

Tesis doctoral.

**ANALISIS JURIDICO
DE LA
AUDITORIA DE CUENTAS.**

Presentada por: Juan Jané Bonet.
Licenciado en Derecho.

Dirigida por: Dr. Vicente Baldó del Castaño.
Catedrático de Derecho Mercantil.
Universidad de Barcelona.

*Departamentc de Derecho Mercantil,
del Trabajo y de la Seguridad Social.
Universidad de Barcelona.
Barcelona, noviembre de 1993.*

2.3.- La armonización regional pública. La Comunidad Económica Europea. (CEE).

El 25 de marzo de 1957 se firmaba en Roma en el *Palazzo dei Conservatori de Roma*, el tratado que daba inicio a la formación de una unidad internacional que agrupaba seis estados de la Europa Occidental (Francia, la República Federal de Alemania, Italia, Bélgica, Países Bajos y Luxemburgo), con fines eminentemente económicos⁶³, pero con una ambición política mayor. Se enmarcaba un poco dentro de la oleada pacifista desatada tras la Segunda Guerra Mundial, alentada por personajes históricos como Charles De Gaulle o Konrad Adenauer.

Desde entonces, la Comunidad Económica Europea ha andado un largo camino, realizando sucesivas ampliaciones a diversos países hasta llegar a la duplicación de los iniciales. El 1 de enero de 1973, se incorporaron tres nuevos estados: Dinamarca, Irlanda y Gran Bretaña, el 1 de enero de 1981, lo hacía Grecia y, finalmente, el 1 de enero de 1986, se incorporaron España y Portugal.

Así, la llamada Europa de los Doce constituye hoy uno de los conjuntos geopolíticos más importantes del Viejo Continente y del Mundo : pretende competir con las grandes potencias militares e industriales. En conjunto, abarca 2.254.700 kilómetros cuadrados, que habitan más de trescientos veinte millones de habitantes.⁶⁴

Entre los intentos más logrados para conseguir una armonización de las diferentes legislaciones concurrentes, dentro de un área regional concreta, ha sido la actividad desarrollada por la CEE la más completa y eficaz, que, al amparo del

⁶³PAXTON, JOHN, *Dictionary of the European Economic Community*. London. Macmilan, 1976; NOEL, EMILE, *Comment fonctionnent les Institutions de la Communauté Européenne*. Secrétariat général de la Commission de la CE. 1979.

⁶⁴INSTITUTO GALLACH, *Geografía Universal*. Núm 3. Grupo Editorial Océano. Barcelona 1990. p. 428.

Tratado de Roma, viene llevando a cabo desde su constitución un decidido proceso de armonización de los derechos en concurrencia, mediante la elaboración de normas comunes, aplicables a todo el territorio comunitario, siendo la pretensión fundamental la aproximación y coordinación de las legislaciones de los estados miembros, y no la creación de un derecho *ex novo*.⁶⁵

Varios son los instrumentos previstos en el Tratado de Roma para conseguir una armonización legislativa. El primer sistema de los adoptados es el Reglamento que tiene una aplicación general, es vinculante en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado Miembro. Su aplicación general refleja un carácter normativo que afecta a una serie desconocida de personas o casos.⁶⁶ Así, GUY ISSAC⁶⁷, considera con acertado criterio que es la principal fuente de derecho derivado, y que, a través de él, se expresa, por excelencia, el poder legislativo de la Comunidad.

La modalidad reglamentaria tiene su más claro exponente en el futuro Estatuto de la Sociedad Anónima Europea⁶⁸, que trata de solucionar el problema conjunto de

⁶⁵Dada la disparidad de los derechos que presenta un área de influencia anglosajona (Gran Bretaña) y el área de influencia francesa, no puede resultar extraño el que en ocasiones predominen concepciones de uno u otro signo.

⁶⁶BRINKHORST, L.J., *Líneas básicas del Derecho Europeo*. Ed. Praxis, S.A. Barcelona 1986. p. 169.

⁶⁷GUY ISSAC, *Manual de Derecho Comunitario General*. Ed. Ariel Derecho. Barcelona 1985. p. 135.

⁶⁸PEREZ ESCOLAR, R., *La Sociedad Anónima Europea*. Ed. Montecorvo. Madrid 1972. pp. 101-102.

MARTINEZ GARCIA, F.J., *La regulación...* Op. Cit. p. 217.

El autor dice que la propuesta de Reglamento del Consejo por el que se establece el Estatuto de la Sociedad Europa (SE), cuya primera versión fue elaborada por la Comisión en 1970 y, después, de superar diversas dificultades y modificaciones, el texto que actualmente se encuentra en tramitación es la propuesta modificada aprobada por la comisión el 6 de mayo de 1991 (Diario Oficial de la CEE, N° C138, de 19-5-91) que se ve completada con la propuesta modificada de Directiva del Consejo relativa al papel de los trabajadores, aprobada por la Comisión el mismo día (Diario Oficial de la CEE, n° C138, de 29-5-91). Cabe mencionar que este Estatuto se verá acompañado de los respectivos para la Sociedad Cooperativa Europa (SCE), la Mutua Europa (ME) y la Asociación Europea (AE) cuyas propuestas de Reglamento, acompañadas de tres propuestas de Directivas sobre la participación de los trabajadores en el interior de estas estructuras, serán presentadas oficialmente por la comisión a finales de 1991.

la unidad económica y jurídica de la empresa europea, permitiendo la constitución, junto a las sociedades dependientes, de uno u otro derecho nacional, de sociedades íntegramente regidas por un Derecho único, directamente aplicable a todos los estados miembros. Con ello elimina, para esta forma jurídica de sociedad, toda relación de dependencia legal con un país concreto.⁶⁶

Frente al acto reglamentario, el segundo sistema sigue la vía indirecta, cuya principal manifestación es la Directriz, que hasta el momento, es el procedimiento más utilizado por la CEE. El art. 189 del tratado fundacional de la CEE señala que la directriz obliga a todos los Estados miembros en cuanto al resultado a alcanzar, dejando a las instancias nacionales la competencia en lo que respecta a la forma y los medios de conseguir esos resultados. Su carácter de mínimo armonizador y su naturaleza de norma de compromiso intermedia entre los distintos Derechos en presencia, es el marco jurídico adecuado para la unificación de los derechos comunitarios. El impacto de tales disposiciones sobre los países miembros es claro, dado que los gobiernos nacionales están obligados a incorporar las disposiciones de las directrices a su propia legislación.

2.3.1.- El Derecho de Sociedades Comunitario.

Las Directrices que tienen una importancia especial para la auditoría son la Cuarta, Quinta, Séptima y Octava; las tres primeras por los requisitos contables y

Referente al papel a desempeñar por la Sociedad Europea queda reflejado en las palabras del profesor GIRON TENA, J., **Estudios y textos de Derecho de Sociedades de la CEE**. Ed. Facultad de Derecho. Universidad Complutense. Madrid 1978. p. 22.

En el Derecho de Sociedades comunitario, la Sociedad Europea representa el propósito de brindar una estructura jurídica a las empresas y dimensiones y actividades comunitarias que se extiendan por el conjunto del territorio comunitario, y esto nos pone ya en la pista justa de lo específico. La Sociedad Europea está en el cuadro de los problemas contemporáneos que suscita la magnitud de las empresas.

⁶⁶TUA PEREÑA, J., **Principios...** Op.Cit. p. 304. CORDOLIANI, H.F., **Le statut de la Société anonyme européenne dans son état actuel**. Revue Française de Comptabilité, janvier 1997. p. 18 y ss. PEREZ ESCOLAR, R., **La Sociedad ...** Op. Cit.

de auditoría introducidos y la última porque afecta directamente a las normas sobre educación, capacitación y cualificación de los auditores.⁷⁰

La Primera Directriz, del Consejo de 9 de marzo de 1968, (68/151/ CEE, J.O. des Communautés Européennes núm L 65, de 14-3-68). cuyo ámbito de aplicación son todas las sociedades que limitan la responsabilidad de los socios, tiende a la coordinación, para hacerlas equivalentes, de las garantías que se exigen en los Estados miembros a dichas sociedades, con el fin de proteger los intereses de los socios y de terceros. A estos efectos, la Directriz se ocupa de regular la publicidad de los hechos sociales⁷¹, los posibles motivos de nulidad de la sociedad⁷² y la validez de sus acuerdos⁷³. Por otra parte, el art. 2. f de la Sección 1ª señala que las sociedades que deban verificar sus estados financieros, deberán dar publicidad, junto

⁷⁰REYDEL, A., **El experto Contable y los Textos Comunitarios**. En Revista Técnica ICJE. Num 276.

⁷¹Se extiende prácticamente a la totalidad de los actos jurídicos principales que afecten la vida de la sociedad, destacando las cuentas anuales y el informe de auditoría. Véase art num 2 de la Directriz.

⁷²En este apartado se establecen dos garantías:
1.- La nulidad deberá pronunciarse por sentencia judicial.
2.- Sólo podrá decretarse en las condiciones siguientes:
- Ausencia de acto constitutivo, inobservancia de las formalidades de control preventivo o falta de documento público.
- Carácter ilícito o contrario al orden público del objeto social.
- Ausencia de mención en el acto constitutivo o en los estatutos, de alguno de los siguientes extremos: denominación social, aportaciones, montante del capital suscrito u objeto social.
- Inobservancia de las disposiciones de legislación nacional relativas al desembolso mínimo de capital social.
- Incapacidad de todos los socios fundadores
- El hecho de que, contrariamente a la legislación nacional por la que se rija la sociedad, el número de socios fundadores sea inferior a dos.
Véase art. 11 de la Directiva.

⁷³Véanse art. 7,8,9 de la Directiva. A modo de resumen, los aspectos regulados en la Directriz giran en torno a los siguientes extremos:

a) El compromiso de la sociedad frente a terceros por los actos de sus órganos.

b) La inoponibilidad a terceros de las limitaciones a los órganos de la sociedad que resulten de los estatutos o de una decisión de los órganos competentes, incluso si han sido publicadas.

c) La atribución de responsabilidad, solidaria e ilimitada, a las personas que los hayan realizado.

d) La inoponibilidad a terceros de cualquier irregularidad en el nombramiento de personas con capacidad de contratar en nombre de la sociedad, cuando hayan sido cumplidas las formalidades de publicidad relativas a dichas personas, a menos que la sociedad pruebe que los terceros tenían conocimientos de la irregularidad.

a dichos estados financieros, de las personas que han sido encargadas de la certificación, por mandato legal.

*La Segunda Directriz del Consejo, de 13 de diciembre de 1976, (Directiva 77/91/CEE, J.O. des Communautés Européennes N° L65, du 31-1-77) se ocupa de regular la constitución, mantenimiento y modificación del capital en las sociedades anónimas. Con este propósito, se establecen normas tendentes a:*⁷⁴

- Permitir a cualquier interesado el conocimiento de las características esenciales de la sociedad, y en especial, la naturaleza e importes exactos de su capital, a través de los estatutos y escritura de constitución.⁷⁵
- Presevar el capital, garantía de acreedores, tanto en la constitución, como especialmente a partir de la prohibición de distribuciones indebidas a los accionistas⁷⁶ y de la limitación de la adquisición de acciones propias por la sociedad.⁷⁷
- Garantizar la igualdad de trato de los accionistas que se encuentren en situaciones similares, en las ampliaciones⁷⁸, y disminuciones de capital.⁷⁹

Esta Directriz, además, contempla la obligación de encargar a un experto independiente, designado o habilitado por una autoridad administrativa o judicial, un informe sobre la valoración de las aportaciones no dinerarias a la sociedad anónima, ya sea para su creación o para modificaciones posteriores.

⁷⁴TUA PEREDA, J., *Principios...* Op. Cit. p. 307.

⁷⁵Véase art. 3 de la Directiva.

⁷⁶Véase art.15 de la Directiva.

⁷⁷Véase art. 19 de la Directiva.

⁷⁸Las normas relativas al aumento de capital se hallan contenidas en los arts. 25 a 29 de esta Directriz.

⁷⁹Las normas de reducción de capital están previstas en los arts.30 a 39 de la Segunda Directriz.

La Tercera Directriz del Consejo, de 9 de octubre de 1978, (Directiva 78/855/CEE, J.O des Communautés Européennes, Nº L 295, du 20-10-78), relativa a las fusiones entre sociedades anónimas, trata de proteger los intereses tanto de socios como de terceros en la fusión, mediante expertos independientes que examinarán el proyecto de fusión, donde deberán pronunciarse sobre si el tipo de canje propuesto en la fusión es o no oportuno y razonable.

La Cuarta Directriz del Consejo, de 25 de julio de 1978,⁶⁰ (Directiva 78/66=/CEE, J.O des Communautés Européennes, Nº L122, du 14-8-789) reguladora de las cuentas anuales, que para algunos tratadistas europeos, constituye un plan contable europeo⁶¹ o la carta contable de la Europea Comunitaria,⁶² por ocuparse

⁶⁰Su gestación fue muy larga, duró casi siete años. su andadura comenzó el 16 de noviembre de 1971, fecha de presentación de la primera propuesta de la Comisión al Consejo; posteriormente, y luego de tener en cuenta la opinión del Parlamento Europeo, el Comité Económico y Social y el Grupo de Estudios de los Expertos Contables de la CEE, la Comisión presenta al Consejo una propuesta modificada el día 26 de febrero de 1974, llegando, finalmente, a la versión definitiva del día 25 de julio de 1978, publicándose en el Boletín oficial de las Comunidades Europeas el 14 de agosto del mismo año.

Tras la aprobación en 1978 del texto definitivo, se han producido distintas modificaciones sobre la versión original, que son las siguientes:

- Modificación de los artículos del 56 al 59, y 61, debidos a la publicación de la Séptima Directiva (DOL 193, de 18 de julio 1983, p.1).
- Modificación elevando, por primera vez, los límites cuantitativos de las sociedades pequeñas y medianas (DOL 314, de 4 de diciembre de 1984, p.28).
- Modificación supresiva del art. 54, debido a la publicación de la Undécima Directiva (DOL 395, de 30 de diciembre de 1989, p.36).
- Modificación elevando, por segunda vez, los límites cuantitativos, así como a la publicación de las cuentas anuales en ECUS (DOL 317, de 16 de noviembre de 1990, p.57).
- Modificación del campo de aplicación de la Cuarta Directiva, extendiéndola a las sociedades colectivas y sociedad en comandita simple (DOL 317, de 16 de noviembre de 1990, p.60).

⁶¹BORJABAD GONZALO, P., **La organización contable del empresario**. Ed. Asociación de Expertos Cooperativos. Lérida 1988. p. 75.

⁶²Los siguientes países han adaptado sus legislaciones a la IV directiva.

- Reino Unido: (Companies Act. 1985).
- Alemania (Ley de 19 de diciembre de 1985).
- Bélgica (Ley 1ª de julio de 1983 y Ley de 5 de diciembre de 1984).
- Dinamarca (Ley de 10 de junio de 1981).
- España (ley de 25 de julio de 1989).
- Francia (Ley de 30 de abril de 1983).
- Irlanda (Ley de 12 de julio de 1986).
- Luxemburgo (Ley de 4 de mayo de 1984).
- Países Bajos (Ley de 7 de diciembre de 1983).
- Grecia (Decreto Presidencial Núm 409 de 28 de noviembre de 1986).

Al incorporarse España a la CEE el 1 de enero de 1986 y no haber pedido ningún plazo extraordinario en materia contable, el 1 de enero de 1988 era la

de normalizar la información financiera de las sociedades que limitan la responsabilidad de sus socios⁸³ (NIESSEN). Si en un principio la Cuarta Directriz afectaba, a las sociedades denominadas de capitales, es decir, a las sociedades equivalentes a las de responsabilidad limitada, comanditaria por acciones y, fundamentalmente, a las sociedades Anónimas. No obstante, como observa CERDA APARICIO⁸⁴ la modificación 8 de noviembre de 1990, ha ampliado las figuras societarias a las que va dirigida la IV Directiva (LOL 317/60). En concreto, se hace extensiva a la sociedad colectiva y a la sociedad comanditaria simple, y similares en las legislaciones nacionales del resto de la CEE. Conviene precisar que esta modificación a la IV Directiva deberá estar incorporada a las respectivas legislaciones nacionales antes del 1 de enero de 1993, puesto que tal es la fecha límite de aplicación señalada por el Consejo de la CEE. La preocupación comunitaria en ese tipo de sociedades es patente según se ve en el Proyecto de Reglamento que regula los Estatutos de la Sociedad Anónima Europea.⁸⁵ No obstante, hay dos derogaciones a esta regla: una para los bancos y la otra para las sociedades de seguros. En estos dos campos se plantean, en relación a las empresas comerciales

fecha tope para haber adaptado nuestra normativa a la Cuarta Directriz. No obstante, si tenemos en cuenta los dieciocho meses adicionales que el Estado miembro posee para la no aplicación de la adaptación, podemos concluir que el 1 de julio de 1989 se tendrían que haber empezado a aplicar tales disposiciones. Véase SOCIAS SALVA, A., *Pasado y Presente de la normalización Contable Pública en España*. Actualidad Financiera Núm 21. Semana 20. 26 de mayo de 1991. p. C-121.

⁸³NIESSEN, H., *La cuarta Directriz sobre las Cuentas Anuales de las Sociedades de Capital*. En *Contabilidad y Auditoría en España ante la CEE*. Ponencias presentadas al Seminario celebrado en la Universidad Internacional Menéndez Pelayo. (Santander, 1985). Ed. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Monografía núm. 7. p. 42.

El autor se pregunta por qué esta directriz afecta sólo a las sociedades que limitan la responsabilidad de sus socios, dando dos razones:

1.- La actividad de las sociedades de capitales se extiende muchas veces fuera de los límites del territorio nacional.

2.- Ofrecen solamente como garantía a los terceros su patrimonio social. En efecto, se distinguen netamente de las sociedades de personas en las que todos o una parte de los socios son plenamente responsables de las deudas sociales. Según este enfoque, la publicidad obligatoria de las cuentas es la contrapartida del privilegio de la responsabilidad limitada.

⁸⁴CERDA APARICIO, J., *Adaptación de las legislaciones nacionales a la IV Directiva del Derecho de Sociedades CEE*. Ed. Centro de Estudios Financieros. 1992. pp. 79-80.

⁸⁵ROCAFORT NICOLAU, A. y FERRER PEDROLA, R., *La empresa Española ante la adaptación a las normas contables de la CEE*. Ed. Hispano Europa SA. Barcelona. 1987. p. 54.

e industriales, problemas particulares que inciden en la estructura de las cuentas, así como en las reglas de evaluación.

El objetivo central de su normativa está constituida por las cuentas anuales, cuyos componentes son el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, y el anexo, documentos que forman un todo, con lo que no es válida una interpretación aislada o fragmentaria de cada uno de ellos. La memoria de gestión no se considera como componente de las cuentas anuales, si bien supone un complemento informativo importante de dichas cuentas, difícilmente separable del conjunto informativo. El objetivo o finalidad de las cuentas anuales, que deberán establecerse con claridad y de conformidad con las normas de la Directriz, es el de ofrecer una imagen fiel del patrimonio⁶⁶, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad.⁶⁷

Importante es señalar que la Directriz prevé modelos reducidos para las cuentas anuales, aplicables a las sociedades medianas y pequeñas definidas en función de tres parámetros: total del balance, cifra neta de los negocios y promedio de empleados, contemplándose la posibilidad de que los Estados miembros eximan a las empresas de menor tamaño de someterse a la auditoría.

En el capítulo relativo a reglas de valoración, las normas comunitarias adoptan

⁶⁶Téngase en cuenta que el concepto de imagen fiel debe prevalecer sobre cualquier norma o restricción legal, de manera que se admite, de modo expreso, la posibilidad de que, en casos excepcionales, deje de cumplirse una norma, cuando no conduzca a la deseada imagen fiel. Se exige, en este caso, como es lógico, la indicación en el anexo del hecho, de sus motivos, y de sus efectos cuantitativos. Esta forma de proceder tiene su origen en el Derecho englobado en el área del *Common Law*, Derecho Británico, más flexible y menos proclive a compilaciones pormenorizadas, y orientado más a la formulación de objetivos genéricos que a sus subordinación a preceptos legales pormenorizados. Téngase además en cuenta que la Directriz no define la imagen fiel, debido a que la delegación Británica consideró que era innecesario. Efectivamente en el Reino Unido los profesionales de la Contabilidad saben qué es lo que se entiende por imagen fiel, ya que se lleva utilizando con bastante tradición, encontrándose sus antecedentes en la Ley inglesa de la sociedad comanditaria por acciones de 1844. Véase el estudio doctrinal realizado por el Prof. BISBAL, J., *El Interés Público, protegido mediante la disciplina de la Contabilidad. (Notas sobre IV Directiva del Consejo de la CEE)*. RDM. Núm 160. Abril-junio 1981.

⁶⁷MONTESINOS JULVE, V., *Organismos Internacionales...*Cp. Cit. p. 90.

como modelo valorativo básico el tradicional del coste histórico⁸⁸, cuyos principios generales podemos enunciar del modo siguiente⁸⁹:

- a) Gestión continuada. (Por la que se presume que la sociedad continuará sus actividades).
- b) Continuidad en la aplicación de los métodos de valoración.
- c) Prudencia valorativa, que se pone especialmente de manifiesto en:
 - Aplicación simétrica del principio de realización a los beneficios, riesgos y pérdidas.
 - Cómputo ineludible y registro contable de las depreciaciones.
- d) Devengo, porque se considerarán los gastos y los ingresos que afecten al ejercicio al que las cuentas se refieran, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.
- e) Valoración separada de los elementos de las partidas del activo y del pasivo del balance.
- f) Identidad entre el balance de apertura de un ejercicio y el de cierre del anterior.
- g) Precio de adquisición o coste de producción.

En materia de publicidad y auditoría no se regulan exclusivamente en la cuarta Directriz, por ser temas incluidos en otros textos comunitarios: Primera Directriz en cuanto a la publicidad y Quinta y Octava por lo que respecta a la Auditoría.

⁸⁸Como excepciones a la regla general del coste histórico, la Cuarta Directriz admite que los Estados miembros autoricen e impongan la utilización de modelos valorativos que:

- a) Introduzcan mecanismos a captar y corregir en contabilidad, de una manera sistemática:
 - La inflación (concretada en variaciones en el nivel general de los precios).
 - Las modificaciones en los valores de reposición de los activos (concretadas en variaciones en los niveles de precios específicos de los distintos recursos objeto de valoración).
- b) Estén basados en el coste histórico u otros principios diferentes y que admitan rectificaciones excepcionales o episódicas de las valoraciones. Estas rectificaciones no se llevan a cabo, pues, de una manera sistemática.

Véase MONTESINOS JULVE, V., *Organismos Internacionales...* Op.Cit. p. 82.

⁸⁹MONTESINOS JULVE, V., *Organismos Internacionales...* Op. Cit. p. 81.

La publicidad exige unas garantías mínimas en cuanto a la difusión de las cuentas, que vamos a englobar bajo el título genérico de *Publicidad legal*. Por último, esta Directriz establece la auditoría obligatoria anual para todas las sociedades, por profesional habilitado, pudiendo ser eximidas las empresas consideradas pequeñas, y sancionadas las que incumplan esta norma.

La propuesta modificada de Quinta Directriz, fue presentada por primera vez al Consejo el 9 de octubre de 1972 (J.O des Communautés Européennes N° C131, de 13-12-1972). En 1975 la Comisión pública, en respuesta a varias opiniones formuladas sobre la propuesta, un *livre vert* sobre las cuestiones de mayor controversia (*Supplément 8/75 du Bulletin des Communautés Européennes*). Después de los correspondientes dictámenes del Comité Económico y Social y del Parlamento Europeo, la Comisión presenta al Consejo, el 19 de agosto de 1983, la propuesta modificada de Quinta Directiva⁹⁰, relativa a la estructura de las sociedades anónimas y a los poderes y obligaciones de sus órganos.

Recientemente, se vuelve a retomar la cuestión con la intención de sacar adelante la aprobación definitiva de la Directiva, y de este modo, la Comisión presentó el 20 de diciembre de 1990 una segunda propuesta modificada (COM (90) 629, D.O de las Comunidades Europeas C7, de 11-1-91) que origina un nuevo dictamen del Comité Económico y Social el 3 de julio de 1991, favorable a la introducción de algunas modificaciones, y un dictamen del Parlamento Europeo el 10 de julio. En 20 de noviembre de 1991 se presentó una tercera modificación de la propuesta, siendo el principal cambio aportado el vínculo que debe existir entre el nivel de participación de los accionistas y el porcentaje de derechos de voto que detentan.⁹¹

Está concebida exclusivamente para las sociedades anónimas y pretende

⁹⁰Supplément 6/83 du Bulletin des Communautés Européennes. JO des Communautés Européennes n° C2490, du 9-9-83.

⁹¹MARTINEZ GARCIA, F.J., *La regulación...* Op. Cit. p. 326-237.

coordinar las garantías exigidas en los Estados miembros en materia de estructura, poderes y obligaciones de los órganos que han de integrar dichas sociedades.

Los objetivos más relevantes son:

- Estructura de la Sociedad Anónima, basada en los tres órganos normalmente presentes en los ordenamientos europeos (Consejo de Dirección, Consejo de Vigilancia y Junta General).**
- Establecimiento de las reglas mínimas de participación de los trabajadores en la sociedad.**
- Estructuración de un régimen de responsabilidad civil para los administradores.**
- Determinación de garantías de protección de accionistas, tanto a nivel individual y colectivo como en cuanto a los derechos de grupos minoritarios.**
- Establecimiento del régimen de auditoría de las Sociedades Anónimas.**

El régimen de auditoría previsto en la Quinta Directriz está directamente relacionado con las disposiciones de la Cuarta Directiva, por eso, no es extraño, que en ambos textos existan alusiones comunes.

Las principales rasgos de la directiva son:

- 1.- La independencia es objeto de especial vigilancia a través de la inclusión de un repertorio de incompatibilidades, y la remuneración de los auditores se fijará antes del comienzo de sus funciones y para todo el período para el que sean nombrados; no podrán percibir otra remuneración o ventaja adicional de la sociedad auditada.**
- 2.- El nombramiento de los auditores incumbe a la Junta General y cuando no lo haga, lo designará el tribunal competente ante la solicitud del órgano de administración, de vigilancia o por cualquier accionista. La revocación puede ser ordenada por tribunal competente, por causa justa, a solicitud de uno o varios accionistas minoritarios (hasta un máximo del 10 por 100 de capital suscrito o máximo de 100.000 ecus), o por el órgano de administración o de**

dirección o de vigilancia, formulada en el plazo de las dos semanas siguientes a la del nombramiento de los auditores por la Junta General, designando otra persona para este fin. El tiempo de nombramiento de los auditores es limitado, oscilando entre un número de tres ejercicios y un máximo de seis.

3.- Se determina el contenido y la función del informe de auditores, debiendo comprobar si las cuentas anuales y el Informe de Gestión han sido establecidos conforme a la ley y a los estatutos sociales.

La Sexta Directiva del Consejo, de 17 de diciembre de 1982 (Directiva 82/891/CEE, J.O des Communautés Européennes, N° L 378, du 31-12-82), regula la escisión de sociedades anónimas, ocupándose principalmente de la producida por absorción, siendo sus objetivos proteger los intereses de socios, acreedores y terceros concurrentes en esta operación.

La Séptima Directriz del Consejo de 13 de junio de 1983 (83/349/CEE, J.O des Communautés Européennes, N° L 193, du 18-7-83), complemento ineludible de la cuarta, comienza instituyendo la obligación de publicar unos estados financieros consolidados y auditados y un Informe de Gestión relativo al susodicho grupo, para todas las empresas que cumplan un conjunto de relaciones cuyo trasfondo es la existencia de un grupo de sociedades. Esta Directriz se ocupa principalmente de los grupos en los que existe una relación de dependencia entre matriz y filiales, con el objetivo de que estos documentos alcancen la necesaria homogeneidad y comparabilidad entre los Estados miembros⁸². Las disposiciones relativas a las cuentas consolidadas comienzan indicando que comprenden balance, cuenta de pérdidas y ganancias y anexo, conjunto que deberá dar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del conjunto de empresas

⁸²ALVAREZ LOPEZ, E., DURANDEZ ADEVA, A. y LOPEZ CAOMBARROS, J.L., *Consolidación de estados financieros en Europa. Séptima Directriz de la CEE*. Asociación para el Progreso de Dirección. Madrid, 1985.

incluido en la consolidación⁹³. En el anexo se exige la inclusión de información relativa a criterios de valoración y métodos de consolidación aplicados, empresas incluidas y excluidas en las cuentas consolidadas y un amplio conjunto de datos, similares a los previstos por la Cuarta Directriz, pero referidos al conjunto de empresas incluidas en la consolidación⁹⁴.

Por último, se establece que todos los grupos obligados a elaborar esta información, deberán someterla a auditoría, teniendo el informe de auditoría que ser sometido a los requisitos de publicidad.

La Octava Directriz del Consejo de 10 de abril de 1984 (84/253/CEE D.O. de las Comunautés Européennes, N° L 126, de 12-5-84), relativa a la habilitación de las personas encargadas, ya sean físicas -auditores- o jurídicas -firmas o sociedades de auditoría-, de la auditoría legal de las cuentas de las sociedades, se aplica únicamente a los auditores nombrados con arreglo a la Cuarta y Séptima Directrices. No se exige los mismos procedimientos de habilitación para los expertos a que se refieren la Segunda, Tercera y Sexta Directrices,⁹⁵ pero cabe decir que las personas habilitadas en función de la Octava Directriz, responderían perfectamente a la figura de experto independiente.

⁹³CASTELLO TAGLIANI, E.T., y MONTESINOS JULVE, V., *Análisis de la VII Directriz de la CEE: el método de la puesta de intereses*. En RTC., núm 460. Abril 1987.

⁹⁴ANTOLINEZ COLLET, S., *Formación de las cuentas de los grupos de sociedades. 7ª Directriz de la CEE y Orden del Ministerio de Hacienda de 15-7-82*. En RTC. Año XXXV, núm 416. Septiembre 1983. p. 321.

⁹⁵La Segunda Directriz se ocupa de la constitución de las sociedades y de las normas sobre capital y dividendos, y los expertos pueden ser convocados para que informen sobre las aportaciones en especie a cambio de las cuales se emiten las acciones. La Tercera Directriz trata de las fusiones de las sociedades anónimas cotizadas en bolsa, y se exige la presencia de expertos para que informen a los accionistas sobre las estipulaciones previstas en determinados acuerdos de fusión. La Sexta Directriz trata de la desmembración de las sociedades anónimas cotizadas en bolsa, y en tal contexto el papel de los expertos es informar sobre ciertos aspectos de tales divisiones.

DOBER, W., *La auditoría en un entorno Internacional*. En Contabilidad y Auditoría en España ante la CEE. Ponencias presentadas al Seminario celebrado en la Universidad Internacional Menéndez Pelayo (Santander 1985). Ed. Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas. Núm 7. p. 164.
Véase también MARTINEZ GARCIA, F., *La regulación...* Op. Cit. pp. 241 y ss.

Varias son las pretensiones perseguidas por esta directiva⁹⁶:

- 1.- Coordinar las disposiciones legales de los países miembros a partir de unos requisitos mínimos comunes sobre habilitación de los auditores.
- 2.- Regular la preparación teórica y la experiencia práctica, así como la forma de demostrarlas que han de poseer las personas quienes se les habilite como auditores, e igualmente determinadas normas de independencia y otras cautelas adicionales que deben reunir aquéllos.
- 3.- Reglamentar un conjunto de normas a que deben atenerse las sociedades de auditores.
- 4.- Disciplinar la auditoría realizada por un profesional en un país de la CEE diferente al de su origen o régimen de habilitación internacional de los auditores.

Para lograr el acceso a la profesión, los candidatos deben cumplir:

- Poseer el nivel de entrada en la Universidad.
- Cursar enseñanzas teóricas de contabilidad, auditoría, derecho, informática, etc.⁹⁷

⁹⁶CANIBANO, L., *Curso de Auditoría* ... Op. Cit. p 159.

⁹⁷El control de los conocimientos teóricos incluidos en el examen deberá referirse, en particular, a las materias siguientes:

a) Revisión contable.

Análisis y crítica de las cuentas anuales.
Contabilidad general.
Cuentas consolidadas.
Cuenta analítica de explotación y contabilidad de gestión.
El control interno.

Normas relativas al establecimiento de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, así como las formas de evaluación de las partidas del balance y determinación de los resultados.

Normas jurídicas y profesionales relativas a la censura o control legal de los documentos contables, así como a las personas que efectúan dicha censura o revisión.

b) En la medida que esto interese a la censura o control de las cuentas:

Derecho de sociedades.
Derecho de quiebra y procedimientos análogos.
Derecho fiscal.
Derecho civil y mercantil.
Derecho de trabajo y de la seguridad social.
Sistemas de información e informática.
Economía de empresa, economía política y economía financiera.
Matemáticas y estadística.

- Llevar a cabo una formación práctica de al menos tres años, de los cuales dos han de realizarse bajo la tutela de otros profesionales ya habilitados.

- Superar un examen de aptitud profesional de nivel equivalente a la finalización de estudios universitarios⁹⁹. El examen escrito tiene parcialmente por objeto:

a) Garantizar el nivel de conocimientos teóricos necesarios en las materias pertinentes para efectuar la censura o control legal.

b) Garantizar la capacidad de aplicar los conocimientos a la práctica de dicha censura o control.

c) Garantizar una formación a nivel de fin de estudios universitarios organizada o reconocida por el Estado.

MARTINEZ GARCIA⁹⁹, establece, siguiendo el art. 20, que, hasta que se dé una coordinación posterior, los Estados miembros que no eximan del control de las cuentas anuales a determinadas sociedades en razón de su tamaño¹⁰⁰ y que contemplen varias categorías de personas físicas habilitadas para el control, se puedan habilitar específicamente para realizar el control en aquellas sociedades que no rebasen los límites de dos de los tres criterios establecidos en el art. 27 de la Cuarta Directiva.

Principios fundamentales de gestión financiera de las empresas.
Véase ICJCE., **El Programa de Formación de la UEC y la octava Directriz**. Traducción de Vicente Bastante Jiménez. Ed. ICJCE. Madrid 1987.

⁹⁹La habilitación se puede conseguir sin nivel universitario y sin estudios de especialización teórica, en el caso que se tengan quince años de experiencia jurídico-contable, o bien solamente siete años si ha recibido la formación práctica.

⁹⁹MARTINEZ GARCIA, F., **La regulación...** Op. Cit. p. 233.

¹⁰⁰ Véase el art. 51,2 de la Cuarta Directiva, y que hace referencia a las sociedades que en fecha de cierre del balance no sobrepasen dos de los tres criterios numéricos del art. 11 de la Cuarta Directiva que son:

- Total del balance: 1.000.000 unidades de cuenta europea.
- Importe neto del volumen de negocios: 2.000.000 de unidades de cuenta europea.
- Número medio de empleados durante el ejercicio: 50.

La Directriz también prevé la posibilidad de que los auditores¹⁰¹ de un Estado miembro puedan ser habilitados en otro, contemplándose también la habilitación de sociedades de auditoría¹⁰², conteniendo algunos requisitos relativos a la integridad profesional e independencia de los auditores, así como de publicidad de las personas habilitadas.

La propuesta de Décima Directiva, presentada por la Comisión al Consejo del 14 de enero de 1985 (Suplemento 3/85, del Boletín de las Comunidades Europeas), relativa a las fusiones transfronterizas de las sociedades anónimas, pretende poner a disposición de las sociedades comunitarias un instrumento que les permita adaptar su estatuto jurídico a las dimensiones de la Comunidad.

La Undécima Directriz del Consejo, de 21 de diciembre de 1989, (Directriz 89/667/CEE, J.O. des Communautés Européennes, N° L 395, de 30-12-89), relativa a la coordinación sobre la publicidad de las sucursales constituidas en un determinado Estado, sometidas al derecho de otro Estado. Merece destacarse de esta directiva que en el informe de gestión de las sociedades debe indicarse la existencia de sucursales (art. 46.2)

La Duodécima Directriz del Consejo, de 21 de diciembre de 1989, (Directiva 89/667/CEE, J.O. des Communautés Européennes, N° L 395, du 30-12-89), relativa a la coordinación de las sociedades de responsabilidad limitada de socio único, pretendiéndose unificar las notables divergencias existentes hasta la fecha en las

¹⁰¹Respecto a esta cuestión la CEE ha aprobado, la Directriz del Consejo 89/48/CEE, de 21 de diciembre de 1988, relativa al sistema general de reconocimiento de títulos de enseñanza superior que sancionan formaciones profesionales de una duración mínima de tres años.

¹⁰²Han de cumplir los siguientes requisitos:

- a) Las personas físicas que realicen la actividad de auditoría, en nombre de la sociedad, han de cumplir los requisitos necesarios para estar habilitadas como auditores a su vez.
- b) La mayoría de los derechos de voto de la sociedad han de ser poseídos por personas físicas o jurídicas que puedan poseer habilitación.
- c) La mayoría de los miembros de los órganos de administración y dirección de las sociedades de auditoría deben, a su vez, cumplir los requisitos para ser habilitados.

distintas legislaciones de los Estados miembros.¹⁰³

Propuesta de Decimotercera Directriz, se refiere a las Ofertas Públicas de Adquisición (OPA) cuyo texto inicial fue presentado por la Comisión al Consejo el 19 de enero de 1989, tramitándose actualmente la propuesta modificada el 14 de septiembre de 1990 (COM (90) 416, J.O des Communautés Européennes, N° C240, de 26-9-90).

2.3.2.- La auditoría e información contable en la regulación del mercado de valores en la normativa contable.

La segunda gran vertiente de la armonización comunitaria es la relativa al Derecho Bursátil, ámbito que tiene una clara relación con la información contable, siendo las disposiciones publicadas las siguientes:

- Directriz 79/279 (J.O. núm 66, de 16-3-79), dirigida a coordinar las condiciones de admisión de valores mobiliarios a cotización oficial.
- Directriz 80/390 (J.O. núm L 100, de 17-4-80), relativa a la coordinación de las condiciones de preparación, control y difusión del folleto a publicar para la admisión de valores mobiliarios a cotización oficial.
- Directriz 82/121 (J.O. núm L 48, de 20-2-82), relativa a la información periódica (semestral) a publicar por las sociedades cuyas acciones estén admitidas a cotización oficial.

La normativa contable dirigida a este tipo de sociedades se inscribe dentro del marco comunitario general, pero establece unas exigencias informativas más elevadas

¹⁰³Véase CRISOLI, A., *Las sociedades de un solo socio*. Traducción de GONZALEZ IBORRA, A. Ed. Revista de Derecho Privado. Madrid 1976.

Dicha monografía, aunque actualmente desfasada, es interesante su consulta por la profundidad con que aborda el tema.

para este tipo de sociedades,¹⁰⁴ tanto por las informaciones relativas a los títulos, como las correspondientes a las entidades emisoras se proporcionan en diferentes momentos de la vida de la sociedad y fundamentalmente, en los siguientes:

Admisión de los valores mobiliarios a la cotización oficial de una Bolsa de Valores, para lo cual debe que cumplir determinados requisitos de admisión, y en especial, la publicación de una nota informativa o prospecto, conteniendo los datos necesarios para que los inversores y sus consejeros financieros puedan formar un juicio fundamentado acerca del patrimonio, la situación financiera, los resultados y las perspectivas de la entidad emisora, así como los derechos inherentes a los valores mobiliarios.

Ofertas Públicas de suscripción o de venta de valores mobiliarios, que darán lugar al establecimiento y publicación de un prospecto de características informativas similares al de admisión a la cotización oficial.

Informes periódicos, constituidos por las cuentas anuales y el informe semestral. Las cuentas anuales y la Memoria de Gestión deberán ser elaboradas por la empresa desde el momento en que se admiten a cotización oficial sus títulos, de acuerdo con la Cuarta Directriz de la CEE. Por otra parte, si la Directriz sobre información periódica resulta finalmente aprobada, las sociedades cuyas acciones hayan sido admitidas a cotización oficial en una bolsa de Valores deberán publicar cada ejercicio un informe relativo a la actividad desarrollada en el primer semestre de dicho ejercicio.

La información contable se presenta especialmente útil para la consecución de la transparencia del mercado en lo relativo a las características de las entidades emisoras, en particular su patrimonio, situación financiera, resultados y perspectivas.

¹⁰⁴Véase MONTESINOS JULVE, V., *Organismos Internacionales...* Op. Cit. p. 86.

2.3.3.- Los estados financieros de los Establecimientos de Crédito.

La Comunidad Económica Europea, continuando con su propósito de armonizar los derechos de los Estados miembros, y en el marco de su propósito favorecedor de la libre circulación de capitales, ha emprendido la publicación de un conjunto de directrices del Derecho bancario, que regulan la actividad general de las Entidades de Crédito, iniciándose con dos disposiciones tendentes a asegurar la libertad de establecimiento y prestación de servicios y la obligada coordinación de las legislaciones concurrentes.

La primera, la **Directriz 73/183, de 28 de junio (JO núm L 194, del 16 de julio)**, se ocupa de la supresión de restricciones a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios en materia de actividades no asalariadas de bancos y otros establecimientos.

La segunda, la **Directriz 77/80/CEE, de 12 de diciembre**, se ocupa de la coordinación de las legislaciones de los Estados miembros en relación con el acceso a la actividad de los establecimientos de crédito.

Con posterioridad, la comunidad ha iniciado la coordinación de la normativa referente a la información financiera, promulgándose hasta el momento las siguientes directrices:

- La **Directriz 83/350, de 13 de junio (JO núm L 193, de 18 de julio)**, relativa al control de los Establecimientos de Crédito sobre una base consolidada.

- La **Directriz 86/635, de 8 de diciembre (JO núm L 372, del 31 de noviembre)**, relativa a las cuentas anuales, adapta la cuarta y la séptima directrices a este tipo de entidades, ocupándose especialmente de los modelos de cuentas anuales individuales y consolidadas y de los criterios de valoración aplicables a sus partidas.

2.4.- La armonización regional privada.

Bajo esta expresión de armonización regional privada incluyo la normalización efectuada por organizaciones profesionales, englobando a países de una área geográfica similar, cuya posible eficacia descansa en la aceptación que les prestan sus miembros.

2.4.1.- La Unión Europea de Expertos Contables (UEC).

La UEC se constituyó en París el 16 de noviembre de 1951, fundándola la Unión de varias instituciones profesionales pertenecientes a países europeos,¹⁰⁵ que han aportado una importante contribución hacia la construcción de una profesión contable europea. De este modo, a lo largo de sus 35 años de existencia¹⁰⁶, sus comisiones de trabajo, integradas por profesionales de todos los colegios miembros, han elaborado recomendaciones, publicado estudios y trabajos del máximo interés, cuya utilización en la práctica profesional ha sido incluida, unas veces entre las normas de obligado cumplimiento exigidas a sus colegiados por cada instituto, y otras veces, divulgadas entre ellos como guías valiosas para el quehacer profesional, siempre con la finalidad de armonizar las prácticas profesionales y de favorecer la cooperación para su mejoramiento, en el seno de la propia UEC.¹⁰⁷

¹⁰⁵Como fundadores aparecen las organizaciones profesionales de Alemania, Austria, Bélgica, España, Francia, Holanda, Italia, Luxemburgo, Portugal y Suiza. A ellos hay que unir las incorporaciones posteriores de Chipre, Dinamarca, Finlandia, Gran Bretaña e Irlanda (figuran como un único país), Grecia, Islandia, Malta, Mónaco y Noruega.

¹⁰⁶Se puede ver al respecto MARIN-MEDINA, J., *La UEC. Unión Europea de Expertos Contables Económicos y Financieros: 1951/1982, datos para un balance.* En REFC. Vol. XI. Núm 38-39. pp. 577-596.

¹⁰⁷CASTRO NAVARRA, E., *La Federación Europea de Expertos Contables: Expectativa Europea.* En Auditoría y Contabilidad en la Comunidad Europea. VIII Congreso Nacional de Censores Jurados de Cuentas de España. (Madrid, noviembre 1987). p. 485.

Entre sus objetivos figuran el conseguir una efectiva coordinación de las organizaciones profesionales europeas y la búsqueda de los sistemas prácticos más racionales y más eficaces.¹⁰⁸

La estructura¹⁰⁹ de la institución descansa en: presidente (asistido por un secretario general, comité ejecutivo y asamblea de delegados, órgano soberano de la Unión. Además, la organización inicial contempló la constitución de un buen número de comisiones de trabajo, clasificadas en tres áreas: de estudios científicos y técnicos, de acción profesional y de publicaciones. No obstante, la asamblea reunida en Florencia en 1976 decidió transformar la comisión encargada de la elaboración de los diferentes proyectos de recomendaciones en dicha área, en el Comité UEC de Recomendaciones sobre Auditoría contable, a la vez que las restantes comisiones se integraban en una sola Comisión de Técnicas e Investigación. Solamente quedaron fuera de esta absorción la Comisión de Formación y Perfeccionamiento profesionales, la Comisión de Deontología y la Comisión de Terminología. A partir de finales de los años 70 emprendió la emisión de recomendaciones a través de cuatro comités:

- Ética profesional.
- Auditoría.

¹⁰⁸El art. 2 de los Estatutos de la unión señala que los objetivos son:

- a) Facilitar los intercambios de puntos de vista entre los expertos contables, económicos y financieros sobre los problemas relacionados con su competencia.
- b) Promover los progresos de los métodos de gestión de empresas y, en especial, de la técnica y de la revisión contables, esforzándose en buscar las prácticas más racionales y las eficaces.
- c) Comparar los métodos nacionales de formación profesional y de acceso a la profesión, con vistas a la cooperación europea.
- d) Examinar las condiciones en las que los expertos contables, económicos y financieros pueden ser admitidos para ejercer, permanentemente u ocasionalmente, su profesión o mandato en un país europeo extranjero.
- e) Estudiar los principios deontológicos a guardar por los expertos contables, económicos y financieros de los diferentes países europeos en el ejercicio de su profesión.
- f) Establecer y mantener relaciones con los organismos de cooperación supranacional cuyas actividades afecten a la profesión.
- g) Y más generalmente, tomar iniciativas tendentes a crear un espíritu de solidaridad entre los expertos contables, económicos y financieros de los países europeos y a trabajar en común para la mejora de las condiciones y de los métodos de su labor.

¹⁰⁹REYDEL, A., *La Unión Europea de Expertos Contables, Económicos y Financieros*. En RTICJC. Núm 2. Julio-Diciembre 1977.

- Técnicas e investigación, y
- Formación profesional continuada.

De entre todos los documentos emitidos, sin duda de los más interesantes son los correspondientes al Comité de Auditoría¹¹⁰, aunque también produjeron documentos de interés la Comisión de ética¹¹¹ y la Comisión de Técnicas e Investigación¹¹².

Al finalizar el año 1986, la UEC se ha fusionado con el Grupo de Estudios de Expertos contables de la CEE (de la que me ocupo en el próximo epígrafe),

-
- ¹¹⁰Recomendaciones de la UEC sobre auditoría. Prefacio (diciembre 1980).
- 1.- Objetivo y alcance de la censura de cuentas anuales (marzo 1978).
 - 2.- La utilización del trabajo de otro censor. (marzo 1978).
 - 3.- Los papeles de trabajo del censor. (marzo 1978).
 - 4.- La censura y el principio de gestión continuada (marzo 1978).
 - 5.- La censura de las operaciones en divisas de los establecimientos de crédito (septiembre 1978).
 - 6.- Control de calidad de la censura (septiembre 1978).
 - 7.- Efectos de la existencia de auditoría interna sobre amplitud del examen del censor independiente. (diciembre 1980).
 - 8.- El informe de censura (mayo 1981).
 - 9.- Examen, por el censor independiente, de los estados intermedios de una empresa (enero 1982).
 - 10- Presencia del censor en el inventario físico (mayo 1982).
 - 11- Las declaraciones de la dirección al censor (mayo 1982).
 - 12- La detección de fraudes en el marco de la censura de cuentas anuales (octubre 1982).
 - 13- Procedimientos de censura relativos a los hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio (diciembre 1982).
 - 14- Aspectos particulares de la censura de cuentas anuales en las empresas de pequeña dimensión (julio 1983).
 - 15- Procedimientos de confirmación de saldos deudores en el marco de la auditoría (diciembre 1983).
 - 16- La inclusión de las cifras comparativas del ejercicio precedente en la auditoría de las cuentas anuales (diciembre 1983).
 - 17- Procedimientos para auditoría de las contingencias contables (diciembre 1983).
 - 18- Examen del informe de gestión (diciembre 1984).
 - 19- Auditoría de las inversiones financieras (noviembre 1985).
 - 20- Consideraciones especiales relativas a la auditoría de los estados financieros consolidados.
- Véanse en GONZALO ANGULO, J.A y TUA PEREDA, J., *Normas y Recomendaciones ...* . Vol. II (c). Repertorio Internacional. Op. Cit.

¹¹¹El Comité se centró, tras elaborar una regla básica en 1975, conteniendo un conjunto de reglas esenciales de conducta, en desarrollar algunas de ellas, como la independencia y la publicidad.

¹¹²La Comisión de Técnicas e Investigación realizó tres informes o publicaciones; dos de ellos tienen que ver con el contrato de actuación del auditor (misión legal y misión particular) y otro es la Recomendación sobre los procedimientos a seguir por el censor en cuanto a la valoración de empresas.

constituyendo la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE).

2.4.2.- El Grupo de Estudios de Expertos de la CEE.

Su antecedente inmediato fue el Grupo de Trabajo de la CEE creado en 1958 en el seno de la UEC, aunque con un funcionamiento independiente. En 1961, este Grupo de Trabajo se constituyó en Grupo de Estudios de los Expertos Contables de la CEE, con el fin de hacer llegar a la Comisión de la CEE, como órgano de consulta, sus dictámenes relativos a las directivas destinadas a armonizar las legislaciones nacionales internas de los países comunitarios¹¹³, aprobándose su reglamento de funcionamiento en 1972, coincidiendo con la primera ampliación del Mercado Común.

En su estructura estaban representados todos los miembros de la CEE a través de sus instituciones profesionales, admitiéndose delegados observadores de países no comunitarios.

La misión del Grupo fue atender las demandas de colaboración solicitada por las autoridades de la CEE, en forma de dictámenes, observaciones e incluso con la participación en la preparación de borradores de proposiciones.

Por último, reiterándose sobre lo dicho en el apartado anterior, el Grupo de Estudios de Expertos de la CEE se ha fusionado con la UEC en 1986, constituyendo la FEE.

2.4.3.- La Federación de Expertos Contables (FEE).

La FEE se creó en Lausana el 29 de octubre de 1986¹¹⁴, en las V Jornadas

¹¹³CASTRO NAVARRA, E., *La Federación Europea...* Op. Cit. p. 487.

¹¹⁴La FEE tiene su sede en Bruselas, e inició su vida oficial el 1 de enero de 1987.

de Estudios de la UEC, por todas las instituciones profesionales miembros de la UEC y las que constituían el Grupo de Estudios de Expertos Contables de la CEE, cuyos dos organismos se disolvieron en la misma fecha, pero su metodología y el esfuerzo acumulado, junto con la terminación de las tareas en curso en el momento de su disolución, han permitido a la Federación reemprender la marcha y sobre todo contar con unos equipos humanos ya habituados a la cooperación internacional.

La primera Convención se celebró los días 17, 18, y 19 de octubre en el Palacio de Congresos de Bruselas, siendo el objetivo profundizar en el conocimiento de las organizaciones profesionales de auditores y expertos contables en toda Europa Occidental. Como consecuencia de dicha reunión, se publicó una obra, que lleva por título *Mieux connaître les Organisations Membres du FEE. (Bruselas, 1989)*, en la que se expone una información sobre las organizaciones profesionales participantes.

La FEE es un organismo Internacional de Derecho Privado, formado por 34 corporaciones profesionales de auditores¹¹⁵ y expertos contables de 22 países europeos, que suponen algo más de 300.000 profesionales de la contabilidad y la auditoría, sin fines lucrativos, que tiene por objeto¹¹⁶:

- 1.- Promocionar y armonizar la práctica de la auditoría, en su sentido más amplio, en Europa, tanto en el sector público como en el privado.
- 2.- Promocionar la cooperación entre las corporaciones profesionales de

¹¹⁵En la FEE se establecen como condiciones de admisión, para la categoría de miembros ordinarios, que se trate de colegios profesionales y que cumplan los requisitos del art. 3.1.1. de los estatutos.

1.- Que se trate de las organizaciones profesionales fundadoras de la FEE, en tanto que ya pertenecían a la UEC y que reúnan, por tanto, las condiciones citadas de profesionalidad liberal, independencia, etc.

2.- Que, siendo originarios de un país europeo, se trate de organismos profesionales de expertos contables (incluidos aquéllos cuyos miembros ejercen actividades de especialización) con las cualificaciones profesionales, adecuadas, que sean admitidos por la Asamblea General; estos organismos serán reconocidos por la ley interna o deberán ser conocidos del público en general como organismos importantes, con buena fama y prestigio entre los profesionales expertos contables y a condición de que no se trate de organismos gubernamentales.

¹¹⁶FEDERACION DE EXPERTOS CONTABLES EUROPEOS (FEE), *Estatutos*. Ed. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid 1991. Art. núm 2.

auditoría en Europa, con relación a las cuestiones de interés común, tanto en el sector público como en el privado.

3.- Representar a la profesión contable europea en el ámbito internacional.

4.- Constituir el único organismo consultivo de la profesión de auditoría en Europa en relación con las autoridades de la CEE.

5.- Organizar la celebración periódica de congresos y seminarios para:

- Permitir a los miembros de la profesión de auditoría en Europa encontrarse dentro de un ámbito que les facilite la discusión y el intercambio de conocimientos e ideas a la profesión.
- Informar a los miembros de la profesión en Europa respecto a los avances que se puedan producir.

En el campo de la auditoría se ha juzgado más importante mantener una permanente actividad, para lo cual se ha constituido un grupo específico de trabajo (*Audit Steering Group*), dentro del Comité de Coordinación. La capacidad de irradiación de la auditoría hacia las demás manifestaciones de la profesión contable y el hecho de que su evolución sigue de cerca los movimientos internacionales de los capitales, conllevan un mayor grado de armonización internacional y justifican esta prioridad en la FEE, formada por los colegios profesionales europeos con mayor prestigio e implantación en este campo.¹¹⁷

Otros temas abordados se refieren a la formación continuada (siguiendo la línea marcada por el *UEC's Education and Professional Training Committee*), la deontología profesional y las relaciones con otras instituciones (especialmente el IFAC y el IASC).

Por último, sólo cabe decir que, en septiembre de 1990 el Comité de Coordinación se reunió para aprobar unos nuevos estatutos, aprobándose en

¹¹⁷CASTRO NAVARRA, E., *La Federación Europea...* Op. Cit. p. 493.

Asamblea General el 18 de diciembre de 1990. En los últimos tiempos, la actividad de los Comités y grupos de trabajo de la Federación ha sido muy intensa, como se puede constatar en los *Activity Report* de 1991, en el campo específico de la profesión, en sus actuaciones ante la normativa comunitaria en proceso de gestación, en sus contactos externos con organismos e instituciones diversas, y, en la organización y participación en conferencias y seminarios. ¹¹⁸

2.4.4.- El European Accounting Forum.

El 14 y 15 de enero de 1991 se celebró en Bruselas la primera reunión, compuesta por representantes de diversas corporaciones nacionales emisoras de normas contables y organismos tales como sindicatos, bolsas de valores, analistas financieros, académicos... Este organismo tiene carácter consultivo, y como fin primordial promueve la armonización contable en el marco de la CEE, para lo cual se han establecido las siguientes funciones ¹¹⁹:

- 1.- Aconsejar a la comisión Europea en su participación en el seno del IASC, incluyendo una opinión propia sobre las normas propuestas por este organismo.
- 2.- Opinar sobre cómo deben ser interpretadas las Directivas de la CEE.
- 3.- Crear unos fundamentos sólidos para la armonización contable en Europa y, en particular, explorar e identificar aquellas áreas donde la armonización puede ser beneficiosa y donde las necesidades y prácticas nacionales son tan divergentes que pueden dificultar especialmente dicha armonización.

¹¹⁸MARTINEZ GARCIA, F.J., *La regulación...* Op. Cit. p. 250.

¹¹⁹WORLD ACCOUNTING REPORT. Ed. Financial Times Business Information. Febrero 1991. pp. 1 y 2; véase en POCH y TORRES, R., *El Derecho Contable...* Op. Cit. p. 145.

2.4.5.- La Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC)¹²⁰.

La AIC se fundó en San Juan, Puerto Rico, el 17 de mayo de 1949¹²¹, fecha en la que se inauguró la Primera Conferencia Interamericana de Contabilidad¹²², en la que asistieron 168 delegados de catorce países¹²³, acordándose los siguientes

¹²⁰Me he permitido el uso de la abreviatura en lengua castellana, siguiendo a HERRERA, J.R., **La Asociación Interamericana de Contabilidad**. En *La Contabilidad en Iberoamérica*. Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas. Madrid 1989. p. 17. Pero hay otros autores también de lengua castellana que utilizan el idioma inglés. Véase TUA PEREDA, J., **Principios...** Op.Cit. p. 295; GONZALO ANGULO, J.A y TUA PEREDA, J., **Introducción...** Op.Cit. p. 121.

¹²¹Sedes y fechas de Conferencias Interamericanas de Contabilidad.

- I.- San Juan, Puerto Rico. (mayo 1949).
- II.- México, DF (noviembre 1951).
- III.- Sao Paulo, Brasil (noviembre 1954).
- IV.- Santiago, Chile. (noviembre 1957).
- V.- La Habana, Cuba. (pospuesta).
- VI.- Nueva York, EEUU (septiembre 1962).
- VII.- Mar de Plata, Argentina (noviembre 1965).
- VIII.- Caracas, Venezuela (agosto 1967).
- IX.- Bogotá, Colombia (octubre 1970).
- X.- Punta del Este, Uruguay (noviembre 1972).
- XI.- San Juan, Puerto Rico (septiembre 1974).
- XII.- Vancouver, Canadá. (mayo 1977).
- XIII.- Panamá, R. de P. (septiembre 1979).
- XIV.- Santiago, Chile (noviembre 1981).
- XV.- Rio de Janeiro, Brasil (septiembre 1983).
- XVI.- Miami, Florida, EEUU (agosto 1985).
- XVII.- Quito, Ecuador. (julio 1987).
- XVIII.- Asunción, Paraguay (septiembre 1989).

¹²²El creador de este organismo es el contador puertorriqueño de raíces venezolanas JUAN ANGEL GIL.

¹²³En la actualidad la AIC tiene como países miembros y organismos que la patrocinan los siguientes:

- Argentina: Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas; Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.
- Bolivia: Colegio de Profesionales en Ciencias Económicas de Bolivia.
- Brasil: Instituto Brasileiro de Contadores-IBRACON.
- Canadá: The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA).
- Chile: Colegio de Contadores de Chile, A.G.
- Colombia: Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia.
- Costa Rica: Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.
- Cuba en el exilio: Asociación de Contadores Públicos de Cuba en el exilio.
- Ecuador: Federación Nacional de Contadores de Ecuador.
- El Salvador: Asociación de Contadores Públicos de El Salvador.
- Estados Unidos: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).
- Guatemala: Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.
- Haití: Ordre Des Comptables Professionels Agrees D'Haiti.
- Honduras: Colegio de Peritos Mercantiles y Contadores Públicos de Honduras.
- México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Nicaragua: Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua.
- Panamá: Asociación de Contadores Públicos Autorizados de Panamá; Asociación de mujeres Contadoras de Panamá.
- Paraguay: Colegio de Contadores de Paraguay.
- Perú: Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú.
- Puerto Rico: Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Puerto Rico.

objetivos¹²⁴:

- 1.- Desarrollar la fraternidad entre los contadores públicos de América.**
- 2.- Establecer bases fundamentales como requisitos mínimos para ejercer la profesión de la contabilidad en América.**
- 3.- Estudiar y discutir las prácticas y procedimientos de la contabilidad en relación con el comercio.**
- 4.- Lograr la unificación de la terminología en la ciencia de la contabilidad.**
- 5.- Conseguir la unificación de los métodos de enseñanza.**
- 6.- Difundir la orientación técnica de la profesión de la contabilidad.**
- 7.- Organizar una Asociación Interamericana de Contabilidad con fines de reciprocidad de los profesionales de América.**

Estos objetivos se resumían en uno solo, de gran valor humano, *lograr superación profesional dentro de un sincero intercambio y fraternal convivencia.*

Los Estatutos de la AIC previeron su forma de gobierno de manera piramidal, con el flujo de poder de abajo hacia arriba. En primer término están los países miembros. Cada país nombra un delegado o representante ante la AIC. En los casos en que existen dos o más organismos profesionales en un país, se nombra un Comité de Coordinación Nacional de cuyo seno sale el nombramiento del delegado. La Asamblea de estos delegados, llamada Junta de Directores, representa la autoridad máxima de la Asociación y debe reunirse por lo menos una vez cada dos años, con motivo de la Conferencia Interamericana de Contabilidad.

En esta reunión bianual, los Directores eligen siete de sus miembros para conformar un comité Ejecutivo, el cual dirigirá el gobierno de la Asociación hasta la

- República Dominicana: Instituto de Contadores Públicos Autorizados de la República Dominicana.
- Uruguay: Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores del Uruguay.
- Venezuela: Asociación de Contadores de Venezuela.

¹²⁴HERRERA, J.R., *La Asociación Interamericana...* Op.Cit. p. 19.

próxima Asamblea. Este Comité se debe reunir por lo menos dos veces al año. El comité Ejecutivo elige a su vez un Presidente y Vicepresidente. Los miembros del Comité ejecutivo pueden ser reelegidos una vez. Pero los Estatutos no contemplan la reelección del Presidente¹²⁵, quien, una vez terminado su período, se convierte en el octavo miembro del próximo Comité Ejecutivo, sin voto.¹²⁶

La AIC mantiene seis comisiones técnicas permanentes: investigación contable, prácticas de auditoría, educación, sector gubernamental, administración y finanzas, ética, y ejercicio profesional, realizando un sinnúmero de actividades, tales como congresos, conferencias, simposios y seminarios, destacando, de forma sobresaliente, los mensajes del Presidente en su publicación *Boletín Interamericano* que se edita en español, inglés y portugués y en su *Revista Interamericana* publicada trimestralmente.

2.4.6.- Otras organizaciones regionales.

Entre las organizaciones regionales que continúan ejerciendo su actividad¹²⁷, merecen citarse las siguientes:

2.4.6.1. Confederation of Asian and Pacific Accountants (CAPA).

Constituida en 1976, al celebrarse en Hong Kc. la VIII Conferencia Asiática de Contabilidad, habiendo firmado su carta constitutiva dieciocho países del hemisferio oriental, aunque como muy bien señala MARIN-MEDINA,¹²⁸ en realidad este organismo excede los conceptos de regional y continental, pues en la CAPA se integran países tan diversos geográficamente, como el Líbano, Estados Unidos de

¹²⁵El Presidente de la AIC es miembro ex-oficio del Comité Ejecutivo de la IFAC.

¹²⁶HERRERA, J.R., *La Asociación Interamericana...* Op. Cit. p. 21.

¹²⁷Otras, como El grupo Internacional de Estudio de Contabilidad (AISG), se han disuelto.

¹²⁸MARIN MEDINA, J., *La armonización...* Op. Cit. p. 82.

América, Canadá, Filipinas y Nueva Zelanda.

El propósito es afrontar globalmente los problemas de contabilidad y auditoría, por lo que en cualquier caso, ya supone un éxito inicial haber logrado una CAPA en que se integran países tan diferentes cultural y lingüísticamente, y a la vez con una variada situación tecnológica y económica.

2.4.6.2. La Asociación de Naciones del Sudeste Asiático (ANASE).

Fundada en Tailandia el 11 de marzo de 1977 por cinco países (Filipinas, Indonesia, Malasia, Singapur, y Tailandia), entre los que se encuentran algunos integrados en la CAPA. Su propósito es emitir pronunciamientos de contabilidad y auditoría destinados a la armonización de principios y prácticas en su área de actuación,¹²⁹ que ya en la primera conferencia celebrada en Manila en 1978 hizo público un documento *Harmonization of accounting principles and standards*.

Según sus estatutos los fines de la ANASE serán:

- a) Reagrupar a los expertos contables de la zona en una organización capaz de promover la profesión en la región, al tiempo que concretar una filosofía de la ANASE en lo que concierne a la profesión contable.
- b) Dotar a los expertos contables de la asociación de los medios suficientes para establecer entre ellos relaciones más estrechas, y para cooperar y ayudarse mutuamente a nivel regional.
- c) Favorecer el desarrollo continuado de la profesión contable en la región mediante los esfuerzos comunes de los profesionales representados en la ANASE.
- d) Identificar y tratar los principales problemas que afectan a la profesión contable en la región de la ANASE, y formular propuestas para resolverlos.

¹²⁹CONSEIL REGIONAL DE AMIENS DE L'ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES, *Harmonisation comptable sur le plan international*. Information & Liaison. Núm 379. Febrero 1981.

2.4.6.3. El Consejo Africano de Contabilidad (OCAM).

Constituido en Argel en junio de 1979, con la finalidad de crear organismos de normalización y armonización contable en los países africanos, se reunieron las representaciones de expertos contables y de entidades gubernamentales de veintitrés países miembros de la Organización de la Unidad Africana (OUA) y crearon la OCAM, con sede en Kinshasa (Zaire), y cuyos objetivos fundacionales fueron los de:

- a) Contribuir a la creación de organismos de normalización contable en los países africanos.
- b) Promover y ejecutar todos los estudios precisos en el dominio de la normalización contable.
- c) Desarrollar acciones en favor de la formación y el perfeccionamiento en las disciplinas y prácticas contables.
- d) Iniciar investigaciones propias en los dominios de la contabilidad y disciplinas afines.
- e) Promover el desarrollo de la enseñanza de la contabilidad y disciplinas que se le refieren.
- f) Asegurar la publicación, la traducción y la difusión de bibliografía contable de autores africanos.
- g) Favorecer los contactos regulares entre los miembros de OCAM.
- h) Efectuar consultas y cambios de pareceres entre especialistas y profesionales africanos.
- j) Establecer relaciones con las instancias internacionales y con las organizaciones de otros países cuyos trabajos y actividades tengan incidencia con OCAM.
- k) Promover la armonización contable para favorecer la circulación de la información de gestión en el ámbito del continente africano.

La tarea más sobresaliente del OCAM es desarrollar sobre las bases establecidas en 1985, el *Sistema Contable Africano de Referencia (SCAR)*.

2.4.6.4. Accounting Bodies of West Africa (ABWA).

La Asociación de Corporaciones de Contabilidad de Africa Occidental, fue fundada en Nigeria en 1982, y constituye un organismo subregional de la IFAC, siendo su primer congreso en 1986 en Abekuta (Nigeria).

La ABWA está formada por institutos profesionales contables de Ghana, Nigeria, Sierra Leona, Liberia, Senegal y Gambia, siendo su finalidad fundamental, la de vitalizar el desarrollo económico de la región a través de la modernización de los sistemas de la administración financiera, bajo las pautas y consejo de la IFAC.

Los fines de la Asociación son:

- Desarrollar la profesión contable en Africa Occidental.**
- Crear un foro regional para encuentros de profesionales, en que puedan intercambiar ideas y experiencias.**
- Adaptar, en lo posible, la normativa y criterio de la IFAC en Africa Occidental.**

CAPITULO II:

LA AUDITORIA EN LOS PAISES CON MAYOR IMPLANTACION.

Quiero empezar este segundo capítulo, justificando su inclusión, recordando las palabras y haciéndolas mías del gran jurista y profesor BLANCO CAMPAÑA,¹³⁰ que señalaba que en general, la exposición y estudio de los derechos extranjeros tiene especial utilidad en materia de Derecho Mercantil, pues es notoria la comunicabilidad entre las diversas legislaciones en esta rama del Derecho. Pero además las normas contables en lo que tiene de construcción legislativa (en particular, sus efectos) y de vocación a la uniformidad internacional, permiten -y en ocasiones, requieren- utilizar los resultados de la doctrina y experiencia extranjera.

Sigue diciendo que se trata con ello de desentrañar y contrastar nuestra normativa interna, que es, en última instancia, la labor final del jurista español. Mas, aunque ello se traduzca a nivel de problemas concretos, la tarea requiere la visión global que facilita el estudio, siquiera sea breve, de los tradicionalmente denominados sistemas, lo que supone la introducción de un nuevo elemento de juicio en el conjunto del análisis efectuado por el jurista conforme el canon de pluralismo metodológico.

¹³⁰BLANCO CAMPAÑA, J., Régimen jurídico de la contabilidad de los empresarios. Madrid 1980. p. 72.

1.- PAISES MIEMBROS DE LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA.

1.1.- Alemania.

Alemania, unificada en 1990¹³¹, tras la obligada fragmentación que sufrió desde el fin de la Segunda Guerra Mundial¹³², es un importante miembro de la CEE y uno de los países más potentes económicamente a escala mundial. Por su extensión, de algo más de trescientos cincuenta mil Kilómetros cuadrados, ocupa el tercer lugar comunitario, mientras que su población (más de setenta y nueve millones de habitantes) la sitúa, en cambio, en el primero¹³³.

La influencia que está teniendo en la legislación de la CEE la experiencia alemana, es señalada por JANSEN,¹³⁴ cuando dice que se debe dado que, ya en 1931 con la reforma del Código de Comercio de 19 de septiembre, por la grave crisis económico-financiera, el gobierno adoptó la obligatoriedad de la auditoría de cuentas para las sociedades anónimas a cargo de auditores independientes *Wirtschaftsprüfer (WP)*¹³⁵, y su vez, como consecuencia de ello, el 15 de febrero de 1932 se fundó

¹³¹La materialización supuso un complejo proceso que se inició en 1989 con el acto simbólico de derribar partes del muro que había dividido a Berlín en dos zonas. Posteriormente, se acordó para el 1 de julio de 1990 la unidad monetaria, económica y social entre las dos Alemanias como paso previo a la unificación política que se realizó el 3 de octubre del mismo año.

¹³²Alemania, ya fue fraccionada después del hundimiento del Imperio creado por Carlo Magno, en gran número de reinos, condados y ducados, no conquistando su unidad política hasta que en 1871 el Príncipe Von Bismarck consiguió que en Versalles se proclamase el primer Emperador del Nuevo Reich alemán al Rey de Prusia.

¹³³INSTITUTO GALLACH, *Geografía ... Op. Cit.* Núm. 4. p. 634.

¹³⁴JANSSEN, F.C., *Les incidences de la 4ème Directive Européenne en la République Fédérale d'Allemagne*. Revue Française de Comptabilité. Novembre 1982, núm 130. pp. 487-493; NIEHUS, R., *Principaux effets de la mise en application de la 4ème Directive en RFA*. Revue Française de Comptabilité. Juin 1980, núm 104. pp. 318-320.

¹³⁵WALTER WOLFRAST., *Der Wirtschaft und Steuerberater*, Deutscher Betriebswirt-Verlag. Berlin 1948.

el Institut der Wirtschaftsprüfer (IWP), derivado de su antecesor el Institut für Pflichtprüfung und Treuhandswesen.

La primera norma que ha regido la auditoría fue el Código de Comercio de 1897 (HGB), que establece un consejo de vigilancia de nula trascendencia, ya que no es más que un órgano interno de control de la Sociedad, elegido por los accionistas para proteger sus intereses contra posibles abusos del Consejo de Administración. Y aunque la Ley exige responsabilidad a los miembros del Consejo de Vigilancia por el incumplimiento de su función (art. 249 del HGB, y art. 99 de la Aktiengesetz), como resulta que son elegidos por los mismos accionistas que otorgan sus votos a los consejeros, la función inspectora del Consejo de Vigilancia no ha sufrido los efectos que se esperaban.¹³⁶

A mayor abundamiento, el HGB establecía la revisión de cuentas con carácter facultativo (art. 266).¹³⁷

En segundo lugar hay que mencionar la Ley de emergencia de 19 de septiembre de 1931, que establecía la obligatoriedad de la auditoría de Cuentas en los cierres del ejercicio y en la fundación (art. 262, a), la capacidad e incompatibilidad de los auditores (art. 262 c), nombramiento (art. 262 b), función (art. 262 a.2), informe (art. 262 e) y responsabilidad (art. 262.g).

Tras la conquista del poder por el partido obrero nacional-socialista en 1933, fue causa de profundas transformaciones en el campo económico y en la esfera

¹³⁶ICJCE., *La Censura de Cuentas y los Institutos de Censores*. Madrid. p. 150.

¹³⁷Para mayor profundidad véase SOLUS, *Les réviseurs, organe de controle dans les sociétés par actions au Droit Allemand*. ADC 1923. pp. 308-324.

jurídica¹³⁸, promulgándose la ley de acciones de 1937, que incide sobre la revisión del proceso fundacional y la revisión del cierre del ejercicio.

Acabada la segunda guerra mundial y con la derrota militar de los nazis, se produjo en Alemania una inflación de tal magnitud que obligó a los aliados occidentales a sustituir el antiguo marco (reichmark) por una nueva divisa (Deutsche Mark), y para ello, fue preciso promulgar diversas disposiciones para transformar las cuentas *Reichmark* en cuentas *Deutsche Mark*, y ajustar los capitales sociales a la nueva situación que se había creado en las empresas por la conversión de divisas, recibiendo estas disposiciones el nombre colectivo de *Umstellungsgesetze*¹³⁹.

Más tarde aparece la Ley del 24 de julio de 1961 que viene a confirmar las tendencias anteriores, estableciendo un auténtico y verdadero status de la profesión de los auditores, agrupando a todos los auditores en dos institutos, que a su vez agrupan a los colegios profesionales de cada región, encargándose de la vigilancia de las actividades profesionales de sus miembros, protegiendo sus intereses profesionales, aconsejando sobre las cuestiones profesionales y de ética, y estando autorizados para la emisión de reglas sobre el ejercicio de la profesión y la enseñanza de los futuros miembros. Y la Ley de 6 de septiembre de 1965 en el que se produce un traspaso de competencias de la junta de accionistas al consejo de vigilancia, de

¹³⁸En este sentido, la ley de Transformación de Sociedades de capital, de 5 de julio de 1934, intenta facilitar la transformación de las formas anónimas de capital en formas de responsabilidad propia del empresario; la ley de Disolución y Extinción de Sociedades y Asociaciones de 9 de agosto de 1934, se dispone que las sociedades capitalistas se tengan por disueltas, en el caso de que la solicitud de apertura del procedimiento de concurso haya tenido que ser rechazada por falta de masa; la ley de 30 de octubre de 1934 tiende a procurar que la situación económica de las Asociaciones inscritas sea vigilada con mayor rigor; la ley de 2 de noviembre de 1934 modifica las facultades de vigilancia sobre las Empresas de seguros.

¹³⁹Las dos disposiciones más interesantes para el tema de la auditoría son la Ley sobre el balance de apertura en marcos alemanes y fijación de capital de 21 de agosto de 1949 y la décimo-séptima ordenanza para la ejecución de la ley de Transformación (Balance de cierre en Reichmark y año económico), promulgada en 1 de marzo de 1949. Ambas disposiciones van encaminadas a atribuir el reconocimiento público por las nuevas autoridades alemanas de las funciones de los *Wirtschaftsprüfer* y los *Vereidigte Buchprüfer*. Véase para estudio detallado a MSILICKE, HEINZ., *D-Markbilanzen, Kapitalumstellung, Usternnehmensgestaltung. Kommentar zum D-Markbilanzgesetz*. Verlag für Rechtswissenschaft. Berlin y Frankfurt, 1949.

manera que éste último tiene poder para aprobar, en primera instancia, la gestión efectuada por los administradores y la rendición de cuentas de éstos. A su vez, los miembros del consejo de administración son elegidos por el consejo de vigilancia, para un período mínimo de cinco años. El consejo de vigilancia tiene miembros elegidos por la asamblea, que representan a ésta, y los demás están elegidos por el personal de la empresa y representan a este colectivo¹⁴⁰

La situación tras la entrada en vigor de la Ley de adaptación a las Directivas de la CEE¹⁴¹, no ha traído consigo ninguna modificación fundamental en el funcionamiento de la auditoría tras la incorporación de la Octava Directiva, pero ha supuesto como señala ARANA GONDRA,¹⁴² que, junto a la profesión de *Wirtschaftsprüfer (WP)*, (auditor de cuentas), se añadiera una segunda y nueva profesión, la de *vereidigten Buchprüfers (VPB)* (revisores contables). La situación de la profesión en la actualidad está encabezada por el *Wirtschaftsprüferkammer (WPK)*, organismo profesional de derecho público supervisado por el Ministerio de Economía.¹⁴³ Todos los WP deben estar afiliados obligatoriamente a la WPK, que se

¹⁴⁰MADARIAGA GOROCICA, J.Mª., *La auditoría de Cuentas en la empresa Española*. Ed. Deusto. S.A. 1991. p. 166.

¹⁴¹La implantación de las Directivas en materia de Sociedades por Alemania es la siguiente:

- 1ª Directiva: 15 de agosto de 1969.
- 2ª Directiva: 13 de diciembre de 1978.
- 3ª Directiva: 25 de octubre de 1982.
- 4ª Directiva: 19 de diciembre de 1985.
- 6ª Directiva: La legislación nacional impide la división de sociedades, por ello la 6ª Directiva no es aplicable en Alemania.
- 7ª Directiva: 19 de diciembre de 1985.
- 8ª Directiva: 19 de diciembre de 1985.

¹⁴²ARANA GONDRA, F.J., *Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Corporación profesional de auditores*. ED. ICJCE. Madrid 1992. p. 43.

¹⁴³NIEHUS, R. J., *La organización de la profesión de experto contable (auditor) en la República Federal de Alemania*. Artículo traducido por Eugène Pevenage, y tomado de la revista *L'expert Comptable Belge*. (Enero, 1989, p.21-24). En Español Revista Técnica ICJCE. Núm 19. 1989. p. 44

Rudolf J. Niehus es el Presidente de Administración del IDW.

Dice el autor que las tareas esenciales del WPK son las siguientes:

- Ejercer el control de la profesión.
- Llevar un registro de los miembros, siendo este registro público y susceptible de ser consultado por cualquier persona interesada.
- La WPK desempeña una función de control respecto a todas las cuestiones relativas a la profesión, incluidas las cuestiones disciplinarias.
 - a) Control profesional: de conformidad con los acuerdos tomados

encarga de la administración de la profesión. Sin embargo, la profesión está representada por el *Institut des Wirtschaftsprüfer (IDW)* que es una asociación de derecho civil a la que pertenecen voluntariamente los WP. Los miembros de este instituto han de ejercer, obligatoriamente la profesión de WP a título exclusivo, encomendándoles los estatutos las tareas de representar los intereses de los WP y controlar el ejercicio de la profesión.¹⁴⁴ El IWP publica una revista profesional que aparece dos veces al mes, *Die Wirtschaftsprüfung* (peritaje contable), así como una revista mensual *Fachnachrichten* (Noticias de la profesión). El IWP está igual que la WPK representado en los distintos Länder (estados regionales) de conformidad con la estructura federalista de Alemania y esto a través de sus distintas federaciones. a nivel Internacional el IWP participa en las actividades de la FEE, así como en las del IASC y representa igualmente a la WPK en el seno de la IFAC.¹⁴⁵

Tanto los expertos WP como VPB, están habilitados para llevar a cabo la auditoría de cuentas anuales. No obstante, entre ambos existen diferencias importantes, tanto en cualificación como en el propio ejercicio de la profesión. Los expertos VPB¹⁴⁶ deben pasar unas pruebas de admisión y unos exámenes de más

conjuntamente con el Instituto de los Auditores, el control de la profesión es ejercido por las WPK.

b) Disciplina profesional: en caso de infracción a las reglas de la profesión por un miembro de la misma, la WPK, tien facultad para realizar, según el caso, de una advertencia o una amonestación.

- En caso de falta grave, la WPK puede iniciar una acción judicial. Las penas pueden alcanzar los 20.000 D.M y son susceptibles de originar la exclusión de la profesión.

- La WPK desempeña una función de mediador en los conflictos entre miembros de la profesión. En la práctica este papel tiene una importancia menor.

- La WPK asume la responsabilidad de las suspensión de sus miembros.

- La WPK representa los intereses de la profesión...

¹⁴⁴GARCIA BENAOU, M^e A., *La auditoría en Europa. Adaptación de la VIII Directiva del Derecho de Sociedades*. Cuadernos del ICJCE. Núm 6. 1992. p. 13.

¹⁴⁵NIEHUS, RUDOLF J., *La organización...* Op. Cit. p.46.

¹⁴⁶Las condiciones de reconocimiento de los VPB son los siguientes:

- ser asesor legalizado.

- estar en condiciones de justificar tres años de actividad en calidad de auditor de cuentas anuales o haber ejercido durante, por los menos, quince años la función de asesor fiscal.

Se puede llegar, también a VPB superando un examen escrito y otro oral.

bajo nivel que los WP.¹⁴⁷ Por otra parte, la posibilidad de actuación de los VPB se limita a las auditorías voluntarias y a la auditoría obligatoria de empresas medianas,¹⁴⁸ debiendo llevarse a cabo el control legal de las empresas grandes por parte de los WP. Además, en cuanto a la publicidad y contenido, las empresas grandes deben publicar sus estados financieros, informe de gestión y distribución de resultados en la Gaceta Federal Alemana y tienen que inscribirlo en el Registro Mercantil local dentro de los 9 meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal.

Las condiciones exigidas para la habilitación de sociedades de auditorías, exige que los miembros de los órganos de dirección, los administradores o los asociados responsables sean auditores, pudiéndose constituir en sociedades anónimas, comanditarias, de responsabilidad limitada y colectivas.

Como en el resto de países de la CEE, Alemania ha notificado a la Comisión el documento legal de adaptación *Bilanzrichtliniengesetz von 19 dezember 1985 S.2355*, pero el objeto de la auditoría (art.316 ss) coincide básicamente con el contenido de la Ley de 1965, con algunos matices.¹⁴⁹

¹⁴⁷La calificación profesional de WP requiere haber cursado estudios universitarios. A continuación cinco años de prácticas, de los cuales cuatro han de cumplirse al servicio de un WP. El paso siguiente es la presentación a un examen que se compone de siete pruebas, cada una de cinco horas más un examen oral de dos horas, efectuado ante una Comisión del Ministerio de Asuntos Económicos de los Estados Federales.

No obstante alrededor del 15% de las plazas se está accediendo poseyendo la cualificación de VPB o bien 10 años de experiencia, exigiéndose cuatro años de experiencia en revisión contable, aunque dicho requisito puede omitirse en el caso de que el candidato posea una experiencia profesional de 15 años.

¹⁴⁸Los límites que delimitan cuando una empresa es considerada pequeña, mediana o grande son los siguientes (expresado en millones de marcos), debiendo cumplirse dos de ellos durante dos años consecutivos:

	Empresa pequeña	Empresa mediana	Empresa grande
Total activos	Hasta 3.9	de 3.9 a 15.5	+15.5
cifra negocios	Hasta 8	de 8 a 32	+32
Nº empleados	Hasta 50	de 51 a 250	+250

¹⁴⁹BROOKS & MERTIN, *New German Accounting legislation*. Dusseldorf. IDW-Verlag, GmbH. 1986.

Los auditores o sociedades de auditoría han de intervenir en la certificación de las cuentas de las siguientes sociedades¹⁵⁰:

- **Sociedades Anónimas y comanditarias por acciones y las que dependan de éstas.**
- **Las entidades financieras, sea cual sea su forma jurídica.**
- **Las compañías de seguro privado y las cajas de ahorro de construcción.**
- **Las cooperativas, con algunos matices de carácter especial.**
- **Las empresas públicas que no adopten la forma de sociedades anónimas.**
- **Las sociedades de inversión extranjeras que quieran colocar sus certificados.**
- **Otras empresas, siempre que su balance arroje un total de, al menos 124 millones de marcos, su cifra de ventas exceda de 250 millones de marcos o empleen a más de 5.000 personas.**

El auditor es nombrado por la asamblea general, antes de finalizar el ejercicio a auditar, y en el caso que no se hubiera realizado, el procedimiento será por vía judicial, el juez nombra auditor a petición del consejo de administración, del consejo de vigilancia o de un accionista. El período de duración es de un ejercicio renovable, siendo sus honorarios profesionales acordados entre las partes, al no haber unos honorarios fijados por la ley. La revocación puede realizarse ante la petición de un 10% del capital y dentro de las dos semanas siguientes contadas desde su elección. Con respecto al contenido del informe del auditor se establecen cuatro reglas nevadasas que exigen que debe hacerse mención de la no existencia de cambios negativos en el patrimonio, en la posición financiera y en los resultados, así como en la materialidad de las pérdidas¹⁵¹.

¹⁵⁰MADARIAGA GOROCICA, J.M., *La auditoría...* Op. Cit. p. 166.

¹⁵¹FORRESTER, D.A., *German Accounting Principles Applied. A Review Article.* Accounting and Business Research. Vol. 13, núm 51. Summer 1983. pp. 215-220.

Claramente expresa CERDA APARICIO,¹⁵² que el alcance del texto de la opinión del auditor ha cambiado de forma importante pues:

- No se exige hacer una referencia específica a la conformidad con la legislación.
- En lugar de referirse al informe anual, se hace una referencia más restrictiva al informe de gestión.
- En línea con la práctica anterior -al menos esto implica novedad- se requiere un comentario específico en la opinión sobre si existe peligro de llegar a impresiones falsas derivadas del contenido o finalidad de la opinión.
- Si no puede ser establecida una opinión, el razonamiento deberá ahora ser añadido a los estados financieros.

Por último, se prevé la responsabilidad civil si se produce una falta de sus funciones; la responsabilidad penal, ante situaciones de informe inexacto de los resultados de auditoría, y la utilización de información de la empresa auditada y acciones similares; la responsabilidad disciplinaria por posibles violaciones de las reglas profesionales, pudiendo variar la sanción, aviso, reprimenda, multa o exclusión de la profesión.

1.2.- Benelux.

El Benelux, unión económica compuesta por tres países limítrofes (Bélgica, Países Bajos y Luxemburgo), constituye una de las claves económicas de Europa. Tiene sus antecedentes en la Unión Económica Bélgica-Luxemburgo, creada en 1922 y en las convenciones de Oslo (1930) y de Ouchy (1932), proyectos no realizados por presiones de las grandes potencias europeas. A través de varias

¹⁵²CERDA APARICIO, J., *Adaptaciones a las legislaciones nacionales...* Op. Cit. p.325.

etapas, se fue estableciendo la abolición de los aranceles interiores y la creación de un arancel exterior común (en principio industrial, mucho más tarde agrícola), la liberación de los intercambios mediante la supresión de las cuotas y los controles de cambio, y la igualación de las políticas financieras y fiscales. En 1954, fue autorizada la libre circulación de capitales, y, en 1958, de todos los factores de producción.¹⁵³

1.2.1.- Bélgica.

Es un país con una extensión modesta, que apenas rebasa los treinta mil kilómetros cuadrados. Independiente desde 1830, anteriormente había pertenecido a España, Austria, Francia y Países Bajos, es, hoy en día, un país industrializado y con un alto nivel de vida, siendo su población de 9.858.000 habitantes. El país se halla dividido en dos mitades: al norte, viven los flamencos, de la lengua germánica y en el sur los valones, gente de lengua y cultura francesas. Esta dualidad étnica, que no sólo se ha mantenido, sino que se ha profundizado a lo largo del tiempo, constituye su característica fundamental, pero al mismo tiempo es la fuente de una importante problemática interna y la responsable de una cierta invertebración nacional. Tal vez, la disolución de las diferencias se perfila con la pertenencia a una estructura de mayor amplitud cultural, como sería la futura unión de la Europa comunitaria.¹⁵⁴

La adaptación a la octava directiva¹⁵⁵ se ha llevado a cabo mediante la Ley

¹⁵³INSTITUTO GALLACH, *Geografía...* Op.Cit. Núm 4. p. 596.

¹⁵⁴INSTITUTO GALLACH, *Geografía...* Op.Cit. Núm 4 p. 612.

¹⁵⁵La implantación del resto de las directivas en la legislación belga ha sido mediante la ley de 6 de marzo de 1973; la de 5 de diciembre de 1984; y la de 27 de marzo de 1990.

Los documentos legales de adaptación notificados a la Comisión son los siguientes:

- *Loi modifiant a loi deu 17 de juillet, relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises -1 er juillet 1983.*
- *Loi modifiant les ois, sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 de novembre 1935 du 5 decembre 1984.*
- *Arrêté royal portants exécution de la loi du 17 de juillet 1975, relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.*
- *Arrêté royal modifiant la loi du 17 de juillet 1975, relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises du 16 janvier 1986.*
- *Arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 8 octobre 1976, relatif aux*

del 21 de febrero de 1985¹⁵⁶, en el que se confirma el reconocimiento legal de la profesión de auditor.

Las funciones de los auditores serán la verificación y certificación con respecto a la exactitud y veracidad del documento contable, y debiendo intervenir en misiones especiales previstas en la ley como las aportaciones en especie, la conversión de obligaciones en acciones y la transformación de sociedades. En cualquier caso, la función del auditor puede ser también el análisis, por procedimientos de técnica contable,¹⁵⁷ de la situación y funcionamiento de las empresas, tanto desde el punto de vista de crédito, del rendimiento y de los riesgos a que están expuestas, como de las leyes que les son de aplicación.¹⁵⁸

En el momento de la entrada en vigor de la Directiva solamente los organismos de interés público y empresas con participación estatal, sociedades que reciban del público fondos reembolsables, holdings o sociedades de cartera, bancos, cajas de ahorro, compañías de seguro, ciertos organismos subvencionados y la laboratorios farmacéuticos debían recurrir al auditor, denominado *commissaire*, por tanto no existía

comptes annuels des entreprises -errata. 12 septembre 1983.

- Arrêté royal portant exécution de la loi du 17 juillet 1975, relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises -erratum 12 septembre 1983.

- Arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 8 octobre 1976, relatif aux comptes annuels des entreprises -errata, 12 septembre 1983.

¹⁵⁶El marco legal con anterioridad a la publicación de la ley de 21 de febrero de 1985 son:

- Ley de 1 de diciembre de 1953, que instituye la misión del *commissaire-réviseur*.

- Ley de 16 de marzo de 1954, sobre el control de ciertos organismos públicos.

- Leyes de 30 de junio de 1961 y 26 de julio de 1967, sobre el control de aportaciones en especie.

- Ley de 23 de julio de 1962, sobre emisión de obligaciones convertibles.

- Ley de 23 de febrero de 1967, sobre transformación de sociedades.

- Ley de 17 de julio de 1975, relativa a la contabilidad y a las cuentas anuales de las empresas bancarias, cajas de ahorro y otras instituciones financieras y empresas de seguros.

- Ley de 21 de febrero de 1985, en las que se confirma el reconocimiento legal de la profesión del auditor.

¹⁵⁷LEFEBVRE, CH.J.L., *Development of Belgian Accounting Standards within the European Economic Framework*. International Journal Accounting. 1981. pp. 103-132.

¹⁵⁸MADARIAGA GOROCICA, J.Mª., *La auditoría* Op. Cit. p. 173.

la obligación legal de la auditoría como prevé la octava directiva y que la legislación belga ya se ha adaptado como he señalado con anterioridad. La auditoría, en la actualidad, es obligatoria para todas las empresas de gran tamaño. Los límites que delimitan la dimensión de las empresas son: ventas superiores a los 145, activo total superior a 70 (en millones de francos belgas), y el número de empleados por encima de los 50. Sólo deben reunirse dos de dichos criterios. Resulta oportuno precisar aquí acerca de unas peculiaridades con respecto a la dimensión de las empresas que interesa destacar. De este modo si un grupo nacional o multinacional reúne las condiciones expresadas, las empresas individuales del grupo tienen que cumplir las exigencias de las empresas grandes. Además cualquier empresa que sobrepase los 100 empleados es considerada grande, tal y como se establece en el Real Decreto de 27 de noviembre de 1973.

El nombramiento de los auditores lo realiza la Junta General de accionistas entre los miembros del *Institut des Reviseurs d'Enterprises (IRE)*, por un periodo de tres años, renovables, no estando previsto por la Ley el nombramiento de suplentes. El auditor no puede ser revocado, ni puede dimitir, salvo causa justa. En cuanto a sus honorarios profesionales se realiza al principio de su mandato, por toda la duración del mismo y consiste en una cantidad fija establecida por la junta General, pudiéndose modificar cuando exista un acuerdo entre ambas partes.

En el informe del auditor se debe indicar con carácter específico los siguientes datos:

- La forma que los auditores han efectuado sus controles y la colaboración obtenida de los administradores.
- Si se lleva contabilidad y si las cuentas son establecidas de acuerdo a las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.
- Si, a su criterio, las cuentas dan una imagen fiel del patrimonio, de la

situación financiera y de los resultados de la sociedad, teniendo en cuenta las

disposiciones legales y reglamentarias, y si las justificaciones dadas en la memorias son las adecuadas.

- Si el informe de gestión comprende las informaciones exigidas por la ley y concuerda con las cuentas anuales.
- Si el reparto de beneficios propuesto a la Asamblea está de acuerdo con los estatutos y el derecho societario.
- Si han podido conocer las operaciones cerradas o las decisiones tomadas violando los estatutos o derecho societario. De esta información podrá hacerse caso omiso si su manifestación es susceptible de causar un perjuicio injustificado a la sociedad, especialmente si el Consejo de Administración tomó medidas para corregir la situación de ilegalidad creada.
- La opinión puede darse con o sin reservas, o ser rehusada.

La formación del auditor es continuada, ya que deben dedicar 80 horas cada 3 años a actividades que mejoren sus conocimientos profesionales. Al legislador no le debe parecer relevante la responsabilidad del auditor, ya que no está muy desarrollada, aunque responden ante la sociedad de las faltas cometidas en el cumplimiento de sus funciones, pudiéndose cubrir con un contrato de seguro. Respecto a la penal sería en el caso de no respetar el secreto profesional. La responsabilidad disciplinaria se plantea ante la falta de respeto a las reglas profesionales (ley 22 de julio de 1953 y reglamento disciplinario). Dichas penas son: aviso, reprensión, prohibición de aceptar ciertos trabajos o de continuar en ellos, suspensión por un período de tiempo inferior al año, o suspensión de la lista.

El Instituto de Expertos Contables (IEC)¹⁵⁹ creado en 1987 es por su porvenir

¹⁵⁹Esta organización dispone de un Reglamento de Régimen Interior, aprobado el 2 de marzo de 1989. Entre sus funciones destacan el controlar el acceso a la profesión, exigir la debida calidad de los trabajos profesionales, velar por el secreto profesional controlar el cumplimiento de la prohibición de publicidad, determinar las cuotas a pagar, exigir la independencia en las actuaciones, etc. Vease VAN DE WOESTYNE, R., *Le expert-comptable dans l'économie belge à l'aube du 21ème siècle*. En *L'Expert Comptable Belge*. Enero 1989. pp. 7 y ss. Traducción de PEVENAGE, en *Revista Técnica del ICJCE*. N° 20, año 1990. pp. 80 y ss.

y proximidad en el tiempo el que agrupa a la profesión auditora¹⁶⁰ tras la promulgación de la Ley de 21 de febrero de 1985, en la cual se coordina dos profesiones íntimamente ligadas: la del *réviseur de entreprises*, encargado del control legal de las cuentas, y la del *expert-comptable (auditor)*, encargado de la auditoría de cuentas.

El nuevo marco legal, que estructura la profesión del auditor, tiene como objetivo, no solamente la protección legítima de los intereses profesionales y prácticas de la organización contable y administrativa, sino también la protección de la colectividad en general. La distinción entre *réviseur de entreprises* y *expert-comptable* no se sitúa al nivel de las aptitudes y competencias, sino únicamente al nivel de las funciones respectivas confiadas a cada uno: la de *réviseur* está basada sobre la certificación de los estados financieros para la colectividad, mientras que la de *expert-comptable* está esencialmente centrada sobre la prestación de servicios competentes a las empresas.¹⁶¹

1.2.2.- Países Bajos.

Los Países Bajos o Nederland son llamados con frecuencia, aunque impropriamente, Holanda, que es el nombre de su región más importante. Constituyen un estado de poco más de 41.000 kilómetros cuadrados y una población de 14.529.430 habitantes, lo que le sitúa entre los miembros más pequeños territorialmente dentro de la CEF, sólo por delante de Luxemburgo y Bélgica,

¹⁶⁰Se pueden citar otros:

- La Cámara de Expertos Contables de Bélgica (1903).
- La Unión Profesional de Expertos Contables (191).
- El Colegio Profesional de Expertos Contables de Bélgica (1952).
- El Instituto de Revisores de Empresas (IRE) 1953.

Véase ICJCE., *La Censura de cuentas...*Op. Cit. pp. 219 y ss.

¹⁶¹MADARIAGA GOROCICA, J.Mª., *La auditoría...*Op. Cit. p. 174.

coparticipes en el Benelux.¹⁶²

Las primeras disposiciones sobre presentación de estados contables se remontan a 1922, creándose cuatro años más tarde la *Nederlands Unie van Accountants*, cuyos objetivos eran velar por el desarrollo y la regulación legal de la profesión de experto contable. El código de deberes profesionales de la profesión de accountant se remonta a 1909, modificándose en 1947.¹⁶³

El Código de Comercio de 16 de septiembre de 1928, ha sido modificado por dos leyes posteriores de 3 de mayo de 1971 y 6 de mayo de 1971, siendo asimismo complementadas por una legislación mercantil¹⁶⁴. Desde la perspectiva de la incidencia de adaptación a las directivas de la CEE¹⁶⁵ se ha llevado paulatinamente, aunque no se ha procedido a la armonización de la octava directiva.

¹⁶²INSTITUTO GALLACH, *Geografía...* Op. Cit. Núm. 4. p. 598.

¹⁶³KLAASSEN, J., *An Accounting Court: The Impact of the Enterprise Chamber on Financial Reporting in the Netherlands*. The Accounting Review. Abril 1980. pp. 327-341.

¹⁶⁴La legislación mercantil es la siguiente:

- Ley sobre compañías de seguros de vida, de 22 de diciembre de 1922.
- Ley sobre vigilancia de las entidades de crédito, de 18 de enero de 1952, modificada por la ley de 1970.
- Ley sobre compañías de seguros generales, de 23 de septiembre de 1964.
- Ley de modificación de los comités de empresa, de 28 de enero de 1971.
- Ley sobre los *registeraccountants*, de 28 de junio de 1962.
- Reglas para el ejercicio de la profesión de *registeraccountant*, de 28 de junio de 1962.

¹⁶⁵La adaptación se ha llevado a cabo mediante las siguientes leyes:

- 1ª Directiva: 29 de abril de 1971.
- 2ª Directiva: 15 de mayo de 1981.
- 3ª Directiva: 19 de enero de 1983.
- 4ª Directiva: 7, 22, y 23 de diciembre de 1983.
- 6ª Directiva: Su legislación nacional impide la división de sociedades, por ello no es aplicable.
- 7ª Directiva: 10 de noviembre de 1981.

Los documentos legales de adaptación notificados a la Comisión son los siguientes:

- *Wet van 7 de december 1983, houdende aanpassing van de wetgeving aan de vierde richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen inzake het venootschapsrecht.*
- *Besluit van 22 december 1983, houdende regels over de inhoud, de grenzen en de wijze van toepassing in de jaarrekening van activa tegen actuele waarde (Besluit waardering activa).*
- *Besluit van 23 december 1983, tot vaststelling van modelschema's voor de inrichting van jaarrekeningen (Besluit modellen jaarrekening).*

La obligación de la auditoría de las empresas se extiende a las siguientes:

- Las Sociedades Anónimas, que ya lo eran a partir de 1973.
- Establecimientos de crédito.
- Compañías de seguros.
- Cooperativas con activo mayor de 3 millones de florines.
- Sociedades limitadas.

La ley asigna la obligación de nombramiento a la junta general, aunque, en la práctica el nombramiento lo hace el consejo de vigilancia, teniendo que rendir cuentas a quien se las demande en las vías civil, penal, y profesional.

Sólo los auditores miembros del *Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA)*¹⁶⁶ pueden ser nombrados auditores; este organismo se rige por una ley de 28 de junio de 1962 que fue desarrollada en un estatuto de 6 de marzo de 1967, siendo en esa misma fecha la fusión del antiguo *Nederlands Instituut van Accountants (NIVA)*, cuya constitución se remonta al año 1895, con otras asociaciones más pequeñas. El NIVRA que es una institución pública con autonomía en las cuestiones financieras y para establecer sus propios reglamentos, tiene un comité de disciplina y otro de apelación, éste último compuesto por auditores de cuentas y jurisconsultos de los Tribunales Penales.

Por otra parte, desde 1972 existen los *Accountant-administratieconsulent (AA)* o experto contable consejero de la administración, organización de naturaleza de asociación de Derecho Privado protegida legalmente, siendo el organismo que agrupa a estos profesionales *Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten*.

¹⁶⁶KUTTSCHREUTER, Gerard., *L'organisation de la profession d'expert comptable aux Pays-Bas*. En *L'Expert Comptable Belge*. Enero de 1989. p. 15 y ss. Este artículo ha sido traducido al español por PEVENAGE, E. y publicado en la Revista Técnica del ICJCE, núm 20. Año 1990. p. 87 y ss.

1.2.3.- Luxemburgo.

El Gran Ducado de Luxemburgo es el país más pequeño de la CEE, con apenas algo más de dos mil quinientos kilómetros cuadrados y 364.700 habitantes. Pese a estar rodeado de poderosos vecinos, ha sabido conservar su identidad, aunque, como componente del Benelux, sus características económicas han ido fusionándose progresivamente con las de Bélgica (ambos países constituyeron su propia unión en 1922). Miembro fundador de la OTAN y la CEE, Luxemburgo se halla en primera línea del desarrollo económico occidental: cuenta con uno de los niveles de vida más elevados del Planeta.¹⁶⁷

El antecedente histórico más relevante de control legal de los estados financieros, lo encontramos en la Ley de 10 de agosto de 1915, que, a su vez, estaba basada en la Ley de Sociedades belga de 1913, siendo modificada en 1933 y en la década de los 80.

La adaptación a la octava directiva de la CEE¹⁶⁸ se ha realizado mediante la ley de 28 de junio de 1984, que recoge las orientaciones de la Octava Directiva, siendo completada la citada ley, por medio de otras normas legales de 17 de agosto de 1984, 1 de marzo de 1985 y 31 de marzo de 1987, prescribiendo que:¹⁶⁹

- La institución del comisario de cuentas, prevista en los arts. 61, 109, y 200, queda suprimida en aquellas sociedades que tiene obligación, a tenor del

¹⁶⁷INSTITUTO GALLACH, *Geografía...* Op. Cit. Núm. 4. p. 628.

¹⁶⁸El proceso de adaptación del resto de las directivas es el siguiente:

- 1ª Directiva: 23 de noviembre de 1972.
- 2ª Directiva: 24 de abril de 1983.
- 3ª Directiva: 7 de septiembre de 1987.
- 4ª Directiva: 4 de mayo de 1984.
- 6ª Directiva: 7 de septiembre de 1987.
- 7ª Directiva: 11 de julio de 1988.
- 8ª Directiva: 26 de junio de 1984.

El documento que ha enviado Luxemburgo a la comisión ha sido la *loi de 4 mai 1984, portant modification de la loi du 10 août 1915, concernant les sociétés commerciales.*

¹⁶⁹CERDA APARICIO, J., *Adaptación de las legislaciones nacionales...* Op. Cit. p.359.

apartado primero del art. 256, de verificar sus cuentas por una persona reconocida para esos efectos (art. 256.3).

- Las sociedades deben hacer controlar sus cuentas anuales, así como la concordancia con el informe de gestión, por una o varias personas designadas por la Asamblea General u órgano similar en competencia entre las personas reconocidas a estos efectos por el Gobierno en las condiciones prescritas por un reglamento grand-ducal. (art. 256.1 letra a).

- La relación de los auditores reconocidos por la sociedad se registrará por un contrato en que se especifica la duración del mismo, solamente rescindible por motivos graves. Los honorarios profesionales se fijan en el contrato de prestación de servicios que se establece en la Junta General al menos que delegue en el Consejo de Administración. La habilitación de los auditores es realizada por el Ministerio de Justicia, siendo su cualificación profesional consistente en un título universitario, tres años de experiencia práctica, y un examen de aptitud profesional.

- Las sociedades de pequeña dimensión quedan eximidas de la obligación de auditar las cuentas.¹⁷⁰

- En el supuesto de sociedades no obligadas a la verificación y siempre que sus cuentas anuales o el informe de gestión no fueran establecidos de acuerdo con la presente ley, cualquier persona interesada puede solicitar al presidente del Tribunal de Comercio correspondiente el nombramiento con cargo a la sociedad por un período de hasta cinco años, de una persona que responda a las condiciones del apartado primero y para los fines solicitados. (art. 256.4).

¹⁷⁰La obligación de someter al control legal las cuentas anuales abarca a las empresas de tamaño mediano y grande. Para establecer los límites de su delimitación no se deben exceder dos de los tres criterios siguientes (expresados millones de francos luxemburgueses):

	Empresa pequeña	Empresa mediana	Empresa grande
Activo total	Hasta 77	de 77 a 310	+310
Ventas	Hasta 160	de 160 a 640	+640
Nº Empleados	Hasta 50	de 51 a 250	+250

Si estos criterios se exceden más de dos ejercicios consecutivos, la empresa debe cambiar su clasificación.

- En relación a las exigencias de publicidad formal la persona encargada del control de cuentas puede limitarse a atestiguar que las cuentas anuales dan una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, así como de los resultados de la sociedad, y que hay concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales o, en el caso contrario, que la certificación surge con reservas o ha sido rehusada (art. 252.4).

La responsabilidad del auditor prevista hace referencia a la responsabilidad civil, penal y disciplinaria.

Los auditores se agrupan en el *Institut des Réviseurs d'Enterprises*, pudiéndose dedicar, no sólo a la auditoría, sino también al asesoramiento contable, fiscal, de gestión, etc. siendo las atribuciones principales la defensa de los derechos e intereses de la profesión, cuidar de las normas deontológicas, llevar el Registro de miembros del Instituto, y asegurar el adecuado régimen disciplinario.

Otra manifestación es la *Ordre des Experts Comptables Luxembourgeois*, como asociación profesional de Derecho privado, fundada en el año 1951, y que como principal actividad se refiere a la prestación de servicios referentes a la profesión contable, la auditoría de cuentas voluntaria o contractual, el asesoramiento fiscal, el asesoramiento de gestión empresarial, la organización de empresas, etc.

A mayor abundamiento, la diferencia principal entre ambas organizaciones, es que el *Institut des Réviseurs d'Enterprises*, se encarga de la auditoría legal de cuentas, teniendo sus miembros que haber superado cuatro cursos en la Universidad y efectuar tres años de prácticas para realizar el examen de aptitud correspondiente. A su vez, los miembros de la *Ordre des Experts Comptables Luxembourgeois*, se ocupan de los servicios de auditoría de cuentas voluntaria o contractual, han cursado tres años en una Gran Escuela y han efectuado su práctica profesional durante otros tres años, no siendo necesario superar el examen de aptitud profesional.

1.3.- Dinamarca.

El reino de Dinamarca, con una extensión de unos cuarenta y tres mil kilómetros cuadrados y una población de 5.111.500 habitantes, es uno de los Estados más reducidos de la CEE.¹⁷¹

El año 1973 señaló un cambio sustancial en las relaciones danesas, pues entonces, se llevó a cabo la incorporación del país a la CEE. Previamente en Dinamarca y también en Noruega, se habían realizado sendos referendums sobre el tema, con el resultado positivo en el primero y negativo en el segundo. De todas formas, este país ha mantenido en vilo al resto de la CEE, al no aprobar el referéndum de Maastricht, y abrir una crisis dentro de la CEE que esperamos sea superada.

Dinamarca no ha tenido especiales dificultades de adaptación en esta materia a las directrices de la CEE¹⁷², ya que la legislación danesa imponía a todas las sociedades anónimas (aktieselskab) y de responsabilidad limitada (anpartsselskaber) el control de cuentas por profesional habilitado, y respecto a las disposiciones del art.46 de la directiva¹⁷³ estableciendo que las sociedades de capital deben

¹⁷¹INSTITUTO GALLACH, *Geografía...* Op. Cit. Núm. 4. p. 46.

¹⁷²La adaptación de las Directivas en materia de Sociedades en la legislación danesa son:

- 1ª Directiva: 29 de septiembre de 1972.
- 2ª Directiva: 9 de junio de 1982.
- 3ª Directiva: 9 de junio de 1982.
- 4ª Directiva: 10 de junio de 1961.
- 6ª Directiva: la legislación nacional impide la división de sociedades, por ello no es aplicable en este Estado.
- 7ª Directiva: 16 de mayo de 1990.
- 8ª Directiva: Ya la cumplía con anterioridad su legislación nacional.

Los documentos legales de adaptación notificados a la comisión son:

- *Lov om visse selskabers aflægelse af årsregnskab m.v. Ley 284 de 10 de junio de 1981.*
- *Lov om ændring af lov om aktieselskaber og lov om anpartsselskaber. Ley 285 de 10 de junio de 1981.*

¹⁷³CONRAD, U., *The implementation of the 8th Directive in Denmark.* De Accountant, January 1992. p. 289 y ss.

suministrar, entre otras, información sobre la evolución prevista de los negocios, así como de las actividades en materia de investigación y desarrollo, en el contexto danés solamente pueden considerarse novedosas desde la perspectiva de que no eran contempladas por la legislación, pero sí por la práctica.

En cuanto a uniones o asociaciones profesionales, Dinamarca posee una reglamentación oficial de la auditoría de cuentas, representada por la ley de 14 de mayo de 1909 referente a los auditores autorizados. La citada ley, ha sido reforzada por los reglamentos para su ejecución de 3 de diciembre de 1913 y 5 de julio de 1919¹⁷⁴. A mayor abundamiento, se refieren al tema de la Ley de la profesión *Statsautoriseret Revisor* de 1967 y el Decreto del Ministerio de Comercio de 21 de junio de 1967, con normas propias aprobadas el 20 de diciembre de 1976, y diversas reformas parciales de los años 1977, 1984 y 1988. Esta última, referente a la Ley de Sociedades Anónimas incorpora temas de regulación de la auditoría, estableciendo dos clases de profesionales autorizados por el Estado para poder realizar el control contable, que coinciden con los ya existentes *Statsautoriserede revisorer* y *registrerede revisorer*. El nivel de educación de estos dos tipos de profesionales es distinto, lo que ha ocasionado al órgano que autoriza su inscripción, el comité del Ministerio de Industria, numerosos problemas

Los Colegios profesionales que reúnen a sus miembros son: el *Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR)*, para *statsautoriserede revisorer*, que exige para ser asociado el haber cursado los estudios de Ciencias Económicas, un master en auditoría, tres años de formación práctica o dos si ya se ha trabajado de estudiante en un despacho de auditor, y superar un examen organizado por *Revisor Kommissionen* (Comité público permanente del Ministerio de Industrial); el segundo colegio, el *Foreningen af Registrerede Revisorer (FRR)* para *registrerede revisorer*, es menos exigente. Existen varias posibilidades para obtener la titulación, siendo la

¹⁷⁴GOUDEKET, A., *The Significance of the Auditor's certificate in the International Economic Structure*. Netherlands Institute of Accountants. 1948.

usual realizar un curso *mercornom* en auditoría que se completaba con exámenes en materias de negocios y contabilidad.¹⁷⁵ No es necesario poseer nivel de entrada a la Universidad, pero sí, tres años de experiencia profesional trabajando con un miembro del FSR.

El nombramiento del auditor lo realiza la junta general, por un período de un ejercicio, pudiéndose renovar indefinidamente. El auditor tiene derecho de asistir a la asamblea general y estará obligado a petición del Consejo de Administración. Los honorarios profesionales no pueden fijarse en función del resultado, siendo la legislación en este punto muy parca. Un hecho novedoso, es que a partir de junio de 1992 los auditores pueden hacer publicidad de sus servicios profesionales, siendo partidarios de la misma las grandes multinacionales de la auditoría y en contra los auditores individuales o pequeños.

Por último, el auditor que en el ejercicio de sus funciones, no cumpla su cargo con honorabilidad, secreto profesional, incompatibilidad, etc, puede ser sancionado

¹⁷⁵GARCIA BENAOU, M^a A., *La auditoría...* Op. Cit. p. 21.

Con acertado criterio señala la controversia que se ha originado en la legislación danesa entre el criterio de calificación de los FRR y el art. 4 de la VIII Directiva de la CEE, dice que las personas físicas sólo podrán ser habilitadas para el ejercicio de la auditoría legal de los documentos previstos en el párrafo 1 del art. 1, después de haber alcanzado el nivel de entrada a la universidad, haber cursado un programa de enseñanzas teóricas, llevado a cabo una formación práctica y haber superado un examen de aptitud profesional de nivel equivalente a la finalización de estudios universitarios, organizado o reconocido por el Estado.

La polémica entorno a dicho artículo, ha sido grande. No cabe duda que los miembros del FSR cumplen los requisitos de aprendizaje establecidos en el art. 4. Sin embargo, los miembros del FRR no cumplían con tales condiciones, aunque desde la implantación de la Directiva han mostrado su deseo de ser reconocidos en un nivel más alto (de acuerdo con el art. 4 de la VIII Directiva) sobre todo por satisfacer condiciones de mercado.

Las críticas ante este hecho fueron sucediéndose y se formó un grupo de trabajo que propuso, en síntesis, la realización de un curso, a tiempo parcial, en una escuela de negocios. La respuesta del FSR no se hizo esperar reclamando unos estudios equivalentes a dos años, a tiempo completo, no eran suficientes puesto que la Directiva establece unos requisitos más severos. Uno de ellos es que se debe pasar un examen profesional cualificado reconocido por el Estado, con el mismo nivel que un título universitario.

Las críticas del FSR tuvieron una acogida favorable, adquiriendo el Ministerio de Justicia, ciertos compromisos, al respecto. Dichos compromisos giraban en torno a que el FSR aceptaba que el Ministerio de Educación fuese capaz de establecer una educación para los miembros de FRR para que cumplan los requisitos establecidos por la Directiva. También se señaló que la actuación de los miembros del FRR no podía abarcar a las empresas de tamaño grande.

por medio de una amonestación o por una multa.

1.4.- Francia.

La República Francesa, con sus aproximadamente quinientos cuarenta y cuatro mil kilómetros cuadrados y sus 55.506.000 habitantes, es el mayor estado de Europa Occidental y el segundo más extenso, después de la gigantesca Rusia. Único país del continente que aúna las características atlántica, mediterránea y continental. Este hecho se refleja no sólo en su fisografía, sino también en el importantísimo papel político, económico y cultural que tiene en la historia europea. Toda variedad que muestra el territorio francés en el aspecto físico se corresponde con una diversidad natural en lo humano y lo económico, pero viene contrastada por una rígida y cartesiana estructura político-administrativa, que ha hecho de Francia el símbolo por antonomasia de país centralizado y centralista, desde que se impusieron los ideales jacobinos heredados de la revolución de 1789.¹⁷⁶

La primera manifestación significativa de la regulación auditora francesa la encontramos en la ley de 17 de julio de 1856, relativa a las sociedades comanditarias, en las que se instituía el denominado *conseil de surveillance*, encargado de verificar la contabilidad. Posteriormente la Ley de 23 de mayo de 1863, que instituye el control obligatorio mediante comisarios socios o no, encargados de hacer un informe para la Asamblea general de la situación de la sociedad, el balance y las cuentas presentadas por los administradores. Otra de las aportaciones es la Ley de 24 de julio de 1867, código de sociedades por acciones, que ha sido objeto de reformas y ampliaciones debidas a su notoria insuficiencia. A la hora de proyectar el sistema de

¹⁷⁶INSTITUTO GALLACH, *Geografía...* Op. Cit. Núm. 3. p. 498.

control y siguiendo a CELLERIER¹⁷⁷, al criticar el control de los comisarios de cuentas por carecer, en su opinión, de valor. Los comisarios de cuentas, lejos de constituir una autoridad para los dirigentes de la sociedad, son reclutados ordinariamente entre los amigos de los administradores y llamados a sucederles, y sus servicios sólo han sido solicitados por ser hombres de confianza de los administradores. Su control es ilusorio y los accionistas, al entrar en la sociedad, sólo pueden confiar en la honorabilidad y competencia de los administradores.

Fruto de esta evolución, el 22 de abril de 1921 se deposita por FEURY-RAVARIN en la secretaría de la Cámara de Diputados un proyecto de reforma del sistema de control, -siendo a mi juicio la reforma más importante-, en el que se establece que entre los comisarios de cuentas ha de figurar uno que no sea socio, pero sí experto en cuestiones contables, garantizando así la competencia y la independencia de ese comisario de cuentas. Un segundo paso en el camino emprendido lo dió el Gobierno Laval con su Decreto-ley de 8 de agosto de 1935, sobre responsabilidad penal de los administradores y elección de atribuciones de los comisarios, y en 30 de octubre de 1935 se promulgó otro Decreto-ley sobre publicidad de las sociedades, protección de los obligacionistas (completado con el Decreto de 10 de diciembre de 1935) sobre sociedades de responsabilidad limitada. Un año más tarde, mediante el Decreto de 29 de junio de 1936, se fijó un programa, de forma y condiciones del examen de aptitud para el desempeño de la función de Comisario de Cuentas. Más tarde, en 1945 se crea la *Ordre des Experts Comptables et de Comptables Agréés (OECCA)*, y año siguiente, dentro del marco institucional francés que desarrolla la información financiera conviene destacar también el *Conseil National de la Comptabilité (CNE)* que depende del Ministerio de Finanzas, siendo sus responsabilidades el desarrollo del Plan General de Contabilidad, la publicación de guías relacionadas con el Plan Contable y la realización de las adaptaciones sectoriales del mismo. El paso decisivo hacia la consolidación de la profesión

¹⁷⁷CELLERIER, L., *Les Sociétés Anonymes en France et and les pays voisins*. Paris 1905.

contable en Francia, fue la Ley de 24 de julio de 1966,¹⁷⁸ sobre el código de las sociedades comerciales, y que ha sido desarrollada por diversos textos legales posteriores¹⁷⁹ y en especial el Decreto de 12 de agosto de 1969 (modificado posteriormente por el Decreto de 3 de julio de 1985) organizó la profesión, a cuyos efectos creó la denominada *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes*, bajo dependencia del Ministerio de Justicia. No olvidemos tampoco la normativa legal de adaptación a las directivas de la CEE¹⁸⁰, y sobre todo la de adaptación a la octava directiva de 24 de julio de 1986, que ha tenido una aplicación parcial hasta el 19 de enero de 1989.¹⁸¹

Las empresas que deben someter sus cuentas a la auditoría legal son:¹⁸²

¹⁷⁸ANGLEYS, F., *Comment une société française a pu se faire coter à Londres*. Revue Française de Comptabilité, 1975. pp. 702-708; ARCHER, S. & MCLEAY, S., *Les rapports financiers des sociétés européennes cotées dans différents pays: Problèmes liés à la présentation de l'information et aux travaux d'audit*. Revue Française num 43755, DU 7 MAI 1982; BOUSSARD, D., *Les objectifs du nouveau plan comptable général seront-ils tenus*. La Revue du Financier, 1984. Num 36. p. 79.

¹⁷⁹DUPONT, J., *La normalización contable en Francia*. Incluido en *Fiscalidad y Contabilidad Empresarial*. Estudios en Homenaje a Carlos Cubillo Valverde. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1983. pp. 199-222.

¹⁸⁰Implantación de las Directivas en materia de Sociedades.

- 1ª Directiva: 20 y 24 de diciembre de 1969.
- 2ª Directiva: 30 de diciembre de 1981.
- 3ª Directiva: 5 de enero de 1981.
- 4ª Directiva: 30 de mayo de 1983.
- 6ª Directiva: 5 de enero de 1987.
- 7ª Directiva: 30 de enero de 1985.

Los documentos legales de adaptación notificados a la comisión son:

- Loi n° 83-353 du 30 avril 1983, relative à la mise en harmonie des obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés avec la 4ème directive adoptée par le Conseil des Communautés Européennes le 25 juillet 1978.
- Décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983, pris en application de la loi n° 83-353 du 30 avril 1983, et relatif aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés. Arrêté du 27 avril 1982 -aprobation du plan comptable général révisé.

¹⁸¹CLARA, J., *La répercussions de la 4ème Directive sur la réglementation comptable en France*. Journal UEC 4/1979. pp. 484-486.

¹⁸²Las sociedades colectivas, comanditaria simple, y de responsabilidad limitada, estarán obligadas a realizar auditoría las empresas medianas y grandes.

	Empresa pequeña	Empresa mediana	Empresa grande
Ventas	Hasta 3	de 3 a 20	+20
Activo total	Hasta 1.5	de 1.5 a 10	+10
Nº Empleados	Hasta 50	de 51 a 250	+250

- **Sociedades anónimas y comanditarias por acciones.**
- **Los grupos de interés económico que emiten obligaciones.**
- **Las sociedades civiles que hayan recurrido al ahorro público.**
- **Las sociedades o servicios nacionalizados.**
- **Los bancos y establecimientos financieros.**
- **Las sociedades de inversión mobiliaria.**
- **Las compañías de seguros y las sociedades mutuas de crédito agrícola.**
- **Las cooperativas agrícolas.**
- **Las sociedades inmobiliarias.**
- **Las empresas públicas.**
- **Las sociedades limitadas cuyo capital excedan de 300.000 francos o si lo piden socios que tengan, al menos, el 20% del capital.**

Existen controles de carácter particular que llevarán a cabo los comisarios de cuentas¹⁸³, en situaciones como:

- **Supresión del derecho de suscripción preferente.**
- **Reducción del capital o aumento con cargo a reservas.**
- **Emisión de obligaciones convertibles.**
- **Transformación y fusión de sociedades: en estos casos los comisarios de cuentas de cada sociedad deben hacer un informe sobre las modalidades de la fusión y sobre la valoración a efectos de absorción.**
- **Aportaciones en especie.**
- **El comisario de cuentas puede convocar la junta general de accionistas, caso de no haberse efectuado dicha convocatoria por los administradores.**

Cifras en millones de francos, debiendo reunir dos requisitos.

¹⁸³CONTIN, RAPHAEL, *Le Contrôle de la gestion des sociétés anonymes*. Ed. Librairies Techniques. Paris 1975. Números 240 y ss.

El nombramiento del comisario de cuentas¹⁸⁴ que interviene en la fundación se establece en los estatutos o en la asamblea fundacional, pudiéndose también nombrarlo el juez a petición de cualquier accionista¹⁸⁵. En cualquier caso, se hace por un período de seis años, y para poder ejercer las funciones de su cargo, deben estar éstas inscritas en una lista, dependiendo de ello la habilitación del auditor. La lista la gestiona al *Commission Régionale d'Inscription de la Cour d'Appel* en la que se encuentra el domicilio del auditor. Ante dificultades y situaciones especiales, las decisiones se apelan ante la *Comisión Nationale d'Inscription*. El número de auditores es de uno, debiendo designarse dos cuando se trate de establecimientos de crédito y las sociedades que presentan cuentas consolidadas. Los honorarios profesionales están regulados por el Decreto de 12 de agosto de 1969, modificado por el Decreto de 3 de julio de 1985, en los que se establece que debe realizarse un programa en el que se indiquen el número de horas de trabajo y los honorarios correspondientes, siendo el sistema en función del tamaño de la empresa, medido éste por el total del balance, los ingresos de explotación y los ingresos financieros. En las empresas más grandes, el importe de los honorarios se fija por común acuerdo entre las partes. Si tal acuerdo no se produce, está previsto un procedimiento de arbitraje ante el Presidente de la *Compagnie Régionale*. La publicidad de la persona está prohibida, aunque la *Compagnie Nationale* puede autorizar la publicidad que juzgue útil para el

¹⁸⁴GARCIA BENAOU, M^a A., *La auditoría...* Op. Cit. p. 32 y ss.

Los requisitos que deben cumplir las personas físicas son:

- Ser mayor de 25 años.
- Presentar garantías suficientes de moralidad.
- Estar domiciliado en el *Cour d'Appel* del lugar en el que se desea ejercer.
- Tener la cualificación profesional requerida.

Por su parte, a las sociedades de auditoría, que puedan constituirse en cualquier forma jurídica, se les exige que:

- Tres cuartas partes de los asociados o accionistas sean auditores.
- Tres cuartas partes del capital pertenezca a los auditores.
- Tres cuartas partes de los miembros de los órganos de gestión, administración y dirección deben ser auditores.
- El gerente, el presidente del Consejo de Administración, del Consejo de Vigilancia y el director general, deben ser auditores.
- Las funciones del auditor sólo pueden ser ejercidas en una sola sociedad.

¹⁸⁵GOERDELER, R., *La profession d'Experts Comptables Européens*. Revue Française de Comptabilité. Février 1987.

interés de la profesión.¹⁸⁶

Además existen incompatibilidades¹⁸⁷ y prohibiciones¹⁸⁸ para ser comisario de cuentas de una sociedad, ya que el mismo debe actuar con total independencia de los órganos de gobierno de la sociedad, siendo responsable civilmente ante la sociedad o terceros de los daños por falta o negligencias cometidas por él en el ejercicio de su actuación, y por la vía penal en los casos de:

- Incumplimiento de la obligación de denunciar al fiscal de los hechos delictivos que conocen.
- Incumplimiento de su misión de informar a la junta general las irregularidades detectadas, así como de los hechos denunciados al fiscal.
- Incumplimiento de las incompatibilidades legales para el nombramiento.
- Incumplimiento del secreto profesional. Las penas varían desde multa de 2000 francos a prisión de hasta cinco años.

El código de ética profesional de los auditores aparece en el Decreto de 12 de agosto de 1969, en el que el art. 88 dice que *toda infracción a las leyes, reglamentos*

¹⁸⁶ZUBER, B., GUILLIOTTI, M. y BRAULT, J., *La profession comptable en France et en Europe*. Revue Française de la Comptabilité. Juin 1989. pp. 34-38.

¹⁸⁷Ejemplos de incompatibilidades nos los describe GARCIA BENAOU, M^a A., *La auditoria...* Op. Cit. p. 34.

- Los fundadores, administradores, socios con aportaciones en especie o miembros directivos.
- Administradores, miembros de dirección y cónyuges de los administradores de aquellas sociedades de la que se posea la décima parte del capital.
- Las personas que directa o indirectamente o por persona interpuesta, reciban de los fundadores, socios o miembros directivos de la sociedad o aquella otra de la que posea más del 10% una remuneración distinta de la realidad con el trabajo de auditoría. No obstante, los auditores pueden recibir remuneraciones por actividades temporales con un objetivo concreto, siempre que dichas funciones sean solicitadas a la sociedad por una autoridad pública.
- Las sociedades de auditoría, donde alguno de los socios, se encuentre en alguna de las situaciones expresadas anteriormente.
- Los cónyuges de las personas que, por una actividad distinta de la auditoría reciban de la sociedad, de los administradores, de miembros directivos o del consejo, o sociedades de las que posean el 10% del capital, un salario por el ejercicio de una actividad permanente.

¹⁸⁸No se puede dirigir una sociedad a la que se haya auditado hasta que no pasen 5 años desde que se realizó la auditoría y un directivo no puede auditar una sociedad hasta que hayan pasado 5 años desde que cesó de sus funciones.

y reglas profesionales, toda negligencia grave, todo hecho contrario al honor, cometido por un auditor, persona física o sociedad, constituyen una falta disciplinaria sujeta a una penas disciplinarias. Dichas penas son: advertencia, notificación a una o varias sociedades en las que el interesado ejerce las funciones de auditor, suspensión temporal hasta de cinco años, y la exclusión de las listas.

Se introduce la noción de la imagen fiel, obtenida por reflejo de la regularidad y sinceridad de las cuentas, al establecer que los auditores certifican que las cuentas anuales son regulares y sinceras y dan una imagen fiel del resultado de las operaciones del ejercicio evacuado, así como de la situación financiera y del patrimonio al final de dicho ejercicio. (art. 228.1 de la ley)¹⁸⁹.

En relación al tema de la certificación, las modificaciones formales significativas son:¹⁹⁰

- El establecimiento de las tres posibles posiciones en relación con la certificación: la certificación acompañada de las observaciones útiles; la certificación con reservas; y el rechazo de certificación. Las dos últimas deben ir razonadas.
- La integración de las cuentas consolidadas y la unión de las empresas comprendidas en la consolidación al final del ejercicio, que sólo se contemplaba para las empresas que cotizaban en Bolsa sobre desarrollo de las inversiones y protección del ahorro.

Por último, en la actualidad la profesión de auditor consta de dos instituciones que son prácticamente idénticas, habiéndose adaptado la legislación francesa en este punto a las directivas de la CEE sin ningún problema, puesto que la normativa

¹⁸⁹Hasta ahora, los auditores debían únicamente certificar la regularidad - respecto a las reglas en vigor- y la sinceridad -aplicación de buena fe de las reglas de las cuentas; a partir de la adaptación, también certificarán la imagen fiel.

¹⁹⁰CERDA APARICIO, J., **Adaptación de las legislaciones nacionales...** Op. Cit. p.345.

francesa ha sido más exigente que las propias directivas. Los dos institutos son:

- *La ordre des Experts-Comptables et des Comptables Agréés*¹⁸¹.
- *La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes*,

Téngase en cuenta, al igual que ocurre en otros países de la CEE, los primeros tienen competencia para llevar a cabo la auditoría de naturaleza voluntaria o contractual, además de suponer de otras variadas facultades relativas a la contabilidad, fiscalidad, asesoramiento, etc. Respecto a los *Commissaires aux Comptes* tienen encomendada la realización de la auditoría obligatoria impuesta por la ley, con carácter de monopolio.

1.5.- Grecia.

El País donde surgió la democracia, es un estado en la actualidad relativamente pequeño, que abarca alrededor de ciento treinta mil kilómetros cuadrados de superficie terrestre, aunque, en realidad se extiende sobre una área mucho más amplia, al comprender un gran número de islas diseminadas. Su población alcanza los 9.936.000 habitantes, y es miembro de la CEE desde 1981.

La incorporación de la República Helénica a la CEE fuerza la puesta a punto de su obsoleta ley de 30 de junio de 1920, aunque su adaptación a la octava directiva de la CEE¹⁹² se ha llevado a cabo mediante el Decreto Presidencial núm 15/89, de

¹⁸¹Durante la ocupación alemana fue creada por el Gobierno de Vichy, en el año 1942. Al terminar la guerra, el Gobierno del general De Gaulle, no solamente no suprimió esta organización de auditores y contables, sino que con fecha 19 de septiembre de 1945 promulgó la Ordenanza núm 45-2.138, en la que se otorga pleno reconocimiento a la referida orden y se dictan normas básicas para el ejercicio de la profesión de experto contable o auditor.

¹⁹²La adaptación al resto de las Directivas de la CEE es la siguiente:

- 1ª Directiva: 28 de noviembre de 1986.
- 2ª Directiva: 28 de noviembre de 1986.
- 3ª Directiva: 31 de diciembre de 1987.
- 4ª Directiva: 28 de noviembre de 1986.
- 6ª Directiva: 31 de diciembre de 1987.
- 7ª Directiva: 28 de noviembre de 1986, aplicándose parcialmente.

Los documentos enviados a la comisión son los siguientes:

- Decreto Presidencial 409/86, revisando la Ley núm 2190/1920, sobre

3 de enero de 1989.

Para que la Asamblea General pueda opinar válidamente sobre las cuentas anuales, deben haber sido comprobadas con anterioridad por dos comisarios de cuentas, si bien las sociedades que superen los límites fijados en el art. 42.a.6 son obligadas a elegir sus comisarios de cuentas entre los contables jurados del Cuerpo de Auditores registrados, conforme a la legislación vigente.

A raíz de la adaptación de la legislación griega a la normativa de la CEE, la obligatoriedad de la auditoría de cuentas alcanza a las sociedades anónimas que sobrepasen dos de los siguientes criterios:

- 1º.- Que el activo supere los 130 millones de dracmas.**
- 2º.- Que la cifra de negocios no sobrepase los 260 millones de dracmas.**
- 3º.- Que el número de trabajadores sea superior a 50.**

Otra cuestión que se planteó es la aprobación del Decreto Presidencial 226/14 de julio de 1992 y de la Ley 2076 de 11 de agosto de 1992, que han supuesto grandes reformas a partir del 1 de mayo de 1993. Concretamente, las empresas elegirán libremente a los auditores de una lista oficial, y lo notificarán por escrito al Consejo de vigilancia del Organismo de Auditores, dentro del mes siguiente a su elección, siendo el periodo de duración del mandato de uno a cinco años. Respecto al siempre conflictivo problema de los honorarios, en un principio, las empresas deberían solicitar ofertar de uno o varios auditores por escrito, no pudiendo existir unas negociaciones directas entre las empresas auditadas y el auditor. Estas ofertas deberían notificarse al Consejo de Vigilancia e incluir detalles sobre la naturaleza de la auditoría, los objetivos, el tiempo previsto para su realización y los honorarios profesionales. Por su parte, el Consejo de Vigilancia debe hacer un seguimiento de

sociedades anónimas.

- Decreto Presidencial 419/86, revisando la Ley núm 2190/1920, sobre sociedades limitadas y comanditarias por acciones.**
- Decreto Presidencial N 15/89 de 3 de marzo de 1989.**

las tarifas y ver los casos en los que existen situaciones extrañas, no fácilmente justificadas. Como indicador aproximado, el precio hora no puede ser menor a cinco veces el salario de un obrero no cualificado.

El Decreto 3329/1955, creó el *Institute of Certified Public Accountants of Greece (SOL)*, que desde su promulgación, sus miembros han sido los únicos autorizados para realizar la auditoría legal en Grecia, impuesta obligatoriamente para las sociedades cuyas acciones se cotizaban en la Bolsa de Valores, los bancos, sociedades petrolíferas y compañías de seguros. Por último, en el año 1979 se constituyó la *Association of Certified Accountants and Auditors of Greece (SELE)*, cuyos miembros no tienen conferida la competencia para efectuar la auditoría de cuentas obligatoria, pero sí pueden realizar la auditoría de cuentas voluntaria y múltiples servicios relacionados con ella.

1.6.- Irlanda.

La República de Irlanda se proclamó como tal en 1949, tras un periodo en que el territorio correspondiente fue dominio británico con gobierno propio (1922-1937) y estado independiente en el seno de la Commonwealth (1937-1949). Su población es de 3.537.200 habitantes y su extensión de 70.283 Kilómetros cuadrados¹⁹³

En Irlanda a mitad del siglo XIX ya era obligatorio que el balance tenía que ser examinado por tres directores y un accionista no asalariado, por lo que resultaba que muchos de los elegidos no tenían los más elementales conocimientos de contabilidad.

Con la Ley de 1907 se introdujo, por primera vez, la distinción entre *private companies (sociedades de responsabilidad limitada)* y *public companies (sociedades*

¹⁹³INSTITUTO GALLACH, *Geografía...* Op. Cit. Núm. 3. p. 586.

anónimas). Trazados los surcos aunque muy breves de la historia irlandesa, más recientemente destaca la Ley de 1963, inspirada en la ley inglesa de 1948, y posteriormente las leyes de 1983 y 1986, ésta última supuso la adaptación a la IV Directiva.

Por fin, singular examen merece la Ley de 1990, que se adapta al VIII Directiva, siendo el alcance de la misma a todas las empresas, con independencia de su tamaño. El nombramiento debe realizarse en la Junta General en la que se presentan los estados financieros, y su reelección es automática, cada año, a no ser que una de las partes renuncie. La duración del mandato es de un año renovable indefinidamente, y, sus honorarios profesionales están fijados por los administradores, por el Ministerio de Comercio o por la Asamblea General.

El auditor en su informe debe recoger toda la información y explicaciones que considere necesarios según su opinión, como señala la *ley de 1963 (Seventh Schedule, ley 1983, Firts Schedule, y la ley 1986 (Amendmente)*.

La corporación que agrupa a los auditores de cuentas es el *Institute of Chartered Accountants in Ireland*, siendo uno de los más antiguos de Europa, ya que fue fundado en 1888, y cuyos miembros tienen competencia para realizar a parte de la auditoría obligatoria, la voluntaria, asesoramiento fiscal contable, etc.

1.7.- Italia.

Debido a su especial configuración, Italia es conocida desde hace tiempo por el apelativo de la *Botia*, tiene una superficie de 301.378 kilómetros cuadrados y una población de 57.291.000 habitantes. Situada aproximadamente en la parte central del Mediterráneo, ha gozado de un alto valor estratégico desde la Antigüedad. No debe olvidarse que fue la cuna y el núcleo de uno de los mayores y decisivos imperios en

la historia de la humanidad, el Imperio Romano.¹⁸⁴ En nuestros días, su importancia sigue siendo enorme y más teniendo en cuenta, que, después de la reestructuración del mundo y de Europa que siguieron a la Segunda Guerra Mundial, ha exhibido un exitoso desarrollo de su democracia liberal parlamentaria y de su economía de libre mercado.

Se ha dicho, y no sin razón, que Italia es la madre de la contabilidad y por consiguiente de la auditoría. *Prima facie*, encontrándose en una acta del año 831 la firma de un auditor, así como un documento de 1164 relativo a los auditores al servicio del Cabildo Catedralicio de Milán, concretamente entre el Abad y el Fevisor Profesional Giovanni Donoio. Más tarde en 1581 se constituye en Venecia la primera asociación de auditores profesionales conocida con el nombre de *Collegio dei Rasonati*. Ya en 1739 se creó en Milán el Colegio de Auditores de Cuentas extendiéndose durante el propio siglo XVIII las Asociaciones de Ragioneri.¹⁸⁵

Con la llegada del Código de Comercio de 1882, se han producido críticas, reiteradas¹⁸⁶ y fundadas, de la doctrina italiana, siendo el principal defecto de la institución la de los síndicos, por no precisar la Ley que el nombramiento recaiga en expertos contables; la asamblea otorga los cargos a socios sin la imprescindible preparación técnica para la revisión y supervisión eficiente de la contabilidad de la sociedad, y sin la competencia necesaria de los auditores no puede existir auditoría de cuentas, máxime si además los encargados de ella carecen también de independencia, como ocurre en el caso de los síndicos italianos.¹⁸⁷

¹⁸⁴INSTITUTO GALLACH, *Geografía...* Op. Cit. Núm. 3. p. 520.

¹⁸⁵JIMENEZ DE PARGA, R. BALDO DEL CASTAÑO, V y OTROS, *Auditoría de Cuentas (Sistemas legales)*. Editorial Instituto de Empresa. Madrid 1983. p. 41.

¹⁸⁶SCIALOJA., *Sui cosiddetti sindaci delle società*. En *Studi di Diritto commerciale in honore di Cesare Vivante*. Roma, 1931. Tomo II. pp. 405-408; ASCARELLI., *Apunti di Diritto commerciale*. Società, 3ª ed. Roma, 1936. p. 322 y ss; VIVANTE., *Trattato di Diritto Commerciale*. 5ª ed. Vol. II. Le società commerciali. Milan, 1929. Núm 540-550. pp. 277-284; NAVARRINI., *Dalle società e delle associazioni commerciali. Comento al Codice di commercio*. Milan 1929. Núm 538 a 553;

¹⁸⁷ICJCE, *La Censura de Cuentas...* Op. Cit. p. 276.

Tras la unificación del Derecho Civil italiano en el Código de 1942, salta a la vista que la mejora principal introducida respecto al Código de Comercio de 1882, consiste en las normas del art. 2397 referentes al nombramiento de síndicos elegidos de la lista de auditores oficiales de cuentas o de los registros profesionales, respectivamente, según se trate de sociedades con capital superior o inferior a cinco millones de liras. Estos síndicos son profesionales de la auditoría y, como además no necesitan ser accionistas, se asemejan bastante en competencia e independencia a los auténticos auditores.

Italia, es uno de los cuatro países de la CEE¹⁹⁸ que no se ha adaptado a la octava directiva¹⁹⁹, por lo que existe un marco legal disperso.²⁰⁰

Los auditores son nombrados por la junta general por un período de tres años, no pudiéndose ser revocados sino por causa justa. La elección del auditor ha de recaer en un profesional colegiado, el cual pueda garantizar su independencia y su honorabilidad,²⁰¹ siendo su misión la realización de un informe y comprobar la llevanza regular de la contabilidad, la correspondencia del balance y de la cuenta de

¹⁹⁸ABRAHAMI, L., *La disciplina attuale delle valutazioni di bilancio e le previsioni della IV direttiva CEE*. Riv. Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale. 1982. pp. 66-74; CASTELLI, M., *Ricerca del Quadro Fedale di un Bilancio di esercizio*. Riv. Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale. 1985. pp. 445-453; PAGLIARINI, G., *Commenti sull'attuazione della IV Direttiva CEE*. Riv. Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale. 1984. pp. 439-472.

¹⁹⁹Las adaptaciones de las Directivas de Sociedades en Italia son las siguientes:

- 1ª Directiva: 29 de septiembre de 1969.
- 2ª Directiva: 10 de febrero de 1986.
- 4ª Directiva: 9 de abril de 1991.
- 7ª Directiva: 9 de abril de 1991.

Italia ha enviado a la comisión el Decreto Legislativo para la Attuazione della direttive núm 78/660 e núm 83/349/CEE in materia societaria, relative ai conti annuali e consolidati.

²⁰⁰Habría que mencionar la siguiente legislación:

- Decreto-Ley de 24 de julio de 1936.
- Código de Comercio de 1882, de 21 de abril de 1882.
- Código Civil de 1942.
- Decreto-Ley de 14 de febrero de 1948.
- Decreto-Ley de 8 de abril de 1974 y Ley de 7 de junio de 1974, sobre sociedades con cotización en la bolsa de valores.

²⁰¹JIMENEZ DE PARGA, R, BALDO DEL CASTAÑO, V y OTROS, *Auditoría...* Op. Cit. pp. 54 y ss.

pérdidas y ganancias con los asientos de los libros y la observancia de las normas valorativas del patrimonio social.

La responsabilidad del auditor dice -el Prof. JIMENEZ DE PARGA²⁰²-, se encuentra en el art. 2407 del Código Civil, el cual parte de la naturaleza jurídica del mandato para calificar las relaciones entre auditores y sociedad, estableciendo que los mismos deben actuar con la diligencia propia del mandatario, y responsabilizarse de la veracidad de sus informes, debiendo guardar secreto sobre los hechos y documentos de los que tengan conocimiento por razón de su cargo.

Las asociaciones de auditores²⁰³ en Italia se dividen en:

- *La federazione Nazionale di Ragionieri*. Como antecedente legal concreto, se debe citar el Real Decreto núm 562, de 28 de marzo de 1929, y el Decreto núm 1068 de 27 de octubre de 1953. Tiene competencia para realizar la auditoría, asesoramiento, etc., pero sus actuaciones, generalmente son para pequeñas y medianas empresas, a diferencia de los *Docttori Commercialisti*.

- *El consiglio Nazionale di Dottori Commercialisti*, (Decreto núm 1067, de 27 de octubre de 1953). El Prof. y auditor ARANA GONDRA²⁰⁴ nos describe que los referidos profesionales tienen conferidas amplias facultades en campos de actividades diversas, pudiendo señalarse, entre otras, las siguientes: realizaciones de auditoría de cuentas, asesoramiento contable, fiscal, jurídico y de gestión, intervenciones en quiebras, administración y liquidación de empresas, etc. El llevar a efecto la auditoría de cuentas es incompatible con el resto de las actividades señaladas, por lo que los *docttori commercialisti* deben realizar la pertinente opción. Ninguna de las citadas

²⁰²JIMENEZ DE PARGA, R, BALDO DEL CASTAÑO, V y OTROS, *Auditoria...* Op. Cit. p. 87.

²⁰³Los antecedentes los encontramos en la Asociación de revisores de Cuentas de Venecia (1581) y el Colegio de Revisores de Cuentas de Milán (1739). Véase CECCHERELLI, A., *El lenguaje del Balance*. Capítulo II: Antecedentes históricos del Balance Comercial. ICJCE. 1951. pp. 45-47; DE GREGORIO, A., *Los balances de las sociedades anónimas*. Ed. Depalama. Buenos Aires, 1950. p. 27.

²⁰⁴ARANA GONDRA, F.J., *Instituto de Censores...* Op. Cit. p. núm 61.

facultades la tienen concedida con carácter de exclusividad. Una ley de 1987 les da el derecho a abstenerse de testificar contra su cliente en proceso civil o criminal, y en el mismo año se aprobó el código de deontología que les prohíbe cualquier forma de publicidad directa o indirecta en nombre propio y de su actividad. Por último, desde el año 1957, el *Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti* dispone de competencia para emitir principios de contabilidad y auditoría.

1.8.- Portugal.

Puede afirmarse que Portugal es un país con un débil desarrollo económico, situado en la periferia de los países capitalistas desarrollados, afectado gravemente por las coyunturas internas y con un elevado índice de dependencia exterior. Sólo desde 1986, la economía portuguesa mostró signos de recuperación, como consecuencia de una situación internacional favorable, y en dicho año, Portugal se integró en la CEE. Durante la última década, ya había sido explícita la estrategia de adaptación de la economía portuguesa al contexto europeo, mediante el estímulo para las inversiones extranjeras, la evolución del comercio exterior y la integración en la división internacional del trabajo. Con una población de 10.128.000 habitantes y una superficie de 91.985 es uno de los cuatros países más pobres de la CEE.²⁰⁵

La década de los años 70 ha sido trascendente en el campo de la contabilidad y la auditoría en Portugal. Quizás el hecho más destacable que supuso el proceso de modernización contable se produjo en 1976 al crearse la *Comissao de Normalização Contabilística (CNC)*, y sobre todo con la emisión del primer *Plan Oficial de Contabilidad (POC)* en 1977.

²⁰⁵INSTITUTO GALLACH, *Geografía...* Op. Cit. Núm 3. pp 480 y ss.

Portugal se ha adaptado a las primeras seis directivas de la CEE²⁰⁶, pero no lo ha hecho ni en la séptima ni en la octava, por lo que la auditoría, se está procurando adecuar a los considerandos de la octava directiva. En la redacción del actual Código de Sociedades Comerciales, vigente desde 1986, ya se ha tenido en consideración, en todo lo posible, lo que establecen las directivas comunitarias. Sin embargo, es el Decreto-ley núm. 519-L2, de 29 de diciembre, y el Decreto-Ley 80/81,²⁰⁷ los que propiamente regulan la profesión y la actuación de los revisores oficiales y de sus sociedades.²⁰⁸

La auditoría es obligatoria para todas aquellas empresas que superen los límites de: 370 millones de escudos de ventas, activo 180 millones de escudos y 50 trabajadores. Además también será necesario la auditoría en las aportaciones en especie, aumento de capital con cargo a reservas, fusiones de sociedades, cesión de sociedades, transformación de sociedades, y liquidación de sociedades. Elaboran los auditores, como colofón o síntesis de su trabajo analítico de revisión, el informe final de su trabajo, participando en la elaboración del informe y dictamen del consejo fiscal o de la comisión fiscalizadora de la que sean miembros y presentan su certificación legal.²⁰⁹

²⁰⁶La adaptación a las Directivas ha sido la siguiente:

- 1ª Directiva: 2 de septiembre de 1986.
- 2ª Directiva: 2 de septiembre de 1986.
- 3ª Directiva: 2 de septiembre de 1986.
- 4ª Directiva: 21 de noviembre de 1989.
- 6ª Directiva: 2 de septiembre de 1986.

Portugal ha notificado a la Comisión el Decreto-Lei nº410/89, de 21 de Novembro 1989 (Ministerio das Finanças).

²⁰⁷ALVES DA SILVA, A.J., *A Normalização Contabilística em Portugal*. Revista de Contabilidade e Comércio. 1981. Núm 177/178. pp. 77-83.

²⁰⁸FERNANDEZ FERREIRA, R., *Algunas reflexiones entorno a la Contabilidad en Portugal*. En TUA PEREDA, J., *La Contabilidad en Iberoamérica*. Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1989. p. 650.

²⁰⁹D'ÁÇA CASTEL-BRANCO, A. C., *Revisores Oficiais de Contas-Profissão que singra*. Revista de Contabilidade e Comércio, 1981. p. 381; DIOGO ALFONSO, J., *A Auditoria e a Certificação das Contas*. Revista de Contabilidade e Comércio. 1980. p.401; TOME ALFONSO, V., *Impacto da IV Directiva na Certificação das Contas das Empresas Portuguesas*. Revista de Contabilidade e Comércio, 1981. p. 387.

Es necesario para ser auditor poseer una licenciatura en Derecho, Economía, Finanzas o similares, una experiencia mínima de tres años y superar un examen. El nombramiento del auditor lo lleva a cabo la Junta General o en su defecto la institución que agrupa a estos profesionales, la *Câmara dos Revisores Oficiais de Contes*, siendo la duración del mandato de uno a cuatro años.

1.9.-Reino Unido e Irlanda del Norte.

Con una extensión de casi 230.000 kilómetros cuadrados y una población que sobrepasa los cincuenta y cinco millones de habitantes, ha visto en las últimas décadas, como su lugar de primera potencia económica a nivel mundial ha sido ocupado por otros países entre ellos EEUU, Japón y Alemania. La disminución del comercio a causa del desmembramiento de su imperio colonial y el acelerado desarrollo de otros estados han frenado el suyo, aún así, sigue manteniendo una situación privilegiada en la exportación de servicios; su flota mercante y área ocupan la tercera posición mundial.²¹⁰ Gran Bretaña es un estado que se compone de cuatro regiones Inglaterra, Gales, Escocia e Irlanda del Norte; dada la similitud de todo ellos, se recogen a continuación la organización y funcionamiento preferentemente de la institución de la auditoría en Inglaterra y Gales.

Los orígenes históricos de la auditoría en Gran Bretaña se remontan a la Edad Media. Así, en el año 1299, según se lee en los archivos del Ayuntamiento de Londres, se nombraba una persona que ejercía el cargo de auditor, inspeccionando las cuentas del municipio, y más tarde en el año 1324, se nombraron tres auditores

²¹⁰INSTITUTO GALLACH, *Geografía...* Op. Cit. Núm 4. p. 564 y ss.

para revisar las cuentas del patrimonio del Rey²¹¹. Pero cuando propiamente surge la profesión de auditor, es el siglo XIX como consecuencia de las crisis económicas de las compañías ferroviarias por un lado y el crecimiento o auge de las cooperativas por otro.

El Derecho inglés de sociedades ha sido objeto de recientes estudios y valiosos trabajos,²¹² para ofrecer un esbozo de su evolución histórica desde el punto de vista de la auditoría, hay que remontarse a las siguientes leyes:

- *Joint Stock Companies Act de 1844.*²¹³
- *Company Clauses Consolidation Act 1845.*²¹⁴
- *Companies Act de 1879.*²¹⁵
- *Companies Act de 1900.*²¹⁶

²¹¹JIMENEZ DE PARGA, R., BALDO DEL CASTAÑO, V. Y OTROS, *Auditoría...* Op. Cit . p. 42.

²¹²Destacaría de forma sobresaliente CLIVE M. SCHMITHOFF, *Consideraciones generales sobre la ley inglesa de sociedades mercantiles de 1980*. Traducción del Prof. Ignacio Arroyo. RDM . Núm 156. Abril-junio 1980. p. 191.

Aunque esta ley ha sido revisada parcialmente por otras posteriores, de adaptación a las Directivas de la CEE, sigue siendo un pilar básico de la legislación inglesa. A modo de resumen los objetivos principales de esta ley son:

- 1º.- Adopta una nueva clasificación de las sociedades en conformidad con la segura Directiva del Consejo de la CEE sobre armonización del Derecho de sociedades.
- 2º.- Mejora la posición de los accionistas con relación a la emisión y estabilidad del capital social.
- 3º.- Refuerza las disposiciones referentes a las obligaciones de los administradores tendentes a evitar el conflicto de intereses entre éstos y la sociedad.
- 4º.- Tipifica penalmente la negociación de *insider dealing*).
- 5º.- Incorpora nuevas disposiciones sobre la posición de los dependientes en la sociedad.
- 6º.- Aumenta la protección judicial en favor de los accionistas minoritarios.

²¹³Fue la primera ley sobre fundación libre de sociedades, sin necesidad de carta real o concesión parlamentaria.

²¹⁴Fue promulgada para regular la constitución y desenvolvimiento de las sociedades formadas por concesión parlamentaria. La Asamblea nombraba dos auditores para un período de un año, pudiendo ser reelegidos, y durante el desempeño de su función, los Censores no podían ejercer en la Sociedad ningún cargo, ni poseer en ella otros intereses que los que pudieran corresponderles como accionistas.

²¹⁵Impuso a las sociedades bancarias la obligación de someter anualmente sus cuentas a la revisión de un auditor.

²¹⁶Estableció la distinción entre informe y certificado o dictamen al pie del Balance.

- *Companies Act de 1907.*²¹⁷
- *Companies Act de 1929.*²¹⁸
- *Companies Act de 1848.*²¹⁹

En septiembre de 1979 el Gobierno británico hacía pública la propuesta de modificación de la legislación de sociedades de capital,²²⁰ toda vez que la legislación existente provenía de *companies Act de 1948, de 1963, y de 1967*²²¹.

²¹⁷Se fijó el contenido del informe del auditor en el art. 19.

1º.- Si los Censores han recibido toda la información y cuantas aclaraciones hayan solicitado.

2º.- Si, según su opinión, el Balance está establecido en forma apropiada, de tal manera que, según su mejor información, las explicaciones que les han sido dadas, y conforme resulta de los libros de la sociedad, presenta una imagen meridiana y correcta del estado de los negocios de la misma.

²¹⁸Sólo menciona el informe de auditor en relación con el balance, no con la cuenta de pérdidas y ganancias, ni tampoco con el informe o Memoria del Consejo. Pero al figurar el saldo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias en el Balance, se interpreta que los Censores revisarán también esta cuenta.

En cuanto a la responsabilidad de los Auditores, esta Ley, en su art. 362, dispone que será castigado con multa de hasta 100 libras o prisión hasta cuatro meses quien en un certificado, informe, balance u otro documento cualquiera de los citados en el apéndice II de la Ley, formule intencionadamente una declaración que sea falsa en un punto esencial.

Véase en ICJCE, *La Censura de Cuentas...* Op. Cit. p. 94.

²¹⁹El auditor es elegido por un año, pero puede ser reelegido. A fin de garantizar la actuación independiente del auditor, hay que considerar las incompatibilidades establecidas por la Ley entre las cuales figura la relativa a que no podrán ser auditores las Corporaciones o Sociedades con capacidad jurídica. Esto se debe a la poca garantía que ofrecen los pequeños capitales de tales Sociedades de responsabilidad limitada, motivo por el cual en Gran Bretaña, los auditores ejercen independientemente o formando *partnerships*.

²²⁰CLAYTON, COMM & HINTON., *Handbook on the EEC Fourth Directive*. London, ICAEW, 1979; TURLEY, W.S., *A consideration of the conceptual issues underlying the EEC Fourth Directive*. Working Paper núm 8019. University of Manchester 1990.

²²¹RODRIGUEZ MARTINEZ, J.D., *La reforma de las sociedades en el Derecho comparado*. En Estudios sobre la Reforma de la Legislación de Sociedades Mercantiles. Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España. Centro de Estudios Registrales. Madrid 1990. p. 296.

Existen, a grandes rasgos, dos categorías de sociedades:

- Las *partnership*, son sociedades de personas sin personalidad jurídica y con un número de socios no superior a 20.

- Las *company*, o sociedades con personalidad distinta de la de los socios. La forma más común es la *registered company* o sociedad inscrita en el Registro, que a su vez puede ser:

- *Private Company*, equivalente a nuestras sociedades de responsabilidad limitada, y que debe reunir las condiciones siguientes:

- Las acciones no pueden ser libremente transferibles, y la sociedad no puede emitir títulos al portador.

- El número de socios no puede exceder de 50.

- La sociedad no puede ofrecer al público la suscripción de acciones u obligaciones.

- *Public Company*, equivalente a nuestras sociedades anónimas, que son aquellas que no reúnen las tres características anteriores.

El derecho inglés ha ofrecido siempre unas características muy definidas respecto a los ordenamientos continentales, y, sin embargo, como veremos a continuación, ha sido, posiblemente el ordenamiento menos afectado por la Octava Directiva de la CEE²²², habida cuenta que la profesión contable nacional había ido cubriendo el vacío legal dejado por el legislador²²³. Todas las sociedades de capital británicas continuarán estando obligadas a auditoría, siendo la novedad legal en que deben ser auditadas, además de las cuentas anuales, la correspondencia del informe de gestión.

El nombramiento del auditor lo realiza la junta general de accionistas, por un año y puede renovarse sin límites, sin embargo la reunión de la primera junta general que deba conocer las cuentas anuales, se posibilita a los administradores para que

²²²La adaptación de la legislación del Reino Unido a las Directivas de la CEE es la siguiente:

- 1ª. Directiva: 1972.
- 2ª. Directiva: 1980.
- 3ª. Directiva: 1987.
- 4ª. Directiva: 1985.
- 6ª. Directiva: 1987.
- 7ª. Directiva: 1989.
- 8ª. Directiva: 1989.

El documento legal de adaptación notificado a la Comisión es la *Companies Act 1981*.

La *Companies Act 1989* modifica algunos aspectos de la anterior y supone la adaptación plena de la legislación del Reino Unido a la Octava Directiva. Al respecto resulta una referencia obligada para comprender tal adecuación el documento consultivo del *Department of Trade and Industry (DT): Regulation of Auditors, Implementation of the EC Eighth Company Law Directive* en el que se recoge un análisis detallado del contenido de la Directiva, con los comentarios correspondientes, así como el sistema de regulación, en su situación presente y con el nuevo sistema (destacando los aspectos de formación, reconocimiento o autorización, organizaciones, independencia, etc) disponiendo el 31 de enero de 1987 como la fecha límite para recibir los comentarios del documento. El resultado es la incorporación en la *Companies Act 1989* de los requisitos de entrada, formación teórica, exámenes y experiencia práctica, siendo reconocidas las organizaciones profesionales indicadas para regular las cualificaciones necesarias para la habilitación una vez aprobadas por el *Department of Trade and Industry*. Pueden acceder a la condición de auditores personas con probada experiencia profesional y que no están en posesión del título universitario. Por último cabe destacar que se debe identificar en las organizaciones los miembros cualificados como auditores, creando el correspondiente registro y reconociendo los cuerpos profesionales para la supervisión (*Recognized Supervisory Bodies - RSB*) y los cuerpos profesionales para el aprendizaje (*Recognized Qualifying Bodies - RQB*), quedando separadas las funciones de supervisión y aprendizaje que pueden coincidir o no en una misma organización.

Véase MARTINEZ GARCIA, F.J., *La regulación...* Op. Cit. Pág. núm. 291. Cita 96.

²²³WELLS, M.C., *Essays in British Accounting Research: A Review. Accounting and Business Research*. Vol. 13. Núm 50. Spring 1983. p. 15 y ss.

puedan elegir a los primeros auditores de la compañía, los cuales deberán ejercer su cargo hasta la finalización de la junta, debiendo elegir como auditores a los individuos específicos que componen la firma de auditoría, ya que los preceptos legales parece que indican que el nombramiento de los auditores debe recaer necesariamente en personas individuales²²⁴.

El auditor puede dimitir de su cargo antes de la expiración del mismo, cumplimentando las formalidades que exige la Ley, y siendo efectiva desde el momento que dicha notificación sea depositada en el domicilio social. La compañía está obligada a enviar una copia a los socios y obligacionistas en el plazo de catorce días, en el supuesto de que el auditor haya declarado que existen circunstancias que aquéllos deben conocer, a menos que los Tribunales a petición de la parte interesada no lo juzgue conveniente. Es posible la revocación del auditor antes que expire su mandato (Ley de 1985, art. 391, modificado por la ley de 1989).

El auditor debe facilitar un informe a la dirección de la sociedad, además de las recomendaciones para la mejora del sistema contable o administrativo.

Las disposiciones en que se basa la responsabilidad de los auditores es de carácter civil unas, y de carácter penal otras. La responsabilidad civil del auditor se basa en el *Common Law*, en virtud de la cual todo mandatario está obligado a cumplimentar las obligaciones contraídas por contrato, y será responsable frente a su cliente por falta de diligencia o de incumplimiento de sus deberes, y frente a terceros en caso de fraude.²²⁵

²²⁴JIMENEZ DE PARGA, R., BALDO DEL CASTAÑO, V. y OTROS, *Auditoría...* Op. Cit. p. 45.

Ello no sólo porque el art. 161 de la ley de 1948 prohíbe que recaiga sobre sociedades que gocen de personalidad jurídica (corporate bodies), sino porque al permitir excepcionalmente, al propio tiempo, que se pueda nombrar auditor a una *partnership* constituida en Escocia, parece excluir a las constituidas en el resto del Reino Unido. En consecuencia, la compañía deberá elegir como auditores a los individuos específicos que componen la firma. En este sentido, es interesante observar que el informe Jenkins recomendaba extender el nombramiento a los posibles socios que pudieran incorporarse a aquélla durante el período en que deba ejercitarse la auditoría.

²²⁵Véase la gran exposición que realiza JIMENEZ DE PARGA, R., BALDO DEL CASTAÑO, V y OTROS, *Auditoría...* Op. Cit. p. 75 y ss.

Las disposiciones de tipo penal son: la Larceny Act, 1861 y 1916; la falsification of Accounts Act, de 1875; la Companies Act, 1929 y la Ley de 1948.

A mayor abundamiento, la profesión de auditor, en los últimos cuarenta años del siglo pasado, alcanzó un puesto transcendental en la economía inglesa, por el interés de los auditores para cimentar la profesión, siendo actualmente su prestigio tan rotundo que, prácticamente, un informe contable firmado por un auditor, goza del mismo crédito que un documento formalizado por Notario. En realidad, ya a principios de siglo los auditores cambiaron su título de *auditor* por *accountant*, más amplio que el primero, pues el segundo no se limita a la revisión y auditoría, sino que practica también toda clase de operaciones relacionadas con la función fiduciaria, tales como liquidación de sociedades, saneamiento del activo, administrador o comisario de las quiebras y suspensiones de pagos, informes financieros y económicos, etc.

Los estatutos vigentes, aprobados en 1905 y ligeramente modificados en años sucesivos, establecen que para pertenecer al Instituto se exige práctica durante un período de tres a cinco años a las órdenes de otro *accountant* y superar los exámenes de ingreso, que son tres; previo, intermedio, y final.

El primero puede ser convalidado si se dispone de título universitario; el segundo se realiza en la mitad del período de aprendizaje; y el último, al terminar el aprendizaje.²²⁶

Para ser admitido en uno de los institutos o asociaciones de *accountant* ha de poseer las cualidades de competencia, integridad, e independencia, no pudiendo ejercer cualquier otra actividad distinta de la verificación.

²²⁶Es necesario haber seguido una formación que permita el acceso a la Universidad o tener experiencia profesional, debiendo asimismo, realizar un examen de conocimientos teóricos. Por último, se necesita una formación práctica de tres años, dos al menos con auditor habilitado.

Por último, antes de concluir este punto es interesante hacer constar, que con el fin de coordinar las actuaciones y los intereses profesionales de la contabilidad y la auditoría de cuentas, en el Reino Unido, existe el *Consultative Committee of Accountants Bodies (CCAB)*, entidad constituida y compuesta por las seis organizaciones más representativas en las islas británicas:

- *The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.*
- *The Institute of Chartered Accountants of Scotland.*
- *The Institute of Chartered Accountants in Ireland.*
- *The Chartered Association of Certified Accountants.*
- *The Chartered Institute of Management Accountancy.*
- *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.*

Por medio del CCAB, las referidas seis organizaciones cooperan positivamente en la armonización de sus acciones, en orden a conseguir el desarrollo, el progreso y el perfeccionamiento profesionales.²²⁷

²²⁷ARANA GONDRA, F.J., *Institute...* Op. Cit. p. 77 y 78.