corporaciones (ver tabla 8.2)¹⁴⁵.

Las asociaciones en Inglaterra no son de adscripción obligatoria, pero en general pertenecer a estas asociaciones proporciona prestigio; sobre todo en aquellas que para ser asociado se tienen que pasar unos exámenes o pruebas de aptitud y así ejercer la profesión con el título de la Asociación. Es destacable el caso del *Chartered Institute of Certified Accountants* (CIMA), famoso por la dificultad de las pruebas para ser admitido y por el prestigio que concede al profesional pertenecer a esta asociación, puesto que la propia institución periódicamente controla la calidad de los servicios contables de sus asociados, e incluso puede llegar a despedir de la asociación a quien no cumpla el código deontológico. Ha logrado ser líder de opinión y diariamente aparecen artículos y opiniones de sus directivos sobre temas de interés económico, contable y empresarial en los periódicos de más tirada del Reino Unido. El número de matriculados en 1999 a los cursos de acceso a la asociación ha sido superior a los sesenta mil alumnos.

¹⁴⁵ En el anexo 8.2 se detalla para las más importantes de cada especialización, el año de fundación, el número de asociados en 1996, a quién van dirigidas y los objetivos principales que tienen.

<i>Actividad</i>	<i>Número de asociaciones</i>	<i>Asociados Individuales</i>	<i>Asociados Corporaciones</i>
Contabilidad	19	448.584	68.128
Economía	5	7.000	400
Márqueting	15	28.910	777
Servicios financieros	44	3.155	0
<i>Management</i>	13	2.820	350
Enseñanza de gestión	30	310.184	3.260
Administración pública	2	12.000	0
Compras	2	22.051	500
Valoraciones	3	9.500	0
Fiscal	3	9.500	0
Laboral	6	0	240.000
Investigación de mercados	6	0	34
Total	149	850.154	316.449

Tabla 8.2. Relación de asociaciones profesionales inglesas relacionadas con la economía y la empresa. Fuente: *Associations and professional bodies of the U.K.s*, 1996. Elaboración propia.

En general, las asociaciones profesionales inglesas actúan controlando a los profesionales en cuanto a su formación, tienen establecidos unos controles de aceptación de sus miembros y unos sistemas de exámenes en los que los futuros miembros tienen que demostrar sus conocimientos teóricos y un mínimo de experiencia práctica. También disponen de procedimientos para expulsar a los asociados que no actúen correctamente según los parámetros que determinan las asociaciones, y que generalmente tienen por escrito en los códigos deontológicos. Aparte de esto, las asociaciones contables participan en el proceso de definición de los principios contables, generalmente aceptados, con el fin de armonizar las prácticas contables. Las asociaciones también protegen los valores de sus miembros. Controlan la profesión propiamente dicha dentro del contexto individual de cada asociado y del global, para toda la profesión como tal, protegiendo en definitiva la cultura de la profesión (Berry, Broadbent y Otley, 1995: 66).

El hecho de que cada asociación reúna a profesionales más especializados en una actividad determinada permite a la asociación hacer frente con más facilidad a la problemática propia del colectivo, a diferencia del caso español en el que, dentro de los colegios de economistas hay colegiados que ejercen actividades tan dispares como pueden ser: la docencia, el sector público o la auditoría.

Existe una diferencia también a nivel europeo que afecta a las profesiones y es la posesión del título de licenciado. En Inglaterra, igual que en España y en Francia, para obtener el título universitario, en general, tan sólo hay que aprobar la licenciatura; en cambio, en Italia y en Alemania se requieren unos periodos anuales de prácticas, que en algunos casos, como en el de los abogados, pueden ser de hasta tres años, y pasar nuevos exámenes donde se valoran tanto los conocimientos teóricos ya estudiados en la carrera universitaria, como los que se consideran que tendría que haber aprendido durante el periodo de prácticas. Este hecho condiciona en gran medida la formación del profesional y la garantía de la calidad de los servicios que pueda prestar al consumidor final.

8.3. Objetivos y metodología utilizada para el estudio

Para realizar el estudio se utilizó los datos del Registro de Asociaciones Profesionales del Reino Unido. La última relación publicada es de 1996 y se refiere a las asociaciones de 1994. Según este registro constaban ciento cuarenta y nueve asociaciones profesionales del mundo económico y empresarial (ver tabla 8.2). De éstas, se eligieron las que iban dirigidas a usuarios que podrían ser usuarios de los colegios de economistas de España. Así, se rechazaron en esta primera fase las asociaciones que se dedican específicamente a investigaciones de mercado, a laboral, compras y valoraciones fiscales. El total de asociaciones se redujo a ciento veintinueve. Se envió a todas ellas una carta explicando el objetivo de la investigación y se les pidió que enviaran las memorias de actividad y económicas de los últimos cinco años. Respondieron treinta y seis asociaciones¹⁴⁶. Una vez analizadas las actividades y estructura de cada una de ellas, se inició la segunda fase en la que se envió por fax y/o correo electrónico un cuestionario estándar corto a los responsables de finanzas o de contabilidad de la asociación¹⁴⁷. El total de asociaciones que han respondido ha sido de doce, siendo el índice de respuesta del 33,3% y del 9,3% sobre el universo establecido de ciento veintinueve asociaciones. Las actividades de les doce asociaciones coinciden con el porcentaje de especialidad profesional que predomina en los colegios de economistas (ver tabla 8.3). Éstas son: los contables tanto de empresas como consultores y auditores; servicios financieros; márketing; sector público y

¹⁴⁶ En el anexo 8.2. se detallan las características principales de estas asociaciones.

¹⁴⁷ Los encuestados podían devolver la encuesta por fax, por correo o por e-mail. Se adjunta el cuestionario en el anexo 8.1.

fiscal¹⁴⁸. Cabe señalar que el objetivo de este estudio no es establecer una generalización de cómo se gestionan las asociaciones del mundo empresarial en el Reino Unido, sino analizar otras experiencias e identificar qué sistemas de información para el control de su gestión utilizan y cuáles son los resultados obtenidos de su implantación, en aquellas asociaciones más cercanas a los colegios de economistas de España en cuanto a características organizativas y de productos y servicios que ofrecen. También se quería conocer si había diferencias en los sistemas de información de control de la gestión de las asociaciones inglesas en función del crecimiento de asociados que estaban experimentando. Así, el crecimiento podía ser positivo, si en los últimos años había experimentado un aumento de socios, estancado, si no había aumento neto de socios y negativo, si las bajas de asociados eran superiores a las altas anuales. Es por todo esto que se ha considerado el número elegido de la muestra como válido.

<i>Asociación profesional por especialización.</i>	<i>Número de asociaciones totales en el Reino Unido.</i>	<i>Asociaciones que responden enviando memorias (fase 1)</i>	<i>Asociaciones que responden al cuestionario (fase 2)</i>
Contabilidad	19	13	2
Economía	5	5	1
Márketing	15	5	2
Servicios financieros	44	2	2
<i>Management</i>	11	9	2
Enseñanza de gestión	30	0	1
Administración pública	2	1	1
Fiscal	3	1	1
Total	129	36	12
	100%	27,9%	9,3%

Tabla 8.3. Nivel de respuesta del estudio realizado por especialidad profesional de la asociación.

El cuestionario utilizado contiene cuestiones básicamente de tipo cerrado y algunas de tipo abierto. Se han dividido en las siguientes secciones:

- Evolución de asociados en los últimos cinco años.
- Implantación y utilización de sistemas de control de gestión. Se pregunta acerca del nivel de implantación de la contabilidad financiera, la contabilidad

¹⁴⁸ Según el último directorio realizado por el CGCEE (1999b).

de costes, el cálculo y el seguimiento del presupuesto, la planificación estratégica a largo plazo y el uso de indicadores no financieros.

- Definición de la misión y de los objetivos. Su relación con la gestión.
- Opinión sobre la implantación y el uso de los sistemas de control y la evolución de la corporación.

Dado el pequeño tamaño de la muestra, se ha realizado la tabulación directamente sobre el cuestionario. Para valorar los resultados se ha tenido presente también la información obtenida a través de las memorias anuales de actividad y económicas.

8.4. Resultados obtenidos

A continuación se presentan los resultados obtenidos de las diferentes asociaciones que han respondido al cuestionario realizado. El objetivo es doble: primeramente, ver qué instrumentos de contabilidad de gestión utilizan estas asociaciones como sistemas de información para el control de su gestión, y su relación con la evolución en número de colegiados. Por otra parte, se pretende buscar si existe un perfil común en cuanto a instrumentos de control de gestión de las asociaciones y el incremento o disminución de asociados.

El 50% de las asociaciones que han respondido a la encuesta han tenido en los últimos años un crecimiento neto positivo. El resto han tenido un crecimiento estancado en un 25%, y un crecimiento negativo el 25% restante (ver tabla 8.4).

<i>Crecimiento colegial</i>	<i>Positivo</i>	<i>Estancado</i>	<i>Negativo</i>	<i>Total</i>
Número de asociaciones	6	3	3	12
(%) sobre el total	(50%)	(25%)	(25%)	(100%)

Tabla 8.4. Evolución del crecimiento en número de socios de las asociaciones inglesas encuestadas

Tal y como se puede ver en la tabla 8.5, los instrumentos de contabilidad de gestión comunes son la contabilidad financiera, la de costes, y el cálculo del presupuesto. El 50% de las asociaciones tienen aprobado un plan estratégico a largo plazo. Coinciden con las asociaciones con crecimiento positivo de asociados. Un 42% de las asociaciones calculan los costes por naturaleza, lo que coincide con las asociaciones con crecimiento negativo y estancado. Las asociaciones con crecimiento positivo calculan sus costes por programas o por

proyectos de actuaciones; y una de ellas, por actividades.

<i>Crecimiento</i>	<i>Positivo</i>		<i>Estancado</i>		<i>Negativo</i>		<i>Total</i>	
	<i>%</i>	<i>Núm.</i>	<i>%</i>	<i>Núm.</i>	<i>%</i>	<i>Núm.</i>	<i>%</i>	<i>Núm.</i>
Llevar contabilidad financiera	100%	6	100%	3	100%	3	100%	12
Llevar contabilidad costes	83%	5	100%	3	100%	3	92%	11
Tipo contabilidad de costes:								
Sistemas parciales directos			33%	1			8%	1
Por actividades	17%	1					8%	1
Por programas	67%	4					33%	4
Por naturaleza			67%	2	100%	3	42%	5
Calculan el presupuesto	100%	6	100%	6	100%	6	100%	12
Periodicidad cálculo desviaciones:								
Mensual	33%	2					17%	2
Trimestral	67%	4			33%	1	42%	5
Cuatrimestral								
Semestral			100%	3	67%	2	41%	5
Anual								
Tienen aprobado plan estratégico	100%	6	0%	0	0%	0	50%	6
Utilizan indicadores no financieros	100%	6 (1)	33%	1	33%	1	67%	8

Notas:

Los porcentajes de cada columna son sobre el total de asociaciones de cada grupo en función de su crecimiento. Así, para los grupos con crecimiento positivo el porcentaje se calcula sobre el total de seis asociaciones; para el grupo de crecimiento estancado y negativo, el porcentaje se calcula en cada caso sobre tres asociaciones; y, para la columna de total, se calcula el porcentaje sobre el total de doce asociaciones.

(1) Hay una asociación que dice “no” tener implantados indicadores no financieros a nivel formal pero en cambio utilizar algunos de forma informal para la gestión, por lo que se ha considerado que “sí” utiliza indicadores no financieros.

Tabla 8.5. Instrumentos de contabilidad de gestión que utilizan las asociaciones encuestadas como sistemas de control de la gestión, según la variación en número de asociados

Se calculan las desviaciones del presupuesto periódicamente. Un 41% lo hacen de forma anual, otro 42% de forma trimestral y un 17% las calculan mensualmente. Las asociaciones con crecimiento positivo son las que calculan las desviaciones con más periodicidad: mensualmente y trimestralmente. Las asociaciones con

crecimiento estancado calculan las desviaciones anualmente. Las asociaciones con crecimiento negativo las calculan anualmente; y, una de ellas trimestralmente. Un 67% utilizan indicadores no financieros, siendo mayoritariamente asociaciones con crecimiento positivo. Los indicadores que este grupo utiliza más son los que hacen referencia a la satisfacción de sus asociados, diferenciándola de la satisfacción de sus clientes, la participación en las actividades y en los servicios que las asociaciones hacen, la evolución del número de asociados, la evolución de las actividades que realizan los competidores, la satisfacción de los trabajadores en el trabajo diario, y la evolución de la productividad del *staff*. Una asociación pone énfasis en la imagen pública de la asociación, en la evolución en las actividades de interés público que realiza, y en el índice de respuesta de las actividades de promoción que desempeña. De las asociaciones con crecimiento estancado y negativo, tan sólo una asociación de cada grupo dice utilizar indicadores no financieros, y en ambos casos hacen referencia a la evolución del número de asociados.

En el apartado de la misión y de los objetivos, cabe destacar que las asociaciones inglesas encuestadas se caracterizan mayoritariamente por tener definida la misión global de la asociación, y los objetivos anuales. Un 42% de las asociaciones no tienen definida la misión, coinciden con las asociaciones con crecimiento estancado. No obstante, hay una asociación dentro de este grupo que pese a no tener definida la misión sí tiene aprobados los objetivos anuales. Dentro de las asociaciones con crecimiento negativo, cabe destacar que no tienen definida la misión, pero en cambio hay una asociación que no tiene definidos los objetivos anuales. Todas las asociaciones con crecimiento positivo de asociados tienen definida la misión y los objetivos anuales. Las asociaciones con objetivos aprobados los utilizan para el control de su gestión (ver tabla 8.6).

<i>Crecimiento</i>	<i>Positivo</i>		<i>Estancado</i>		<i>Negativo</i>		<i>Total</i>	
	<i>%</i>	<i>Núm.</i>	<i>%</i>	<i>Núm.</i>	<i>%</i>	<i>Núm.</i>	<i>%</i>	<i>Núm.</i>
Misión aprobada y definida	100%	6	33%	1	0%	0	58%	7
Objetivos anuales aprobados y definidos	100%	6	33%	1	33%	1	67%	8
Utiliza los objetivos anuales para el control de la gestión	100%	6	33%	1	33%	1	67%	8

Nota:

Los porcentajes de cada columna son sobre el total de asociaciones de cada grupo en función de su crecimiento. Así, para los grupos con crecimiento positivo el porcentaje se calcula sobre el total de seis asociaciones; para el grupo de crecimiento estancado y negativo, el porcentaje se calcula en cada caso sobre tres asociaciones; y, para la columna de total, se calcula el porcentaje sobre el total de doce asociaciones.

Tabla 8.6. Definición y aprobación de la misión y de los objetivos anuales, y de su uso para controlar el resultado de su gestión, según la variación de número de asociados

Por último, se preguntó a las asociaciones sobre si consideraban que era importante y beneficioso para la asociación implantar instrumentos de información de contabilidad de gestión como sistemas de control de la gestión. Las asociaciones con evolución positiva de socios han respondido todas ellas que consideran los instrumentos financieros y no financieros absolutamente positivos y como factores de éxito para la asociación (ver tabla 8.7). Son los motivos más destacados porque:

- Les informan de la opinión y satisfacción de los usuarios.
- Les informan de las actuaciones y permiten la toma de decisiones correctoras de forma rápida.
- Permiten medir la eficacia y la eficiencia de la asociación.
- Permiten repartir los recursos disponibles de la manera más justa posible y teniendo en cuenta los objetivos de la asociación y de los usuarios.
- Permiten priorizar en la aplicación de los recursos económicos disponibles.
- Colaboran en la consecución de resultados positivos y en proveer fondos para desarrollar nuevos proyectos.
- Ayudan a los responsables a saber por dónde tienen que actuar y por qué.
- Ayudan a mejorar la calidad de los servicios ofrecidos y que éstos sean los que los asociados prefieren.

Una asociación con crecimiento estancado que sólo utiliza indicadores financieros como instrumento de control, opina que sí es positivo su uso porque informan de las prioridades en las aplicaciones de los recursos económicos disponibles. Dentro de las asociaciones con crecimiento negativo, una ha respondido que considera que el hecho de no haber utilizado estos instrumentos financieros para la gestión les ha llevado a tener pérdidas económicas y a perder asociados, puesto que no han obtenido información de la situación económica ni han informado a los usuarios del uso de los fondos obtenidos. En estos momentos, y con un cambio de responsables, se ha implantado un presupuesto en función de los años anteriores, un control exhaustivo de la situación de caja, y también un sistema regular de contabilidad financiera y de costes por naturaleza. Cada trimestre realizan una liquidación del presupuesto y esperan en el término de un año haber salido de la crisis e iniciar un plan de actuaciones para recuperar la asociación.

<i>Crecimiento</i>	<i>Positivo</i>		<i>Estancado</i>		<i>Negativo</i>		<i>Total</i>	
	<i>%</i>	<i>Núm.</i>	<i>%</i>	<i>Núm.</i>	<i>%</i>	<i>Núm.</i>	<i>%</i>	<i>Núm.</i>
Los instrumentos de contabilidad de gestión ayudan positivamente en el proceso del control de gestión de la asociación.	100%	6	33%	1	33%	1	67%	8

Nota: Los porcentajes de cada columna son sobre el total de asociaciones de cada grupo en función de su crecimiento. Así, para los grupos con crecimiento positivo el porcentaje se calcula sobre el total de seis asociaciones; para el grupo de crecimiento estancado y negativo, el porcentaje se calcula en cada caso sobre tres asociaciones; y, para la columna de total, se calcula el porcentaje sobre el total de doce asociaciones.

Tabla 8.7. Valoración sobre si los instrumentos de contabilidad de gestión implantados son un factor de éxito para la evolución de la asociación

8.5. Resultados obtenidos de las asociaciones con crecimiento positivo de asociados en los últimos cinco años, teniendo en cuenta la información obtenida por el estudio empírico y por el análisis de las memorias de actividad y económicas de las asociaciones.

En este apartado se han escogido las asociaciones inglesas con crecimiento positivo en número de asociados en los últimos cinco años. Se especifican, primeramente, con los datos obtenidos de las memorias, qué variables consideran los responsables de la gestión de la asociación que han sido factores de su éxito y cómo las han conseguido. En segundo lugar, se especifican según los resultados obtenidos de la encuesta, qué instrumentos de contabilidad de gestión tienen implantadas las asociaciones y la opinión de los responsables de finanzas de las asociaciones sobre su uso y los resultados que aportan a la gestión de la asociación.

8.5.1. THE INSTITUTE OF MANAGEMENT (IM)

Asociación que engloba especialistas en gestión, tanto miembros individuales como empresas.

La Asociación ha conseguido:

- Incrementar el número de miembros (crecimiento medio anual de los últimos tres años del 3,5%).

- Incrementar la influencia en los negocios y en la vida pública (se han duplicado las menciones que han hecho los medios de comunicación de la Asociación).
- Incrementar el número de estudiantes del área de formación (crecimiento de un 39% respecto al año anterior, siendo el total de estudiantes de diez mil personas).
- Recibir un reconocimiento general por la calidad y la relevancia de las publicaciones del IM.
- Incrementar el número de convenios firmados con escuelas de negocios de Europa con objetivos comunes.
- Cumplir con los objetivos del presupuesto, y obtener resultados económicos positivos.

Las causas que justifican haber logrado los resultados anteriores son, desde el punto de vista de sus gestores:

- La implantación y el seguimiento de un plan estratégico.
- La mejora de las calificaciones obtenidas por los estudiantes que han realizado los cursos de formación que la Asociación ha organizado dirigidos a los *managers* y propietarios de empresas.
- La participación de la Asociación, bajo la iniciativa del *British Council*, para promover los negocios ingleses a nivel internacional, utilizando y enseñando en diferentes países el *know-how*, los productos de formación en *management* y las publicaciones de la Asociación.
- La potenciación de proyectos clave de investigación, para desarrollar el *manager* en el Reino Unido.
- La participación de más personalidades influyentes en el mundo de la gestión en los eventos que las diferentes secciones de la Institución han organizado.
- La obtención de estudios de investigación para mejorar la posición competitiva del Reino Unido, de los cuales se han beneficiado directamente los asociados, y que han sido muy bien recibidos por el público en general.
- El incremento del número de libros publicados, traducidos la mayoría a diecinueve idiomas y con distribución por todo el mundo. El incremento de coproducciones de libros con editoriales o con otras instituciones.
- El incremento de las presentaciones de IM en las Universidades y en las escuelas de negocios, participando con conferencias durante todo el año.
- El incremento de sponsorizaciones recibidas para premios a la formación y a la investigación, que la Asociación ha distribuido entre sus asociados.

Tienen la misión definida, siendo la de promover la ciencia entre los miembros de la asociación. Los objetivos anuales están claramente especificados, y para 1999

son: incrementar el número de asociados y generar resultados económicos positivos. Los instrumentos de contabilidad de gestión que utiliza la Asociación son: la contabilidad financiera, el cálculo de costes por proyectos, el cálculo de presupuesto calculando las desviaciones de forma mensual; y, un plan estratégico a largo plazo. Utilizan muchos indicadores no financieros, como por ejemplo: la evolución de las actividades que realizan los competidores, el nivel de satisfacción de los clientes y de los asociados, la productividad de los trabajadores, la participación en actividades y servicios y el índice de respuesta de las actividades que hacen en las Universidades y escuelas de negocio sobre las altas de socios anuales. El responsable financiero considera que es útil utilizar estos instrumentos de información para la gestión porque son uno de los factores clave de su éxito, ya que les permiten actuar con más rapidez ante situaciones que no estén en línea con sus objetivos, y al mismo tiempo, les ayudan a buscar más fondos económicos para desarrollar nuevos productos de interés para sus asociados. No obstante, también opina que no es suficiente tener implantados estos instrumentos de información para que la Asociación tenga éxito, sino que tienen que ir acompañados de la realización de productos y de servicios de calidad para los asociados prestando siempre atención a la satisfacción de sus usuarios. De aquí que realicen periódicamente encuestas de opinión a sus asociados (cabe señalar que esta asociación ha obtenido este año, por primera vez, un índice de respuesta de sus asociados en las encuestas de satisfacción del 70%).

8.5.2. *THE INCORPORATED SOCIETY OF BRITISH ADVERTISERS LTD* (ISBA)

Asociación que engloba empresas del Reino Unido que tienen por objetivo conseguir mejoras en los temas de comunicación y de publicidad.

La asociación demuestra su evolución positiva con los siguientes factores que consideran claves y que han conseguido en el último ejercicio:

- Incremento de los asociados (una media del 1% en los últimos cinco años).
- Incremento de los ingresos por suscripciones (un 11,6% en el último ejercicio).
- Se ha conseguido que el coste de la publicidad en los medios de comunicación tenga una rebaja en el coste para todos los asociados.
- Incremento de la influencia comercial y gubernamental (se ha participado en más debates parlamentarios que en el año anterior y se ha publicado el *Glossary of New Media Terms*, para mejorar la comprensión del lenguaje del

mundo de los medios y para unificar conceptos técnicos, el cual ha sido aceptado por toda la profesión y por el resto de asociaciones del sector).

- La consecución del presupuesto a nivel de actividades y servicios realizados; y la obtención de resultados económicos positivos.

La Asociación justifica los éxitos anteriores por medio de:

- La mejora constante de la calidad de los servicios ofrecidos a todos los miembros (así lo manifiestan los asociados en las encuestas de opinión).
- La mejora de las relaciones de la Asociación con el gobierno.
- Las excelentes relaciones establecidas con los organismos públicos relacionados con la publicidad.
- La implantación de un nuevo sistema tecnológico de información.
- La contratación de nuevos ejecutivos que sustituyen al *senior staff* que se ha jubilado.
- La firma de una serie de convenios con empresas relacionadas con el mundo de la televisión y producción de publicidad, para obtener ventajas para sus asociados.
- La reestructuración interna de la Asociación, con la creación de comisiones de trabajo que tienen cada una de ellas unos objetivos anuales fijados y cuantificados; y el correspondiente plan de actuación individual que permite conseguir los objetivos y la misión global de la Institución.

Tienen la misión claramente definida, y se concreta para ayudar a crear un sistema y un entorno que maximice la efectividad de sus asociados en las actividades relacionadas con la comunicación y con el márketing, actuando con dinamismo, relevancia social y convirtiéndose en una asociación líder de opinión e influyente en el sector y en el Gobierno. Los objetivos anuales también están claramente especificados y, en este caso, para cada responsable dentro de los órganos gestores. Los instrumentos de contabilidad de gestión que utiliza son: la contabilidad financiera, el cálculo de presupuesto, del que hacen una liquidación cada trimestre, y tienen aprobado un plan estratégico a largo plazo. Dentro del plan estratégico está, desempeñando un papel fundamental, un plan de márketing. Hay que destacar que no tienen implantado ningún sistema de costes. Utilizan indicadores no financieros para tener información del éxito de sus gestiones y de los efectos sobre sus asociados, concretamente analizan: la evolución de la satisfacción de los clientes, el nivel de satisfacción de los trabajadores de la Asociación y de la participación del *staff* en el sistema de gestión. Utilizan los instrumentos de información contables como sistemas de control para la gestión, el responsable financiero considera positiva su implantación y cree que compensa el coste que les ha representado, aunque

también considera que lo compensa porque se trata de una asociación de gran tamaño. Dice que todos los miembros del órgano de gobierno están satisfechos de su uso en la gestión, sobre todo porque les permite estar informados de todo lo que está pasando en aquellos factores que ellos consideran clave en la Asociación, tanto a nivel global como, fundamentalmente, por centros de responsabilidad. Pone énfasis en el uso del plan de márketing que tienen aprobado y que también es a largo plazo y afirma que tiene que estar integrado dentro del plan estratégico para tener más información de las necesidades de sus usuarios con el fin de dirigir sus actuaciones hacia aquellos servicios y actividades que les satisfagan.

8.5.3. *THE CHARTERED INSTITUTE OF MARKETING (CIM)*

Asociación que engloba a profesionales del márketing y de la venta, tanto profesionales individuales como empresas, y a nivel nacional e internacional.

La asociación tiene marcadas cinco áreas clave de actuación, y demuestra anualmente su evolución en función del resultado obtenido, que es:

- Incremento del número de asociados (una media del 5% en los últimos tres años).
- Apertura de nuevas sedes tanto en el Reino Unido como a nivel internacional.
- Mejora de la imagen pública de la Institución (con un incremento notable de su participación en actos públicos y en los debates parlamentarios emitiendo opiniones técnicas).
- Mejora en la formación ofrecida (hay un incremento del número de estudiantes en todos los cursos realizados y en el número de cursos de formación ofrecidos, así como en la calidad de los mismos).
- Mejora de las relaciones con grandes empresas (con un incremento de la organización de cursos de formación a medida para grandes empresas).
- Incremento del número de ediciones y de publicaciones de la revista que la Asociación publica periódicamente.
- Incremento de la participación del CIM en proyectos de investigación.
- Incremento en la participación de aplicaciones prácticas y ventas de nuevos proyectos de márketing para organizaciones públicas y privadas.
- Mejora en la calidad de los servicios ofrecidos a los asociados.
- Se ha cumplido el presupuesto tanto en proyectos hechos como en los resultados económicos obtenidos que son positivos y crecientes.

La obtención de estos hechos está justificada por los órganos gestores porque:

- Es una Asociación exclusivamente dedicada a las necesidades y voluntades de sus miembros. Periódicamente se hacen estudios de las necesidades de los profesionales a quienes defienden y del sector en que se trabaja con el fin de detectar nuevas necesidades.
- Ha llevado a cabo una política de relaciones, visitas y negociaciones con grandes empresas con el fin de incrementar la colaboración con la Asociación a través de sus miembros.
- Tiene como objetivo ser un centro para la excelencia.
- Ha mejorado los sistemas informáticos de la organización.
- Ha incrementado los ingresos a causa de las cuotas y del incremento de actividades comerciales como son: las publicaciones, las consultorías y los cursos de formación.

Tienen la misión y los objetivos anuales claramente definidos. Los instrumentos de contabilidad de gestión que la asociación tiene implantados son: la contabilidad financiera, el cálculo de costes por proyectos, de forma extracontable; y, el cálculo de presupuesto que controlan cada tres meses. Aprobaron el primer plan estratégico para cinco años en el ejercicio de 1994, en un momento en que el crecimiento de socios estaba estancado. Dentro del plan estratégico se otorga mucha importancia al plan de márketing, puesto que consideran que es el que les da más información para poder hacer el presupuesto anualmente y, marcar a corto plazo las líneas de actuación. Utilizan indicadores no financieros sobre ventas y sobre la satisfacción de sus usuarios. Según el responsable del departamento contable se utilizan los instrumentos de información contables como sistemas de control para la gestión, y consideran positiva su implantación porque permite calcular paso a paso la efectividad del plan estratégico y tener información rápida de los puntos negativos de la asociación. Pone énfasis en que ellos utilizan la información para actuar con rapidez, y que si se implantan instrumentos de contabilidad de gestión y no se realiza un seguimiento periódico y constante, probablemente es porque no compensaría su uso.

8.5.4. *THE CHARTERED INSTITUTE OF TAXATION (CIT)*

Engloba los profesionales que se dedican al fiscal.

Explican su éxito con los siguientes factores:

- Crecimiento en número de asociados (media del 3,5% anual en los últimos cinco años).
- Incremento de la participación de sus miembros en las actividades de la

Asociación (incremento de participación en los encuentros periódicos y de gran repercusión en la prensa).

- Incremento de la cooperación con otras asociaciones que se dedican a los impuestos, y a otras especialidades del mundo de la economía y de la empresa.
- Crecimiento de la influencia de la Asociación a nivel público (incremento de la participación de la corporación en la redacción y en el número de consultas recibidas por parte de miembros del gobierno en la elaboración de normativa legal relacionada con el fiscal).
- Incremento del número de publicaciones técnicas para los asociados.
- Incremento del número de cursos de formación ofrecidos, y sobre todo, por especialidades técnicas profesionales; y, el prestigio de los mismos a nivel de calidad, tecnicidad y profesionalidad ofrecida.
- Obtención de resultados económicos positivos y el presupuesto.

Se han podido conseguir estos factores porque la Asociación:

- Ha mejorado el servicio de información a los asociados, a nivel de servicios y de actividades que se ofrecen y, específicamente, en temas técnicos, de contabilidad analítica, de formas de financiación y de competencia.
- Ha mejorado el departamento de publicaciones, siendo más ágil y más eficiente.
- Ha mejorado el sistema de exámenes de los cursos realizados, lo que se potencia porque es uno de los caminos más válidos para asegurar la calidad de los servicios que realizarán los profesionales en el mercado laboral, y es una forma de mejorar la imagen pública del Instituto.

Tienen la misión aprobada y consensuada por escrito, y los objetivos anuales claramente especificados por centro de responsabilidad. Los instrumentos de contabilidad de gestión que utilizan son: la contabilidad financiera, el cálculo de costes por proyectos, el cálculo de presupuesto haciendo el análisis de las desviaciones cada trimestre; y la aprobación de un plan estratégico a cinco años. El primer plan estratégico se implantó en 1995 y se aprovechó para organizar los centros de responsabilidad con actividades y objetivos específicos. Han distribuido el Instituto en el departamento técnico, en el de educación y en el de formación, en el de comportamiento de los profesionales (nivel de aplicación del código deontológico), en miembros, en márketing, en comunicación; y, en administración y finanzas. Todos ellos tienen los objetivos anuales especificados, consensuados y destinados a la misión global del CIT. Utilizan indicadores no financieros sin formalizar, basados en la evolución anual de los asociados, en el grado de participación de los asociados en las actividades y en la evolución de la participación del CIT en actividades de interés público. Según el responsable de

las finanzas de la Asociación, utilizan los instrumentos de contabilidad de gestión para el control de su gestión y para el diseño de los presupuestos anuales. Considera que es útil gestionar el presupuesto con eficacia y tener buenos sistemas de información financieros porque son uno de los factores clave que han ayudado a incrementar el número de miembros ya que les permite actuar con más rapidez. No obstante, no es el único factor clave de su éxito; también consideran que ha contribuido la calidad de los servicios que ofrecen sus miembros a terceros, lo que ha dado un gran prestigio social a la institución. Es por esto que persigue mucho el cumplimiento del código deontológico de sus asociados en activo y también la calidad de la formación de sus profesores, sobre todo en los cursos de acceso a la profesión y en el sistema de evaluación de los alumnos, el cual consideran muy estricto.

8.5.5. *THE CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS (CIMA)*

Asociación especializada en contabilidad de gestión. Incluye profesionales individuales.

Explican su éxito con la consecución de los siguientes factores:

- Incremento del número de asociados.
- Incremento del número de estudiantes que han finalizado los cursos de acceso a la Asociación, así como la mejora de las notas finales.
- Incremento del número de preinscripciones para acceder al título que el CIMA ofrece y que da derecho a pertenecer a la asociación.
- Incremento de colaboraciones con instituciones europeas e internacionales.
- Incremento de libros técnicos publicados y de copublicaciones.
- Disminución del coste de la revista CIMA para cada miembro.
- Incremento del número de premios recibidos en artículos publicados en la revista de la Asociación.
- Incremento de la imagen pública (el CIMA ha sido referencia en círculos de opinión y en la prensa semanalmente).
- Obtención de beneficios económicos positivos.

La Asociación ha obtenido estos factores clave debido a:

- La mejora de la calidad de los cursos de formación que ha sido calculada por el nivel de satisfacción de los usuarios, por el incremento de preinscripciones y por el aumento de colocaciones o cambios de puestos de trabajo una vez finalizados los cursos.

- La mejora del estatus de la revista periódica con la colaboración de profesionales exclusivamente dedicados a la publicación, y de profesionales del sector.
- La consecución de nuevas sponsorizaciones para la revista.
- El incremento de su participación en actos universitarios y actividades varias del sector, llegando así a un número más grande de clientes potenciales.
- La potenciación del estudio de las necesidades de sus asociados, tanto en la actualidad como en el futuro, y no sólo de sus asociados sino también de la profesión en general, con el fin de saber hacia dónde hay que orientar al asociado para que se adapte a los nuevos entornos.

Tienen la misión aprobada y consensuada por escrito, y los objetivos anuales claramente especificados por centro de responsabilidad. Los instrumentos de contabilidad de gestión que utiliza son: la contabilidad financiera, el cálculo de costes por proyectos, el cálculo de presupuesto haciendo el análisis de las desviaciones cada trimestre; y, la aprobación de un plan estratégico a cinco años. Utilizan indicadores no financieros. Según el responsable financiero de la Asociación, utilizan los instrumentos de contabilidad de gestión para el control de su gestión y para el diseño de los presupuestos anuales. Considera que es útil gestionar el presupuesto con eficacia, eficiencia y economía, además de ser necesario tener buenos sistemas de información financieros que sean fácilmente aplicables y comprensibles por todos los responsables; y, al mismo tiempo, que permitan dar información constantemente sobre los resultados de las actuaciones que se realizan para poder tomar las medidas correctoras correspondientes. No obstante, opina que no es el único factor clave de su éxito, ya que considera que también ha contribuido el hecho de tener información sobre la situación de la profesión y de su futuro, y así poder adaptar las actividades y servicios que ofrecen a sus necesidades. La Asociación potencia el uso y la aplicación del código deontológico que según el responsable financiero es la clave de la calidad de los servicios que ofrecen sus miembros a terceros.

8.5.6. THE CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS IN ENGLAND & WALES

Asociación que engloba los profesionales de la contabilidad de gestión.

Demuestran la evolución positiva del último año con los siguientes objetivos alcanzados:

- Incremento del número de asociados (media de un 2% en los últimos cinco

años).

- Incremento del respaldo dado a los asociados, con la apertura de nuevos teléfonos específicos para servicios.
- Incremento de publicaciones en formato de periódico gratuitos para los miembros.
- Incremento de las colocaciones de la bolsa de trabajo.
- Incremento del número de estudiantes de los cursos de formación y de los cursos de acceso a la organización.
- Incremento del uso por parte de los asociados de la biblioteca.
- Incremento de la participación de los asociados jóvenes en las actividades de la Asociación.
- Incremento de las relaciones con otras instituciones.
- Mejora de su imagen social (ha crecido el número de opiniones publicadas en los periódicos, de sus miembros sobre asuntos correspondientes al mundo contable).
- Obtención de resultados económicos netos positivos.

Las causas de estos hechos son:

- Incremento del número de libros que tiene la biblioteca, tanto en soporte papel como en CD.
- Inversiones en mejoras tecnológicas e informáticas en la biblioteca, facilitando las consultas para los asociados.
- Se han organizado más actos específicos para los intereses de los asociados más jóvenes.
- Incremento del nivel de ingresos, no solamente vía cuotas sino básicamente por las actividades comerciales.

Desarrollan contabilidad financiera, calculan los costes con el sistema basado en las actividades y servicios que ofrecen por centros de responsabilidad, calculan el presupuesto y lo utilizan para la gestión calculando las desviaciones cada mes. Han diseñado e implantado un plan estratégico a diez años, no sólo a nivel económico, sino fundamentado en un análisis profundo de la situación actual y futura de la profesión. A través de la detección de los puntos fuertes y débiles, de las amenazas y las oportunidades, se ha fijado un plan de actuaciones para potenciar la profesión; esto les ha ayudado a tener claramente definida y asumida la misión y los objetivos anuales de la corporación, los cuales están centrados en obtener la excelencia de la profesión y de la asociación. Utilizan indicadores no financieros de la satisfacción de sus usuarios vía encuestas periódicas, en los cursos de formación y a nivel general de todas las actividades y servicios que ofrece la corporación. El responsable de la administración considera que los

esfuerzos de todo proceso de implantación de los sistemas de control basados en los instrumentos de contabilidad de gestión han sido positivos, y cree que es uno de los factores clave de éxito para la asociación, no porque el hecho de tener instrumentos de gestión implique directamente incremento de asociados sino porque el hecho de tener información de las variables clave de decisión ha permitido a todos los miembros de la asociación actuar conjuntamente en la misma dirección y, por lo tanto, actuar de forma rápida. Acepta que son una institución con el prestigio ganado, lo que les facilita las cosas, pero resalta de nuevo el hecho de tener que estar continuamente actuando por la excelencia de la Institución y de la profesión. Todo esto hace que sigan potenciando la dificultad de los exámenes finales de los cursos de formación de los futuros *chartered*s porque tienen comprobado que actualmente es una prueba de calidad de los futuros profesionales; aunque siguen controlando el cumplimiento del código deontológico por parte de todos sus asociados de forma periódica, porque un error profesional podría dañar mucho la buena imagen que tiene la asociación.

8.6. Resumen y conclusiones

En este capítulo se han estudiado las particularidades de los colegios profesionales en Europa, específicamente el caso de Francia, Italia y Alemania. El estudio ha sido realizado a nivel de definición de colegios profesionales, cuál ha sido su origen, cómo están regulados y qué profesiones tienen colegio propio. También se ha desarrollado la situación de los colegios profesionales en el Reino Unido. En este país, la cultura del asociacionismo es vía *lobby* y los profesionales del mundo de la economía y de la empresa se asocian por especialidades profesionales, es decir, no existe ninguna asociación como el colegio de economistas de España que en una única institución englobe a todos los profesionales de la economía y de la empresa. En el anexo 8.2 se añaden las características de las asociaciones más grandes clasificadas por especialidad profesional.

Se ha realizado un estudio empírico sobre los instrumentos de contabilidad de gestión que utilizan como sistemas de control de su gestión algunas de estas asociaciones no con el objetivo de generalizar y afirmar conclusiones para todas las asociaciones inglesas sino con el objetivo de tener un punto de referencia a nivel descriptivo de qué sistemas de información tienen implantados. Se han elegido doce asociaciones especializadas en profesionales del mundo de la empresa teniendo en cuenta que las especializaciones que defienden son precisamente las que más predominan dentro de los colegiados de los colegios de

economistas de España. De las doce asociaciones, seis han tenido un crecimiento positivo de socios en los últimos años, tres lo han tenido estancado; y, tres asociaciones más, un crecimiento negativo. Para hacer el análisis se han tenido en cuenta los resultados de una encuesta corta enviada por fax dirigida a los responsables del departamento financiero, y se ha revisado la información proporcionada por las memorias de actividad y económicas.

Como principales conclusiones obtenidas (ver tabla 8.8), cabe destacar que todas las instituciones analizadas utilizan los instrumentos de contabilidad de gestión, que son: la contabilidad financiera, el cálculo y el seguimiento del presupuesto. La contabilidad de costes está implantada de forma mayoritaria pero con sistemas de cálculo de costes diferentes. Las asociaciones con evolución positiva de socios se caracterizan por tener aprobado un plan estratégico a largo plazo, generalmente a cinco años, y para utilizar indicadores no financieros para su gestión. Tienen la misión de la asociación claramente definida y especificada, así como los objetivos anuales definidos por centros de responsabilidad o por comités de actuaciones. Calculan los costes, en general, por programas o por actividades. Las desviaciones del presupuesto las calculan mensualmente o trimestralmente, pero no detallan el nivel de cumplimiento del presupuesto en las memorias. Tan sólo ofrecen datos económicos anuales del balance, cuenta de resultados, estado de tesorería, e imputación de resultados a reservas. También informan de los resultados netos de las actividades y de servicios una vez imputados los costes directos. Utilizan indicadores no financieros para obtener información no económica. Estos indicadores son, fundamentalmente, de satisfacción de sus usuarios con los servicios y con las actividades que la corporación les ofrece, y de evolución de número de asociados. Son asociaciones que ponen especial énfasis en el cumplimiento del código deontológico de comportamiento por parte de sus miembros porque consideran que es la clave para seguir manteniendo el prestigio obtenido a lo largo de los años de trabajo. También consideran importante la calidad de los cursos de formación ya que garantiza la calidad de los trabajos que hacen sus asociados. A pesar de ser ONL, dan especial importancia a los resultados económicos de beneficios positivos obtenidos, por tanto coinciden en dar importancia a la situación económica y financiera de la corporación. También dan importancia a la composición de las ventas, el porcentaje que representa por asociados y el que proviene de otros ingresos comerciales, como son: por cursos de formación, publicaciones, estudios o asesoramientos, y por servicios a sus miembros, generalmente. Los gestores consideran muy positivo el hecho de tener implantados instrumentos de contabilidad de gestión para la mejora de su gestión. Creen que es un factor que les ha ayudado a obtener su éxito, aunque no se atreven a afirmar que el hecho de utilizar estos instrumentos implique incrementar

el número de asociados; sin embargo, sí afirman que les ha ayudado a actuar rápidamente en lo que sus asociados valoran, y les ha ayudado a conocer mejor la propia asociación, e incluso la profesión. Las asociaciones con crecimiento estancado de número de socios calculan los costes por naturaleza o de forma parcial con la imputación de costes directos. Calculan las desviaciones del presupuesto anualmente. No tienen implantado plan estratégico de actuación a largo plazo, ni tienen definida la misión de la asociación. No obstante, una asociación tiene definidos los objetivos anuales de actuación. Sólo una asociación dice utilizar la evolución de socios como indicador no financiero. La misma asociación considera que es positivo utilizar los instrumentos de contabilidad de gestión como sistema de control de gestión porque permite priorizar en la aplicación de los recursos económicos. Las asociaciones con crecimiento negativo de socios utilizan el sistema de cálculo de costes por naturaleza. Calculan las desviaciones del presupuesto de forma anual, y una asociación trimestralmente. No tienen aprobado un plan estratégico. No tienen definida la misión, pero aún así, hay dos asociaciones con los objetivos anuales definidos. Tan sólo una asociación utiliza indicadores no financieros para su gestión y se refiere a la evolución de asociados. No responden a la pregunta sobre los efectos del uso de los instrumentos de contabilidad de gestión como sistemas de control de la propia gestión.

<i>Crecimiento</i> <i>Asociaciones</i>	<i>Positivo</i>						<i>Estancado</i>			<i>Negativo</i>		
	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>
Llevan contabilidad financiera	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Llevan contabilidad de costes	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
– Tipo de contabilidad de costes:												
– Sistemas parciales directos							✓					
– Por actividades						✓						
– Por programas o proyectos	✓		✓	✓	✓							
– Por naturaleza								✓	✓	✓	✓	✓
Calculan el presupuesto	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Periodicidad cálculo desviaciones:												
– Mensual	✓					✓						
– Trimestral		✓	✓	✓	✓					✓		
– Cuatrimestral												
– Semestral												
– Anual							✓	✓	✓		✓	✓
Tienen plan estratégico aprobado	✓	✓	✓	✓	✓	✓						
Utilizan indicadores no financieros	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓		✓		
Realizan encuestas de satisfacción	✓	✓	✓	✓	✓	✓						
Misión aprobada y definida	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓				
Objetivos anuales aprobados y	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓		✓		

definidos												
Utilizan los objetivos anuales para el control de la gestión	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓		✓		
Los instrumentos de contabilidad de gestión ayudan positivamente en el proceso del control de gestión de la asociación	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓		✓		

Tabla 8.8. Cuadro resumen de los instrumentos de contabilidad de gestión que utilizan las asociaciones encuestadas.

CAPÍTULO 9. ESTUDIO EMPÍRICO. ANÁLISIS DE OPINIÓN DE LOS USUARIOS DEL *COL·LEGI D'ECONOMISTES DE CATALUNYA*.

9.1. Introducción y objetivos de la investigación

En los dos capítulos anteriores se han desarrollado los resultados obtenidos de dos estudios empíricos realizados a colegios profesionales relacionados con el mundo de la economía y de la empresa para conocer cuál es la situación en el nivel de implantación de instrumentos de contabilidad de gestión como sistemas de información para el control de su gestión. En el capítulo siete, nos hemos centrado en los colegios de economistas de España; y, en el capítulo ocho nos hemos basado en asociaciones inglesas. Ambas encuestas se han realizado a responsables del departamento de administración y finanzas, o bien a responsables de la Junta de Gobierno. En general, sean gestores de colegios de economistas o de asociaciones inglesas, todos ellos han reflejado la necesidad de conocer la opinión, la satisfacción y las necesidades de su colectivo, para poder desarrollar aquellos servicios que el colectivo valora más. A partir de su opinión se pueden dirigir los instrumentos de contabilidad de gestión para dar información sobre el resultado obtenido en la gestión específica de los servicios clave para el éxito de estas instituciones, que son los que satisfagan a sus usuarios, y por tanto, hagan que la Institución incremente anualmente el número de asociados y se asegure su futuro ya que sus usuarios son la principal fuente de financiación. A diferencia de las asociaciones inglesas, los colegios de economistas engloban a todos los licenciados en Ciencias Económicas y Empresariales, por lo que, y tal y como se ha estudiado en el capítulo sexto, engloban a todas las especializaciones profesionales que pueden ejercer y que son múltiples. Esto dificulta la realización de servicios especializados, puesto que se debería ofrecer servicios que satisfagan a todas las especialidades profesionales.

En el capítulo cuarto se ha propuesto como sistema de información para la gestión de organizaciones no lucrativas la planificación estratégica con el uso de las herramientas de contabilidad de gestión correspondientes. En el apartado 4.4. se han descrito diferentes experiencias empíricas que explican los efectos positivos que han representado la implantación de instrumentos de contabilidad de gestión en organizaciones no lucrativas en crisis o en proceso de estancamiento. Tal y como se ha visto en dicho capítulo, todo proceso de planificación tiene como premisa definir la misión de la organización. Para definirla se requiere, entre otras cosas, un

análisis de los clientes o usuarios de las organizaciones (Bryson, 1990: 51; Harrisson, 1995: 15; Smith, 1997: 39; Coates, 1997: 9-10; Anthony, W.P., 1998: 138).

Es por todo esto, que en este capítulo se ha realizado un estudio empírico dirigido a los usuarios de los colegios de economistas, con el objetivo de analizar sus necesidades y el nivel de satisfacción por especialidad profesional. Se ha escogido el *Col·legi d'Economistes de Catalunya*.

Se ha distribuido este capítulo en cinco apartados. En un primer apartado, se describe la metodología utilizada para realizar el estudio empírico y sus características técnicas. En un segundo apartado, se describen las características técnicas del método utilizado para analizar las respuestas, que ha sido el análisis de correspondencias. En el apartado tercero, se presentan los resultados obtenidos con el fin de conocer las posibles características diferenciadoras de los economistas en función del trabajo que desempeñan. Finaliza el capítulo con un apartado de conclusiones globales del estudio realizado.

9.2. Metodología utilizada

El método de investigación utilizado en el presente estudio es el de un cuestionario estándar enviado por correo a una muestra aleatoria de colegiados economistas del *Col·legi d'Economistes de Catalunya*. Se ha elegido la encuesta por correo, pese a sus limitaciones, porque "elimina las posibles deformaciones e interferencias que se pueden producir entre entrevistador y entrevistado" (Carmichael y Sweringa, 1968: 704) "facilita al entrevistado la respuesta del cuestionario porque la puede responder con absoluta flexibilidad en el tiempo; también, por la posibilidad que ofrece de llegar a más personas de forma más económica y a la vez reduciéndose el tiempo de obtención de la información" (Ortega, 1992: 129).

La muestra real ha sido de 290 colegiados seleccionados en abril de 1997 por muestreo aleatorio estratificado. El trabajo de campo se ha realizado por encuesta postal. El índice de respuesta ha sido del 45,17%¹⁴⁹.

El cuestionario utilizado contiene cuestiones de tipo abierto y de tipo cerrado¹⁵⁰, algunas con respuesta múltiple. Se ha dividido en cuatro secciones. La primera sección contiene cuestiones generales sobre el perfil del colegiado. La segunda sección cuestiona sobre la participación del colegiado en las actividades del colegio,

¹⁴⁹ Índice elevado, sobre todo si se tiene en cuenta que los profesionales licenciados españoles responden en un porcentaje del 15,3% y es práctica general en España (García et al., 1993: 284).

con el objetivo de ver el colegiado activo. La tercera sección tiene el objetivo de obtener la opinión del colegiado acerca de las actividades y servicios que ofrece el colegio, y de posibles actividades y servicios que el colegio podría ofrecer en un futuro inmediato. La cuarta sección se refiere a la imagen que el colegiado cree que tiene el colegio en la sociedad, qué imagen querría que tuviese y, por último, cómo querría que fuese el colegio para satisfacer sus necesidades. También se analizan los motivos que llevaron al colegiado a colegiarse.

Para el diseño del cuestionario se tomó de referencia el cuestionario realizado por el CEM en 1994, con el fin de poder obtener, en todo caso, respuestas comparativas de dos instituciones de características similares.

Se realizó una prueba previa al cuestionario definitivo para analizar si la encuesta quedaba clara para el entrevistado. Consistió en una prueba piloto en la que se envió un primer cuestionario a treinta colegiados de diferentes especialidades profesionales. Con el resultado de la prueba, se diseñó un segundo cuestionario que corregía los errores o malentendidos del primero.

Los cuestionarios iban acompañados de un encabezamiento en el que se remarcaba la confidencialidad de las respuestas. Los encuestados podían devolver la encuesta por fax a la sede del colegio, o bien a través de un apartado de correos. Para realizar la tabulación de las respuestas se ha utilizado el paquete informático SimCA (Greenace, 1986).

9.3. Descripción técnica del método utilizado para el análisis de las respuestas: análisis de correspondencias.

El análisis de correspondencias es un método multivariante que se clasifica dentro de los métodos descriptivos de visualización de datos de carácter cualitativo, cómo es nuestro caso, pero también puede ser de carácter cuantitativo. Estamos ante un método de tipo estructural, el objetivo del cual es la determinación de la posición de los profesionales colegiados en función de su especialización profesional frente al atributo que se cuestiona en cada pregunta y que hay que analizar específicamente en cada caso. El análisis se sitúa en un espacio vectorial provisto de una métrica adecuada. Esta métrica es la χ^2 de Benzécri, “emparentada” con la χ^2 (Vidosa, 1992: 456).

El punto de partida del análisis de correspondencias es una matriz de números no-negativos (es decir, positivos o nulos) de r filas y c columnas. Se trata de una

¹⁵⁰ Se adjunta el cuestionario y los resultados tabulados en el anexo 9.

matriz que pone en relación dos conjuntos: el conjunto llamado “variable fila” y el llamado “variable columna”. En la mayoría de los casos, y desde el punto de vista de la terminología estadística, no se trabaja con variables sino con atributos, que en nuestro caso serían las especializaciones profesionales del colectivo. En todo caso, las “variables” fila y columna tienen que ser homogéneas y exhaustivas (Vidosa, 1992: 456).

El objetivo es obtener información de los datos y encontrar una asociación entre filas y columnas. La cantidad de interés llamada “varianza” en el análisis de componentes principales es conocida como “inercia” y se define como “una medida de la dispersión de los puntos en un espacio multidimensional. Estos puntos se representan en forma de números y porcentajes en los ejes principales de cada dimensión” (Watts, 1997: 238). Esto se mide en el espacio Euclidiano, donde los puntos están representados en los *row* y *column profiles*.

En nuestro caso, la aplicación de esta técnica puede ser interesante porque el mapa que nos ofrece permite conocer la relación entre las diferentes especializaciones profesionales y las variables tratadas. De manera que, finalmente, podemos obtener una rápida y clara visión de la satisfacción e imagen que tiene el colegiado sobre las actividades y servicios que ofrece el colegio, y los que podría ofrecer en función de la dedicación del presupuesto, entre otros ejemplos.

Los conceptos requeridos son los siguientes:

Row profiles se definen como: $a_i = [n_{i1} / n_{i+}, \dots, n_{ij} / n_{i+}]$

Column profiles se definen como: $b_j = [n_{1j} / n_{+j}, \dots, n_{ij} / n_{+j}]$,

donde:

n_{ij} : número de individuos que se encuentran en la celda correspondiente a la fila i y a la columna j .

n_{i+} : suma para todas las columnas del número de individuos situados a lo largo de la fila i .

n_{+j} : suma para todas las filas del número de individuos situados a lo largo de la columna j .

Para entender cómo funciona el análisis de correspondencias es necesario explicar tres conceptos más que son “masa, *centroid* y distancia”. La “masa” es una cantidad que nos indica la importancia relativa de un punto dentro de la representación del análisis de correspondencias. Este elemento es crucial dado que el *profile* que corresponda a una fila o a una columna con pocas observaciones, como en nuestro caso, especializaciones profesionales poco comunes al análisis, tienen que jugar un papel más relativo en el momento de determinar el resultado. Por lo tanto, cada fila y columna tendrán un único peso asociado, llamado “masa”, que es proporcional a la suma total de la fila (columna) de la matriz de datos original. Este concepto se utiliza para obtener la media de la *row (column) profile*

llamada “*centroid*”, que es el punto de referencia o primera dimensión. Analíticamente, se resumiría como:

$C = \sum r_i a_i$, donde C es el *centroid*,

r_i es la masa de la fila i , la cual se expresa como $r_i = n_{i+} / n$,

donde:

n es el total de observaciones i ,

$i = 1 \dots 9$, son las diferentes especializaciones profesionales.

Una vez las *row* y *column profiles* se han calculado con relación a su *centroid* la “inercia” queda representada. Mientras que el “*centroid*” expresa el conjunto de frecuencias esperadas, el *profile* expresa las frecuencias observadas. Así obtenemos la *chi-squared distance*, la cual se expresa como:

$$\chi^2 / n = \sum_i r_i (a_i - C) D_c^{-1} (a_i - C)^t$$

donde:

D_c : matriz cuya diagonal principal se compone por c (masa de las columnas).

Por tanto, el estadístico *chi-squared* dividido por n , se puede interpretar geoméricamente como la desviación de las filas (de los grupos profesionales) con relación a su media. A partir de aquí, la matriz de datos de respuesta múltiple se podrá descomponer en componentes o diferentes dimensiones expresando la heterogeneidad de asociaciones entre filas y columnas (Everitt, 1997: 737).

9.4. Interpretación de los resultados

A continuación se desarrolla el análisis de los resultados diferenciando los siguientes apartados:

- Participación del colegiado en el Colegio.
- Opinión de los colegiados acerca de las actividades y servicios que el Colegio ofrece.
- Necesidad de los colegiados del Colegio.
- Imagen del Colegio ante la sociedad.

Para interpretar este grupo de cuestiones a partir del análisis de correspondencias, siempre se ha trabajado con dos grupos de variables cualitativas. La variable constante ha sido la especialización profesional que contiene nueve categorías diferentes:

- Consultores.
- Financieros.

- Contables.
- Docentes.
- Auditores.
- Fiscales.
- Profesionales del sector público.
- Profesionales que se dedican a la organización, control e informática.
- Otros.

Estas categorías coinciden con las diferentes especializaciones profesionales que pueden realizar los economistas y que quedan representados en el gráfico 9.1. Los porcentajes de actividades coinciden prácticamente con el último directorio colegial.

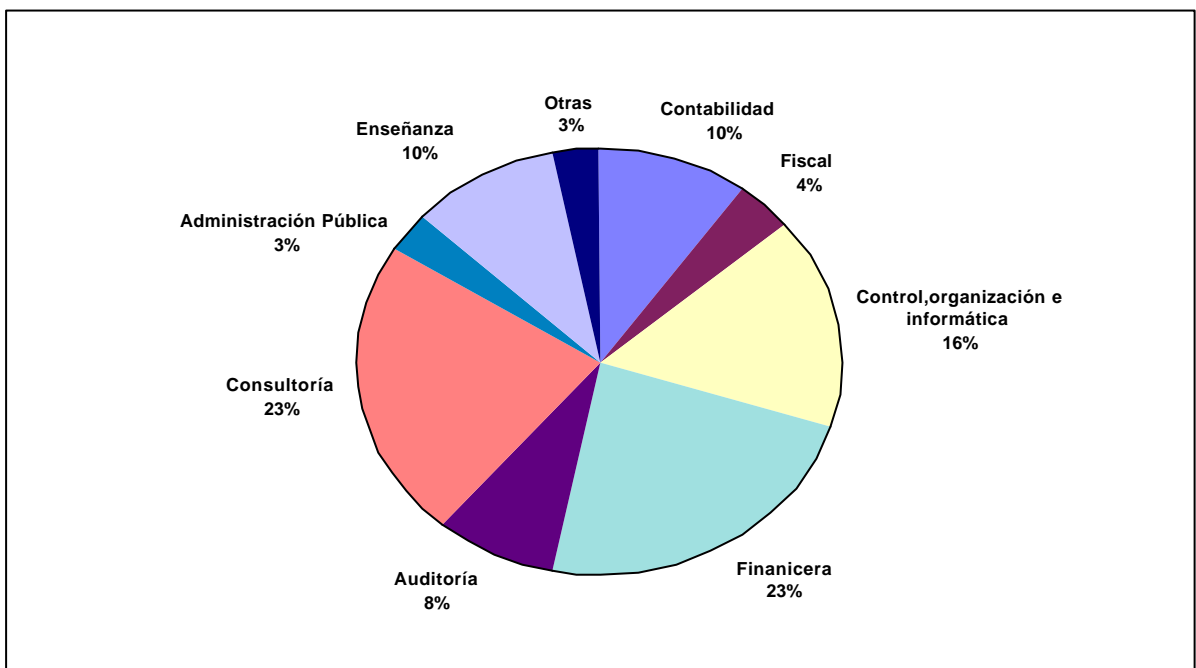


Gráfico 9.1. Distribución de especialización profesional de los colegiados

Para poder encontrar la interpretación a ambas coordenadas principales, lo primero que hay que hacer es mirar cuáles han sido las variables que han *contribuido*. La información correspondiente ha quedado corroborada con los gráficos que se adjuntan detrás de cada respuesta. A efectos de presentación, se ha decidido adjuntar los gráficos en este capítulo; y, la matriz de datos, la matriz de las *row profiles*, las inercias establecidas y las columnas y filas de las contribuciones, se han adjuntado en el anexo de este capítulo. En el anexo 9.2, en la matriz de datos de cada cuestión, las filas corresponden a los nuevos grupos de especialización profesional descritos anteriormente, y las columnas son la variable

que se analiza en cada cuestión. En algunas cuestiones, se ha añadido también una tabulación de datos univariantes.

9.4.1. Participación del colegiado en el Colegio

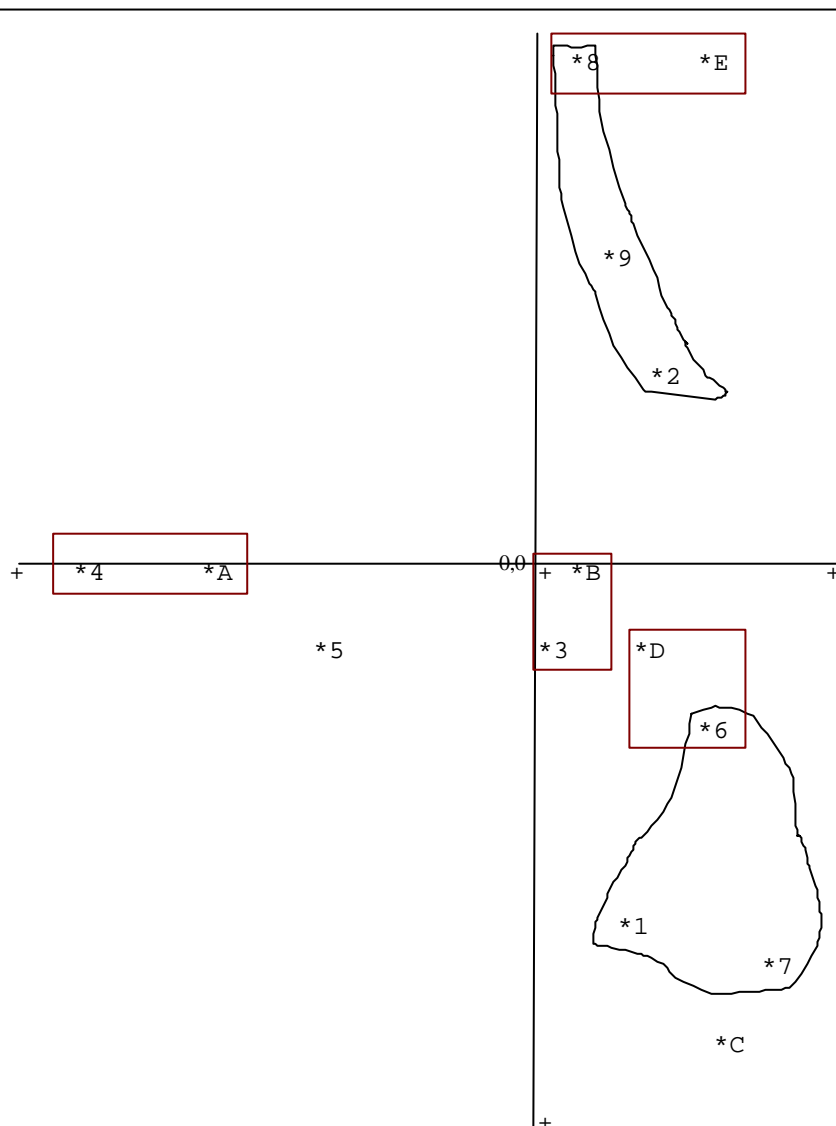
Antes de conocer la opinión de las actividades y servicios del Colegio, se cuestiona sobre la participación del colegiado en las actividades que el Colegio ofrece y sobre el uso de los servicios que el Colegio realiza, con el fin de saber hasta qué punto el colegiado conoce lo que hace el Colegio y hasta qué punto se beneficia con su uso. Por eso se realizan tres cuestiones: por un lado se pregunta acerca de la media anual de presencia en el Colegio; y, además, sobre cuál es el motivo de su presencia en la sede del Colegio. En esta parte, se aísla la participación del Aula de Economía porque ésta es una actividad muy diferenciada y se refiere a cursos de formación de temática especializada. La participación solamente en un curso de este Aula podría desvirtuar mucho la respuesta porque requiere diferentes días de visita al Colegio.

El gráfico 9.2 y el anexo 9.2.1 muestran los resultados a la pregunta realizada sobre la media anual de presencia a alguna de las sedes del Colegio, desde su colegiación.

Si se analiza el gráfico 9.2, cabe señalar que para el primer eje, es decir, el que contiene el mayor porcentaje de inercia, la clasificación encontrada ha sido la separación entre aquellos grupos que respondían: “ninguna vez” (situados a la izquierda) frente a los que respondían un número determinado de veces (a la derecha). Para el segundo eje, mientras que en el extremo superior se situaría el máximo del segundo grupo de variables categóricas “más de veinte veces al año”, en la parte inferior del eje nos encontramos la situación intermedia que corresponde a la respuesta “entre cinco y diez veces al año”.

Una vez interpretado el espacio, pasamos al concepto de “correlaciones” para poder encontrar las asociaciones entre categorías profesionales y respuestas dadas. Dentro de las respuestas obtenidas hay cuatro especializaciones profesionales claramente definidas hacia una respuesta concreta (se refiere a los cuadrados discontinuos rojos del gráfico). Se trata de los economistas que se dedican a la enseñanza que no van “ninguna vez” al Colegio; los contables, que participan en él de “una a cinco veces”; los fiscales, que van de “diez a veinte veces”; y, los profesionales que se dedican a la organización que han participado “más de veinte veces” en las actividades del Colegio. Por otro lado, los auditores en un 50% participan o “ninguna vez” en el Colegio o entre “una y cinco veces”. Los

consultores y los profesionales que trabajan en el sector público participan entre “cinco y diez veces” y entre “diez y veinte veces”. Los financieros y los que se dedican a otras especializaciones participan entre “diez y veinte veces” o más de “veinte veces”. Por similitud de comportamiento, se podrían hacer dos grupos diferenciados (nos referimos a los agrupados en el gráfico 9.2 con línea discontinua de color negro): primero se podrían agrupar los profesionales consultores, de sector público y fiscal, que se caracterizarían por participar en el Colegio entre cinco y veinte veces; y, por otra parte, los profesionales que se dedican a la organización, los financieros y otros, que participarían más de diez y más de veinte veces.



*Horizontal axis is dimension 1 with inertia = 0.2671 (44.8%).
 Vertical axis is dimension 2 with inertia = 0.2207 (37.0%).
 81.8% of total inertia is represented in the above map*

Especialidad profesional:

1: Consultores / 2: Financieros / 3: Contables / 4: Enseñanza / 5: Auditores / 6: Fiscales / 7: Profesionales del sector público / 8: Profesionales que se dedican a organización / 9: Otros.

Asistencia al Colegio:

A: Ninguna vez / B: más de una y menos de cinco / C: más de cinco y menos de diez / D: más de diez y menos de veinte / E: más de veinte veces.

Gráfico 9.2. Gráfico que muestra el resultado a la pregunta realizada sobre la media anual de presencia de los colegiados en alguna de las sedes del colegio desde su colegiación, exceptuando la asistencia en algún curso o seminario del Aula de Economía.

Cabe remarcar en el anexo 9.2.1 que el número de personas que se representan son inferiores a la muestra. La razón es que parte importante de la muestra no contesta ninguna respuesta y, además, en porcentaje muy similar entre las diferentes categorías. Casi toda la "varianza" del primer eje nos explicaba esta respuesta no relevante, por lo que la "varianza" explicada en términos de asociación entre categorías era muy pequeña. Es por esto que se ha optado por quitar la categoría de la columna "no contesta". En algunos casos el problema anterior se repite, por lo que se ha seguido el mismo criterio de quitar la columna específica siempre que los resultados obtenidos sean poco significativos.

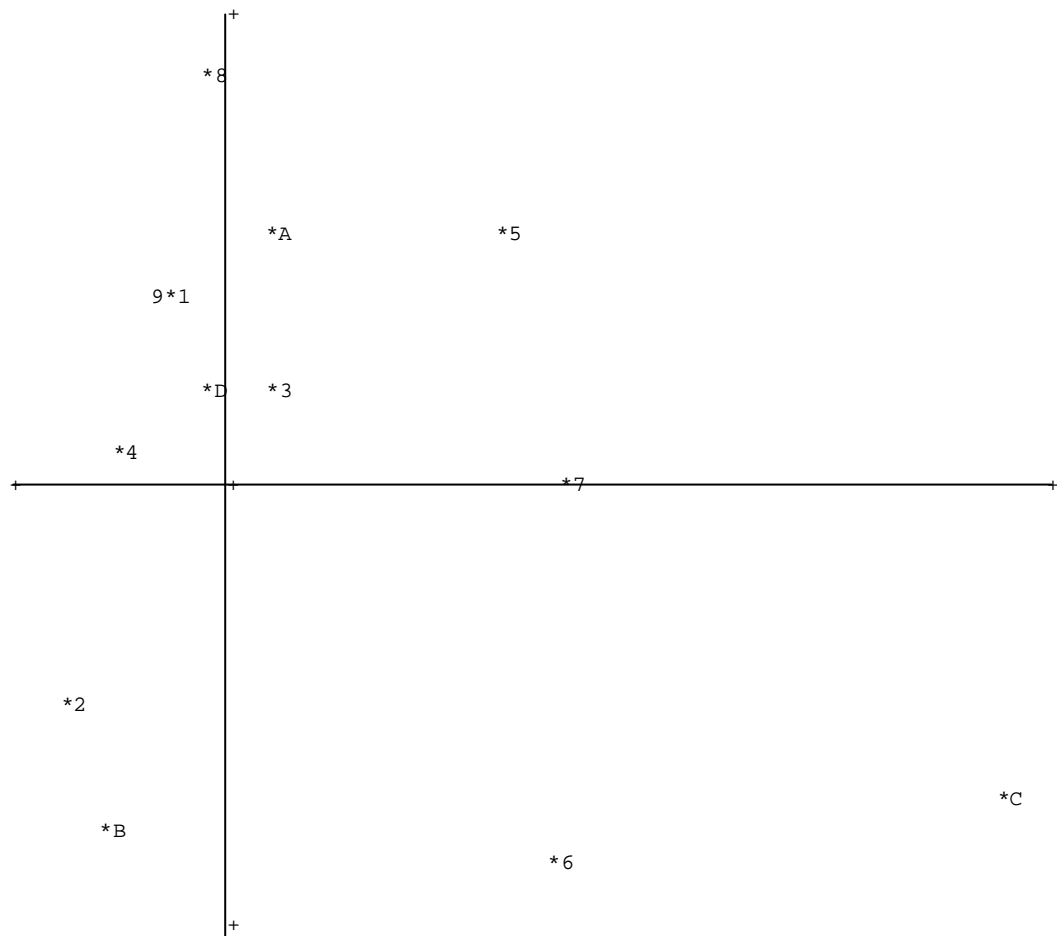
Si nos centramos en la segunda cuestión dirigida a conocer a qué se debe la participación del colegiado en el Colegio (ver gráfico 9.3 y anexo 9.2.2) cabe señalar que hay unanimidad entre las diferentes especialidades en no valorar de manera importante "ninguna" de las tres razones básicas dadas. Éstas son:

- Participación en alguna actividad (comisiones, foros...).
- Uso o información de los servicios colegiales.
- Realización de trámites administrativos (colegiación, certificados, visados...).

Aún así, como asociación entre grupos profesionales y segundas respuestas más importantes tenemos que los consultores, fiscales, sector público, docentes y otros tienen como segunda opción más valorada el hecho de participar en alguna actividad (comisiones, foros...). Los financieros, contables y auditores remarcan "el uso de información de los servicios colegiales". Por último, los especialistas en organización y control conceden la misma importancia a la "participación en actividades" y al "uso de información de los servicios colegiales".

Analizando qué actividades específicas son utilizadas por los colegiados, tal y como se representa en el gráfico 9.4, nos encontramos con que la mayoría han sido las relacionadas con las charlas de especialistas en temas económicos, como son: las conferencias, las tertulias y los foros. En segundo lugar, los cursos y seminarios del Aula de Economía; y en tercer lugar, y con la misma preferencia, han sido las jornadas y las sesiones temáticas. La Asamblea anual del Colegio ha

sido la actividad con una participación inferior.



Horizontal axis is dimension 1 with inertia = 0.1145 (47.6%)

Vertical axis is dimension 2 with inertia = 0.0893 (37.1%)

84.7% of total inertia is represented in the above map

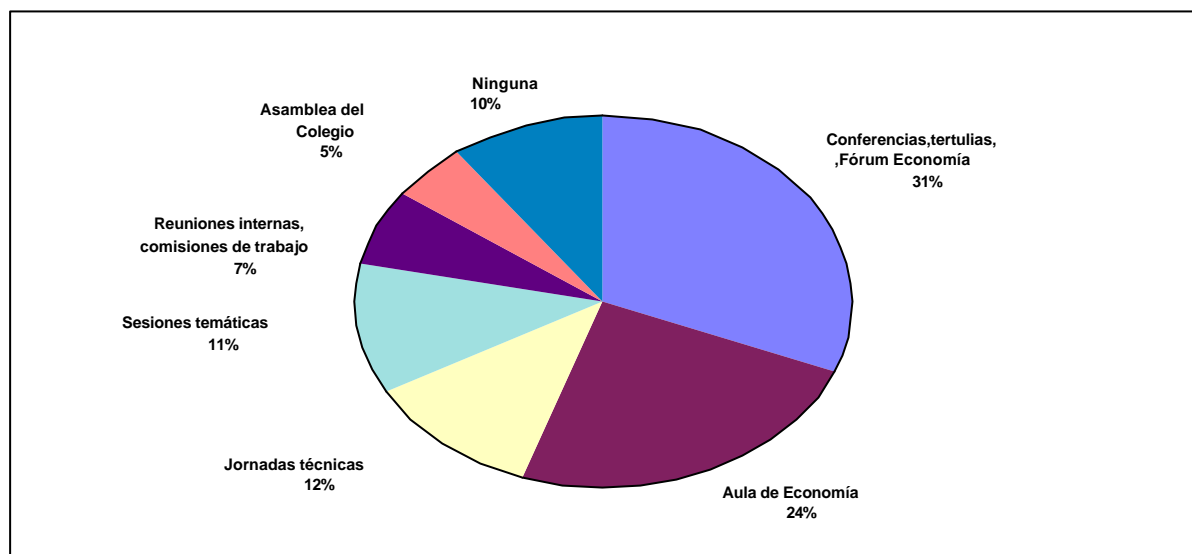
Especialidad profesional:

1: Consultores / 2: Financieros / 3: Contables / 4: Enseñanza / 5: Auditores / 6: Fiscales / 7: Profesionales del sector público / 8: Profesionales que se dedican a organización / 9: Otros..

Motivos de presencia en el Colegio:

A: Participación en alguna actividad (comisiones, foros...) / B: Uso o información de los servicios colegiales / C: Realización de trámites administrativos (colegiación, certificados, visados...) / D: Ninguna vez

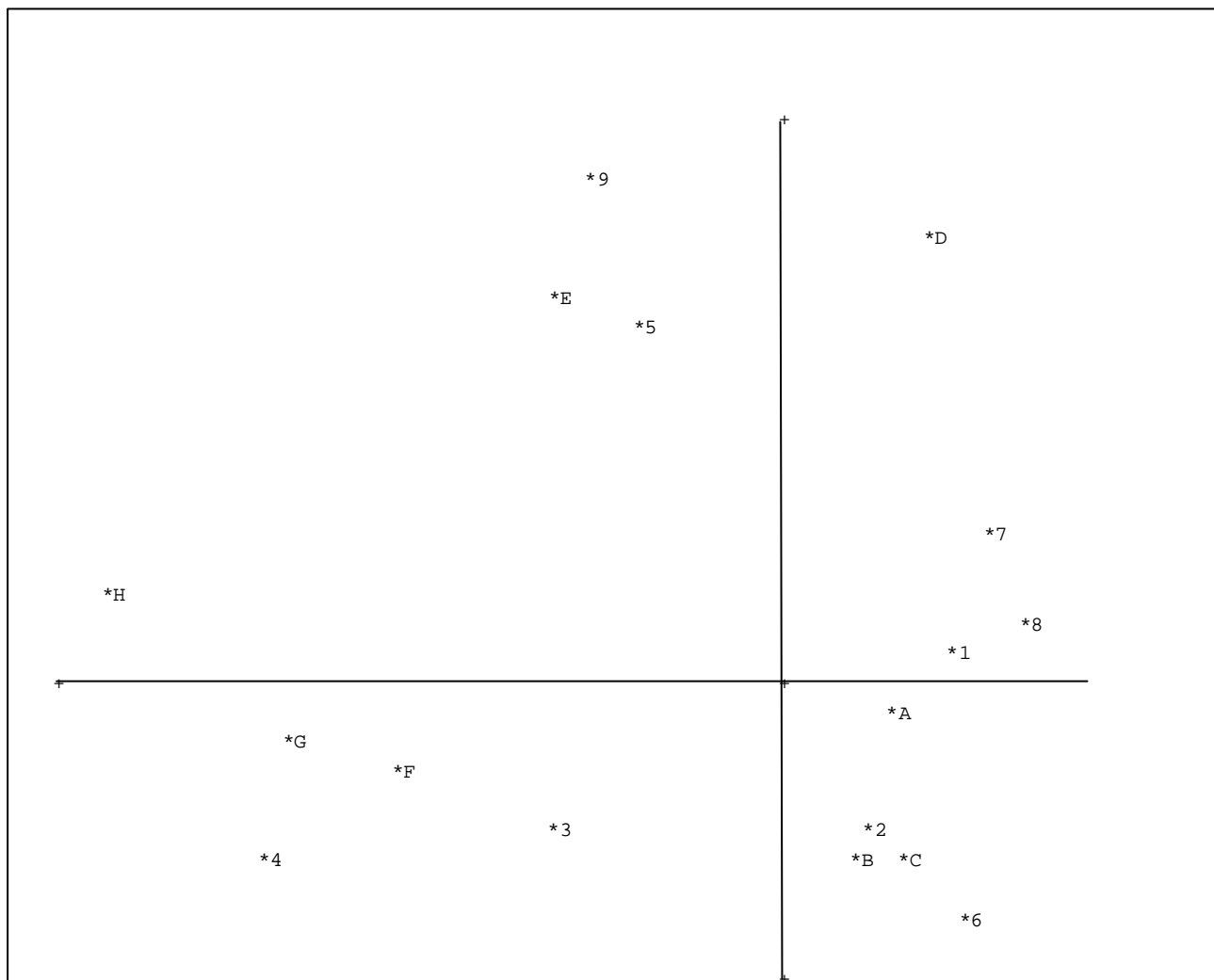
Gráfico 9.3. Gráfico que muestra el resultado del análisis a la cuestión sobre los motivos de presencia en el Colegio.



Nota: El total es superior a 100% porque hay colegiados que han participado en más de un tipo de actividad.

Gráfico 9.4. Porcentaje de colegiados que participan en las actividades del CEC

Si analizamos las respuestas en función de la especialización profesional (ver gráfico 9.5 y anexo 9.2.3) los fiscales y los consultores son los especialistas que han utilizado más las conferencias, las tertulias y el Foro de Economía, seguidos de los profesionales del sector público y los que se dedican a la organización y al control. Los cuatro grupos de especialización han asistido a estas actividades por encima de la media total. Los economistas que se dedican a las finanzas, los que se dedican a organización y al control, y los consultores, son las especializaciones profesionales que han asistido por encima de la media en una proporción importante a los cursos y a los seminarios del Aula de Economía. Los profesionales que se dedican al fiscal son quienes más han asistido a las jornadas, y los profesionales dedicados a otras especializaciones y los auditores, quienes más han asistido a las sesiones temáticas.



Horizontal axis is dimension 1 with inertia = 0.1901 (57.7%)

Vertical axis is dimension 2 with inertia = 0.0827 (25.1%)

82.9% of total inertia is represented in the above map

Especialidad profesional:

1: Consultores / 2: Financieros / 3: Contables / 4: Enseñanza / 5: Auditores / 6: Fiscales / 7: Profesionales del sector público / 8: Profesionales que se dedican a organización / 9: Otros.

Actividades:

A: Conferencias, Tertulias, Foro de Economía. / B: Curso o Seminario del Aula de Economía. / C: Jornadas. / D: Sesiones Temáticas de las Comisiones de trabajo, Secciones o Comités. / E: Reuniones internas de Comisiones de trabajo, Secciones o Comités. / F: Asamblea del Colegio. /

G: Ninguna. / H: No contesta.

Gráfico 9.5. Gráfico que muestra el análisis del resultado sobre en qué actividades ha participado el colegiado

9.4.2. Valoración de los colegiados sobre las actividades y servicios que el Colegio ofrece

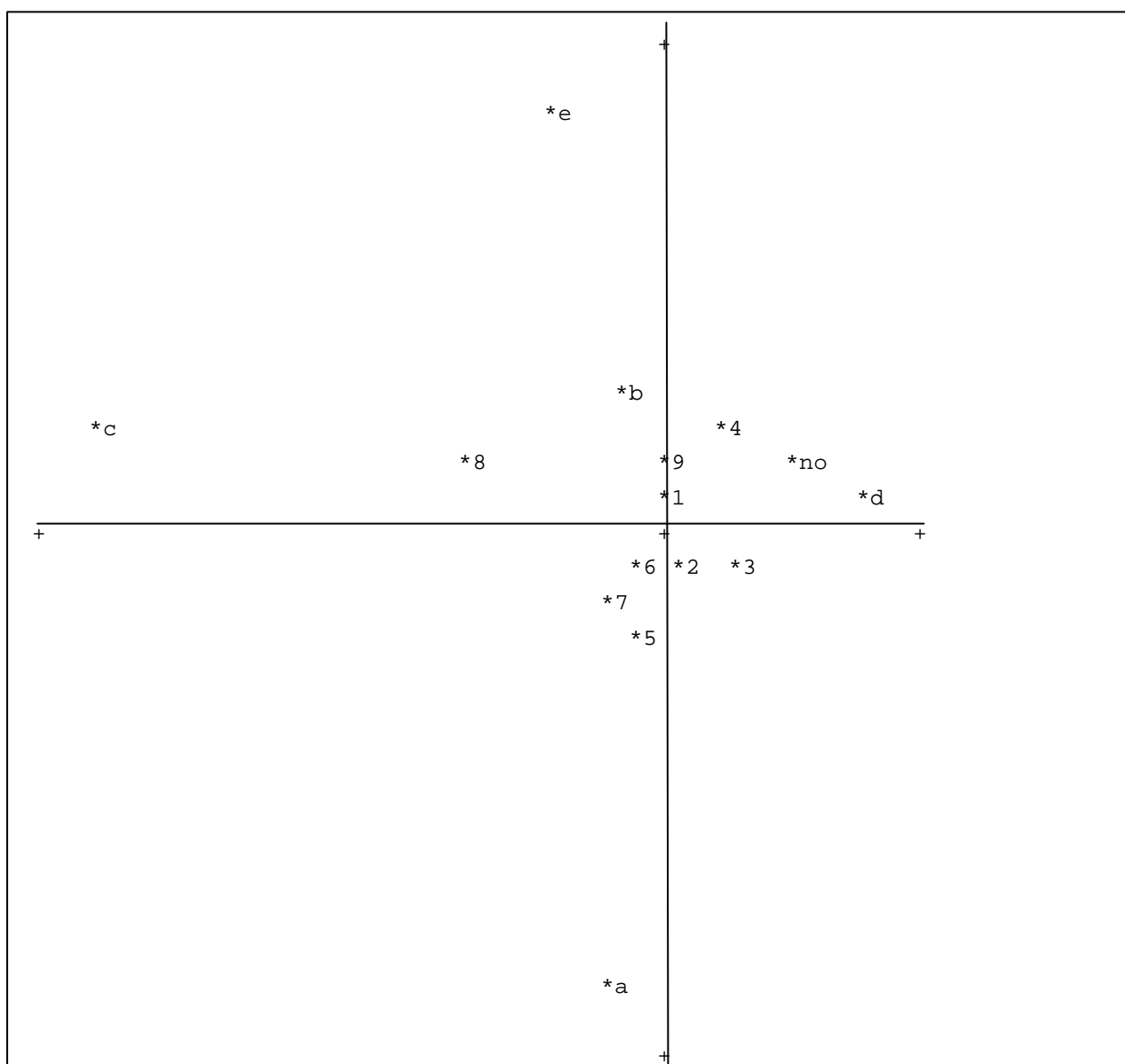
En este apartado se ha querido conocer la opinión sobre las actividades que el Colegio organiza. Por un lado, se analizan las opiniones de las actividades a nivel global, y, por otro, se especifica la opinión exclusiva sobre el Aula de Economía analizando la imagen del colegiado de la misma, tanto sobre el coste como sobre la calidad, y comparándola con otros centros que ofrecen productos similares. El hecho de analizarla por separado se justifica porque el Aula de Economía participa de forma muy importante en el presupuesto del Colegio¹⁵¹, y, también, porque es la actividad que más colegiados utilizan, siendo en 1996 el número de alumnos que la han utilizado de dos mil ochenta. Si tenemos en cuenta que los colegiados de 1996 eran cinco mil trescientos quince, la cifra es suficientemente importante como para merecer cuestiones específicas¹⁵². Por último, se ha cuestionado sobre la opinión de los servicios que pueden utilizar los colegiados. En el apartado de valoración de las actividades, se han especificado las siguientes, agrupadas en:

- Conferencias, Tertulias, Foro de Economía.
- Sesiones temáticas de las diferentes especialidades.
- Jornadas y Encuentros.
- Aula de Economía.
- Reuniones internas de las Comisiones de Trabajo, Secciones o Comités.

Siguiendo el gráfico 9.6, se puede ver cómo los grupos de profesionales que corresponden a los consultores, organización, contables y otros, no tienen demasiada buena opinión sobre ninguna de las actividades expuestas. Por otra parte, los financieros estarían indiferentes entre la respuesta “ninguna” y la respuesta correspondiente a “Conferencias, Tertulias y Foro de Economía” como las mejores actividades que el Colegio realiza. Estas últimas también son consideradas las mejores actividades por los profesionales de enseñanza, auditores y fiscales. Finalmente, en cuanto a los profesionales del sector público, se deciden por las “Jornadas y Encuentros” que el Colegio pueda organizar. Las respuestas quedan justificadas en el anexo 9.2.4.

¹⁵¹ Según datos publicados en la memoria del CEC de 1996, el Aula de Economía colabora en un 30,6% en los ingresos, y consume un 27,5% del presupuesto de los gastos anuales, (pág. 17).

¹⁵² Datos obtenidos de la memoria del ejercicio de 1996 del CEC, (pág. 12).



Horizontal axis is dimension 1 with inertia = 0.1136 (59.2%).

Vertical axis is dimension 2 with inertia = 0.0418 (21.8%).

81.0% of total inertia is represented in the above map

Especialidad profesional:

1: Consultores / 2: Financieros / 3: Contables / 4: Enseñanza / 5: Auditores / 6: Fiscales / 7: Profesionales del sector público / 8: Profesionales que se dedican a organización / 9: Otros.

Actividades:

a: Conferencias, Tertulias, Foro de Economía. / b: Sesiones Temáticas de las distintas especialidades. / c: Jornadas, Encuentros. / d: Curso o Seminario del Aula de Economía. / e:

Reuniones internas de Comisiones de trabajo, Secciones o Comités. / no: Ninguna opinión.

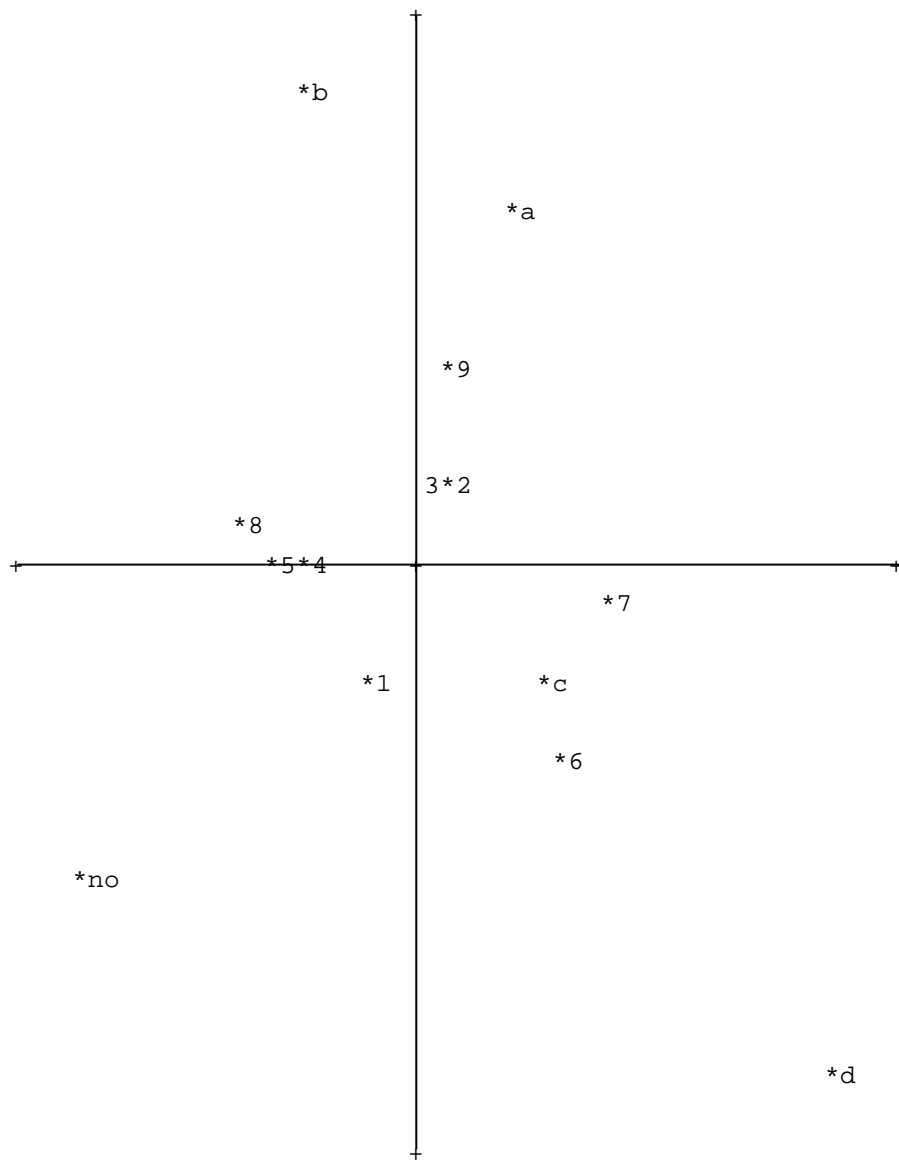
Gráfico 9.6. Gráfico que muestra el resultado del análisis sobre la opinión del

colegiado acerca de las actividades que realiza el Colegio

Centrándonos en la opinión del colegiado sobre el Aula de Economía, se han realizado dos preguntas: primeramente, se cuestiona sobre la participación del colegiado en cursos o seminarios de formación y en qué centros los cursan; y, en segundo lugar, la opinión de los cursos que el Colegio ofrece comparativamente con otros centros, teniendo presente la variable coste y la variable calidad.

En la primera cuestión, los consultores, los contables y los profesionales del sector de la enseñanza y del sector público “no” han participado, por lo menos en los dos últimos años, en seminarios de formación económica-empresarial. Referente a los colegiados que sí han participado, como los financieros, organización, fiscales y otros, suelen hacerlo en “centros privados”, mientras que los auditores lo hacen en “otras instituciones patronales o colegiales”. Aún así, si miramos el segundo porcentaje más elevado para los grupos que han contestado que básicamente no asisten a estos seminarios, vemos que los consultores que participan lo hacen en el “Aula de Economía”. Contables y profesionales del sector público contestan tanto en “centros privados” como en “centros públicos”. Y, por último, los profesionales de la enseñanza responden en “centros privados” (ver gráfico 9.7 y anexo 9.2.5).

Cuando se pregunta por la evaluación de los cursos organizados por el Colegio con relación a los cursos organizados por otras instituciones y si se tiene en cuenta la variable coste (entre los grupos de profesionales consultores, organización, contables, enseñanza, sector público y otros) domina la respuesta “sin opinión”. Los financieros contestan que el “coste es más bajo”, los auditores que “el coste es más alto”; y, los fiscales que “el coste es parecido”. Por tanto, esta respuesta es poco informativa. Si miramos, en cambio, el segundo tanto por ciento más representativo para aquellos grupos en que la mayoría no da opinión, tenemos que los consultores consideran que “el coste es más alto”, los de enseñanza piensan que el “coste es más alto y similar”, los de organización consideran que el “coste es similar”; y, los contables que “el coste es superior” (ver gráfico 9.8 y anexo 9.2.6).



Horizontal axis is dimension 1 with inertia = 0.1401 (44.4%)

Vertical axis is dimension 2 with inertia = 0.0911 (28.9%)

73.3% of total inertia is represented in the above map

Especialidad profesional:

1: Consultores / 2: Financieros / 3: Contables / 4: Enseñanza / 5: Auditores / 6: Fiscales / 7: Profesionales del sector público / 8: Profesionales que se dedican a organización / 9: Otros.

Centro donde se ha realizado un curso:

a: Centro privado. / b: Centro público. / c: Aula de Economía. / d: Otras instituciones patronales o colegiales. / no: No han hecho ningún curso.

Gráfico 9.7. Gráfico que muestra el resultado del análisis sobre la participación del colegiado en cursos o seminarios de formación en los últimos dos años

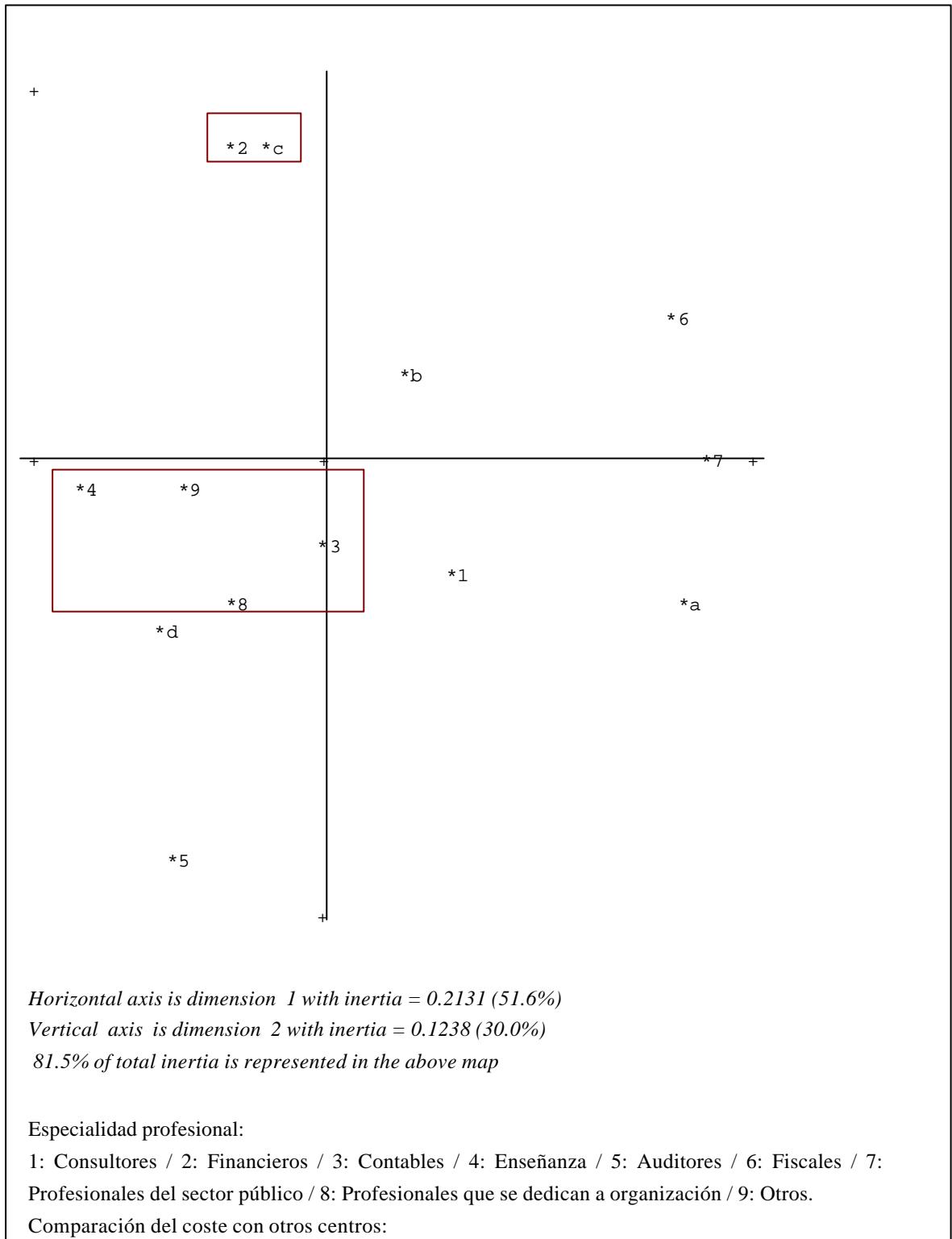


Gráfico 9.8. Gráfico que muestra el resultado del análisis sobre la evaluación que

hace el colegiado sobre el coste de los cursos de formación que organiza el Colegio en comparación con los cursos organizados por otras instituciones.

En cuanto a la opinión sobre la calidad de los cursos, igual que en el caso anterior, un número elevado de grupos no dan en su mayoría opinión alguna. Tan sólo auditores y fiscales se manifiestan al respecto considerando en ambos casos que la “calidad es parecida”. El resto de grupos, quienes dan opinión (que repetimos que son minoría dentro de cada grupo), también dan como respuesta que los servicios son de “calidad similar a otras instituciones” (ver gráfico 9.9 y anexo 9.2.7).

Así pues, resumiendo los dos resultados anteriores, obtenemos que los profesionales de las áreas de contabilidad, otros, organización y enseñanza, tienen un predominio de “no opinión” tanto cuando se compara el coste como cuando se compara la calidad. Lo mismo sucede con el sector público y los consultores, aunque los porcentajes de “no opinión” no están tan marcados. En cuanto el grupo de financieros, éstos consideran que el “coste es más bajo” y respecto a la calidad, la mayoría no opina. Los porcentajes siguientes se repiten bastante. Por último, para auditores y fiscales, el coste y la calidad son similares en relación con otros centros, aunque la segunda opción más considerada en términos de coste es la que “éste es más alto”.

En el apartado en el que se pide la opinión sobre la prestación de los distintos servicios que el Colegio ofrece a sus colegiados (ver gráfico 9.10 y anexo 9.2.8) la respuesta dominante en cuanto al servicio más valorado, ha sido la de ofrecer la “*Revista Econòmica de Catalunya* y otras publicaciones especializadas”. Éste es el servicio más valorado por todos los grupos profesionales con excepción de los profesionales del sector público, para quienes domina el “*Informatiu de l’Economista*”. Cabe remarcar también que los auditores valoran con el mismo porcentaje la “*Revista Econòmica de Catalunya*” como el “*Informatiu de l’Economista*”. Las comisiones de trabajo no están valoradas por ningún grupo profesional, ya que de hecho el número de colegiados dados de alta es muy bajo; y, de éstos, los que asisten a las reuniones periódicas, que se podrían considerar miembros activos de las comisiones, aún es más reducido.

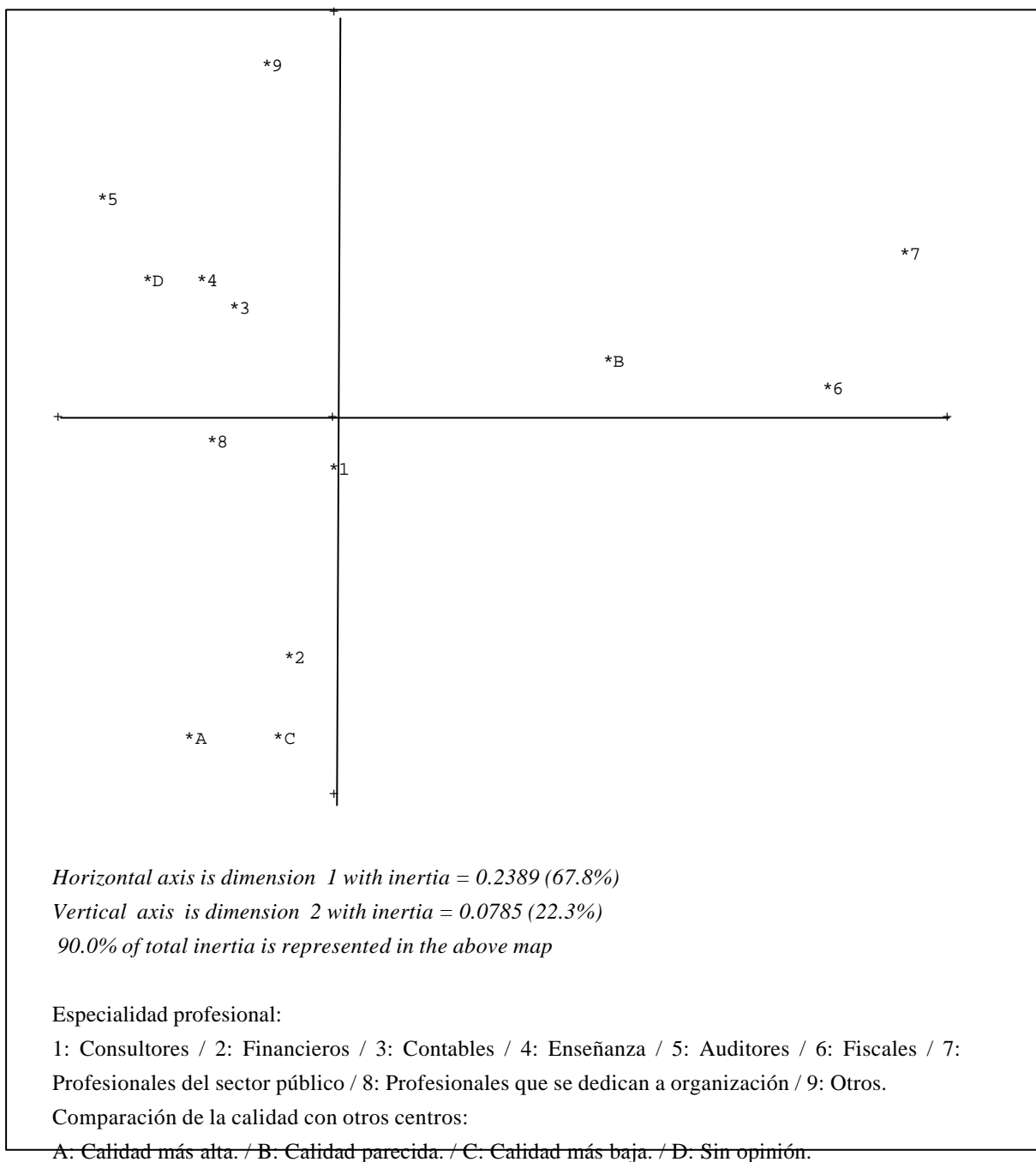
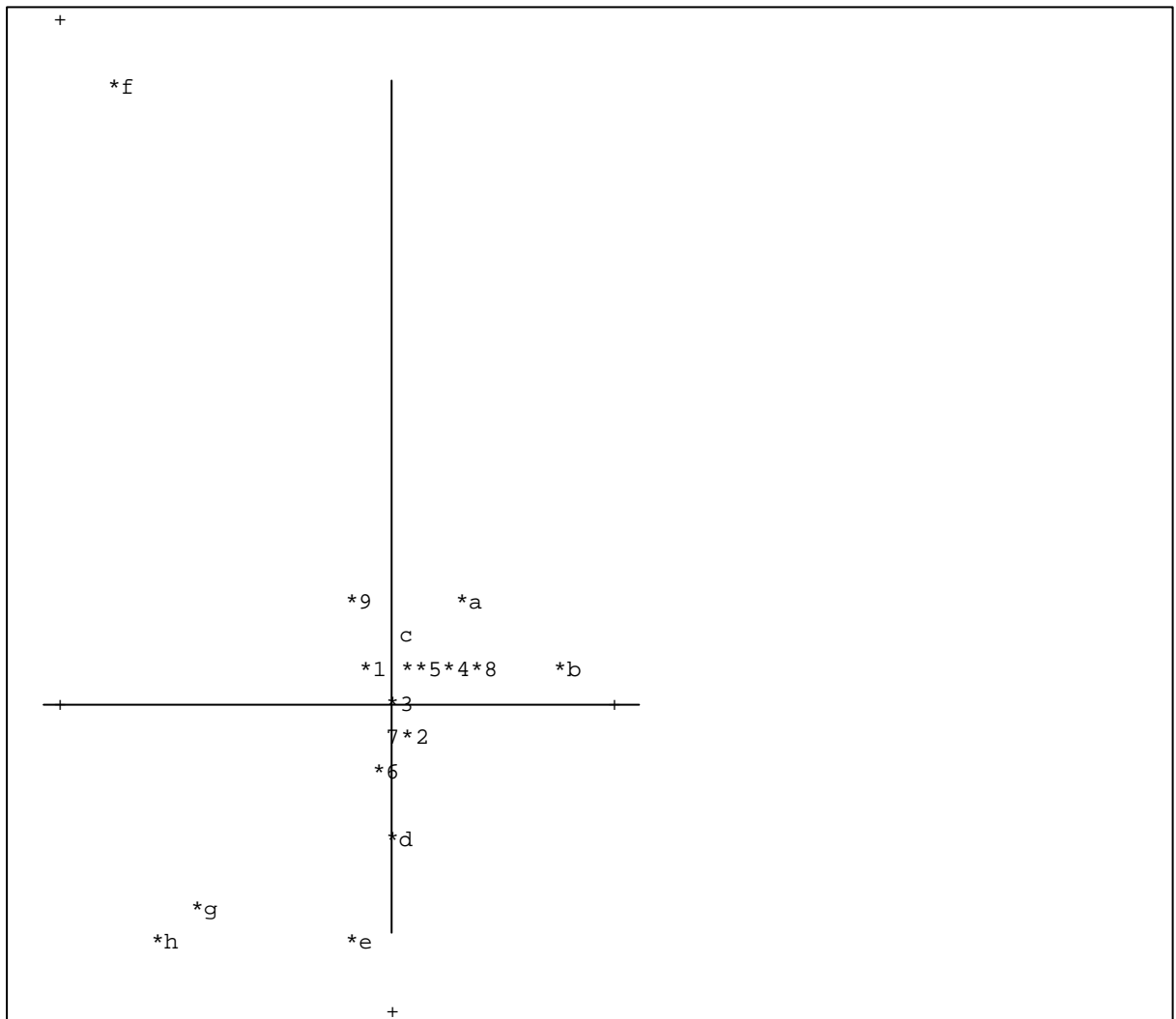


Gráfico 9.9. Gráfico que muestra el resultado del análisis de la evaluación que hace el colegiado sobre la calidad de los cursos organizados por el Colegio con relación a los cursos organizados por otras instituciones.



Horizontal axis is dimension 1 with inertia = 0.0600 (36.2%).

Vertical axis is dimension 2 with inertia = 0.0424 (25.6%).

61.9% of total inertia is represented in the above map

Especialidad profesional:

1: Consultores / 2: Financieros / 3: Contables / 4: Enseñanza / 5: Auditores / 6: Fiscales / 7: Profesionales del sector público / 8: Profesionales que se dedican a organización / 9: Otros.

Servicios que ofrece el Colegio:

a: Circulares técnicas/ b: "Informatiu de l'Economista" / c: "Revista Econòmica de Catalunya" y otras publicaciones especializadas / d: Servicios (seguros, plan de pensiones, servicios financieros), gabinetes de asesoramiento y servicio de hemeroteca / e: Bolsa de Trabajo / f: Comisiones de Trabajo / g: Turno de Actuación Profesional / h: Ninguno.

Gráfico 9.10. Gráfico que muestra el resultado del análisis sobre la opinión del colegiado de la prestación de los distintos servicios que el Colegio le ofrece.

9.4.3. Necesidades de los colegiados de las actividades y servicios que el Colegio ofrece o que podría ofrecer en un futuro inmediato.

En este apartado se ha preguntado sobre dos aspectos: primeramente, sobre la importancia que para el colegiado tiene el hecho de que el Colegio dedique parte de su presupuesto a organizar, fundamentalmente, las actividades de las que antes hemos conocido la opinión, y que se están realizando actualmente en el Colegio; y, también por el hecho de organizar los servicios, cuestionados anteriormente y que el Colegio ya realiza. Por otra parte, se pide que el colegiado valore nuevas actividades y servicios que el Colegio está estudiando poner en marcha. Con estas preguntas se pretende conocer aquellas actividades y servicios que más satisfacción producen en los colegiados por grupos de profesiones.

Analizando la respuesta y la puntuación realizada, la actividad que a nivel global valora más el colegiado y, además, la valora con importancia (ver tabla 9. 1) son, por orden de preferencia: las sesiones temáticas de temas especializados, los cursos de formación y el Foro de Economía (valorados muy por igual), las comisiones de trabajo; y, finalmente, la organización de jornadas y los encuentros anuales de profesionales.

Si se analiza la respuesta, valorando la especialización profesional¹⁵³, se encuentra que hay muy poca variabilidad de opinión para los diferentes grupos profesionales, es decir, que no hay una asociación específica entre grupos de profesionales y las actividades que deberían ser más potenciadas. Todos se mueven entorno a una media que nos dice que la actividad que más se debería potenciar son las sesiones temáticas de cada una de las diferentes especialidades. Probablemente, el hecho de ser sesiones temáticas ya nos está indicando que cada especialidad valora la organización de las sesiones propias a su especialización porque le permiten estar al día de las novedades. La segunda actividad más considerada, muy cercana a la primera, son los cursos de formación. Se valora, pero con menos intensidad, la organización de jornadas, encuentros de profesionales y las reuniones internas de las comisiones de trabajo. (Ver gráfico 9.11 y anexo 9.2.9).

¹⁵³ Para tabular la cuestión con el Análisis de Correspondencias, se ha tomado como respuesta las valoraciones de cuatro y cinco, que corresponden a una buena opinión sobre la actividad en cuestión.

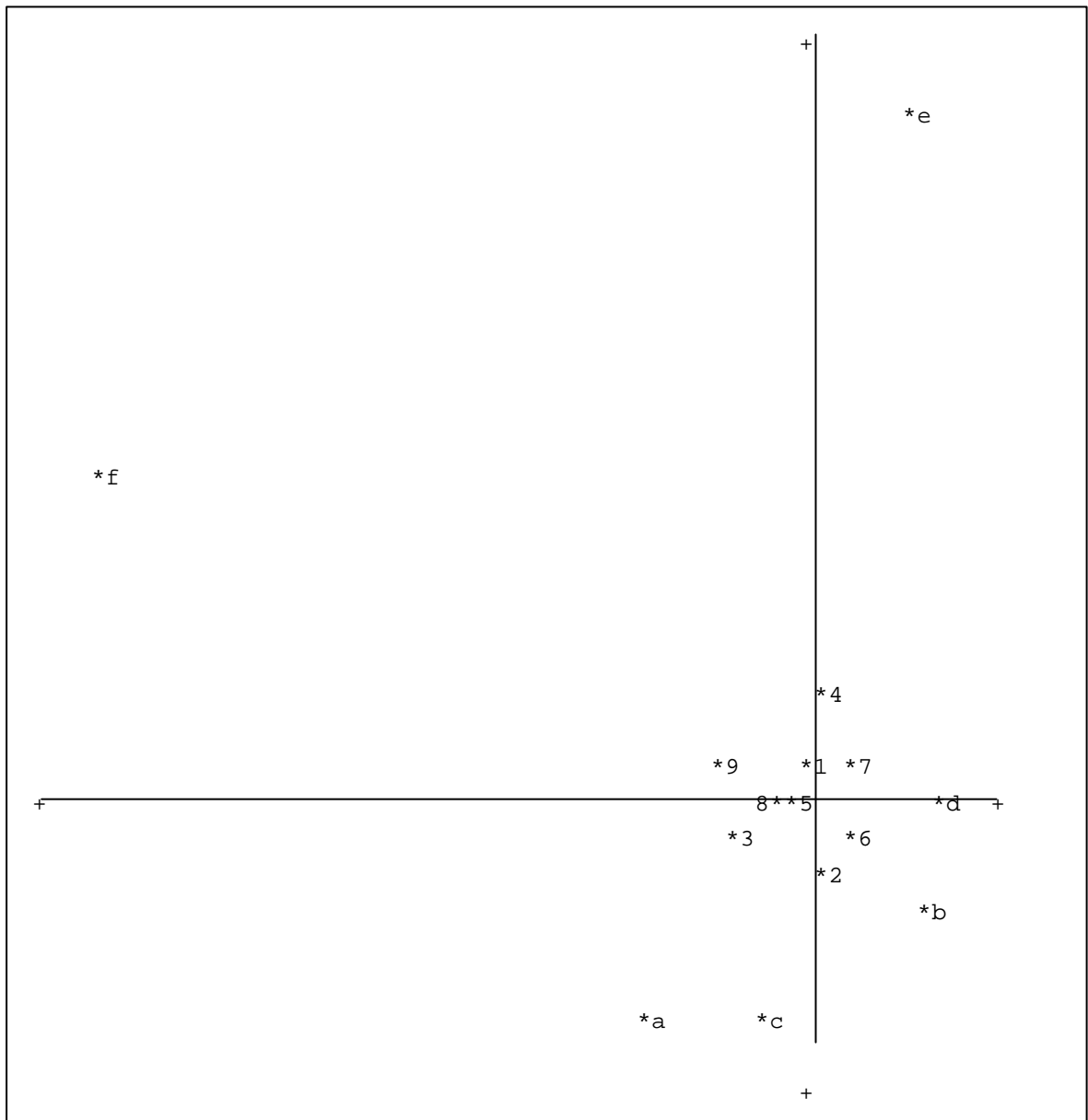
<i>Actividades</i>	<i>Total</i>
Foro Economía	3,76
Sesiones temáticas	4,12
Jornadas, encuentros	3,25
Aula de Economía	3,79
Comisiones de trabajo	3,39

Nota: La puntuación está realizada de 0 a 5. El cero quiere decir opinión más negativa y el 5, opinión más positiva.

Tabla 9.1. Valoración del colegiado sobre la dedicación de presupuesto del colegio a las actividades en cuestión.

En el resultado del análisis sobre la valoración de la dedicación de presupuesto en los servicios que el Colegio ofrece, se podría decir que el colectivo encuestado valora positivamente el hecho de dedicar parte del presupuesto a todos los servicios solicitados, puesto que la puntuación mínima es muy alta. Ahora bien, como más valorados tenemos: en primer lugar, las circulares técnicas; en segundo lugar, la Bolsa de Trabajo; y, en tercer lugar, la publicación de revistas especializadas (ver tabla 9.2). El Colegio ya estaba ofreciendo con regularidad los servicios cuestionados en el momento de hacer la encuesta, excepto las circulares técnicas.

Si se analiza la cuestión, por grupo de especialización, cabe señalar que no se encuentra una asociación entre grupo profesional y servicio a potenciar, sino que todos los grupos profesionales están entorno a un valor medio que no nos señala una actividad como predominante sobre el resto. Sin embargo, el porcentaje más elevado corresponde a la “*Revista Econòmica de Catalunya* y otras publicaciones especializadas”, juntamente con las “*Circulares técnicas*”. Seguidos con proporciones muy similares tenemos: la “*Bolsa de Trabajo*” y otros servicios como: “*Seguros, Planes de Pensiones, Servicios Financieros y Comisiones de Trabajo*”. Para acabar, nos encontraríamos servicios referentes a “*Gabinetes de Asesoramiento*” en los diferentes ámbitos; y, el “*Turno de Actuación Profesional*” (ver gráfico 9.12 y anexo 9.2.10).



Horizontal axis is dimension 1 with inertia = 0.0369 (44.4%)

Vertical axis is dimension 2 with inertia = 0.0299 (36.0%)

80.3% of total inertia is represented in the above map

Especialidad profesional:

1: Consultores / 2: Financieros / 3: Contables / 4: Enseñanza / 5: Auditores / 6: Fiscales / 7: Profesionales del sector público / 8: Profesionales que se dedican a organización / 9: Otros.

Actividades:

a: Conferencias, Tertulias, Foro de economía. / b: Sesiones Temáticas de las distintas especialidades. / c: Jornadas, Encuentros. / d: Curso o Seminario del Aula de Economía. / e:

Reuniones internas de Comisiones de trabajo, Secciones o Comités. / f: No contesta.

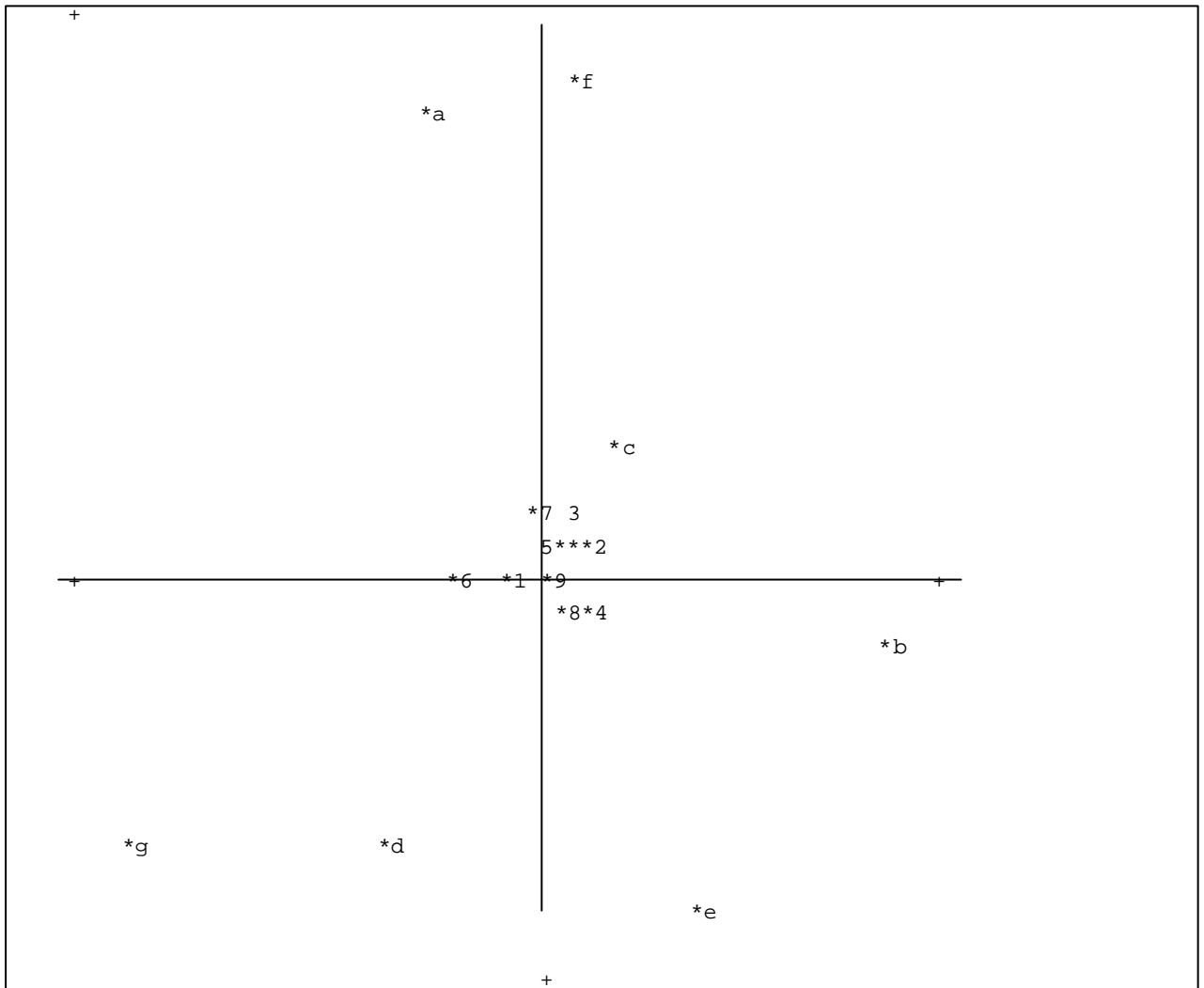
Gráfico 9.11. Gráfico que muestra el resultado del análisis sobre la opinión del colegiado de la dedicación de parte del presupuesto y de dedicación a la organización de las actividades

<i>Servicios</i>	<i>Total</i>
Circulares	4,04
<i>L'informatiu</i>	3,57
<i>REC</i> y otras publicaciones especializadas	3,77
Servicios (seguros, plan de pensiones, financieros, gabinetes, asesoramiento, hemeroteca)	3,28
Bolsa de trabajo	3,91
Comisiones de trabajo	3,30
Turno Actuación Profesional	3,59

Nota: La puntuación está realizada de 0 a 5. El cero significa opinión más negativa y el 5, opinión más positiva.

Tabla 9.2. Valoración del colegiado sobre la dedicación de presupuesto del colegio a los servicios en cuestión.

Por último, en el análisis de la cuestión realizada para saber la opinión de nuevas iniciativas, vemos que la puntuación obtenida (ver tabla 9.3) nos indica una valoración altamente positiva de las publicaciones. Se pone de manifiesto la necesidad que tienen los colegiados de disponer de revistas especializadas en materias concretas tales como: auditoría y management, publicación de resúmenes técnicos de los principales actos del Foro de Economía, y de temática especializada como *management* y fiscal. En la valoración de la Bolsa de Trabajo se considera muy positivo (3,91 sobre 5) que el CEC dedique parte del presupuesto a potenciarla y a hacerla más operativa. Sobre el Turno de Actuación Profesional la valoración es moderadamente positiva y se desea también que se potencie más su funcionamiento.



Horizontal axis is dimension 1 with inertia = 0.0363 (61.0%)
 Vertical axis is dimension 2 with inertia = 0.0104 (17.5%).
 78.4% of total inertia is represented in the above map

Especialidad profesional:
 1: Consultores / 2: Financieros / 3: Contables / 4: Enseñanza / 5: Auditores / 6: Fiscales / 7: Profesionales del sector público / 8: Profesionales que se dedican a organización / 9: Otros.
 Servicios que ofrece el Colegio:
 a: Circulares técnicas./ b: *Informatiu de l'Economista* / c: *Revista Econòmica de Catalunya* y otras publicaciones especializadas / d: Servicios (seguros, plan de pensiones, servicios financieros), gabinetes de asesoramiento y servicio de hemeroteca / e: Bolsa de Trabajo / f: Comisiones de Trabajo / g: Turno de Actuación Profesional.

Gráfico 9.12. Gráfico que muestra el resultado de la valoración del colegiado para que el Colegio se esfuerce y dedique parte de su presupuesto a la prestación de los servicios.

<i>Servicios</i>	<i>Total</i>
Circulares técnicas	4,04
<i>L'informatiu de l'Economista</i>	3,57
REC y otras publicaciones especializadas	3,76
Servicios (seguros, financieros, gabinetes asesoramiento, hemeroteca)	2,92
Bolsa de trabajo	3,91
Comisiones de trabajo	3,30
Turno Actuación Profesional	3,59

Nota: La dedicación de presupuesto se refiere a la importancia (valorada de 0 a 5) de destinar parte del presupuesto a cada servicio. 0 significa que se tendrían que destinar menos recursos. 5 quiere decir que se deberían destinar más recursos.

Tabla 9.3. Puntuación de la dedicación del presupuesto a los diferentes servicios que ofrece el CEC

Si hacemos el análisis por especialización profesional, teniendo en mente los servicios que se valoran de forma más positiva, volvemos a tener un gráfico poco informativo ya que los diferentes grupos profesionales se centran entorno a una media en las respuestas predominantes, que para todos los grupos han sido: primero, “la revista periódica especializada en una temática determinada”, seguida de “información técnica y general sobre una temática también determinada”. Son, pues, respuestas que quedan por delante de “servicios” de diferentes tipos (seguros e Internet) y “resúmenes técnicos de los principales actos del foro y conferencias”. (Ver gráfico 9.13 y anexo 9.2.11).

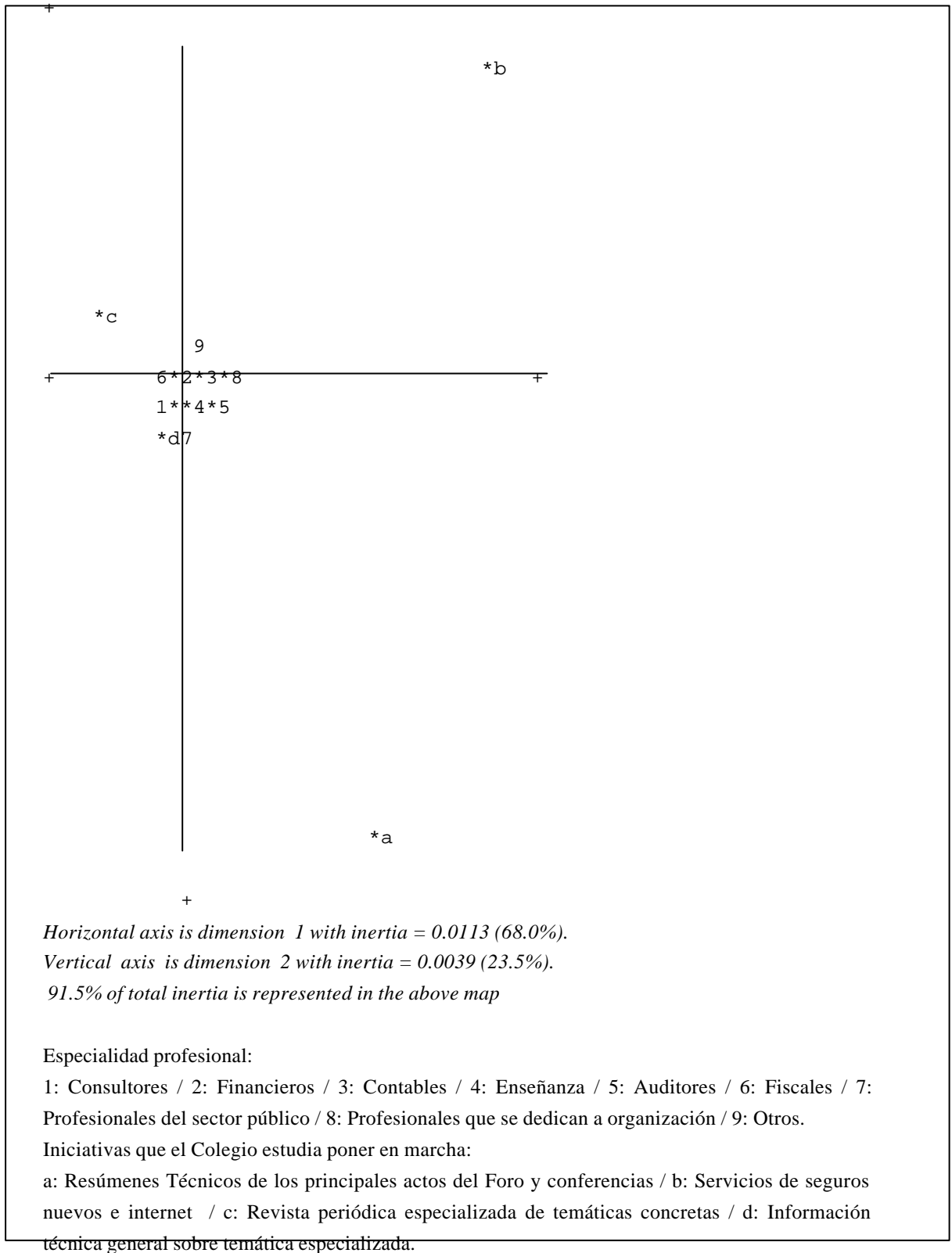


Gráfico 9.13. Gráfico que muestra el resultado del análisis de la valoración de nuevas iniciativas que el Colegio está estudiando poner en marcha.

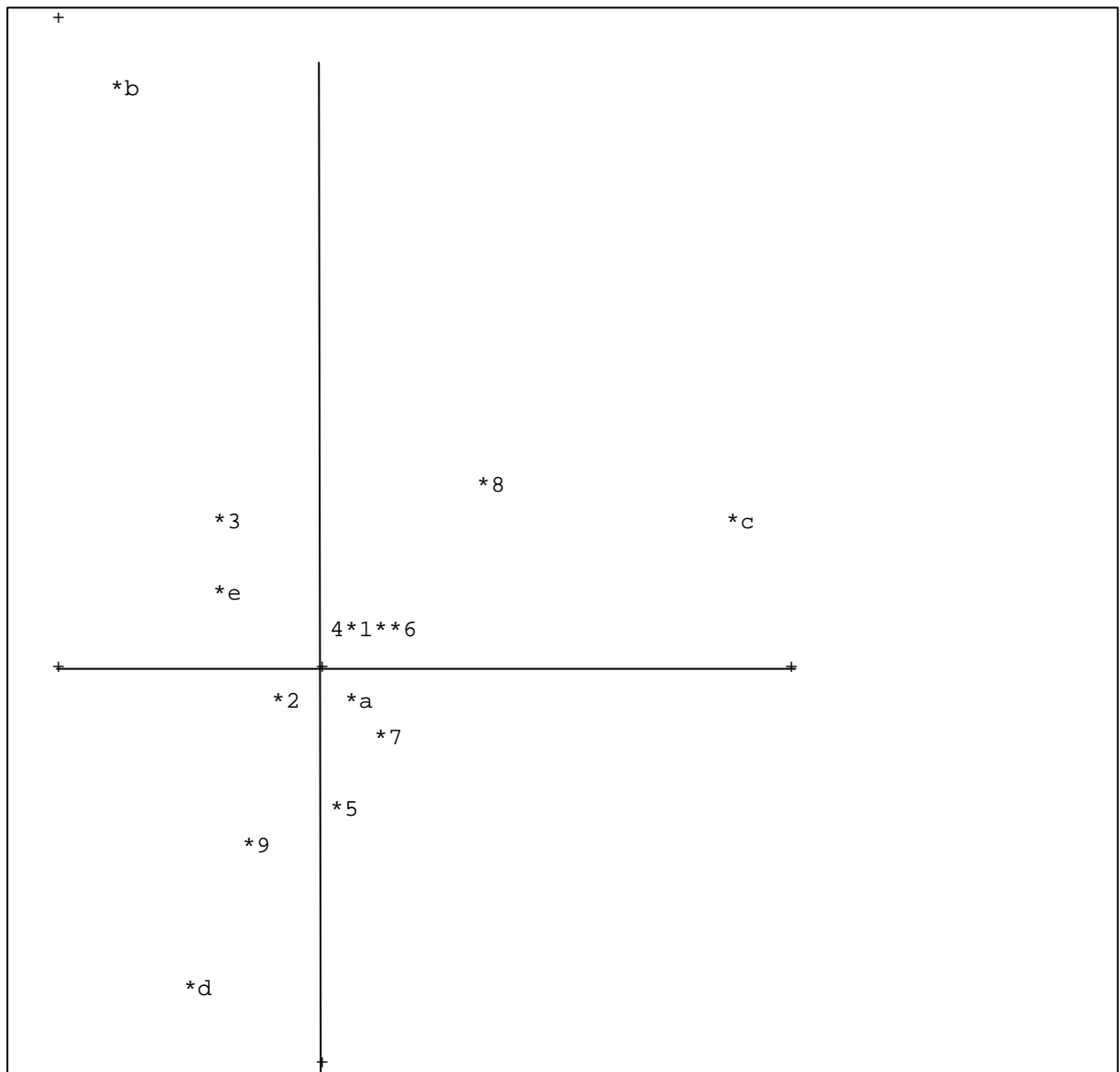
9.4.4. Valoración de la imagen del Colegio

En este apartado se han diferenciado tres cuestiones. En primer lugar, se pide que el colegiado especifique cuál es la imagen que cree que tiene el Colegio ante la sociedad. En segundo lugar, se pide qué espera el colegiado del Colegio. Por último, cuáles son los motivos que llevaron al colegiado a colegiarse.

Analizando las respuestas a la pregunta de qué imagen creen que tiene el Colegio, a nivel global (ver tabla 9.4) tenemos: el 40% de los encuestados creen que el Colegio tiene una buena imagen por la gestión que realiza, sólo un 12% creen que es líder de opinión, y un 11% consideran que el Colegio no tiene imagen ante la sociedad. Hay que tener en cuenta que un 37% no han respondido a esta cuestión, por lo que se podría pensar que una gran parte del colectivo no puede definir la imagen del Colegio. Si se analiza la respuesta teniendo en cuenta las especializaciones profesionales, cabe señalar que la mayoría de los grupos profesionales responden que el “Colegio tiene buena imagen por su gestión”. Discrepa la opinión de los profesionales del sector público que opinan mayoritariamente que el colegio “tiene mala imagen porque se cree que no sirve para nada”. El grupo de los otros profesionales se identifica con imagen no definida. (Ver gráfico 9.14 y anexo 9.2.12).

<i>Valoración de la imagen del Colegio</i>	<i>Total</i>
Tiene buena imagen por la gestión	40%
Tiene buena imagen como líder de opinión – influyente en el mundo empresarial y económico	12%
Tiene mala imagen porque se cree que no sirve para nada	11%
No contesta	37%

Tabla 9.4. Porcentaje de respuesta sobre la imagen del Colegio que tiene el colegiado



Horizontal axis is dimension 1 with inertia = 0.1258 (39.6%)

Vertical axis is dimension 2 with inertia = 0.1181 (37.1%)

76.7% of total inertia is represented in the above map

Especialidad profesional:

1: Consultores / 2: Financieros / 3: Contables / 4: Enseñanza / 5: Auditores / 6: Fiscales / 7: Profesionales del sector público / 8: Profesionales que se dedican a organización / 9: Otros.

Imagen del Colegio ante la sociedad:

a: Tiene buena imagen por su gestión / b: Tiene buena imagen como líder de opinión - influyente en el mundo empresarial y económico / c: Tiene mala imagen porque se cree que no sirve para nada / d: Imagen no definida / e: No opina.

Gráfico 9.14. Gráfico que muestra el resultado del análisis de la opinión del colegiado sobre cuál cree que es la imagen del Colegio ante la sociedad y de la administración en general

Referente a los objetivos fundamentales que el colegiado cree que debería afrontar el Colegio en un futuro inmediato tenemos, a nivel global para todo el colectivo (ver tabla 9.5): en primer lugar, se considera que el Colegio tendría que ser una entidad prestataria de servicios de calidad a sus miembros; en segundo lugar, tiene que ser una entidad de defensa de la identidad y de los estatutos de los economistas; y, finalmente, el Colegio debería ser una entidad de gran proyección e influencia en la vida pública.

<i>Objetivos fundamentales del CEC</i>	<i>Total</i>
Prestación de servicios de calidad	4,52
Defensa de la identidad y de los estatutos de los economistas	3,69
Entidad de gran proyección e influencia en la vida pública	3,10

Nota: La puntuación es de 0 a 5, siendo el 5 el valor más importante.

Tabla 9.5. Valoración de los objetivos fundamentales que el colegiado espera del Colegio

Si se analiza por separado para los diferentes grupos profesionales, cabe señalar que hay unanimidad en todos los grupos en decir que el objetivo principal del Colegio debería ser la “prestación de servicios de calidad”. Tan sólo el grupo de fiscales concede igual peso a los “servicios de calidad “ que al hecho de que el “Colegio se convierta en una entidad de defensa de la identidad y de los estatutos de los economistas”. El gráfico 9.15 nos informa también de cada grupo del segundo tanto por ciento más elevado en caso que sea relevante, es decir, que quede por encima de la media. Así, podemos ver que para los profesionales financieros y para la organización, el hecho de que el “Colegio se convierta en una entidad de defensa de la identidad y de los estatutos de los economistas” es muy importante; y, por otra parte, para los profesionales de la enseñanza y para los que se dedican a otras especialidades, el papel de la entidad como “entidad de gran proyección e influencia en la vida pública” es también relevante. (Ver anexo 9.2.13).

Por último, a la pregunta sobre los motivos que llevaron al colegiado a asociarse con el Colegio, se realizó una respuesta abierta, por lo que no se ha cuantificado con la técnica del análisis de correspondencias. De las respuestas obtenidas destacan los motivos de la información que se puede recibir del colegio, que

permite estar al día de la profesión, y por corporativismo (ver tabla 9.6).

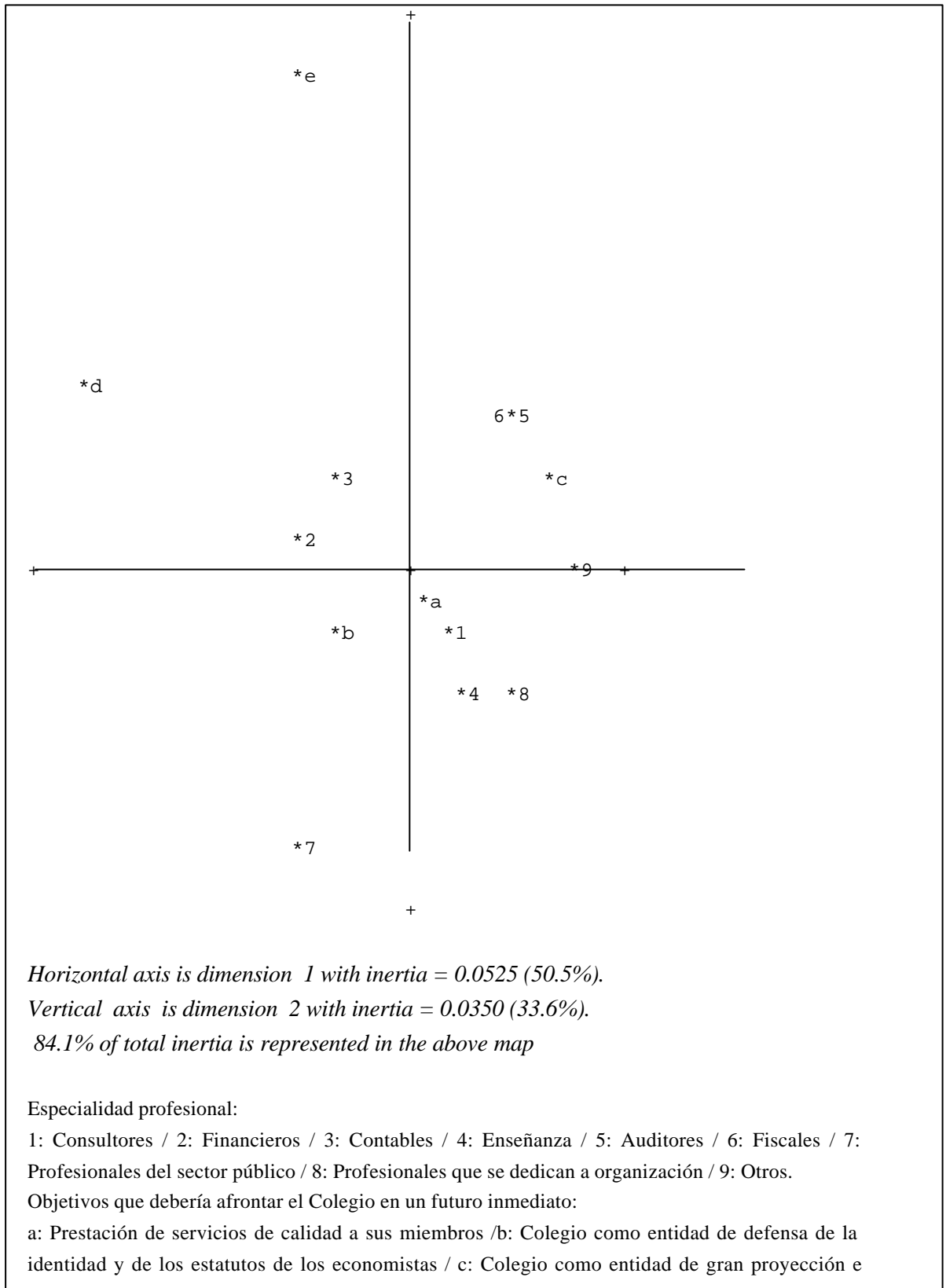


Gráfico 9.15. Gráfico que muestra el resultado del análisis de la opinión de los

colegiados sobre los objetivos fundamentales que creen que debería afrontar el Colegio en un futuro inmediato.

<i>Motivos de colegiación</i>	<i>Porcentaje</i>
Para acceder a la información de la profesión	26,71%
Por corporativismo	13,74%
Para acceder a formación especializada	12,97%
Para ejercer la profesión	11,45%
Para recibir respaldo en el ejercicio de la profesión	11,45%
Para acceder a los servicios del CEC	9,92%
Para acceder a la comunicación con otros profesionales	8,39%
Bolsa de trabajo	7,63%
Por ningún motivo en especial	3,05%
Por ser un punto de opinión de temas actuales	1,52%
TOTAL	106,83%

Nota: El porcentaje total es superior al 100% porque hay colegiados que se colegiaron por más de un motivo a la vez.

Tabla 9.6. Tabla que muestra las respuestas que el colegiado da como principales motivos que le llevaron a colegiarse.

9.5. Conclusiones generales del estudio empírico

La profesión del economista está caracterizada por ser una profesión múltiple, es decir, que el licenciado, en las diferentes licenciaturas de Ciencias Económicas y Empresariales, puede especializarse profesionalmente en una gran diversidad de campos económicos y sociales. Esto hace que se puedan diferenciar segmentos dentro de la misma profesión en función de la especialización profesional. Dado que cada ámbito de actuación profesional tiene características y problemáticas propias, estos segmentos de actividad no tienen porqué coincidir en cuanto a objetivos y prioridades profesionales. No obstante, la profesión en todo su conjunto, está representada en el caso español, por una única organización que son los colegios profesionales de economistas. Éstos son corporaciones de derecho público sin ánimo de lucro. Como organizaciones no lucrativas, los colegios de economistas no tienen por objetivos principales obtener beneficios económicos,

sino beneficios sociales. En este caso, dirigidos a satisfacer a su colectivo, ya sea realizando aquellas actividades y servicios que el colegiado necesita para mejorar el ejercicio de su especialidad profesional (o para que se sienta satisfecho); o bien, defendiendo la profesión estableciendo, por ejemplo, medidas contra el intrusismo profesional. Los sistemas de información para el control de la gestión de estas corporaciones tienen que estar dirigidos, entre otras cosas, a la estructura organizativa y también a sus objetivos. Esto puede requerir el uso de indicadores monetarios y no monetarios, siendo los no monetarios los que pueden informar de los beneficios sociales que las corporaciones pueden ofrecer a cada uno de los segmentos de especialización profesional que forman los colegiados economistas. Este capítulo pretende aportar evidencia para conocer si cada uno de los segmentos de actividad profesional que ejercen los economistas tienen objetivos múltiples y necesidades diferenciadas sobre lo que les puede ofrecer la corporación que les representa y también, evidencia de las valoraciones que cada uno de estos segmentos hace sobre las actividades, servicios y organización de la corporación. Por esto, se ha desarrollado el resultado de un estudio empírico realizado con el fin de obtener información sobre la satisfacción, la opinión y las necesidades de los colegiados de economistas por tipo de especialidades profesionales. De esta manera, se puede conocer la importancia de la diversificación de los colegios de economistas en función de su colectivo, y la conveniencia de adaptar los sistemas de información sobre la gestión de sus órganos de gobierno a la especialización profesional.

De acuerdo con los datos obtenidos, la participación de los colegiados en las actividades y servicios del Colegio es baja, por lo que se podría considerar al colegiado como poco activo. Los diferentes segmentos de especialización profesional que integran el colectivo del economista no valoran de la misma manera las actividades y los servicios que la corporación les ofrece. Sin embargo, todo el colectivo de profesionales, valora los servicios relacionados con la función de información que el Colegio puede hacer sobre las novedades de cada especialidad, vía publicaciones periódicas o específicas, y vía sesiones temáticas informativas o de debate. Se reafirma esta conclusión, con los motivos que llevaron a los colegiados a hacerlo, siendo el principal el hecho de poder acceder más fácilmente a la información de la profesión. También se valora, ligado con el anterior, el servicio de formación continuada de cada una de las especializaciones en las que los economistas pueden trabajar. Se podría decir, pues, que dado que el colectivo encuestado responde favorablemente a las actividades y a los servicios especializados en función de su actividad profesional y, además, lo expresa explícitamente en las respuestas abiertas, el Colegio tiene que especializarse en las actividades y servicios que el Colegio pueda hacer, y

apartarse de la generalización de actividades. Se puede concluir diciendo que la formación y la información son consideradas como una de las partes más importantes para todo profesional, sea cuál sea la especialización a la que se dedique. También hay que mencionar que el Colegio está sirviendo positivamente al colectivo que integra porque la imagen que éste tiene de él es positiva. Como objetivo principal que el profesional quiere obtener de la corporación que le representa, es: en primer lugar, la prestación de servicios de calidad; en segundo lugar, una entidad de defensa del colectivo; y, en tercer lugar, una entidad de gran proyección e influencia en la vida pública.

CAPÍTULO 10. RESUMEN Y CONCLUSIONES

10.1. Introducción: Objetivos y metodología

Esta investigación ha identificado los instrumentos de contabilidad de gestión que los gestores de las ONL, y más concretamente de los colegios de economistas de España, utilizan y pueden utilizar como sistemas de información para el control de la gestión y para la mejora de su eficiencia, eficacia y economía.

Para realizar esta identificación, ha sido necesario revisar los antecedentes en la literatura de organización y contable en sistemas de información de control de gestión con el fin de conocer las variables que los académicos consideran que un sistema de información y de control debe incluir, así como de los diferentes instrumentos de contabilidad de gestión que los académicos han propuesto. La mayor parte de la literatura, y la literatura más antigua, está centrada en organizaciones lucrativas. No ha sido hasta mediados de este siglo, cuando las ONL han experimentado un gran desarrollo y cuando los académicos han dedicado sus esfuerzos en conocer la situación y las necesidades en sistemas de control de las organizaciones del sector no lucrativo. Los académicos, en general, han tomado de referencia las investigaciones que se habían hecho ya para organizaciones lucrativas y las han adaptado a las organizaciones no lucrativas, una vez analizadas y especificadas las diferencias y las particularidades de este sector y de sus organizaciones.

Dado que el interés final era centrarnos en los colegios profesionales de economistas, se ha realizado previamente una revisión histórica de los colegios profesionales, en general sin especificar profesión, y también de la situación actual en España en cuanto a legislación, sobre todo teniendo en cuenta que en los últimos años han sufrido un cambio en este campo impulsado por la entrada de España en la Comunidad Económica Europea y por corrientes liberalizadoras, condicionando ambos factores su ámbito y marco de actuación. Finalmente, se ha realizado una revisión histórica más específica de los colegios de economistas de España, desde su nacimiento hasta la actualidad.

Dado que estas corporaciones integran los licenciados en Ciencias Económicas y Empresariales, se ha estudiado la evolución de las facultades donde se pueden cursar estos estudios, y los planes de estudio, ya que supeditan la formación de los futuros economistas. Se ha revisado históricamente la evolución de la profesión, y la evolución que ha tenido a nivel social y laboral, siendo una profesión marcada por una gran cantidad de especializaciones profesionales que puede ejercer.

Posteriormente, nos hemos centrado en la situación, evolución y problemática actual de los colegios de economistas en sí. Se ha analizado la evolución del crecimiento de los colegiados, se ha definido y descrito qué son estas corporaciones, y qué actividades y servicios ofrecen.

Se han realizado tres estudios empíricos: el primero dirigido a los gestores de los colegios de economistas, para conocer la situación y el nivel de implantación de instrumentos de control de gestión y sobre todo los que la contabilidad de gestión ofrece. Se han tabulado los resultados con un análisis bivariable con variables cualitativas y se han utilizado las Tablas de Contingencia. El segundo estudio se ha centrado en el análisis de la situación a nivel también de instrumentos de contabilidad de gestión de determinadas asociaciones inglesas que están destinadas a profesionales que ejercen en especialidades que en España pueden realizar los economistas, analizando la relación entre el sistema de control y los instrumentos de contabilidad de gestión que estas organizaciones utilizan con el grado de satisfacción que los gestores obtienen con su uso; y por otra parte, analizar si éstos tienen algunos efectos en el éxito de la asociación. El resultado de la encuesta ha sido corroborado con el análisis de las memorias de actividad de las Instituciones. El tercer estudio estaba dirigido a los usuarios de los colegios de economistas, para ver el nivel de calidad de los servicios y actividades que el colegio les ofrece, cuál es su opinión y los efectos de la profesionalidad múltiple que los caracteriza. Se han tabulado los resultados con un análisis multivariante con la técnica del análisis de correspondencias, trabajando siempre con dos grupos de variables cualitativas. La variable constante ha sido la especialización profesional, de la que se han diferenciado nueve en función del directorio colegial y de los resultados de la encuesta. La variable no constante ha sido la cuestión realizada.

El objetivo de este capítulo es concretar los resultados obtenidos para cada uno de los capítulos, teniendo en mente los objetivos que en el capítulo de introducción nos habíamos marcado. Por último, se proponen futuras áreas de estudio.

10.2. Resultados obtenidos y conclusiones

El objetivo de este apartado es trasladar las conclusiones obtenidas en cada capítulo al caso específico de los colegios de economistas de España. Así pues, una vez identificados los problemas que dan origen a esta investigación, revisados los antecedentes que hay en la literatura en organización y en contabilidad, los antecedentes en literatura de entidades no lucrativas, la revisión histórica y la

situación actual en colegios profesionales de economistas en España, y también una vez analizados los resultados obtenidos de los estudios empíricos desarrollados, se han unificado todas las conclusiones a las que se ha llegado. Las conclusiones se han agrupado en dos grupos: por un lado, sobre los instrumentos de contabilidad de gestión de los colegios de economistas; y, por otro, sobre los colegios profesionales en España y la profesión de economista.

10.2.1. Implantación de los instrumentos de contabilidad de gestión como sistemas de información para el control de la gestión en los colegios de economistas de España.

Primera conclusión.

Se han desarrollado en el capítulo segundo las tres corrientes principales en sistemas de información para el control de la gestión de las organizaciones. No existe una corriente que predomine, pero cada una de ellas se ha mostrado crítica con la anterior y ha intentado aportar nuevas variables para conseguir un sistema de control más óptimo.

Así, los sistemas mecanicistas y formales, tienen en cuenta los aspectos racionales y formales de la organización. Están desarrollados por la teoría clásica¹⁵⁴. Un avance dentro de la misma corriente llega en manos de la teoría de la contingencia¹⁵⁵. En esta teoría, y dentro de la corriente mecanicista, se analizan los efectos sobre los sistemas de control de variables contingentes (tecnología, entorno y estructura)¹⁵⁶. Posteriormente, se incorporan a los estudios los efectos sobre las variables contingentes de otras variables relacionadas con la organización: competencia, relación entre la estructura y el control interpersonal y administrativo con el presupuesto, los efectos del entorno sobre las estructuras de la organización, la eficacia, el efecto de la toma de decisiones, las relaciones de poderes, el entorno estable o dinámico, el efecto conjunto del tamaño, la tecnología, el entorno, la estructura y los miembros de la organización, los efectos de la incertidumbre del entorno, las relaciones internas de la organización y la

¹⁵⁴ Taylor (1911), Fayol (1949), Gulick y Urwick (1937), Thompson (1967), Anthony (1965), Anthony y Vancil (1972).

¹⁵⁵ Desarrollada por Burns y Stalker (1961), Thompson (1967), Woodward (1965) y Lawrence y Lorsch (1967).

¹⁵⁶ Así, se analiza el efecto de la tecnología; Lawrence y Lorsch (1967) y Burns y Stalker (1961) analizan los efectos del entorno; Lawrence y Lorsch (1975), Watson (1975) y Waterhouse y Tiessen (1978) analizan los efectos de la estructura.

estructura descentralizada¹⁵⁷.

El segundo sistema se centra en aspectos psicosociales e incorpora al diseño de los sistemas de control los factores psicosociales de la organización, analizando el comportamiento de los individuos de la organización y su participación en la organización. Es el caso de las corrientes basadas en las relaciones humanas¹⁵⁸, y en el que más tarde se estudia el propio individuo por sí mismo y los efectos sobre los sistemas de control¹⁵⁹. Se incorpora en esta corriente la toma de decisiones como factor clave en el diseño del sistema de control teniendo en cuenta los aspectos psicosociales. Es el caso de las corrientes basadas en los recursos humanos¹⁶⁰. Dentro de este grupo hay una tercera línea de investigación que considera la organización como un sistema abierto condicionado por el entorno activo y en cambio constante. Es la teoría de los sistemas abiertos¹⁶¹.

Finalmente, el tercer gran sistema es el que se centra en los aspectos culturales y antropológicos de la organización. Consideran la organización como un sistema social e incorporan la cultura como factor clave en el diseño del sistema de control, siendo el motor que orienta el comportamiento individual hacia el cumplimiento de los objetivos de la organización. Se requiere, sin embargo, la actuación de los órganos de gobierno para que colaboren en la modificación de la cultura organizativa de dicha organización. Esta actuación, y también la de todos los miembros de la organización, y la propia cultura, están condicionadas por el entorno en el que se mueve la organización. Esta corriente es muy amplia en investigaciones: se analiza cómo diseñar un sistema de control eficiente valorando

¹⁵⁷ Así, Khandwalla (1972) analiza los efectos de la competencia; Bruns y Waterhouse (1975) analizan la relación entre la estructura y el control interpersonal y administrativo con el presupuesto; Pennings (1975) analiza los efectos del entorno sobre las estructuras de la organización; Hayes (1977) analiza la eficacia y los efectos sobre las variables contingentes; Gordon y Miller (1976) analizan el efecto de la toma de decisiones; Bariff y Galbraith (1978), las relaciones de poderes; Amigoni (1978) analiza los efectos del entorno estable o dinámico; Bobbit y Ford (1980) analizan los sistemas de control analizando el efecto conjunto del tamaño, la tecnología, el entorno, la estructura y los miembros de la organización. Chenhall y Morris (1968) analizan los efectos de la incertidumbre del entorno, las relaciones internas de la organización y la estructura descentralizada.

¹⁵⁸ Desarrollados por Hofstede (1968), Searfoss (1976), Ivancevic (1976).

¹⁵⁹ Stedry (1960), Steers (1977), Laeler y Rhode (1976), Porter, Lawler y Hackman (1985), Argyris (1964).

¹⁶⁰ Desarrollados por Driver y Mock (1975), Hopwood (1978), Prakash y Rappaport (1977), Macintosh (1981), Libby y Lewis (1982) y Nutt (1986).

¹⁶¹ Desarrollada por Argyris (1964), Katz y Kahn (1966), Thompson (1967), Hofstede (1968), Lowe y Tinker (1977), Ansari (1977, 1979) y Amey (1979a, 1979b).

los diferentes efectos y relaciones de la cultura de la organización y de sus miembros¹⁶², siendo la cultura una variable interna de la organización¹⁶³; o bien, se analizan los efectos de la cultura en los sistemas de control cuando la cultura se considera una metáfora dentro de la organización¹⁶⁴.

Así pues, y como primera conclusión global, podemos decir que las diferentes corrientes y líneas de investigación se han puesto de acuerdo en aceptar que las organizaciones requieren sistemas de información para el control de su gestión, siendo, por excelencia, los instrumentos de contabilidad de gestión, sobre todo cuando se puede medir cuantitativamente los resultados de la organización. La tendencia es utilizar sistemas formales con indicadores cuantitativos, cuando los objetivos son claros, cuando es posible medir el resultado y se reconoce fácilmente el resultado de una acción, y cuando las decisiones son repetitivas. A medida que crece la incertidumbre ligada al dinamismo, la heterogeneidad y la hostilidad del entorno, es necesario que las organizaciones diseñen sistemas de control formal más flexibles y también sistemas de control informales, teniendo en cuenta variables externas e internas a la organización, cualitativas, financieras y no financieras.

Trasladando esta conclusión al caso específico de los colegios de economistas de España¹⁶⁵, podemos concluir que estas organizaciones utilizan como instrumentos de información de control de su gestión los instrumentos de contabilidad de gestión de tipo formal, cuantitativos, y financieros. Mayoritariamente, obtienen la información sobre los resultados de su gestión con la contabilidad financiera y el presupuesto. A medida que crecen en número de colegiados sofistican el sistema de costes que utilizan, aunque quienes calculan costes utilizan sistemas parciales de costes directos, obteniendo el coste de determinadas actividades, básicamente las que tienen carácter comercial porque tributan por impuesto de sociedades y tienen que hacer la declaración fiscal correspondiente y también, para obtener el precio de venta. La mayoría realizan la memoria de actividades anuales con el fin de informar a su colegiado del uso de los recursos obtenidos. No planifican a largo plazo. No tienen formalizados indicadores no financieros que informen de variables clave para la gestión del colegio.

¹⁶² Ouchi (1979), Collins (1982), Kerr y Slocum (1987) y, Fisher (1995).

¹⁶³ Young (1979), Inzerilli y Rosen (1983), Wilkins y Ouchi (1983) Flamhotz (1983), Schein (1984), Flamholtz, Das y Tsui (1985), Jaeger y Baliga, (1985).

¹⁶⁴ Pondy y Mitroff (1979), Cooper, Hayes y Wolf (1981), Smircich (1983), Allaire y Firsirotu (1984), Schein (1992) y, Langfield-Smith (1995).

¹⁶⁵ Ver el capítulo séptimo, apartado 7.5.2.

Segunda conclusión.

También del capítulo tercero se ha podido concluir que los académicos se ponen de acuerdo al afirmar que una de las características que hace diferente a una organización no lucrativa de una que tiene ánimo de lucro, son los objetivos que tiene. Así, una ONL que, naturalmente, no puede tener pérdidas si quiere ser viable, el objetivo prioritario es de índole social. Se hace necesario que con los recursos de que dispone pueda ofrecer el máximo de servicios a sus usuarios, servicios que les satisfagan (sobre todo cuando coinciden con los financiadores). Muchas veces estos servicios no son de consumo para sus usuarios sino que son servicios para la sociedad, o de índole altruista. Esto implica una problemática en el momento de valorar el resultado de la gestión realizada, puesto que estos objetivos sociales pueden ser, y suelen ser, difíciles de cuantificar. También las ONL se caracterizan por estar gestionadas por voluntarios o por gente no profesionalizada en el campo de la gestión, por lo que los procesos de planificación y de control son inexistentes o mínimos, o los necesarios para cumplir la normativa; y, en general, se les ha dado poca importancia por parte de sus gestores debido a la propia inexperiencia¹⁶⁶. En un momento en el que los recursos económicos son cada vez más difíciles de obtener, si las ONL quieren sobrevivir, éste es uno de los primeros cambios a introducir. También se ha hablado de la incongruencia de objetivos entre los miembros de las organizaciones y las dificultades que conlleva en la gestión.

Esta conclusión no sería trasladable por completo a los colegios de economistas dado que las Juntas de Gobierno, que serían los voluntarios que gestionan los colegios, son economistas, por lo que sí son profesionales de la gestión. En cuanto a los objetivos, están marcados por la Junta de Gobierno y aprobados por el colegiado en las Asambleas de colegiados. Los instrumentos de control exigidos por la normativa son el presupuesto y la contabilidad financiera. Los recursos que gestionan están en función del volumen de colegiados, y con el presupuesto se refleja un objetivo¹⁶⁷ económico de no obtener déficit, muchos colegios tienen por objetivo económico obtener un beneficio cero, y como objetivo social, realizar el máximo de actividades y servicios posibles para que el usuario esté satisfecho. Hay objetivo económico positivo en el caso de que el colegio quiera incrementar las infraestructuras y comprar por ejemplo un local social.

Tercera conclusión.

También del capítulo tercero se ha podido concluir que hay diversidad de

¹⁶⁶ Ver el estudio empírico desarrollado por Ashford (1989) en el apartado 4.4.

opiniones en los investigadores en materia de control de gestión específico para las ONL. Por un lado, hay quien considera que no hace falta desarrollar literatura específica para las ONL y que se podrían utilizar todos los estudios realizados para el resto de organizaciones. Hay quien, en cambio, potencia el análisis específico en materia de control de gestión para las ONL por ser unas organizaciones con objetivos muy diferentes, más sociales que económicos, los cuales condicionan cualquier toma de decisiones y la estructura interna, que ofrecen servicios intangibles, con grupos de interés diferentes, con dependencia inferior de los clientes, con fiscalidad propia, sistema de financiación que puede ser diferente, en el que dominan profesionales en su gestión a veces poco orientados a la gestión, con diferencias en la manera de gobernar la organización, a menudo con mucha influencia política porque sus gestores están elegidos democráticamente, y están condicionados por la voluntad de sus electores. Todos estos hechos hacen que las ONL se tengan que gestionar y controlar con sistemas propios. Otros autores creen que tan sólo hay que hacer pequeñas adaptaciones a los sistemas de control que el resto de organizaciones utilizan.

Los instrumentos que utilizan los colegios de economistas de España son los mismos que podrían utilizar las organizaciones lucrativas, adaptados a las propias características internas de tamaño, volumen de presupuesto, organización interna, volumen de trabajadores, y objetivos de la Junta de Gobierno¹⁶⁸.

Cuarta conclusión.

En el capítulo cuarto se han estudiado los diferentes instrumentos de contabilidad de gestión que las ONL pueden utilizar como sistemas de control de gestión. Se ha hablado de los instrumentos tradicionales de contabilidad de gestión, que son la contabilidad financiera, la contabilidad analítica y el presupuesto. En el caso español, y para las fundaciones y las ONL de utilidad social, es obligatorio utilizar la contabilidad financiera por partida doble, y el presupuesto. Éste, en función del tamaño de la organización, deberá estar realizado por programas de actividad. El ICAC recomienda el uso de la contabilidad analítica.

Los colegios de economistas de España utilizan de manera formalizada instrumentos de contabilidad de gestión a corto plazo, con la contabilidad financiera y el presupuesto. La contabilidad financiera se realiza por partida doble, bajo los criterios del PGC¹⁶⁹. El presupuesto¹⁷⁰ se hace por costes por naturaleza,

¹⁶⁷ Ver el capítulo séptimo, apartado 7.5.2.5.

¹⁶⁸ Ver el capítulo séptimo.

¹⁶⁹ Ver el capítulo séptimo, apartado 7.5.2.1.

se confecciona de forma incremental y utiliza de referencia los objetivos anuales y los resultados reales históricos. Sólo se utiliza el presupuesto flexible en casos muy extraordinarios. No se utiliza el presupuesto por programas. En cuanto al sistema de costes, está muy poco desarrollado. Se usa la clasificación de costes directos e indirectos, pero solamente se calculan los costes de las actividades que entran a formar parte de actividades lucrativas y que se tienen que declarar a efectos fiscales. En este caso, para evitar impuestos, se hacen las imputaciones correspondientes de costes indirectos, en general bajo criterios de volumen, como horas de dedicación y volumen de ocupación.

Quinta conclusión.

También en el capítulo cuarto se ha propuesto un modelo de planificación estratégica para las ONL con seis fases, el cual requiere un análisis exhaustivo de la situación interna y externa de la organización, del futuro que se quiere para ella, de su misión y objetivos y del diseño de las políticas apropiadas para cumplir esta misión. Las políticas van acompañadas de planes de acción, planes financieros y de recursos. Para conocer el grado de consecución, hay que utilizar los instrumentos de información anteriores y, llegada la realidad, hay que evaluar la gestión realizada con la información obtenida y la que se había previsto. La evaluación tiene que ir seguida de la toma de medidas correctoras.

Se han desarrollado en el mismo capítulo, diferentes estudios empíricos o cualitativos que explican los efectos de la implantación de la planificación estratégica sobre la gestión. Todos ellos coinciden en señalar que una implantación correcta de un plan estratégico favorece y facilita la gestión de las ONL, y también aporta resultados positivos a nivel económico, no sólo a nivel de beneficio sino también en un reparto más eficaz y eficiente de los recursos obtenidos, por lo que mejora la satisfacción de los usuarios porque ven cumplidos, entre otros, sus objetivos sociales.

Se ha analizado en el capítulo noveno, la evolución y las actuaciones que realizan asociaciones inglesas en el campo relacionado con el mundo de la economía y la empresa. Todas ellas concluyen en los efectos positivos de la formalización y sofisticación de los instrumentos contables como sistemas de información para el control de la gestión, sobre la mejora en la calidad de los servicios ofrecidos por la asociación e, incluso, en la calidad del propio trabajo de la organización. El hecho de tener implantado un sistema de control de la gestión, entendiéndose como tal un

¹⁷⁰ Ver el capítulo séptimo, apartado 7.5.2.4.

sistema de planificación, evaluación, control y seguimiento de las actuaciones y resultados, y toma de medidas correctoras, les ha permitido identificar claramente cuál es la misión de la organización y sus objetivos, han venido seguidos de un plan de actuaciones que todos los miembros de la organización conocen y comparten; y también les ha permitido obtener información más rápida de las variables internas y externas de la organización y, por lo tanto, facilitar la gestión a los órganos gestores. Éstos confirman que el sistema de información para el control de la gestión es una de las claves del incremento de asociados pese a que no se atreven a afirmar que sea una consecuencia directa de su implantación. Sin embargo, sí afirman que les ha permitido mejorar el grado de eficiencia, de eficacia y de economía en la gestión de los recursos disponibles.

Centrándonos en los colegios de economistas, y teniendo en cuenta los resultados del estudio empírico desarrollado en el capítulo séptimo, podemos concluir que estas organizaciones no utilizan, en general, la planificación estratégica como herramienta de gestión. Es decir, no tienen planes de actuación a largo plazo, sino que se gestionan a partir del presupuesto a corto plazo. En cuanto a la misión y los objetivos, no están demasiado desarrollados. En todo caso, existe una conciencia generalizada en el objetivo de conseguir un incremento de número de colegiados y de conseguir unos colegios de prestigio y que sean prestatarios de servicios de calidad a sus usuarios. Sus gestores coinciden en señalar que es importante implantar instrumentos de contabilidad de gestión pero que está muy condicionado al tamaño del colegio, medido éste por número de colegiados, y al mismo tiempo, por volumen de presupuesto.

Sexta conclusión.

En el capítulo cuarto, se ha propuesto que las ONL utilicen sistemas de indicadores financieros, obteniendo la información cuantitativa de la contabilidad de gestión, y también indicadores no financieros y cualitativos. Las organizaciones pueden reflejarlo en un único instrumento, como es el cuadro de mando integral. Una de las ventajas de su utilización se deriva de que las ONL no sólo tienen objetivos económicos sino también sociales, y los instrumentos tradicionales no ofrecen la información suficiente para el control de la gestión y para la planificación a largo plazo, ni informan del grado de satisfacción de los usuarios, ni de los trabajadores, ni del funcionamiento de los procesos internos.

Los colegios de economistas de España utilizan indicadores no financieros¹⁷¹ que

¹⁷¹ Ver el capítulo séptimo, apartado 7.5.4.

informan de la evolución en número de colegiados, del incremento de actividades y servicios ofrecidos, y de la evolución de las subvenciones. No se tiene en cuenta el nivel de satisfacción del usuario, ya que no se realizan encuestas de opinión periódicas, pero sí se intenta conocer el motivo de las bajas, y se hacen encuestas para todos los cursos de formación. En función del tamaño, la formalización de los indicadores está más sofisticada. De los treinta colegios de economistas que hay en España, salvo tres, el resto no han formalizado los indicadores que informan del resultado de su gestión con un cuadro de mando integral. Los gestores de los colegios, pese a reconocer que con su implantación mejoraría el nivel de información y facilitaría la gestión, el tamaño del colegio se considera clave como para justificar la no implantación del mismo. No se tienen de referente los indicadores de otros colegios.

Cabe señalar que los resultados obtenidos, a nivel de instrumentos de contabilidad de gestión que se han mencionado anteriormente, son en función de la mayoría de colegios, pero las conclusiones varían para colegios con más de dos mil quinientos colegiados, que son sólo cuatro colegios, y que gestionan un presupuesto superior a los cien millones de pesetas. En este caso, hay personal en plantilla contratado y al que hay que gestionar, estando la media situada en trece personas. Para estos colegios, los instrumentos de contabilidad de gestión son más formalizados y más amplios. Así, contra más volumen de presupuesto, más personal tiene el colegio, más profesionalizada está la gestión, y más formalizados están los sistemas de información. Utilizan contabilidad analítica por centros de coste y calculan los costes de las actividades y servicios con unas imputaciones más formalizadas. Calculan periódicamente los costes y la evolución del presupuesto, presentando resultados ante la Junta no sólo de forma anual. Utilizan indicadores no financieros y tres colegios tienen implantado el cuadro de mando integral (y uno del grupo de más de mil colegiados). Tan sólo planifican a largo plazo dos colegios de este grupo (y uno que tiene entre cuatrocientos cincuenta y uno, y novecientos noventa y nueve colegiados).

10.2.2. Profesión del economista y de los colegios profesionales de economistas en España.

Séptima conclusión.

En el capítulo quinto se han definido los colegios profesionales en España como corporaciones de derecho público por los servicios que ofrecen a los ciudadanos. Tienen personalidad jurídica y plena capacidad para el cumplimiento de sus objetivos. Son colegios de pertenencia obligatoria y se puede colegiar quien tenga

la titulación académica o profesional correspondiente, aunque hay colegios voluntarios y colegios de profesiones con título administrativo. Están regulados por la Ley 7/1997, de 14 de abril, que sustituye la primera Ley de 13 de febrero de 1974, reformada por la Ley 74/1978, de 26 de diciembre.

El TDC presenta un informe en junio de 1992 donde pide y exige la liberalización de los servicios, teniendo en cuenta el nuevo marco con la entrada de España en el Mercado Común. Este informe es el inicio de una fuerte corriente liberalizadora que condiciona, y prácticamente obliga, al gobierno a cambiar la Ley de colegios profesionales. Con la nueva Ley se permite la colegiación única para ejercer en cualquier zona del territorio nacional (excepto los procuradores), se somete a los colegios y a las profesiones a las leyes sobre la defensa de la competencia, se elimina la facultad de las corporaciones profesionales de fijar o dictar honorarios mínimos, se vacía de contenido económico el visado que utilizaban arquitectos, aparejadores y algunos ingenieros, y siguen vigentes los aranceles de notarios, corredores de comercio, de la propiedad y mercantiles. Estas reformas no afectan por igual a todos los colegios profesionales, y básicamente afectan a abogados, médicos, arquitectos e ingenieros, pues son profesionales colegiados al cien por cien. Para el resto de profesionales con escaso nivel de colegiación, y entre ellos los economistas, no tiene incidencia efectiva, puesto que de hecho, el precio de sus servicios ya queda regulado por el propio mercado y no por tarifas mínimas porque gran parte del colectivo no está colegiado.

Octava conclusión.

En el capítulo sexto, se han descrito las características de los licenciados en carreras relacionadas con la economía. Una de las principales es que, fruto del plan de estudios que tienen, la profesión del economista es múltiple, ya que puede ejercer en gran diversidad de materias, y en campos tanto relacionados con la economía como no. Esto hace que los colegios de economistas tengan unos usuarios con expectativas muy diferentes, y por lo tanto condiciona los servicios que tienen que ofrecer, los cuales tienen que abastecer muchos campos. Cabe destacar que no se dispone de estadísticas que informen de la situación actual del economista en España. La última publicada fue realizada por el Ministerio de Trabajo en 1980. Los datos que se tienen actualmente proceden del INE, pero no están desagregadas y no contempla la situación de la ocupación del propio economista.

Novena conclusión.

De la encuesta de opinión desarrollada en el capítulo noveno, se puede concluir que la especialización profesional condiciona el nivel de satisfacción del

colegiado y su participación en las actividades del colegio. Los gestores de los colegios de economistas, teniendo en cuenta los datos obtenidos en el estudio empírico desarrollado en el capítulo séptimo, reconocen este hecho, y consideran que sería bueno implementar un sistema de información que tuviese en cuenta la satisfacción de las diferentes especialidades profesionales, aunque se reconoce la dificultad de su implantación.

Décima conclusión.

Con los antecedentes de la literatura de organizaciones no lucrativas, desarrollados en el capítulo tercero, se ha estudiado la evolución que estas organizaciones han tenido en los últimos años y la evolución de los sectores en los que viven. Se ha revisado la literatura específica sobre el porqué de este gran crecimiento en todos los países del mundo, así como se ha buscado una definición y una clasificación que resuma las opiniones de los diferentes académicos. Dentro de esta definición y clasificación resumen se ha situado a los colegios profesionales utilizando las diferentes tipologías descritas siendo definidos como organizaciones privadas sin ánimo de lucro con la forma jurídica de corporaciones de derecho público, creados y financiados por sus asociados, que orientan su actividad lucrativa hacia sus miembros, y con el objetivo principal de proporcionar apoyo mutuo al colectivo de los colegiados¹⁷².

Los colegios de economistas se incluyen dentro de esta definición, siendo corporaciones de derecho público, sin ánimo de lucro, y que orientan su actividad a ofrecer servicios de interés para los colegiados¹⁷³ que son licenciados en las diferentes especialidades de Ciencias Económicas y Empresariales.

La principal fuente de financiación son las cuotas de sus socios, aunque también obtienen recursos de índole lucrativa mediante los cursos de formación que realizan, y finalmente se financian vía subvenciones o patrocinios, pero ya en menor porcentaje¹⁷⁴.

En cuanto al objetivo principal de proveer apoyo mutuo a los colegiados, coincide con el objetivo marcado en los Estatutos de los colegios¹⁷⁵, pero según la encuesta realizada, los objetivos prioritarios que tienen actualmente son incrementar el número de colegiados que anualmente se dan de alta y disminuir el número de bajas, algo que implica incrementar el grado de satisfacción de sus usuarios¹⁷⁶. Satisfacción que no está calibrada periódicamente, excepto por los cursos de

¹⁷² Ver el capítulo tercero, apartado 3.2. y la figura 3.5.

¹⁷³ Ver el capítulo sexto, apartado 6.3.5.

¹⁷⁴ Ver el capítulo sexto, apartado 6.3.5.

¹⁷⁵ Ver el capítulo sexto, apartado 6.3.2.

formación y por las bajas. El hecho de que se priorice este objetivo es porque los colegios de economistas viven una situación de estancamiento en cuanto a número de altas anuales.

El problema se acentúa cuando ha crecido el número de facultades que imparten estudios de economía y empresa en los últimos años, entre otros motivos porque la demanda laboral de profesionales en la economía y la empresa es creciente y elevada, y paralelamente el número de licenciados, tanto en Economía como en Administración y Dirección de Empresas, crece espectacularmente cada año. Primero porque es una carrera con un plan de estudios muy amplio que estudia muchas asignaturas relacionadas con las ciencias sociales y segundo porque es una carrera que está de moda.

Así pues, podemos concluir que los colegios de economistas están perdiendo cuota de colegiados y, además, el número de clientes potenciales para los colegios de economistas crece espectacularmente cada año y, en cambio, no crece el número de colegiados, por lo que se puede afirmar que los colegios de economistas no interesan a los recientes licenciados¹⁷⁷. Según los gestores de los colegios, en general, el futuro de los colegios es positivo, siempre que, mayoritariamente, los colegios se conviertan en prestatarios de servicios de calidad y profesionalizados a su colegiado, mejore la imagen social, haciéndose más partícipes en las actividades económicas y sociales y defiendan su colectivo¹⁷⁸. Pero esta opinión es cuestionable y poco ambiciosa, porque el hecho de que consideren el futuro positivo tan sólo es aceptando un crecimiento estancado de colegiados y aceptando que económicamente el colegio será viable, ya que solamente se actuará con los recursos disponibles, por lo que incrementar los servicios y actividades que se ofrecen a los colegiados, y mejorar su calidad, puede ser un objetivo no demasiado fácil de conseguir si los recursos económicos no aumentan, y la principal fuente de ingreso es precisamente el colegiado. Un aumento de cuotas podría tener el efecto negativo de provocar más bajas, por lo que hay que incrementar el número de colegiados.

Hay que añadir a esta problemática que en España existen un conjunto de instituciones que le hacen competencia no a nivel global de todas las especialidades que los economistas pueden ejercer, pero sí a nivel específico por especialidades¹⁷⁹.

¹⁷⁶ Ver el capítulo séptimo, apartado 7.5.2.5.

¹⁷⁷ Ver el capítulo sexto, gráficos 6.5 y 6.6.

¹⁷⁸ Ver el capítulo séptimo, apartado 7.5.5.

¹⁷⁹ Ver el capítulo sexto, gráfico 6.9.

10.3. Debilidades, fortalezas y propuesta de recomendaciones de los colegios de economistas de España

10.3.1. Debilidades y fortalezas

En este estudio se ha pretendido identificar los instrumentos de información que los colegios de economistas de España utilizan como sistema de control de su gestión. Nos hemos centrado, más concretamente, en los instrumentos de contabilidad de gestión. Este objetivo requería un estudio anterior de la profesión del economista, y de los propios colegios de economistas, y de los sistemas de control e instrumentos de contabilidad de gestión. De todo el estudio realizado se ha podido deducir que:

1. La multiplicidad que caracteriza la profesión de economista debido a la diversidad de especializaciones profesionales que el economista puede ejercer condiciona la gestión a realizar por los colegios de economistas y el sistema de información que se podría implantar.
2. La profesión de economista ha vivido épocas de crisis y épocas de expansión, pero en la actualidad está en un momento de expansión y ha crecido la demanda laboral de estos profesionales, por lo que han crecido el número de facultades en Ciencias Económicas y Empresariales, y el número de matriculados y licenciados. Así pues, los colegios de economistas tienen un creciente número de clientes potenciales, algo que sería una fortaleza para su futuro.
3. Este momento positivo de incremento de clientes potenciales no se ve reflejado en los colegios de economistas de España porque:
 - No crece paralelamente al número de licenciados anuales, con el número de colegiados anual.
 - Y lo que es más preocupante es que el crecimiento se ha estancado, e incluso en algunos colegios es a la baja, dado que crecen las bajas anuales y exceden a las altas.
 - El grado de satisfacción de los colegiados es bajo.

Todos estos factores muestran debilidades de estas corporaciones, lo que nos permite afirmar que los colegios de economistas están perdiendo cuota de mercado, y por lo tanto es una debilidad muy importante.

1. No les ha ayudado el cambio de la Ley en colegios profesionales porque no son colegios de adscripción obligatoria para ejercer, por lo que, para que los

clientes objetivos se colegien las actividades y servicios a ofrecer deben ser atractivos y de calidad. Dado que el colectivo es muy diferente en función de la especialización profesional, estos servicios tienen que ser muy variados para que el grado de satisfacción sea positivo para todos los colegiados. Este hecho puede ser negativo porque con pocos recursos se dificulta el incremento de actividades pero al mismo tiempo puede ser positivo porque amplía el abanico de actividades que se pueden hacer.

2. Al mismo tiempo existen otras asociaciones que hacen competencia directa a los colegios de economistas, con la diferencia que centran su atención solamente a una especialización profesional específica, y por tanto pueden concentrar todas sus fuerzas en un abanico de servicios más exclusivo. Este factor podría ser una debilidad para los colegios de economistas.
3. Haciendo referencia a los instrumentos de contabilidad de gestión. En este caso, se puede concluir que los colegios de economistas de España tienen implantados los instrumentos de contabilidad de gestión obligatorios (contabilidad financiera y presupuesto) y no los utilizan para su gestión. No planifican a largo plazo y no utilizan indicadores no financieros para analizar su gestión. Cabe señalar que hay excepciones, y que los colegios de más de dos mil quinientos colegiados y con una plantilla media de más de trece personas, utilizan instrumentos de contabilidad de gestión más sofisticados y formalizados y los utilizan como sistemas de control. En general, no dan mucha importancia a la relación entre la misión y los objetivos, y la gestión. Así, por ejemplo, el presupuesto se hace de forma incremental y no refleja los programas de acción. Tampoco queda reflejada en los sistemas de control la satisfacción de las diferentes especializaciones profesionales sobre los servicios que el colegio les ofrece. Estos hechos denotarían lagunas en los sistemas de control de gestión de estas corporaciones.
4. Con el análisis del sistema de información para el control de la gestión y los instrumentos de contabilidad de gestión que asociaciones inglesas que trabajan para profesionales que ejercen alguna de las especialidades que los economistas pueden hacer en España, se ha podido concluir cómo en las asociaciones en las que anualmente crece el número de asociados, crece además el número de actividades que realizan, así como también económicamente las ventas y los beneficios económicos, los cuales son positivos, y los imputan a reservas. También coinciden en que sus asociados están satisfechos, y son asociaciones con prestigio social por la calidad de los servicios que ofrecen, como por la calidad de los trabajos que hacen sus asociados. A nivel de sistemas de control de gestión, todas ellas tienen planes estratégicos a largo plazo, con misión y objetivos anuales definidos y que les

sirve para que todos los miembros de la organización tengan claras sus actuaciones y responsabilidades. Utilizan la contabilidad financiera y analítica, el presupuesto a corto plazo e indicadores no financieros de satisfacción de sus usuarios. Algunas tienen planes de márketing, y en general, tienen mucha información de la situación y del futuro de la profesión que ejercen sus usuarios. Los gestores coinciden al afirmar que tener implantados y utilizar para la gestión los instrumentos de contabilidad de gestión, es un factor de éxito en su gestión aunque no pueden afirmar que este hecho tenga un efecto directo con el incremento anual de asociados.

10.3.2. Propuesta de recomendaciones

Las recomendaciones que podemos aportar en este estudio van orientadas a conocer mejor los usuarios actuales y potenciales de los colegios de economistas y, al mismo tiempo, que éstos también conozcan mejor lo que estas corporaciones les pueden ofrecer. Esto requiere un análisis profundo sobre cuáles son y cómo son las necesidades de los futuros licenciados¹⁸⁰ que puedan acceder a los colegios de economistas, y también de los colegiados actuales. Paralelamente se requiere un análisis de los planes de estudio de las futuras licenciaturas para compararlos con el perfil de las demandas laborales de cada una de las diferentes profesiones que los licenciados podrán ejercer, teniendo en cuenta la situación actual y las previsiones de futuro de las mismas. Con esta información, los gestores de los colegios de economistas deberían establecer claramente su misión, sus objetivos anuales, y trasladarla a un plan estratégico a largo plazo (que podría coincidir con la legislatura de la Junta de Gobierno) que fuese un plan de actuación específico para las diferentes áreas de interés dentro de los colegios, y con una definición de

¹⁸⁰ El último estudio realizado a nivel global entre los estudiantes de económicas fue llevado a cabo por la Universidad de Alcalá de Henares en 1993: Muestra de 1.560 estudiantes. El 31% eran estudiantes de Ciencias Económicas y el 65% de Ciencias Empresariales (diplomatura). La mitad de los alumnos estudiaban el tercer curso y un 44% eran alumnos de quinto curso, un 6% estaban dispersos en diferentes cursos de la licenciatura. La edad oscilaba entre los 20 y los 24 años. El 54% eran hombres y el 46% mujeres. Se utilizaron 18 universidades, de las que un 42% eran centros privados. Directores del estudio, los Drs.: Santiago García Echevarria y Maria Teresa Del Val Nuñez, de la Universidad de Alcalá de Henares, y Francisco Cea D'Ancona de la Universidad Autónoma de Madrid. No se realizó ninguna pregunta sobre la opinión de los encuestados acerca de los colegios de economistas o entidades similares. Sin embargo, uno de los resultados más destacables es la poca confianza y valoración negativa de los encuestados de las instituciones públicas, políticas y estatales. Los futuros licenciados presentan un rechazo total a las instituciones. En cambio, confían plenamente en la familia y, en segundo lugar, en la empresa (García et al., 1994: 49).

cada uno de los productos finales que se acaba ofreciendo a sus usuarios, productos que se tienen que llevar a cabo bajo criterios de calidad, eficacia, eficiencia y economía. Este plan estratégico no tiene porqué ser económico, sino que la clave es que tenga objetivos mensurables y definidos por quien tiene que participar en su consecución. Tiene que ser público, para que el usuario tenga claro cómo se piensan destinar sus recursos, y al mismo tiempo tenga claro también qué hace el colegio. Naturalmente, se tiene que contar con el nivel de recursos económicos y estructurales que el colegio dispone, pero puede potenciar la creatividad de los gestores para buscar formas de financiación externas. Paralelamente, es necesaria información para evaluar la evolución del plan estratégico una vez puesto en la práctica; por esto, se tendrían que sofisticar los instrumentos de contabilidad de gestión adaptándolos al plan estratégico establecido, y que ofrezca la información correspondiente. Se tendría que otorgar especial importancia a la particularidad propia del economista, que son las diferentes especializaciones profesionales, por lo que los sistemas de información deberían dar información no sólo del resultado de las actividades sino también de la evaluación que los usuarios hacen de éstas por actividades, lo que implicaría incorporar indicadores no financieros en los sistemas de información, y facilitaría la actuación por parte de los miembros de la organización, centrando sus fuerzas en aquellos factores clave para los diferentes tipos de usuarios. El sistema de control de gestión debería tener en cuenta los aspectos formales y mecanicistas del colegio, pero también tendría que incorporar los aspectos psicosociales y culturales. No obstante, hay que tener en cuenta el tamaño de los colegios, por lo que el grado de dificultad en conseguir que toda la organización trabaje para una misma misión no será el mismo.

En el anexo de este capítulo se presenta el modelo de planificación estratégica de la figura 4.5 adaptado a las características de los colegios de economistas, y centrado en el Colegio de Economistas de Cataluña, aprovechando el análisis de los instrumentos de control de gestión que realizan, el análisis de las memorias y el análisis del estudio empírico realizado sobre el nivel de satisfacción de sus usuarios. Este modelo se podría aplicar a todos los colegios de economistas de España adaptándolo a las propias características internas.

10.4. Propuestas para investigaciones futuras

Este estudio ha identificado la problemática actual de los colegios de economistas de España y de sus posibles usuarios, que son los licenciados en las diferentes

titulaciones relacionadas con las Ciencias Económicas y Empresariales. Se ha analizado la relación entre las diferentes profesiones de los colegiados y su participación, satisfacción y opinión sobre éste, concretamente para el caso del *Col·legi d'Economistes de Catalunya*. Por un lado, sería interesante hacer la misma encuesta a los diferentes colegios de economistas de España para poder comprobar si los resultados obtenidos se podrían generalizar a nivel de todos los colegios de economistas de España. Como se ha realizado tan sólo el análisis de forma bivariante, poniendo como constante la profesión del colegiado, también sería interesante encontrar la asociación entre más de dos variables categóricas, y por lo tanto recorrer al análisis múltiple de correspondencias. En este caso se podría obtener información por ejemplo de la asociación entre profesiones y participación en las actividades del colegio, antigüedad del colegiado, valoración de las distintas actividades que el colegio realiza, y también al mismo tiempo con la valoración de las actividades que el colegio piensa realizar en un futuro, o incluso con lo que el colegiado quiere que sea el colegio en un futuro inmediato. Por otro lado, en la encuesta realizada no todos los individuos responden a todas las preguntas, por lo que el análisis múltiple de correspondencias de una *Burt Matrix* no es posible; y, además, por algunos análisis se permite que un individuo se incluya a más de un nivel por una variable categórica; esto hace que no se pueda aplicar esta técnica vía matriz de indicadores. De cara a futuras investigaciones se debería diseñar la encuesta de forma distinta.

En este estudio, también se ha identificado el nivel de implantación de los instrumentos de contabilidad de gestión como sistemas de información que los órganos gestores pueden utilizar para el control de su gestión. Dado que la muestra seleccionada se ha centrado en los colegios de economistas de España, este estudio puede ampliarse en futuras investigaciones haciendo un estudio comparativo con otros colegios profesionales y asociaciones tanto de la misma profesión y que ejercen competencia directa con los colegios de economistas de España, como de profesiones de fuera del mundo económico. Se podría hacer el estudio comparativo para el caso español y para otros países europeos donde estas corporaciones tienen más años de existencia y por lo tanto más experiencia. También hay que decir que se ha realizado un análisis de los instrumentos de contabilidad de gestión de los colegios de economistas de España, en función de la variable tamaño de colegio, que es por el número de colegiados y por tanto, volumen de recursos a gestionar, tanto económicos como de organización interna y de procesos. Se podría analizar la tipología de los instrumentos de control de gestión en función de otras variables como el tipo de especialización profesional que tiene el propio colegiado, y proponer un modelo de control de gestión que tuviese en cuenta esta variable en los diferentes instrumentos de contabilidad de

gestión que utilizaran los colegios de economistas. Hay que destacar que existe una falta de datos sobre el grado de satisfacción de los usuarios de los colegios, la mayoría de colegios han intentado llevar a cabo encuestas de opinión pero siempre se ha obtenido un índice de respuestas muy bajo. También se ha detectado la falta de datos sobre la situación actual a nivel profesional de los economistas en España, tanto a nivel de número actual de economistas que ejercen y de los que están en paro, o que se dedican a otras profesiones, como a qué especialidad laboral se dedican. Tampoco hay datos sobre el perfil del estudiante actual de las licenciaturas en Ciencias Económicas y Empresariales, y de los perfiles laborales que se requieren para cubrir la demanda laboral de las diferentes profesiones que pueden ejercer, por lo que existe un desconocimiento de las necesidades del futuro cliente potencial de los colegios de economistas de España. Pese a no ser objetivo primario del estudio, también se ha podido comprobar la ausencia de datos en el sector no lucrativo. Una ausencia de datos a nivel global europeo, menos marcada en los países en función de la tradición histórica de las organizaciones no lucrativas. El caso español es claramente deficitario, dado que hay diferentes registros y las pocas estadísticas disponibles no son comparables debido al cambio de criterios. Se tendría que mejorar la situación estadística de este sector en España, sobre todo actualmente, puesto que se trata de un sector creciente y que pide más recursos para su financiación.

ANEXO

ANEXO DEL CAPÍTULO 6

Anexo 6.1. Relación de las facultades de económicas en España y el año de creación

<i>Universidad</i>	<i>Facultad</i>	<i>Año de creación</i>
Complutense de Madrid	Ciencias Económicas y Empresariales	1944
Barcelona	Ciencias Económicas y Empresariales	1954
Del País Vasco	Ciencias Económicas y Empresariales	1956
Valencia	Ciencias Económicas y Empresariales	1967
Autònoma de Barcelona	Ciencias Económicas y Empresariales	1970
Hispalense	Ciencias Económicas y Empresariales	1971
Málaga	Ciencias Económicas y Empresariales	1972
U.N.E.D.	Ciencias Económicas y Empresariales	1973
Huelva	Ciencias Empresariales	1974
Santiago de Compostela	Ciencias Económicas y Empresariales	1974
Autónoma de Madrid	Ciencias Económicas y Empresariales	1974
Deusto	Ciencias Económicas y Empresariales	1974
Zaragoza	Ciencias Económicas y Empresariales	1975
Alcalá de Henares	Ciencias Económicas y Empresariales	1975
Oviedo	Ciencias Económicas y Empresariales	1975
La Laguna	Ciencias Económicas y Empresariales	1976
Pontifica Comillas	Economía y Administración de Empresas	1979
Alicante	Ciencias Económicas y Empresariales	1981
Murcia	Ciencias Económicas y Empresariales	1981
Valladolid	Ciencias Económicas y Empresariales	1982
Las Palmas Gran Canaria	Ciencias Económicas y Empresariales	1982
Extremadura	Ciencias Económicas y Empresariales	1983
Cantabria	Ciencias Económicas y Empresariales	1985
Vigo	Ciencias Económicas y Empresariales	1987
Islas Baleares	Ciencias Económicas y Empresariales	1987
Pública de Navarra	Ciencias Económicas y Empresariales	1987
Granada	Ciencias Económicas y Empresariales	1988
Córdoba	Ciencias Económicas y Empresariales	1988
León	Ciencias Económicas y Empresariales	1988
Privada de Navarra	Ciencias Económicas y Empresariales	1989
Salamanca	Ciencias Económicas y Empresariales	1989
Castilla - La Mancha	Ciencias Económicas y Empresariales	1989

Cádiz	Ciencias Económicas y Empresariales	1989
Europea de Madrid	Economía y Administración de Empresas Ciencias Empresariales	1989
A Coruña	Ciencias Económicas y Empresariales	1990
Pompeu Fabra	Economía y Administración de Empresas Ciencias Empresariales	1990
Carlos III de Madrid	Ciencias Sociales y Jurídicas	1990
Jaén	Ciencias Económicas y Empresariales	1990
Vic	Ciencias Económicas y Empresariales	1990
Ramon Llull	Economía	1991
Almería	Ciencias Económicas y Empresariales	1991
Jaume I de Castellón	Ciencias Jurídicas y Económicas	1991
Rovira i Virgili	Ciencias Económicas y Empresariales	1992
San Pablo C.E.U.	Economía y Administración de Empresas	1993
Antonio Nebrija	Administración y Dirección de Empresas Ciencias Empresariales	1994
La Rioja	Ciencias Humanas, Jurídicas (sección empresariales)	1995
Girona	Ciencias Jurídicas Económicas	1995
Lleida	Ciencias Económicas y Empresariales	1995
Mondragón – Oñati	Administración y Dirección de Empresas	1995
Universidad Alfonso X el Sabio	Economía y Administración de Empresas	1995
Burgos	Ciencias Empresariales	1996
Universidad Católica San Antonio	Administración y Dirección de Empresa. Ciencias Jurídicas de la Empresa	1996
Pablo de Olavide	Ciencias Económicas y Empresariales	1997
<i>Universitat Internacional de Catalunya</i>	Ciencias Económicas y Sociales Administración y Dirección de Empresas	1997
Universidad Católica de Ávila	Administración y Dirección de Empresas Ciencias Empresariales	1998

Fuente: Las propias universidades y el CGCEE.

Anexo 6.2. Estadísticas de ocupación por profesiones, 1998-1999

Anexo 6.2.1. Demanda de titulados

	España 1998-1999			España 1997-1998			
	Lugar	Oferta ocupación (1)	Oferta titulados (2)	Estudiantes universitarios (3)	Lugar	Oferta titulados (2)	Estudiantes universitarios (3)
No especifican titulación		32,07%					
BUP, FPII o equivalente		11,33%					
Especifican titulación universitaria		56,60%					
ANÁLISIS DE LAS OFERTAS QUE ESPECIFICAN NIVEL O TITULACIÓN UNIVERSITARIA							
Ingeniería técnica industrial	1	3,25%	5,74%	4,39%	1	6,88%	4,35%
Economía	2	3,19%	5,64%	3,41%	2	6,51%	3,43%
Administración y dirección de empresas	3	3,17%	5,61%	7,61%	3	5,92%	7,68%
Ingeniería industrial	4	2,83%	4,99%	2,75%	4	5,90%	2,72%
Ingeniería informática	5	2,82%	4,98%	1,45%	5	3,40%	1,39%
Arquitectura técnica	6	2,52%	4,45%	1,56%	13	1,15%	1,56%
Ingeniería de telecomunicaciones	7	2,12%	3,75%	1,06%	7	2,76%	0,98%
Ingeniería técnica informática	8	2,09%	3,69%	2,98%	8	2,29%	2,16%
Ingeniería técnica telecomunicaciones	9	1,50%	2,66%	0,91%	9	1,99%	0,88%
Ciencias empresariales	10	1,47%	2,59%	6,23%	6	3,10%	6,13%
Ingeniería técnica obras públicas	11	1,42%	2,51%	0,58%	14	0,92%	0,57%
Derecho	12	0,95%	1,68%	13,03%	10	1,92%	13,69%
Ingeniería de caminos	13	0,91%	1,60%	0,71%	20	0,52%	0,67%
Arquitectura	14	0,83%	1,47%	1,68%	17	0,66%	1,59%
Química	15	0,81%	1,42%	2,43%	11	1,35%	2,38%
Márketing	16	0,66%	1,16%	-	-	-	-
Física	17	0,62%	1,10%	1,34%	19	0,53%	1,39%
Farmacia	18	0,62%	1,09%	1,65%	-	-	1,63%
Psicología	19	0,53%	0,93%	3,43%	18	0,53%	3,39%
Relaciones laborales	20	0,48%	0,84%	3,82%	-	-	3,71%
Otras titulaciones	-	4,64%	8,20%	38,99%	-	18,36%	39,04%
Cualquier diplomado o ing. técnico	-	5,07%	8,96%	-	-	7,09%	-
Cualquier licenciado o ingeniero	-	6,40%	11,31%	-	-	12,17%	-
Cualquier ingeniero técnico	-	3,94%	6,95%	-	-	7,06%	-
Cualquier ingeniero	-	3,77%	6,66%	-	-	8,99%	-

(1) Porcentaje sobre el total de la oferta de ocupación.

(2) Porcentaje de las ofertas de ocupación que recibe cada carrera en España sobre el total de la oferta de ocupación para titulados universitarios.

(3) Porcentaje de los estudiantes de cada carrera sobre el total de alumnos universitarios que han finalizado la carrera en 1998 en España.

Fuente: Infoempleo, 1999.

Anexo 6.2.2. Oferta de ocupación de la licenciatura en Administración y Dirección de Empresas (ADE) y de Economía

Anexo 6.2.2.1. Distribución regional

<i>Estudio</i>	<i>ADE</i>	<i>Economía</i>
<i>Comunidad Autónoma</i>	<i>%total oferta (1)</i>	<i>%total oferta (2)</i>
Madrid	34,66%	32,90%
Cataluña	25,43%	31,25%
País Vasco	6,92%	5,54%
Valencia	6,62%	5,27%
Galicia	4,53%	3,76%
Andalucía	4,03%	3,41%
Canarias	3,68%	3,02%
Aragón	2,49%	2,18%
Castilla y León	2,46%	2,47%
Navarra	2,11%	2,15%
Resto de CC.AA.	7,07%	8,04%

(1) Porcentaje sobre el total de la oferta de ADE

(2) Porcentaje sobre el total de la oferta de economía

Fuente: Infoempleo, 1999.

Anexo 6.2.2.2. Distribución por sectores

<i>Estudio</i>	<i>ADE</i>	<i>Economía</i>
<i>Sector</i>	<i>% oferta total(1)</i>	<i>% oferta total (2)</i>
Servicios	10,70%	9,55%
Banca y Cajas de ahorros	8,70%	9,13%
Industrial	7,00%	7,69%
Informática	6,22%	6,13%
Consultoría	6,15%	7,50%
Alimentación	5,14%	4,79%
Telecomunicaciones	4,45%	4,37%
Automoción	4,42%	4,43%
Química	4,15%	4,40%
Comercio	4,025	
Seguros		3,46%
Resto de servicios	39,06%	38,54%

(1) Porcentaje sobre el total de la oferta de ADE en España.

(2) Porcentaje sobre el total de la oferta de economía en España.

Fuente: Infoempleo, 1999.

Anexo 6.2.2.3. Distribución por áreas funcionales

<i>Estudio</i> <i>Área funcional</i>	<i>ADE</i> <i>%total oferta (1)</i>	<i>Economía</i> <i>% total oferta (2)</i>
Administración y finanzas	43,52%	42,43%
Comercial	22,97%	21,13%
Márqueting	6,52%	6,28%
Dirección general	4,35%	4,35%
Producción	4,11%	5,32%
Auditoría	2,66%	2,85%
Compras	2,14%	1,86%
Recursos humanos	2,07%	2,33%
Organización	-	2,00%
Servicios generales	1,97%	
Informática	1,89%	2,82%
Resto de áreas	7,81%	8,63%

(1) Porcentaje sobre el total de la oferta de ADE en España.

(2) Porcentaje sobre el total de la oferta de economía en España.

Fuente: Infoempleo. 1999

Anexo 6.2.2.4. Distribución por experiencia

<i>Estudio</i>	<i>ADE</i>	<i>Economía</i>
<i>Experiencia</i>	<i>%oferta total (1)</i>	<i>%oferta total (2)</i>
Sin experiencia	12,81%	12,77%
Hasta 3 años	52,23%	52,33%
Entre 3 y 5 años	16,12%	15,35%
Entre 5 y 10 años	6,00%	6,63%
Más de 10 años	0,35%	0,52%
No especifica	12,49%	12,39%

(1) Porcentaje sobre el total de la oferta de ADE en España.

(2) Porcentaje sobre el total de la oferta de Economía en España.

Fuente: Infoempleo. 1999.

**Anexo 6.2.3. Demanda de titulados sin experiencia en España 1998-1999,
para las diferentes profesiones**

	<i>España 1998-1999</i>			
	<i>Lugar</i>	<i>Oferta ocupación (1)</i>	<i>Oferta titulados (2)</i>	<i>Estudiantes universitarios (3)</i>
No especifican titulación BUP, FPII o equivalente		39,37%		
Especifican titulación universitaria		46,16%		
<i>ANÁLISIS DE LAS OFERTAS QUE ESPECIFICAN NIVEL O TITULACIÓN UNIVERSITARIA</i>				
Ingeniería informática	1	3,45%	7,32%	1,39%
Ingeniería técnica industrial	2	3,22%	6,83%	3,70%
Ingeniería técnica informática	3	2,52%	5,34%	2,16%
Ingeniería de telecomunicaciones	4	2,45%	5,19%	0,89%
Economía	5	2,25%	4,78%	3,58%
Administración y dirección de empresas	6	2,25%	4,77%	7,61%
Ingeniería industrial	7	2,23%	4,72%	1,70%
Ingeniería técnica telecomunicaciones	8	1,84%	3,90%	0,77%
Medicina	9	1,29%	2,74%	2,47%
Arquitectura técnica	10	1,28%	2,72%	1,23%
Física	11	0,99%	2,10%	0,95%
Derecho	12	0,94%	1,99%	12,87%
Química	13	0,86%	1,82%	2,00%
Biología	14	0,68%	1,43%	1,70%
Psicología	15	0,49%	1,05%	3,07%
Ingeniería electrónica	16	0,48%	1,03%	0,21%
Relaciones laborales	17	0,45%	0,95%	4,84%
Arquitectura	18	0,39%	0,83%	1,00%
Márketing	19	0,38%	0,80%	0,00%
Ingeniería técnica obras públicas	20	0,25%	0,53%	0,36%
Otras titulaciones	-	4,61%	9,79%	47,50%
Cualquier diplomado o ingeniero técnico	-	4,02%	8,53%	-
Cualquier licenciado, ingeniero o arquitecto	-	4,33%	9,18%	-
Cualquier ingeniería técnica	-	3,03%	6,42%	-
Cualquier ingeniería	-	2,47%	5,23%	-

(1) Porcentaje sobre el total de la oferta de ocupación que no requiere experiencia.

(2) Porcentaje sobre el total de la oferta de ocupación específica para titulados universitarios.

(3) Porcentaje de las titulaciones sobre el total de los títulos universitarios en España en 1998.

Fuente: Infoempleo, 1999.

Anexo 6.3. Evolución licenciados en Ciencias Económicas y número de facultades que les licencian

Año	Licenciados		Facultades (2)	Licenciados / Facultades
	Altas (1)	Incremento		
1947	122		1	122
1948	52	-57,37%	1	52
1949	31	-40,38%	1	31
1950	63	203%	1	63
1951	71	12,69%	1	71
1952	52	-26,76%	1	52
1953	50	-3,84%	1	50
1954	56	12%	1	56
1955	63	12,50%	1	63
1956	61	-3,17%	1	61
1957	34	-44,26%	1	34
1958	80	235,29%	1	80
1959	70	-12,50%	2	35
1960	113	61,42%	2	56,5
1961	164	45,13%	3	54,6
1962	142	-13,41%	3	47,3
1963	157	10,56%	3	52,3
1964	276	75,79%	3	92,0
1965	287	3,98%	3	95,6
1966	441	53,58%	3	147,0
1967	349	-20,86%	3	116,3
1968	664	90,25%	3	221,3
1969	569	-14,30%	3	189,6
1970	801	40,77%	3	267,0
1971	870	8,06%	3	290,0
1972	938	7,82%	4	234,5
1973	1.200 (3)	27,93%	4	300,0
1974	2.142	78,50%	4	535,5
1975	1.693	-20,96%	5	338,6
1976	2.186	29,12%	6	364,3
1977	2.263	3,52%	7	323,2
1978	2.863	26,51%	8	357,8
1979	2.967	3,63%	12	247,2

1980	3.475	17,12%	15	231,6
1981	4.066	17,01%	16	254,1
1982	4.135	1,70%	16	258,4
1983	3.061	-25,97%	16	191,3
1984	3.919	28,03%	17	230,5
1985	4.270	8,96%	17	251,1
1986	4.692	9,88%	19	246,9
1987	6.273	33,70%	21	298,7
1988	7.088	12,99%	22	322,1
1989	7.548	6,49%	22	343,1
1990	8.384	11,08%	23	364,5
1991	9.864	17,65%	23	428,8
1992	11.394	15,51%	26	438,2
1993	13.081	14,81%	29	451,1
1994	14.787	13,04%	39	379,1
1995	15.868	7,31%	42	377,8
1996	18.899	12,41%	43	439,5

Los datos en cursiva son estimaciones

- (1) Las altas de licenciados se refieren a los licenciados durante el curso académico que finaliza en el año indicado.
- (2) Se refiere a las Facultades que licencian alumnos de último curso en el año indicado.
- (3) La estadística no diferencia entre las secciones de ciencias políticas y económicas. El total de licenciados es de 1.488 alumnos.

Fuente: INE (hasta 1978, del *Ministerio de Trabajo*, (1980, 289); de 1979 a 1986, de Guillén, (1989, 279); hasta el año 1995, se obtienen los datos de los anuarios estadísticos publicados. Los datos de 1996, son fuente del INE pero pendientes de ser publicados).

Anexo 6.4. Evolución matriculados en las Facultades de Ciencias Económicas y Empresariales en España, curso 1983/84 a curso 1995/96.

<i>Curso</i>	<i>Número</i>	<i>%incremento</i>
1983/84	56.496	
1984/85	62.571	9,71%
1985/86	72.307	13,46%
1986/87	81.024	10,76%
1987/88	94.185	13,97%
1988/89	104.834	10,16%
1989/90	126.297	16,99%
1990/91	130.936	3,54%
1991/92	144.835	9,60%
1992/93	146.331	1,02%
1993/94	162.772	10,10%
1994/95	157.634	-3,26%
1995/96	169.636	7,08%

Fuente: INE,(hasta 1995, se obtienen los datos de los anuarios estadísticos publicados. Los datos de 1996, son fuente del INE pero pendientes de ser publicados).

Anexo 6.5. Especialidad o rama según procedencia académica de los colegiados por colegios de economistas

<i>Colegio</i>	<i>Año Fundado</i>	<i>Economía general</i>	<i>Empresariales</i>	<i>Dirección y Administración</i>	<i>Otros</i>	<i>Total colegiados</i>
Vasco	1971	1.409	3.731		1.179	6.319
Valencia	1971	1.824	1.676	21	42	3.563
A Coruña	1979	1.624	520	9	5	2.158
Alicante	1979	869	514	1	3	1.387
Tenerife	1979	362	82	15		459
Pontevedra	1980	641	352	80		1.073
La Rioja	1981	420	157	26		603
Cantabria	1982	107	488	16	33	644
Extremadura	1992	117	33	3	3	156
Lugo	1993	140	201	19		306
TOTAL (1)		7.615 42,30%	8.841 49,11%	113 0,63%	1.434 7,96%	18.003 100,00%

Notas: (1): Representatividad del 42,22% de colegiados

Fuente: CGCEE, (1999a, 1999b). Datos de 1 de octubre de 1998. Elaboración propia.

Se han querido añadir los datos del *Col·legi d'Economistes de Catalunya* para incrementar la representatividad, pero el directorio está repartido en diferentes procedencias académicas, por lo que no se han podido unificar los criterios; aún así, se presentan los datos obtenidos:

<i>Colegio</i>	<i>Año Fundado</i>	<i>Intendentes Mercantiles</i>	<i>Ciencias económicas y empresariales</i>	<i>Economía</i>	<i>ADE</i>	<i>Ciencias actuariales y financieras</i>	<i>Total colegiados</i>
Cataluña	1971	136 2,58%	4.494 85,52%	268 5,09%	336 6,39%	21 0,42%	5.255 100,00%

Fuente: CEC. Datos de 1 de octubre de 1998.

Anexo 6.6. Evolución licenciados en Ciencias Económicas y Empresariales y colegiados economistas en España

Año	Licenciados			Colegiados			Colegiado/ Licenciado
	Altas (1)	Acumulado(2)	Incremento	Altas (3)	Acumulado	Incremento	
		4.744					
1971	870	5.614	18,34%	845	845		
1972	938	6.552	16,71%	3.697	4.542	437,51%	69,32%
1973	<i>1.200 (4)</i>	7.752	18,32%	258	4.800	5,68%	61,92%
1974	2.142	9.894	27,63%	724	5.524	15,08%	55,83%
1975	1.693	11.587	17,11%	1.053	6.577	19,06%	56,76%
1976	2.186	13.773	18,87%	1.014	7.591	15,42%	55,12%
1977	2.263	16.036	16,43%	921	8.512	12,13%	53,08%
1978	2.863	18.899	17,85%	439	8.951	5,16%	47,36%
1979	2.967	21.866	15,70%	1.620	10.571	18,10%	48,34%
1980	3.475	25.341	15,89%	787	11.358	7,44%	44,82%
1981	4.066	29.407	16,05%	2.060	13.418	18,14%	45,63%
1982	4.135	33.542	14,06%	1.698	15.116	12,65%	45,07%
1983	3.061	36.603	9,13%	1.901	17.017	12,58%	46,49%
1984	3.919	40.522	10,71%	1.850	18.867	10,87%	46,56%
1985	4.270	44.792	10,54%	1.168	20.035	6,19%	44,73%
1986	4.692	49.484	10,48%	2.234	22.269	11,15%	45,00%
1987	6.273	55.757	12,68%	1.947	24.216	8,74%	43,43%
1988	7.088	62.845	12,71%	<i>3.400</i>	27.616	14,04%	43,94%
1989	7.548	70.393	12,01%	<i>3.400</i>	31.016	12,31%	44,06%
1990	8.384	78.777	11,91%	1.727	32.743	5,57%	41,56%
1991	9.864	88.641	12,52%	2.616	35.359	7,99%	39,89%
1992	11.394	100.035	12,85%	2.540	37.899	7,18%	37,89%
1993	13.081	113.116	13,08%	1.336	39.235	3,53%	34,69%
1994	14.787	127.903	13,07%	988	40.223	2,52%	31,45%
1995	15.868	143.771	12,41%	423	40.646	3,60%	28,27%
1996	18.899	162.670	13,15%	908	41.554	3,31%	25,54%
1997	<i>21.384</i>	<i>184.054</i>	<i>13,15%</i>	658	42.212	3,85%	22,93%
1998	<i>24.196</i>	<i>208.250</i>	<i>13,15%</i>	765	42.977	3,42%	20,64%

Los datos en cursiva son estimaciones.

- (1) Las altas de licenciados se refieren a los licenciados durante el curso académico que finaliza el año indicado.
- (2) No se ha ajustado por la mortalidad de economistas ni el índice de emigración. El valor de la celda es la suma de los economistas que se han licenciado en este año y todos los anteriores. El *Ministerio de Trabajo*, ajusta la mortalidad hasta los economistas licenciados en 1978, y la diferencia en el total de economistas es, desde 1947 hasta 1978, de trece personas en total.
- (3) Altas netas a 31 de diciembre de cada año, descontando las bajas.

(4) La estadística no diferencia entre las secciones de ciencias políticas y económicas. El total de licenciados es de 1.488 alumnos.

Fuente: INE y Consejo Superior de Colegios de Economistas de España. Datos hasta 1986 obtenidos por Guillén, M. y hasta la actualidad, por la autora.

Anexo 6.7. Crecimiento anual neto de colegiados en los colegios de economistas de España

COMUNIDAD	COLEGIO	Colegiados																		
		1.989	1.990		1.991		1.992		1.993		1.994		1.995		1.996		1.997		1.998	
			núm.	% inc.	núm.	% inc.	núm.	% inc.	núm.	% inc.	núm.	% inc.	núm.	% inc.	núm.	% inc.	núm.	% inc.	núm.	% inc.
Andalucía	Cádiz	272	288	5,56%	310	7,10%	329	5,78%	303	-8,58%	315	3,81%	338	6,80%	380	11,05%	398	4,52%	432	7,87%
	Córdoba	325	324	-0,31%	338	4,14%	339	0,29%	339	0,00%	352	3,69%	370	4,86%	384	3,65%	328	-17,07%	320	-2,50%
	Granada		91	100,00%	79	-15,19%	107	26,17%	105	-1,90%	121	13,22%	172	29,65%	196	12,24%	228	14,04%	290	21,38%
	Huelva		128	100,00%	136	5,88%	134	-1,49%	135	0,74%	133	-1,50%	148	10,14%	147	-0,68%	150	2,00%	145	-3,45%
	Málaga	923	1065	13,33%	1121	5,00%	1307	14,23%	1296	-0,85%	1417	8,54%	1472	3,74%	1.601	8,06%	1.817	11,89%	1.904	4,57%
	Sevilla	1209	902	-34,04%	983	8,24%	1058	7,09%	1075	1,58%	1007	-6,75%	1017	0,98%	1.051	3,24%	1.075	2,23%	993	-8,26%
	Jaén																		141	
Aragón	Aragón	796	883	9,85%	969	8,88%	1010	4,06%	1023	1,27%	1091	6,23%	1047	-4,20%	1.034	-1,26%	1.058	2,27%	1.048	-0,95%
Asturias	Asturias	998	1079	7,51%	1141	5,43%	1282	11,00%	1381	7,17%	1477	6,50%	1563	5,50%	1.674	6,63%	1.742	3,90%	1.810	3,76%
Balears	Balears	277	309	10,36%	342	9,65%	357	4,20%	365	2,19%	393	7,12%	429	8,39%	457	6,13%	475	3,79%	516	7,95%
Canarias	Tenerife	404	432	6,48%	499	13,43%	511	2,35%	536	4,66%	538	0,37%	463	-16,20%	428	-8,18%	429	0,23%	458	6,33%
	Las Palmas	468	505	7,33%	528	4,36%	539	2,04%	548	1,64%	547	-0,18%	593	7,76%	607	2,31%	611	0,65%	641	4,68%
Cantabria	Cantabria	265	392	32,40%	426	7,98%	441	3,40%	438	-0,68%	473	7,40%	509	7,07%	568	10,39%	573	0,87%	650	11,85%
Castilla	Albacete		62	100,00%	62	0,00%	62	0,00%	64	3,13%	98	34,69%	152	35,53%	187	18,72%	191	2,09%	237	19,41%
	Burgos	170	206	17,48%	236	12,71%	260	9,23%	279	6,81%	288	3,13%	315	8,57%	332	5,12%	353	5,95%	381	7,35%
	León	201	209	3,83%	238	12,18%	257	7,39%	265	3,02%	288	7,99%	301	4,32%	307	1,95%	324	5,25%	345	6,09%
	Valladolid	390	441	11,56%	505	12,67%	665	24,06%	612	-8,66%	687	10,92%	765	10,20%	821	6,82%	873	5,96%	902	3,22%
Catalunya	Catalunya	4406	4525	2,63%	4715	4,03%	4767	1,09%	4979	4,26%	5089	2,16%	5134	0,88%	5.115	-0,37%	5.222	2,05%	5.255	0,63%
Euskadi	Vasco	3770	3897	3,26%	4902	20,50%	5638	13,05%	6068	7,09%	6373	4,79%	6449	1,18%	6.547	1,50%	6.430	-1,82%	6.313	-1,85%
Extremadura	Extremadura		129	100,00%	127	-1,57%	123	-3,25%	124	0,81%	142	12,68%	146	2,74%	165	11,52%	136	-21,32%	158	13,92%
Galicia	La Coruña	1219	1287	5,28%	1403	8,27%	1518	7,58%	1548	1,94%	1611	3,91%	1590	-1,32%	1.820	12,64%	1.976	7,89%	2.189	9,73%
	Lugo		103	100,00%	206	50,00%	236	12,71%	260	9,23%	274	5,11%	272	-0,74%	278	2,16%	289	3,81%	320	9,69%
	Pontevedra	756	809	6,55%	887	8,79%	941	5,74%	967	2,69%	950	-1,79%	935	-1,60%	975	4,10%	1.028	5,16%	1.073	4,19%
Madrid	Madrid	10222	10275	0,52%	10286	0,11%	10599	2,95%	10703	0,97%	10354	-3,37%	10001	-3,53%	9.756	-2,51%	9.552	-2,14%	9.292	-2,80%
Murcia	Murcia	445	526	15,40%	614	14,33%	659	6,83%	712	7,44%	729	2,33%	739	1,35%	761	2,89%	781	2,56%	785	0,51%
Navarra	Navarra		183	100,00%	298	38,59%	339	12,09%	360	5,83%	445	19,10%	488	8,81%	501	2,59%	515	2,72%	477	-7,97%
La Rioja	Rioja	281	311	9,65%	335	7,16%	347	3,46%	371	6,47%	409	9,29%	465	12,04%	520	10,58%	571	8,93%	620	7,90%
Valencia	Alicante	903	1020	11,47%	1128	9,57%	1222	7,69%	1250	2,24%	1278	2,19%	1275	-0,24%	1.303	2,15%	1.330	2,03%	1.414	5,94%
	Castellón	193	210	8,10%	223	5,83%	221	-0,90%	226	2,21%	233	3,00%	241	3,32%	250	3,60%	253	1,19%	254	0,39%
	Valencia	2123	2152	1,35%	2322	7,32%	2631	11,74%	2903	9,37%	3111	6,69%	3257	4,48%	3.412	4,54%	3.504	2,63%	3.614	3,04%
Total		31016	32743	5,27%	35359	7,40%	37899	6,70%	39235	3,41%	40223	2,46%	40646	1,04%	41.577	2,24%	42212	1,50%	42977	1,78%

Anexo 6.8. Relación de licenciados anuales por facultad y altas anuales por colegio

<i>Facultad</i>	<i>Estudio</i>	1995/96	1996/97	1997/98	<i>Colegio</i>	1996	1997	1998
UNED	Economía	61	87	66				
	ADE	225	263	272				
Complutense Madrid	Cc. Empresariales	970	ND	ND				
	Economía		938	ND				
	ADE	259	0	991				
	GAP	35	ND	ND				
Carlos III Madrid	Cc. Empresariales	143	ND	ND				
	Economía	345	280	241				
	ADE	293	306	285				
	GAP	98	ND	ND				
Alcalá de Henares	Cc. Empresariales	13	ND	ND				
San Pablo-CEO	Cc. Empresariales	38	ND	ND				
	Economía	0	82	104				
	ADE	0	186	229				
Alfonso X el Sabio		ND	ND	ND				
Pontificia de Comillas		ND	ND	ND				
Salamanca	Cc. Empresariales	394	ND	ND				
	Economía	58	110	89				
	ADE	57	ND	ND				
Pontificia Salamanca		ND	ND	ND				
País Vasco	Cc. Empresariales	484	ND	ND	Vasco	98	-117	-117
	Economía	220	262	314				
Deusto	Economía	53	ND	ND				
	ADE	319	ND	ND				
<i>Autònoma Barcelona</i>	Cc. Empresariales	225	193	69	Cataluña	-19	107	33
	Economía	34	41	86				
	ADE	108	219	264				
	AF	23	ND	ND				
De Barcelona	Cc. Empresariales	898	ND	ND				
	Economía	146	ND	ND				
	ADE	605	ND	ND				
	GAP	49	ND	ND				
	AF	23	ND	ND				
<i>Pompeu Fabra</i>	Cc. Empresariales	218	181	173				
	GAP	143	ND	ND				
<i>Rovira i Virgili</i>	Cc. Empresariales	53	ND	ND				
	ADE	37	49	87				
<i>Ramon Llull</i>	ADE	82	306	229				
Girona	Cc. Empresariales	367	ND	ND				
	ADE	0	32	56				

Vic		ND	ND	ND				
Lleida	Cc.Empresariales	210	ND	ND				
	ADE	0	28	41				
Illes Balears	Cc.Empresariales	191	76	28	Baleares	28	18	41
	Economía	0	23	36				
	ADE	0	15	33				
Vigo	Cc.Empresariales	265	87	ND	Galicia	276	220	289
	Economía	125	124	ND				
A Coruña	Cc.Empresariales	186	ND	ND				
Santiago Compostela	Cc.Empresariales	104	ND	ND				
	Economía	243	ND	ND				
	ADE	315	ND	ND				
Oviedo	Cc.Empresariales	348	117	ND	Asturias	111	68	68
	Economía	59	52	67				
	ADE	269	376	479				
Pública Navarra (2)	Cc.Empresariales	174	ND	ND	Navarra	13	14	-38
	Economía	78	ND	ND				
	ADE	119	ND	ND				
Privada Navarra	Cc.Empresariales	194	ND	ND				
	Economía	53	65	61				
	ADE	69	64	83				
Cantabria	Cc.Empresariales	219	ND	ND	Cantabria	59	5	77
	Economía	18	ND	ND				
	ADE	25	ND	ND				
La Rioja	Cc.Empresariales	153	ND	ND	La Rioja	55	51	49
Zaragoza	Cc.Empresariales	353	ND	ND	Aragón	-13	24	-10
	GAP	56	ND	ND				
Valencia	Cc.Empresariales	1207	ND	ND	Valencia	155	92	110
Jaume I Castelló	Cc.Empresariales	179	182	ND	Castellón	9	3	1
	ADE	70	89	ND				
Alicante	Cc.Empresariales	319	ND	ND	Alicante	28	27	84
	Economía	143	144	84				
	ADE	0	56	112				
Castilla-La Mancha	Economía	186	ND	ND				
	ADE	350	ND	ND				
Albacete	Economía	81	93	ND	Albacete	35	4	46
	ADE	83	63	ND				
Burgos	Cc.Empresariales	248	ND	ND	Burgos	17	21	28
	GAP	27	ND	ND				
León	Cc.Empresariales	138	ND	ND	León	6	17	21
	GAP	31	ND	ND				
Valladolid	Cc.Empresariales	427	ND	ND	Valladolid	56	52	29
	Economía	177	173	152				
	ADE	357	352	386				
Murcia	Cc.Empresariales	347	ND	ND	Murcia	22	20	3

	Economía	455	ND	170				
	ADE	0	74	172				
	GAP	43	ND	ND				
Extremadura	Cc. Empresariales	532	ND	ND	Extremadura	19	-29	22
	Economía	ND	ND	80				
Jaén	Cc. Empresariales	167	ND	ND	Jaén			141
	ADE	63	33	42				
Córdoba	Cc. Empresariales	275	ND	ND	Córdoba	14	-56	-8
Granada	Cc. Empresariales	289	ND	ND	Granada	24	32	62
Huelva		ND	ND	ND	Huelva	-1	3	-5
Almería	Cc. Empresariales	190	ND	ND				
Cádiz	Cc. Empresariales	503	ND	ND	Cádiz	42	18	34
Sevilla	Cc. Empresariales	634	ND	ND	Sevilla	34	24	-82
Málaga	Cc. Empresariales	422	ND	ND	Málaga	129	216	87
La Laguna	Cc. Empresariales	228	ND	ND	Tenerife	-35	1	29
	Economía	148	133	165				
	ADE	59	76	79				
Las Palmas	Cc. Empresariales	157	ND	ND	Las Palmas	14	4	30
	ADE	5	ND	ND				
TOTAL (1)		19.442	6.303	5.825	TOTAL	931	635	765

(1) No incluye los datos ND.

Notas:

ADE = Licenciatura en Administración y Dirección de Empresas

GAP= Licenciatura en Gestión y Administración Pública

AF= Licenciatura en Ciencias Actuariales y Financieras.

ND= No se dispone de los datos.

El total de licenciados del curso 1995-1996, no cuadra con los datos que facilita el propio INE a nivel de licenciados totales porque cuando el INE detalla los licenciados por Facultades, no dispone de los datos totales.

Fuente: Los datos del curso 1995/1996 han sido facilitados por el INE. Las licenciaturas de los cursos 1996/1997 y 1997/1998 han sido facilitadas por las propias Facultades. Los datos del crecimiento neto anual de colegiados, han sido facilitados por el CGCEEE.

ANEXO DEL CAPÍTULO 7

ANEXO 7.1. CUESTIONARIO PARA ANALIZAR LA IMPLANTACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LOS COLEGIOS PROFESIONALES DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA.

1. Tamaño del Colegio:

Nombre Colegio	
Número de colegiados	
Presupuesto para 1999 (volumen ingresos)	
Composición ingresos: (en PTA)	
– Por cuotas de colegiados	
– Por cursos de formación	
– Por subvenciones	
– Por patrocinios/esponsors	
– Por actividades	
– Otros	
Plantilla media	

2. ¿El Colegio lleva alguna contabilidad de gestión?

Sí No

3. ¿El Colegio realiza memoria de actividades anual?¹

Sí No

4. Objetivos de la contabilidad de gestión para el Colegio. (Puntuaciones escalonadas de 6 a 1, siendo 6 la opción con mayor importancia y 1, la opción con menor importancia).

Objetivo	Puntuación
Información para el colegiado.	
Cálculo de costes y resultados por actividades y servicios.	
Información para la planificación y control.	
Información para la toma de decisiones de la Junta de Gobierno.	
Información para la toma de decisiones del gerente.	
No es necesario llevar contabilidad de gestión.	

¹ En caso afirmativo, les agradeceríamos nos adjuntasen una copia de los tres últimos ejercicios, o en su caso la liquidación de los últimos tres presupuestos.

5. ¿El Colegio lleva contabilidad financiera?

Sí No

6. En caso afirmativo, ¿qué sistema contable utiliza?

Por partida doble Registro de caja Otros, (indicar):
--

7. ¿El Colegio lleva contabilidad de costes?

Sí No

8. En caso afirmativo, ¿cómo articulan contablemente la información sobre costes?:

	Sí	No
¿Llevan la contabilidad de costes utilizando registros contables por partida doble?		
En caso afirmativo en la pregunta anterior, ¿utilizan el grupo 9 del PGC?		
¿Los datos de costes son tratados de forma extracontable con total independencia de la contabilidad financiera?		

9. Indique los centros o departamentos más representativos que dispone el Colegio:

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.
- 6.
- 7.
- 8.
- 9.
- 10.

10. ¿Coincide dicha estructura organizativa con los centros de coste?

Sí No

11. ¿Hay un responsable asignado dentro de la Junta de Gobierno como responsable de los centros de coste?

Sí No

12. ¿Tienen un responsable definido para cada centro de coste que ejecute las instrucciones de la Junta de Gobierno?

Sí No

13. ¿Existen centros principales y centros auxiliares de coste?. (Se entiende por centro principal aquel que tiene su actividad enfocada a servir al colegiado y, por centro auxiliar aquel que tiene la función de dar soporte y apoyo a las actividades y servicios que ofrece el Colegio y asume costes generales).

Sí No

14. En caso afirmativo, los costes de los centros auxiliares se imputan de acuerdo a los métodos siguientes:

	Sí	No
Se reparten únicamente entre los centros principales.		
Se distribuyen entre los centros auxiliares y los principales.		
Se imputan directamente al servicio y/o actividad.		
No se imputan a los centros principales y se imputan directamente al resultado.		
Una parte de sus costes se imputan a los centros principales y/o auxiliares, en función de criterios de reparto por tipo de coste, y el resto se consideran no asignables y se imputan directamente al resultado.		
Otros: (indicar)		

15. Periodicidad de cálculo de costes reales:

	Mensual	Trimestral	Semestral	Anual	Cuando se producen	No se calculan
De los servicios.						
De las actividades.						
De las publicaciones.						
De los cursos de formación.						
Actos esporádicos.						
En general de todo el Colegio.						

16. ¿Qué sistema de clasificación de costes utiliza el Colegio para calcular sus costes?

	Sí	No	No es útil
Directos/indirectos, en función de la actividad o servicio.			
Directos/indirectos, respecto a los centros de coste.			
Directos/indirectos, respecto a la especialización profesional del colegiado.			
Directos/indirectos, respecto a los centros de coste, y posteriormente, calcula los costes de determinadas actividades y/o servicios..			
Fijos/variables, respecto al volumen de actividad de cada centro de coste.			
Controlables/no controlables.			
No distingue el tipo de coste y imputa todos los costes por naturaleza al resultado.			
Otros, (indicar)			

17. Tratamiento contable de los costes indirectos:

	Sí	No	No es útil
Asignación previa a los centros de coste o departamentos, y después se imputan a las actividades y/o servicios.			
Imputación directa a los servicios y actividades ofrecidas.			
Asignación previa a los centros de coste o departamentos, y después no se imputan a las actividades y/o servicios, por lo que se consideran costes del periodo.			
Algunos costes indirectos se imputan a los departamentos y después a los servicios y, otros no se imputan a los servicios y se consideran costes del período.			
Otros, (indicar):			

18. Criterios de imputación que suele utilizar el Colegio para la distribución de los costes indirectos:

.....

19. ¿El Colegio tiene establecidas unidades de obra o de actividad para los distintos departamentos?, (la unidad de obra nos mide el volumen de actividad de un departamento o centro de coste, por ejemplo, para el centro de formación, la unidad de obra podría ser el número de horas lectivas o el número de cursos

realizados para el período analizado).

Sí No

20. En caso afirmativo, indique las más significativas para:

Cursos de formación:
Publicaciones:
Servicios de atención al colegiado:
Otros, (indicar):

21. ¿El Colegio utiliza los costes estándares o provisionales?:

Sí No

22. En caso afirmativo, ¿cuál o cuáles son los objetivos perseguidos de los que se indican a continuación?

	Sí	No
Predecir los márgenes y resultados		
Analizar las desviaciones, de forma que se puedan localizar las causas y exigir responsabilidades		
Fijar los precios de venta		
Calcular los costes de las actividades y servicios de una forma rápida		
Elaboración de presupuestos		
Tener un patrón de referencia con el que comparar los costes históricos		
Facilitar la dirección por excepción		
Otros (indicar):		

23. El sistema de costes se ha instalado en el Colegio:

En los últimos dos años	
Entre dos y cinco años	
Entre cinco y diez años	
Hace más de diez años	

24. ¿Se han realizado cambios en el sistema de costes con relación al instalado inicialmente?

Sí No

25. Si la respuesta anterior es afirmativa, indique las causas:

.....
.....

26. ¿Tienen aprobados y por escrito los objetivos anuales del Colegio?

Sí No

27. ¿Podría indicarnos cuáles son los tres objetivos principales para el año 1999?

1.
2.
3.

28. ¿Se utilizan los objetivos para la confección del presupuesto del Colegio?

Sí No

29. ¿Podría indicarnos cual es la misión del Colegio?

.....
.....
.....

30. ¿Se revisan los presupuestos durante el ejercicio presupuestario con posibilidad de modificaciones?

	Sí	No
No, porque se utiliza un presupuesto fijo por departamentos aprobado por Asamblea.		
No, porque se utiliza un presupuesto fijo por actividades y servicios, aprobado por Asamblea.		
Sí, porque se utiliza un presupuesto flexible por actividades y servicios y/o por centros de coste, y en caso de que la Junta de Gobierno apruebe actividades extraordinarias, se modifica el presupuesto inicial a las nuevas partidas.		
Sí, porque se utiliza un presupuesto flexible por actividades y servicios y/o por centros de coste, y en caso de que la Junta de Gobierno apruebe actividades extraordinarias, se trabaja con el presupuesto aprobado en su día por la Asamblea y, con el nuevo presupuesto para la actividad extraordinaria, obteniendo así doble información.		
No, porque se utiliza un presupuesto fijo por costes por naturaleza.		

31. Sobre la confección del presupuesto:

	Sí	No
Se confecciona el presupuesto a partir del presupuesto y de la realidad del ejercicio/s anterior/es, (presupuesto incremental).		
Presupuesto base cero.		
Presupuesto base cero para determinadas actividades y/o servicios y, para costes generales o de estructura, se utiliza el presupuesto incremental en función del resultado del ejercicio anterior.		
Otros, (indicar):		

32. ¿Calculan las desviaciones producidas entre el presupuesto y la realidad?

Sí No

33. En caso afirmativo, ¿con qué periodicidad se suelen preparar informes sobre desviaciones?

	Sí	No
Mensual		
Trimestral		
Semestral		
Anual, cuando se realiza la liquidación del presupuesto		
Una vez finalizada la actividad o servicio presupuestados		
Otros (indicar)		

34. ¿Se utilizan las desviaciones para analizar las causas de las diferencias, para el control de las actuaciones y para la toma de medidas y acciones correctoras, respecto los objetivos marcados?

Sí No

35. ¿Quién responde de las desviaciones sobre el presupuesto?

	Sí	No
El responsable de las actividades y/o servicios		
El responsable de los centros de coste		
El gerente		
La Junta de Gobierno		
Otros (indicar)		

36. ¿Dispone el Colegio de planificación presupuestaria para un período superior a un año?

Sí No

37. En caso afirmativo, ¿coincide el horizonte de la planificación con los cambios de la Junta de Gobierno?

Sí No

38. ¿Utilizan indicadores para analizar la gestión y la evolución del Colegio?

	Sí	No	No es útil
Evolución anual de colegiados			
Número de bajas anuales			
Evolución colegiado activo			
Presencia en los medios de comunicación			
Número de actividades que se realizan			
Volumen de asistencia en las actividades			
Incremento de actividades ofrecidas respecto el año anterior.			
Número de actividades que se dejan de realizar respecto el año anterior.			
Número de servicios que se realizan			
Utilización de los servicios			
Incremento del número de servicios ofrecidos.			
Número de servicios dejados de ofrecer.			
Nivel de satisfacción de los colegiados			
Horas de formación anual ofrecida			
Colocación de colegiados por la bolsa de trabajo			
Demandas laborales tramitadas por la bolsa de trabajo			
Incremento número subvenciones anuales a fondo perdido.			
Incremento número subvenciones anuales de explotación.			
Evolución de los patrocinios o esponsors.			
Relación incremento de subvenciones con las actividades ofrecidas.			
Otros, (indicar):			

39. ¿Realizan encuestas periódicas a los colegiados para conocer su grado de satisfacción con el Colegio?

Sí No

40. ¿Con qué periodicidad?

.....

41. ¿Cuándo realizaron la última?²

.....

42. ¿Cree que la especialización profesional del colegiado influye sobre su participación en las actividades o servicios que el Colegio le ofrece?

Sí No

43. ¿Cree que sería interesante implantar un sistema de información para conocer la opinión y participación de los colegiados en las actividades y/o servicios del Colegio, en función de su especialización profesional?

Sí No

44. ¿Realizan encuestas a los colegiados que se dan de baja?³

Sí No

45. ¿El Colegio tiene implantado un cuadro de mando integral?

Sí No

46. En caso negativo, ¿considera adecuada su implantación?

Sí No

47. ¿Por qué?

.....

.....

48. ¿Cuál es el futuro que prevé para los Colegios de Economistas de España?

.....

.....

.....

Muchísimas gracias por su colaboración.

² Les agradeceríamos facilitasen copia del cuestionario y los resultados de la misma.

³ Les agradeceríamos facilitasen copia del cuestionario y los resultados de la misma.

ANEXO 7.2. TABLAS DE CONTINGENCIA QUE JUSTIFICAN LOS RESULTADOS OBTENIDOS EN LA ENCUESTA

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	
	<i>Hasta 450</i>	<i>De 451 a 1.000</i>	<i>De 1.001 a 2.500</i>	<i>Más de 2.500</i>	<i>Total fila</i>
Núm. Colegios	10	8	8	4	30
% sobre total	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100%

Número de observaciones no válidas: 0

Tabla 7.1. Clasificación de colegios por número de colegiados

<i>Presupuesto/colegiados</i>	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Menos 8 millones	8	2			10
(%s/fila)	80,0%	20,0%			33,3%
(%s/columna)	80,0%	25,0%			
(% s/ 30)	26,7%	6,7%			
Menos 30 millones	1	3	4		8
(%s/fila)	12,5%	37,5%	50,0%		26,7%
(%s/columna)	10,0%	37,5%	50,0%		
(% s/ 30)	3,3%	10,0%	13,3%		
Menos 99 millones		2	4		6
(%s/fila)		33,3%	66,7%		20%
(%s/columna)		25,0%	50,0%		
(% s/ 30)		6,7%	13,3%		
100 o más millones				4	4
(%s/fila)				100%	13,3%
(%s/columna)				100,0%	
(% s/ 30)				13,3%	
No contesta	1	1			2
(%s/fila)	50,0%	50%			6,7%
(%s/columna)	10,0%	12,5%			
(% s/ 30)	3,3%	3,3%			
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100%

Tabla 7.2. Relación de colegios en función del presupuesto anual de gasto que tienen aprobado para 1999

<i>Ingresos/ colegiados</i>	<i>Total</i>
Cuotas colegiados	57,9%
Cursos formación	31,5%
Subvenciones	5,7%
Otros	4,9%
TOTAL	100%

Tabla 7.3. Composición del presupuesto

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No	1				1
(%s/fila)	100%				3,3%
(%s/columna)	10,0%				
(%s/ 30)	3,3%				
Sí	9	8	8	4	29
(%s/fila)	31,0%	27,6%	27,6%	13,8%	96,7%
(%s/columna)	90,0%	100,0%	100,0%	100,0%	
(%s/ 30)	30,0%	26,7%	26,7%	13,3%	
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100%

Tabla 7.4. Colegios que utilizan la contabilidad financiera

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Partida doble	8	7	8	4	27
(%s/fila)	29,6%	25,9%	29,6%	14,8%	100,0%
(%s/columna)	88,9%	87,5%	100,0%	100,0%	93,1%
(%s/ tabla)	27,6%	24,1%	27,6%	13,8%	93,1%
Registro caja	1	2		1	4
(%s/fila)	25,0%	50,0%		25,0%	100,0%
(%s/columna)	11,1%	25,0%		8,3%	13,8%
(%s/ tabla)	3,4%	6,9%		3,4%	13,8%
Total columna	9	8	8	4	29
(%s/fila)	31,0%	27,6%	27,6%	13,8%	100,0%
(%s/columna)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
(%s/ tabla)	31,0%	27,6%	27,6%	13,8%	100,0%

Tabla 7.5. Método que utilizan los colegios para realizar la contabilidad financiera

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No	6	5	5		16
(%s/fila)	37,5%	31,3%	31,3%		53,3%
(%s/columna)	60,0%	62,5%	62,5%		
(%s/ tabla)	20,0%	16,7%	16,7%		
Sí	4	3	3	4	14
(%s/fila)	28,6%	21,4%	21,4%	28,6%	46,7%
(%s/columna)	40,0%	37,5%	37,5%	100,0%	
(%s/ tabla)	13,3%	10,0%	10,0%	13,3%	
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100%

Tabla 7.6. Resultado de la pregunta sobre si los colegios llevan contabilidad de costes

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Partida doble				3	3
(%s/fila)				100,0%	100,0%
(%s/columna)				75,0%	21,4%
(%s/ tabla)				21,4%	21,4%
Extracontable	4	3	3	3	13
(%s/fila)	30,8%	23,1%	23,1%	23,1%	100,0%
(%s/columna)	100,0%	100,0%	100,0%	75,0%	92,9%
(%s/ tabla)	28,6%	21,4%	21,4%	21,4%	92,9%
Total columna	4	3	3	4	14
(%s/fila)	28,6%	21,4%	21,4%	28,6%	100,0%
(%s/columna)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
(%s/ tabla)	28,6%	21,4%	21,4%	28,6%	100,0%

Tabla 7.7. Resultado de la pregunta sobre cuál es el método que se utiliza para llevar la contabilidad de costes

DEPARTAMENTOS O CENTROS DE COSTE

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
	Admi	EF	Com	Act	Serv	Rea	Reaf	Tap	BT	Pub	Euro	Ex.	R.Un	R.In
Grupo D														
1	X	X	X											
2	X	X			X									
3	X	X		X	X					X				
4	X	X							X	X				
Grupo C														
5	X	X				X				X				
6	X	X			X									
7	X	X			X				X		X			
8	X	X												
9	X													
10	X													
11	X													
12	X					X						X		X
Grupo B														
13	X	X		X										
14	X	X						X	X					
15	X													
16	X													
17	X													
18	X													
19	X	X	X											
20	X													
Grupo A														
21	X													
22	X													
23	X													
24	X	X				X	X		X					
25	X		X	X		X		X					X	X
26	X	X	X						X					
27	X													
28	X	X				X		X	X					
29	X													
30	X													

Nota: los que están en negrita y en color rojo, son aquellos en los que les coincide la estructura departamental con los centros de coste.

Abreviaciones:

Admi = administración; EF= escuela de formación; Com= comisiones; Act = actividades; Serv = servicios; Rea = Registro Economistas Auditores; Reaf= Registro economistas auditores y fiscales; Tap= Turno actuación profesional; BT= bolsa de trabajo; Pub= publicaciones; Ex= profesionales de ejercicio libre; R.Un.= relaciones universidad; R.In= relaciones institucionales.

Tabla 7.8. Estructura organizativa por departamentos de los colegios

<i>Núm. departamentos</i>	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Uno	6	5	3		14
(%s/fila)	42,9%	35,7%	21,4%		46,7%
(%s/columna)	60,0%	62,5%	37,5%		
(%s/ tabla)	20,0%	16,7%	10,0%		
Dos			1		1
(%s/fila)			100,0%		3,3%
(%s/columna)			12,5%		
(%s/ tabla)			3,3%		
Tres		2	1	2	5
(%s/fila)		40,0%	20,0%	40,0%	16,7%
(%s/columna)		25,0%	12,5%	50,0%	
(%s/ tabla)		6,7%	3,3%	6,7%	
Cuatro	1	1	2	1	5
(%s/fila)	20,0%	20,0%	40,0%	20,0%	16,7%
(%s/columna)	10,0%	12,5%	25,0%	25,0%	
(%s/ tabla)	3,3%	3,3%	6,7%	3,3%	
Cinco	2		1	1	14
(%s/fila)	50,0%		25,0%	25,0%	13,3%
(%s/columna)	20,0%		12,5%	25,0%	
(%s/ tabla)	6,7%		3,3%	3,3%	
Siete	1				1
(%s/fila)	100,0%				3,3%
(%s/columna)	10,0%				
(%s/ tabla)	3,3%				
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100%

Tabla 7.9. Número total de departamentos de que dispone cada colegio

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Administración	10	8	8	4	30
(%s/fila)	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%
(%s/columna)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
(%s/ tabla)	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%
Escuela formación	3	3	4	4	14
(%s/fila)	21,4%	21,4%	28,6%	28,6%	100,0%
(%s/columna)	30,0%	37,5%	50,0%	100,0%	46,7%
(%s/ tabla)	10,0%	10,0%	13,3%	13,3%	46,7%

Bolsa trabajo	3	1	1	1	6
(%s/fila)	66,7%	16,7%	16,7%	16,7%	100,0%
(%s/columna)	30,0%	12,5%	12,5%	25,0%	20,0%
(%s/ tabla)	10,0%	3,3%	3,3%	3,3%	20,0%
REA	3		2		5
(%s/fila)	60,0%		40,0%		100,0%
(%s/columna)	30,0%		25,0%		16,7%
(%s/ tabla)	10,0%		6,7%		16,7%
Comisiones	2	1		1	4
(%s/fila)	50,0%	25,0%		25,0%	100,0%
(%s/columna)	20,0%	12,5%		25,0%	13,3%
(%s/ tabla)	6,7%	3,3%		3,3%	13,3%
Servicios			2	2	4
(%s/fila)			50,0%	50,0%	100,0%
(%s/columna)			25,0%	50,0%	13,3%
(%s/ tabla)			6,7%	6,7%	13,3%
Actividades	1	1		1	3
(%s/fila)	33,3%	33,3%		33,3%	100,0%
(%s/columna)	100,0%	12,5%		25,0%	10,0%
(%s/ tabla)	3,3%	3,3%		3,3%	10,0%
TAP	2	1			3
(%s/fila)	66,7%	33,3%			100,0%
(%s/columna)	20,0%	12,5%			10,0%
(%s/ tabla)	6,7%	3,3%			10,0%
Publicaciones			1	2	3
(%s/fila)			33,3%	66,7%	100,0%
(%s/columna)			12,5%	50,0%	10,0%
(%s/ tabla)			3,3%	6,7%	10,0%
REAF	1				1
(%s/fila)	100,0%				100,0%
(%s/columna)	10,0%				3,3%
(%s/ tabla)	3,3%				3,3%
Euro			1		1
(%s/fila)			100,0%		100,0%
(%s/columna)			12,5%		3,3%
(%s/ tabla)			3,3%		3,3%
Ejercicio libre			1		1
(%s/fila)			100,0%		100,0%
(%s/columna)			12,5%		3,3%
(%s/ tabla)			3,3%		3,3%
Relaciones					
Universidad	1				1

(%s/fila)	100,0%				100,0%
(%s/columnna)	10,0%				3,3%
(%s/ tabla)	3,3%				3,3%
Relaciones Institucionales			1		1
(%s/fila)			100,0%		100,0%
(%s/columnna)			12,5%		3,3%
(%s/ tabla)			3,3%		3,3%
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%

Tabla 7.10. Resultado cuantificado de la estructura departamental de los colegios

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No	10	7	6	1	24
(%s/fila)	41,7%	29,2%	25,0%	4,2%	80,0%
(%s/columnna)	100,0%	87,5%	75,0%	25,0%	
(%s/ 30)	33,3%	23,3%	20,0%	3,3%	
Sí		1	2	3	6
(%s/fila)		16,7%	33,3%	50,0%	20%
(%s/columnna)		12,5%	25,0%	75,0%	
(%s/ 30)		3,3%	6,7%	10,0%	
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100%

Tabla 7.11. Colegios que utilizan la estructura departamental para el cálculo de costes

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No	8	4	5	1	18
(%s/fila)	44,4%	22,2%	27,8%	5,6%	60,0%
(%s/columna)	80,0%	50,0%	62,5%	25,0%	
(%s/ tabla)	26,7%	13,3%	16,7%	3,3%	
Sí	2	4	3	3	12
(%s/fila)	16,7%	33,3%	25,0%	25,0%	40,0%
(%s/columna)	20,0%	50,0%	37,5%	75,0%	
(%s/ tabla)	6,7%	13,3%	10,0%	10,0%	
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100%

Tabla 7.12. Resultado de la cuestión sobre si hay un responsable de la Junta de Gobierno de los centros de coste

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No	8	5	7	2	22
(%s/fila)	36,4%	22,7%	31,8%	29,1%	73,3%
(%s/columna)	80,0%	62,5%	87,5%	50,0%	
(%s/ tabla)	26,7%	16,7%	23,3%	6,7%	
Sí	2	3	1	2	8
(%s/fila)	25,0%	37,5%	12,5%	25,0%	26,7%
(%s/columna)	20,0%	37,5%	12,5%	50,0%	
(%s/ tabla)	6,7%	10,0%	3,3%	6,7%	
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100%

Tabla 7.13. Resultado de la cuestión sobre si hay un responsable por centro de coste que ejecute las instrucciones del responsable de la Junta de Gobierno.

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Directos/Indirectos por actividad o servicio	6	2	1	2	11
(%s/fila)	50,0%	16,7%	9,1%	18,2%	100,0%
(%s/columna)	60,0%	25,0%	12,5%	50,0%	36,7%
(%s/ tabla)	20,0%	6,7%	3,3%	6,7%	36,7%
Directos/Indirectos por centro coste		1	1	2	4
(%s/fila)		25,0%	25,0%	50,0%	100,0%
(%s/columna)		12,5%	12,5%	50,0%	13,3%
(%s/ tabla)		3,3%	3,3%	6,7%	13,3%
Directos/Indirectos por especialización					
Directos/Indirectos por centro coste y por actividades y servicios	1			2	3
(%s/fila)	33,3%			66,7%	100,0%
(%s/columna)	10,0%			50,0%	10,0%
(%s/ tabla)	3,3%			6,7%	10,0%
Fijos/variables					
Controlables/No controlables					
Costes por naturaleza	4	5	6		15
(%s/fila)					100,0%
(%s/columna)	26,7%	33,3%	40,0%		50,0%
(%s/ tabla)	40,0%	62,5%	75,0%		50,0%
	13,3%	16,7%	20,0%		50,0%
Total columna	10	8	8	4	30
(%s/fila)	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%
(%s/columna)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
(%s/ 30)	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%

Tabla 7.14. Clasificación de costes que utilizan los colegios

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Centro-actividad (cursos formación)	1		2	1	4
(%s/fila)	25,0%		50,0%	25,0%	100,0%
(%s/columna)	10,0%		25,0%	25,0%	13,3%

(%s/ tabla)	3,4%		6,7%	3,4%	13,3%
Centro-actividad	2	1	1	2	6
(%s/fila)	33,3%	16,7%	16,7%	33,3%	100,0%
(%s/columna)	20,0%	12,5%	12,5%	50,0%	20,0%
(%s/ tabla)	6,7%	3,3%	3,3%	6,7%	20,0%
Actividad		1			1
(%s/fila)		100,0%			100,0%
(%s/columna)		12,5%			3,4%
(%s/ tabla)		3,3%			3,4%
Centro coste			1		1
(%s/fila)			100,0%		100,0%
(%s/columna)			12,5%		3,4%
(%s/ tabla)			3,3%		3,4%
No imputa (*)	7	6	4	1	18
(%s/fila)	38,9%	33,3%	22,2%	5,6%	100,0%
(%s/columna)	70,0%	75,0%	50,0%	25,0%	60,0%
(%s/ tabla)	23,3%	20,0%	13,3%	3,4%	60,0%
Total columna	10	8	8	4	30
(%s/fila)	33,3%	26,7%	24,1%	13,3%	100,0%
(%s/columna)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
(%s/ 30)	33,3%	26,7%	24,1%	13,3%	100,0%

(*) En notación aparte, hacen referencia a los cálculos por motivos fiscales del coste de los cursos de formación, aunque para el resto de actividades no imputen los costes.

Tabla 7.15. Criterios que utilizan los colegios para asignar los costes

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Función uso	1			1	2
(%s/fila)	50,0%			50,0%	100,0%
(%s/columna)	10,0%			25,0%	6,7%
(%s/ tabla)	3,3%			3,3%	6,7%
Función m2. ocupación	1		1	1	3
(%s/fila)	33,3%		33,3%	33,4%	100,0%
(%s/columna)	10,0%		12,5%	25,0%	10,0%
(%s/ tabla)	3,3%		3,3%	3,3%	10,0%
Función horas	1	1	3	2	7
(%s/fila)	14,3%	14,3%	42,8%	28,6%	100,0%
(%s/columna)	10,0%	12,5%	37,5%	50,0%	23,3%
(%s/ tabla)	3,3%	3,3%	10,0%	6,7%	23,3%
No contesta	8	7	4	1	20
(%s/fila)	40,0%	35,0%	20,0%	5,0%	100,0%
(%s/columna)	80,0%	87,5%	50,0%	25,0%	66,7%
(%s/ tabla)	26,7%	23,4%	13,4%	3,3%	66,7%
Total columna	10	8	8	4	30
(%s/fila)	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%
(%s/columna)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
(%s/ 30)	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%

Tabla 7.16. Criterios utilizados por los colegios para imputar los costes indirectos a las actividades o servicios que los colegios realizan

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No	10	8	8	1	27
(%s/fila)	37,0%	29,6%	29,6%	3,7%	90,0%
(%s/columna)	100,0%	100,0%	100,0%	25,0%	
(%s/ tabla)	33,3%	26,7%	26,7%	3,3%	
Sí				3	3
(%s/fila)				100,0%	10,0%
(%s/columna)				75,0%	
(%s/ tabla)				10,0%	
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100%

Tabla 7.17. Diferenciación de las secciones del colegio entre centros principales y auxiliares para el cálculo de los costes.

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No	8	7	8	1	24
(%s/fila)	33,3%	29,2%	33,3%	4,2%	80,0%
(%s/columna)	80,0%	87,5%	100,0%	25,0%	
(%s/ 30)	26,7%	23,3%	26,7%	3,3%	
Sí	2	1		3	6
(%s/fila)	33,3%	16,7%		50,0%	20,0%
(%s/columna)	20,0%	12,5%		75,0%	
(%s/ 30)	6,7%	3,3%		10,0%	
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100%

Tabla 7.18. Utilización de las unidades de obra para el cálculo del coste del producto

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Cursos de formación					
Horas lectivas	2	1		3	6
(%s/fila)	33,3%	16,7%		50,0%	100,0%
(%s/columna)	100,0%	100,0%		100,0%	100,0%
(%s/ 6)	33,3%	16,7%		50,0%	100,0%
Cursos/año				1	1
(%s/fila)				100,0%	100,0%
(%s/columna)				33,3%	16,7%
(%s/ 6)				16,7%	16,7%
Alumnos/año				1	1
(%s/fila)				100,0%	100,0%
(%s/columna)				33,3%	16,7%
(%s/ 6)				16,7%	16,7%
Total columna	2	1		3	6
(%s/fila)	33,3%	16,7%		50,0%	100,0%
(%s/columna)	100,0%	100,0%		100,0%	100,0%
(%s/ 6)	33,3%	16,7%		50,0%	100,0%
Publicaciones					
Publicaciones/año		1		3	4
(%s/fila)		25,0%		75,0%	66,7%
(%s/columna)		100,0%		100,0%	
(%s/ 6)		16,7%		50,0%	
No calcula	2				2

(%s/fila)	100,0%				33,3%
(%s/columna)	100,0%				
(%s/ 6)	33,3%				
Total columna	2 33,3%	1 26,7%		3 50,0%	6 100%
Servicio atención al cliente					
Nuevos servicios/año	1 33,3%			2 66,7%	3 50,0%
(%s/fila)	50,0%			66,7%	
(%s/columna)	16,7%			33,3%	
(%s/ 6)					
No calcula	1 33,3%	1 33,3%		1 33,3%	3 50,0%
(%s/fila)	50,0%	100,0%		33,3%	
(%s/columna)	16,7%	16,7%		16,7%	
(%s/ 6)					
Total columna	2 33,3%	1 16,7%		3 50,0%	6 100%

Tabla 7.19. Unidades de obra que utilizan los colegios para calcular el coste del producto

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Mensual			1	2	3
(%s/fila)			33,3%	66,7%	100,0%
(%s/columna)			12,5%	50,0%	10,0%
(%s/ tabla)			3,3%	6,7%	10,0%
Trimestral		1			1
(%s/fila)		100,0%			100,0%
(%s/columna)		12,5%			3,3%
(%s/ tabla)		3,3%			3,3%
Semestral			2		2
(%s/fila)			100,0%		100,0%
(%s/columna)			25,0%		6,7%
(%s/ tabla)			6,7%		6,7%
Anual	1	1			2
(%s/fila)	50,0%	50,0%			100,0%
(%s/columna)	10,0%	12,5%			6,7%
(%s/ tabla)	28,0%	3,3%			6,7%
Cuando se producen	1	3	3	1	8
(%s/fila)	12,5%	37,5%	37,5%	12,5%	100,0%

(%/columna)	10,0%	37,5%	37,5%	25,0%	26,7%
(%/ tabla)	3,3%	10,0%	10,0%	3,3%	26,7%
No se calculan	8	3	2	1	14
(%/fila)	57,1%	21,4%	14,3%	7,1%	100,0%
(%/columna)	80,0%	37,5%	25,0%	25,0%	46,7%
(%/ tabla)	26,7%	10,0%	6,7%	3,3%	46,7%
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%

Tabla 7.20. Periodicidad en el cálculo de costes de los servicios

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Mensual			1	2	3
(%/fila)			33,3%	66,7%	100,0%
(%/columna)			12,5%	50,0%	10,0%
(%/ tabla)			3,3%	6,7%	10,0%
Trimestral	1	1		1	3
(%/fila)	33,3%	33,3%		33,3%	100,0%
(%/columna)	10,0%	12,5%		25,0%	10,0%
(%/ tabla)	3,3%	3,3%		3,3%	10,0%
Semestral			2		2
(%/fila)			100,0%		100,0%
(%/columna)			25,0%		6,7%
(%/ tabla)			6,7%		6,7%
Anual		1	1		2
(%/fila)		50,0%	50,0%		100,0%
(%/columna)		12,5%	12,5%		6,7%
(%/ tabla)		3,3%	3,3%		6,7%
Cuando se producen	2	3	3	1	9
(%/fila)	22,2%	33,3%	33,3%	11,1%	100,0%
(%/columna)	20,0%	37,5%	37,5%	25,0%	30,0%
(%/ tabla)	6,7%	10,0%	10,0%	3,3%	30,0%
No se calculan	7	3	1		11
(%/fila)	63,3%	27,3%	9,1%		100,0%
(%/columna)	70,0%	37,5%	12,5%		36,7%
(%/ tabla)	23,3%	10,0%	3,3%		36,7%
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%

	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%

Tabla 7.21. Periodicidad en el cálculo de costes de las actividades

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Mensual				2	2
(%s/fila)				100,0%	100,0%
(%s/columna)				50,0%	6,7%
(%s/ tabla)				6,7%	6,7%
Trimestral					
(%s/fila)					
(%s/columna)					
(%s/ tabla)					
Semestral		1	1		2
(%s/fila)		50,0%	50,0%		100,0%
(%s/columna)		12,5%	12,5%		6,7%
(%s/ tabla)		3,3%	3,3%		6,7%
Anual					
(%s/fila)					
(%s/columna)					
(%s/ tabla)					
Cuando se producen	1	2	3	2	8
(%s/fila)	12,5%	25,0%	37,5%	25,0%	100,0%
(%s/columna)	10,0%	25,0%	37,5%	50,0%	26,7%
(%s/ tabla)	3,3%	6,7%	10,0%	6,7%	26,7%
No se calculan	9	5	4		18
(%s/fila)	50,0%	27,8%	22,2%		100,0%
(%s/columna)	90,0%	62,5%	33,3%		60,0%
(%s/ tabla)	30,0%	16,7%	13,3%		60,0%
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	3,3%	100,0%
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%

Tabla 7.22. Periodicidad en el cálculo de los costes de las publicaciones

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Mensual				1	1
(%s/fila)				100,0%	100,0%
(%s/columna)				25,0%	3,3%
(%s/ tabla)				3,3%	3,3%
Trimestral	1			1	2
(%s/fila)	50,0%			50,0%	100,0%
(%s/columna)	10,0%			25,0%	6,7%
(%s/ tabla)	3,3%			3,3%	6,7%
Semestral				1	1
(%s/fila)				100,0%	100,0%
(%s/columna)				25,0%	3,3%
(%s/ tabla)				3,3%	3,3%
Anual			1		1
(%s/fila)			100,0%		100,0%
(%s/columna)			12,5%		3,3%
(%s/ tabla)			3,3%		3,3%
Cuando se producen	3	5	7	1	16
(%s/fila)	18,8%	31,3%	43,8%	6,3%	100,0%
(%s/columna)	30,0%	62,5%	87,5%	25,0%	53,3%
(%s/ tabla)	10,0%	16,7%	23,3%	3,3%	53,3%
No se calculan	6	3			9
(%s/fila)	66,7%	33,3%			100,0%
(%s/columna)	60,0%	37,5%			30,0%
(%s/ tabla)	20,0%	10,0%			30,0%
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
	33,3%	33,3%	26,7%	13,3%	100,0%

Tabla 7.23. Periodicidad en el cálculo de los costes de los cursos de formación

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Mensual (%/fila) (%/columna) (%/ tabla)				1 100,0% 25,0% 3,3%	1 100,0% 3,3% 3,3%
Trimestral (%/fila) (%/columna) (%/ tabla)					
Semestral (%/fila) (%/columna) (%/ tabla)					
Anual (%/fila) (%/columna) (%/ tabla)					
Cuando se producen (%/fila) (%/columna) (%/ tabla)	4 20,0% 40,0% 13,3%	5 25,0% 62,5% 16,7%	8 40,0% 100,0% 26,7%	3 15,0% 75,0% 10,0%	20 100,0% 66,7% 66,7%
No se calculan (%/fila) (%/columna) (%/ tabla)	6 66,7% 60,0% 20,0%	3 33,3% 37,5% 10,0%			9 100,0% 30,0% 30,0%
Total columna	10 33,3% 100,0% 33,3%	8 26,7% 100,0% 26,7%	8 226,7% 100,0% 26,7%	4 13,3% 100,0% 13,3%	30 100,0% 100,0% 100,0%

Tabla 7.24. Periodicidad en el cálculo de los costes de los actos esporádicos

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Mensual	1			2	3
(%s/fila)	33,3%			66,7%	100,0%
(%s/columna)	10,0%			50,0%	10,0%
(%s/ tabla)	3,3%			6,7%	10,0%
Trimestral	1				1
(%s/fila)	100,0%				100,0%
(%s/columna)	10,0%				3,3%
(%s/ tabla)	3,3%				3,3%
Semestral			1	1	2
(%s/fila)			50,0%	50,0%	100,0%
(%s/columna)			12,5%	25,0%	6,7%
(%s/ tabla)			3,3%	3,3%	6,7%
Anual	3	5	7		15
(%s/fila)	20,0%	33,3%	46,7%		100,0%
(%s/columna)	30,0%	62,5%	87,5%		50,0%
(%s/ tabla)	10,0%	16,7%	23,3%		50,0%
Cuando se producen	1	1			2
(%s/fila)	50,0%	50,0%			100,0%
(%s/columna)	10,0%	12,5%			6,7%
(%s/ tabla)	3,3%	3,3%			6,7%
No se calculan	4	2		1	7
(%s/fila)	57,1%	28,6%		14,3%	100,0%
(%s/columna)	40,0%	25,0%		25,0%	23,3%
(%s/ tabla)	13,3%	6,7%		3,3%	23,3%
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%

Tabla 7.25. Periodicidad en el cálculo de los costes del colegio en general

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No	7	5	6		18
(%s/fila)	38,9%	27,8%	33,3%		60%
(%s/columna)	70,0%	62,5%	50,0%		
(%s/ tabla)	23,3%	16,7%	20,0%		
Sí	3	3	2	4	12
(%s/fila)	25,0%	25,0%	16,7%	33,3%	40,0%
(%s/columna)	30,0%	37,5%	25,0%	100,0%	
(%s/ tabla)	10,0%	10,0%	6,7%	13,3%	
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100%

Tabla 7.26. Colegios que tienen implantado un sistema de contabilidad de gestión

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No	2	3	4		9
(%s/fila)	22,2%	33,3%	44,4%		30%
(%s/columna)	20,0%	37,5%	50,0%		
(%s/ 30)	6,7%	10,0%	13,3%		
Sí	8	5	4	4	21
(%s/fila)	38,1%	23,8%	19,0%	19,0%	70,0%
(%s/columna)	80,0%	62,5%	50,0%	100,0%	
(%s/ 30)	26,7%	16,7%	13,3%	13,3%	
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100%

Tabla 7.27. Realización de la memoria anual de actividades

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Información para el colegiado (desviación s/ media)	3,6667 (1,8619)	4,3333 (1,5275)	2,8000 (2,1679)	3,2500 (1,8930)	3,4444 (1,8222)
Implantar cálculo costes por actividades y servicios (desviación s/ media)	4,4286 (1,7182)	5,2000 (0,4472)	5,1667 (0,7528)	4,7500 (0,9574)	4,8636 (1,1253)
Proceso planificación y control (desviación s / media)	4,6250 (0,9161)	4,5000 (1,0000)	4,6667 (1,5055)	4,7500 (1,5000)	4,6364 (1,1358)
Toma de decisiones de la Junta de Gobierno (desviación s/ media)	4,5000 (0,7559)	4,8000 (1,3038)	5,0000 (1,0000)	4,5000 (1,2910)	4,6818 (0,9946)
Toma de decisiones del gerente (desviación s/ media)	3,2500 (0,9574)	0	4,6667 (2,3094)	5,0000 (1,0000)	4,2000 (1,5492)
No es necesaria (desviación s/ media)	3,0000 (2,7386)	4,5000 (2,1213)	5,0000 (0,0000)	1,0000 (0,0000)	3,2727 (2,3277)

Nota: Valorar de 6 –muy importante- a 1-nada importante.

Tabla 7.28. Objetivos de la contabilidad de gestión para el colegio

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No	7	5	4	1	17
(%s/fila)	41,2%	29,4%	23,5%	5,9%	56,7%
(%s/columna)	70,0%	62,5%	50,0%	25,0%	
(%s/ tabla)	23,3%	16,7%	13,3%	3,3%	
Sí	3	3	4	3	13
(%s/fila)	23,1%	23,1%	30,8%	23,1%	43,3%
(%s/columna)	30,0%	37,5%	50,0%	75,0%	
(%s/ tabla)	10,0%	10,0%	13,3%	10,0%	
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100%

Tabla 7.29. Colegios que utilizan costes estándares

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Prever márgenes y resultados	3	2	3	2	10
(%s/fila)	30,0%	20,0%	30,0%	20,0%	100,0%
(%s/columna)	100,0%	66,7%	75,0%	66,7%	76,9%
(%s/ tabla)	23,1%	15,4%	23,1%	15,4%	76,9%
Analizar desviaciones		3		1	4
(%s/fila)		75,0%		25,0%	100,0%
(%s/columna)		100,0%		33,3%	30,8%
(%s/ tabla)		23,1%		7,7%	30,8%
Fijar precios de venta	2	2	3		7
(%s/fila)	28,6%	28,6%	42,9%		100,0%
(%s/columna)	66,7%	66,7%	75,0%		53,8%
(%s/ tabla)	15,4%	15,4%	23,1%		53,8%
Calcular costes de forma rápida		2		2	4
(%s/fila)		50,0%		50,0%	100,0%
(%s/columna)		66,7%		66,7%	30,8%
(%s/ tabla)		15,4%		15,4%	30,8%
Confección presupuestos	2	2	2	3	9
(%s/fila)	22,22%	22,2%	22,2%	33,3%	100,0%
(%s/columna)	66,7%	66,7%	50,0%	100,0%	69,2%
(%s/ tabla)	15,4%	15,4%	15,4%	23,1%	69,2%
Patrón referencia comparar históricos				2	2
(%s/fila)				100,0%	100,0%
(%s/columna)				66,7%	15,4%
(%s/ tabla)				15,4%	15,4%
Facilitar DPO				1	1
(%s/fila)				100,0%	100,0%
(%s/columna)				33,3%	7,7%
(%s/ tabla)				7,7%	7,7%
No contesta			1		8
(%s/fila)			100,0%		100,0%
(%s/columna)			25,0%		7,7%
(%s/ tabla)			7,7%		7,7%
Total columna	3	3	4	3	13

(%s/fila)	23,1%	23,1%	30,8%	23,1%	100,0%
(%s/columna)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
(%s/ tabla)	23,3%	23,1%	30,8%	23,1%	100,0%

Tabla 7.30. Objetivos calcular los costes estándares

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No	6	4	7	1	18
(%s/fila)	33,3%	22,2%	38,9%	5,6%	60,0%
(%s/columna)	60,0%	50,0%	87,5%	25,0%	
(%s/ tabla)	20,0%	13,3%	23,3%	3,3%	
Sí	4	4	1	3	12
(%s/fila)	33,3%	33,3%	8,3%	25,0%	40,0%
(%s/columna)	40,0%	50,0%	12,5%	75,0%	
(%s/ tabla)	13,3%	13,3%	3,3%	10,0%	
Total columna	10	8	12	4	30
	33,3%	26,7%	40,0%	13,3%	100%

Tabla 7.31 Aprobación de los objetivos anuales del colegio por escrito

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo ©</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Incrementar número de colegiados	6	5	5	1	17
(%s/fila)	35,3%	29,4%	29,4%	5,9%	100,0%
(%s/columna)	60,0%	62,5%	62,5%	25,0%	56,7%
(%s/ tabla)	20,0%	16,7%	16,7%	3,3%	56,7%
Ofrecer más servicios y actividades a los colegiados	4	5	5	2	16
(%s/fila)	25,0%	31,3%	31,3%	12,5%	100,0%
(%s/columna)	40,0%	62,5%	62,5%	50,0%	53,3%
(%s/ tabla)	13,3%	16,7%	16,7%	6,7%	53,3%
Mejorar escuela formación	2	1	3	3	9
(%s/fila)	22,2%	11,1%	33,3%	33,3%	100,0%
(%s/columna)	20,0%	12,5%	37,5%	75,0%	30,0%
(%s/ tabla)	6,7%	3,3%	10,0%	10,0%	30,0%
Lucha contra el intrusismo	2	1		1	4
(%s/fila)	50,0%	25,0%		25,0%	100,0%
(%s/columna)	20,0%	12,5%		25,0%	13,3%
(%s/ tabla)	6,7%	3,3%		3,3%	13,3%

Más presencia en la Universidad (%s/fila) (%s/columna) (%s/ tabla)		3 75,0% 37,5% 10,0%		1 25,0% 25,0% 3,3%	4 100,0% 13,3% 13,3%
Fidelizar colegiado (%s/fila) (%s/columna) (%s/ tabla)	2 50,0% 20,0% 6,7%	1 25,0% 12,5% 3,3%		1 25,0% 25,0% 3,3%	4 100,0% 13,3% 13,3%
Disminuir el paro del colegiado (%s/fila) (%s/columna) (%s/ tabla)		1 33,3% 12,5% 3,3%	2 66,7% 25,0% 6,7%		3 100,0% 10,0% 10,0%
Potenciar comisiones de trabajo (%s/fila) (%s/columna) (%s/ tabla)		1 50,0% 12,5% 3,3%		1 50,0% 25,0% 3,3%	2 100,0% 7,7% 7,7%
Consolidar número de colegiados (%s/fila) (%s/columna) (%s/ tabla)			1 50,0% 12,5% 3,3%	1 50,0% 25,0% 3,3%	2 100,0% 6,7% 6,7%
Mejorar la información (%s/fila) (%s/columna) (%s/ tabla)	1 50,0% 10,0% 3,3%		1 50,0% 12,5% 3,3%		2 100,0% 6,7% 6,7%
Incrementar nivel satisfacción colegiados (%s/fila) (%s/columna) (%s/ tabla)			2 100,0% 25,0% 6,7%		2 100,0% 6,7% 6,7%
Potenciar figura precolegiado (%s/fila) (%s/columna) (%s/ tabla)	1 50,0% 10,0% 3,3%			1 50,0% 25,0% 3,3%	2 100,0% 6,7% 6,7%
Incrementar la colaboración con otros organismos (%s/fila)	1 50,0%	1 50,0%			2 100,0%

(%s/columna)	10,0%	12,5%			6,7%
(%s/ tabla)	3,3%	3,3%			6,7%
Reestructurar personal			2		2
(%s/fila)			100,0%		100,0%
(%s/columna)			25,0%		6,7%
(%s/ tabla)			6,7%		6,7%
Incrementar infraestructuras		1			1
(%s/fila)		100,0%			100,0%
(%s/columna)		12,5%			3,3%
(%s/ tabla)		3,3%			3,3%
Independizar colegio Almería de Sevilla			1		1
(%s/fila)			100,0%		100,0%
(%s/columna)			12,5%		3,3%
(%s/ tabla)			3,3%		3,3%
Ordenar la profesión		1			1
(%s/fila)		100,0%			100,0%
(%s/columna)		12,5%			3,3%
(%s/ tabla)		3,3%			3,3%
Representar exclusivamente a la profesión		1			1
(%s/fila)		100,0%			100,0%
(%s/columna)		12,5%			3,3%
(%s/ tabla)		3,3%			3,3%
Desarrollar Internet	1				1
(%s/fila)	100,0%				100,0%
(%s/columna)	10,0%				3,3%
(%s/ tabla)	3,3%				3,3%
Disminuir las bajas			1		1
(%s/fila)			100,0%		100,0%
(%s/columna)			12,5%		3,3%
(%s/ tabla)			3,3%		3,3%
Conseguir prácticas en empresas		1			1
(%s/fila)		100,0%			100,0%
(%s/columna)		12,5%			3,3%
(%s/ tabla)		3,3%			3,3%
Promocionar la bolsa de trabajo	1				1
(%s/fila)	100,0%				100,0%

(%s/columnna)	10,0%				3,3%
(%s/ tabla)	3,3%				3,3%
No contesta	1		1		2
(%s/fila)	50,0%		50,0%		100,0%
(%s/columnna)	10,0%		12,5%		6,7%
(%s/ tabla)	3,3%		3,3%		6,7%
Total columna	10	8	8	4	30
(%s/fila)	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%
(%s/columnna)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
(%s/ tabla)	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%

Tabla 7.32. Objetivos del colegio para 1999 (pregunta abierta)

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No	2		4		6
(%s/fila)	33,3%		66,7%		20,0%
(%s/columnna)	20,0%		50,0%		
(%s/ tabla)	6,7%		13,3%		
Sí	8	8	4	4	24
(%s/fila)	33,3%	33,3%	16,4%	16,7%	80,0%
(%s/columnna)	80,0%	100,0%	50,0%	100,0%	
(%s/ tabla)	26,7%	26,7%	13,3%	13,3%	
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%

Tabla 7.33. Utilización de los objetivos anuales para la confección del presupuesto

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Dar servicios de calidad	3	5	4	2	14
(%s/fila)	21,4%	35,7%	28,6%	14,3%	100,0%
(%s/columnna)	30,0%	62,5%	50,0%	50,0%	46,7%
(%s/ tabla)	10,0%	16,7%	13,3%	6,7%	46,7%
Defender la profesión	3	6	1	2	12
(%s/fila)	25,0%	50,0%	8,3%	16,7%	100,0%
(%s/columnna)	30,0%	75,0%	12,5%	50,0%	40,0%
(%s/ tabla)	10,0%	20,0%	3,3%	6,7%	40,0%
Mejorar fidelización del colegiado		2			2

(%/fila)		100,0%			100,0%
(%/columna)		25,0%			6,7%
(%/ tabla)		6,7%			6,7%
Servir de referencia al economista	1			1	2
(%/fila)	50,0%			50,0%	100,0%
(%/columna)	10,0%			25,0%	6,7%
(%/ tabla)	3,3%			3,3%	6,7%
Más presencia en la sociedad		1		1	2
(%/fila)		50,0%		50,0%	100,0%
(%/columna)		12,5%		25,0%	6,7%
(%/ tabla)		3,3%		3,3%	6,7%
Defender recientes licenciados			1		1
(%/fila)			100,0%		100,0%
(%/columna)			12,5%		3,3%
(%/ tabla)			3,3%		3,3%
Defender quienes ejercen libremente		1	1		2
(%/fila)		50,0%	50,0%		100,0%
(%/columna)		12,5%	12,5%		6,7%
(%/ tabla)		3,3%	3,3%		6,7%
Conseguir más captación			1		1
(%/fila)			100,0%		100,0%
(%/columna)			12,5%		3,3%
(%/ tabla)			3,3%		3,3%
Defender el intrusismo	1				1
(%/fila)	100,0%				100,0%
(%/columna)	10,0%				3,3%
(%/ tabla)	3,3%				3,3%
Ayudar a los profesionales en paro	1				1
(%/fila)	100,0%				100,0%
(%/columna)	10,0%				3,3%
(%/ tabla)	3,3%				3,3%
No contesta	4		1		5
(%/fila)	80,0%		20,0%		100,0%
(%/columna)	40,0%		12,5%		16,7%
(%/ tabla)	13,3%		3,3%		16,7%
Total columna	10	8	8	4	30
(%/fila)	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%

(%/columna)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
(%/ tabla)	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%

Tabla 7.34. Misión del colegio (pregunta abierta)

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Presupuesto incremental	9	8	7	1	25
(%/fila)	36,0%	32,0%	28,0%	4,0%	83,3%
(%/columna)	90,0%	100,0%	87,5%	25,0%	
(%/ tabla)	30,0%	26,7%	23,3%	3,3%	
Presupuesto incremental y base cero	1		1	3	5
(%/fila)	20,0%		20,0%	60,0%	16,7%
(%/columna)	10,0%		12,5%	75,0%	
(%/ tabla)	3,3%		3,3%	10,0%	
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%

Tabla 7.35. Sistema que utilizan los colegios para confeccionar el presupuesto

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Presupuesto fijo por departamentos (%/fila) (%/columna) (%/ tabla)		1 100,0% 12,5% 3,3%			1 100,0% 3,3% 3,3%
Presupuesto fijo por actividades y servicios (%/fila) (%/columna) (%/ tabla)	3 60,0% 30,0% 10,0%		1 20,0% 12,5% 3,3%	1 20,0% 25,0% 3,3%	5 100,0% 16,7% 16,7%
Presupuesto fijo por costes por naturaleza (%/fila) (%/columna) (%/ tabla)	5 27,8% 50,0% 16,7%	7 38,9% 87,5% 23,3%	5 27,8% 62,5% 16,7%	1 5,6% 25,0% 3,3%	18 100,0% 60,0% 60,0%
Presupuesto flexible por actividades y servicios y centros (%/fila) (%/columna) (%/ tabla)	1 33,3% 10,0% 3,3%		2 66,7% 25,0% 6,7%		3 100,0% 10,0% 10,0%
Se trabaja con ambos presupuestos (%/fila) (%/columna) (%/ tabla)	1 33,3% 10,0% 3,3%			2 66,7% 50,0% 6,7%	3 100,0% 10,0% 10,0%
Total columna	10 33,3% 100,0% 33,3%	8 26,7% 100,0% 26,7%	8 26,7% 100,0% 26,7%	4 13,3% 100,0% 13,3%	30 100,0% 100,0% 100,0%

Tabla 7.36. Tipo de presupuesto y modificación del mismo durante el ejercicio

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No		2	2		4
(%s/fila)		50,0%	50,0%		13,3%
(%s/columna)		25,0%	25,0%		
(%s/ tabla)		6,7%	6,7%		
Sí	10	6	6	4	26
(%s/fila)	38,5%	23,0%	23,1%	15,4%	86,7%
(%s/columna)	100,0%	75,0%	75,0%	100,0%	
(%s/ tabla)	33,3%	20,0%	20,0%	13,3%	
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%

Tabla 7.37. Cálculo de las desviaciones entre el presupuesto y la realidad

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Mensual			1	1	2
(%s/fila)			50,0%	50,0%	100,0%
(%s/columna)			16,7%	25,0%	7,7%
(%s/ tabla)			3,8%	3,8%	7,7%
Trimestral	2			2	4
(%s/fila)	40,0%			50,0%	100,0%
(%s/columna)	20,0%			50,0%	15,4%
(%s/ tabla)	7,7%			7,7%	15,4%
Semestral	2	1		1	4
(%s/fila)	40,0%	20,0%		25,0%	100,0%
(%s/columna)	20,0%	16,7%		25,0%	15,4%
(%s/ tabla)	7,7%	3,8%		3,8%	15,4%
Anual	6	5	5		16
(%s/fila)	37,5%	31,3%	31,3%		100,0%
(%s/columna)	60,0%	83,3%	83,3%		61,5%
(%s/ tabla)	23,1%	19,2%	19,2%		61,5%

Una vez se ha producido el hecho (%/s/fila) (%/s/columna) (%/s/ tabla)		1 50,0% 16,7% 3,8%		1 50,0% 25,0% 3,8%	2 100,0% 7,7% 7,7%
Total	10 38,5% 100,0% 38,5%	6 23,1% 100,0% 23,1%	6 23,1% 100,0% 23,1%	4 15,4% 100,0% 15,4%	26 100,0% 100,0% 100,0%

Tabla 7.38. Periodicidad del cálculo de las desviaciones

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No (%/s/fila) (%/s/columna) (%/s/ tabla)		2 40,0% 25,0% 6,7%	2 50,0% 25,0% 6,7%		4 13,3%
Sí (%/s/fila) (%/s/columna) (%/s/ tabla)	10 38,5% 100,0% 33,3%	6 23,0% 75,0% 20,0%	6 23,1% 75,0% 20,0%	4 15,4% 100,0% 13,3%	26 86,7%
Total columna	10 33,3%	8 26,7%	8 26,7%	4 13,3%	30 100%

Tabla 7.39. Utilización de las desviaciones para la gestión

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Responsable actividades/ servicios (%/s/fila) (%/s/columna) (%/s/ tabla)				3 100,0% 75,0% 11,5%	3 100,0% 11,5% 11,5%
Responsable centro de coste (%/s/fila) (%/s/columna) (%/s/ tabla)				1 100,0% 25,0% 3,8%	1 100,0% 3,8% 3,8%
El gerente (%/s/fila)				2 100,0%	2 100,0%

(%s/columna)				50,0%	7,7%
(%s/ tabla)				7,7%	7,7%
La Junta Gobierno	10	6	6	1	23
(%s/fila)	43,5%	26,1%	26,1%	4,3%	100,0%
(%s/columna)	100,0%	100,0%	100,0%	25,0%	88,5%
(%s/ tabla)	38,5%	23,1%	23,1%	3,8%	88,5%
Total columna	10	6	6	4	26
	38,5%	23,1%	23,1%	15,4%	100,0%
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
	38,5%	23,1%	23,1%	15,4%	100,0%

Tabla 7.40. Responsable de las desviaciones del presupuesto sobre la realidad.

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No	10	7	8	2	27
(%s/fila)	38,5%	26,9%	29,6%	7,4%	90,0%
(%s/columna)	100,0%	87,5%	100,0%	50,0%	
(%s/ tabla)	33,3%	23,3%	26,7%	6,7%	
Sí		1		2	3
(%s/fila)		25,0%		66,7%	10,0%
(%s/columna)		12,5%		50,0%	
(%s/ tabla)		3,3%		6,7%	
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%

Tabla 7.41. Colegios que realizan planificación a un periodo superior a un año

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No	9	6	7	3	25
(%s/fila)	36,0%	24,0%	28,0%	12,0%	83,3%
(%s/columna)	90,0%	75,0%	87,5%	75,0%	
(%s/ tabla)	30,0%	20,0%	23,3%	10,0%	
Sí	1	2	1	1	5
(%s/fila)	20,0%	40,0%	20,0%	20,0%	16,7%
(%s/columna)	10,0%	25,0%	12,5%	25,0%	
(%s/ tabla)	3,3%	6,7%	3,3%	3,3%	
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%

Tabla 7.42. Realización de encuestas de satisfacción al colegiado activo, excepto

en los cursos de formación

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Hace un año		2	1		3
(%s/fila)		66,7%	33,3%		100,0%
(%s/columna)		100,0%	50,0%		37,5%
(%s/ tabla)		25,0%	12,5%		37,5%
Una encuesta por año				1	1
(%s/fila)				100,0%	100,0%
(%s/columna)				33,3%	12,5%
(%s/ tabla)				12,5%	12,5%
Hace más de un año			1	2	3
(%s/fila)			33,3%	66,7%	100,0%
(%s/columna)			50,0%	66,7%	37,5%
(%s/ tabla)			12,5%	25,0%	37,5%
Cuando es conveniente	1				1
(%s/fila)	100,0%				100,0%
(%s/columna)	100,0%				12,5%
(%s/ tabla)	12,5%				12,5%
Total columna	1	2	2	3	8
	12,5%	25,0%	25,0%	37,5%	100,0%

Tabla 7.43. Periodicidad en la realización de encuestas de opinión al colegiado activo y fecha de la última encuesta realizada, sin tener en cuenta las encuestas de opinión de los cursos de formación

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No	6	6	8	1	21
(%s/fila)	28,6%	28,6%	38,1%	4,8%	70,0%
(%s/columna)	60,0%	75,0%	100,0%	25,0%	

(%s/ tabla)	20,0%	20,0%	26,7%	3,3%	
Sí	4	2		3	9
(%s/fila)	44,4%	22,2%		33,3%	30,0%
(%s/columna)	40,0%	25,0%		75,0%	
(%s/ tabla)	13,3%	6,7%		10,0%	
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%

Tabla 7.44. Realización de encuestas al colegiado que se da de baja

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo ©</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Evolución anual	9	7	6	4	26
colegiados	34,6%	26,9%	23,1%	15,4%	100,0%
(%s/fila)	90,0%	87,5%	75,0%	100,0%	86,7%
(%s/columna)	30,0%	23,3%	20,0%	13,3%	86,7%
(%s/ tabla)					
Número bajas anuales	9	7	6	4	26
(%s/fila)	34,6%	26,9%	23,1%	15,4%	100,0%
(%s/columna)	90,0%	87,5%	75,0%	100,0%	86,7%
(%s/ tabla)	30,0%	23,3%	20,0%	13,3%	86,7%
Evolución colegiado activo	5	4	1	3	13
(%s/fila)	38,5%	30,8%	7,7%	23,1%	100,0%
(%s/columna)	50,0%	50,0%	12,5%	75,0%	43,3%
(%s/ tabla)	16,7%	13,3%	3,3%	10,0%	43,3%
Presencia en los medios de comunicación	4	4	4	3	15
(%s/fila)	26,7%	26,7%	26,7%	20,0%	100,0%
(%s/columna)	40,0%	50,0%	50,0%	75,0%	50,0%
(%s/ tabla)	13,3%	13,3%	13,3%	10,0%	50,0%
Número de actividades que se realizan	6	6	5	2	19
(%s/fila)	31,6%	31,6%	26,3%	10,5%	100,0%
(%s/columna)	60,0%	75,0%	62,5%	50,0%	63,3%
(%s/ tabla)	20,0%	20,0%	16,7%	6,7%	63,3%
Volumen de asistencia en las actividades	7	6	4	2	19
(%s/fila)	36,8%	31,6%	21,1%	10,5%	100,0%
(%s/columna)	70,0%	75,0%	50,0%	50,0%	63,3%
(%s/ tabla)	23,3%	20,0%	13,3%	6,7%	63,3%

Incremento actividades ofrecidas	6	4	1	2	13
(%s/fila)	46,2%	30,8%	7,7%	15,4%	100,0%
(%s/columna)	60,0%	50,0%	12,5%	50,0%	43,3%
(%s/ tabla)	20,0%	13,3%	3,3%	6,7%	43,3%
Número actividades dejadas de ofrecer	3	3	2	1	9
(%s/fila)	33,3%	33,3%	22,2%	11,1%	100,0%
(%s/columna)	30,0%	37,5%	25,0%	25,0%	30,0%
(%s/ tabla)	10,0%	10,0%	6,7%	3,3%	30,0%
Núm.servicios realizados	5	6	4	2	17
(%s/fila)	29,4%	35,3%	23,5%	11,8%	100,0%
(%s/columna)	50,0%	75,0%	50,0%	50,0%	56,7%
(%s/ tabla)	16,7%	20,0%	13,3%	6,7%	56,7%
Uso servicios realizados	5	4	4	2	15
(%s/fila)	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%
(%s/columna)	50,0%	50,0%	50,0%	50,0%	50,0%
(%s/ tabla)	16,7%	13,3%	13,3%	6,7%	50,0%
Incremento núm.servicios	4	4	1	2	11
(%s/fila)	36,4%	36,4%	9,1%	18,2%	100,0%
(%s/columna)	40,0%	50,0%	12,5%	50,0%	36,7%
(%s/ tabla)	13,3%	13,3%	3,3%	6,7%	36,7%
Núm.servicios dejados de realizar	2	1		1	4
(%s/fila)	50,0%	25,0%		25,0%	100,0%
(%s/columna)	20,0%	12,5%		25,0%	13,3%
(%s/ tabla)	6,7%	3,3%		3,3%	13,3%
Nivel satisfacción colegiado	7	5	4	2	18
(%s/fila)	38,9%	27,8%	22,2%	11,1%	100,0%
(%s/columna)	70,0%	62,5%	50,0%	50,0%	60,0%
(%s/ tabla)	23,3%	16,7%	13,3%	6,7%	60,0%
Horas formación anual	3	5	5	4	17
(%s/fila)	17,6%	29,4%	29,4%	23,5%	100,0%
(%s/columna)	30,0%	62,5%	62,5%	100,0%	56,7%
(%s/ tabla)	10,0%	16,7%	16,7%	13,3%	56,7%
Núm. colocaciones bolsa de trabajo	6	5	4	4	19
(%s/fila)	31,6%	26,3%	21,1%	21,1%	100,0%
(%s/columna)	60,0%	62,5%	50,0%	100,0%	63,3%
(%s/ tabla)	20,0%	16,7%	13,3%	13,3%	63,3%
Núm.demandas laborales					

tramitadas	6	5	3	4	18
(%s/fila)	33,3%	27,8%	16,7%	22,2%	100,0%
(%s/columna)	60,0%	62,5%	37,5%	100,0%	60,0%
(%s/ tabla)	20,0%	16,7%	10,0%	13,3%	60,0%
Incremento subvenciones fondo perdido	4	1	1	2	8
(%s/fila)	50,0%	12,5%	12,5%	25,0%	100,0%
(%s/columna)	40,0%	12,5%	12,5%	50,0%	26,7%
(%s/ tabla)	13,3%	3,3%	3,3%	6,7%	26,7%
Incremento número subvenciones explotación	3	2	2	2	9
(%s/fila)	33,3%	22,5%	22,2%	22,2%	100,0%
(%s/columna)	30,0%	25,0%	25,0%	50,0%	30,0%
(%s/ tabla)	10,0%	6,7%	6,7%	6,7%	30,0%
Evolución número patrocinadores		2		3	5
(%s/fila)		40,0%		60,0%	100,0%
(%s/columna)		25,0%		75,0%	16,7%
(%s/ tabla)		6,7%		3,3%	16,7%
Incremento subvenciones Incremento actividades	1	1	1	1	4
(%s/fila)	25,0%	25,0%	25,0%	25,0%	100,0%
(%s/columna)	10,0%	12,5%	12,5%	25,0%	13,3%
(%s/ tabla)	3,3%	3,3%	3,3%	3,3%	13,3%
Otros indicadores				2	2
(%s/fila)				100%	100,0%
(%s/columna)				50,0%	6,7%
(%s/ tabla)				6,7%	6,7%
No contesta	1	1	2		4
(%s/fila)	25,0%	25,0%	50,0%		100,0%
(%s/columna)	10,0%	12,5%	25,0%		13,3%
(%s/ tabla)	3,3%	3,3%	6,7%		13,3%
Total columna	10	8	8	4	30
	33,3%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
	26,7%	26,7%	26,7%	13,3%	100,0%

Tabla 7.45. Indicadores no financieros que se utilizan para analizar la gestión del colegio

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No	10	8	7	2	27
(%s/fila)	37,0%	29,6%	25,9%	7,4%	90,0%
(%s/columna)	100,0%	100,0%	87,5%	50,0%	
(%s/ tabla)	33,3%	26,7%	23,3%	6,7%	
Sí			1	2	3
(%s/fila)			33,3%	66,7%	10,0%
(%s/columna)			12,5%	50,0%	
(%s/ tabla)			3,3%	6,7%	
Total columna	10 33,3%	8 26,7%	8 26,7%	4 13,3%	30 100,0%

Tabla 7.46. Colegios que tienen implantado un cuadro de mando integral

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No	6	4	4	2	16
(%s/fila)	37,5%	25,0%	25,0%	12,5%	53,3%
(%s/columna)	60,0%	50,0%	50,0%	50,0%	
(%s/ tabla)	20,0%	13,3%	13,3%	6,7%	
Sí	3	3	3		9
(%s/fila)	33,3%	33,3%	33,4%		30,0%
(%s/columna)	30,0%	37,5%	37,5%		
(%s/ tabla)	10,0%	10,0%	10,0%		
No contesta	1	1	1	2	5
(%s/fila)	20,0%	20,0%	20,0%	40,0%	16,7%
(%s/columna)	10,0%	12,5%	12,5%	50,0%	
(%s/ tabla)	3,3%	3,3%	3,4%	6,7%	
Total columna	10 33,3%	8 26,7%	8 26,7%	4 13,3%	30 100,0%

Tabla 7.47. Resultado de la pregunta sobre si consideran adecuada la implantación del CMI

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
No	2	1	2		5
(%s/fila)	40,0%	20,0%	40,0%		16,7%
(%s/columna)	20,0%	12,5%	25,0%		
(%s/ tabla)	6,7%	3,3%	6,7%		
Sí	8	7	6	4	25
(%s/fila)	32,0%	28,0%	24,0%	16,0%	83,3%

(%s/columna)	80,0%	87,5%	75,0%	100,0%	
(%s/ tabla)	26,7%	23,3%	20,0%	13,3%	
Total columna	10 33,3%	8 26,7%	8 26,7%	4 13,3%	30 100,0%

Tabla 7.48. Resultado de la pregunta sobre si sería interesante implantar un sistema de control de gestión que reflejase la opinión del colegiado en función de la especialización profesional

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Negativo	4			1	5
(%s/fila)	80,0%			20,0%	16,7%
(%s/columna)	40,0%			25,0%	
(%s/ tabla)	13,3%			3,3%	
Positivo	4	6	4	3	17
(%s/fila)	23,5%	35,3%	23,5%	17,6%	56,7%
(%s/columna)	40,0%	75,0%	50,0%	75,0%	
(%s/ tabla)	13,3%	20,0%	13,3%	10,0%	
No contesta	2	2	4		8
(%s/fila)	25,0%	25,0%	50,0%		26,7%
(%s/columna)	20,0%	25,0%	50,0%		
(%s/ tabla)	6,7%	6,7%	13,3%		
Total columna	10 33,3%	8 26,7%	8 26,4%	4 13,3%	30 100,0%

Tabla 7.49. Resultado de la pregunta sobre si el futuro de los colegios de economistas en España es positivo o negativo

	<i>Grupo A</i>	<i>Grupo B</i>	<i>Grupo C</i>	<i>Grupo D</i>	<i>Total fila</i>
Se dan más servicios	2	3	2	1	8
(%s/fila)	25,0%	37,5%	25,0%	12,5%	100,0%
(%s/columna)	20,0%	50,0%	50,0%	33,3%	47,1%
(%s/ tabla)	11,8%	17,6%	11,8%	5,9%	47,1%
Se profesionaliza más	2		1	2	5

(%s/fila)	40,0%		20,0%	40,0%	100,0%
(%s/columna)	50,0%		25,0%	66,7%	29,4%
(%s/ tabla)	11,8%		5,9%	11,8%	29,4%
Se da más información			1		1
(%s/fila)			100,0%		100,0%
(%s/columna)			25,0%		5,9%
(%s/ tabla)			5,9%		5,9%
Se identifica más con la profesión		1			1
(%s/fila)		100,0%			100,0%
(%s/columna)		16,7%			5,9%
(%s/ tabla)		5,9%			5,9%
Se actúa conjuntamente con los demás colegios			1		1
(%s/fila)			100,0%		100,0%
(%s/columna)			25,0%		5,9%
(%s/ tabla)			5,9%		5,9%
Se incrementa la satisfacción del colegiado			1		1
(%s/fila)			100,0%		100,0%
(%s/columna)			25,0%		5,9%
(%s/ tabla)			5,9%		5,9%
Más implicación social		1			1
(%s/fila)		100,0%			100,0%
(%s/columna)		16,7%			5,9%
(%s/ tabla)		5,9%			5,9%
Mejoran las relaciones con el colegiado	1				1
(%s/fila)	100,0%				100,0%
(%s/columna)	25,0%				5,9%
(%s/ tabla)	5,9%				5,9%
Mejoran las relaciones con las instituciones	1				1
(%s/fila)	100,0%				100,0%
(%s/columna)	25,0%				5,9%
(%s/ tabla)	5,9%				5,9%
Total columna	4	6	4	3	17
	23,5%	35,3%	23,5%	17,6%	100,0%
	100,0%	00,0%	100,0%	100,0%	100,0%
	23,5%	35,3%	23,5%	23,5%	100,0%

Tabla 7.50. Condiciones que deben cumplir los colegios para que su futuro sea

positivo. Son los resultados sólo de los colegios que en la pregunta anterior han considerado el futuro del colegio como positivo

ANNEX DEL CAPÍTULO 8.

ANEXO 8.1. CUESTIONARIO ENVIADO A LAS ASOCIACIONES INGLESAS

1. Número de asociados en los últimos cinco años:

1994 _____ 1995 _____ 1996 _____ 1997 _____ 1998 _____

2. ¿Tienen implantado un sistema de información para la contabilidad financiera?

Sí No

3. ¿Tienen implantado un sistema de cálculo de costes?

Sí No

4. ¿Qué sistema de cálculo de costes utilizan? (costes parciales directos, sistema basado en las actividades, costes por programas...)

5. ¿Utilizan el presupuesto como sistema de control de la gestión?

Sí No

6. ¿Con qué periodicidad calculan las desviaciones entre lo previsto y la realidad? (mensual, trimestral, cuatrimestral, semestral, anual).

7. ¿Tienen aprobado e implantado un sistema de planificación estratégica a largo plazo? Sí No

8. ¿Utilizan indicadores no financieros para medir el resultado de su gestión?

Sí No

9. ¿Cuáles utilizan? (satisfacción de los usuarios, satisfacción de su personal,)

10. ¿Cuál es la misión de la Institución?

11. ¿Cuáles son los objetivos para 1999?

12. ¿Utilizan la misión y los objetivos en el control de su gestión?

Sí No

13. Cree que los instrumentos de contabilidad de gestión son una herramienta positiva en el proceso de planificación y control de la gestión de su Institución, y en los resultados obtenidos?

Sí No

14. ¿Por qué?

Otros comentarios:

Gracias por su colaboración.

ANEXO 8.2. CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DE LAS ASOCIACIONES INGLESAS DEDICADAS AL MUNDO DE LA ECONOMÍA Y DE LA EMPRESA

Fuente: Documentación facilitada por las propias asociaciones. Elaboración propia.

Anexo 8.2.1. Asociaciones contables

Asociaciones contables	Población	Año fundación	Asociados		Publicaciones	Perfil asociados	Objetivos
			individual	empresas			
<i>Association of Accounting Technicians</i>	Londres	1.981	21.000	68.000	<i>Accounting Technician Journal</i> (mensual).	Técnicos contables que tienen que demostrar su experiencia mínima de 1 año para ser admitidos.	Actuar por la credibilidad y aplicación de las normas y conceptos de las técnicas contables de todo el mundo
<i>Association of Authorised Public Accountants</i>	Eastbourne	1.978	1.200		<i>Newsletter</i> (trimestral). Manuales de auditoría.	Contables cualificados	Supervisar y reconocer el grupo de las compañías actuales
<i>Association of International Accountants</i>	Newcastle	1.928	8.000		<i>The International Accountant</i> (trimestral). <i>Student Accounting Review</i> (bianual).	Sector financiero, gestión, industria, comercio y contabilidad sector público	Proporcionar una organización mundial para los profesionales de la contabilidad y para progresar en la contabilidad internacional.
<i>Chartered Association of Certified Accountants</i>	Londres	1.900	153.000		<i>The Certified Accountant</i> (mensual). <i>Students newsletter</i> (mensual).	Estudiantes y profesionales con certificado de contables	Defensa de su profesional y examinar a los grupos (<i>examining body</i>)
<i>Chartered Institute of Management</i>	Londres	1.919	40.000		Management Accounting	Tienen que demostrar	Conseguir la excelencia

<i>Accountants</i>					(mensual). <i>Management Accounting Research</i> . <i>CIMA student</i> (bianual).	experiencia práctica y pasar unos exámenes. Trabajadores de nivel medio o seniors en la industria, comercio negocios, sector público y profesionales.	profesional en la investigación, promoción, mejores prácticas y calificación de sus miembros. Proporcionar todas las posibles necesidades a los contables: salvo en auditoría, y actividades para entrar en la gestión y en el área financiera en organizaciones mundiales.
<i>Chartered Institute of Public Finance & Accountancy</i>	Londres	1.885	12.000		Publicaciones de todos los campos de servicios públicos	Profesionales de las finanzas en el sector público, en servicios de salud, local y nacional gobierno, nacional auditoría, compañías de gas, agua, electricidad y asociaciones de casas. También firmas contables, en secciones públicas de auditoría.	Proporcionar educación y aprendizaje en contabilidad, finanzas y gestión, aplicando la teoría de juegos, los juegos de negocio y de las normas profesionales. Conseguir profesionales de calificación y con alta calidad, relevante y práctica. Ofrecer para un amplio abanico de productos y servicios de interés y de calidad.
<i>Institute of Accounts Executives & Bookkeepers</i>	Manchester		20		<i>Accounts Executives & Bookkeepers</i> (anual).	Profesionales contables, ejecutivos de gestión y	Enseñar a los ejecutivos contables, avanzar en la

						<i>book-keepers.</i>	educación contable, animar a tener reconocimiento internacional del título de contables ejecutivos, contables directivos y <i>bookkeepers.</i> Ofrecer cursos de formación de calidad y que los certificados, diplomas y post-gradados ofrecidos sean de prestigio.
<i>Institute of Chartered Accountants in England & Wales</i>	Londres	1.880	107.731		<i>Accountancy</i> (mensual)	<i>Chartered Accountants</i>	Reclutar, educar, enseñar y examinar a los posibles miembros. Hacer cumplir las normas de comportamiento a los profesionales. Mantener buenas relaciones con los departamentos del gobierno y otras asociaciones. Fomentar y desarrollar nuevos métodos y técnicas de contabilidad y temas relacionados.
<i>Institute of Chartered Accountants of Scotland</i>	Edinburgh	1.854	13.771		<i>CA Magazine</i> (mensual). <i>CA News</i> (mensual). <i>CA Student</i> (trimestral). Directorio oficial (anual).	<i>Chartered accountants</i>	Servicios contables, educación, cursos de negocios, información de los servicios tecnológicos,

					Investigaciones y publicaciones contables.		reclutar ejecutivos, ordenadores de consulta, publicaciones de negocios, servicios varios de información. Permiso por insolvencias y por hacer servicios financieros para inversiones en empresas y registro de compañías
<i>Institute of Cost & Executive Accountants</i>	Londres	1.958	4.000		<i>Executive Accountant</i> (trimestral).	Ejecutivos contables, (directores financieros, <i>controllers</i> financieros y consultores comerciales).	Ofrecer a los asociados un: contabilidad de futuro, con modernidad y actualidad.
<i>Institute of Financial Accountants</i>	Londres	1.916	8.000		<i>Financial Accountant</i> (bimensual).	Práctica contable mínimo de 3 años y deben superar el examen del Instituto o un equivalente. Los miembros son seniors durante 5 años y ya tienen la calificación contable más apropiada	Ayudar a los futuros asociados en la práctica contable y en los exámenes, para obtener el premio de la calificación y ser reconocidos y respetados por todo el mundo. Ofrecer ventajas para trabajar en todos los sectores contables. Proporcionar consejos a los miembros. Representar la profesión en la sociedad y garantizar la pública confidencia.

<i>Institute of Internal Auditors U.K.</i>	Londres	1.948	4.000		<i>Internal Auditing Journal</i> (mensual).	Audidores internos o trabajos similares. Deben superar un examen después de un curso y dos calificaciones :MIIA (auditor interno) y QiCA (auditor informático).	Proporcionar comprensión al desarrollo de las actividades y las normas para practicar la auditoría interna. Potenciar la investigación para promocionar, a nivel nacional e internacional, el conocimiento y la información de la auditoría interna (incluye control interno y auditoría informática). Realizar conferencias y cursos.
<i>International Accounting Standards Committee</i>	Londres	1.973		110	<i>IASC Insight</i> (trimestral) <i>Bound Volume of International Accounting Standards</i> (anual). <i>IASC Update</i> (3 al año)	Grupo de profesionales contables de todos los países del mundo	Estimular a formular y publicar normas contables para la presentación de los estados financieros y promover su aceptación y observación en todo el mundo. Trabajar para la armonización y la mejora de las regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la presentación de los estados financieros
<i>International Association of Book-keepers</i>	Londres	1.972	1.662			Trabajadores de	Promover las ventajas de la

						<p><i>bookkeeper</i> o equivalente, que hayan pasado el examen final de la asociación, pero con menos de 2 años de experiencia laboral y hayan estado en contacto siempre con <i>bookkeepers</i></p>	<p>asociación profesional a todos los <i>bookkeepers</i> que cumplan todos los requisitos para ser miembros. Apoyar a sus miembros, representar sus intereses ante grupos externos, y garantizar la pública confidencia. Examinar el comportamiento y premiar las calificaciones para ser reconocidos y respetados por toda la sociedad.</p>
--	--	--	--	--	--	--	--

Anexo 8.2.2. Asociaciones de economía

<i>Asociaciones de economía</i>	<i>Población</i>	<i>Año fundación</i>	<i>Asociados</i>		<i>Publicaciones</i>	<i>Perfil asociados</i>	<i>Objetivos</i>
			<i>Individual</i>	<i>Empresas</i>			
<i>Economics & Business Education Association</i>	Hassocks	1.939	2.800	400	<i>Economics & Business Education</i> (trimestral)	Profesores económicos Estudios de negocios relacionados con escuelas y colegios	Representar profesores de económicas, o estudios de negocios y temas explicados en escuelas de UK. Ofrecer apoyo para las clases. Animarlos para que promocionen la enseñanza y el estudio de las materias
<i>Institution of Economics Development</i>	High Wycombe	1.983	300		<i>Journal</i> (trimestral)	Desarrollo económico en el sector de las organizaciones, tanto público como privado.	Comité para demostrar el valor del desarrollo económico local y regional, las actividades mejores a hacer en el terreno económico y las mejoras y los aprendizajes actuales en este campo.
<i>International Institute of Social Economics</i>	Patrinton	1.972	250		<i>Monograph Series</i> <i>Bibliográficas.</i> <i>Conference Proceedings.</i>	Los miembros deben tener un nivel determinado para ser de la Institución. La categoría de los no	Mejorar las normas sociales económicas. Fomentar la comunicación y el intercambio de ideas

						miembros puede darse a quienes nunca hayan obtenido una calificación avanzada y profesional.	entre los miembros del grupo y educar a la gente para que aprecie el campo tan amplio que es el de las sociales económicas. Apuntar la asistencia en el desarrollo de la social económicas y reconocer la disciplina con fundación científica y aceptar las normas de calificación y ética
<i>Royal Economic Society</i>	Londres	1.890	3.000		<i>Economic Journal</i> (6 al año). <i>RES Newsletter</i> (trimestral).	Profesional de negocios en económicas, funcionarios o alta educación.	Promocionar y fomentar el estudio de la ciencia económica
<i>Society of Business Economists</i>	Watford	1.953	650		<i>The Business Economist</i> (3 al año).	Industrial, comercial y firmas financieras, industrias nacionales, departamentos gubernamentales y consultoras de sector privado, interesados en macro y micro.	Animar a lograr el reconocimiento del papel del analista económico en todas las áreas de la investigación y del desarrollo en negocios. Potenciar encuentros, foros de discusión de materias económicas con economistas que utilicen las económicas en su trabajo.

Anexo 8.2.3. Asociaciones de márketing

<i>Asociaciones de márketing</i>	<i>Población</i>	<i>Año de fundación</i>	<i>Asociados</i>		<i>Publicaciones</i>	<i>Perfil asociados</i>	<i>Objetivos</i>
			<i>Empresas</i>	<i>Individual</i>			
<i>Association of British Market Research Companies</i>	Londres	1982		170	<i>Handbook.</i> <i>Anual Bulletin</i> (cuatrimestral).	Compañías que suministran servicios e información de mercado.	Animar a promover el uso de la información de mercados. Tener códigos de actuación en las empresas. Desarrollar y promover las normas estándares de calidad. Conseguir ser representados en la industria. Potenciar la educación y formación de los asociados.
<i>Chartered Institute of Marketing</i>	Maidenhead	1911		26000	Márketing de empresas (10/año). Sucesos de márketing (4/año). <i>Connections</i> 4/año).	Profesionales del márketing y de la venta de todo el mundo. El profesional cualificado tiene el reconocimiento internacional del " <i>Graduate Diploma in marketing</i> ".	Animar a la internacionalización y el reconocimiento catalizador para la mejora de las <i>marketing skills</i> . Dar servicios de calidad a los miembros en cuanto a formación en márketing, ventas, gestión y desarrollo

							de estrategias. Conseguir y potenciar relaciones con otras organizaciones preocupadas por los mismos temas.
<i>Incorporated Society of British Advertising</i>	Londres	1900	300			Las empresas de UK más grandes que se dediquen a la publicidad	Representar los intereses de la mayoría de los británicos que hacen publicidad y la conexión con el mundo de la publicidad y comunicación.
<i>Institute of Practioners in Advertising</i>	Londres	1917	236			Agencias de publicidad de UK	Proporcionar apoyo a los miembros.
<i>Marketing Society</i>	Londres	1959		2600	<i>Marketing Society</i> (4/año). <i>Marketing Review.</i>	Directivos y gestores del márketing con título o con 5 años de experiencia.	Animar a promover un foro para los márketing seniors, intercambiar experiencias y opiniones sobre los nuevos avances en márketing y el crecimiento principal en los negocios.

Anexo 8.2.4. Asociaciones de servicios financieros

<i>Asociaciones de servicios financieros</i>	<i>Población</i>	<i>Año de fundación</i>	<i>Asociados</i>		<i>Publicaciones</i>	<i>Perfil asociados</i>	<i>Objetivos</i>
			<i>Individual</i>	<i>Empresas</i>			
<i>Association of Corporate Treasurers</i>	Londres	1.979	2.000		<i>Treasurer Magazine</i> (mensual). <i>Treasurer's Handbook</i> (anual).	Profesionales de la tesorería, a quien demuestre experiencia laboral o pase el ACT	Fomentar y promover el estudio y la práctica de las finanzas y la gestión de la tesorería y educar y formar en este campo.
<i>Association of Payroll and Pensions</i>	Newcastle	1.980	1.155		<i>Payroll&Pensions Administrator</i> (mensual).	" <i>Payroll</i> " y pensiones administradores del sector público y privado.	Promover las normas profesionales; reconocimiento nacional de la profesión; desarrollo en el <i>payroll</i> y en las pensiones. Identificar y satisfacer las necesidades de quienes están aprendiendo. Realizar intercambios de información a nivel nacional y regional. Asesorar sus miembros para mejorar la calidad de sus servicios.

Anexo 8.2.5. Asociaciones de *management*

<i>Asociaciones de management</i>	<i>Población</i>	<i>Año de Fundación</i>	<i>Asociados</i>		<i>Publicaciones</i>	<i>Perfil asociados</i>	<i>Objetivos</i>
			<i>Individual</i>	<i>Empresas</i>			
<i>British Institute of Facilities Management</i>	Saffron Walden	1.986	3.000	160	<i>Guides on FM issues.</i> <i>FM contracts.</i> <i>BIFM Journal.</i>	Profesionales que trabajen en el campo y los relacionados con campos con interés en facilidades en la gestión.	Representar los intereses de los profesionales. Respaldar la formación y la investigación. Potenciar un encuentro mensual de asociados. Potenciar el programa CPD regional.
<i>Business & Professional Women UK</i>	Londres	1.938	5.000		<i>BPW News</i> (6/año)	Mujeres trabajadoras de todos los niveles de los negocios y profesiones y mujeres con descanso en su carrera	Alentar a la mujer a maximizar su potencial, formación y mejora.
<i>Institute of Commercial Management</i>	Bournemouth	1.979			<i>The Manager</i> (3/año)	Supervisores y managers en la industria y en el comercio.	Examinar a los estudiantes para la gestión y los negocios.
<i>Institute of Directors</i>	Londres	1.906	50.000		<i>Director</i> (mensual). <i>IOD News</i> (mensual). <i>Guidelines for Directors.</i> <i>Director's Guide</i>	Directores de empresas o con semejante posición en la industria, comercio, profesional o en departamentos del	Potenciar la organización de negocios y mejorar en los temas de interés de los directores. Ofrecer servicios a sus miembros que incluye

					<i>Series. Director book series.</i>	gobierno.	<i>Branch network,</i> conferencias, biblioteca, desarrollo profesional.
<i>Institute of Management</i>	Londres	1.992	70.000	800	<i>Range of books and surveys . The Professional Manager (bimensual)</i>	Miembros cualificados, estudiantes asociados, socios y compañías. Cuyos grados son asequibles para los managers de todos los sectores y disciplinas.	Promover el desarrollo y reconocimiento de los profesionales de la gestión. Dar servicios en las áreas del desarrollo de la gestión: novedades, información, etc. Proporcionar formación y calificación con programas para todo UK.
<i>Institute of Management Consultants</i>	Londres	1.962	3.700	300	<i>Annual report. Annual IMC Review. IMC Register of Professional Management. Consultancy Practices (anual). Code of professional conduct. Consult magazine (bimensual)</i>	Profesionales por cuenta propia que asesoran en la gestión en UK.	Avanzar en la profesión de la consultoría en gestión manteniendo las normas de comportamiento de sus miembros y con la promoción del conocimiento y habilidades que se necesitan para estos proyectos
<i>Institute of Management Services</i>	Enfield	1.941	7.500		<i>Management Services Journal (mensual).</i>	Del sector de la industria, comercio sector público, política y servicio	Conseguir profesionalidad y miembros cualificados. Ofrecer formación para

						militar.	conseguir un conocimiento del campo de la gestión. Realizar estudios de calidad para obtener soluciones a los problemas de las organizaciones.
<i>Institute of Management Specialists</i>	Leamington	1.971	550		<i>The Management Specialist</i> (anual). <i>The Specialist</i> (internacional 2/año).	Socios, asociados, estudiantes, en más de 40 países. Rango desde los más altos ejecutivos hasta los estudiantes, se conectan con especialización con la gestión moderna mediante tecnología y sistemas.	Informar a los miembros de la tecnología actual. Facilitar constante formación y habilidad para mejorar la calificación de sus miembros.
<i>Institution of Professionals Managers</i>	Londres	1.919	90.434		<i>Annual report. Action Taken.IPMS Bulletin</i> (mensual). <i>IPMS Memo</i> (mensual). Varias guías para los miembros.	Profesionales, técnicos y científicos graduados en el servicio civil, otros cuerpos del gobierno y de organizaciones privadas. Los miembros y las ramas de IPMS se organizan por sectores profesionales.	Defender a sus profesionales potenciando los sectores de trabajo.

Anexo 8.2.6. Asociaciones de sector público

<i>Asociaciones de sector público</i>	<i>Población</i>	<i>Año de fundación</i>	<i>Asociados</i>		<i>Publicaciones</i>	<i>Perfil asociados</i>	<i>Objetivos</i>
			<i>Individual</i>	<i>Empresas</i>			
<i>Chartered Institute of Public Finance & Accountancy</i>	Londres	1885	12.000		Publicaciones sobre todos los aspectos de los servicios públicos.	Gestión y finanzas en servicios públicos, servicio de salud, gobierno local y nacional. Auditoría nacional, gas, electricidad, compañías de agua y asociaciones de viviendas. Firmas de contabilidad en secciones de auditoría pública.	Promover la educación y el aprendizaje en contabilidad, finanzas y gestión. Dar comportamientos modélicos profesionales. Conseguir unos profesionales de alta calidad. Ofrecer diferentes rangos de servicios y otros productos, que los asociados necesiten.

ANEXO DEL CAPÍTULO 9.

ANEXO 9.1. ENCUESTA DE OPINIÓN SOBRE LAS ACTIVIDADES DEL COLEGIO

El *Col·legi d'Economistes de Catalunya* está realizando un estudio sobre la situación actual de los economistas en el Colegio. Te agradeceríamos contestases el cuestionario que te adjuntamos para poder planificar futuras actividades, cursos de formación y mejorar los servicios que te ofrecemos. El Colegio garantiza el riguroso anonimato de tus opiniones, que serán analizadas de forma global. Te agradeceríamos que una vez rellenado este cuestionario, lo enviases por fax o por correo utilizando el sobre adjunto.

Cuestionario núm.

DATOS BÁSICOS

Rellene los espacios o marque con una cruz lo que corresponda.

1. Año de colegiación

2. Edad

3. Sexo

1. Situación actual a nivel laboral:

Activo – Jubilado – Paro – Ampliación de estudios.

5. La actividad profesional principal es:

Marque una sola opción.

Por cuenta propia – Por cuenta ajena

6. Años de experiencia laboral

7. El puesto de trabajo principal está situado en:

Barcelona ciudad Menos de 50 Km. de Barcelona
 Área metropolitana Entre 50 y 100 km. de Barcelona
 A más de 100 km. de Barcelona

8. Indica cuál es tu especialidad profesional que consideres más importante.

PARTICIPACIÓN EN LAS ACTIVIDADES DEL CEC

9. Indica cuál es la media anual de presencia en alguna de las sedes del Colegio (asistencia a reuniones, conferencias,..., exceptuando la asistencia a algún curso, o seminario del Aula de Economía) desde tu colegiación:

Ninguna vez Una vez
 Más de 1 y menos de 5 Más de 5, y menos de 10
 Más de 10, y menos de 20 Más de 20

10. Tu presencia en el Colegio se debe a:

Participación en alguna actividad (comisiones, foros...)	<input type="checkbox"/>
Uso o información de los servicios colegiales	<input type="checkbox"/>
Realización de trámites administrativos (colegiación, certificados, visados...)	<input type="checkbox"/>

11. Indica a cuáles de las siguientes actividades has participado:

- Conferencias, tertulias, foro de economía
- Curso o seminario del Aula de Economía
- Jornadas
- Sesiones temáticas de las comisiones de trabajo, secciones o comités,

12.- ¿Cuál de las actividades siguientes valoras más, sea porque has participado en ellas o porque tienes referencias?:

Valora del 0 –menor importancia- al 5 –mayor importancia -.

Actividades	
Conferencias, tertulias, foro de economía	<input type="checkbox"/>
Sesiones técnicas de las diferentes especialidades	<input type="checkbox"/>
Jornadas, encuentros,...	<input type="checkbox"/>

Curso o seminario del Aula de Economía	
Reuniones internas de las comisiones de trabajo, secciones o comités	

Nota: los valores 4 y 5, se consideran actividades importantes y muy importantes que el Colegio debe seguir haciendo.

13. Valora la importancia que tiene para ti que el Colegio se esfuerce y dedique parte de su presupuesto a la organización de las actividades siguientes:

Valora del 0 –menor importancia- al 5 –mayor importancia -.

Actividades	
Conferencias, tertulias, foro de economía	
Sesiones técnicas de las diferentes especialidades	
Jornadas, encuentros,...	
Curso o seminario del Aula de Economía	
Reuniones internas de las comisiones de trabajo, secciones o comités	

Nota: Las actividades que quieras que sean potenciadas deberían ser valoradas por orden de 4 a 5, siendo el valor 3 un valor neutral; y los valores de 0 a 2, actividades que menos importancia tienen.

14.- ¿Tienes alguna sugerencia concreta para mejorar las actividades?

FORMACIÓN

15.- ¿Has participado en algún curso o seminario de formación económica-empresarial en los dos últimos años? ¿Dónde?

Sí

No

- Centro privado
- Centro público
- Aula de Economía
- Otras instituciones patronales o colegiales

16. Evaluación de los cursos organizados por el Colegio en relación con los cursos organizados por otras instituciones: ¿cómo consideras el coste y la calidad de los cursos del Aula de Economía (teniendo en cuenta las ventajas de los colegiados) frente a los demás?

Marcar una sola opción

	Coste		Calidad
Es más alto		Más calidad	
Coste parecido		Calidad parecida	
Coste más bajo		La calidad es inferior	
Sin opinión		Sin opinión	

SERVICIOS COLEGIALES

17. Opinión sobre la prestación de los distintos servicios que el Colegio ofrece a sus colegiados:

Valora del 0 –menor importancia- al 5 –mayor importancia -.

Servicios	
Circulares técnicas	
“L’Informatiu de l’Economista”	
“Revista Econòmica de Catalunya”	
Bolsa de Trabajo	
Servicios financieros, seguros, plan de pensiones	
Comisiones de trabajo	
Turno de Actuación Profesional	
Gabinetes de Asesoramiento (fiscal, laboral, jurídico, auditoría, lingüístico) y Servicio de Hemeroteca	

Nota: los valores 4 y 5 se consideran servicios importantes y muy importantes que el Colegio debe seguir haciendo.

18. Valora la importancia que tiene para ti que el Colegio se esfuerce y dedique parte de su presupuesto a la prestación de los siguientes servicios:

Valora del 0 –menor importancia- al 5 –mayor importancia -.

Servicios	
Circulares técnicas	
“L’Informatiu de l’Economista”	
“Revista Econòmica de Catalunya”	
Bolsa de Trabajo	
Servicios financieros, seguros, plan de pensiones	
Comisiones de trabajo	

Turno de Actuación Profesional	
Gabinetes de Asesoramiento (fiscal, laboral, jurídico, auditoría, lingüístico) y Servicio de Hemeroteca	

Nota: Los servicios que **quieras** que sean potenciados deberían ser valorados por orden de 4 a 5, siendo el valor 3 un valor neutral; y los valores de 0 a 2, los servicios que menos importancia tienen.

19. - ¿Tienes sugerencias concretas para mejorar cualquiera de los servicios del Colegio?

20. - ¿Cómo valorarías las siguientes iniciativas que el Colegio está estudiando poner en funcionamiento?

Valora del 0 –menor importancia- al 5 –mayor importancia -.

Iniciativas	
Resúmenes técnicos de los principales actos del foro y conferencias	
Nuevos servicios de seguros (hogar,...) y servicio de Internet	
Revistas periódicas especializadas de temáticas como el fiscal, financiera, márketing, contabilidad y auditoría.	
Información técnica general sobre temática específica como el fiscal, financiera, márketing, contabilidad y auditoría.	

Nota: los valores 4 y 5, se consideran los servicios que consideras que hay que realizar.

21. - ¿Crees que se debería añadir algún servicio o alguna actividad? ¿Cuáles?

IMAGEN DEL CEC

22. - ¿Cuáles son los principales motivos por los que te colegiaste?

23. - ¿Cuál crees que es la imagen del Colegio ante la sociedad y la administración en general?

- Tiene buena imagen por su gestión.
- Tiene buena imagen como líder de opinión-influenciador en el mundo empresarial y económico.
- Tiene mala imagen porque se cree que no sirve para nada.
- Otras.

24. - ¿Cuáles son los objetivos fundamentales que crees que debería afrontar el Colegio en un futuro inmediato?

Ordénalo del 0 –menor importancia- al 5 –mayor importancia -.

Objetivos	
Colegio como prestatario de servicios de calidad a sus miembros	
Colegio como entidad de defensa de la identidad y de los estatutos de los economistas	
Colegio como entidad de gran proyección e influencia en la vida pública	
Otros:	

ANEXO 9.2. TABLAS DE INFORMACIÓN DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS DE LAS DIFERENTES CUESTIONES ANALIZADAS DE LA ENCUESTA

Anexo 9.2.1. Tablas de datos que muestran la respuesta al análisis de la media anual de presencia del colegiado en alguna de las sedes del colegio desde su colegiación.

(Se exceptúa la asistencia a algún curso o seminario del Aula de Economía. Incluye la matriz de datos de respuestas, la matriz con las *row profiles*, el resultado de la inercia y su porcentaje y las matrices con las contribuciones de las filas y las columnas).

MATRIZ DE DATOS

	A	B	C	D	E	sum
Consultores	3	4	6	7	0	20
Financieros	4	7	2	11	10	34
Contables	3	3	1	6	1	14
Enseñanza	9	2	0	1	0	12
Audidores	3	0	0	3	0	6
Fiscal	0	1	0	4	0	5
Sector público	0	0	1	3	0	4
Organización	1	0	0	1	2	4
Otros	1	1	0	2	2	6
sum	24	18	10	38	15	105

ROW PROFILES

	A	B	C	D	E	sum
Consultores	15.0	20.0	30.0	35.0	0.0	100.0
Financieros	11.8	20.6	5.9	32.4	29.4	100.0
Contables	21.4	21.4	7.1	42.9	7.1	100.0
Enseñanza	75.0	16.7	0.0	8.3	0.0	100.0
Audidores	50.0	0.0	0.0	50.0	0.0	100.0
Fiscal	0.0	20.0	0.0	80.0	0.0	100.0
Sector público	0.0	0.0	25.0	75.0	0.0	100.0
Organización	25.0	0.0	0.0	25.0	50.0	100.0
Otros	16.7	16.7	0.0	33.3	33.3	100.0
average	22.9	17.1	9.5	36.2	14.3	100.0

Columnas:

A: Ninguna vez / B: más de una y menos de cinco / C: más de cinco y menos de diez / D: más de diez y menos de veinte / E: más de veinte veces.

INERCIA Y PORCENTAJE DE LA INERCIA

```

1 0.267088 44.80% *****
2 0.220723 37.02% *****
3 0.079288 13.30% *****
4 0.029134 4.89% *****
-----
0.596233

```

ROW CONTRIBUTIONS

I	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	1	829	190	197	208	70	31	-683	759	403
2	2	956	324	130	273	312	90	392	643	225
3	3	250	133	15	-12	2	0	-127	248	10
4	4	992	114	315	-1277	992	697	-5	0	0
5	5	556	57	75	-643	527	88	-152	29	6
6	6	266	48	80	437	191	34	-274	75	16
7	7	736	38	77	604	301	52	-726	435	91
8	8	783	38	76	78	5	1	965	778	161
9	9	997	57	35	163	72	6	584	925	88

COLUMN CONTRIBUTIONS

J	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	A	994	229	332	-927	993	735	16	0	0
2	B	41	171	46	81	41	4	-8	0	0
3	C	741	95	216	462	158	76	-887	583	340
4	D	465	362	123	262	340	93	-159	125	41
5	E	952	143	284	413	144	91	978	808	619

Anexo 9.2.2. Tablas de datos que muestran el resultado del análisis en la cuestión sobre los motivos de presencia en el Colegio.

En este caso, se cierra la respuesta a los motivos siguientes: participación en alguna actividad, uso o información de los servicios colegiales, realización de trámites administrativos. Incluye la matriz de datos de respuestas, la matriz con las *row profiles*, el resultado de la inercia y su porcentaje y las matrices con las contribuciones de las filas y las columnas.

MATRIZ DE DATOS

	A	B	C	D	sum
Consultores	7	4	0	14	25
Financieros	3	11	0	15	29
Contables	2	2	1	14	19
Enseñanza	2	3	0	8	13
Audidores	2	0	1	5	8
Fiscales	1	3	2	4	10
Sector público	2	1	1	2	6
Organización	1	0	0	3	4
Otros	2	1	0	3	6
sum	22	25	5	68	120

ROW PROFILES

	A	B	C	D	sum
Consultores	28.0	16.0	0.0	56.0	100.0
Financieros	10.3	37.9	0.0	51.7	100.0
Contables	10.5	10.5	5.3	73.7	100.0
Enseñanza	15.4	23.1	0.0	61.5	100.0
Audidores	25.0	0.0	12.5	62.5	100.0
Fiscal	10.0	30.0	20.0	40.0	100.0
Sector público	33.3	16.7	16.7	33.3	100.0
Organización	25.0	0.0	0.0	75.0	100.0
Otros	33.3	16.7	0.0	50.0	100.0
average	18.3	20.8	4.2	56.7	100.0

Columnas:

A: Participación en alguna actividad (comisiones, foros...) / B: Uso o información de los servicios colegiales / C: Realización de trámites administrativos (colegiación, certificados, visados...) / D: Ninguna vez

INERCIA Y PORCENTAJE DE LA INERCIA

```

1 0.114528 47.58% *****
2 0.089336 37.11% *****
3 0.036862 15.31% *****
-----
0.240727

```

ROW CONTRIBUTIONS

I	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	1	748	208	90	-129	160	30	247	588	143
2	2	999	242	222	-327	484	226	-338	516	308
3	3	185	158	91	79	45	9	139	139	34
4	4	923	108	24	-221	922	46	9	1	0
5	5	986	67	112	539	718	169	329	268	81
6	6	1000	83	252	659	595	316	-543	405	275
7	7	755	50	125	673	753	198	-35	2	1
8	8	946	33	46	-49	7	1	560	939	117
9	9	477	50	38	-111	68	5	272	409	41

COLUMN CONTRIBUTIONS

J	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	A	496	183	177	87	32	12	329	464	222
2	B	961	208	289	-246	181	110	-510	780	608
3	C	999	42	445	1542	924	865	-437	74	89
4	D	413	567	88	-51	69	13	114	343	82

Anexo 9.2.3. Tablas que muestran el resultado del análisis sobre en qué actividades ha participado el colegiado.

(Incluye la matriz de datos de respuestas, la matriz con las *row profiles*, el resultado de la inercia y su porcentaje, y las matrices con las contribuciones de las filas y las columnas).

Se entienden como actividades las Conferencias, Tertulias, Foro de Economía; Cursos o Seminarios del Aula de Economía; Jornadas; Sesiones Temáticas; Reuniones internas; Asamblea de colegiados.

MATRIZ DE DATOS

	A	B	C	D	E	F	G	H	sum
Consultores	17	13	5	8	1	0	2	0	46
Financieros	15	16	6	3	2	1	3	0	46
Contables	9	7	4	1	2	4	6	1	34
Enseñanza	2	4	1	0	1	1	6	1	16
Audidores	5	2	1	4	2	1	2	1	18
Fiscal	8	5	4	1	0	1	0	0	19
Sector público	5	3	3	3	1	0	0	0	15
Organización	3	3	1	2	0	0	0	0	9
Otros	3	1	0	3	2	1	2	0	12
sum	67	54	25	25	11	9	21	3	215

ROW PROFILES

	A	B	C	D	E	F	G	H	sum
Consultores	37.0	28.3	10.9	17.4	2.2	0.0	4.3	0.0	100.0
Financieros	32.6	34.8	13.0	6.5	4.3	2.2	6.5	0.0	100.0
Contables	26.5	20.6	11.8	2.9	5.9	11.8	17.6	2.9	100.0
Enseñanza	12.5	25.0	6.3	0.0	6.3	6.3	37.5	6.3	100.0
Audidores	27.8	11.1	5.6	22.2	11.1	5.6	11.1	5.6	100.0
Fiscal	42.1	26.3	21.1	5.3	0.0	5.3	0.0	0.0	100.0
Sect. público	33.3	20.0	20.0	20.0	6.7	0.0	0.0	0.0	100.0
Organización	33.3	33.3	11.1	22.2	0.0	0.0	0.0	0.0	100.0
Otros	25.0	8.3	0.0	25.0	16.7	8.3	16.7	0.0	100.0
average	31.2	25.1	11.6	11.6	5.1	4.2	9.8	1.4	100.0

Columnas:

A: Conferencias, Tertulias, Foro de economía. / B: Curso o Seminario del Aula de Economía./ C: Jornadas. / D: Sesiones Temáticas de las Comisiones de trabajo, Secciones o Comités. / E: Reuniones internas de Comisiones de trabajo, Secciones o Comités. / F: Asamblea del Colegio. / G: Ninguna./ H: No contesta.

INERCIA Y PORCENTAJE DE LA INERCIA

```

1 0.190089 57.74% *****
2 0.082704 25.12% *****
3 0.030182 9.17% *****
4 0.014031 4.26% ****
5 0.006607 2.01% **
6 0.004191 1.27% *
7 0.001410 0.43%
-----
0.329214

```

ROW CONTRIBUTIONS

I	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	1	824	214	95	340	790	130	71	34	13
2	2	735	214	63	173	306	34	-205	429	108
3	3	812	158	144	-460	706	176	-179	107	61
4	4	898	74	276	-1021	853	408	-235	45	49
5	5	839	84	104	-272	180	33	520	659	274
6	6	749	88	85	366	425	62	-320	324	109
7	7	754	70	62	418	601	64	211	153	38
8	8	774	42	42	494	739	54	109	36	6
9	9	845	56	129	-368	178	40	711	667	342

COLUMN CONTRIBUTIONS

J	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	A	871	312	50	213	864	75	-20	7	1
2	B	722	251	75	150	229	30	-221	493	148
3	C	685	116	68	259	347	41	-256	339	92
4	D	968	116	176	293	173	53	629	795	556
5	E	806	51	96	-441	314	52	551	491	188
6	F	589	42	125	-754	580	125	-93	9	4
7	G	944	98	303	-979	938	492	-81	6	8
8	H	718	14	107	-1340	712	132	124	6	3

Anexo 9.2.4. Tablas que muestran el análisis sobre la opinión del colegiado sobre las actividades que realiza el colegio.

(Incluye la matriz de datos de respuestas, la matriz con las *row profiles*, el resultado de la inercia y su porcentaje y las matrices con las contribuciones de las filas y las columnas).

Se consideran las actividades siguientes: Conferencias, Tertulias, Foro de economía; Sesiones temáticas de las distintas especialidades; Jornadas y Encuentros; Aula de Economía; Reuniones internas de las Comisiones de Trabajo, Secciones o Comités.

MATRIZ DE DATOS

	a	b	c	d	e	no	sum
Consultores	7	5	2	4	6	14	38
Financieros	11	8	2	9	3	11	44
Contables	5	2	0	5	1	11	24
Enseñanza	1	3	0	4	3	7	18
Auditores	5	1	1	1	1	4	13
Fiscales	4	2	1	1	2	4	14
Sector público	3	1	1	1	1	2	9
Organización	2	2	3	0	2	1	10
Otros	1	1	1	2	1	3	9
sum	39	25	11	27	20	57	179

ROW PROFILES

	a	b	c	d	e	no	sum
Consultores	18.4	13.2	5.3	10.5	15.8	36.8	100.0
Financieros	25.0	18.2	4.5	20.5	6.8	25.0	100.0
Contables	20.8	8.3	0.0	20.8	4.2	45.8	100.0
Enseñanza	5.6	16.7	0.0	22.2	16.7	38.9	100.0
Auditores	38.5	7.7	7.7	7.7	7.7	30.8	100.0
Fiscales	28.6	14.3	7.1	7.1	14.3	28.6	100.0
Sector público	33.3	11.1	11.1	11.1	11.1	22.2	100.0
Organización	20.0	20.0	30.0	0.0	20.0	10.0	100.0
Otros	11.1	11.1	11.1	22.2	11.1	33.3	100.0
average	21.8	14.0	6.1	15.1	11.2	31.8	100.0

Columnas:

a: Conferencias, Tertulias, Foro de economía. / b: Sesiones Temáticas de las distintas especialidades. / c: Jornadas, Encuentros. / d: Curso o Seminario del Aula de Economía. / e: Reuniones internas de Comisiones de trabajo, Secciones o Comités. / no: Ninguna opinión.

INERCIA Y PORCENTAJE DE LA INERCIA

```

1 0.113613 59.20% *****
2 0.041850 21.81% *****
3 0.024414 12.72% *****
4 0.010865 5.66% *****
5 0.001181 0.62% *
-----
0.191922

```

ROW CONTRIBUTIONS

I	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	1	346	212	53	-4	0	0	128	345	83
2	2	254	246	93	67	63	10	-118	191	81
3	3	852	134	148	412	802	201	-103	50	34
4	4	974	101	138	329	409	96	386	565	358
5	5	824	73	78	-153	113	15	-384	710	255
6	6	531	78	31	-183	439	23	-84	92	13
7	7	937	50	38	-295	592	38	-225	345	61
8	8	983	56	385	-1120	948	617	217	35	63
9	9	322	50	35	-23	4	0	205	318	51

COLUMN CONTRIBUTIONS

J	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	a	967	218	163	-118	96	26	-353	870	649
2	b	231	140	57	-89	101	10	101	130	34
3	c	946	61	375	-1049	940	595	82	6	10
4	d	652	151	159	361	646	173	36	7	5
5	e	786	112	116	-223	250	49	326	536	284
6	no	691	318	132	229	660	147	50	31	19

Anexo 9.2.5. Tablas que muestran el resultado de las respuestas a la participación del colegiado en cursos o seminarios de formación en los últimos dos años.

(Incluye la matriz de datos de respuestas, la matriz con las *row profiles*, el resultado de la inercia y su porcentaje y las matrices con las contribuciones de las filas y las columnas).

MATRIZ DE DATOS

	a	b	c	d	no	sum
Consultores	5	1	7	3	12	28
Financieros	13	4	11	2	5	35
Contables	8	4	3	3	4	22
Enseñanza	3	3	1	1	6	14
Auditores	2	1	1	0	4	8
Fiscales	2	1	2	5	2	12
Sector público	3	0	2	2	0	7
Organización	1	1	0	0	2	4
Otros	4	2	0	1	1	8
Sum	41	17	27	17	36	138

ROW PROFILES

	a	b	c	d	no	sum
Consultores	17.9	3.6	25.0	10.7	42.9	100.0
Financieros	37.1	11.4	31.4	5.7	14.3	100.0
Contables	36.4	18.2	13.6	13.6	18.2	100.0
Enseñanza	21.4	21.4	7.1	7.1	42.9	100.0
Auditores	25.0	12.5	12.5	0.0	50.0	100.0
Fiscal	16.7	8.3	16.7	41.7	16.7	100.0
Sector público	42.9	0.0	28.6	28.6	0.0	100.0
Organización	25.0	25.0	0.0	0.0	50.0	100.0
Otros	50.0	25.0	0.0	12.5	12.5	100.0
Average	29.7	12.3	19.6	12.3	26.1	100.0

Columnas:

a: Centro privado. / b: Centro público. / c: Aula de Economía. / d: Otras instituciones patronales o colegiales. / no: No han hecho ningún curso.

INERCIA Y PORCENTAJE DE LA INERCIA

```

1 0.140138 44.45% *****
2 0.091069 28.88% *****
3 0.078358 24.85% *****
4 0.005736 1.82% **
-----
0.315301

```

ROW CONTRIBUTIONS

I	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	1	836	203	151	-237	240	81	-374	597	312
2	2	392	254	145	148	122	40	221	270	136
3	3	643	159	44	99	114	11	213	529	80
4	4	726	101	96	-465	725	157	16	1	0
5	5	970	58	69	-602	965	150	-43	5	1
6	6	770	87	223	587	427	214	-527	344	265
7	7	931	51	112	802	921	233	-84	10	4
8	8	827	29	62	-729	785	110	168	42	9
9	9	590	58	98	107	21	5	552	569	194

COLUMN CONTRIBUTIONS

J	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	a	934	297	113	144	173	44	302	761	298
2	b	585	123	136	-184	98	30	411	488	229
3	c	176	196	169	196	141	53	-98	35	21
4	d	790	123	299	639	533	358	-443	257	266
5	no	995	261	284	-526	805	514	-255	190	187

Anexo 9.2.6. Tablas que muestran el análisis sobre la evaluación que hace el colegiado sobre el coste de los cursos de formación que organiza el Colegio en comparación con los cursos organizados por otras instituciones.

(Incluye la matriz de datos de respuestas, la matriz con las *row profiles*, el resultado de la inercia y su porcentaje, y las matrices con las contribuciones de las filas y las columnas).

MATRIZ DE DATOS

	a	b	c	d	sum
Consultores	7	5	4	8	24
Financieros	0	8	11	7	26
Contables	3	5	3	8	19
Enseñanza	0	1	4	8	13
Audidores	1	1	0	6	8
Fiscales	4	2	3	0	9
Sector público	2	4	0	0	6
Organización	0	2	0	2	4
Otros	0	2	1	3	6
sum	17	30	26	42	115

ROW PROFILES

	a	b	c	d	sum
Consultores	29.2	20.8	16.7	33.3	100.0
Financieros	0.0	30.8	42.3	26.9	100.0
Contables	15.8	26.3	15.8	42.1	100.0
Enseñanza	0.0	7.7	30.8	61.5	100.0
Audidores	12.5	12.5	0.0	75.0	100.0
Fiscales	44.4	22.2	33.3	0.0	100.0
Sector público	33.3	66.7	0.0	0.0	100.0
Organización	0.0	50.0	0.0	50.0	100.0
Otros	0.0	33.3	16.7	50.0	100.0
average	14.8	26.1	22.6	36.5	100.0

Columnas:

a: Coste más alto. / b: Coste semejante. / c: Coste más bajo. / d: Sin opinión.

INERCIA Y PORCENTAJE DE LA INERCIA

```

1 0.213119  51.57% *****
2 0.123784  29.95% *****
3 0.076336  18.47% *****
-----
0.413239

```

ROW CONTRIBUTIONS

I	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	1	824	209	85	314	583	96	-202	242	69
2	2	990	226	193	-248	175	65	537	815	526
3	3	925	165	12	-9	3	0	-166	922	37
4	4	872	113	131	-644	867	220	-46	4	2
5	5	998	70	119	-398	225	52	-739	773	307
6	6	833	78	193	887	774	289	244	59	38
7	7	657	52	184	977	656	234	-25	0	0
8	8	203	35	54	-240	90	9	-269	113	20
9	9	611	52	29	-371	591	34	-68	20	2

COLUMN CONTRIBUTIONS

J	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	a	921	148	366	927	840	596	-288	81	99
2	b	248	261	159	213	181	56	131	68	36
3	c	839	226	215	-149	56	24	555	782	562
4	d	995	365	259	-435	645	325	-320	349	303

Anexo 9.2.7. Tablas que muestran el resultado del análisis de la evaluación que hace el colegiado sobre la calidad de los cursos organizados por el Colegio.

(Incluye la matriz de datos de respuestas, la matriz con las *row profiles*, el resultado de la inercia y su porcentaje, y las matrices con las contribuciones de las filas y las columnas).

MATRIZ DE DATOS

	A	B	C	D	sum
Consultores	1	8	5	10	24
Financieros	3	7	7	9	26
Contables	1	5	2	11	19
Enseñanza	1	3	1	8	13
Audidores	0	1	1	6	8
Fiscales	0	8	1	0	9
Sector público	0	6	0	0	6
Organización	1	1	0	2	4
Otros	0	2	0	4	6
Sum	7	41	17	50	115

ROW PROFILES

	A	B	C	D	sum
Consultores	4.2	33.3	20.8	41.7	100.0
Financieros	11.5	26.9	26.9	34.6	100.0
Contables	5.3	26.3	10.5	57.9	100.0
Enseñanza	7.7	23.1	7.7	61.5	100.0
Audidores	0.0	12.5	12.5	75.0	100.0
Fiscales	0.0	88.9	11.1	0.0	100.0
Sector público	0.0	100.0	0.0	0.0	100.0
Organización	25.0	25.0	0.0	50.0	100.0
Otros	0.0	33.3	0.0	66.7	100.0
Average	6.1	35.7	14.8	43.5	100.0

Columnas:

A: Calidad más alta. / B: Calidad semejante. / C: Calidad más baja. / D: Sin opinión.

INERCIA Y PORCENTAJE DE LA INERCIA

```

1 0.238902 67.77% *****
2 0.078501 22.27% *****
3 0.035133 9.97%  *****
-----
0.352536

```

ROW CONTRIBUTIONS

I	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	1	295	209	20	-15	7	0	-98	288	25
2	2	1000	226	121	-103	57	10	-421	943	511
3	3	999	165	40	-235	646	38	174	353	64
4	4	902	113	51	-321	652	49	199	250	57
5	5	883	70	87	-537	651	84	320	232	91
6	6	998	78	289	1139	998	425	21	0	0
7	7	991	52	267	1312	953	376	262	38	46
8	8	117	35	77	-295	112	13	-61	5	2
9	9	999	52	49	-159	76	6	555	924	205

COLUMN CONTRIBUTIONS

J	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	A	505	61	138	-344	147	30	-535	358	222
2	B	999	357	422	641	986	613	73	13	24
3	C	806	148	156	-119	38	9	-535	768	539
4	D	999	435	284	-437	831	348	197	168	214

Anexo 9.2.8. Tablas que muestran el resultado del análisis sobre la opinión del colegiado de la prestación de los distintos servicios que el Colegio le ofrece.

(Incluye la matriz de datos de respuestas, la matriz con las *row profiles*, el resultado de la inercia y su porcentaje, y las matrices con las contribuciones de las filas y las columnas).

MATRIZ DE DATOS

	a	b	c	d	e	f	g	h	sum
Consultores	8	6	16	8	2	5	4	4	53
Financieros	11	10	19	11	6	1	4	2	64
Contables	4	8	11	4	1	2	2	4	36
Enseñanza	6	7	8	3	1	1	0	0	26
Audidores	3	4	5	2	0	1	0	1	16
Fiscales	3	4	4	3	1	0	1	4	20
Sector público	1	2	4	3	1	0	0	1	12
Organización	2	4	3	1	0	0	0	0	10
Otros	2	1	3	1	1	2	0	1	11
Sum	40	46	73	36	13	12	11	17	248

ROW PROFILES

	a	b	c	d	e	f	g	h	sum
Consultores	15.1	11.3	30.2	15.1	3.8	9.4	7.5	7.5	100.0
Financieros	17.2	15.6	29.7	17.2	9.4	1.6	6.3	3.1	100.0
Contables	11.1	22.2	30.6	11.1	2.8	5.6	5.6	11.1	100.0
Enseñanza	23.1	26.9	30.8	11.5	3.8	3.8	0.0	0.0	100.0
Audidores	18.8	25.0	31.3	12.5	0.0	6.3	0.0	6.3	100.0
Fiscal	15.0	20.0	20.0	15.0	5.0	0.0	5.0	20.0	100.0
Sector público	8.3	16.7	33.3	25.0	8.3	0.0	0.0	8.3	100.0
Organización	20.0	40.0	30.0	10.0	0.0	0.0	0.0	0.0	100.0
Otros	18.2	9.1	27.3	9.1	9.1	18.2	0.0	9.1	100.0
average	16.1	18.5	29.4	14.5	5.2	4.8	4.4	6.9	100.0

Columnas:

a: Circulares técnicas./b: "Informatiu de l'Economista" ./c: "Revista Econòmica de Catalunya" y otras publicaciones especializadas./d: Servicios (seguros, plan de pensiones, servicios financieros), gabinetes de asesoramiento y servicio de hemeroteca./e: Bolsa de Trabajo./f: Comisiones de Trabajo./g: Turno de Actuación Profesional./h: Ninguna.

INERCIA Y PORCENTAJE DE LA INERCIA

```

1 0.059971 36.24% *****
2 0.042403 25.62% *****
3 0.039912 24.12% *****
4 0.013033 7.87% *****
5 0.006983 4.22% *****
6 0.003005 1.82% ***
7 0.000197 0.12%

-----
0.165506

```

ROW CONTRIBUTIONS

I	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	1	819	214	129	-262	688	244	114	131	66
2	2	319	258	145	72	56	22	-156	263	148
3	3	104	145	64	-87	103	18	-6	0	0
4	4	969	105	122	383	761	257	200	208	99
5	5	578	65	51	170	219	31	218	359	72
6	6	505	81	163	-159	76	34	-378	429	272
7	7	379	48	69	77	25	5	-288	354	95
8	8	864	40	118	635	830	271	129	34	16
9	9	730	44	140	-398	305	117	471	426	232

COLUMN CONTRIBUTIONS

J	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	a	490	161	51	126	305	43	98	184	36
2	b	684	185	157	309	679	294	26	5	3
3	c	253	294	18	29	83	4	42	169	12
4	d	448	145	51	-19	6	1	-160	442	88
5	e	214	52	115	-87	21	7	-265	194	87
6	f	994	48	243	-563	381	255	714	613	581
7	g	487	44	124	-405	356	121	-246	131	63
8	h	548	69	242	-490	411	274	-283	137	129

Anexo 9.2.9. Tabla que muestra el resultado del análisis sobre la opinión del colegiado a la dedicación de parte del presupuesto y de dedicación a la organización de actividades.

(Las actividades son: Conferencias, Tertulias, Foro de Economía; Sesiones Temáticas de las distintas especialidades; Jornadas y Encuentros; Aula de Economía; Reuniones internas de Comisiones de Trabajo. Incluye la matriz de datos de respuestas, la matriz con las *row profiles*, el resultado de la inercia y su porcentaje, y las matrices con las contribuciones de las filas y las columnas).

MATRIZ DE DATOS

	a	b	c	d	e	f	sum
Consultores	13	17	8	13	11	4	66
Financieros	12	19	10	18	4	2	65
Contables	11	9	6	7	3	5	41
Enseñanza	2	6	2	7	6	2	25
Auditores	6	5	5	4	4	1	25
Fiscal	5	7	3	6	3	0	24
Sector público	4	5	3	5	4	0	21
Organización	3	3	2	3	2	1	14
Otros	3	2	2	3	2	2	14
Sum	59	73	41	66	39	17	295

ROW PROFILES

	a	b	c	d	e	f	sum
Consultores	19.7	25.8	12.1	19.7	16.7	6.1	100.0
Financieros	18.5	29.2	15.4	27.7	6.2	3.1	100.0
Contables	26.8	22.0	14.6	17.1	7.3	12.2	100.0
Enseñanza	8.0	24.0	8.0	28.0	24.0	8.0	100.0
Auditores	24.0	20.0	20.0	16.0	16.0	4.0	100.0
Fiscal	20.8	29.2	12.5	25.0	12.5	0.0	100.0
Sector público	19.0	23.8	14.3	23.8	19.0	0.0	100.0
Organización	21.4	21.4	14.3	21.4	14.3	7.1	100.0
Otros	21.4	14.3	14.3	21.4	14.3	14.3	100.0
Average	20.0	24.7	13.9	22.4	13.2	5.8	100.0

Columnas:

a: Conferencias, Tertulias, Foro de Economía./ b: Sesiones Temáticas en las distintas especialidades./ c: Jornadas, Encuentros./ d: Curso o Seminario del Aula de Economía./ e: Reuniones internas de Comisiones de Trabajo, Secciones, Comités. / f: No contesta.

INERCIA Y PORCENTAJE DE LA INERCIA

```

1 0.036857 44.36% *****
2 0.029897 35.98% *****
3 0.012626 15.20% *****
4 0.002982 3.59% ****
5 0.000730 0.88% *
-----
0.083092

```

ROW CONTRIBUTIONS

I	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	1	615	224	41	0	0	0	96	615	69
2	2	835	220	196	127	218	96	-213	617	336
3	3	985	139	230	-352	902	468	-107	83	53
4	4	851	85	212	112	60	29	406	791	466
5	5	22	85	75	-39	21	4	-7	1	0
6	6	892	81	69	233	764	119	-95	128	25
7	7	723	71	73	236	652	107	78	71	14
8	8	763	47	6	-78	607	8	40	156	3
9	9	884	47	99	-362	760	169	146	124	34

COLUMN CONTRIBUTIONS

J	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	a	695	200	126	-139	371	105	-130	324	113
2	b	692	247	73	112	508	84	-67	185	38
3	c	459	139	65	-37	35	5	-129	423	77
4	d	488	224	100	134	483	109	-14	5	1
5	e	930	132	287	97	52	34	398	878	701
6	f	917	58	348	-651	845	663	190	72	70

Anexo 9.2.10. Tablas que muestran el resultado de la valoración del colegiado para que el Colegio se esfuerce y dedique parte de su presupuesto a la prestación de determinados servicios.

(Los servicios a los que se hace referencia son: Circulares técnicas, "*Informatiu de l'Economista*"; "*Revista Econòmica de Catalunya*" y otras publicaciones especializadas; Bolsa de Trabajo; Servicios como seguros, plan de pensiones,...; Comisiones de Trabajo; Gabinetes de Asesoramiento. Incluye la matriz de datos de respuestas, la matriz con las *row profiles*, el resultado de la inercia y su porcentaje, y las matrices con las contribuciones de las filas y las columnas).

MATRIZ DE DATOS

	a	b	c	d	e	f	g	sum
Consultores	19	12	18	21	14	11	17	112
Financieros	14	18	19	11	15	8	7	92
Contables	13	10	12	8	10	5	4	62
Enseñanza	6	9	7	9	11	3	3	48
Audidores	6	7	7	5	5	4	4	38
Fiscal	7	1	5	6	4	1	6	30
Sector público	6	3	4	4	3	3	2	25
Organización	2	4	4	3	3	1	3	20
Otros	4	4	4	4	4	3	3	26
sum	77	68	80	71	69	39	49	453

ROW PROFILES

	a	b	c	d	e	f	g	sum
Consultores	17.0	10.7	16.1	18.8	12.5	9.8	15.2	100.0
Financieros	15.2	19.6	20.7	12.0	16.3	8.7	7.6	100.0
Contables	21.0	16.1	19.4	12.9	16.1	8.1	6.5	100.0
Enseñanza	12.5	18.8	14.6	18.8	22.9	6.3	6.3	100.0
Audidores	15.8	18.4	18.4	13.2	13.2	10.5	10.5	100.0
Fiscal	23.3	3.3	16.7	20.0	13.3	3.3	20.0	100.0
Sector público	24.0	12.0	16.0	16.0	12.0	12.0	8.0	100.0
Organización	10.0	20.0	20.0	15.0	15.0	5.0	15.0	100.0
Otros	15.4	15.4	15.4	15.4	15.4	11.5	11.5	100.0
Average	17.0	15.0	17.7	15.7	15.2	8.6	10.8	100.0

Columnas:

a: Circulares técnicas./b: "*Informatiu de l'Economista*"./c: "*Revista de l'Economista*" y otras publicaciones especializadas./d: Servicios (seguros, Plan de Pensiones. Servicios Financieros), Gabinetes de Asesoramiento y Servicio de Hemeroteca./ e: Bolsa de Trabajo./f: Comisiones de Trabajo./g: Turno de Actuación Profesional.

INERCIA Y PORCENTAJE DE LA INERCIA

```

1 0.036300 60.95% *****
2 0.010398 17.46% *****
3 0.007352 12.34% *****
4 0.005084 8.54% *****
5 0.000240 0.40%
6 0.000184 0.31%
-----
0.059556

```

ROW CONTRIBUTIONS

I	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	1	883	247	183	-197	880	264	-11	3	3
2	2	894	203	136	187	880	196	24	14	11
3	3	670	137	81	111	354	47	105	316	146
4	4	780	106	173	190	372	106	-199	408	403
5	5	416	84	28	74	275	13	53	141	23
6	6	855	66	266	-449	842	368	-56	13	20
7	7	758	55	59	-57	51	5	213	707	241
8	8	472	44	59	42	22	2	-190	450	153
9	9	3	57	15	1	0	0	6	3	0

COLUMN CONTRIBUTIONS

J	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	a	722	170	126	-101	232	48	147	490	353
2	b	938	150	247	301	928	376	-31	10	14
3	c	351	177	44	59	234	17	42	117	29
4	d	771	157	96	-140	535	85	-93	236	131
5	e	753	152	106	136	448	78	-113	306	186
6	f	390	86	95	24	9	1	158	381	206
7	g	892	108	286	-364	842	396	-88	49	80

Anexo 9.2.11. Tablas que muestran el análisis de la valoración de nuevas iniciativas que el Colegio está estudiando poner en marcha.

(Las iniciativas son: Resúmenes Técnicos de los principales actos del Foro y Conferencias; Servicios de seguros nuevos y servidor de Internet; Revistas periódicas especializadas en temáticas concretas; Información técnica sobre temática concreta. Incluye la matriz de datos de respuestas, la matriz con las *row profiles*, el resultado de la inercia y su porcentaje, y las matrices con las contribuciones de las filas y las columnas).

MATRIZ DE DATOS

	a	b	c	d	sum
Consultores	16	15	77	77	185
Financieros	11	11	63	51	136
Contables	12	13	44	43	112
Enseñanza	9	7	35	35	86
Audidores	6	7	16	20	49
Fiscal	4	8	34	31	77
Sector público	6	4	19	19	48
Organización	4	6	11	10	31
Otros	4	7	21	21	53
Sum	72	78	320	307	777

ROW PROFILES

	a	b	c	d	sum
Consultores	8.6	8.1	41.6	41.6	100.0
Financieros	8.1	8.1	46.3	37.5	100.0
Contables	10.7	11.6	39.3	38.4	100.0
Enseñanza	10.5	8.1	40.7	40.7	100.0
Audidores	12.2	14.3	32.7	40.8	100.0
Fiscal	5.2	10.4	44.2	40.3	100.0
Sector público	12.5	8.3	39.6	39.6	100.0
Organización	12.9	19.4	35.5	32.3	100.0
Otros	7.5	13.2	39.6	39.6	100.0
<i>average</i>	9.3	10.0	41.2	39.5	100.0

Columnas:

a: Resúmenes Técnicos de los principales actos del Foro y conferencias./b: Servicios de seguros nuevos e Internet./c: Revista periódica especializada de temáticas concretas./d: Información técnica general sobre temática especializada.

INERCIA Y PORCENTAJE DE LA INERCIA

```

1 0.011270 68.04% *****
2 0.003893 23.50% *****
3 0.001402 8.46% *****
-----
0.016565

```

ROW CONTRIBUTIONS

I	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	1	850	238	76	-63	751	84	-23	99	32
2	2	751	175	134	-96	721	143	20	30	17
3	3	973	144	51	75	945	71	-13	27	6
4	4	996	111	37	-27	132	7	-69	864	137
5	5	927	63	174	203	900	230	-35	27	20
6	6	960	99	121	-74	270	48	118	690	357
7	7	969	62	55	18	21	2	-118	948	223
8	8	952	40	294	333	908	392	73	43	54
9	9	913	68	57	61	273	23	94	640	155

COLUMN CONTRIBUTIONS

J	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	a	965	93	285	156	479	201	-157	486	589
2	b	1000	100	468	254	838	576	112	162	323
3	c	848	412	180	-75	769	204	24	78	60
4	d	292	395	67	-23	196	19	-16	96	27

Anexo 9.2.12. Tabla que muestra el análisis de la opinión del colegiado sobre cuál cree que es la imagen del Colegio ante la sociedad y la administración en general.

(Incluye la matriz de datos de respuestas, la matriz con las *row profiles*, el resultado de la inercia y su porcentaje, y las matrices con las contribuciones de las filas y las columnas).

Se han dado como posibles respuestas: tiene buena imagen por su gestión; tiene buena imagen como líder de opinión-influenciador en el mundo empresarial y económico; tiene mala imagen porque se cree que no sirve para nada; imagen no definida.

MATRIZ DE DATOS

	a	b	c	d	e	sum
Consultores	8	3	7	5	3	26
Financieros	10	3	2	9	2	26
Contables	7	7	0	3	2	19
Enseñanza	7	1	2	1	2	13
Audidores	4	0	1	3	0	8
Fiscales	5	1	2	1	0	9
Sector público	4	0	1	1	0	6
Organización	1	1	2	0	0	4
Otros	2	0	0	3	1	6
Sum	48	16	17	26	10	117

ROW PROFILES

	a	b	c	d	e	sum
Consultores	30.8	11.5	26.9	19.2	11.5	100.0
Financieros	38.5	11.5	7.7	34.6	7.7	100.0
Contables	36.8	36.8	0.0	15.8	10.5	100.0
Enseñanza	53.8	7.7	15.4	7.7	15.4	100.0
Audidores	50.0	0.0	12.5	37.5	0.0	100.0
Fiscal	55.6	11.1	22.2	11.1	0.0	100.0
Sector público	66.7	0.0	16.7	16.7	0.0	100.0
Organización	25.0	25.0	50.0	0.0	0.0	100.0
Otros	33.3	0.0	0.0	50.0	16.7	100.0
<i>average</i>	41.0	13.7	14.5	22.2	8.5	100.0

Columnas:

a: Tiene buena imagen por su gestión./b: Tiene buena imagen como líder de opinión-influenciador en el mundo empresarial y económico./c: Tiene mala

imagen porque se cree que no sirve para nada./d: Imagen no definida./ e: No opina.

INERCIA Y PORCENTAJE DE LA INERCIA

```

1 0.125804 39.57% *****
2 0.118079 37.14% *****
3 0.044205 13.90% *****
4 0.029845 9.39% *****
-----
0.317933

```

ROW CONTRIBUTIONS

I	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	1	574	222	104	283	537	141	74	37	10
2	2	896	222	75	-213	422	80	-225	474	96
3	3	989	162	289	-540	516	376	517	473	368
4	4	136	111	76	165	127	24	45	9	2
5	5	792	68	75	58	9	2	-523	783	159
6	6	518	77	58	344	498	72	70	20	3
7	7	454	51	64	320	256	42	-281	198	34
8	8	879	34	143	835	524	189	687	355	137
9	9	861	51	116	-423	248	73	-664	612	192

COLUMN CONTRIBUTIONS

J	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	a	111	410	87	43	28	6	-75	83	19
2	b	970	137	299	-392	221	167	722	749	603
3	c	934	145	298	767	900	679	149	34	27
4	d	828	222	212	-259	221	118	-429	607	347
5	e	127	85	104	-211	115	30	68	12	3

Anexo 9.2.13. Tablas que muestran el análisis de la opinión de los colegiados sobre los objetivos fundamentales que cree que debería afrontar el Colegio en un futuro inmediato.

(Incluye la matriz de datos de respuestas, la matriz con las *row profiles*, el resultado de la inercia y su porcentaje, y las matrices con las contribuciones de las filas y las columnas).

Se ofrecen como respuestas posibles: Colegio como prestatario de servicios de calidad a sus miembros; Colegio como entidad de defensa de la identidad y de los estatutos de los economistas; Colegio como entidad de gran proyección e influencia en la vida pública; otras.

MATRIZ DE DATOS

	a	b	c	d	e	sum
Consultores	21	15	10	1	0	47
Financieros	21	16	5	3	2	47
Contables	14	12	6	2	2	36
Enseñanza	13	7	4	0	0	24
Auditores	7	3	4	0	1	15
Fiscales	7	3	4	0	1	15
Sector público	5	5	0	0	0	10
Organización	4	1	1	0	0	6
Otros	5	3	4	0	0	12
sum	97	65	38	6	6	212

ROW PROFILES

	a	b	c	d	e	sum
Consultores	44.7	31.9	21.3	2.1	0.0	100.0
Financieros	44.7	34.0	10.6	6.4	4.3	100.0
Contables	38.9	33.3	16.7	5.6	5.6	100.0
Enseñanza	54.2	29.2	16.7	0.0	0.0	100.0
Auditores	46.7	20.0	26.7	0.0	6.7	100.0
Fiscal	46.7	20.0	26.7	0.0	6.7	100.0
Sector público	50.0	50.0	0.0	0.0	0.0	100.0
Organización	66.7	16.7	16.7	0.0	0.0	100.0
Otros	41.7	25.0	33.3	0.0	0.0	100.0
Average	45.8	30.7	17.9	2.8	2.8	100.0

Columnas:

a: Colegio como prestatario de servicios de calidad a sus miembros./b: Colegio como entidad de defensa de la identidad y de los estatutos de los economistas./c: Colegio como entidad de gran proyección e influencia en la vida pública./d: Otras./e: No opina.

INERCIA Y PORCENTAJE DE LA INERCIA

```

1 0.052523 50.47% *****
2 0.034970 33.60% *****
3 0.011285 10.84% *****
4 0.005293 5.09% *****
-----
0.104071

```

ROW CONTRIBUTIONS

I	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	1	652	222	79	101	274	43	-118	378	89
2	2	962	222	182	-282	931	335	51	31	17
3	3	951	170	108	-181	494	106	174	456	146
4	4	894	113	80	141	269	43	-215	625	149
5	5	870	71	109	266	443	96	262	427	138
6	6	870	71	109	266	443	96	262	427	138
7	7	815	47	164	-277	212	69	-467	603	294
8	8	456	28	59	254	297	35	-185	158	28
9	9	817	57	111	407	817	179	-1	0	0

COLUMN CONTRIBUTIONS

J	NAME	QLT	MAS	INR	k=1	COR	CTR	k=2	COR	CTR
1	a	401	458	65	40	110	14	-65	291	56
2	b	825	307	142	-167	578	163	-109	247	105
3	c	906	179	290	355	748	430	163	158	136
4	d	842	28	247	-804	713	349	341	128	94
5	e	886	28	256	-285	87	44	867	800	609

ANEXO DEL CAPÍTULO 10

ANEXO 10.1. PROPUESTA DEL MODELO DE PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA DE LA FIGURA 4.5. APLICADO A UN COLEGIO DE ECONOMISTAS.

Se presenta a continuación, una posible aplicación del modelo de planificación de la figura 4.5, adaptado al *Col·legi d'Economistes de Catalunya*, teniendo en cuenta los resultados de la encuesta desarrollada en el capítulo nueve y las conversas mantenidas con los órganos gestores. Se podría aplicar al resto de colegios adaptándolo en función de sus peculiaridades.

FASE 1: ANÁLISIS ENTORNO Y SITUACIÓN ACTUAL INTERNA DE LA ORGANIZACIÓN

1.1. ANÁLISIS ENTORNO:

- 1.1.1. MERCADO: el de los licenciados en las diferentes carreras de Economía y Empresa.
- 1.1.2. COMPETENCIA: las organizaciones centradas en especializaciones profesionales que los economistas pueden ejercer, tanto sean colegios profesionales como no (los más destacables son el *Col·legi de Censors Jurats* y el *Col·legi de Professors Mercantils*). Otras instituciones públicas o privadas que ofrezcan los mismos servicios y actividades que hacen los colegios de economistas (como pueden ser todas las escuelas de formación de post-grado de especialidad en el mundo de la economía y de la empresa, AECA, o el Círculo de Economía).
- 1.1.3. TECNOLOGÍA: a nivel informático.
- 1.1.4. CONTEXTO LEGAL: Ley 2/74 de 13 de febrero, modificada por la Ley 74/78, de 26 de diciembre y por la Ley 7/1997 de 14 de abril. Específicamente para Cataluña, Ley 13/82, de 17 de diciembre y el Decreto 329/83, de 7 de julio.
- 1.1.5. CONTEXTO ECONÓMICO: Momento positivo porque la profesión está dentro de las profesiones con más demanda laboral. Esto hace que sea de las licenciaturas más solicitadas para estudiar, y que puede representar más clientes potenciales futuros para los colegios, pero también puede llevar a un exceso de profesionales en relación a los

puestos de trabajo y por tanto a una profesión con un crecimiento del índice de paro.

- 1.1.6. CLIENTES POTENCIALES: Elevados y en crecimiento.
- 1.1.7. CLIENTES ACTUALES: Elevados pero no les interesa el Colegio ya que la relación entre colegiados nuevos y licenciados es muy pequeña.
- 1.1.8. FINANCIADORES: Por una lado están los colegiados, pero también se pueden obtener subvenciones, esponsorizaciones y patrocinios por actividades determinadas.
- 1.1.9. VOLUNTARIOS: Los que participan en la Junta de Gobierno, y en las comisiones de especializaciones profesionales.
- 1.1.10. IMAGEN SOCIAL: De las encuestas de opinión, el colegiado reclama una imagen social fuerte, y cree que es positiva, pero querría que el Colegio fuese líder de opinión.

1.2. ANÁLISIS INTERNO:

1.2.1. RECURSOS:

1.2.1.1.HUMANOS: trabajadores fijos que contrata el Colegio para actividades de administración y coordinación, están en función del volumen de presupuesto del Colegio. Para las actividades concretas, el Colegio contrata profesores, conferenciantes y escritores.

1.2.1.2.ECONÓMICOS: Definido por el volumen de presupuesto de las cuotas colegiales, de la venta de actividades y servicios, y de las subvenciones, patrocinios y esponsorizaciones concretas.

1.2.1.3.DE INFORMACIÓN: Definido por los recursos informáticos que dispone.

1.2.2. PRODUCTOS, ACTIVIDADES y SERVICIOS QUE OFRECE:

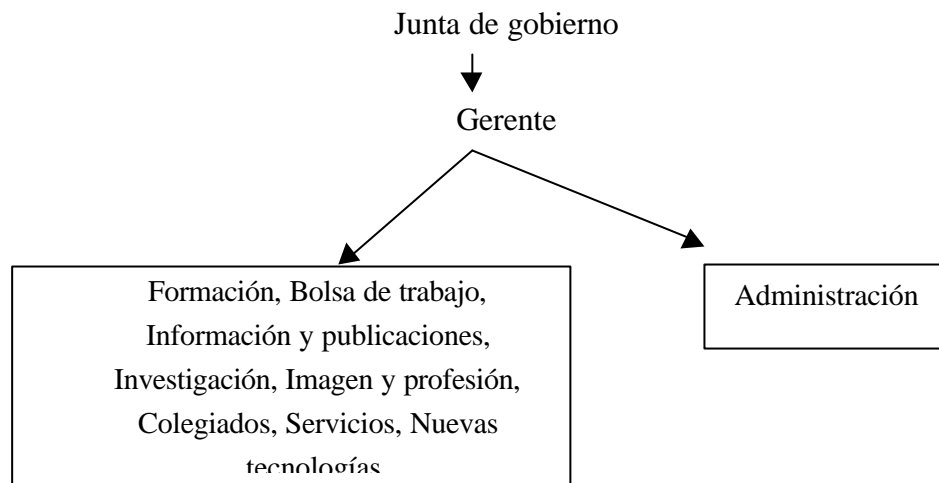
Productos: Formación, Publicaciones, Comisiones, Bolsa de trabajo, Informática.

Actividades: Conferencias, Jornadas, Charlas.

Servicios con estructura colegial: Asesoramiento lingüístico y legal, biblioteca y fondos de información.

Servicios sin estructura colegial: Ventajas comerciales para los colegiados en productos financieros, de seguros, rebajas en la compra de determinados artículos.

1.2.3. ESTRUCTURA ORGANIZATIVA Y FUNCIONAL:



1.2.4. CULTURA

- De servicio al cliente.
- De modernidad.
- De actualidad.
- De profesionales liberales.

1.2.5. RESULTADOS ECONÓMICOS: positivos, balance saneado, y reforzado con la compra de la nueva sede social, autofinanciada en su mayor parte, con los beneficios acumulados de ejercicios anteriores.

1.2.6. ESTRATEGIA ACTUAL: seguir obteniendo beneficios positivos, pero ya sin el objetivo de financiar la sede, se podrá priorizar anualmente sobre otros conceptos, en función de los objetivos de la Junta de Gobierno.

1.2.7. HISTORIA: creado en 1971, con evolución inicial creciente de socios, pero a partir de 1995, el crecimiento se estanca. Ha habido diferentes juntas de gobierno, todas ellas con carácter continuista.

1.3. AMENAZAS Y OPORTUNIDADES DEL ENTORNO:

1.3. AMENAZAS:

- Incremento de la competencia directa al Colegio por parte de otros

organismos, sean o no asociaciones.

- Si no se consigue hacer un Colegio muy interesante y atractivo, se puede perder el interés de ser colegiado.
- No tienen los economistas una intervención necesaria en la toma de decisiones de contenido económico de los órganos de gobierno de las sociedades mercantiles ni en cualquier entidad pública o privada en cuanto a sus decisiones relevantes de inversiones o financiaciones se refiere.
- No es obligatoria la intervención de los economistas en las decisiones de las empresas.
- Trivialización del concepto de economista.
- Débil capacidad económica del recién licenciado.
- Mercado de trabajo competido por el incremento de licenciados anuales.
- Bajo interés de los jóvenes en pertenecer a una asociación.
- Bajas de colegiados por insatisfacción por los servicios recibidos en relación con la cuota que se paga.

1.3.2. OPORTUNIDADES:

- Dar indicadores para asegurar la calidad de los servicios a los colegiados.
- Garantizar la calidad de los colegiados que el Colegio recomienda con el TAP.
- Potenciar las normas técnicas y éticas de actuación de los profesionales.
- Fomentar la integración de la profesión con las nuevas especializaciones.
- Promocionar la formación profesional mirando el perfeccionamiento de sus colegiados.
- Profesión abierta y con muchas especializaciones.
- Respaldo desde el Colegio a la especialización.
- Puede canalizar la información a cada especialización y la información de interés general a la profesión.
- Hacer un Colegio de prestigio y asequible, con mucha imagen social, para que el colegiado esté satisfecho de serlo y para que el cliente pueda tener claro que está trabajando con un profesional de calidad por el hecho de ser economista del colegio.
- Potenciar las relaciones con otras asociaciones internacionales y con otras organizaciones.
- Potenciar la imagen del colegio en las Universidades, favoreciendo la precolegiación.
- Implantar un sistema de cuotas especiales según las condiciones de cada colegiado. Potenciar la colegiación a nivel de empresas.

- Ofrecer servicios a nivel de empresas.
- Acercamiento a Instituciones que gestionan recursos económicos para conseguir subvenciones (como puede ser por ejemplo el FORCEM o la PIMEC-SEFES) para reducir el precio de los servicios y sobre todo de los cursos del Aula de Economía.
- Realizar convenios con empresas para potenciar y promocionar la bolsa de trabajo.
- Capacidad de supervisión como organismo independiente.
- Nuevas tecnologías para abrirse a la sociedad.
- Hay personalidades influyentes con opinión pública que son economistas y que por tanto pueden ser invitadas y pueden mejorar la imagen del Colegio.
- La importancia social de los temas económicos.
- Hacer un Aula de Economía de calidad, diferente del que ya se da en otras Instituciones como cursos de post-grado.

1.4. PUNTOS FUERTES Y DÉBILES DE LA ORGANIZACIÓN

1.4.1. PUNTOS FUERTES DEL COLEGIO

- Situación económica y financiera.
- Local en propiedad, muy bien situado.
- Colegio consolidado ya que los colegiados que tiene se mantienen.
- El colegiado quiere que el colegio sea prestatario de servicios de calidad a sus miembros (es unánime).
- Está facilitando la entrada de las nuevas tecnologías en la práctica de la profesión: Internet.
- Flexibilidad organizativa para organizar actos de forma improvisada, con mentalidad abierta para hacer cosas nuevas.
- Objetivos de nuevos retos, como puede ser haber organizado y mantener el encuentro anual de los economistas.
- Aula de economía.
- Crecimiento de clientes potenciales.
- Presencia social y política de economistas relevantes.

1.4.2. PUNTOS DÉBILES DEL COLEGIO

- Incrementan anualmente los colegiados por debajo del incremento de los licenciados.
- Incremento neto de colegiados es prácticamente cero.

- Incremento de colegiados anuales teniendo en cuenta la posible población de economistas por zona geográfica es inferior a otros colegios.
- Poca imagen social y poca influencia en la vida pública. No es el Colegio un líder de opinión.
- Desconocimiento de los servicios que se ofrecen por parte de los colegiados y baja utilización de los mismos.
- No se controla si quienes asisten a los actos están o no colegiados, cosa que es sabida por el propio colegiado.
- Imagen de cuotas caras por los servicios que se dan.
- Poca actuación del Colegio sobre el intrusismo en la profesión.
- Falta de corporativismo en los economistas.
- Relación débil del Colegio con la Universidad.
- Imagen de organización interna burocratizada y estresada.
- Poca identificación del profesional con el “título” de economista.
- Poca información del colegiado de todas las actividades del Colegio.
- Poca colaboración del colegiado con el Colegio, baja participación en las Asambleas de información económica del Colegio.
- Desarrollo de una gran variedad de actividades, y la especialización se hace difícil porque hay que hacer actividades muy diversas si se quiere tener a todos los colegiados satisfechos.

1.4.3. PUNTOS FUERTES DEL COLEGIO POR ESPECIALIDAD PROFESIONAL.

No se dispone de información de todas las especialidades.

Fiscal

- Servicios de información y asesoramiento.
- Plan de actuación de formación y actualización de conocimientos actualizado.
- Comisión de trabajo activa.
- Participación elevada en conferencias y tertulias y foros de debate.
- Valoran positivamente el esfuerzo del Colegio en organizar sesiones temáticas especializadas.

Auditoría

- Creación del Registro de Economistas Auditores.
- Servicios de información y formación (que valoran como necesarios).
- Valoran positivamente el esfuerzo del Colegio en organizar sesiones

temáticas especializadas.

- Valoran positivamente la necesidad de tener servicios de gabinetes de asesoramiento.

Salud

- Actos de prestigio de gestión sanitaria.
- Reuniones periódicas y activas de la comisión de trabajo.

Por cuenta ajena: contabilidad y finanzas

- Periodicidad en los actos realizados, de temas actuales y con mucha asistencia.
- Reuniones periódicas y activas de la comisión de trabajo.

Sector público

- Valoran positivamente la posibilidad de contar con publicaciones especializadas.
- Valoran positivamente *l'Informatiu*.

1.4.4. PUNTOS DÉBILES DEL COLEGI POR ESPECIALIDAD PROFESIONAL.

Fiscal

- Piden defensa del intrusismo.
- Faltan cursos de organización interna de despachos, algo que otros organismos semejantes ofrecen.
- No se valora el profesional economista.
- Servicio de resúmenes de artículos y libros de economía.

Auditoría

- Competencia directa con el *Col·legi de Censors Jurats de Comptes*.
- Servicio de resúmenes de artículos y novedades.

Docencia e investigación

- Pocas actividades y servicios.
- Sentimiento de no tener demasiado a obtener del Colegio.

Por cuenta ajena: contabilidad y finanzas

- Tienen poco tiempo y poca asistencia a los actos del Colegio.

- Sensación de que no conocen los servicios que como empresa puede obtener del Colegio.

Sector público

- Pocas actividades y servicios.

FASE 2: DEFINICIÓN MISIÓN Y OBJETIVOS DE LA ORGANIZACIÓN

2.1. IDEALES Y VALORES FUNDACIONALES

“El Colegio tiene como finalidades (art. 4 ECEC):

- a) Tener la representación de los intereses generales de la profesión ante terceros, así como defenderlos en beneficio de los colegiados.
- b) Velar para que la actividad profesional ofrezca a la sociedad las garantías suficientes de calidad y competencia.
- c) Ordenar y reglamentar el ejercicio de la profesión mediante la emisión de normas técnicas y éticas de actuación.
- d) Velar para que la profesión se atenga a las normas éticas y jurídicas que la regulan.
- e) Ejercer la función disciplinaria.
- f) Velar para que sus miembros gocen, en cuanto al ejercicio de la profesión, de las libertades, de garantías y de consideraciones que les son debidas, así como cooperar con los colegiados en lo referente al cumplimiento de los deberes que les imponen las normas que regulan el ejercicio de la profesión.
- g) Fomentar el desarrollo de la profesión y el perfeccionamiento de la legislación sobre las materias que le son propias o que le afectan.
- h) Colaborar con la Administración en las competencias que ésta le delegue y participar en sus órganos consultivos.
- i) Organizar actividades y servicios comunes de carácter profesional, cultural de previsión y otros análogos que sean de interés para los colegiados.
- j) Promover y desarrollar la formación profesional mirando al perfeccionamiento de sus colegiados.
- k) Colaborar con otras entidades y corporaciones de ámbito estatal y extranjero, y con organismos de carácter internacional en el estudio de la Ciencia Económica.
- l) Constituir Tribunales Arbitrales en el seno del colegio para dirimir cuestiones entre partes, que se someterán a la decisión de aquellos al amparo de la legislación vigente.
- m) Cualquier otra que le sea propia por la razón de la naturaleza del colegio”.

2.2. POSICIONAMIENTO FUTURO

- Ser un punto de referencia para el profesional de la economía y la empresa.
- Aumentar la cuota de colegiación.
- Ser una entidad prestataria de los servicios que el colegiado necesita y que son de calidad y hace al Colegio una entidad diferenciadora sobre las que hay en el mercado.

2.3. MISIÓN

2.3.1. Misión global del Colegio.

Ofrecer unos servicios de calidad en la profesión, con eficiencia y eficacia para aumentar el impacto y el prestigio de la profesión en la sociedad.

Esta actuación tiene que dar respuesta a las necesidades de información, formación y servicios de los colegiados.

2.3.2. Misión del Colegio por áreas.

2.3.2.1. Administración y organización interna.

- Incrementar la eficacia, la eficiencia y la calidad de la gestión.

2.3.2.2. Formación.

- Garantizar que el colegiado, como economista, esté preparado para atender lo que le pide la sociedad.

2.3.2.3. Bolsa de trabajo.

- Conseguir la plena ocupación de los colegiados.

2.3.2.4. Colegiados

- Conseguir la plena satisfacción de los colegiados actuales.
- Conseguir nuevos colegiados.
- Minimizar las bajas colegiales.
- Fidelizar al colegiado actual.

2.3.2.5. Información y publicaciones, (se refiere a la información del Colegio hacia el colegiado y hacia la sociedad, y a las publicaciones periódicas o específicas que el Colegio haga).

- Ofrecer la información en cantidad y calidad que el economista necesita para

estar actualizado en su profesión.

2.3.2.6. Nuevas tecnologías

- Lograr estar al día en las nuevas tecnologías a nivel de sistemas de información tanto en su uso internamente como favoreciendo su conocimiento e implantación a nivel del colegiado.

2.3.2.7. Servicios.

- Conseguir condiciones ventajosas en aquellos servicios que el colegiado pueda necesitar.

2.3.2.8. Investigación, (se refiere a las comisiones de trabajo).

- Incrementar la investigación y comunicación de las mismas en los campos de interés para el colegiado.

2.3.2.9. Imagen y profesión

Presencia en los medios de comunicación.

- Ser un líder de opinión que emita posicionamientos con impacto en los medios de comunicación sobre problemáticas concretas relacionadas con el mundo económico.
- Promover el conocimiento del Colegio en las empresas, organismos y administraciones públicas para aumentar la implicación con la sociedad.

Defensa de los intereses de la profesión.

- Prestigiar la figura del economista y cada una de las diferentes especialidades que puede desarrollar velando por los intereses de los colegiados y de la sociedad.

2.4. OBJETIVOS

2.4.1. Objetivos globales (siendo el responsable la Junta de Gobierno).

- Aumentar el nivel de colegiación y su fidelización.
- Mejorar la satisfacción del colegiado.
- Incrementar el número de colegiados: captando nuevos colegiados y disminuyendo el número de bajas.
- Facilitar la ocupación de los colegiados.
- Satisfacer las necesidades de información, formación y servicios de los

colegiados.

- Incrementar el sentido de pertenencia al Colegio por el colegiado.
- Implantar un sistema periódico de valoración de la opinión del colegiado sobre el Colegio.

2.4.2. Objetivos por áreas.

2.4.2.1. Administración y organización interna

- Tener la información contable actualizada y la relevante para el proceso de control de gestión.
- Optimizar los recursos disponibles.
- Mejorar de manera continuada todos los procesos internos con el fin de alcanzar la máxima eficacia, eficiencia y calidad.

2.4.2.2. Formación, (dentro del área de formación se tendría que diferenciar la formación de perfeccionamiento, y los seminarios que tienen por objetivo actualizar conocimientos).

- Ayudar al recién licenciado en su incorporación al mundo laboral aportando el cumplimiento a su formación.
- Actualizar los conocimientos de los colegiados que ejercen.
- Facilitar el conocimiento y la aplicación de las novedades que afectan al ejercicio de la profesión a nivel económico y legal.
- Realizar cursos novedosos y de actualidad, que fuesen diferenciadores respecto a las escuelas de negocio o cursos de post-grado de las Universidades o centros similares.
- Hacer cursos de formación en los que se adelante a la competencia en los temas nuevos.
- Ofrecer formación con nuevas tecnologías (cursos a distancia).

2.4.2.3. Bolsa de trabajo

- Ayudar al recién licenciado a situarse laboralmente.
- Mejorar la calidad de trabajo de los colegiados que ejercen, facilitando nuevas ofertas de trabajo.
- Ampliar la bolsa de trabajo en número de empresas que reclamen los economistas en el Colegio.
- Potenciar la bolsa de trabajo, a fin de dar a los colegiados y a las empresas un servicio de la máxima calidad. (Ofrecer un servicio completo con orientación sobre cómo hacer un currículum, asesoramiento personalizado, orientación a la

hora de hacer investigación, facilitar direcciones y contactos, etc.).

2.4.2.4. Colegiados

- Favorecer la relación entre los colegiados, tanto a nivel profesional como personal.
- Promocionar el Colegio en las Universidades.
- Incrementar el número de colegiados.
- Optimizar el nivel de satisfacción de los colegiados.
- Minimizar las bajas colegiales.
- Comunicar al resto de centros de responsabilidad de las actividades y servicios de interés al colegiado, así como de las opiniones sobre servicios actuales.
- Que el colegiado conozca las actividades, los productos y los servicios que ofrece el Colegio.
- Conseguir más participación en las actividades del Colegio, tanto a nivel de usuario como a nivel organizativo.

2.4.2.5. Información y publicaciones

- Ofrecer publicaciones de calidad que tengan imagen y prestigio tanto dentro como fuera del Colegio.
- Ofrecer publicaciones especializadas, novedosas y de actualidad.
- Conseguir esponsorizaciones para las publicaciones.
- Conseguir la colaboración de colegiados en la redacción de artículos.
- Conseguir un buen nivel de comunicación entre colegiado y Colegio.
- Aumentar el impacto en la sociedad que tienen las publicaciones del Colegio.
- Ampliar la información a nivel virtual que el Colegio tiene a nivel de bases de datos, diarios oficiales, e, informes económicos. El Colegio puede ofrecer este servicio de forma directa teniendo la información en el Colegio, o bien de forma indirecta firmando convenios con otras instituciones de manera que el colegiado pueda acceder a aquella información que necesita.

2.4.2.6. Nuevas tecnologías

- Lograr estar al día de las nuevas tecnologías de información, aplicarlas en el propio Colegio y facilitarlas al colegiado para mejorar el nivel de comunicación entre colegiado y Colegio, y también del colegiado para el ejercicio de su profesión.
- Facilitar la búsqueda de la información, integrando las bases de datos que se decidan dentro de la página web del Colegio.
- Obtener una web imprescindible para el colegiado debido a su utilidad a nivel

profesional.

2.4.2.7. Servicios

- Seguir ofreciendo los servicios que valoran los colegiados y en los que el hecho de actuar como colectivo les sea más ventajoso, además de aportar servicios complementarios a los colegiados que aumenten la contraprestación a las cuotas de colegiación.
- Aportar servicios que faciliten el trabajo diario de los colegiados, como son el servicio lingüístico, el servicio legal, y el servicio financiero.
- Ofrecer servicios interesantes para los economistas que trabajan en empresas en los departamentos de administración, de manera que les sea útil pertenecer al Colegio.

2.4.2.8. Investigación (se refiere a las comisiones de trabajo)

- Investigar y editar las publicaciones correspondientes en aquellos campos prácticos para los colegiados que les faciliten el trabajo día a día.
- Conseguir la colaboración de las Comisiones para hacer boletines por especialidades.
- Desempeñar actividades de interés por especialización profesional.
- Promocionar las comisiones de trabajo.

2.4.2.9. Imagen y profesión

- Promover el reconocimiento social y prestigiar la figura del colegiado y de cada una de las diferentes especialidades que puede desarrollar y, mejorar la imagen del Colegio en la sociedad.
- Mejorar la información sobre la situación actual y las perspectivas de futuro de la profesión de economista en España.
- Aumentar el impacto en la sociedad que tienen las publicaciones del Colegio.
- Incrementar las relaciones institucionales obteniendo convenios de colaboración con otras instituciones que permitan mejorar el campo de actuación del colectivo.
- Promover el conocimiento del Colegio en las empresas, organismos y administraciones públicas con el fin de aumentar la implicación con la sociedad.
- Prestigiar la figura del economista y cada una de las diferentes especialidades que puede desarrollar velando por los intereses de los colegiados y de la sociedad.

FASE 3: POLÍTICAS, ESTRATEGIAS, PRIORIDADES Y ALTERNATIVAS

3.1. PROGRAMAS Y ACTUACIONES:

3.1.1. PLANES DE ACCIÓN POR ÁREAS Y POR OBJETIVOS.

Cabe remarcar que se deberían priorizar las acciones en función de los recursos económicos y poner agenda de cuándo hay que iniciar cada acción, y en qué ejercicio económico y quién será su responsable.

3.1.1.1. Administración y organización interna.

<i>Objetivos</i>	<i>Acciones</i>
Tener la información contable actualizada y la relevante para el proceso de control de gestión.	Implantar los instrumentos de contabilidad de gestión adecuados que informen a tiempo de la situación del Colegio en la Junta de Gobierno, para la toma de decisiones. Controlar el cumplimiento del presupuesto, de forma periódica y a tiempo para actuar.
Optimizar los recursos disponibles	Minimizar costes a fin de disponer de más recursos para ofrecer actividades y servicios a los colegiados. Controlar el uso de los recursos disponibles. Conseguir la obtención de recursos económicos fuera de las cuotas colegiales.
Mejorar de manera continuada todos los procesos internos con el fin de alcanzar la máxima eficacia, eficiencia y calidad.	Hacer auditoría interna de gestión. Establecer responsabilidades en función de la definición de los diferentes procesos.

3.1.1.2. Formación.

<i>Objetivos</i>	<i>Acciones</i>
Ayudar al recién licenciado en su incorporación al mundo laboral.	Facilitar cursos específicos que complementen la formación recibida en las facultades.

Actualizar los conocimientos de los colegiados que están ejerciendo.	Hacer cursos de actualidad y diseñados para satisfacer las necesidades y posibilidades de tiempo de quienes ejercen.
Facilitar el conocimiento y la aplicación de las novedades que afectan al ejercicio de la profesión a nivel económico y legal.	Hacer cursos de un día específicos de estos temas, con personal muy experto y que sean básicamente de aplicación práctica.
Realizar cursos novedosos y de actualidad o cursos de post-grado, que sean diferenciadores respecto a las escuelas de negocio, a las Universidades o centros similares.	Utilizar profesores de calidad y que exijan actividades a los alumnos para poder acceder a los diplomas de superación del curso.
Hacer cursos de formación en los que se adelante a la competencia en los temas nuevos.	Nombrar un responsable que estudie las líneas de formación de toda la competencia y encuentre los vacíos que faltan y al mismo tiempo esté en contacto con las comisiones para conocer los temas novedosos y poder así organizar los cursos.
Ofrecer formación con nuevas tecnologías (cursos a distancia).	Nombrar un responsable que organice los cursos. Sería recomendable empezar por una línea de cursos del Aula, y una vez probado su éxito ir ampliándolo al resto de productos de formación.

3.1.1.3. Bolsa de trabajo

<i>Objetivos</i>	<i>Acciones</i>
Ayudar al recién licenciado a situarse laboralmente	Hacer test psicotécnico de calidad para conocer el perfil profesional del candidato y así presentarlo directamente al lugar adecuado.
Mejorar la calidad de trabajo de los colegiados que ejercen, facilitando nuevas ofertas de trabajo.	Tener el directorio de colegiados al día, conociendo los trabajos actuales y la satisfacción en el puesto actual, y las expectativas de cambio de puesto.
Ampliar la bolsa de trabajo en número de empresas que reclamen los economistas del Colegio.	Dar a conocer este servicio a las empresas para que lo utilicen, (se puede empezar por las que ponen anuncios en

	la prensa).
Potenciar la bolsa de trabajo, para dar a los colegiados y a las empresas un servicio de la máxima calidad.	<p>Ofrecer un servicio completo con orientación sobre cómo hacer un currículum, asesoramiento personalizado, orientación a la hora de llevar a cabo investigación, facilitar direcciones y contactos, etc.).</p> <p>Actualizar los datos de quienes están apuntados, confirmar que corresponden con la realidad y que son de buena calidad, (para evitar enviar algún incompetente a una empresa).</p> <p>Hacer un seguimiento al colegiado directamente que está en procesos de selección para darle a entender que el Colegio se preocupa de su colocación.</p>

3.1.1.4. Colegiados

<i>Objetivos</i>	<i>Acciones</i>
Incrementar el número de colegiados.	<p>Hacer actividades de promoción directa entre los licenciados, recién licenciados, despachos profesionales.</p> <p>Organizar actividades de promoción en las Universidades.</p>
Promocionar el Colegio en las Universidades para conseguir colegiados nuevos recién licenciados.	<p>Hacer actos de presentación del Colegio en las facultades, promocionándolo y facilitando la precolegiación.</p> <p>Copatrocinar conferencias y actos de interés que se hagan en las facultades.</p> <p>Invitar a estudiantes en especialidades concretas a participar en actividades de interés que se hagan en el Colegio.</p> <p>Organizar conferencias sobre el futuro profesional y presentar la bolsa de trabajo que el Colegio dispone.</p> <p>Conseguir la colaboración del profesorado.</p> <p>Premios a trabajos de fin de carrera que podrían ser de interés para los colegiados y se podrían publicar.</p> <p>Facilitar el acceso desde la web de las</p>

	<p>facultades a la web del Colegio.</p> <p>Hacer una base de datos con los estudiantes de los últimos cursos por especialidades, e invitarles a las actividades que haga el Colegio.</p> <p>Ofrecer ventajas económicas a los recién licenciados y precolegiados de poder asistir a cursos prácticos que ofrezcan otras instituciones con prácticas en el sector que les interese, (por ej., firmar convenios con instituciones para que puedan asistir a cursos de especialidad, de manera que la rebaja de precio les compense ya la cuota de precolegiación o de colegiación).</p>
Optimizar el nivel de satisfacción de los colegiados.	<p>Establecer sistema periódico de encuestas de satisfacción a los colegiados por especialidad, de manera que el colegiado tenga claro que el Colegio se preocupa de su opinión.</p> <p>Nombrar un responsable de su análisis y comunicación en la Junta para hacer el plan de acción con rapidez.</p>
Minimizar las bajas colegiales.	<p>Establecer sistema de encuestas vía telefónica a quienes se dan de baja.</p> <p>Hacer el análisis correspondiente y emprender medidas correctoras. Es necesario que el resto de áreas conozcan el porqué de cada baja, sobre todo si les afecta a ellas.</p>
Conseguir la fidelización del colegiado.	<p>Segmentar los servicios, información y formación por especialización profesional.</p> <p>Ofrecer actividades diferentes de la competencia, muy especializadas y de alta calidad.</p> <p>Ofrecerle servicios financieros, de seguros y ventajas comerciales, propias y específicas para el economista.</p> <p>Analizar qué especialidades vienen más al Colegio y por qué razón; así se puede potenciar a quienes más vienen para que</p>

	estén más satisfechos y a la vez ver quiénes vienen menos y organizarles actividades que se crean de su utilidad. Hacer cuotas protegidas para los jubilados, o parados.
Promocionar al colegiado joven y conseguir su integración en el Colegio.	Conseguir prácticas en empresas. Hacer actos de presentación para poder mejorar las relaciones con los demás economistas. Conseguir su colaboración en la preparación de actividades en el Colegio.
Favorecer la relación entre los colegiados, tanto a nivel profesional como personal.	Organizar encuentros periódicos de colegiados por especialización, haciendo al mismo tiempo alguna actividad de interés.
Comunicar al resto de áreas las necesidades del colegiado.	Organizar un sistema interno de reuniones periódicas para favorecer la comunicación entre áreas.
Que el colegiado conozca las actividades, los servicios y los productos que ofrece el colegio.	Haciendo actividades de promoción, (anuncios diario o en el propio <i>Informatiu</i> , y en la web, guía de servicios, etc.).

3.1.1.5. Información y publicaciones

<i>Objetivos</i>	<i>Acciones</i>
Ofrecer publicaciones de calidad que tengan imagen y prestigio tanto dentro como fuera del Colegio.	Seguir ofreciendo la <i>Revista Econòmica de Catalunya</i> , y difundirla fuera del Colegio.
Ofrecer publicaciones especializadas, novedosas y de actualidad.	Hacer publicaciones periódicas por áreas de especialidad, prácticas y claras de contenido. Conseguir la colaboración de las Comisiones para hacer boletines o documentos de opinión, especializados.
Conseguir sponsorizaciones para las publicaciones.	Nombrar responsable que lleve las negociaciones correspondientes.
Conseguir la colaboración de colegiados en la redacción de artículos.	A través del responsable de los colegiados, y de las comisiones,
Conseguir un buen nivel de	Mantener actualizada la web del Colegio

comunicación entre colegiado y Colegio.	con la agenda de actividades. Hacer direcciones de correo electrónico por especialidades y enviarlas específicamente a la agenda de su interés.
Aumentar el impacto en la sociedad que tienen las publicaciones del Colegio.	Hacer promoción de calidad de las publicaciones. Hacer actos específicos de presentación de las publicaciones.
Ampliar la información a nivel virtual que el Colegio tiene a nivel de bases de datos, diarios oficiales, e, informes económicos. El Colegio puede ofrecer este servicio de forma directa teniendo la información en el Colegio, o bien de forma indirecta firmando convenios con otras instituciones de manera que el colegiado pueda acceder a la información que necesita.	Conseguir los convenios institucionales correspondientes para poder disponer de estas bases de datos con el mínimo coste posible. Valorar el coste que puede suponer y cobrar una cuota al colegiado que las quiera utilizar.

3.1.1.6. Nuevas tecnologías

<i>Objetivos</i>	<i>Acciones</i>
Conseguir estar al día de las nuevas tecnologías de información, aplicarlas en el propio Colegio y facilitarlas al colegiado para mejorar el nivel de comunicación entre colegiado y Colegio, y también del colegiado para el ejercicio de su profesión.	Nombrar un responsable de la web que conozca las diferentes áreas del Colegio y que esté en contacto con el colegiado y sepa impulsar el uso de las nuevas tecnologías.
Facilitar la búsqueda de información, integrando las bases de datos que se decida dentro de la web del Colegio.	Hacer una web fácil de navegar.
Obtener una web imprescindible para el colegiado debido a su utilidad a nivel profesional.	Hacer una web que contenga los diferentes puntos de interés del colegiado.

3.1.1.7. Servicios

<i>Objetivos</i>	<i>Acciones</i>
Seguir ofreciendo los servicios que valoran los colegiados y en los que el	Buscar convenios con grandes empresas que permitan una negociación

hecho de actuar como colectivo le es más ventajoso, y aportar servicios complementarios a los colegiados que aumenten la contraprestación a las cuotas de colegiación.	beneficiosa para el colegiado, a nivel de servicios de seguros, médicos, servicios financieros, tarjetas de crédito, viajes y actividades de ocio.
Aportar servicios de apoyo que faciliten el trabajo diario de los colegiados: servicio lingüístico, servicio legal y servicio financiero.	Conseguir la colaboración de profesionales de calidad en estas áreas, firmar convenios con instituciones o despachos para que realicen estos servicios de apoyo.
Ofrecer servicios interesantes para los economistas que trabajan en empresas en los departamentos de administración, de manera que les sea útil pertenecer al colegio.	Que puedan acceder desde la web de forma rápida a resúmenes de prensa de interés, a cotizaciones de bolsa, a estudios técnicos. Que puedan acceder a los servicios lingüísticos y legales, si la empresa es pequeña.

3.1.1.8. Investigación

<i>Objetivos</i>	<i>Acciones</i>
Investigar y hacer las publicaciones correspondientes en los campos prácticos para los colegiados que les faciliten el trabajo día a día.	Nombrar responsables dentro de las comisiones, para que se edite, como mínimo anualmente, sobre un tema de la especialidad. Aportar principios de aplicación voluntaria en el mundo empresarial.
Hacer actividades de interés por especialización profesional.	Organizar conferencias, debates, jornadas sobre temas específicos, y para cada especialidad profesional que conste en el directorio del Colegio.
Promocionar las comisiones de trabajo.	Potenciar las reuniones en la web, en <i>l'Informatiu</i> y en los actos que se hagan en el Colegio, explicando los temas actuales de investigación. Crear y potenciar las comisiones de trabajo de las especializaciones que no disponen de ninguna.

3.1.1.9. Imagen y profesión

<i>Objetivos</i>	<i>Acciones</i>
------------------	-----------------

<p>Promover el reconocimiento social y prestigiar la figura del colegiado y de cada una de las diferentes especialidades que puede desarrollar, y mejorar la imagen del colegio en la sociedad.</p>	<p>Presentación pública de estudios realizados promovidos por el colegio, de interés.</p> <p>Participar en los actos económicos significativos para la economía del país y de prestigio.</p> <p>Seguir organizando la Jornada de los economistas.</p> <p>Buscar un responsable por especialidad que se comprometa a hacer notas de opinión sobre hechos de actualidad en los diarios de más tirada y en prensa especializada, pudiendo tener incluso un espacio de los periódicos ya dedicados al Colegio.</p> <p>Seguir el cumplimiento del código deontológico por parte de los colegiados, como medida que ayude a asegurar la calidad de los servicios de los colegiados a sus clientes.</p> <p>Organizar un sistema de medida de la calidad de los servicios de los colegiados, pudiendo facilitar un título o certificado de profesionalización y calidad.</p> <p>Facilitar la calidad de los servicios de los colegiados a través de los cursos de formación, conferencias, jornadas, debates... de temas especializados.</p> <p>Promocionar la calidad obtenida, haciendo publicidad de los mejores y dando premios anuales a la calidad.</p> <p>Exigir al recién colegiado que sea recién licenciado, horas de formación subvencionadas que le complementen su currículum y su formación, y que sean para el colegio una pequeña garantía de que el nuevo economista está más preparado que el que ha acabado la carrera, y por tanto favorece la mejora de la calidad de los servicios que los nuevos economistas puedan hacer.</p>
---	---

	Participar en los planes de estudio y velar para que estén actualizados y que ofrezcan una formación de calidad al futuro profesional.
Mejorar la información sobre la situación actual y las perspectivas de futuro de la profesión de economista en España.	Promocionar estudios que informen de la situación real del economista en nuestro país y comparativamente con el resto de países de Europa. Aplicar los resultados obtenidos en la mejora de servicios del colegio a quien necesita o necesitará la profesión.
Promover el conocimiento del Colegio en las empresas, organismos y administraciones públicas para aumentar la implicación con la sociedad.	Hacer un opúsculo informativo y presentarlo personalmente en el caso de las administraciones públicas y organismos. Aprovechar la visita para firmar convenios de colaboración. Enviar periódicamente información específica de las actividades que hace el CEC.
Promover la defensa de la profesión para evitar el intrusismo profesional.	Defender el nombre de economista, como el profesional colegiado y no el licenciado. Explicar a la sociedad qué es y qué puede hacer el “economista”, a quien respalda el Colegio, y, por lo tanto, tiene una señal de garantía. Mentalizar a la sociedad de que hay una serie de servicios que sería bueno que los hiciera un economista.
Aumentar el impacto en la sociedad que tienen las publicaciones del Colegio.	Hacer actos de presentación dirigidos a la especialización profesional interesada, con la colaboración de personas influyentes y, con la consiguiente relevancia pública.
Incrementar las relaciones institucionales obteniendo convenios de colaboración con otras instituciones que permitan mejorar el campo de actuación del colectivo.	Nombrar un responsable que busque las instituciones que interesan para cada una de las áreas del Colegio. Hacer las negociaciones pertinentes. Hacer su comunicación apropiada.

3.1.2. PLANES FINANCIEROS

Se deberían cuantificar en unidades monetarias las diferentes acciones que se han desarrollado en el apartado anterior y en función de las disponibilidades económicas, priorizar las diferentes acciones.

3.1.3. PLANES DE RECURSOS

Engloba los recursos humanos y técnicos necesarios para llevar a cabo las acciones aprobadas para alcanzar los objetivos. Dentro de los recursos humanos, habría que especificar las responsabilidades específicas de cada responsable en su participación en la consecución de cada objetivo del área a la que pertenezca.

3.1.4. PLANES DE MÁRQUETING

Se debería subcontratar un plan de márketing que englobe las diferentes acciones que pretenden conseguir los objetivos de promoción y de imagen, en función de los recursos económicos disponibles.

FASE 4: DISEÑO SISTEMAS DE INFORMACIÓN

4.1. INSTRUMENTOS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN:

4.1.1. CONTABILIDAD FINANCIERA: Por partida doble, pero intentando ofrecer información lo más detallada posible para facilitar los datos a la contabilidad analítica.

4.1.2. CONTABILIDAD ANALÍTICA: Se debería diseñar un sistema de cálculo de costes completo, teniendo en cuenta los productos, actividades y servicios finales que el colegio ofrece y teniendo en cuenta las actividades que los responsables realicen. Paralelamente se deben calcular los costes por programas o proyectos de actividad determinados que relacionen diferentes centros de responsabilidad o actividades.

4.1.3. PRESUPUESTO: Directamente relacionado con el sistema de contabilidad analítica implantado, a fin de minimizar informes.

FASE 5: EVALUACIÓN, SEGUIMIENTO Y CONTROL

5.1. INSTRUMENTOS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN

5.1.1. INDICADORES

En este caso, se presentan indicadores por área de responsabilidad que midan el resultado de las acciones a realizar durante el ejercicio. Se incluyen los financieros y los no financieros. Se debería cuantificar el valor de cada uno de ellos, siendo el objetivo concreto a cumplir para cada uno de ellos, y poner referentes sea a nivel de otros colegios o bien a nivel de evolución respecto a otros años.

5.1.1.1. Administración y organización interna

- Indicadores financieros:
 - Composición ingresos.
 - Evolución subvenciones.
 - Evolución patrocinios y sponsorizaciones.
 - Evolución resultado neto.
 - Situación de caja.
 - Consecución del presupuesto.
 - Consecución coste objetivo de los productos y actividades hechas.
 - Evolución del coste de los servicios.
- Indicadores no financieros:
 - Tiempo preciso para completar un proceso.
 - Plazo de espera de los usuarios para recibir un servicio.
 - Tasa de servicios defectuosos.
 - Motivación de los trabajadores medida mediante encuestas.
 - Número de sugerencias que hacen a la dirección.
 - Nivel de formación.
 - Productividad por trabajador.
 - Antigüedad de los trabajadores.
 - Número de quejas recibidas de los usuarios sobre el trato recibido.

5.1.1.2. Formación:

- Indicadores financieros:
 - Evolución coste hora lectiva por tipo de curso.
 - Evolución coste por alumno.
 - Evolución resultado neto económico por curso (con imputación de costes directos e indirectos).
 - Nivel de aportación económica a los resultados del Colegio.
- Indicadores no financieros:
 - Evolución horas lectivas.
 - Nivel satisfacción de los usuarios.

- Evolución número usuarios por curso.
- Nivel satisfacción del profesorado.

5.1.1.3. Bolsa de trabajo:

- Indicadores financieros:
 - Evolución del coste del servicio.
 - Evolución del coste por número de colocación.
- Indicadores no financieros:
 - Evolución de colocaciones de la bolsa de trabajo.
 - Evolución del número de demandas laborales que presentan las empresas en la bolsa.
 - Evolución del número de colegiados que actualizan sus datos.
 - Evolución del tiempo entre que se hace la solicitud de trabajo y la colocación.

5.1.1.4. Colegiados:

- Indicadores financieros:
 - Evolución del coste del servicio.
 - Coste de las promociones.
 - Evolución actividades realizadas en comparación con el presupuesto asignado.
- Indicadores no financieros:
 - Evolución colegiados, (del colegio y del resto de colegios).
 - Licenciados anuales respecto altas colegiados anuales.
 - Evolución bajas respecto altas, (del colegio y del resto de colegios).
 - Evolución crecimiento de asociados de los organismos competidores.
 - Evolución de la cuota de mercado de los colegiados.
 - Altas anuales de colegiados por promoción realizada, (para medir el éxito o fracaso de las promociones).
 - Satisfacción de los usuarios colegiados por actividades.
 - Satisfacción de los usuarios no colegiados por actividades.
 - Evolución participación colegiado en las actividades por tipo de especialidad profesional y a nivel global.

5.1.1.5. Información y publicaciones:

- Indicadores financieros:
 - Evolución coste por número de publicaciones.

- Evolución esponsorización por número de publicaciones.
- Resultado obtenido una vez deducidos los costes soportados por línea de producto.
- Indicadores no financieros:
 - Evolución de la difusión de las publicaciones del colegio.
 - Tasa de quejas de los usuarios por falta de información.
 - Número de publicaciones anuales.

5.1.1.6. Nuevas tecnologías:

- Indicadores financieros:
 - Evolución coste del servicio.
 - Coste por usuario.
- Indicadores no financieros:
 - Número de consultas mensuales a la página web.
 - Evolución altas de colegiados de correo electrónico.
 - Número de quejas del servicio.

5.1.1.7. Servicios:

- Indicadores financieros:
 - Evolución del coste de cada servicio.
 - Evolución del coste por número de usuario.
 - Evolución de las aportaciones económicas que realizan las actividades colaboradoras.
- Indicadores no financieros:
 - Evolución de los usuarios de los servicios de asesoramiento.
 - Número de servicios nuevos.
 - Evolución del número de entidades colaboradoras.

5.1.1.8. Investigación:

- Indicadores financieros:
 - Evolución coste del servicio.
- Indicadores no financieros:
 - Evolución del número de reuniones de trabajo anuales por comisión.
 - Evolución del número de colegiados de las comisiones que asisten a las reuniones de trabajo periódicas.
 - Evolución del número de publicaciones por comisión.
 - Evolución del número de actividades realizadas por los colegiados, por

comisión y por tipo de actividad, (por ejemplo, conferencias, debates, jornadas, etc.).

- Evolución del número de asistentes a cada actividad.
- Nivel de satisfacción de los usuarios por especialidad y comisión.

5.1.1.9. Imagen y profesión:

- Indicadores financieros:
 - Evolución del coste del servicio.
- Indicadores no financieros:
 - Evolución de las apariciones en prensa del Colegio (para medir la imagen).
 - Evolución de la participación del Colegio en actos públicos importantes en el sector.
 - Número de actas contrarias a las actuaciones de economistas, (para medir la calidad de los trabajos que realizan los colegiados).

5.1.2. CUADRO DE MANDO INTEGRAL

Integrar la misión, los objetivos, las acciones y los indicadores que medirán el nivel de consecución de los factores clave por especialidad profesional y por las variables clave de la organización en un documento único, comprensible, fácil de obtener, de manejar y de manipular. Tiene que tener en cuenta de forma separada las perspectivas especificadas en el apartado 4.3.2 del capítulo cuarto. Se refiere a la perspectiva del cliente, que en este caso sería el colegiado y que se debería concretar con el nivel de satisfacción con las opiniones para las diferentes especialidades de economistas que el Colegio tiene, y con el nivel de participación en las actividades del colegio. La segunda perspectiva es la perspectiva interna, teniendo en cuenta las prioridades de actuación que la Junta de Gobierno apruebe en función de los recursos financieros, objetivos de los clientes y política de la Junta, los procesos internos deberían medir la eficacia y eficiencia de los procesos que se realizan. La perspectiva de los trabajadores, en este caso, incluiría también la de los voluntarios que colaboran en la realización de actividades en el Colegio, se debería tener en cuenta el nivel de motivación actual y el incremento de voluntarios en la organización de servicios. Por último, la perspectiva financiera, debería medir por un lado la evolución del número de colegiados y, por otro, los resultados económicos además de la evolución de aportaciones económicas externas.

FASE 6: TOMA DE DECISIONES Y COMUNICACIÓN

Organizar una agenda de encuentros periódicos, en los que los responsables de área informen y justifiquen a gerencia, del resultado de sus actividades y del nivel de consecución de los objetivos marcados.

Organizar una agenda de encuentros periódicos en los que la gerencia informe a la Junta de Gobierno.

Toma de decisiones de la Junta de Gobierno y ejecución por parte de gerencia.

BIBLIOGRAFÍA

Adler, M.W. (1998): *Les relacions entre l'Estat i les organitzacions no lucratives* a Connors, T.D. (ed.): *Manual de les organitzacions no lucratives*: 176-188.

AECA:

- (1994a): “Glosario de contabilidad de gestión”. Documento 0 de principios de contabilidad de gestión.
- (1994b): *Nuevas tendencias en contabilidad de gestión. Implantación en la empresa española* (Madrid: Ediciones AECA).
- (1994c): *La contabilidad de gestión actual: nuevos desarrollos* (Madrid: Ediciones AECA).
- (1997): “Indicadors de gestió per a les Entitats Públiques”. Documento 16 de contabilidad de gestión. Madrid. (Edición conjunta con el CEC, Sindicatura de Comptes y Ajuntament de Barcelona).
- (1998): “Indicadores para la gestión empresarial”. Borrador de documento. Documento 17 de contabilidad de gestión. Madrid.
- (1998 b): “Memoria AECA 1997”. Publicada en abril.
- (1999): “Memoria AECA 1998”. Publicada en julio.

Agarwalla-Rogers, R. y Alexander, J.K. (1979): *Evaluation of organizational activities* en Zaltman, G. (ed.): *Managing principles for nonprofit agencies and organizations*: cap. 15.

Allaire, Y. y Firsirotu, M.E. (1984): “Theories of organizational culture”, *Organization Studies*, vol. 5, núm. 3: 193-226.

Amat, J.M.:

- (1991): *Los sistemas de control en las empresas de alta tecnología: el caso de dos empresas del sector químico-farmacéutico* (Madrid: ICAC).
- (1992): *El control de gestión: una perspectiva de dirección* (Barcelona: Ediciones Gestión 2000, SA). (Segona edició 1993).
- (1994): *Nuevas tendencias en contabilidad de gestión*, en AECA (ed.): *La contabilidad de gestión actual: nuevos desarrollos*: 98-126.

Amat, O. y Soldevila, P. (1999): “Optimización del control de gestión en entidades públicas con el Cuadro de Mando Integral”, *Auditoria Pública*, núm. 16, febrero: 43-57.

American Accounting Association (1959): *Report of the Committee on Management*.

Amey, L.I.R.:

- (1979a): "Towards a new perspective on accounting control", *Accounting Organizations and Society*, vol. 4, núm. 4: 247-258.
- (1979b): *Budget planning and control systems* (Londres: Pitman Press, Bath).

Amigoni, F. (1978): "Planning management control systems", *Journal of Business, Finance and Accounting*, vol. 5, núm. 3, tardor: 279-291.

Andrade, M. (1999): "Intermediarios de las organizaciones no lucrativas", diari *El País*, suplement *Los Negocios*, de 7 de noviembre: 64.

Ansari, S.L.:

- (1977): "An integrated approach to control system design", *Accounting Organizations and Society*, vol. 2, núm. 2: 101-112.
- (1979): "Towards an open systems approach to budgeting", *Accounting Organizations and Society*, vol. 4, núm. 3: 149-161.

Anthony, R.N.:

- (1965): *Planning and Control Systems: a Framework for Analysis* (Boston: Division of Research, Harvard University Graduate School of Business Administration).
- (1972): "Management Accounting for the Future", *Sloan Management Review*, vol. 13, núm. 3, primavera: 17-34.
- (1990): *El control de gestión. Marco, entorno y proceso* (Bilbao: Ediciones Deusto,SA). (Versión traducida de "The management control functions" Boston: Harvard Business School Press. Primera edición de 1965).

Anthony, R.N., Dearden, J. y Bedford, N.M. (1965): *Management control systems* (Illinois: Irwin. Sexta edición. Primera edición de 1989).

Anthony, R.N. y Dearden, J. (1976): *Management control systems*. (Homewood, Illinois: Irwin).

Anthony, R.N. y Herzlinger, R.E. (1975): *Management control in nonprofit organizations* (Homewood, Illinois: Irwin).

Anthony, R.N. y Vancil, R.F. (1972): *Management control systems* (Homewood, Illinois: Irwin).

Anthony, R.N. y Young, D.W. (1988): *Management Control in Nonprofit Organizations* (Homewood, Illinois: Irwin. Cuarta edición. Primera edición de 1975, por Anthony y Herzlinger).

Anthony, W.P. (1998): *La planificació estratègica* en Connors (ed.): *Manual de les organitzacions no lucratives*: 136-137.

Argyris, C.:

- (1952): *The impact of budgets on people* (Cornell University: The School of Business and Public Administration)
- (1964): *Integrating the individual and the organization* (Nova York: John Wiley & Sons, Inc.).
- (1977): "Organizational learning and management information systems", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 2, núm. 2: 113-123.
- (1990): "The dilemma of implementing controls: the case of managerial accounting", *Accounting Organizations and Society*, vol. 15, núm. 6: 503-511.

Arnold, J. y Hope, T. (1990): *Accounting for management decisions* (UK: Prentice Hall, segunda edición. Primera edición de 1983).

Arruñada, B:

- (1992): "Los profesionales del monopolio", *Revista de economía*, núm. 14: 95-101.
- (1995): "Colegios profesionales y diseño institucional", *Revista Economistas*, núm. 63: 86-90.
- (1996): "Liberalización de servicios y colegios profesionales" en Arruñada, B. et al.: "Reformas de Estructura": 51-71.

Arruñada, B., Corona, J.F., Fernández de Castro, J., Fernández, A., Guillermo, S., Pedrós, A., Trigo, J. y Valera, F. (1996): *Reformas de estructura* (Barcelona: Ediciones Gestión 2000,SA y Societat d'Estudis Econòmics).

Ashford, K. (1989): "Management Accounting Practices in Non-Profit Organisations", *Management Accounting-London*, vol. 67, diciembre: 36-37.

Ashton, D., Hopper, T. y Scapens, R.H. (1991): *Issues in management accounting* (Nova York: Prentice Hall).

Aubia, J. (1995): "El registre de professionals i el lliure mercat i voluntarietat, obligatorietat i monopoli". Ponencia presentada en el seminario "Professions liberals i lliure mercat" en la IX Universitat Tècnica d'Estiu de Catalunya. Sitges, 21 de setembre.

Azqueta, D. (1990): "Economía y economistas: sobre la reforma de los planes de estudios", *Revista de economía*, núm. 5: 85-89.

Baena del Alcázar, M. (1974): "Una primera aproximación a la nueva ley de colegios profesionales", *RAP*, núm. 74: 55-111.

Barbé, L. Y cía. (1989): *Converses amb Fabian Estapé* (Bellaterra: Universitat Autònoma de Barcelona).

Barea, J. y Monzón, J.L. (1995): "La economía social desde una perspectiva española", *Ekonomiaz*, núm. 33: 140-153.

Bariff, M.L. y Galbraith, J.R. (1978): "Intraorganizational power considerations for designing information systems", *Accounting Organizations and Society*, vol. 3, núm. 1: 15-27.

Baró, E. y Soy, A. (1993): "Els serveis a les empreses", *Quaderns de competitivitat*, núm. 13. (Barcelona: Departament d'Indústria i Energia de la Generalitat de Catalunya).

Barreno, G. (1991): "La colaboración de los economistas en las entidades no lucrativas", *Economistas*, núm. 51, octubre-noviembre: 56-66.

Barrio, B. (1996): "Un proyecto de ley suprime en el País Vasco la colegiación obligatoria". *El Diario Vasco*, 6 de noviembre.

Bates, J.G. (1993): *Managing Value for Money in the Public Sector* (Londres: Chapman&Hall. Primera edición).

Becker, S. y Green, D. (1962): "Budgeting and employee behaviour", *The Journal of Business*, vol. 34, núm. 4, octubre: 392-402.

Beltran, M. y Rodriguez, G. (1987): "La opinión de los colegiados sobre Economistas y las actividades del Colegio de Economistas de Madrid", *Revista Economistas*, núm. 27: 54-60.

Ben-Ner, A. (1986): *Nonprofit organizations: Why do they exist in markets economics*, en Rose-Ackerman, S. (ed.): *The economics of nonprofit Institutions*: 94-113.

Ben-Ner, A. y Van-Hoomissen, T. (1991): "Nonprofit Organizations in the Mixed Economy. A Demand a Supply Analysis", *Annales de l'Economie Publique Sociale et Coopérative*, núm. 61: 519-549.

Benet, J. (1995): *L'intent franquista de genocidi cultural contra Catalunya* (Barcelona: Publicacions Abadía de Montserrat).

Beres, M.E. y Portwood, J.D. (1981): *Sociocultural influences on organizations: an analysis of recent research* en England et al. (ed.): *The functioning of complex organizations*.

Berger, P.L. y Neuhaus, R.J. (1990): *To empower people: the role of mediating structures in public policy* en Gies et al. (ed.): *The nonprofit organizations. Essential readings*: 12-23.

Berry, A.J., Broadbent, J. y Otley, D. (1995): *Management control: theories, issues and practices* (Londres: Macmillan Press, Ltd).

Bhagat R.S. y McQuaid, S.J. (1982): "Role of subjective culture in organizations: a review and directions for future research", *Journal of Applied Psychology*, núm. monográfico, vol. 67, núm. 5, octubre: 653-685.

Blanco, F. (1985): *El control de gestión como guía de la gestión empresarial* (Madrid: Instituto de la Pequeña y Mediana Empresa. Primera reimpresión, mayo 1986).

Blanco Dopico, I. (1996): "Algunas consideraciones sobre el diseño de sistemas de información para la gestión", *Actualidad Financiera*, núm. monográfico, primer trimestre: 7-17.

Blanco Dopico, I., Aibar, B., y Cantorna, S. (1999): "El enfoque conductual contable y su reflejo en un cuadro de mando integral", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXVIII, núm. 98, enero-marzo: 77-104.

Block, S.R. (1990): "A history of the discipline", a Gies et al. (ed.): *The nonprofit organizations. Essential readings*: 46-63. (Primera publicación del artículo, 1987).

Bird, C. (1981): "Problems with contingency theory: testing assumptions hidden within the language of Contingency Theory", *Administrative Science Quarterly*, núm. 26: 349-377.

Birnberg, M.J. (1992): "Managerial Accounting: yet another retrospective", *Advances in Management Accounting*: 1-19.

Birnberg, J.G., Turopolec, L. y Young, S.M. (1983): "The organizational context of accounting", *Accounting Organizations and Society*, vol. 8, núm. 2/3: 111-129.

Bobbith Jr., R.H. y Ford, J.D. (1980): "Decision-maker choice as a determinant of organizational culture", *Academy of Management Review*: 13-23.

Boletín Oficial del Estado núm. 161 de 07-1971 con la creación de los Colegios de Barcelona, Valencia y Bilbao.

Bosch-Gimpera, P. (1971): *La Universitat i Catalunya* (Barcelona: Edicions 62).

Bowey, A.M. (1976): *The sociology of organisations* (Londres: Hodder and Stoughton).

Bryce, H. (1992): *Financial & Strategic Management for Nonprofit Organizations* (New Jersey, USA: Prentice-Hall, Inc. Segunda edición).

Bryson, J.M. (1990): *Strategic planning for public and nonprofit organizations* (Oxford: Jossey-Bass Publishers. Quinta edición. Primera edición de 1988).

Bruns, W.J. y Waterhouse, J.H. (1975): "Budgetary control and organization structure", *Journal of Accounting Research*, vol. 13: 177-203.

Burns T. y Stalker, G.M. (1961): *The management of innovation* (Londres: Tavistock).

Cabanellas, B. (1959): *Derecho Sindical y corporativo* (Buenos Aires: Editorial Buenos Aires).

Cabra de Luna, M.A. y Lorenzo, R. (1993): *La constelación de las entidades no lucrativas: el tercer sector*, en Rodríguez-Piñero et al.: *El sector no lucrativo en España*.

Caminal, F. (1995): "20 anys de legislació sobre col·legis professionals". Ponencia presentada en el seminario "Professions lliberals i lliure mercat" en la IX Universitat Tècnica d'Estiu de Catalunya. Sitges, 21 de setembre.

Camman, C. y Nadler, D.A. (1977): "Making effective use of control systems" a *Perspectives on Behavior in organizations* (USA: McGraw Hill).

Camman, C. (1978): "Better performance from nonprofit", *Harvard Business Review*, setembre-octubre: 92-98.

Cantera, J.M. y Fernández, F. (1988): "El economista ante la empresa en crisis", *Revista Economistas*, núm. 29: 215-216.

Caplan, E.H. (1971): *Management accounting and behavioural science* (Massachusetts: Addison-Wesley Publishing Company, Inc).

Carenys, J. y de Falguera, J. (1997): "El cuadro de mando un documento informativo para la toma de decisiones y la buena gestión", *Barcelona Management Review*, núm. 5, mayo – agosto: 38-46.

Carmichael, D.R. y Swieringa, L.M. (1968): "The compatibility of Auditing Independence and Management Services - An identification of the issues", *The Accounting Review*, vol. 43, núm. 4, octubre: 697-705.

Carreras, A. (1999): "La universitat i el mercat de treball", *Revista del Col·legi*

oficial de doctors i llicenciats en filosofia i lletres i en ciències de Catalunya, núm. 107, hivern: 88-91.

Carreras, J.M. (1998): *La utilización de indicadores en los informes de gestión de la Administración Local realizados por la Sindicatura de Comptes de Catalunya a Sindicatura de Comptes* (ed.): *La práctica de la auditoría operativa en España*: 109-130.

Carro, J.L. (1996): *La problemática de los colegios profesionales en el derecho comparado (Francia, Italia, Alemania)*, en Martín-Retortillo, (coord.): *Los colegios profesionales a la luz de la constitución*: 19-66.

Casado, D. (dir.) (1992). Estudio realizado por Azua, P., Benito, L., Casado, D., Gutiérrez Resa, A., Fresno, J.M. y Marcos, R.: *Organizaciones voluntarias en España* (Barcelona: Editorial Hacer).

Castaño, F. (1996): “Defensa de la competencia considera ficticia la liberalización de los colegios profesionales”, *Diario Cinco Días*, 15 de noviembre.

Cea, J.L. (1992): *El registro oficial de auditores de cuentas y las corporaciones de auditores* en Gonzalo, J.A.: *Contabilidad en España, 1992*: 428-444.

Chartered Institute of Management Accountants:

- (1986): *CIMA terminology* (CIMA, enero).
- (1991): *Management Accounting: Official Terminology* (CIMA).

Chenhall, R.H. y Morris, D. (1986): “The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems”, *The Accounting Review*, vol. LXI, núm. 1, enero: 16-35.

Child, J.:

- (1973): “Organization: a choice for man”, *Man and Organization, the search for explanation and social relevance*: 234-257.
- (1984): *Organizations, a guide to problems and practices* (Londres: Harper and Row, Publishers. Segunda edición. Primera edición de 1977).

Chlala, N., Fortin, A. y Lafond-Lavallée, C. (1995): “To the rescue of non-profit organizations”, *CMA Magazine*, vol. 69, núm. 4, mayo: 10-13.

Chua, W.F. (1986): "Radical developments in Accounting thought", *The Accounting Review*, vol. 61, núm. 4: 601-632.

Círculo del Progreso:

- (1998): *Infoempleo. Oferta y demanda laboral en España. 1998* (Madrid: Círculo del Progreso, SL).
- (1999): *Infoempleo. Oferta y demanda de empleo cualificado en España. 1999* (Madrid: Círculo del Progreso, SL).

Clancy, D.K. y Collins, F. (1979): "Informal accounting information systems: some tentative findings", *Accounting Organizations and Society*, vol. 4, núm. 1/2: 21-30.

Clarkson, K. (1972): "Some implications of property rights in Hospital management", *Journal of law and economics*, vol. 15: 363-384.

Coates, J. (1997): *Performance management* (Londres: CIMA).

Coates, J., Rickwood, C. y Stacey, R. (1993): *Control and Audit in Management Accounting* (UK: CIMA. Segunda edición. Primera edición de 1989).

Colegio de Economistas de Valencia (1996): *25 años de economistas valencianos* (Valencia: COEV).

Col·legi d'Economistes de Catalunya:

- (1985): *Estatuts del Col·legi d'Economistes de Catalunya* (Barcelona: CEC).
- (1997): "Memòria del Col·legi d'Economistes de Catalunya 1996", *L'Informatiu de l'Economista*, núm. 42, abril: 10-18.
- (1999): "Memòria del Col·legi d'Economistes de Catalunya 1997", *L'Informatiu de l'Economista*, núm. 57, monogràfic, marzo.

Connors, T.D. (ed.) (1998): *Manual de les organitzacions no lucratives* (Barcelona: Edicions Pleniluni).

Connors, TD. (1998b): *Els socis* en Connors, T.D. (ed.): *Manual de les organitzacions no lucratives*: 384-413.

Connors, T.D., y Hart, R.R. Jr.:

- (1998): *El Consell d'Administració* en Connors, T.D. (ed.): *Manual de les organitzacions no lucratives*: 189-228.
- (1998b): *Els càrrecs directius de les organitzacions no lucratives* en Connors, T.D. (ed.): *Manual de les organitzacions no lucratives*: 229-242.
- (1998c): *Els comitès de les organitzacions no lucratives*, en Connors, T.D. (ed.): *Manual de les organitzacions no lucratives*: 243-271.
- (1998d): *Control dels instruments de les organitzacions no lucratives: Estatuts i memòria de constitució* en Connors, T.D. (ed.): *Manual de les organitzacions no lucratives*: 306-325.

Consejo General de Colegios de Economistas:

- (1999a): “Economistas: realidad de presente y guía de futuro. Propuesta de estrategia colegial”. Vol. 1. Madrid.
- (1999b): “Economistas: realidad de presente y guía de futuro. Situación actual de los Colegios de Economistas (perfil descriptivo)”. Vol. 2. Madrid.
- (1999c): “Economistas: realidad de presente y guía de futuro. Los economistas ante la globalización; futuro del economista y economista del futuro”. Vol. 3. Madrid. Ponencia presentada en el *VI Congreso Nacional de Economía*, celebrado en Alicante, febrero de 1999.

Constantinides, K. y Shank, J.K. (1994): “Matching accounting to strategy: one mill's experience”, *Management Accounting*, vol. LXXVI, núm. 3: 32-36.

Collins, F. (1982): “Managerial accounting systems and organizational control: a role perspective”, *Accounting Organizations and Society*, vol. 7, núm. 2: 107-121.

Colville, I. (1981): “Reconstructing behavioural accounting”, *Accounting Organizations and Society*, vol. 6, núm. 2: 119-132.

Cooper, D. (1983): “Tidiness, muddle and things: commonalities and divergencies in two approaches to management accounting research”, *Accounting Organizations and Society*, vol. 8, núm. 2/3: 269-286.

Cooper, D.J., Hayes, D. y Wolf, F. (1981): “Accounting in organized anarchies: understanding and designing accounting systems in ambiguous situations”, *Accounting Organizations and Society*, vol. 6, núm. 3: 175-191.

Cuadrado, J.R. y del Río, C. (1990): “Los economistas y los servicios”, *Papeles de*

Economía Española, núm. 42: 2-17.

Daft, R.L. y MacIntosh, N.B. (1978): "A new approach to design and use of management information", *California Management Review*, vol. 21, otoño: 82-92.

De Coster, D.T. y Fertakis, J.P. (1968): "Budget-induced pressure and its relationship to supervisory behavior", *Journal of Accounting Research*: 237-246.

De Val Pardo, I. (1999): "Más allá de las tres Es en la administración pública", *Revista Auditoria Pública*, núm. 16, febrero: 51-57.

Decreto 11 agosto de 1953, de creación del Colegio de Doctores y Licenciados en Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales, Sección de Económicas y Comerciales.

Decreto 12 de noviembre de 1959 sobre la división del Colegio de Doctores y Licenciados en Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales, en Colegio de Economistas y, en Colegio de Doctores y Licenciados en Ciencias Políticas, (B.O.E. núm. 278 de 20-11-59).

Decreto 2393/60 de 22 de diciembre de 1960 sobre Estatutos del Colegio Nacional de Economistas, modificado por el Decreto 1634/70 de 11 de junio, (B.O.E. núm. 311 de 28-12-60).

Decreto 329/83 de 7 de julio: Reglamento de Colegios Profesionales de Catalunya, (D.O.G.C. núm. 360 de 02-09-83).

Decreto 277/90, de 27 de diciembre: Reglamento de Colegios Profesionales de Canarias.

Dees, G. (1998): "Enterprising nonprofits", *Harvard Business Review*, enero-febrero: 55-67.

Deia (1996): "Economistas en defensa de la Profesión". Diario *Deia*, Bilbao, 9 de diciembre.

Del Saz, S. (1996): *Los colegios profesionales* (Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, SA).

Dent, J. (1990): "Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research", *Accounting Organizations and Society*, vol. 19: 3-25.

Dermer, J. (1977): *Management planning and control systems: advanced topics and cases* (Homewood, Illinois: Irwin).

Dermer, J.D. y Lucas, R.G. (1986): "The illusion of managerial control", *Accounting Organizations and Society*, vol. 11, núm. 6: 471-482.

Dickinson, F. (1962): *Philanthropy and public policy* (Nova York: National Bureau of Economic Research).

Dominguez, P. y Artiaga, D. (1987): "La formación del economista desde el punto de vista de las necesidades de la empresa", *Revista Economistas*, núm. 25: 14-15.

Driver, M.J. y Mock, T.J. (1975): "Human information processing, decision style theory, and accounting information systems", *The Accounting Review*, vol. 50, núm. 3: 490-509.

Drucker, P.F.:

- (1990): "Qué se puede aprender de las organizaciones altruistas", *Harvard-Deusto Business Review*, primer trimestre: 19-26.
- (1996): *Dirección de Instituciones sin fines lucrativos* (Barcelona: Editorial El Ateneo, SL). (Edición inglesa de 1990).

Easley, D. y O'Hara, M. (1986): *Optimal Nonprofit firms* en Rose-Ackerman, S. (ed.): *The economics of nonprofit Institutions*: 85-93.

Elger, A.J. (1975): *Industrial organizations* en *Processing people, cases in organizational behaviour* (Londres: Holt, Rinehart and Winston): 91-149.

Emmanuel C., Otley, D. and Merchant, K. (1991): *Accounting for management control* (Londres: Chapman&Hall. Segunda reimpresión de la segunda edición. Primera edición de 1985).

England, G.W. (ed.) (1981): *The functioning of complex organizations* (Londres: International Institute of Management).

Epstein, M.J. y Manzoni, J.F. (1997): "The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: a global perspective on translating strategy into action". *Working Paper* núm. 97/63/AC/SM. The European Institute of Business Administration. Fointanebleau, França.

Escur, N. (1995): "Profesiones, mucho más que una coincidencia de intereses", *La Vanguardia magazine*, 19 de noviembre: 18-28.

Estes, R. (1992): "Social accounting past and future: should the profession lead, follow - or just get out of the way?", *Advances in Management Accounting*, vol. 1: 97-108.

Etzioni, A. (1973): "The third sector and domestic missions", *Public Administration Review*, julio-agosto: 314-327.

Evans III, J.H., Lewis, B.L. y Patton, J.M. (1986): "An economic modeling approach to contingency theory and management control", *Accounting Organizations and Society*, vol. 11, núm. 6: 483-498.

Everitt, B.S. (1997): "Annotation: Correspondance Analysis", *J.Child Psychol, Psychiat*, vol. 38, núm. 7: 737-745.

Fabra, J. (1987): "Pasado, presente y futuro del colegio de economistas de Madrid", *Revista Economistas*, núm. 25: 10-11.

Fanlo, A.:

- (1991): "Prohibición de pertenencia simultanea de los odontologos y estomatologos a dos o más colegios profesionales", *La Ley*, núm. 2764: 1.204-1.209.
- (1992): *El debate sobre colegios profesionales y cámaras de comercio* (Madrid: Editorial Civitas, S.A).
- (1996): "Encuadre histórico y constitucional. Naturaleza y fines. La autonomía colegial" en Martín-Retortillo, (coord): *Los colegios profesionales a la luz de la constitución*: 67-124.

Fayol, H. (1949): *General and industrial management* (Londres: Pitman).

Feldstein, M. (1971): "Hospital Price Inflation: A study of nonprofit price dynamics", *American Economic Review*, vol. 61: 853-872.

Fernández Ordóñez, M.A. (1993): "La liberalización de los servicios profesionales", *Revista Economistas*, núm. 55: 366-370.

Fernández, A. (1993): *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión: una propuesta delimitadora* en Sáez Torrecilla, (ed.) *Cuestiones actuales de contabilidad de costes*.

Fernández, A. y Muñoz, Ma.C. (1997): *Contabilidad de gestión y excelencia empresarial* (Barcelona: Editorial Ariel, SA).

Fernández, J.M. y Pablos, J.L. (1996): "El proceso de gestión de las entidades no lucrativas y las normas de información presupuestaria elaboradas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)", *Actualidad Financiera*, núm. monográfico, primer trimestre: 51-65.

Fernández Peña, E. (1992): *La contabilidad en España en el siglo XX* en Gonzalo, J.A.: *Contabilidad en España, 1992*: 51-74.

Fisher, J. (1995): "Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity", *Journal of Accounting Literature*, vol. 14: 24-53.

Flamholtz, E. (1983): "Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives", *Accounting Organization and Society*, vol. 8, núm. 2/3: 153-169.

Flamholtz, E.G., Das, T.K. y Tsui, A.S. (1985): "Toward an integrative framework of organizational control", *Accounting Organizations and Society*, vol. 10, núm. 1: 35-50.

Folch, I. (1984): "Notes sobre la llei de col.legis professionals de Catalunya", *Revista Jurídica de Catalunya*, tom 4: 115-138.

Folguera, J. (1988): "La responsabilidad profesional del economista", *Revista*

Economistas, núm. 29: 207-210.

Font, T. (1991): "La estructura corporativa colegial y el asociacionismo profesional europeo", *Actualidad administrativa*, núm. 9: 131-143.

Fuentes Quintana, E.:

- (1989): "Economía y economistas españoles", *Revista de Economía*, núm. 1, 1989: 7-12.
- (1991): "Reflexiones y consejos a los futuros economistas", *Revista de Economía*, núm. 8: 26-36.

Gaceta de los Negocios (1996): "El TDC cree insuficiente el proyecto de ley sobre colegios profesionales". Diari *Gaceta de los Negocios*, Madrid, 2 de diciembre.

Galbraith, J.R.:

- (1973): *Designing complex organizations* (Addison-Wesley: Reading, MA).
- (1992): *Historia de la economía* (Barcelona: Editorial Ariel, SA. Primera edición inglesa de 1987).

García Múrcia, J. (1991): "Derecho de sindicación y colegios profesionales en la jurisprudencia constitucional", *REDC*, núm. 31: 151-198.

García, M.A., Humphrey, C., Moizer, P. y Turley, S. (1993): "Auditing expectations and performance in Spain and Britain: a Comparative Analysis", *International Journal of Accounting*, núm. 28: 281-307.

García,S., Del Val, M.T. y Cea, F. (1994): *Sistema de valores de los estudiantes de ciencias económicas y empresariales en España* (Alcalá de Henares: Universidad de Alcalá).

García Valderrama, T. (1996): *La medida y el control de la eficiencia en las instituciones universitarias* (Valencia: Sindicatura de comptes de València).

Gies, D.L., Ott, J.S. y Shafritz, J.M. (1990): *The nonprofit organizations. Essential readings* (Pacific Grove: Brooks/ Cole Publishing Company).

Gimenez Barriocanal, F. (1995): "La información externa y la información para la gestión en las entidades sin ánimo de lucro", *Partida Doble*, núm. 58, julio-agosto: 57-69.

Gomez, A. (1993): "Un modelo de contabilidad de gestión para los hospitales públicos". Tesis doctoral. Universidad de Castilla-La Mancha. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Curso 1992-1993.

González, S., Campà, X. y Escobar, R. (1992): *Organizar entidades de iniciativa social: ideas para emprendedores* (Barcelona: A.M.B. Associació).

Gonzalo, J.A. (1992): *Contabilidad en España, 1992* (Madrid: ICAC).

Gordon, L.A. y Miller, D. (1976): "A contingency framework for the design of accounting information systems", *Accounting Organizations and Society*, vol. 1: 59-69.

Greenace, M.J. (1986): "SimCA: a program to perform simple correspondance analysis", *Psychometrika*, núm. 51: 172-173.

Gross, M.J. Jr., Warshauer, W. Jr. y Larkin, R.F. (1991): *Financial and accounting guide for not-for-profit organizations* (Nova York: John Wiley & Sons, Inc). (Cuarta edición revisada. Primera edición de 1972).

Guerny, J., Guiriec, J.C., y Lavergne, J. (1984): *Gestion concurrentielle* (París: Practique de la veille).

Guillén, M.F. (1989): *La profesión del economista* (Barcelona: Editorial Ariel, S.A).

Gulick, L. y Urwick, L. (1937): *Papers on the Science of Administration* (Nova York: Institute of Public Administration).

Gutiérrez Resa, A. (1993): *Cáritas española en la sociedad del bienestar 1942-1990* (Barcelona: Editorial Hacer).

Gutiérrez Ponce, H. (1996): "La información presupuestaria: ¿cómo y para qué la utilizan las empresas españolas?", *Actualidad Financiera*, núm. monográfico, primer trimestre: 67-71.

Hackman, J., Lawler, E. y Porter, L. (1977): *Perspectives on behavior in organizations* (Nova York: McGraw Hill, Inc).

Hall, P.D. (1987): *A historical overview of the private nonprofit sector* a Powell (ed.) *The nonprofit sector. A research handbook*: 3-26.

Hall, R.H. (1962): "Intraorganizational Structural Variation: application of the bureaucratic model", *Administrative Science Quarterly*, diciembre: 295-308.

Hansman, H.B., :

- (1980): "The role of nonprofit enterprises", *The Yale Law Journal*, vol. 89, núm. 5, abril: 835-901.
- (1981): "Nonprofit enterprise in the performing arts", *Bell Journal of Economics*, vol. 12: 341-361.
- (1986): "Status organizations", *Journal of Law, Economics, and Organization*, vol. 2: 125-153.
- (1987): *Economic theories of nonprofit organizations* en Powell (ed.): *The nonprofit sector. A research handbook*: 27-42.

Harrison, B.J. (1995): "Should your organization invest in strategic planning?", *Fund Raising Management*, vol. 26, núm. 6, agosto: 14-17.

Hayes, D.C. (1977): "The contingency theory of managerial accounting", *The Accounting Review*, vol. 61, núm. 1: 22-38.

Hayek, F.A. (1993): "Ser economista", *Revista de Economía*, núm. 13: 6-13.

Hedberg, B. y Jönsson, S. (1978): "Designing semi-confusing information systems for organizations in changing environments", *Accounting Organizations and Society*, vol. 3, núm. 1: 47-64.

Henderson, J.C. y Lee, S. (1992): "Managing I/S design teams: a control theories perspective", *Management Science*, vol. 38, núm. 6, junio: 757-777.

Henke, E.O.:

- (1992): *Introduction to nonprofit organization accounting* (Cincinnati: South-Western Publishing Co. Cuarta edición. Primera edición por Pws-Kent, Publishing Company. Boston, 1980).

- (1993): *Accounting for nonprofit organizations* (Boston: Pws-Kent Publishing Company. Quinta edición. Primera edición de 1989).

Hermosilla, A. (1992): “Els serveis institucionalitzats i els costos no productius”, *Quaderns de competitivitat*, núm. 6. (Departament d'Indústria i Energia de la Generalitat de Catalunya).

Hernández Esteve, E. (1992): *Orígenes y desarrollo de la contabilidad en España*, a Gonzalo, J.A.: *Contabilidad en España, 1992*: 13-49.

Herzlinger, R.:

- (1977): “Why data systems in nonprofit organizations fail”, *Harvard Business Review*, enero-febrero: 81-86.
- (1996): “Can Public Trust in Nonprofits and Governments Be Restored?”, *Harvard Business Review*, marzo-abril: 97-107.

Herzlinger, R. y Nitterhouse, D. (1994): *Financial accounting and managerial control for nonprofit organizations* (Cincinnati Ohio: South-Western Publishing Co).

Hodge, B.J. y Anthony, W.P. (1984): *Organization Theory* (Boston: Allyn y Bacon). (Segunda edición).

Hodge, B.J. y Hankin, M.D. (1998): *Anàlisi del medi extern* en Connors, T.D. (ed.): *Manual de les organitzacions no lucratives*: 95-122.

Hodkingson, V.A., Lyman, R.W. y asociados, (ed.) (1989): *The future of the non-profit sector* (Londres: Jossey Bass Publishers).

Hofstede, G.:

- (1968): *The game of budget control* (Assen: Van Gocum).
- (1980): *Culture's consequences* (Sage publication, Ltd. Londres).
- (1981): “Culture and organizations”, *International Studies of Organization*, vol. 10, núm. 4: 15-41.
- (1983): “The cultural relativity of organizational practices and theories”, *Journal of International Business Studies*, tardor: 75-89.

Hofstede, G., Neuijen, B., Ohayv, D.D. y Sanders, G. (1990): “Measuring organizational cultures: a qualitative and quantitative study across twenty cases”, *Administrative Science Quarterly*, vol. 35: 286-316.

Holzer, H.P. y W.Schoenfeld, H.M. (1986): *Managerial Accounting and analysis in Multinational Enterprises* (Nova York: Walter de Gruyter).

Hopper, T. y Powell, A. (1985): “Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions”, *Journal of Management Studies*, vol. 22, núm. 5, septiembre: 429-465. (Publicado por primera vez en *working paper* en 1982).

Hopper, T., Storey, J. y Willmott, H. (1987): “Accounting for accounting: towards the development of a dialectical view”, *Accounting Organizations and Society*, vol. 12, núm. 5: 437-456.

Hopwood, A.G.:

- (1972): “An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation”, *Journal of accounting research*, suplement: 156-182.
- (1978): “Towards an organizational perspective for the study of accounting and information systems”, *Accounting Organizations and Society*, vol. 3, núm. 1: 3-13.

Hudson, M. (1995): *Managing without profit. The art of managing third-sector organizations* (Londres: Penguin Books).

Hutt, W.T. (1975): *El economista y la política* (Madrid: Editorial Mirasierra).

Ibañez, I. (1995): *Defensa de la competencia y colegios profesionales* (Madrid: Editorial Dykinson, S.L).

Ilustre Colegio de Economistas de Barcelona (1976): *El economista en Cataluña* (Barcelona: Colegio de Economistas de Barcelona).

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (1998): “Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos”, *BOICAC*, núm. 34, julio: 51-201.

Instituto de Estudios Económicos (1994): "Necesaria liberalización de los servicios en España", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 3.

Instituto Nacional de Estadística:

- (1991): "Encuesta sociodemográfica: Actividad económica actual", tomo II, vol. 4: 203, 204 y 234.
- (1993): "Estadística de la enseñanza superior en España. Serie de todos los niveles. Capítulo IV. Curso 1992-1993": 120-122.
- (1994): "Estadística de la enseñanza superior en España. Serie de todos los niveles. Curso 1993-1994": 61-63.
- (1995): "Estadística de la enseñanza superior en España. Serie de todos los niveles. Curso 1994-1995": 58, 157 y 201.
- (1995): "Anuario estadístico 1995", cap. IV: 123-126, y 591.
- (1996): "Estadística de la enseñanza superior en España. Serie de todos los niveles. Curso 1995-1996": 56-57.

Institute of Management Accountants (1981): *Definition on Management Accounting*, (UK: Management Accounting).

Inzerilli, G. y Rosen, M. (1983): "Culture and organizational control", *Journal of Business Research*, vol. 11: 281-292.

Ivancevic, J.M. (1976): "Effects of goal setting on performance and job satisfaction", *Journal of Applied Psychology*, vol. 61, núm. 5: 605-612.

Jaeger, A.M. y Baliga, B.R. (1985): "Control systems and strategic adaptation: lessons from the Japanese experience", *Strategic Management Journal*, vol. 6: 115-134.

James, E.:

- (1983): "How Nonprofits grow: A model", *Journal of Policy Analysis and Management*, vol. 2, núm. 3: 350-366.
- (1987): *The nonprofit sector in comparative perspective* en Powell, (ed.): *The nonprofit sector. A research handbook*: 397-415.

James, E. y Neuberger, E. (1981): "The University department as a Non-Profit labor

cooperative”, *Public Choice*, vol. 35: 585-612.

Jiménez, J.R. (1986): “Objetivos y metodología de un sistema de indicadores”. Seminario realizado por el Tribunal de cuentas de Valencia.

Johnson T. y Kaplan, R.S.:

- (1987): “The rise and fall of management accounting”, *Management Accounting*, vol. 68, núm. 7, enero: 22-30.
- (1991): *Relevance lost. The rise and fall of management accounting* (Boston: Harvard Business School Press. Segunda edición. Primera edición de 1987).

Jowett, P. y Rothwell, M. (1988): *Performance Indicators in the Public Sector* (Londres: Macmillan Press).

Kanodia, Ch. (1993): “Participative budgets as coordination and motivational devices”, *Journal of Accounting Research*, vol. 31, núm. 2, otoño: 172-189.

Kaplan, R.S.:

- (1984): “The evolution of management accounting”, *The Accounting Review*, vol. LIX, núm. 3, julio: 390-418.
- (1991): “New systems for measurement and control”, *Engineering Economist*, vol. 36, núm. 3, otoño: 201-218.

Kaplan, R.S. y Cooper, R. (1999): *Coste y efecto* (Barcelona: Ediciones Gestión 2000, SA. Traducción de la primera edición inglesa de 1998).

Kaplan, R.S. y Norton, D.S.:

- (1992): “The Balanced Scorecard-Measures that drive performance”, *Harvard Business Review*, enero-febrero: 71-79.
- (1993): “Evaluación de resultados: algo más que números”, *Deusto Business Review*, núm. 55, marzo: 18-25.
- (1993b): “Putting the Balanced Scorecard to Work”, *Harvard Business Review*, septiembre-octubre: 134-147.
- (1996): “Using the Balanced Scorecard as a strategic management system”, *Harvard Business Review*, enero-febrero: 75-85.
- (1997): *El cuadro de mando integral* (Barcelona: Ediciones Gestión 2000, SA).

Katz, D. y Kahn, R.L. (1978): *The social psychology of organizations* (USA: John Wiley & Sons, Inc. Segunda edición. Primera edición de 1966).

Kedia, B.L. y Bhagat, R.S. (1988): “Cultural constraints on transfer of technology across nations: implications for research in international and comparative management”, *Academy of Management Review*, vol. 13, núm. 4: 559-571.

Kells, H.R. (1991): “The inadequacy of performance indicators for higher education: The need for a more comprehensive and development construct”, *Higher Education Management*, vol. 2, núm. 3: 258-270.

Kerr, J. y Slocum, J.W. Jr. (1987): “Managing corporate culture. Through reward systems”, *Academy of Management Executive*, vol. 1, núm. 2: 99-108.

Khandwalla, P.N. (1972): “The effect of different types of competition on the use of management controls”, *Journal of Accounting Research*, vol. 10: 275-285.

King, W.R. (1979): *Strategic planning in nonprofit organizations* en Zaltman, G. (ed.): *Managing principles for nonprofit agencies and organizations*: 340-362.

Knapp, M. y Kendall, J. (1991): “Problemas de política pública en el sector voluntario del Reino Unido en los años 90”, *Economistas*, núm. 51, octubre-noviembre: 12-27.

Lachman, R., Nedd, A. y Hinings, B. (1994): “Analyzing Cross-national Management and Organizations: a theoretical framework”, *Management Science*, vol. 40, núm. 1: 40-55.

Lainez, J.A. (1994): “Accounting and Reporting in Spain”, *Advances in International Accounting*, vol. 6: 45-116.

Lane, F.S. (1998): *Anàlisi de l'organització i millora de la direcció* en Connors, T.D. (ed.): *Manual de les organitzacions no lucratives*: 288-305.

Langfield-Smith, K. (1995): *Organisational culture and control* en Berry, Broadvent y Otley (eds.): *Management Control. Theories, Issues and Practices* (Londres: Macmillan Press, Ltd): cap. 12, 179-200.

Lauzel, P. y Cibert, A. (1967): *De los ratios al cuadro de mando* (Barcelona: Francisco Casanovas Editor).

Lawler, E.E. y Grant-Rode, J.G. (1976): *Information and control in organizations* (Pacific Palisades, California: Goodyear Publishing Company, Inc).

Lawrence, P.R. y Lorsch, J.W.:

– (1967): *Organization and environment. Managing differentiation and integration* (Boston: Harvard University Press).

– (1975): *Organizing for product innovation* a Newstrom, J.W. et al.: *A contingency approach to management: readings: cap. 5, 43-57.*

Ley 2/74, de 13 de febrero de colegios profesionales, (B.O.E. de 15-02-1974).

Ley 74/78, de 26 de diciembre, de modificación de la Ley 2/74 de colegios profesionales, (B.O.E. de 11-01-79).

Ley 13/82, de 17 de diciembre, de colegios profesionales de Catalunya, (B.O.E. núm. 27 de 01-02-83, D.O.G.C. núm. 734 de 01-09-86)

Ley 10/90, de 23 de mayo, de colegios profesionales de Canarias, (B.O.C. núm. 66 de 28-05-90).

Ley 30/92, de 22 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, (desarrollada en el Decreto 329/89, de 7 de julio, por el que se aprueba el reglamento de colegios profesionales de Catalunya).

Ley 5/94, de 20 de julio, de colegios profesionales de Canarias (desarrollada por el Decreto 277/90, de 27 de diciembre y en el Decreto 16/92, de 7 de febrero).

Ley 30/94, de 24 de noviembre, de fundaciones e incentivos fiscales por la participación privada en actividades de interés general, (B.O.E. de 25-11-94).

Ley 6/95, de 29 diciembre de 1996, de Consejos Andaluces de Colegios Profesionales, (B.O.J.A., núm. 2, de 09-01-96).

Ley 6/97, de 4 de diciembre, de consejos y colegios profesionales de la Comunidad de Valencia, (D.O.G.V., núm. 31, de 12-09-97).

Ley 7/97, de 14 de abril, de modificación de la Ley 2/74 y la Ley 74/78, de colegios profesionales, (B.O.E. de 15-04-97).

Ley 8/97, de 8 de julio, de colegios profesionales de Castilla y León, (B.O.C.L., núm. 131, de 10-07-97).

Ley 18/97, de 21 de noviembre, del País Vasco, que regula el ejercicio de profesiones tituladas y de colegios y de consejos profesionales.

Ley 19/97, de 11 de julio, de colegios profesionales de la Comunidad de Madrid, (B.O.C.M., 1997).

Ley 19/97, de 11 de julio, de colegios profesionales de la Comunidad Valenciana, (D.O.G.V. núm. 31, de 12-09-97).

Ley 2/98, de 12 de marzo, de colegios profesionales de Aragón, (B.O.E. núm. 84, B.O.A. núm. 36 de 20-03-98).

Ley Foral 3/98, de 6 d'abril, de colegios profesionales de Navarra.

Libby, R. y Lewis, B.L. (1982): "Human information processing research in accounting: the state of the art in 1982", *Accounting Organizations and Society*, vol. 7, núm. 3: 231-285.

Lingle, J.H. y Schiemann, W.A. (1996): "Medición estratégica: compruebe que su esfuerzo hacia el cambio está dando resultados", *Deusto Business Review*, núm. 74, septiembre-octubre: 54-61.

Livingstone, J.L. (ed.) (1975): *Managerial accounting: The behavioural foundations* (USA: Columbus Ohio Inc)

Locklear, A. (1997): "What's the difference between commercial&fund accounting systems?", *Fund Raising Management*, marzo: 35.

López Ramón, F. (1996): *Libre competencia y colegios profesionales en la experiencia constitucional española* en Martín-Retortillo, (coord): *Los colegios profesionales a la luz de la constitución*: 243-287.

López, J. y Gadea, A. (1992): *El control de gestión en la Administración Local* (Barcelona: Ediciones Gestión 2000, SA).

Lowe, E.A. y Tinker, A.M. (1977): "New directions for management accounting", *Omega, The International Journal of Management Science*, vol. 5, núm. 2: 173-183.

Lymann, R.W. y Hodkingson, V.A. (1989): *Meeting the challenges of the future* en Hodkingson, V.A., Lymann, R.W. y asociados, (ed): *The future of the nonprofit sector*: 472-481.

Macintosh, N.B. (1981): "A contextual model of information systems", *Accounting Organizations and Society*, vol. 6, núm. 1: 39-53.

Maddox, D. (1999): *Budgeting for non-profit organizations* (USA: John Wiley&Sons, Inc).

March, J.G. y Simon, H.A. (1987): *Teoría de la organización* (Barcelona: Editorial Ariel,SA. Primera edición en inglés 1958).

Marcuello, C. (1996): "Ensayos sobre la economía de las organizaciones no lucrativas. Aplicaciones al caso español". Tesis doctoral. Universidad de Zaragoza. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Zaragoza.

Marcuello, C. (1997): "Factores determinantes del tamaño del sector no lucrativo: estudio de la difusión del sector no lucrativo en las comarcas catalanas", *Hacienda Pública Española*, núm. 141/142: 335-349.

Martín, L. (1996): *Régimen jurídico de los colegios* en Martín-Retortillo, (coord.): *Los colegios profesionales a la luz de la constitución*: 158-242.

Martin-Retortillo, (coord.) (1996): Carro, J.L., Fanlo, A., Fernández, G., Lópea, F., Martín, L. y Martín-Retortillo, L.: *Los colegios profesionales a la luz de la constitución* (Madrid: Editorial Civitas,S.A).

Martín-Retortillo, L. (1996): *El papel de los colegios en la ordenación de las profesiones y en el control y vigilancia del ejercicio profesional* en Martín-Retortillo, (coord.): *Los colegios profesionales a la luz de la constitución*: 289-350.

Martínez, J.L. (1983): “Naturaleza de las corporaciones públicas profesionales”, *REDA*, núm. 39: 603-607.

McConkey, D.D. (1998): *Direcció per objectius* en Connors, T.D. (ed.): *Manual de les organitzacions no lucratives*: 123-135.

McKinnon, S.M. y Bruns Jr., W.J. (1992): “Management information and accounting information: what do managers want?”, *Advances in Management Accounting*: 55-80.

McLaughlin, C.P. (1986): *The management of nonprofit organizations* (Nova Yirk: John Willew & Sons).

Merchant, K.A.:

- (1981): “The design of the Corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance”, *The Accounting Review*, vol. LVI, núm. 4, octubre: 813-829.
- (1982): “The control function of management”, *Sloan Management Review*, estiu: 43-56.

Merchant, K.A. y Simons, R. (1986): “Research and control in complex organizations: an overview”, *Journal of Accounting Literature*, vol. 5: 183-201.

Meunier, B. (1993): *La gerencia de las organizaciones no comerciales* (Madrid: Ministerio para las Administraciones Públicas. Dirección General de Servicios. Instituto Nacional de Administración Pública).

Ministerio de Trabajo (1980): *Situación actual y perspectivas de empleo de los doctores y licenciados en Ciencias Economicas y Empresariales* (Madrid:

Ministerio de Trabajo. Dirección General de Empleo y Promoción Social. Servicio de Publicaciones).

Mintzberg, H. (1994): “Los peligros de la planificación estratégica”, *Harvard Deusto Business Review*, núm. 60, enero-febrero: 107-115.

Molina, H. (1998): “La información económica suministrada por las entidades sin ánimo de lucro”, *Técnica Contable*, núm. 590: 95-114.

Moldof, E.P. (1993): “Strategic planning for non-profits”, *Fund Raising Management*, vol. 24, núm. 10, diciembre: 29-32.

Montagut, T. (1994): *Democràcia i serveis socials* (Barcelona: Editorial Hacer).

Montero, F.J. y Casado de Amezua (1984): “La colegiación de los funcionarios públicos”, *REDA*, núm. 43: 563-570.

Montserrat, J.:

- (1991): “Hacia una teoría económica del Tercer Sector: una primera aproximación”, *Economistas*, núm. 51: 48-54.
- (1996): *Técnicas de gestión económica para entidades sin ánimo de lucro* (Barcelona: Editorial Hacer,SL).
- (1998): “Las entidades no lucrativas de intervención social como generadoras de empleo”. Ponencia presentada en el *V Congreso Estatal de Intervención Social*. Madrid, 25, 26 y 27 de noviembre.

Morgan, G. (1986): *Images of organization* (California: Sage Publications, Inc. Versión en castellano, segunda edición de 1996).

Morgan, G. y Smircich,L. (1980): “The case for qualitative research”, *Academy of Management Review*, vol. 5, núm. 7: 491-500.

Nadler, D.A. y Tushman, M.L. (1977): *A diagnostic model for organizations* a Hackman, J., Lawler, E. y Porter, L: *Perspectives on behavior in organization*: 85-98.

Nath, R. (1988): *Comparative management: a regional view* (Cambridge: Ballinger Publishing Co).

Navarro, F. y Alvarez, J.M. (1997): “Gestión estratégica de costes”. Propuesta de Documento de la Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.

Neimark, M. y Tinker, T. (1986): “The social construction of management control system”, *Accounting Organizations and Society*, vol. 11, núm. 4/5: 369-395.

Newhouse, J. (1970): “Toward a theory of Non-Profit Institutions: an economic model of a Hospital”, *American Economic Review*, vol. 60: 64-74.

Newman, W.H., y Wallender III, H.W. (1978): “Managing not-for-profit enterprises”, *Academy of Management Review*, enero: 24-31.

Newing, R. (1994): “Benefits of a balanced scorecard”, *Accountancy*, noviembre: 52-53.

Newstrom, J.W., Reif, W.E. y Monczka, R.M. (1975): *A contingency approach to management: readings* (Londres: McGraw-Hill, Inc).

Nutt, P.C. (1986): “Decision style and its impact on managers and management”, *Technological Forecasting and Social Change*, núm. 29: 341-366.

OCDE (1985): *Competition policy and the professions*.

Ortega, E. (ed.) (1992): *Manual de investigación comercial* (Madrid: Editorial Pirámide, SA).

Oster, S.M. (1995): *Strategic Management for Nonprofit Organizations. Theory and cases* (Nova York: Oxford University Press, Inc).

Ostrowski, M.R. (1990): *Nonprofit boards of directors* a Gies, Ott y Shafritz: *The Nonprofit Organization. Essential readings*: 182-189.

Otley, D.T.:

– (1978): “Budget use and managerial performance”, *Journal of Accounting Research*, vol. 16, núm. 1: 122-149.

- (1980): “The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis”, *Accounting Organizations and Society*, vol. 5, núm. 4: 413-428.

Ouchi, W.G.:

- (1977): “The relationship between organizational structure and organizational control”, *Administrative Science Quarterly*, vol. 22: 95-113.
- (1979): “A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms”, *Management Science*, vol. 25, núm. 9, septiembre: 833- 848.

Palmer, R.J. (1992): “Strategic goals and objectives and the design of strategic management accounting systems”, *Advances in Management Accounting*: 179-204.

Parker, L.D. (1979): “Divisional performance measurement: beyond an exclusive profit test”, *Accounting and Business Research*, tardor: 309-319.

Patton, J.M. (1979): *Fund Accounting en Managing principles for nonprofit agencies and organization*: 433-475.

Pedret, R. (1997): *Direcció comercial III* (Barcelona: Edicions Universitat Oberta de Catalunya).

Pellicer, R. (1996): “Honorarios profesionales”. Diario *Cinco Días*, 17 y 18 de diciembre de 1996.

Pennings, J.M. (1975): "The relevance of the structural-contingency model for organizational effectiveness", *Administrative Science Quarterly*, vol. 20, septiembre: 393-410.

Pérez-Carballo Veiga, J.F. (1990): *Control de la gestión empresarial* (Madrid: ESIC Editorial).

Pérez Lopez, J.A. (1994): *Fundamentos de la dirección de empresas* (Madrid: Ediciones Rialp, SA. Segunda edición. Primera edición de 1993).

Perrow, Ch. (1967): “A framework for the comparative analysis of organizations”, *American School Review*, abril: 194-208.

Pettigrew, A.M. (1979): "On studying organizational cultures", *Administrative Science Quarterly*, diciembre: 576-588.

Phelps, E. (1975): *Altruism, Morality and Economic Theory* (Nova York: Russell Sage Foundation).

Piquer, I.: "La filantropía es rentable", Diario *El País*, suplemento *Negocios*, de 20 de febrero del 2000: 18.

Pondy, L.R. y Mitroff, I.I. (1979): "Beyond open systems model of organization", *Research in Organizational Behavior*, vol. 1: 3-39.

Porter, L.W., Lawler, E.E. y Hackman, I.R. (1985): *Behaviour in organizations* (Nova York: Mac Graw Hill, Inc).

Powell, W.W. (ed.) (1987): *The nonprofit sector. A research handbook* (New Haven y Londres: Yale University Press).

Prakash, P. y Rappaport, A. (1977): "Information inductance and its significance for accounting", *Accounting Organizations and Society*, vol. 2, núm. 1: 29-38.

Preston, A.M. (1991): *Budgeting, creativity and culture* en Ashton et al. (eds.): *Issues in Management Accounting* (Nova York: Prentice-Hall): 145-168.

Prieto, A. y Barga, E. (1991): "Los economistas ante el mercado de trabajo: una aproximación", *Economistas*, núm. 50: 86-90.

Pryor, F. (1994): "Reflections on the non-profit sector", *Comparative Economic Studies*, vol. 36, núm. 1, primavera: 69-81.

Pujol, C. (1996): "Les potestats normativa i disciplinària dels col·legis professionals", *Revista Jurídica de Catalunya*, núm. 2: 407-432.

Ramanathan, K.V., y Hegstad, L.P. (1982): *Readings in management control in nonprofit organizations* (Nova York: John Willey & Sons, Inc).

Real Decreto 871/1977, de 26 de abril. Estatuto profesional del economista.

Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para las Entidades sin finalidad lucrativa y las normas de información presupuestaria de estas Entidades.

Revista de Economía (1991): “Doce propuestas en torno a una encuesta”, *Revista de Economía*, núm. 62: 62-76.

Ridgway, V.F. (1956): “Dysfunctional consequences of performance measurement”, *Administrative Science Quarterly*, vol. 1, núm. 3: 240-247.

Robbins, S.P. (1987): *Organizational behaviour: concepts, controversies, and applications* (Londres: Prentice Hall, Inc. Tercera edición. Versión en castellano).

Roberts, K.H. y Hunt, D.M. (1991): *Organizational behavior* (Boston: Pws-Kent Publishing Company).

Rodríguez Cabrero, G.:

- (1991): “La división social del bienestar: posibilidades y límites de la gestión mixta del Estado de Bienestar”, *Economistas*, núm. 51: 42-47.
- (1994): “Encuesta de opinión sobre el Colegio de Economistas de Madrid”, *Economistas*, núm. 58: 178-183.
- (1995): “Estado de bienestar y sociedad civil en España hacia una visión pluralista del bienestar”, *Hacienda Pública Española*, núm. 1: 91-104.

Rodríguez-Piñero et al. (1993): “El sector no lucrativo en España”. Colección Solidaridad, núm. 5. Fundación ONCE, Escuela Libre Editorial. Madrid.

Ronen, S. (1986): *Comparative and multinational management* (Nova York: John Wiley&Sons).

Ronen, S. y Shenkar, O. (1985): “Clustering countries on attitudinal dimensions: a review and synthesis”, *Academy of Management Review*, vol. 10: 435-454.

Rosanas, J.M. (1999): “Instrumentos de gestión, organizaciones humanas y eficacia: el caso del cuadro de mando”, *Boletín Aeca*, núm. 49: 19-21.

Rose-Acerkman, S. (ed.) (1986): *The economics of nonprofit institutions* (Oxford: Oxford University Press).

Rosenzweig, K. (1981): "An exploratory field study of the relationships between the controller's and overall organizational characteristics", *Accounting Organizations and Society*, vol. 6, núm. 4: 339-354.

Sáez, A. (1996): "Contabilidad de gestión: situación actual y perspectivas", *Actualidad Financiera*, núm. monográfico, primer trimestre: 141-149.

Sajardo, A.:

- (1996): *Análisis económico del sector no lucrativo* (València: Editorial Tirant lo Blanch).
- (1997): "La economía política de colaboración entre el sector público y el sector no lucrativo: posibilidades y límites de una oferta mixta de bienestar social", *Hacienda Pública Española*, núm. 141/142: 415-426.

Salamon, L.M.:

- (1987): *Partners in public service: The scope and theory of government-nonprofit relations* en Powell (ed.): *The non profit sector. A research handbook*: 99-117.
- (1990): "Nonprofit organizations. The lost opportunity", en Gies, Steven y Shafritz, (eds.): *The nonprofit organizations. Essential readings*: 108-126. (Primera impresión de este artículo en "The Reagan record"). (UK: The Urban Institute, Ballinger Publishing Company, 1984.)
- (1991): "El sector no lucrativo en los Estados Unidos de América: una introducción", *Economistas*, núm. 51, octubre-noviembre: 6-10.
- (1992): *America's nonprofit sector: a primer* (USA: The Johns Hopkins University, The Foundation Center).
- (1994): "The rise of the nonprofit sector", *Foreign Affairs*, vol. 73, núm. 4, julio-agosto: 109-122.

Salamon, L.M. y Anheier, H.K. (1994): *The emerging sector. An overview* (USA: The Johns Hopkins Comparative Nonprofit sector project studies. The Johns Hopkins University, Institute for policy studies).

Salamon, L.M., Anheier, H.K. y asociados (1998): *The emerging sector revisited. A summary* (USA: The Johns Hopkins Comparative Nonprofit sector project, phase II. The Johns Hopkins University, Institute for Policy Studies, Center for Civil Society Studies).

Sanchez Arroyo, G. (1990): *La contabilidad en entidades sin finalidad lucrativa* (Madrid: ICAC).

Sardà, J. (1996): “Anàlisi de la història dels primers 25 anys del Col·legi: una primera contribució”, *Revista Econòmica de Catalunya*, núm. 30, octubre: 59-79.

Saulou, J.M. (1982): “Le tableau de bord du décideur: méthodologie de mise en place”, *Travail et Méthodes*: 45-48.

Schein, E.H.:

– (1984): “Coming to a new awareness of organizational culture”, *Sloan Management Review*, verano: 3-16.

– (1992): *Organizational culture and leadership* (San Francisco: Jossey-Bass Publishers). (Segunda edición).

Schiff, M. y Lewin, A.Y. (1970): “The impact of people on budgets”, *The Accounting Review*, vol. 45, núm. 2: 259-268.

Schoonhoven, C. (1981): “Problems with contingency theory: Testing assumptions hidden within the language of contingency”, *Administrative Science Quarterly*, vol. 26: 349-377.

Searfoss, D.G. (1976): “Some behavioral aspects of budgeting for control: an empirical study”, *Accounting Organizations and Society*, vol. 1, núm. 4: 375-385.

Seiler, R.E. y Bartlett, R.W. (1982): “Personality variables as predictors of budget system characteristics”, *Accounting Organizations and Society*, vol. 7, núm. 4: 381-403.

Serra Martín, A. (1990): “La gestión en el sector no lucrativo”, *Revista de Economía*, núm. 4: 74-78.

Selby, C.C. (1978): “Better performance from nonprofits”, *Harvard Business Review*, septiembre-octubre: 92-98.

Setterberg, F. y Schulman, K. (1986): “The non-profit sector's future”, *Fund Raising Management*, vol. 17: 72-78.

Shin, Y.K., Steers, R.M., Ungson, G.R. y Nam, S. (1990): "Work environment and management practice in Korean companies", *International Human Resource Management Review*, vol. 1: 95-108.

Simons, R. (1995): "Los sistemas de control como instrumentos para la renovación estratégica", *Deusto Business Review*, núm. 68, septiembre-octubre: 22-40.

Sindicatura de Comptes (1998): *La práctica de la auditoría operativa en España* (Barcelona: Sindicatura de Comptes).

Sizer, J. (1979): "Assessing Institutional Performance: An overview", *International Journal of Institutional Management in Higher Education*, vol. 3, núm. 1: 49-77.

Smircich, L. (1983): "Concepts of culture and organizational analysis", *Administrative Science Quarterly*, vol. 28: 339-358.

Smith, D.H. (1998): *Impacte del sector no lucratiu de voluntariat en la societat en Connors, T.D. (ed.): Manual de les organitzacions no lucratives: 21-38.*

Smith, D.H., Baldwin, B.R., y White, E.D. (1998): *El sector no lucratiu en Connors, T.D. (ed.): Manual de les organitzacions no lucratives: 3-20.*

Smith, M.

- (1990): "The Rise and Rise of the NFI", *Management Accounting*, vol. 68, mayo: 24-27.
- (1997): *Strategic management accounting* (Oxford: Butterworth).

Stedry, A.C. (1960): *Budget control and cost behavior* (New Jersey: Prentice Hall, Englewood Cliffs).

Steers, R.M. (1977): *Organizational effectiveness: a behavioural view* (California: Goodyear).

Steiner, J.R., Gross, G.M., Ruffolo, M.C. y Murray, J.J. (1994): "Strategic planning in non-profits: profit from it", *Administration in Social Work*, vol. 18, núm. 2: 87-106.

Steinwald, B. y Neuhauser, D. (1970): "The role of the proprietary Hospital", *Law and Contemporary Problems*, vol. 35: 817-838.

Stigler, G. (1987): *El economista como predicador y otros ensayos* (Barcelona: Ediciones Folio, S.A. Primera edición inglesa de 1982).

Stowe, A. (1992): "Auditing performance measurement reporting", *Gouvernement Accountats Journal*, invierno: 32-36.

Sulzer, J.R. (1976): *Comment construire le tableau de bord. Les objectifs et les méthodes d'élaboration* (París: Dunod).

Swieringa, R.J. y Moncur, R.H. (1974): *Some effects of participative budgeting on managerial behaviour* (Nova York: National Association of Accountants).

Swieringa, R.J. y Weick, K.E. (1982): "An assessment of laboratory experiments in accounting", *Journal of Accounting Research*, vol. 20, suplement: 56-101.

Szenberg, M. (1994): *Grandes economistas de hoy* (Madrid: Editorial Debate).

Tamames, R. (1994): *Economista* (Barcelona: Ediciones Grijalbo, S.A).

Tannenbaum, A.:

- (1964): *Control in organizations: individual adjustment and organizational performance* (Nova York: McGraw-Hill).
- (1967): *Control in organizations* (Nova York: Mac Graw Hill).

Taylor, F.W. (1911): *Scientific Management* (Nova York: Harper&Row, Publishers).

Thompson, J.D. (1967): *Organizations in action* (Nova York: McGrawHill, Inc).

Tomkins, C. y Groves, R. (1983): "The everyday accountant and researching his reality", *Accounting Organizations and Society*, vol. 8, núm. 4: 361-374.

Tonge, R. (1996): "Lessons for the public sector?", *Certified Accountant*, marzo: 50-51.

Torrente, G. (1989): “¿Y yo que sé de economía?”, *Revista de Economía*, núm. 1: 106-108.

Tosi, H.L. y Slocum, J.W. (1984): “Contingency theory: some suggested directions”, *Journal of Management*, vol. 10, núm. 1, primavera: 9-26.

Triandis, H.C. (1982): “Dimensions of cultural variation as parameters of organizational theories”, *International Studies of Management and Organization*, vol. 12: 139-169.

Trias, R. y Puig, P. (1972): *Las condiciones de trabajo de los economistas españoles* (Barcelona: Editorial Sirven).

Tribunal de Defensa de la Competencia:

- (1992): *Informe sobre el libre ejercicio de las profesiones. Propuesta para adecuar la normativa sobre el libre ejercicio de las profesiones colegiadas al régimen de libre competencia vigente en España* (Madrid: Tribunal de Defensa de la Competencia).
- (1993): *Remedios políticos que pueden favorecer la libre competencia en los servicios y atajar el daño causado por los monopolios* (Madrid: Tribunal de Defensa de la Competencia). Vol. I y II.

Tugores, J. (1999): “Plans d’estudi i formació de l’economista”, *Revista Econòmica de Catalunya*, núm. 37: 104-109.

Tushman, M.L. y Nadler, D.A :

- (1977): *A diagnostic model for organizational behavior* a Hackma, Lawler y Porter: *Perspectives on behavior in organizations*: 85-98.
- (1978): “Information processing as an integrating concept in organizational design”, *Academy of Management Review*: 65-76.

Unión Profesional (1993): “Declaración de Unión Profesional sobre el Proyecto de Ley de reforma de la Ley de Colegios Profesionales”, aprobada por unanimidad en la Asamblea celebrada el 19 de enero.

Van de Ven, A.H. y Delbecq, A.L. (1974): “A task contingent model of work-unit structure”, *Administrative Science Quarterly*: 183-197.

Vazquez Montalbán, M. (1989): “El vientre del economista”, *Revista de*

Economía, núm. 3: 109-111.

Velarde, J. (1991): "La formación de los economistas en España", *Revista de Economía*, núm. 8: 39-42.

Velasco, R. (1996): *Los economistas en su laberinto* (Madrid: Editorial Santillana, S.A).

Vernis, A., Iglesias, M., Sanz, B., Solernou, M., Urgell, J. y Vidal, P. (1997): *La gestió de les organitzacions no lucratives* (Barcelona: Columna Edicions, SA).

Vidosa, J. (1992): *Análisis de correspondencias en Ortega*, (ed): *Manual de investigación comercial*: cap. 21.

Villacorta Baños (1989): *Profesionales y Burócratas. Estado y poder corporativo en la España del siglo XX. 1890-1923* (Madrid: Editorial Alianza Universal).

Waldhorn, S.A., Gollub, J.O. y Klein, J.A. (1989): *New approaches to financial nonprofit organizations: The role of lending* a Hodgkinson, V.A., Lyman, R.W. y asociados, (eds.): *The future of the nonprofit sector*: 285-298.

Waterhouse, J.H. y Tiessen, P. (1978): "A contingency framework for management accounting system research", *Accounting Organizations and Society*, vol. 3, núm. 1: 65-76.

Watson, D.J.H. (1975): *Contingency formulation of organization structure: implications for managerial accounting* en Livingstone (ed.): *Managerial accounting: The behavioural foundations*: 65-80.

Watts, D.D. (1997): "Correspondence Analysis: A graphical technique for examining categorical data", *Nursing Research*, vol. 46, núm. 4, julio-agosto: 235-238.

Weisbrod, B.A.:

- (1990): "Toward a theory of the voluntary nonprofit sector in a three-sector economy" a Gies, Ott y Shafritz, (eds.), *The nonprofit organization: essential readings*: 23-41. (Article publicat per primera vegada al 1975).

- (1977): *For profit. Organizations as providers of collective goods* a Weisbrod et al. (eds): *The voluntary nonprofit sector*.
- (1980): *Private Goods, Collective Goods, the Role of the Nonprofit Sector* (Greenwich: The Economics of Nonproprietary Organizations, Conn. Jai. Press).
- (1986): *Toward a theory of the voluntary nonprofit sector in a Three-Sector economy*, a Rose-Acerkman, S. (ed.): *The economics of nonprofit institutions*: 21-44.
- (1988): *The nonprofit economy* (Londres: Harvard University Press).

Weisbrod et al. (eds.): *The voluntary nonprofit sector* (Massachusetts: Ed. Lexington, Books, D.C.Health&Co).

Wiesendager, B. (1994): “Profitable pointiers from non-profits”, *Journal of Business Strategy*, vol. 15: 32-39.

Wilkins, L. y Ouchi, W. (1983): “Efficient cultures: exploring the relation-ship between culture and organizational performance”, *Administrative Science Quarterly*, núm. 28: 468-481.

Wood, S. (1979): “A reappraisal of the contingency approach to organization”, *Journal of Management Sudies*, vol. 16: 334-354.

Woodward, J. (1965): *Industrial organization: theory and practice* (Londres: Oxford University Press).

Young, D.W. (1979): “Administrative theory and administrative systems: a syntesis among diverging fields of inquiry”, *Accounting Organizations and Society*, vol. 4, núm. 3/4: 235-244.

Zaltman, G. (ed.) (1979): *Managing principles for nonprofit agencies and organizations* (Londres: AMA).