

LA AUDITORÍA Y EL ACCESO DE LOS PROFESIONALES A LA MISMA EN LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA

Del Académico Numerario

EXCMO. SR. DR. D. MAGÍN PONT MESTRES

La Comunidad Económica Europea lleva realizando una actividad importante con el objetivo de conseguir de los países miembros una armonización del Derecho de Sociedades, mediante la publicación de Directrices sobre diversas cuestiones que se encuentran recogidas dentro de la parcela de dicho derecho.

Actualmente, el marco legal que regula las Sociedades mercantiles en la Europa Comunitaria, está formado por ocho Directrices sobre Sociedades, cuyos contenidos son los siguientes:

- Primera Directriz: Regulación de la publicidad, validez de los compromisos de sociedades y su nulidad.
- Segunda Directriz: Regula la constitución, materia y modificación del capital de las Sociedades anónimas.
- Tercera Directriz: Regula las fusiones de sociedades.
- Cuarta Directriz: Relativa a las cuentas anuales a presentar por las sociedades a sus accionistas.
- Quinta Directriz: Recoge la estructura de las Sociedades anónimas (propuesta de modificación).
- Sexta Directriz: Relativa a escisión de sociedades.
- Séptima Directriz: Regula las cuentas consolidadas.
- Octava Directriz: Relativa a la habilitación de las personas encargadas de la auditoría de los estados contables de las empresas.

Entre las Directrices anteriormente enumeradas se encuentran aquellas que regulan la Auditoría y el acceso a la profesión de auditoría en la Comunidad Económica Europea, que son la Cuarta, Séptima y Octava Directriz:

La Cuarta Directriz aprobada por el Consejo de las Comunidades Europeas el 25 de Julio de 1978, establece en la Sección 11, Artículo 51, la obligatoriedad de la auditoría en los siguientes términos:

1. a) Las sociedades someterán las cuentas anuales a la auditoría de una o de varias personas habilitadas, según la ley nacional, para dicha función;
- b) la persona o personas encargadas de la auditoría de cuentas verificarán también la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio.
2. Los Estados miembros podrán eximir de la obligación prevista en el párrafo 1 a las sociedades a las que se refiere el artículo 11. Será aplicable el artículo 12.
3. En el caso señalado en el párrafo 2, los Estados miembros introducirán en su legislación sanciones apropiadas para los casos en los que las cuentas anuales o en informe de gestión de las sociedades en cuestión no estén realizados de conformidad con la presente Directriz.

Los artículos 11 y 12, recogidos anteriormente en el artículo 51, hacen referencia a los límites y criterios establecidos para eximir de la obligación de efectuar auditorías a las cuentas anuales de algunas sociedades, indicando lo siguiente:

“Artículo 11.

Cuando se trate de sociedades que en la fecha de cierre del balance no sobrepasen los límites de dos de los tres criterios que figuran en este artículo, los Estados miembros podrán autorizar a las mismas para que formulen un balance abreviado, comprendiendo solamente las partidas precedidas de letras y de números romanos previstas en los artículos 9 y 10; debiendo hacerse en este caso mención separada de las informaciones incluidas entre paréntesis en las partidas DII del activo y C del pasivo, ambas del artículo 9, y en la partida DII del artículo 10. Para cada una de las partidas citadas, estas informaciones serán globales.

Los límites y criterios anteriormente indicados son los siguientes:

- total del balance: 1.000.000 de unidades de cuenta europeas;
- importe neto de la cifra de negocio: 2.000.000 de unidades de cuenta europeas;

— número de empleados, tomada la media del ejercicio: 50.”

“Artículo 12

1. Cuando una sociedad en la fecha de cierre del balance rebase o no rebase, según los casos, los límites de dos de los tres criterios señalados en el artículo 11, esta circunstancia sólo se considerará, a los efectos de lo previsto en dicho artículo, si se repite durante dos ejercicios consecutivos.
2. Los importes en unidades de cuenta europeas que figuran en el artículo 11, podrán aumentarse como máximo en un 10 por 100 para convertirse en moneda nacional.
3. El total del balance a que se refiere el artículo 11, estará constituido, en el esquema del artículo 9, por las partidas A a E del activo, y en el esquema del artículo 10 por las partidas A a E.”

La Séptima Directriz aprobada por el Consejo de las Comunidades Europeas el 13 de Junio de 1983, y relativa a las cuentas consolidadas de los grupos de sociedades, establece igualmente en el artículo 37 la obligatoriedad de la auditoría para las Cuentas anuales consolidadas en los siguientes términos:

“Artículo 37

1. La empresa que establezca cuentas consolidadas debe someterlas a auditoría por una o varias personas habilitadas para este cometido, en virtud del Derecho del Estado miembro del que dependa.
2. La persona o personas encargadas de la auditoría de las cuentas consolidadas verificarán también la concordancia del informe de gestión consolidado con las cuentas consolidadas del ejercicio.”

Como podemos observar, la Cuarta y Séptima Directriz no definen quiénes son y qué características habrán de tener las personas encargadas de efectuar la auditoría, dejando dicha definición a leyes nacionales, que deberán estar de acuerdo con otras Directrices de la Comunidad Económica Europea, como la Octava Directriz que a continuación comentamos.

La Octava Directriz, aprobada por el Consejo de las Comunidades Europeas, el 10 de abril de 1984 y referida a la “Habilitación de las personas encargadas de la auditoría legal de los estados contables”, regula el acceso a la profesión auditora en Europa.

De acuerdo con esta Directriz, el acceso a la profesión auditora en

Europa ha de producirse cumpliendo los siguientes requisitos: a) haber alcanzado el nivel de ingreso en la Universidad; b) que se haya seguido posteriormente un curso de formación teórica; c) que se acredite experiencia práctica y d) que se apruebe un examen de competencia profesional a nivel universitario o equivalente, organizado oficialmente, sea por la Corporación Profesional del Estado correspondiente y reconocido por éste o sea por el propio Estado.

La prueba de los conocimientos teóricos a que hace referencia la letra d), debe recaer, en especial, sobre las materias siguientes: Auditoría, análisis y juicio crítico de los estados financieros anuales, contabilidad general, cuentas consolidadas, contabilidad de costos y de gestión, auditoría interna, normas relativas a la preparación de cuentas anuales y consolidadas y métodos de valoración del balance de situación, así como determinación de los resultados, normativa legal y profesional relativa a la auditoría legal de los estados contables y la aplicable a los que efectúan dichas auditorías. Otras materias, siempre que tengan relación con la auditoría: derecho de sociedades, derecho concursal y procedimientos similares, derecho fiscal, derecho civil y mercantil, derecho laboral y seguridad social, sistemas de información e informática, economía de empresas, general y financiera, matemática y estadística, principios fundamentales de gestión financiera de la empresa.

Se establece, no obstante, un régimen de convalidación teórica y práctica para aquellas materias, de las anteriormente citadas, que se hayan cursado para la obtención del título universitario correspondiente y pueda acreditar la formación práctica en esa materia mediante certificado o examen aprobado. Por ejemplo, un licenciado en Derecho no tendría que efectuar examen teórico de Derecho Civil, Mercantil y Laboral, o un ingeniero industrial de la especialidad de empresa no tendría que examinarse, por ejemplo, de matemática o de economía de empresa, al igual que un licenciado en informática no debería examinarse de sistemas de información e informática, entre otros.

En cuanto al período de experiencia práctica exigida, se establecen tres años como mínimo en auditoría de estados financieros anuales, estados financieros consolidados o similares, entre otras. Dicha formación práctica debe efectuarse bajo la supervisión de una persona autorizada, que deberá pertenecer a la corporación profesional del Estado correspondiente; no obstante, el Estado podrá permitir que se lleve a cabo dicha formación práctica bajo la supervisión de una persona autorizada de la corporación profesional de otro Estado.

La Octava Directriz contempla también la posibilidad de que los Estados

autoricen a personas para que realicen las auditorías legales de los estados contables, que no reúnan las cuatro condiciones al principio enumeradas, siempre que:

- a) hayan ejercido, durante quince años, actividades profesionales que les hayan permitido adquirir una experiencia suficiente en las áreas financieras, legales y de contabilidad, y hubieran aprobado el examen de competencia profesional referido en la letra d).
- b) o que hayan ejercido durante siete años actividades profesionales en aquellos campos, y que además hayan tenido la formación práctica y superado el examen de competencia profesional referidos en las letras c) y d).

Los períodos de ejercicio profesional anteriores podrán reducirse, siempre y cuando se acredite instrucción teórica en las materias de auditoría y otras relacionadas con ellas, enumeradas anteriormente, pero la reducción de dicho período de actividad profesional no rebasará, en todo caso, el límite mínimo de cuatro años.

Como puede verse, la Octava Directriz establece, para acceder a la profesión auditora, un sólo cauce, a partir del nivel universitario, sin distinguir unas *licenciaturas de otras*, puesto que todas son válidas, debiéndose luego demostrar, a través de exámenes, los conocimientos teóricos necesarios, así como efectuar práctica profesional previa. Esto con independencia del acceso excepcional, en su caso, de personas sin nivel universitario pero con muchos años de experiencia práctica.

En definitiva, la profesión auditora, tal como la regula la Octava Directriz, no excluye a ninguna licenciatura universitaria en concreto, sino que como punto de partida todas son válidas.

Los textos o directrices anteriormente descritos, reguladores de la Contabilidad y Auditoría en la Europa comunitaria, han de ser necesaria y paulatinamente incorporados a la legislación de los Estados miembros adheridos, entre los que se encuentra España. La situación en nuestro país con referencia a la obligatoriedad de la auditoría de los estados financieros de sociedades y grupo de sociedades (Cuarta y Séptima Directriz) y acceso a la profesión auditora (Octava Directriz) es la siguiente:

En cuanto a la obligatoriedad de la auditoría contemplada por la Cuarta y Séptima Directrices, el reciente proyecto de Ley de Auditoría, en los términos que se conocen actualmente, no sigue los límites y criterios establecidos en la Cuarta Directriz para regular la obligatoriedad de la auditoría en España, sino que se limita a indicar en la Disposición Adicional Primera que

deberán someterse a la auditoría de las Cuentas Anuales las empresas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, en las que concurra una serie de características, citando las siguientes:

- a) Que coticen sus títulos en cualquiera de las Bolsas Oficiales de Comercio.
- b) Que emitan obligaciones en oferta pública.
- c) Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, incluyendo aquellas sociedades que ejercen como comisionistas sin tomar posiciones y a los Agentes de Cambio y Bolsa, aunque actúen como personas individuales y, en todo caso, las empresas o entidades financieras que deban estar inscritas en los correspondientes Registros del Ministerio de Economía y Hacienda y del Banco de España.
- d) Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta a la Ley 33/1984, de 2 de Agosto, de Ordenación del Seguro Privado, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan.
- e) Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto.

Adicionalmente indica que quedarán sometidas las empresas incluidas en las sociedades cooperativas y demás entidades que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno mediante Real Decreto, las cuales, al menos, se referirán a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados, de acuerdo con la respectiva naturaleza jurídica de cada empresa o entidad.

De acuerdo con lo anteriormente indicado, actualmente en España no se encuentran pues establecidos ni definidos los límites y criterios que puedan obligar a las empresas a realizar la auditoría de sus cuentas anuales, tal como establece la Cuarta Directriz.

Respecto al acceso a la profesión auditora contemplado en la Octava Directriz, el proyecto de Ley citado anteriormente aun cuando pretende respetar la Octava Directriz, establece en la Disposición Transitoria Primera un sistema de acceso que puede permitir que, en el momento de la publicación de la Ley, se incorpore a la profesión un número importante de personas que no habrán adquirido una formación teórica de auditoría, que no habrán superado un examen de aptitud reconocido por el Estado y que no podrán demostrar un período mínimo de experiencia en auditoría de forma continuada, adulterando y desprestigiando la profesión en detrimento de

los auténticos profesionales. Es por lo que el Instituto de Censores Jurados de Cuentas, consciente de sus responsabilidades institucionales para con la profesión, va a celebrar próximamente un concurso-oposición, convocado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de Mayo de 1987 y en la que se exige, para acceder al mismo, acreditar una experiencia profesional de dos años, como mínimo, en actividades relacionadas con la auditoría, la contabilidad o la economía de la empresa.

Hemos de significar, por otra parte, que el Proyecto de Ley de referencia vulnera principios básicos internacionales de la profesión a los que se hallan plenamente adaptados los países pertenecientes a la Comunidad Económica Europea. Nos estamos refiriendo, entre otros, al principio de independencia que queda seriamente lesionado al vincular la actividad de los auditores a un Organismo Público, que les convierte en cuasi funcionarios. Se vulnera, además, el principio del secreto profesional al permitirse en el citado Proyecto de Ley que determinados organismos o entes puedan acceder a los expedientes de trabajo del auditor, posibilitando el conocimiento de información confidencial de la empresa auditada.

Sin querer referirnos por ahora a otras consideraciones críticas al Proyecto, concluimos significando que el Instituto de Censores Jurados de Cuentas en sus Estatutos, aprobados por Real Decreto 2777/1982, de 24 de septiembre, y en su Reglamento de Régimen Interior está contemplando todas las situaciones reguladas por la Octava Directriz, siendo la única Corporación Profesional de auditores que actualmente representa a España en los Organismos Internacionales de Auditoría. Es miembro fundador de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), miembro de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), y miembro también fundador de la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE), que agrupa a las Corporaciones profesionales más importantes de los países europeos del área occidental y es la única organización consultiva de la profesión de auditoría en Europa en relación con las actividades de la Comunidad Económica Europea.