

La armonización contable y de la auditoría en la Unión Europea*

Antonio Barrantes Barrantes**

Resumen

Este artículo ilustra la situación de las profesiones contable y auditora en la Unión Europea. Se parte de una breve historia de la gestación de la Unión Europea, continuando con los órganos rectores y los medios documentales-jurídicos con los que se instrumenta su organización. Se muestra seguidamente cómo se encuentran institucionalizadas la profesión contable y la auditoría en los países de la Unión y se analizan las causas que originan diferencias de criterios y usos contables en dichos países. Consecuentemente con este análisis, se expresan comparativamente las directivas de la propia Unión (Octava Directiva), con la doctrina y las normas internacionales de auditoría, las propuestas para llevar a cabo una armonización eficiente y eficaz de la auditoría en la Unión Europea. Finalmente, se efectúa una exposición sobre cómo hacer realidad en el futuro la armonización contable y de la auditoría en la Unión.

Órganos rectores de la Unión Europea. Directivas emitidas por el Consejo de la Unión Europea en el ámbito del Derecho de Sociedades

La actual Unión Europea (UE) fue constituida por el Tratado de Maastricht (Países Bajos) del 7 de febrero de 1992, el cual ha sido revisado mediante el Tratado de Amsterdam del 2 de octubre de 1997. La Unión Europea tiene su origen en la constitución de la Comunidad Europea del Acero y el Carbón (CECA), mediante el Tratado de París del 18 de abril de 1951, y tiene sus pilares básicos en los objetivos marcados por el Tratado de Roma del 25 de marzo de 1957, constitutivo de la Comunidad Económica Europea (CEE), después Comunidad Europea (CE). Las estipulaciones del Tratado de Roma (en adelante, el Tratado) han venido siendo renovadas para adecuarlas a las de otros tratados posteriores que han afectado a su contenido, contándose entre estos tratados los mencionados de Maastricht y Amsterdam.

Según el artículo 7¹ del Tratado, la realización de las funciones asignadas a la Unión corresponderá a: un Parlamento Europeo; un Consejo (Consejo de Ministros); una Comisión; un Tribunal de Justicia; un Tribunal de Cuentas. El Consejo y la Comisión estarán asistidos por un *Comité Económico y Social* y por un *Comité de Regiones* con funciones consultivas.

El *Parlamento Europeo*, compuesto por representantes de los pueblos de los Estados reunidos en la Comunidad, ejercerá las competencias de deliberación y de control que le atribuye el Tratado (Arts. 189, 190).

Para garantizar la consecución de los fines establecidos en el Tratado, el *Consejo*, de acuerdo con las disposiciones del mismo:

- asegurará la coordinación de las políticas económicas generales de los Estados miembros;
- dispondrá de un poder de decisión;
- atribuirá a la Comisión, respecto de los actos que el Consejo adopte, las competencias de ejecución de las normas que éste establezca (Art. 202).

Con el objeto de garantizar el funcionamiento y el desarrollo del mercado común, la *Comisión*:

* Basada en la ponencia titulada *Armonización de la auditoría en la Unión Europea*, presentada el 11 de agosto de 1999, en el marco del Seminario Internacional "La auditoría en ambientes globalizados", organizado por el Departamento de Finanzas de la Facultad de Ciencias Económicas, de la Universidad Nacional de Colombia.

** Profesor del Área de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad Rey Juan Carlos. Auditor, censor Jurado de Cuentas. Miembro del Instituto de Auditores Internos de España.

1. Los artículos que se mencionan corresponden al texto renovado del Tratado, según tal y como ha quedado vigente tras los tratados de Maastricht y Amsterdam.

- Velará por la aplicación de las disposiciones del Tratado, así como de las disposiciones adoptadas por las instituciones en virtud de este mismo Tratado;
- formulará recomendaciones o emitirá dictámenes respecto de las materias comprendidas en el Tratado, si éste expresamente lo prevé, o si la Comisión lo estima necesario;
- dispondrá de un poder de decisión propio y participará en la formación de los actos del Consejo y del Parlamento Europeo en las condiciones previstas en el Tratado;
- ejercerá las competencias que el Consejo le atribuya para la ejecución de las normas por él establecidas. (Art. 211 del Tratado).

En expresión del actual presidente de la Comisión Europea, ROMANO PRODI, la Comisión es un verdadero "gobierno europeo".

El *Tribunal de Justicia* controlará la legalidad de los actos adoptados conjuntamente por el Parlamento Europeo y el Consejo, de los actos del Consejo, de la Comisión y del Banco Central Europeo (BCE) que no sean recomendaciones o dictámenes y de los actos del Parlamento Europeo destinados a producir efectos jurídicos frente a terceros. (Art. 230).

La fiscalización, o control de cuentas, será efectuada por el *Tribunal de Cuentas*. (Art. 246)².

Los medios documentales por los que el Consejo, junto con la Comisión, regulan la Unión Europea, se definen como:

- *Reglamentos*, que han de ser aplicados obligatoria y directamente por cada Estado miembro.
- *Directivas* (o directrices), que igualmente son obligatorias para todos los Estados miembros respecto al resultado que mediante ellas se espera alcanzar, pero permitiendo a cada Estado miembro elegir sus propios modos y medios para obtener los objetivos propuestos. Las Directivas se sustentan en el Derecho Internacional Público, y los Estados miembros están obligados a adaptar sus legislaciones nacionales respectivas a los requisitos contenidos en las Directivas.

- *Recomendaciones y opiniones*, que no tienen carácter obligatorio³.

Concretándonos al Derecho Societario de la Unión Europea, hasta la fecha actual han sido propuestas las siguientes Directivas dentro del ámbito del Derecho de Sociedades, algunas de las cuales están aún en fase de negociación o estudio y, por lo tanto, pendientes de emisión:

1. PRIMERA DIRECTIVA 68/151/CEE del Consejo de la Comunidad Económica Europea (en adelante, el Consejo), del 9 de marzo de 1968, tendente a coordinar, para hacerlas equivalentes, las garantías exigidas por los Estados miembros a las sociedades definidas en el segundo párrafo del artículo 48 del Tratado Constitutivo de las Comunidades Europeas, para proteger los intereses de socios y terceros.

Texto del párrafo segundo del artículo 48 del Tratado:
Por sociedades se entiende las sociedades de derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas y las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo.

2. SEGUNDA DIRECTIVA 76/91/CEE del Consejo, del 13 de diciembre de 1976, tendente a coordinar, para hacerlas equivalentes, las garantías exigidas en los Estados Miembros a las sociedades, definidas en el párrafo segundo del artículo 58 del Tratado, con el fin de proteger los intereses de socios y terceros, en lo relativo a la constitución de la sociedad anónima, así como el mantenimiento y modificaciones de su capital.

Texto del segundo párrafo del artículo 48 del Tratado:
Expuesto en el apartado 1

Puede decirse que esta Directiva es la Ley de Sociedades Anónimas de la Unión Europea.

3. TERCERA DIRECTIVA 78/855/CEE del Consejo, del 9 de octubre de 1978, basado en la letra g) del apartado 2 del artículo 44 del Tratado y relativa a las fusiones de las sociedades anónimas.

Texto de la letra g) del apartado 2 del artículo 44 del Tratado: El Consejo y la Comisión ejercerán las funciones que les atribuyan las disposiciones precedentes (establecimiento de programas sobre supresión de restricciones a la libertad de establecimiento dentro de la Comunidad y ejecución de este programa),

2. Oficina de Publicaciones Oficiales de la Unión Europea: *Tratados de las Comunidades Europeas*, Luxemburgo, 1987. Mangas Martín, A., *Tratado de la Unión Europea. Tratados constitutivos de la comunidad europea y otros actos básicos del Derecho Comunitario*, Editorial Tecnos, Madrid, 1998.

3. Marín-Medina, J., *La armonización contable y la auditoría. Sus organismos internacionales*, Instituto de Auditores - Censores Jurados de Cuentas, Madrid, 1987, p. 94.

en particular: ... coordinando, en la medida necesaria y con objeto de hacerlas equivalentes, las garantías exigidas en los Estados miembros a las sociedades definidas en el párrafo segundo del artículo 48 del Tratado (ya descrito), para proteger los intereses de socios y terceros.

4. CUARTA DIRECTIVA 78/669/CEE del Consejo, del 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 2 del artículo 44 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad.

(Sociedades Anónimas, Sociedades Comanditarias por Acciones, Sociedades de Responsabilidad Limitada).

Texto de la letra g) del apartado 2 del artículo 44 del Tratado: expuesto en apartado 3.

5. QUINTA DIRECTIVA, sobre estructura de las Sociedades Anónimas y poderes y obligaciones de sus órganos. Esta Directiva no ha sido desarrollada, encontrándose aún en proyecto.

6. SEXTA DIRECTIVA 82/891/CEE del Consejo, del 17 de diciembre de 1982, basada en la letra g) del apartado 2 del artículo 44 del Tratado y referente a la escisión de sociedades anónimas.

Texto de la letra g) del apartado 2 del artículo 44 del Tratado: expuesto en apartado 3.

7. SÉPTIMA DIRECTIVA 83/349/CEE del Consejo, del 13 de junio de 1983, basada en la letra g) del apartado 2 del artículo 44 del Tratado, relativa a las cuentas consolidadas.

Texto de la letra g) del apartado 2 del artículo 44 del Tratado: expuesto en apartado 3.

8. OCTAVA DIRECTIVA 84/253/CEE del Consejo, del 10 de abril de 1984, basada en la letra g) del apartado 2 del artículo 44 del Tratado CEE, relativa a la autorización de personas encargadas del control legal de documentos contables.

Texto de la letra g) del apartado 2 del artículo 44 del Tratado: expuesto en apartado 3.

9. NOVENA DIRECTIVA. Proposición de Directriz sobre empresas vinculadas.

10. DÉCIMA DIRECTIVA, sobre fusiones transfronterizas de Sociedades Anónimas. Esta Directiva no ha sido desarrollada, encontrándose aún en proyecto.

11. UNDÉCIMA DIRECTIVA 89/667/CEE del Consejo, del 21 de diciembre de 1989, relativa a la publicidad de las sucursales constituidas en un Estado miembro por determinadas formas de sociedad sometidas al Derecho de otro Estado.

12. DUODÉCIMA DIRECTIVA 89/667/CEE del Consejo, del 21 de diciembre de 1989, en materia de derecho de sociedades, relativa a las sociedades de responsabilidad limitada de socio único.

Se puede deducir del contenido de estas Directivas que, considerada la auditoría en el ámbito global de la Unión Europea, las funciones del auditor están orientadas a pronunciarse sobre si se cumplimentan las prescripciones del Derecho Societario Comunitario en cuanto a que queden suficientemente garantizados los derechos de socios y terceros interesados en las operaciones y en el tráfico económico-financiero de las sociedades.

Institucionalización de la profesión contable y la auditoría en los Estados miembros de la Unión Europea

En referencia a la propia Unión Europea, existen los siguientes órganos consultivos, emanados de las propias Directivas del Derecho de Sociedades, o de la Comisión Europea:

- Comité de Contacto, instaurado por la Comisión de conformidad con lo dispuesto en el artículo 52.1 de la Cuarta Directiva (así como el artículo 47 de la Séptima Directiva). Sus funciones son las de facilitar una aplicación armonizada de la Cuarta Directiva contable y aconsejar a la Comisión, si fuera necesario,



sobre los complementos o enmiendas a la Cuarta Directiva.

- El Foro Consultivo Contable es un organismo compuesto por expertos que representan las principales organizaciones afectadas por la contabilidad en los Estados miembros de la Unión Europea. El Foro no es un organismo de normalización. Sus principales funciones son aconsejar a la Comisión en los asuntos contables y buscar soluciones⁴.

Como entidad profesional de carácter privado a nivel europeo existe la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE), fundada el 29 de octubre de 1986. La fundación de la FEE fue el resultado de la fusión de la Unión Europea de Expertos Contables Económicos y Financieros (UEC), fundada en 1951, y del Grupo de Estudios de la CEE (Comunidad Económica Europea). La FEE es organismo de consejo técnico de la Unión Europea y está integrada por países que pertenecen y que no pertenecen a la Unión.

Seguidamente exponemos las instituciones contables y auditoras significativas de los Estados miembros de la Unión Europea⁵.

4. Karel van Hulle, "La armonización contable europea. Una nueva estrategia de cara a la armonización internacional", colaboración en *Estudios de Contabilidad y Auditoría*. Homenaje a don Carlos Cubillo Valverde. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1997, p. 106.4. Karel van Hulle, "La armonización contable europea. Una nueva estrategia de cara a la armonización internacional", colaboración en *Estudios de Contabilidad y Auditoría*. Homenaje a don Carlos Cubillo Valverde. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1997, p. 106.

5. Tomado de: Libro Verde de la Comisión de la Unión Europea. Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea (96/C 321/01).

Robleda Cabezas, H., *Evolución y situación actual de la armonización de la profesión auditora en la Unión Europea*. Instituto de Auditores – Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1996. pp. 15 y ss.

Alemania

De acuerdo con la Ley Reguladora de la Profesión Contable, hay dos tipos de auditores autorizados a dirigir auditorías estatutarias.

- Los Wirtschaftsprüfer (WP) (censores de cuentas), que pueden ejercer el conjunto de actividades reguladas cuyo ejercicio está reservado o autorizado a los profesionales contables, sin ningún tipo de restricción.

- Los vereidigte Buchprüfer (vBP) (comprobadores jurados de Libros). Los vBP sólo pueden desempeñar tareas de teneduría de libros, auditoría de cuentas de Sociedades de Responsabilidad Limitada de pequeño y mediano tamaño, así como auditorías específicas (tales como las que se refieren a ciertas ampliaciones de capital, a determinadas reestructuraciones empresariales, etc.)

Los miembros de ambas categorías profesionales están organizados voluntariamente en la asociación privada Institut für Wirtschaftsprüfer, y han de ser, obligatoriamente, miembros de la Cámara de Auditores, entidad de derecho público que está bajo la supervisión del Ministerio de Comercio Federal.

Austria

La profesión de auditor en Austria está regulada por la Ley Reguladora de la Profesión de Wirtschaftstreuhänder, según la cual existen dos tipos de auditores que pueden dirigir auditorías estatutarias (con estructuración similar a la alemana).

- Los Wirtschaftsprüfer (censores de cuentas).
- Los Buchprüfer (comprobadores jurados de Libros).

Las competencias de estos profesionales son similares a las ya descritas para los WP y los vBP en Alemania, respectivamente. Por otra parte, los miembros de ambas categorías profesionales son, a su vez, miembros



obligatorios de la Cámara de Wirtschaftstruuhänder, entidad de derecho público, la cual está bajo la supervisión del Ministerio de Asuntos Comerciales y del Ministerio de Hacienda/Economía.

Bélgica

La profesión está repartida en tres corporaciones:

- El Institut de Réviseurs d'Entreprises (IRE). Fue creado por ley en 1957 y sus miembros son los únicos habilitados para ejercer la auditoría de cuentas. La profesión de auditor está bajo la supervisión del Ministerio de Asuntos Económicos.
- Los miembros del Institut des Experts Comptables (IEC). Tienen derecho en Bélgica a ejercer el conjunto de actividades de la profesión contable, excepción hecha de la auditoría de cuentas que, exclusivamente, pueden desempeñar los miembros del IRE.
- Al margen del IRE y del IEC se crea en mayo de 1992 el Institut Professionnel des Comptables (el IPC), cuyo cometido es el de otorgar el título de contable en Bélgica. Los contables deberán necesariamente ejercer su actividad de forma libre; sólo podrán ejercer, en las mismas condiciones que los auditores de cuentas, las actividades siguientes: organización de los servicios contables a las empresas; teneduría de libros; elaboración de cuentas anuales.

Dinamarca

La profesión se agrupa en torno a dos corporaciones de diferente nivel de formación que son:

- El Foreningen af Stasautoriserede Revisorer (FSR). (Revisores Estatutarios)
- El Foreningen af Registered Revisorer (FRR). (Revisores registrados).

La principal diferencia de los miembros del FRR (revisores registrados) y los del FSR (revisores estatutarios) se desprende de su formación curricular, sensiblemente más breve y del ámbito de competencias, a menudo más limitado en aquéllos que en éstos. Los miembros de ambas corporaciones deben estar registrados en la Agencia Danesa de Comercio y Sociedades, dependiente del Ministerio de Comercio e Industria.

España

El título de auditor de cuentas, el cual se obtiene tras haber superado las pruebas pertinentes de aptitud, permite ser inscrito en el Registro Oficial de Auditores

(ROAC). Este Registro está controlado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), entidad de derecho público reguladora de la profesión contable y auditora en España, dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda.

Los auditores inscritos en el ROAC se agrupan, a su vez, en las corporaciones de los diferentes colegios profesionales de carácter privado en los que se inscriben, por iniciativa propia, los profesionales españoles de la administración y las finanzas. Dichas corporaciones son las siguientes:

- Instituto de Auditores – Censores Jurados de Cuentas de España. (IACJCE). Esta corporación, fundada en 1942, es la única corporación que no pertenece a ningún colegio profesional.
- Registro de Economistas Auditores (REA). Fundado en 1981, es la corporación de auditores de cuentas del Consejo General de Colegios de Economistas de España.
- Registro General de Auditores (REGA). Fundado en 1983, agrupa a los auditores de cuentas del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales de España.

Los miembros de todas estas corporaciones tienen las mismas competencias para efectuar todos los trabajos autorizados en la Ley de Auditoría de Cuentas de 12-7-1988, la cual es de aplicación general y única.

Finlandia

La profesión contable finlandesa se agrupa en torno a un único Instituto Contable, dependiente de la Cámara Central de Comercio, que por delegación del Ministerio de Industria y Comercio, regula todas las actividades de dicha profesión. El Instituto Contable, que se creó en 1951, agrupa a dos categorías de profesionales.

- Los Keskuskaupakamarin (KHT), que son los auditores de cuentas con mayores competencias y cuya habilitación para el ejercicio de la profesión es competencia de la Cámara Central de Comercio. Estos profesionales están autorizados a realizar cualquier auditoría estatutaria.
- Los Kaupakamarin (HTM), con competencias más restringidas, que consiguen la habilitación para el ejercicio de la profesión de las Cámaras Locales de Comercio. Estos profesionales están autorizados a realizar auditorías de empresas pequeñas y medianas que no coticen en Bolsa.

La importancia social de la auditoría de cuentas en Finlandia se pone de manifiesto en la Ley de Sociedades Mercantiles de 1978, al exigir que todas las sociedades han de nombrar, al menos, un auditor de cuentas, no siendo necesario que las entidades sin fines de lucro auditen sus cuentas.

Francia

Los profesionales contables se agrupan en dos corporaciones, las cuales son:

- La Ordre des Experts Comptables (OEC) está bajo la tutela del Ministerio de Economía y Finanzas. Los expertos contables están habilitados para realizar todas las actividades de la profesión contable excepto la auditoría de cuentas.
- La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) remonta sus orígenes al año 1867 y sus miembros ostentan el título de auditor de cuentas, específico, exclusivo e imprescindible para el ejercicio de la profesión auditora, profesión regulada bajo la supervisión del Ministerio de Justicia.

Grecia

La profesión contable griega se compone de las siguientes organizaciones:

- El Soma Orkoton Logiston (SOL).
- La Agrupación de Auditores de Grecia (SELE).
- El Soma Orkotos Elekto.

Las competencias de estas tres organizaciones se encuentran en período de estudio y organización.

Holanda

La profesión se encuentra dividida en dos categorías de profesionales, agrupándose a su vez en torno a dos corporaciones:

- El Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA). Sus miembros tienen formación superior de licenciatura y su actividad abarca el conjunto del mercado de la profesión, siendo los únicos profesionales apreciados por las grandes empresas.
- Los miembros del Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA) tienen formación profesional inferior a los del NIVRA y actúan, esencialmente, en el mercado de la pequeña y mediana empresa.

Ambos cuerpos profesionales son entidades de derecho público y se encargan de la regulación de la profesión y de la emisión de su normativa de acuerdo con las leyes sobre Accountants-Administratieconsulenten y Registeraccountants.

Italia

De acuerdo con el Derecho Legislativo de 27-1-1992, que entró en vigor el 21-4-1995, únicamente los *revisore contabile* están autorizados a realizar auditorías estatutarias. En dicha ley se publicó el Registro de Auditores Estatutarios (*revisore contabile*) que está regulado y controlado por el Ministerio de Justicia. La mayoría de los *revisore contabili* pertenecen a uno de los dos cuerpos profesionales siguientes:

- La Ordine dei Dottori Commercialisti.
- La Ordine dei Ragionieri.

Además, la ley italiana exige a las compañías que coticen en Bolsa y otros negocios regulados por leyes especiales que sean auditados por una firma de Auditoría Regulada (Società di Certificazione), registrada en un Registro Especial mantenido por la Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB), la autoridad reguladora de la Bolsa de Valores.

Luxemburgo

La profesión contable en Luxemburgo se agrupa en torno a las dos corporaciones siguientes:

- El Institut de Reviseurs d'Entreprises (IRE) agrupa a quienes ostentan el título de auditor de cuentas (Reviser d'Entreprises), que otorga el Ministerio de Justicia.
- La Ordre des Experts Comptables Luxembourgeois (OECL) es una organización de derecho privado. Para ejercer en Luxemburgo en calidad de experto contable es preciso disponer de una autorización de establecimiento otorgada por el Ministerio de Justicia.

Portugal

En este país pueden diferenciarse dos grandes categorías de profesionales contables:

- Los Técnicos das Contas (TC). La presentación de servicios contables no está regulada en Portugal y sólo el título de técnico de contas está protegido en

este campo. Los candidatos a ingresar en este cuerpo deben superar un examen de aptitud para poder inscribirse en un registro del Ministerio de Hacienda/Economía.

- Los auditores de cuentas, Revisores Oficiais de Contas (ROC), son los únicos autorizados, según Ley 422-A93 de 30-12-1993, a realizar auditorías estatutarias. Estos profesionales deben ser miembros de la Cámara dos Revisores Oficiais de Contas, que está bajo la supervisión del Ministerio de Hacienda/Economía y del Ministerio de Justicia. Además de la auditoría estatutaria, las compañías que cotizan en la Bolsa de Valores de Lisboa necesitan, según la ley portuguesa, ser auditadas por una empresa auditora externa (auditor externo), si bien ya a esta fecha (agosto 1999), si el auditor estatutario es al mismo tiempo una empresa de auditoría externa sólo es necesaria una auditoría, aunque, en cualquier caso, la Comissão do Mercado de Valores Mobiliarios tiene definidos los requisitos para el reconocimiento como empresa auditora externa y tiene poder para autorizar a las empresas auditoras como tales.

Reino Unido

Estructuramos el análisis de la profesión contable en el Reino Unido haciendo referencia a los siguientes tipos de instituciones:

- Institutos contables generalistas.
- Institutos especialistas.
- Auditores de cuentas.
- Corporaciones y asociaciones profesionales de menor nivel.

Institutos contables generalistas

- El Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) es el instituto más importante de Europa, agrupando más de 100.000 afiliados.
- El Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), cuya actividad profesional se desarrolla principalmente en Escocia
- El Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI), en el que se da la circunstancia de que, siendo que los miembros de este instituto pueden ejercer en el Reino Unido, como a la recíproca, el instituto forma parte del panorama de la profesión británica.
- La Chartered Association of Certified Accountants (ACCA), ostenta posición de dominio en materia de formación profesional.

Como agrupación representativa de las seis corporaciones británicas más importantes, existe la Consultative Committee of Accountancy Bodies (CCAB), comité consultivo cuyo objetivo es permitir que los profesionales contables del Reino Unido puedan hacer un frente común en todos los dominios en los que esto suponga una ventaja estratégica no sólo frente al gobierno y las autoridades públicas, sino también en el seno de los organismos internacionales, de los que todos sus componentes son miembros.

Institutos especializados

- El Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), cuyos miembros, con fuerte presencia en instituciones locales en el Reino Unido, son en muchas ocasiones los únicos auténticos expertos en materia de contabilidad como de gestión o de fiscalidad.
- El Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) es un elemento clave del desarrollo y la sofisticación que ha adquirido la Contabilidad de Gestión.

Auditores de cuentas

Para poder ejercer como auditor es necesario acatar las exigencias de los Recognised Supervisory Bodies (R.S.B.), es decir, de las organizaciones autorizadas por el gobierno para acreditar a los profesionales debidamente cualificados para ejercer la auditoría de cuentas. La Companies Act de 1989 otorgó al secretario de Estado el poder para regular la profesión de auditor, habiendo delegado esta autoridad, a su vez, el poder regulador, en los siguientes cinco cuerpos profesionales a los que ha reconocido como supervisores (RSB): El ICAEW, el ICAS, el ICAI, la ACCA y la AAPA (Authorised Public Accountants, pequeña corporación que agrupa a profesionales no incluidos en las anteriores. Sus miembros no llegan al millar).

Suecia

La organización de la profesión auditora se estructura en torno al Consejo Superior de Contables Públicos (Revisorsnämnden) que regula el acceso a esta profesión. Existen dos corporaciones de auditores en Suecia:

- La Asociación Sueca de Contables (Svenska Revisorsamfundet: SRS) que agrupa a los contadores Públicos Habilitados (Godkända Revisorer: GR), que

sólo pueden auditar empresas que no tengan más de 200 empleados y cuyos activos no superen los 39 millones de coronas suecas.

- El Instituto de Auditores de Cuentas (Föreningen Auktorisade Revisorer: FAR) cuyos miembros (Auktorisade Revisorer: AR), pueden desempeñar todas las actividades de la profesión contable y en exclusiva la auditoría de cuentas de las sociedades cotizadas y de aquellas empresas que superan los límites anteriormente expuestos y que no pueden auditar los GR.

Los miembros de ambos cuerpos profesionales están registrados en el Consejo Nacional de Comercio, que es el cuerpo regulador de la profesión de auditor en Suecia.

Los modelos de profesión auditora existentes en los distintos países miembros de la Unión Europea pueden catalogarse sobre un continuo en cuyos extremos podemos situar, por una parte, a aquellos países que han optado por un modelo intervencionista riguroso en la profesión (tal es el caso de España, Francia, Italia y Portugal), o menos acentuado por el papel real (y no oficial) que desempeña la profesión contable (como así sucede en Alemania y Austria); en el extremo opuesto cabe situar, por otra parte, el modelo británico de la profesión auditora, sin lugar a dudas sólo formalmente intervencionista. No puede señalarse como factor determinante del mayor o menor intervencionismo o tutela, la mayor o menor confianza de la Administración Pública de cada país hacia las corporaciones profesionales, por cuanto de relevancia social tiene la auditoría de cuentas; prueba evidente de ello es que, siendo intervencionista el modelo francés, la relevancia social del auditor en este país por la utilidad que tienen los trabajos que realiza, está fuera de toda duda. Más bien cabe señalar como elemento clave, la evolución que en cada Estado miembro ha tenido la profesión y el grado con el que la profesión auditora ha impregnado la actividad económica, como determinante del grado de fiabilidad en la información auditada.

En una apreciación general de la auditoría de cuentas se puede decir que es la única actividad de la profesión contable, regulada y reservada a tal profesión en todos los Estados miembros de la Unión Europea. Esto es el fruto de la implantación de la Octava Directiva del Derecho de Sociedades comunitario en la legislación nacional de aquellos Estados, tras, aproximadamente, una década desde la fecha de aprobación del texto comunitario hasta terminar la efectiva adaptación de las legislaciones nacionales al citado texto.

Otras conclusiones a las que se puede llegar del estudio de la institucionalización de la profesión contable y auditora en cada Estado miembro de la UE, son las siguientes:

- Los diferentes niveles de autorización para el ejercicio de la profesión (según el tipo de empresas, o según la magnitud de las mismas) en cada Estado miembro, de acuerdo con las categorías en que se agrupa a los auditores.
- El diferente rango académico o de formación profesional exigido para formar parte de los diferentes institutos profesionales. También los diferentes organismos gubernamentales de los que depende la regulación de la profesión: Ministerios de Economía/Hacienda, de Comercio, de Industria, de Justicia.
- La diferenciación más o menos razonada o arbitraria de funciones a realizar por los distintos estamentos institucionales de cada país.
- Los diferentes requisitos que exige cada Estado miembro para autorizar a profesionales procedentes de otros Estados.

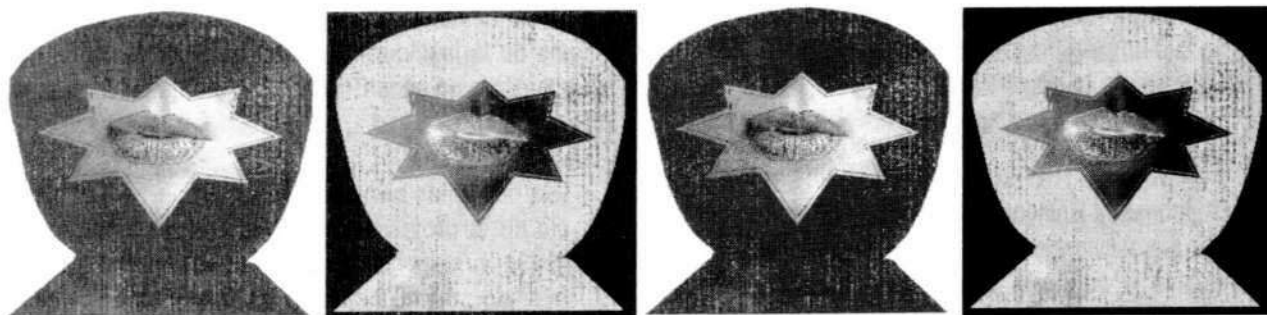
III. Consideraciones diversas sobre la armonización contable y de la auditoría en la Unión Europea

Analizamos seguidamente algunas de las causas que originan las diferencias de criterios y usos de las prácticas contables en los diferentes países, causas todas ellas, al mismo tiempo, de los procedimientos y métodos con que debe ser auditada la información financiera-contable.

Desde un punto de vista descriptivo, cada sistema contiene una forma determinada de información contable:

- Elaborada de acuerdo con unos principios contables aceptados y aceptables en el marco del sistema.
- Producida por las empresas que operan en el país o contexto geográfico determinado.
- Para usuarios que en cada caso no son los mismos ni presentan las mismas exigencias en cuanto al control que ejercen sobre la entidad.
- Elaborada y verificada, en su caso, por miembros de la profesión contable del país o área determinada, y
- Encuadrada en un marco económico, jurídico-político, sociocultural, e incluso religioso, que actúa a modo de superestructura.

Por otra parte, las características de la regulación profesional privada y la regulación pública en la normali-



zación contable pueden expresarse, en líneas generales, como sigue:

- Regulación privada: escaso nivel de detalle de la legislación mercantil, en el marco de un sistema jurídico flexible que tiende más al establecimiento de objetivos que a la regulación prolífica; actividad reguladora encomendada a asociaciones profesionales; es típica, en principio, de países anglosajones.
- Regulación pública: actividad reguladora encomendada a instituciones gubernamentales; cuerpos reguladores onmicomprensivos, en forma de planes de cuentas, con notable atención a cuestiones de forma y atención contable; típica, en principio, de países del área continental europea⁶.

Tampoco los intereses de los usuarios de los informes de auditoría resultantes del trabajo del auditor son homogéneos en la Unión Europea. (Tomamos como referencia en nuestra exposición los países con mayor peso económico en la UE).

- La composición del accionariado, por ejemplo, en Francia ha venido estando restringido a un pequeño número de accionistas, comparado con el muy disseminado y bien desarrollado mercado de capitales del Reino Unido o de Estados Unidos. Consecuentemente, el problema de conflicto de intereses no puede ser el mismo en ambos casos.
- En Alemania, los bancos poseen el historial de las inversiones directas en las empresas industriales, pues son accionistas y prestamistas suyos, mientras que en el Reino Unido participan financieramente como prestamistas. Esto hace que en Alemania exista un mayor acercamiento entre ambos sectores económicos que en el Reino Unido, pues en la primera los bancos tienen una relativa mayor facilidad de

acceso a los detalles de la información contenida en los estados financieros. Los problemas de complejidad son también menores en Alemania, donde los bancos tienen la probabilidad para disponer convenientemente el personal con experiencia y cualificación necesarias para calificar la información procesada y presentada por las empresas. Lógicamente, el protagonismo del auditor externo, o financiero, es diferente en ambos casos⁷.

Otros motivos a tener en cuenta en la armonización de la profesión auditora en la Unión Europea son los siguientes:

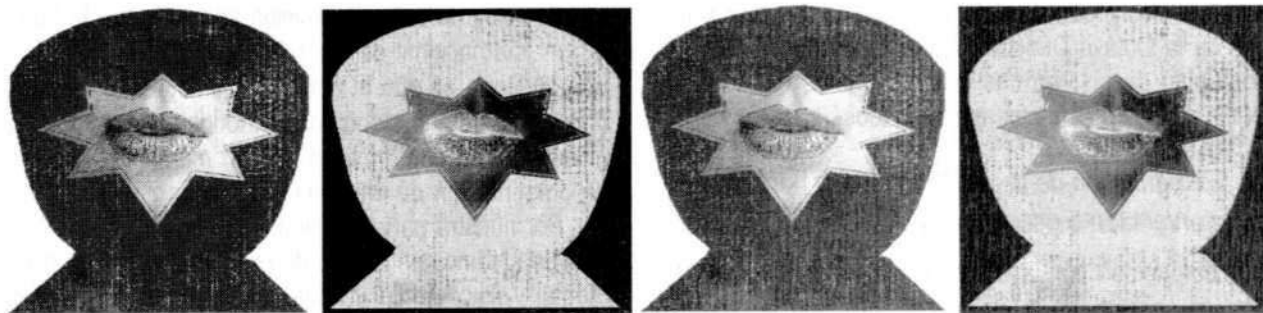
- En Alemania, los efectos del concepto de "imagen fiel" pueden ser diferentes, no sólo por su diferente tradición jurídica, sino por el diferente entorno socioeconómico de las empresas alemanas, en las que no se observa como propósito principal la información a los accionistas, sino la protección de los acreedores.
- El objetivo tradicional de la contabilidad en Francia ha sido facilitar la planificación económica nacional mediante la aportación de información al gobierno, si bien la legislación francesa está incrementando la prioridad de información a los inversores en la información contable⁸.

Por su parte, el Instituto de Auditores Internos (organismo internacional privado regulador de la auditoría interna) expresa en su Declaración de Responsabilidad de Auditoría Interna que, en todo el mundo, la auditoría interna es realizada en diversos entornos y dentro de or-

6. Gonzalo Angulo, J.A. y Tua Pereda, J., *Introducción a la contabilidad internacional*, Instituto de Planificación Contable (actual Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), Madrid, 1988, pp. 37-72

7. Campbell, L.G., *International Auditing: A survey of professional requirements in Australia, Canada, France, Germany, the Netherlands, the U.K. and the U.S.A.*, Macmillan Publishers Ltd. Hampshire, 1985, pp. 141 y ss.

8. Flint, D., "A true and fair view in consolidated accounts", colaboración en *International Group Accounting*, Issues in European Harmonization. Gray, S.J., Coenenberg, A.G. y Gordon, P.D. Londres, 1993, pp. 21 y 22.



ganizaciones que varían en finalidad, tamaño y estructura. Estas diferencias pueden afectar a la práctica de la auditoría interna en cada entorno.

De esta forma, la armonización de la normativa contable en la Unión Europea ha tenido que pasar por vicisitudes de índole diversa, en las que ha sido necesario adoptar soluciones de compromiso y concluir, finalmente, con un texto normativo negociado, generalizador y flexible aplicable a la idiosincrasia y las particularidades de cada uno de los Estados miembros de la Unión Europea. En el ámbito de la auditoría, la armonización se ha llevado a cabo con la emisión de la Octava Directiva, en cuya redacción ha sido necesario tener en cuenta los diferentes tipos de planificación contables, legislación mercantil y demás diferencias que aún perviven "de iure" o "de facto" entre los países de la Unión, por lo que sus estipulaciones no pueden tener la precisión de otra normativa que deba satisfacer a criterios más homogéneos, como pueden ser las *Statements on Auditing Standards (SAS)* estadounidenses.

Así pues, la problemática de la profesión auditora en la Unión Europea, consecuencia a nuestro entender, de la parquedad del contenido de la Octava Directiva está, en líneas generales, en los aspectos de la función, la posición, la responsabilidad civil y el derecho de establecimiento del auditor. Abordamos esta problemática en el apartado IV siguiente.

IV. Propuestas para la armonización de la auditoría en la Unión Europea

Según hemos podido venir apreciando y deduciendo en buena parte de las exposiciones anteriores, existen diferencias diversas en el ejercicio de las profesiones contable y auditora entre los Estados miembros de la Unión Europea. Estas diferencias, unidas a las opciones que ha sido necesario considerar en la redacción de la Octava Directiva, ha originado una normativa sobre auditoría a todas luces incompleta para las necesidades de normalización de esta profesión.

Por otra parte, la función del auditor legal ha sido recientemente muy debatida en todo el mundo. A consecuencia, sobre todo, de una serie de grandes fracasos financieros, se han planteado interrogantes sobre la función de la auditoría legal y la independencia del auditor. A escala de la Unión Europea, ha sido difícil responder a esos interrogantes debido a que el marco normativo en el que se inscribe la auditoría legal está incompleto. No existe un punto de vista unificado en la UE sobre la función, posición y responsabilidad civil del auditor legal. Ello redundan negativamente en la calidad de las auditorías y en la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios en este sector.

En estas circunstancias, y respondiendo a las peticiones formuladas por la profesión auditora, la Comisión considera oportuno organizar un amplio debate sobre el alcance de la intervención de la UE en este ámbito y la necesidad de nuevas medidas. El Libro Verde es un conjunto de propuestas para la emisión de nueva normativa sobre la profesión auditora en la que queden suplidas y subsanadas las carencias y las deficiencias de la normativa vigente actual, pudiendo compendiarse las aportaciones efectuadas por el Libro, a nuestro entender, en: a) una exposición puntualizada de los principales aspectos de la profesión auditora, expresando las deficiencias y la problemática que la afectan en el ámbito de la Unión Europea; b) la aportación de soluciones, o de procedimientos y métodos para llegar a ellas, que subsanen las deficiencias y la problemática existente.

Efectuaremos a continuación un estudio de dichas propuestas siguiendo la misma sistemática que el propio Libro Verde, en los aspectos de: 1) Regulación de la auditoría legal, 2) Función del auditor legal, 3) El informe de auditoría, 4) Aptitud del auditor legal, 5) Independencia del auditor legal, 6) Posición del auditor legal, 7) Función de los organismos gubernamentales y organizaciones profesionales, 8) Responsabilidad civil de los auditores, 9) Auditoría legal de pequeñas sociedades, 10) Sistemas de auditoría de grupos, 11) Libertad de establecimiento y libre prestación de servicio. En este estudio expondremos conjuntamente, para su apreciación com-

parativa, las propuestas del Libro Verde, las disposiciones de la Octava Directiva, expresiones doctrinales y el contenido de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) sobre los aspectos mencionados.

IV. 1. Regulación de la auditoría legal y necesidad de intervención a escala de la UE.

De conformidad con la Cuarta Directiva del Consejo, todas las sociedades a las que es aplicable la Directiva deberán hacer auditar sus cuentas anuales por un profesional cualificado. Con arreglo a lo definido en la Directiva, los Estados miembros pueden eximir a las pequeñas sociedades de la obligación de someter sus cuentas a auditoría. La Séptima Directiva del Consejo amplía la obligación de auditoría a todas las entidades que deban elaborar cuentas consolidadas en aplicación de la directiva.

Aunque en la Octava Directiva se define la preparación mínima que debe tener un auditor legal, no figuran orientaciones específicas en cuanto al requisito de independencia y la propuesta de Quinta Directiva, que incluye disposiciones sobre el nombramiento y destitución del auditor legal, el informe de auditoría y la responsabilidad civil del auditor legal, sigue estando pendiente de estudio por el Consejo. Varios estudios promovidos por la Comisión han puesto de manifiesto que aún sigue habiendo importantes diferencias entre las disposiciones legales y reglamentarias de los diversos Estados miembros en el ámbito de la auditoría legal.

El interés de la UE en esta área y su intervención se justifican por el Mercado Único. Los estados financieros auditados de una sociedad establecida en un Estado miembro son utilizados por terceros de otros Estados miembros. Estos terceros, lógicamente, asumen que la auditoría es lo suficientemente fiable y exhaustiva.

Por último, la falta de criterios unificados en la UE sobre la función, posición y responsabilidad civil del auditor legal podría representar un gran impedimento en las negociaciones a nivel internacional para facilitar el acceso de las sociedades europeas al mercado internacional de capitales.

IV. 2. Función del auditor legal

Definición de auditoría legal

Aunque las Directivas Cuarta y Séptima exigen que las cuentas anuales y las cuentas consolidadas sean auditadas por un profesional cualificado, en ellas no figura ninguna definición de "auditoría legal".

De acuerdo con la definición adoptada por la Federación Internacional de Contables (IFAC), el objetivo de una auditoría es que el auditor dictamine si los estados financieros se han elaborado, en todos los aspectos significativos, de conformidad con un marco determinado de presentación de informes financieros⁹.

Por nuestra parte, definimos la auditoría externa, financiera, como la actividad de examinar y verificar documental y físicamente un patrimonio con el fin de emitir opinión sobre su situación económico-financiera y su gestión, o su situación organizativa con vistas a su repercusión en el aspecto económico.

La auditoría interna, u operativa, la definimos como una función para examinar y evaluar en continuidad, con precisión y objetividad los métodos, la eficacia y la eficiencia de todas y cada una de las funciones, los medios y las áreas organizativas de la empresa, así como su estrategia. Sus cometidos principales podrán agruparse como sigue: a) Auditoría administrativa u organizativa, que revisaría la eficacia de los métodos de organización, control y procedimiento establecidos, así como su grado de cumplimiento. b) Auditoría operativa de gestión, que se ocuparía de revisar la planificación, los presupuestos, proyectos, gastos e ingresos, costes, desviaciones, cobros y pagos, políticas y prácticas diversas de gestión.

Al auditor lo definimos como técnico suficientemente cualificado, con capacidad adecuadamente reconocida para ejercer la auditoría, pero no investido de atribuciones para hacer ejecutar aquello que dictamina como consecuencia de la misma¹⁰.

Los usuarios del informe de auditoría, y el público en general, esperan que el auditor se pronuncie sobre: la exactitud de los estados financieros; la continuidad de funcionamiento o la solvencia de la sociedad; la existencia de fraude; el respeto por parte de la sociedad de sus obligaciones jurídicas; la actuación responsable de la sociedad en temas medioambientales y sociales. Examinamos seguidamente la razonabilidad de estas expectativas.

IV. 2.a. Exactitud de los estados financieros

La Octava Directiva no se pronuncia sobre este aspecto y, en la doctrina contable, la "contabilidad creativa" (a

9. International Federation of Accountants (IFAC), *Normas Internacionales de Auditoría*, traducción de los profesores Jorge Túa Pereda y José Antonio Gonzalo Angulo. Instituto de Auditores – Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1999. También de esta obra las reseñas posteriores de las NIA.

10. Barrantes Barrantes, A., *Auditoría operativa*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1997, pp. 29-37.

nuestros entender, una forma de defraudar) se utiliza para describir el proceso mediante el cual los contables utilizan su conocimiento de las normas contables para manipular las magnitudes reflejadas en las cuentas de la empresa¹¹. Cuando, en opinión del auditor, los estados financieros resultan engañosos a causa de los métodos contables elegidos por los directivos y a sus prácticas de inclusión de datos, las directrices de auditoría le exigen que emita un dictamen con reservas. Cuando un auditor considere que el desacuerdo es sustancial conjunto, las directrices de auditoría le exigen emitir un dictamen desfavorable.

IV. 2.b. Continuidad de funcionamiento o solvencia de la sociedad

Los usuarios esperan que el informe de auditoría contenga un dictamen del auditor sobre la solvencia donde se admita el supuesto de continuidad.

La Octava Directiva no se pronuncia sobre este aspecto, si bien algunos Estados miembros están estableciendo procedimientos concretos que deben seguir los directivos y auditores cuando se pone en duda el supuesto de continuidad de funcionamiento. La NIA 570 estipula que "si el resultado de la incorrecta aplicación de la hipótesis de empresa en funcionamiento utilizada en la elaboración de los estados financieros es suficientemente significativo como para que tales estados sean incorrectos, el auditor debe formular una opinión negativa".

IV. 2.c. Existencia de fraude

La Octava Directiva no se pronuncia sobre este aspecto, y en algunos Estados miembros, los organismos reguladores han publicado directrices de auditoría en lo que respecta a la misión del auditor legal frente al fraude, los errores u otras irregularidades. A nivel comunitario, la Directiva 95/26/CE del Consejo, aprobada el 29 de junio de 1995, dispone en el apartado 1 de su artículo 5 que el auditor legal de una entidad financiera "tendrá la obligación de señalar rápidamente a las autoridades competentes cualquier hecho o decisión sobre dicha entidad del que haya tenido conocimiento en el ejercicio de dicha función y que pueda:

- Constituir una violación del contenido de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establecen las condiciones de autorización o que

regulan de manera específica el ejercicio de la actividad de las entidades financieras, o

- perjudicar la continuidad de la explotación de la entidad financiera, o
- implicar la denegación de la certificación de cuentas o la emisión de reservas..."

Según la NIA 240, la responsabilidad en la previsión y detección de fraudes y errores corresponde a la dirección. El auditor ni es ni debe ser considerado como responsable de la previsión de fraudes y errores. El auditor debe comunicar a la dirección, tan pronto como sea posible, los hechos encontrados cuando sospeche la existencia de fraude, incluso si el efecto potencial en los estados financieros no es significativo; o cuando se haya detectado la existencia de errores significativos o fraudes.

IV. 2.d. Respeto por parte de la sociedad de sus obligaciones legales

La opinión general parece asignar al auditor el deber de detectar si una empresa infringe el derecho de sociedades o las disposiciones legales específicamente relacionadas con el mismo. Sin embargo, no es razonable esperar que informe sobre cuestiones que van más allá de su competencia o especialización, sobre todo dado el complejo entramado jurídico de hoy en día.

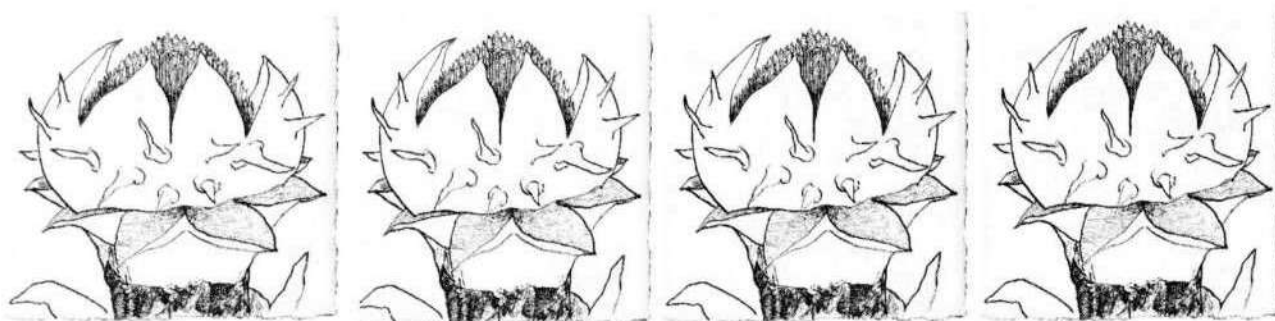
La Octava Directiva no se pronuncia sobre este aspecto y la NIA 250 estipula lo siguiente:

- La determinación de si un acto constituye o no un cumplimiento es una cuestión jurídica que normalmente excede el cometido profesional del auditor.
- Es responsabilidad de la dirección asegurar que la actividad de la entidad se lleva a cabo de acuerdo con la ley y la regulación. Si el auditor concluye que el incumplimiento tiene efecto significativo en los estados financieros y que no ha sido adecuadamente reflejado en los mismos, debe expresar una opinión con salvedades o negativa.

IV. 2.e. Actuación responsable de la sociedad en temas medioambientales y sociales

Aunque no es razonable esperar que el auditor legal se pronuncie sobre temas que van más allá de sus competencias y especialización. Disponiendo de tiempo, y siempre que haya un consenso suficientemente claro sobre lo que se espera de él, el auditor podrá adquirir la especialización necesaria en ámbitos que escapan de lo que es auditoría financiera en sentido estricto.

11. Amat, O., Blake J. y Marcus, A.J.: *La contabilidad creativa*. Partida Doble. Madrid, junio de 1997, p. 24.



IV. 2.f. Propuestas de actuación en cuanto a la función legal del auditor

La falta de una definición común de auditoría legal en la UE crea un exceso de expectativas perjudicial. Cabría estudiar en qué medida las Normas Internacionales de Auditoría vigentes podrían ser el punto de partida para una definición común de auditoría legal. Sin embargo, también habría que tener plenamente en cuenta toda característica propia que distinga el entorno europeo del mundial.

Para que la definición común sea eficaz, deberá integrarse en el marco reglamentario de todos los Estados miembros. Cabe plantearse si, para ello, debería elaborarse una directiva o si bastaría con una recomendación. En cualquiera de los dos casos, debería buscarse la necesaria flexibilidad, para que cualquier requisito legal pueda adaptarse rápidamente a las circunstancias cambiantes en que trabaja el auditor.

IV. 3. El informe de auditoría

IV. 3.a. Contenido del informe de auditoría

Aunque en las directivas contables no se establece el contenido del informe de auditoría, en casi todos los Estados miembros el derecho de sociedades precisa los puntos que deben incluir los informes que se publiquen.

Con todo, sigue habiendo diferencias de redacción y alcance entre el tipo estándar de informe abreviado de los diversos Estados miembros. Estas diferencias influyen en el Mercado Único, en la medida en que reducen la utilidad de los informes emitidos en otros Estados miembros. En principio, si el trabajo de auditoría legal realizado es semejante, ello debería reflejarse claramente mediante una redacción similar del informe de auditoría.

La Octava Directiva no se pronuncia sobre este aspecto y la NIA 700 especifica lo siguiente:

- Por una parte, aporta unos elementos básicos sobre la estructura y la composición del informe de auditoría.

- Por otra parte, indica que es deseable una cierta uniformidad en la forma y contenido del informe de auditoría, ya que de este modo se ayuda a facilitar su comprensión por el lector, así como a identificar circunstancias inusuales que hayan podido ocurrir.
- Especifica, también, los diferentes tipos de opinión a manifestar por el auditor en el informe, así como los hechos y las circunstancias que pueden originar dichas opiniones.

IV. 3.b. Propuestas de actuación en cuanto al informe de auditoría

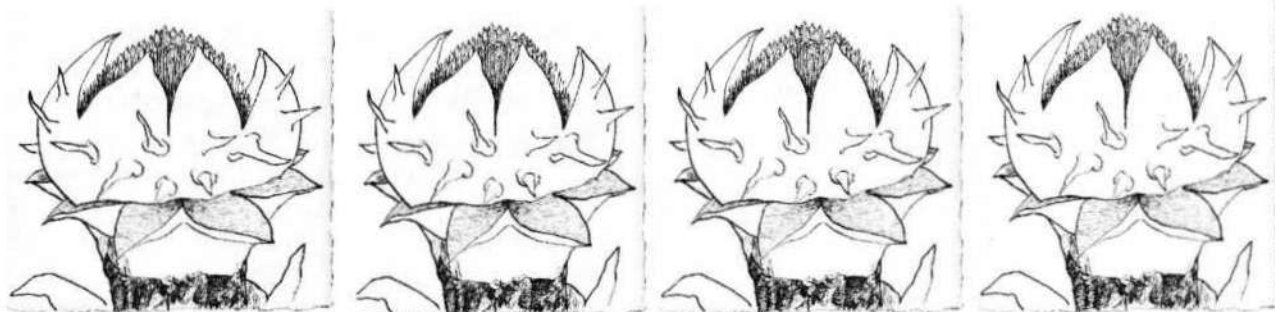
En varios Estados miembros, la redacción del informe de auditoría se ha adaptado a la desarrollada por la Federación Internacional de Contables. Sin embargo, habría que prestar la debida atención a las características distintivas del ámbito europeo frente al internacional. Para reducir la diferencia de expectativas, sería necesario que el informe de auditoría aportara más información sobre qué ha hecho efectivamente el auditor, qué criterios profesionales ha aplicado en la realización de su tarea y si la información financiera preparada por la sociedad cumple los requisitos legales y complementarios.

IV. 4. Aptitud del auditor legal

IV. 4.a. Aptitud del auditor con arreglo a la Octava Directiva

Es indudable que lo que se pide al auditor legal en su trabajo exige que éste sea un profesional altamente cualificado.

Sin embargo, no pueden olvidarse las diferencias entre los sistemas educativos de los Estados miembros. Como resultado, la profesión contable en Europa ha insistido en la necesidad de que los profesionales que deseen ofrecer servicios en otro país adquieran el título profesional del país de acogida y aunque la Octava Directiva ha favorecido cierta armonización en este ámbito, sigue habiendo diferencias importantes.



En este momento, no hay común acuerdo sobre el contenido de las diversas materias que se enumeran en el artículo 6 de la Octava Directiva y que forman parte del examen de conocimientos teóricos, existiendo, así mismo, diferencias entre los sistemas educativos profesionales en los Estados miembros. El desarrollo de la tecnología de la información probablemente tendrá importantes repercusiones sobre la labor de auditoría y ello repercutiría necesariamente en los requisitos de formación que actualmente establece la Octava Directiva y en un desarrollo posterior de su artículo 6º.

IV. 4.b. Propuestas de actuación en cuanto a la aptitud del autor legal

Para actualizar la lista de materias que figura en el artículo 6 de la Octava Directiva será necesario modificar esta última. Si ello se considera oportuno, habrá que pensar en la posibilidad de introducir un procedimiento que permita futuras modificaciones sin tener que pasar por todo el proceso legislativo.

IV. 5. Independencia del auditor legal

IV. 5.a. Definición de independencia

De conformidad con la Octava Directiva (Sección III), el auditor legal debe ser independiente. En el momento de aprobarse la Directiva fue imposible ponerse de acuerdo sobre una definición común de "independencia". Como resultado, los Estados miembros han tratado el tema de diferente manera. Al analizar la independencia, es necesario considerar tanto la independencia de espíritu, como la independencia de cara al exterior, es decir, la evitación de hechos y circunstancias tan notorios que puedan llevar a un tercero informado a cuestionar la objetividad del auditor legal.

Expresan las NIA en su Código de Ética Profesional que los profesionales que ejerzan la auditoría independiente, cuando realicen una actuación destinada a la emisión de un informe, deben ser y aparecer indepen-

dientes de cualquier interés que pueda ser contemplado, a la luz de sus posibles efectos, como incompatible con la integridad, objetividad e independencia.

IV. 5.b. Propuestas de actuación en la independencia del auditor legal

Respondiendo a las diferentes tradiciones y experiencias, el tema se aborda de distinta manera en los Estados miembros. Es improbable, a corto plazo, poder llegar a un acuerdo en la UE sobre una definición común que abarque los diversos aspectos relacionados con la independencia del auditor. La aprobación de un conjunto de normas que regulen la independencia no trae por sí misma la independencia en la práctica. Sin embargo, un acuerdo en torno a un núcleo común de principios básicos en todos los Estados miembros constituiría un paso importante con vistas a la creación de un mercado interior de servicios de auditoría.

IV. 6. Posición del auditor legal dentro de la sociedad

IV. 6.a. Auditoría legal y gestión de sociedades

Dado que los accionistas son quienes tienen un interés más directo en los resultados de la auditoría legal, todos los Estados miembros les han otorgado el derecho de nombrar y destituir al auditor en la junta general. Sin embargo, suelen ser los directivos los que nombran y destituyen al auditor legal en la práctica, mientras que los accionistas se limitan a ratificar la decisión en la junta general anual. Una consecuencia de ello es que se critica a los auditores legales por su falta de independencia frente a los directivos. La Octava Directiva no se pronuncia sobre este aspecto.

Aquí, tanto el informe Cadbury en el Reino Unido como el informe Vienot en Francia recomiendan que el consejo de administración de las sociedades que cotizan en Bolsa establezca un comité de auditoría integrado, al menos, por tres consejeros no ejecutivos y presidido por uno de sus miembros. Desde 1978, la Bolsa de

Nueva York exige que todas las sociedades con cotización oficial dispongan de un comité de auditoría compuesto exclusivamente por consejeros independientes.

Por otro lado, la auditoría legal es básicamente una instantánea tomada en un momento dado, mientras que evaluar la eficacia de los sistemas de información de la dirección y los sistemas de control interno de una sociedad es algo que debería hacerse de forma continuada. Por este motivo, se ha recomendado que en las grandes sociedades se nombre un auditor interno principal que dirija un sólido equipo de auditoría interna, capaz de proporcionar al comité de auditoría suficiente información para cumplir sus obligaciones en nombre del consejo de administración.

Llegamos, así, a la conclusión de que puede ser utilizado el método de trabajo denominado "Single Audit" (Auditoría Única), que consiste en que cuando los auditores internos y los externos se contemplan como iguales, ambos *staffs* podrán considerarse como un *pool* de auditoría susceptible de realizar un trabajo dado bajo la supervisión indistinta de cualquiera de ellos¹². En realidad, la demanda de auditores internos aumentó cuando los gerentes de las primeras grandes empresas reconocieron que la auditoría anual realizada por los auditores externos (contadores públicos) era insuficiente¹³.

IV. 6.b. Propuestas de actuación en la posición del auditor legal dentro de la sociedad

Es difícil tratar en el plano de la UE cuestiones de gestión de sociedades: los esfuerzos realizados en el pasado por armonizar la legislación sobre estructura de las sociedades resultaron infructuosos. Para contribuir al debate a escala nacional, quizá conviniera aprobar una recomendación de la UE sobre posibles formas de mejorar el actual sistema de gestión de sociedades, sobre todo en lo relativo a la presentación de informes financieros. Después correspondería a los Estados miembros adoptar las medidas legislativas necesarias a nivel nacional.

IV. 7. Función de los organismos gubernamentales y organizaciones profesionales

IV. 7.a. Autorización de auditores y control de calidad

De acuerdo con la Octava Directiva, los auditores deberán ser autorizados por la autoridad que designe cada Estado miembro, pero en este momento no hay garan-

tías de que las auditorías legales realizadas por profesionales autorizados en virtud de la Octava Directiva presenten una calidad equivalente. Así mismo, hay diferencias en cuanto a la forma en que las asociaciones profesionales supervisan a sus miembros. Algunos Estados miembros han decidido no delegar en una corporación profesional la facultad de autorizar a los auditores, sino encomendar la tarea a un ministerio u otro organismo, por ejemplo, una cámara de comercio. También en este caso, hacen falta mecanismos adecuados para garantizar que haya un control de calidad y que se tomen medidas en los casos en los que los auditores no desempeñen sus tareas conforme a los principios de integridad profesional e independencia.

La NIA 220 agrupa los objetivos de las políticas de control de calidad a adaptar por una firma de auditoría en los siguientes aspectos: a) requisitos profesionales (deontológicos); b) conocimientos y competencia; c) asignación de trabajos al personal; d) delegación (dirección, supervisión y revisión del trabajo); e) consultas profesionales; f) aceptación de clientes y continuación con los mismos; g) controles de calidad.

IV. 7.b. Propuestas de actuación en la función de los organismos gubernamentales y organizaciones profesionales

La falta de una norma jurídica en la UE en virtud de la cual todas las auditorías legales efectuadas en aplicación de la legislación comunitaria deban realizarse con arreglo a un conjunto convenido de normas de auditoría supone un obstáculo para el Mercado Único, así como en el contexto internacional. Debería estudiarse si las normas sobre auditoría desarrolladas por el Comité de normas internacionales de auditoría de la Federación Internacional de Contables, que ya se aplican en alguna medida en casi todos los Estados miembros, constituyen una posible base para las normas que se acuerden en la UE. Al igual que sucede con las normas internacionales de contabilidad, parece necesario idear un mecanismo para determinar si las normas actuales de la IFAC se ajustan a las disposiciones europeas y garantizar una mayor influencia europea en el desarrollo de normas internacionales de auditoría.

IV. 8. Responsabilidad civil de los auditores

IV. 8.a. Posible evolución hacia una responsabilidad limitada

Hay grandes diferencias entre los regímenes de responsabilidad civil de los auditores legales dentro de la UE.

12. Sawyer, L. B., *The Practice of Modern Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Inc. Altamonte Springs, Florida, USA, 1988, p. 1188.

13. Whittington, R. O. and Pany, K.: *Principles of Auditing*. Irwin/McGraw Hill, 1998, p. 750.

En algunos Estados miembros existe un tipo legal, que limita el importe de la indemnización por daños y perjuicios que podría tener que pagar el auditor en caso de litigio. En otros Estados miembros, los auditores pueden limitar su responsabilidad civil por contrato. Existen también diferencias en cuanto a la posibilidad de que los tribunales limiten el importe de la indemnización por daños y perjuicios en caso de litigio.

En la propuesta inicial de la Quinta Directiva en materia de derecho de sociedades, se preveía la responsabilidad civil ilimitada del auditor legal frente a terceros. Pero la negociación de la Quinta Directiva se interrumpió en 1991.

Mientras tanto, no puede negarse que la existencia de diferentes regímenes de responsabilidad civil en los Estados miembros influye en el mercado interior. En la medida en que la responsabilidad civil esté sujeta a un tope legal o contractual sólo en algunos Estados miembros, podría darse la tendencia a demandar preferiblemente a los auditores en los Estados miembros en los que no exista dicho límite.

IV. 8.b. Propuestas de actuación en la responsabilidad civil de los auditores

Probablemente resulte difícil la actuación de la Unión Europea en este campo. La profesión auditora no es la única que se enfrenta a problemas de responsabilidad civil. Por otro lado, la tradición jurídica de los Estados miembros en materia de responsabilidades civiles es muy distinta. Ha de estudiarse si las consecuencias negativas de que se mantengan tales diferencias en lo que respecta a la reglamentación de la responsabilidad civil de los auditores son lo suficientemente importantes para justificar una actuación de la UE, habida cuenta de los problemas con que dicha actuación se enfrentaría y de la posible discriminación que podría representar frente a otros sectores profesionales toda medida específica adoptada con respecto a la profesión auditora.

IV. 9. Auditoría legal en las pequeñas sociedades

IV. 9.a. Auditoría de las pequeñas sociedades

De conformidad con el apartado 2 del artículo 51 de la Cuarta Directiva, los Estados miembros pueden eximir a las pequeñas sociedades, tal como se definen en el artículo 11 (según: total de Balance, cifra neta de negocios y número de empleados), de la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría por personas debidamente cualificadas. La exención obedecía fundamentalmente

al deseo de no añadir una carga adicional a las pequeñas sociedades, pero también al riesgo que conlleva en éstas una auditoría, pues el auditor rara vez puede confiar en unos mecanismos adecuados de control interno.

La Octava Directiva no se pronuncia sobre este aspecto y, por otra parte, se manifiestan en el mismo sentido el Libro Verde y la NIA 1005, al expresar esta última que "en una empresa de reducido tamaño las consecuencias de la existencia de recursos limitados en el área contable pueden ser dobles:

- El registro puede ser informal, poco adecuado.
- Como quiera que se deposita un alto grado de confianza en el apoyo del auditor en la preparación de los registros contables y en la elaboración de los estados financieros, la dirección de las empresas de reducido tamaño puede asumir indebidamente que tiene una menor responsabilidad en la adecuación de la información financiera".

IV. 9.b. Propuestas de actuación en la auditoría legal en las pequeñas sociedades

Parece poco probable que los Estados miembros que exigen dicha auditoría estén dispuestos a suprimirlas. Tampoco se ha defendido de manera convincente la conveniencia de permitir o exigir que se exima a las medianas sociedades de la obligación de auditoría. Cabe plantearse si es conveniente o necesario modificar el marco normativo de la UE en lo que se refiere a la auditoría legal de las pequeñas y medianas sociedades.

En algunos Estados miembros se ha reconocido la distinta naturaleza de la auditoría de una pequeña sociedad y se han creado títulos o grados profesionales diferentes: unos que se ocupan primordialmente de asesorar y de auditar las cuentas de las pequeñas sociedades y otros que se centran en las de mayor tamaño.

IV. 10. Sistema de auditoría de grupos

IV. 10.a. Auditoría legal de grupos de sociedades

La auditoría legal de los estados financieros consolidados debería realizarse sin impedimentos ni obstáculos mayores que los que se encuentran al hacer la auditoría legal de los estados financieros de una única entidad jurídica, si bien en la práctica surgen dificultades porque no hay normas específicas que orienten sobre auditorías de grupos. Se han propuesto posibles soluciones a estos problemas: desde la designación conjunta de auditores, hasta el desarrollo de una normativa general e integrada sobre auditoría de grupos.

IV. 10.b. Propuestas de actuación para los sistemas de auditorías de grupos

Se han propuesto posibles soluciones a estos problemas: desde la designación conjunta de auditores, hasta el desarrollo de una normativa general e integrada sobre auditoría de grupos pasando por la concesión de pleno acceso a toda la información necesaria para que el auditor de un grupo realice su trabajo o el nombramiento de un auditor legal único para todas las sociedades de un grupo.

Siendo que no se pronuncian sobre este aspecto ni la Octava Directiva ni las NIA, podría examinarse más a fondo la organización de las auditorías legales de estados financieros consolidados para ver hasta qué punto pueden solucionarse los problemas sin necesidad de adoptar medidas legislativas. A falta de orientaciones claras en el ámbito internacional, podría intentarse desarrollar en la UE un conjunto de principios para orientar en este terreno al auditor de un grupo de sociedades.

IV. 11. Libertad de establecimiento y libre prestación de servicio

Los estudios de la Comisión antes mencionados han demostrado que no existe actualmente un mercado europeo de servicios de auditoría. Los mercados nacionales de auditoría de la UE funcionan fundamentalmente como mercados independientes, pese a la existencia de algunas formas de intercambio de servicios de auditoría dentro de la Unión.

La demanda de reconocimiento de expertos contables extranjeros ha experimentado un impulso especial con la culminación de la Ronda de Negociaciones de Comercio Internacional de Uruguay y con los Acuerdos Generales de Comercio en Servicios (*General Agreement on Trade in Services, GATS*). El GATS se ocupa de los obstáculos legales al comercio internacional y a la inversión exterior en actividades de servicios, incluyendo la práctica multinacional de la contabilidad y de otras profesiones y prescribe que los requisitos para el reconocimiento no deben constituir barreras innecesarias al comercio de servicios y que no deben ir más allá de lo necesario para asegurar la calidad del servicio y para proteger el interés público¹⁴.

IV. 11.a. Libertad de establecimiento y libre prestación de servicios por parte de auditores independientes

La libertad de establecimiento de un auditor legal independiente en otro Estado miembro se ha conseguido, en grado considerable, por medio de la Directiva 89/48/CEE sobre el reconocimiento de títulos que sancionan formaciones profesionales. Los auditores que deseen adquirir la titulación de otro Estado miembro están exentos de seguir todo el programa de estudios y pueden obtener su título a condición de que aprueben un examen de aptitud.

En lo que respecta a la libre prestación de servicios de auditoría transfronterizos, la mayoría de los Estados miembros exige que los profesionales independientes estén establecidos en su territorio. Este requisito responde a la necesidad de mantener un seguimiento activo de los profesionales en cuestión, a fin de garantizar la calidad de los servicios que prestan.

IV. 11.b. Libertad de establecimiento y libre prestación de servicios por parte de empresas de auditoría

El derecho derivado contable (Directivas Cuarta, Séptima y Octava) surge como desarrollo del *derecho de establecimiento* reconocido en el Tratado de Roma y que aplicado a las empresas significa que no deben existir trabas para que éstas desarrollen su actividad en el ámbito geográfico comunitario, para lo cual se hace necesario, entre otras cuestiones, la coordinación de las legislaciones que afectan a las empresas, normalmente a las sociedades.

La libertad de establecimiento puede ejercerse, en primer lugar, mediante la creación de una filial en otro Estado miembro pero se ve dificultada por el hecho de que las disposiciones legales y reglamentarias nacionales limitan directamente las posibilidades de los auditores extranjeros de establecer empresas de auditoría.

Casi todos los Estados miembros han establecido disposiciones legales y reglamentarias más estrictas en lo que respecta a la propiedad, dirección y control de las empresas de auditoría que las contenidas en la Octava Directiva. En varios Estados miembros se exige que el capital de una empresa de auditoría pertenezca en su totalidad a personas físicas o jurídicas (individuos o empresas) en posesión del título de auditor del país.

IV. 11.c. Propuestas de actuación en la libertad de establecimiento y libre prestación de servicio

Sin perjuicio de la aplicación directa de las disposiciones pertinentes del Tratado, quizá sean precisas nuevas iniciativas para impulsar la libertad de establecimiento

14. International Federation of Accountants, *op. cit.*, pp. 97-105.

de los despachos profesionales a través de la creación de sucursales y la libre prestación de servicios transfronterizos en el ámbito de la auditoría.

A nuestro entender, puede ser una referencia para plan de actuación el Tratado Norteamericano de Libre Comercio (*North American Free Trade Agreement, NAFTA*), el cual establece reglas básicas y obligaciones para facilitar la prestación de servicios internacionales. Reconociendo la necesidad de regulación, el NAFTA promueve las facilidades de acceso al mercado, estableciendo que los requisitos para la habilitación deben basarse en criterios objetivos y transparentes, tales como la competencia profesional, y no deben establecer más límites que los necesarios para asegurar la calidad de los servicios prestados¹⁵.

V. El futuro de la armonización contable y de la auditoría en la Unión Europea

Si bien no existen datos lo suficientemente evidentes en la actualidad de cuál ha sido el impacto de la Octava Directiva, lo cierto es que existen serias dificultades para que, en la práctica, el espíritu de la Directiva tenga efectos realmente significativos. La no existencia en todos los Estados miembros de un título específico y exclusivo para el ejercicio de la auditoría hace difícil, a nivel de profesión, el reconocimiento de títulos con respecto a otros países de la Unión Europea que sí lo tienen.

Además, el contenido de la prueba de aptitud, imprescindible para poder ejercer la auditoría de cuentas en el país de acogida por parte del solicitante, a pesar del empeño puesto por la Directiva 89/48/CEE, no es homogéneo y, en alguna de estas pruebas, de extrema dureza¹⁶.

La tarea normalizadora conlleva, ciertamente, dificultades, entre las que pueden mencionarse los casos de actuación de la IFAC y la implantación de las NIA, en los que desde el primer momento fue posible identificar severas barreras, consecuencia de que los profesionales actuantes en cada uno de los países normalmente prefería (y además estaba obligado a ello por las normas que regulaban su actuación) la aplicación de las normas nacionales, que consideraban más cercanas a la problemática específica de cada país¹⁷. Expresaba JEAN MONET, verdadero artífice de la actual Unión Europea, y comisario general del Plan de Desarrollo de Francia, en la temprana fecha del año 1953, que "no se pone en marcha el Mercado Común (organización predecesora de la Unión Europea) como se inaugura una carretera o

un puente". Este hombre de negocios europeo no creía en las construcciones teóricas, sino en los pequeños pasos prácticos hacia la integración¹⁸.

Es necesario un pacto entre los Estados participantes en el euro que, como primera concreción, establezca un programa temporal de adaptación hacia una armonización plena de la regulación contable para todos ellos a partir de un tiempo prudencial. Este pacto habría de negociar las diferentes cláusulas de salvaguardia para evitar impactos fuertes inconvenientes para la economía de ciertos países o para el de ciertos sectores o empresas que acarrearía, en caso contrario, una armonización contable de máximos, precipitada e irreflexiva por ello.

Una cuestión determinante a decidir es hacia qué modelo contable habría que armonizarse al término del periodo de adaptación temporal, ¿hacia un modelo propio de la UE —con revisión de las actuales Directivas contables—, hacia la adaptación integral del modelo IASC, etc.? Esta cuestión no se ha planteado todavía de modo frontal y con una discusión racional sobre los pros y los contras de una solución u otra, pero por la vía de hechos consumados, hay fuerzas muy influyentes (IOSCO, Banco Central Europeo, etc.) que está apostando por la convergencia e implantación del modelo contable IASC¹⁹.

Prácticamente pueden señalarse las siguientes líneas de actuación diferentes para conseguir la normalización de los sistemas contables:

1. Eliminar todos los sistemas contables y crear uno nuevo que sustituya a los anteriores. En teoría sería la forma más rápida, pero en la práctica no se puede llevar a cabo debido a que los países afectados no estarían dispuestos a renunciar a todas las peculiaridades de su sistema contable.
2. Llegar a la normalización a través de varios pasos. Dentro de esta segunda opción, el primer paso es lo que hemos denominado *la armonización*. Es decir, se trata de ir consensuando los diferentes sistemas contables con el fin de ir desterrando los métodos no recomendables y al mismo tiempo unificar la mayor parte de los criterios, haciendo uso de las inevitables alternativas en las situaciones irreconciliables²⁰.

18. Cembrero, I., "La CECA o el arranque de la Unión Europea. Protagonistas del siglo XX", Diario *El País*, p. 366, Madrid, 1999.

19. Cea García, J.L., *Impactos del euro sobre la contabilidad empresarial*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1998, p. 152.

20. Socías Salvá, A., *La normalización contable europea. Pasado, presente y futuro*, Técnica Contable, Madrid, 1997, p. 242.

15. International Federation of Accountants, *op. cit.*, p. 110.

16. Robleda Cabezas, H., *op. cit.*, p. 84

17. Yebra Cembrain, R. O., "Las normas internacionales de auditoría", colaboración en *Estudios...* *op. cit.*, p. 671.

Referencias bibliográficas

- Amat, O., Blake, J. y Marcus, A.J., (junio de 1997), *La contabilidad creativa. Partida Doble*, Madrid.
- Barrantes Barrantes, A. (1997), *Auditoría operativa*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A., Madrid.
- Campbell, L.G. (1985), *International Auditing: A comparative survey of professional requirements in Australia, Canada, France, Germany, the Netherlands, the U.K., and the U.S.A*, Macmillan Publishers Ltd. Hampshire.
- Cea García, J.L. (1998), *Impactos del euro sobre la contabilidad empresarial*, Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- Cembrero, I. (1999), "La CECA o el arranque de la Unión Europea. Protagonistas del siglo XX". Diario *El País*, Madrid.
- Comisión de la Unión Europea (1996), *Libro Verde*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.
- Flint, D. (1993), "A true and fair view in consolidated accounts", colaboración en *International Group Accounting*. Issues in European Harmonization. Gray, S.J., Coenenber, A.G. y Gordon, P.D. Londres.
- Gonzalo Angulo, J.A. y Tua Pereda, J. (1988), *Introducción a la contabilidad internacional*. Instituto de Planificación Contable (actual Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), Madrid.
- International Federation Of Accountants (1999), *Normas Internacionales de Auditoría*. Traducción de los profesores Jorge Tua Pereda y José Antonio Gonzalo Angulo. Instituto de Auditores - Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid.
- Karel Van Hulle (1997), "La armonización contable europea. Una nueva estrategia de cara a la armonización internacional", colaboración en *Estudios de Contabilidad y Auditoría*. Homenaje a don Carlos Cubillo Valverde. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.
- Mangas Martín, A. (preparador): *Tratado de la Unión Europea. Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas y otros actos básicos de Derecho Comunitario*. Editorial Tecnos, S.A. Madrid, 1998.
- Marín-Medina, J. (1987), *La armonización de la contabilidad y la Auditoría. Sus organismos internacionales*. Instituto de Auditores - Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid.
- Oficina de Publicaciones Oficiales de la Unión Europea (1987), *Tratados Constitutivos de las Comunidades Europeas*, Luxemburgo.
- Robleda Cabezas, H. (1996) *Evolución y situación actual de la armonización de la profesión auditora en la Unión Europea*. Instituto de Auditores - Censores Jurados de España, Madrid.
- Sawyer, L.B. (1988), *The Practice of Modern Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors, Inc. Altamonte Springs, Florida, USA.
- Socias Salvá, A. (1997), *La normalización contable europea. Pasado, presente y futuro*. Técnica Contable, Madrid.
- Vidal-Folch, X. y Oppenheimer, W. (31-10-1999), "Entrevista al presidente de la Comisión de la Unión Europea, Romano Prodi", Diario *El País*, Madrid.
- Whittington, R.O. y Pany, K. (1998), *Principles of Auditing*, Irwin/McGraw-Hill.
- Yebra Cenborain, R.O.: "Las normas internacionales de auditoría", colaboración en *Estudios de Contabilidad y Auditoría*, op. cit.

