

LA LEY DE AUDITORÍA ESPAÑOLA, SU SIGNIFICACIÓN Y BASES PARA UNA POSIBLE REFORMA* (*The Spanish Audit Law, its Implication and the Bases for a Possible Reform*)

Alejandro Larriba Díaz-Zorita
Catedrático de la Universidad de Alcalá
Francisco Serrano Moracho
Profesor Titular de la Universidad Autónoma de Madrid

RESUMEN

La Ley de Auditoría lleva vigente algo más de una década y numerosas voces reclaman su modificación, por lo que este trabajo aborda las posibles orientaciones que podrían contemplarse en la reforma de algunos de los puntos más controvertidos de la ley actual.

Se revisan así los problemas derivados del procedimiento de acceso a la profesión y del régimen transitorio inicial que dispuso la ley, el grado de intervencionismo y su posible reducción, el carácter de profesión de la actividad auditora, el papel de las corporaciones de auditores, la problemática de la formación continuada de los profesionales, los controvertidos temas de la responsabilidad, la independencia y la prestación de otros servicios paralelos a las empresas auditadas, y el contexto internacional en que debe desarrollarse la ley y sus consecuencias de cara a la libre circulación de auditores en la Unión Europea.
Palabras clave: auditoría, independencia del auditor, formación continuada, Unión Europea.

ABSTRACT

The Spanish Auditory Law is ten years old now and there is now a generalised call for its reform. So this paper therefore puts forward some possible trends with in this reform, especially in the more controversial sections of the present law. Topics analyzed are the procedure to enter in the auditor career, specially in the transitory way observed by the law, the intervencionisme of the public authorities versus the self-regulation, the profesional character of the auditor's activity, the role of the auditor's associations, the problems of permanent training, the highlights themes of responsibility, independence and the treatement of other relationships between auditors and companies: consultant and legal services and its implications, and the influence in the new law of the international environment, mainly in the free circulation of auditing services in the European Union.

Key words: audit, auditor independence, permanent training, European Union.

* En su origen este trabajo fue presentado como ponencia en la IIIª Jornada de Trabajo sobre Auditoría Contable organizada por el departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Extremadura y celebrada en Badajoz el 16 de abril de 1999.

1. INTRODUCCIÓN

El propósito de este trabajo, está orientado a identificar y debatir determinados puntos sobre la Ley de Auditoría que, en nuestro criterio, deben ser reformados. Para ello, tras una breve introducción, describiremos varios de los defectos que se han ido apreciando en dicha Ley, apuntando posibles soluciones para resolver algunos de los mismos. Dado el enfoque que le hemos dado, queremos señalar, que, aún siendo partidarios de la reforma de la Ley, no lo somos de una reforma apresurada. Por el contrario, entendemos que una vez identificados los puntos a reformar y después de un amplio diálogo entre las diferentes partes implicadas, se deberían buscar las mejores soluciones posibles, las cuales pasan por la necesaria armonización respecto de las normas vigentes en los demás países de nuestro entorno económico, con los que nuestras relaciones son cada vez más intensas.

Como señala Martínez García (1992, p. 255) a continuación del escaso interés que por la auditoría demostraron sistemáticamente nuestros gobernantes y legisladores, en la actualidad se llega a que su importancia ha calado, no solamente en éstos, sino en toda la sociedad globalmente considerada. Del desconocimiento hemos pasado a la magnificación, lo cual tiene de positivo que se reafirma el carácter social de la auditoría, así como su importancia para los múltiples usuarios de la información financiera.

En España, se partió de una regulación de la auditoría caótica y casi nula, basada en un conjunto de normas inconcretas, incompletas, contradictorias y de difícil aplicación y, además, dispersas en disposiciones de diferente rango. Con el propósito de salir de esta situación fueron apareciendo distintos proyectos legislativos, hasta que finalmente en el Boletín Oficial del Estado el día 15 de julio fue publicada la Ley 12/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas actualmente vigente.

A pesar de la larga tramitación parlamentaria –entre octubre de 1987 y junio de 1988– hoy apreciamos que, cuando se discutió la Ley, no se le prestó suficiente atención, ya que la auditoría, su regulación y sus problemas, no eran temas que apasionarían a la opinión pública o a los legisladores de entonces, muchos de los cuales probablemente no poseían más que un conocimiento superficial acerca de la cuestión sobre la que habían de legislar.

Como en definitiva lo que realmente se pretendía era sacar adelante por primera vez en España una Ley de Auditoría que regulara organizadamente esta “actividad profesional”, hemos de reconocer que, con algunas críticas y defectos –muchos de ellos denunciados desde su origen–, la ley ha funcionado aceptablemente durante un período de once años, permitiendo el asentamiento de la auditoría en nuestro país. Pero también su envejecimiento ha sido rápido, por lo que, como sus lagunas y defectos son importantes, es preciso repararlos pensando que su sustitución se debe producir en un futuro inmediato.

Si bien la espina dorsal de la regulación actual de la auditoría en España es la citada Ley 12/1988, no podemos olvidar su Reglamento de Aplicación aprobado finalmente mediante Real decreto 1.636/ 1990, de 20 de diciembre. En este Reglamento, y de ahí la existencia de sucesivos borradores del mismo, se trataron de remediar algunas de las lagunas y errores que ya se habían advertido en el texto de la Ley, pero poco se pudo hacer ya al tener que conducirse la disposición reglamentaria por los estrechos cauces señalados por la misma.

2. LA INCORPORACIÓN INICIAL AL REGISTRO DE AUDITORES DE CUENTAS

La inscripción inicial en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), que reconoce y censa a quienes pueden realizar auditorías, se reguló mediante la disposición transitoria primera de la Ley, facilitando el acceso sin examen a quienes en el momento de su entrada en vigor –16 de julio de 1988– cumplieran los mismos requisitos que más adelante se exigirían a los que pretendieran acceder al Registro por primera vez. De esta forma todos los miembros del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España y del Registro de Economistas Auditores pudieron incorporarse al mismo, lo cual era natural ya que estaban en posesión de la *formación teórica y práctica* después exigida, la primera ratificada tras haber superado una prueba para la entrada en dichas Corporaciones anterior a la entrada en vigor de la Ley, y la segunda por el ejercicio profesional realizado desde dicho acceso.

En el momento inicial de aprobación de la Ley, probablemente algunos políticos pensaron que los auditores se iban a convertir en unos profesionales de élite con elevados ingresos, al ver ampliado considerablemente su campo de actuación. Y ante este falso pronóstico estimaron que, para evitar la concentración, lo mejor era abrir el acceso a la profesión en su momento inicial al mayor número posible de personas, pensando que la concurrencia de muchos auditores harían imposibles las prácticas monopolísticas, repartiéndose el “mercado” entre un mayor número de profesionales. Ello dio lugar a que en la citada disposición transitoria se estableció que cumplieran los requisitos de formación práctica aquellas personas que *contaran al menos con una experiencia de un año, en la fecha de entrada en vigor de esta Ley, en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, referidos especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos*, equiparando a los auditores en ejercicio en ese momento con quienes aún no lo eran. Esta extraña situación produjo varios fenómenos:

- Muchas personas, que desconocían lo que era la auditoría, intentaron incorporarse al Registro de Auditores de Cuentas, buscando un medio de vida.

- Para hacerse con un certificado de la clase que fuera en el que constara que poseían la vaga experiencia que señalaba la norma, forzaron a amigos y conocidos para su emisión, acudiendo para conseguirlos a los sitios más insospechados y presentando certificados con los contenidos más peregrinos.
- Inicialmente fueron inscritas bastantes personas que en ningún caso debieron acceder al ROAC por carecer de conocimientos elementales y mínimos sobre la materia.
- Aquéllos que habían visto rechazada su solicitud, recurrieron la decisión iniciando un largo proceso hasta conseguir su propósito.
- Como resultado, se produjeron muchas incorporaciones a una profesión desconocida, y a los nuevos incorporados, al no ver cumplidas sus expectativas, se les produjo un sentimiento de insatisfacción.

Este inadecuado proceso de acceso representó en los momentos iniciales un gran peligro para la profesión, pero que afortunadamente no llegó a manifestarse en toda su dimensión. Esta situación produjo en los primeros años de vigencia de la Ley la emisión de algunos informes de auditorías legales obligatorias que nos atrevemos a calificar de bochornosos, formulados por flamantes auditores sin ningún conocimiento de su importancia, y que los emitían creyendo –debemos suponer que de buena fe–, que se trataba de simples certificados administrativos sin mayor transcendencia. Las empresas, también debemos suponer que debido a desconocimiento y de buena fe, acudían a quienes emitían el informe de auditoría “más barato”, ya que estos profesionales al no realizar ningún trabajo de verificación, o siendo estas verificaciones de carácter muy liviano, no interferían demasiado en la vida de las entidades que se auditaban, al tiempo que sus minutas de honorarios eran bastante modestas.

Afortunadamente esta situación se cortó sin que apenas llegara a producirse algún escándalo. En parte al advertir los emisores de estos informes que los honorarios percibidos no compensaban el riesgo asumido, y en parte debido a las denuncias que aparecieron en los medios de comunicación social y a la actitud vigilante de las Corporaciones y de los auténticos profesionales. Pero el problema sigue latente y sólo se corregirá mediante el transcurso natural de una generación, siendo esta la causa más importante de que exista una gran diferencia entre el número total de auditores habilitados para realizar auditorías, el número de los que saben hacerlas y el número de los que realmente las hacen.

3. EL INTERVENCIONISMO DE LA LEY

Como punto de partida, parece claro que los Estados nunca van a renunciar a regular la actividad profesional de la auditoría. La argumentación al respecto, que

podría ser asumida por el propio Parlamento Europeo, aparece en la sentencia S.C. 386/93 de 12 de julio del Tribunal Constitucional de nuestro país, en la que se reconocía la constitucionalidad de la Ley de Auditoría hoy vigente, alegando que:

La complejidad de la propiedad empresarial, con frecuencia diferenciada de la gestión; la fluidez del tráfico mercantil, que ocasiona continuas transacciones empresariales para cuya feliz consecución es del todo necesario conocer con precisión el estado patrimonial de las entidades; la despersonalización del patrimonio, la búsqueda de financiación para conseguir recursos suficientes para el desarrollo de la actividad empresarial, la diversidad de las propias fuentes de financiación, la continua actividad de venta y adquisición de bienes y servicios y la existencia de intereses laborales son, todas ellas, circunstancias que exigen, para asegurar el funcionamiento eficaz y transparente del mercado y la protección de los muy diversos intereses concurrentes, la máxima fiabilidad de la información disponible sobre la verdadera y real situación económica, financiera y patrimonial de las empresas (imagen fiel).

La actividad auditora se encamina, precisamente, a procurar a cuantos tienen interés en esa imagen fiel que les resulta indispensable para garantizar sus intereses. De ahí que, como señala el art. 1 de la Ley, la actividad de auditoría se caracterice, precisamente, por sus posibles efectos frente a terceros. Es, por consiguiente, de todo punto lógico que los poderes públicos, y en este caso el legislador, regulen los requisitos, condiciones y efectos que ha de tener una actividad tan amplia y profunda influencia sobre el funcionamiento de la economía de mercado y los derechos e intereses de muy diversas personas y grupos. Sólo una regulación de este género puede asegurar que la información proporcionada por las auditorías responda, efectivamente, a la realidad, y, sólo ella puede, por consiguiente, asegurar que las auditorías estén en condiciones de cumplir las funciones que de ellas se esperan (...). Si el legislador, al objeto de garantizar la seguridad del tráfico mercantil, obliga a determinadas —y tan numerosas como diversas— entidades a someterse periódicamente a auditorías de cuentas, y establece que la validez de estas dependa, en primer lugar, de que las lleven a cabo personas determinadas, es no sólo lógico, sino hasta obligado, que el propio legislador regule también la forma en que haya de desarrollarse tal actividad y los requisitos que deban reunir quienes la ejerzan.

En nuestro país, desde la aparición de la Ley de auditoría, varios colectivos sociales, principalmente los de auditores, la han tachado reiteradamente de “intervencionista”, como queriendo denunciar con ello un pecado de origen que prácticamente invalidaba su existencia. Nosotros entendemos que “intervencionismo” es un sistema intermedio entre el “individualismo” y el “colectivismo”, mediante el que se confía a la acción del Estado el dirigir, y suplir en su caso, a la iniciativa privada en aspectos que interesan a la sociedad. Es decir, con la intervención el poder constituido trata de

conducir las aptitudes y orientaciones naturales de las personas, encaminándolas hacia la consecución de un bien colectivo como expresión de las aspiraciones que se producen en las sociedades evolucionadas.

Llevado el concepto anterior a un extremo, podemos llegar a la conclusión de que todas las leyes son intervencionistas, ya que pretenden dirigir o controlar un aspecto de la vida de la sociedad. Pero aún así, las leyes serán más o menos “intervencionistas” según el grado en que dejen participar a los colectivos sociales implicados en la materia regulada, reconociéndoles un campo de acción suficiente dentro del cual manifestar sus iniciativas, o tratando de dificultar cuando no de ahogar, las actuaciones de dichos agentes sociales, desconociéndoles.

Situados en el otro extremo, estaríamos en el supuesto utópico de que no se necesita regulación sobre ninguna cuestión, ya que el hombre con su “natural bondad” –y por extensión la sociedad– puede resolver de forma eficiente todas las situaciones que se le presenten atendiendo los mandatos de su conciencia. Como esto no es posible, para que la sociedad pueda funcionar, tendrá que existir por fuerza un cierto grado de “intervencionismo” en todos aquellos asuntos que impliquen pluralidad de agentes sociales, que puedan dar lugar a convergencia o discrepancia de intereses entre ellos. En conclusión, el concepto regulación significa “intervención” en algún grado y, además, está presente en todas las sociedades con cierto nivel de desarrollo.

La “autorregulación” como concepto oponible al de “intervención” no significa la absoluta carencia de “regulación” sino una regulación emitida por los agentes o grupos sociales principales afectados por el proceso de que se trate, lo que en el caso de la auditoría incluye a los auditores y sus corporaciones profesionales, las entidades objeto de auditoría y sus asociaciones, la administración en su conjunto dentro de la que cabe citar, la inspección fiscal y financiera, la docencia, etc., es decir una pluralidad de grupos sociales de diversa índole, muchos de ellos con intereses divergentes que será necesario conjugar. Además, todo ello sin contar con que el número de sujetos interesados en la “autorregulación” se ha ampliado en los últimos tiempos, por lo que también deberíamos incluir en ese colectivo los diferentes Estados que hoy forman la Unión Europea.

El verdadero problema no es que dos conceptos absolutos deban enfrentarse –*intervencionismo* versus *autorregulación*–, sino habilitar la forma de conseguir la óptima articulación de ambos polos, buscando obtener la máxima eficacia de acciones en beneficio de la sociedad en su conjunto. La mayor dificultad no radica en que deba o no existir “autorregulación”, sino en cómo conseguir ésta en la práctica a través de un proceso en el que estén presentes y participen todos los agentes implicados en él, de manera que los unos no sojuzguen a los otros, que no se imponga la razón del mejor negociador o del más fuerte, que no se ignore la participación de nadie y, en definitiva,

que se busque el bien común de la sociedad. De ahí se deduce que, cuando los colectivos implicados son demasiado numerosos, poco articulados, o existe el riesgo de que produzcan una regulación sesgada que proteja los intereses de unos en perjuicio de otros, es el legislador quien debe tomar la iniciativa, regulando en nombre de toda la sociedad con el objetivo de maximizar el bien común con su actuación.

Si cuando se reclama la “autorregulación” por parte de la profesión, se está postulando en el sentido de que la Ley quede reducida a un simple marco de referencia de una regulación realizada sólo y precisamente por quienes ejercen dicha profesión, el proceso en principio quedará sesgado, al no incorporar a otros agentes sociales directamente implicados, como por ejemplo puede ser el formado por las entidades sometidas a auditoría. En consecuencia, el proceso de *autorregulación de la auditoría* deberá tener un mayor número de protagonistas que los profesionales o las corporaciones que los agrupan.

Por otro lado, antes de abordar una reforma concreta de nuestra Ley para dotarla de un mayor grado de “autorregulación” se deberá atender a las normas emanadas de la Unión Europea, así como tener presente la regulación de los distintos países que la forman, ya que una ley de esta transcendencia necesariamente deberá estar convenientemente armonizada con las normas de los países de nuestro entorno.

Volviendo a nuestra Ley vigente, hoy nos parece que ésta no supo encontrar la justa medida y punto de equilibrio entre el “intervencionismo” y la “autorregulación”, siendo éste su mayor defecto y el principal problema a solucionar, o por lo menos uno de los más significativos. A este respecto pocas voces hemos oído en justificación y defensa de su carácter “intervencionista” al revés, las más de las veces se ha denunciado su carácter “autoritario” en cuestiones que realmente no lo requerían.

La opinión más extendida es que a esta situación se llegó como consecuencia del conflicto que existía y existe entre las distintas Corporaciones que agrupan a los auditores. Es probable que, apreciando la Administración la incapacidad en ponerse de acuerdo para “autorregularse” de las dos Corporaciones existentes en aquel momento, y consciente al mismo tiempo de la necesidad social de regular la auditoría en España, entendió que debía hacerlo directamente en aras del bien común. Puede que así sea, y si este fue el supuesto de partida, dado que aún persiste la situación, será difícil sustituir el actual modelo “intervencionista” por otro más “participativo”.

En conclusión, como premisa inicial entendemos que el fuerte espíritu “intervencionista” de la Ley –cuya justificación inicial no discutimos–, se debería sustituir por otro de talante más abierto que permita que las fuerzas sociales concurrentes puedan hacer valer sus opiniones y visión de la auditoría, es decir, la orientación de la Ley debería evolucionar hacia un sistema de “autorregulación supervisada” dentro del marco del modelo y de las normas adoptado por los demás países que forman parte de

la Unión Europea buscando la necesaria armonización. Para conseguir este objetivo, y que sus resultados cristalicen en normas estables, consideramos que es requisito imprescindible la unidad de la profesión, o cuanto menos poner en funcionamiento un mecanismo de toma de acuerdos dentro del cual puedan encararse con vocación de permanencia los problemas que toda "autorregulación" por pequeña que sea trae consigo, sobre todo cuando sus principales actores presentan profundos puntos de desacuerdo.

4. LA AUDITORÍA, ¿ACTIVIDAD O PROFESIÓN?

Actividad, profesión y actividad profesional son palabras o expresiones en cuyo contenido casi nadie está de acuerdo para definir la situación actual de la auditoría en España, siendo éste además otro de los problemas que se imputan a la Ley de Auditoría.

Para nosotros, con carácter general y en sentido amplio (Larriba, 1995, p. 31), las notas comunes definitorias de una *profesión organizada*, son aquellas en las que sus miembros:

- Ejercen una actividad o conjunto de actividades específicas, las cuales sirven de elemento diferenciador respecto de otros grupos profesionales.
- Poseen un bloque común de conocimientos que han alcanzado a través de un proceso de aprendizaje ordenado y formal.
- Han demostrado su aptitud para el ejercicio de la profesión a través de pruebas y mecanismos preestablecidos de acceso, garantizando así la posesión del bloque común de conocimientos que se juzgan imprescindibles.
- Presentan una actitud personal corporativa de pertenencia al *grupo*, lo cual comporta cierta cohesión que les hace sentir, por encima de intereses particulares, un interés cierto por el beneficio común del colectivo, orientado al logro de objetivos comunes de desarrollo y progreso.
- Mantienen su autonomía individual en el ejercicio profesional, lo cual lleva aparejada la asunción personal de responsabilidades y pérdidas.
- Acatan, de forma explícita o implícita, un conjunto de normas éticas a las que acomodan sus actuaciones.

En definitiva, una *profesión* es un grupo social en el que se aprecian las notas definitorias antes indicadas; un *profesional*, es la persona que pertenece a una profesión y ejerce la misma, y una *actividad profesional*, es el conjunto de operaciones o tareas propias que puede realizar un profesional caracterizado. Cuando la *actividad profesional* tiene un carácter singular, es muy específica y es ejercida en exclusividad por un grupo profesional determinado, de tal forma que se produce una identificación entre dicha actividad y el profesional que la desarrolla, decimos que la misma es la

actividad característica o típica de una profesión, por ejemplo la actividad profesional de asistir en juicio a sus clientes es *actividad típica* de los abogados como profesionales. Si la actividad a que nos referimos es de carácter secundario o no está suficientemente organizada y delimitada, pudiendo llevarla a término varios profesionales, estaríamos ante una profesión no estructurada que pueden realizar en concurrencia varios profesionales, por ejemplo, actualmente en nuestro país el asesoramiento fiscal.

En nuestro caso, la Ley de Auditoría en su Introducción indica que *la auditoría de cuentas* se configura en esta Ley como la actividad..., lo que reitera en diferentes partes del Reglamento de Auditoría de Cuentas. Pero el problema, tal como nosotros lo entendemos, no está en la dicotomía *actividad* versus *profesión*, sino en que se trate o no de una *actividad profesional* y que ésta, a su vez sea *actividad típica* —es decir, la que define y delimita una profesión estructurada—, o *actividad secundaria* que puede desarrollar una pluralidad de profesiones. Ante esta disyuntiva, no cabe duda que la ley se refiere a una *actividad profesional*, puesto que también define las peculiaridades de dicha actividad y reserva su ejercicio a aquellas personas que, poseyendo unas aptitudes también concretas, identifica como las únicas que legalmente pueden realizarla.

Una vez definida la auditoría como *actividad profesional*, lo que debemos hacer es identificar qué profesionales son los que pueden realizar legalmente dicha actividad y qué denominación reciben. Si llegamos a la conclusión de que son los *auditores* los que en exclusividad realizan dicha actividad profesional, los *auditores* son entonces los profesionales habilitados para el ejercicio de la *actividad auditora*.

Así interpretamos el artículo 1.3 de la Ley de Auditoría cuando dice que, para que la auditoría de las cuentas anuales, así como de *cualquier* otro trabajo de revisión o verificación contable se califique legalmente como auditoría de cuentas, *tendrá necesariamente* que ser realizado por un auditor de cuentas.... Todavía con mayor precisión y rotundidad el Reglamento de Auditoría en su artículo 1.2 establece que, *la actividad de auditoría de cuentas tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas*. Es decir que, para el legislador, el *profesional* es el auditor y la *actividad profesional* la auditoría, o lo que es lo mismo, la *auditoría de cuentas* es una *actividad profesional típica* que realizan en exclusividad unos profesionales que se denominan *auditores*.

Otra forma de enfocar el problema es investigar si quienes realizan las auditorías reúnen las notas que definen una profesión y que antes hemos enunciado. De esta manera, los auditores:

- Realizan en exclusiva actividades singulares que sirven de pautas diferenciadoras frente a otras profesiones: los propios de la auditoría.
- Poseen un bloque común de conocimientos obtenido a través de un proceso de aprendizaje ordenado y formal, reconocido y programado en la normativa legal vigente.

- Han demostrado sus conocimientos mediante unas pruebas de acceso legalmente establecidas.
- Tienen conciencia corporativa manifestada en la adscripción a diversas Corporaciones que les hacen sentir una cierta cohesión.
- Sus Corporaciones están orientadas al logro de objetivos comunes y de desarrollo y progreso de todo el colectivo.
- Individualmente mantienen su autonomía en el ejercicio profesional, asumiendo personalmente responsabilidades y pérdidas.
- Tienen un conjunto de normas éticas a las que acomodan sus actuaciones.
- Todas las personas que componen el colectivo de auditores, una vez cumplidas las condiciones para ello, se deben inscribir de manera obligatoria en un registro exclusivo y especial para estos profesionales –Registro Oficial de Auditores de Cuentas–, de tal manera que quienes no figuren inscritos en el mismo como auditores, no pueden ejercer la actividad profesional de la auditoría.

Como podemos observar, todas las notas que caracterizan una profesión se encuentran presentes en el colectivo formado por los auditores, pudiéndose apreciar esta situación con mayor nitidez en función del grado de implantación y desarrollo de la auditoría en los diferentes países. La evolución que en las tres últimas décadas ha experimentado esta profesión, en los países del mundo occidental, pero especialmente en el nuestro, ha sido de gran importancia, tomando dimensiones desconocidas hasta entonces, en la que la máxima expresión de profesionalidad es el ofrecimiento público de servicios relacionados con la contabilidad y la auditoría, prestados por especialistas independientes que, con una formación muy completa, compiten en el mercado entre sí, constituyendo como colectivo un *grupo profesional*.

En conclusión, si consideramos al *auditor* como profesional es en razón de que la actividad reservada que realizan es, desde el punto de vista social lo que ha hecho que la propia actividad se convierta en profesión –como es el caso de la odontología separada de la medicina–. Esta situación probablemente llevará a que se amplíe su campo de actividad a otros ámbitos, ahora fuera de ella si nos atenemos a su cometido estricto, siempre que los profesionales auditores cuenten con los conocimientos necesarios para emprender dichas nuevas actividades y éstas no sean materia reservada a otras profesiones.

5. EL PAPEL DE LAS CORPORACIONES DE AUDITORES

En la Ley de Auditoría sólo se hace referencia a las Corporaciones de auditores en los artículos cinco –sobre su competencia en la elaboración de las Normas Técnicas de

auditoría—, siete —sobre la organización de exámenes de acceso al ROAC—, y en la disposición adicional segunda sobre el nombramiento de miembros del Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Estimamos que las menciones que contiene la Ley son ciertamente escasas, ya que, si bien enuncia tres competencias legales, ni son las más características, ni tan siquiera las fundamentales.

El Reglamento de Auditoría, que es algo más explícito, menciona varias veces a las Corporaciones¹, citando como funciones propias de estas Entidades las que hemos resumido por materias en la tabla 1:

Tabla 1
Funciones de las Corporaciones de auditores de cuentas

En relación con la información de auditores y acceso a la profesión	<ul style="list-style-type: none">• Organizar y en su caso impartir los cursos de formación teórica que homologue el ICAC.• Impulsar la colaboración de sus miembros en la formación práctica requerida para el examen de aptitud, debiendo dar el visto bueno en los certificados que expidan sus miembros.• Realizar los exámenes de aptitud profesional.• Organizar los programas de formación permanente y de actualización que deben realizar los miembros de la Corporación.
En relación con las propias actuaciones profesionales	<ul style="list-style-type: none">• Elaborar, adaptar y revisar las Normas Técnicas de auditoría, por propia iniciativa o a instancia del ICAC.• Vigilar el cumplimiento de las normas deontológicas de la Corporación.• Efectuar el control de calidad sobre la actividad profesional desarrollada por sus miembros.• Proponer al ICAC la iniciación de procedimientos sancionadores.
Otras competencias previstas	<ul style="list-style-type: none">• Colaborar con el ICAC.• Cualesquiera otras previstas en sus Estatutos.

Vista la relación de competencias previstas, queda bastante claro el pequeño protagonismo que la Ley de Auditoría reserva a las Corporaciones, toda vez que, además son mediatizadas cuando no controladas por el ICAC, que por la vía de los hechos, es el organismo que realmente asume la plena competencia en estos aspectos.

Tal como antes indicábamos, muy probablemente esta situación sea consecuencia de la división de la profesión en Corporaciones diferentes con posturas irreconciliables en aquellos momentos, lo cual forzó al legislador, ante la necesidad de regular la auditoría, a desconocerlas en términos prácticos, ya que de otro modo le hubiera sido difícil llegar a buen puerto. En todo caso, y este es el punto de vista de las Corporaciones, hay que reconocer que la ley es un marco estrecho para que se desarrolle una profesión que aspira a regularse con ciertas dosis de libertad. Pero como esta situación no ha cambiado desde entonces, para que la profesión pudiera llegar a obtener un mayor grado de “autorregulación” que redundara en beneficio de los auditores y

¹ Artículos 17 a 20, 24, 25, 27, 32, 34, 54, 67, 79 y 74 a 76.

de la sociedad, parece condición indispensable que la misma se presentara unida, y tal como podemos apreciar, en la situación actual dista mucho de estarlo.

Sin embargo, es curioso observar la frecuencia con la que surgen referencias a la desunión que sufre la profesión, que son seguidas de la emisión de un torrente de buenos deseos para que tal situación se corrija. Además, cuando al colectivo de auditores se le pregunta por sus deseos de unificación en una sola Corporación, mayoritariamente se muestran partidarios de ella, ya que entienden que con la misma se conseguirían de inmediato una serie de frutos positivos². Y, por contra, cuando se traslada la misma pregunta a los directivos de las Corporaciones, las opiniones son totalmente contrapuestas.

De estas diferencias entre el colectivo y sus representantes, se deducen cuestiones de difícil contestación: la unificación, ¿la quieren realmente los dirigentes de las Corporaciones existentes?, estos dirigentes ¿saben y quieren interpretar el sentir de la mayoría de los auditores ejercientes?, ¿qué papel juegan las grandes firmas de auditoría y qué papel esperan jugar en el futuro de la profesión? La contestación sincera a estas preguntas, algunas con una gran dosis de indiscreción, puede que ayudaría a resolver una gran parte de las incógnitas actuales.

En todo caso es probable que, conseguida la unificación, algunos de los problemas que hoy tiene planteados la profesión se resolverían más fácilmente, entre ellos, el de la propia reforma de la regulación legal ya que al legislador se le despejaría la sospecha que pudiera tener en el sentido de que, concedido un mayor campo de libertad para que la profesión se desenvuelva, este hecho no llegara a derivar en una situación de relativa anarquía.

6. EL ACCESO A LA PROFESIÓN³

6.1. Condiciones generales que deben reunir los candidatos a auditores

En nuestro país el acceso a la profesión de auditor se obtiene mediante la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas —la cual tiene lugar una vez cumplidos los requisitos de mayoría de edad y de nacionalidad, así como carecer de

² Esto puede apreciarse de los resultados de la encuesta realizada por el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España (La auditoría en España. Libro Blanco, p. 277-310), en la cual, una muestra de auditores pertenecientes a las tres Corporaciones por abrumadora mayoría (83,7%), se mostró partidaria de que se hicieran todos los esfuerzos necesarios para lograr la unificación de la profesión en una sola entidad.

³ Para desarrollar este punto, nos apoyaremos en un trabajo anterior, presentado en la IIª Jornada de Trabajo sobre Auditoría Contable celebrada en Santander en junio de 1997 (Gonzalo y Larriba, 1997, p. 11-46).

antecedentes penales por delitos dolosos—, y que es autorizada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a aquellos peticionarios que:

- En principio posean una titulación universitaria.
- Cuenten con la formación teórica y práctica adecuada.
- Hayan superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.

Varios han sido los problemas denunciados sobre la forma de acceso a la profesión, pero en todo caso debemos recordar que nuestra ley sólo incorpora en este sentido los requerimientos contenidos en la VIII Directiva de la Comunidad, dentro de los que queda implícita la existencia de un registro en el que consten todas las personas habilitadas para realizar auditorías. Otra cosa es definir de qué entidad debe depender dicho registro, de algún Ministerio u Organismo Oficial como en Francia o de las Corporaciones profesionales como en Gran Bretaña, sin que este hecho en nuestro criterio signifique un mayor o menor *intervencionismo*, o si se quiere, una mayor o menor *autorregulación*, ya que tanto en uno como en otro caso los criterios de inscripción deberán ser los mismos y asimismo atenerse a normas legales perfectamente establecidas.

Tampoco parece objetable que existan determinados requisitos de carácter general, tales como la mayoría de edad, la nacionalidad de un país comunitario o el carecer de antecedentes penales por delitos dolosos. Lo que si ha dado lugar a algunas críticas ha sido la exigencia de contar con título universitario: por un lado se entendía que se estaba estableciendo una traba que impedía el acceso de los profesionales acreditados que no contaran con dicho título, mientras que por otro se acusaba de falta de precisión respecto de la clase de título exigido, al poder acceder a la profesión cualquier titulado universitario en disciplinas ajenas a las que en principio parecen propias para ejercer como auditor.

En el primer caso la crítica la consideramos infundada, dado que en nuestro ordenamiento también se prevé la incorporación de personas que no cuenten con título, siempre que puedan acreditar una dilatada experiencia profesional, aunque siendo en todo caso requisito ineludible que el candidato esté en condiciones de acceder a estudios universitarios.

En lo que respecta al título concreto, no existe limitación alguna, ya que el legislador ha elegido el camino de abrir la profesión a toda persona que cuente con la preparación precisa, poniendo más énfasis en el conocimiento real de materias, que en la posesión de un determinado título universitario. Aún más, en determinadas circunstancias los titulados universitarios, pueden solicitar dispensa de examen de aquellas materias que, definidas como de conocimiento teórico del auditor, se hubieran cursado para la obtención de dicho título. En este punto entendemos que es bastante más efectivo

que se exija conocer las materias que se consideran básicas, que precisar la forma en que se alcanza su conocimiento.

Por ello entendemos que la posibilidad de poder acceder por la vía profesional al Registro Oficial de Auditores de Cuentas es posiblemente un gran acierto de nuestra regulación, que viene a reforzar la posición según la cual la profesión de auditoría no es patrimonio de una u otra carrera académica, puesto que la madurez que se le exige al futuro auditor también puede adquirirse por la práctica demostrada durante un largo período de tiempo de una profesión en la que constantemente se ha de estar ejercitando el juicio y la reflexión sobre las circunstancias que rodean a una empresa, para poder así decidir sobre la idoneidad de sus prácticas contables y la calidad de su información financiera externa.

6.2. Conocimientos teóricos necesarios para ejercer la profesión de auditoría

La formación teórica que se prevé deberá poseer el auditor está desarrollada por el Reglamento de Auditoría y diversas Resoluciones del ICAC, y hace referencia a diferentes materias, que podrán ser modificadas cuando se produzcan variaciones en las correspondientes Directivas Comunitarias.

Respecto de la forma de adquirir estos conocimientos, en primer lugar se prevé que puedan serlo dentro de los planes de estudio establecidos para la obtención de los títulos mediante los que se accede a la profesión. Además, las Universidades pueden organizar e impartir cursos de especialización, masters, etc. que den lugar a la expedición de una titulación específica –Títulos Propios emitidos al amparo del artículo 18.3 de la Ley de Reforma Universitaria–, siempre que incorporen el conocimiento de las materias teóricas que se consideran bagaje mínimo del auditor. Igualmente, las Corporaciones de auditores y aquellos Centros de enseñanza que sean reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, también cuentan con la facultad de organizar e impartir cursos especiales para adquirir dicho conocimiento. En todo caso, los mencionados cursos en cualquiera de sus modalidades deberán estar homologados previamente por el citado Instituto, el cual, con carácter subsidiario también podrá acometer su organización y realización.

La regulación de la formación teórica respeta claramente la competencia de las Universidades en materia formativa, de manera que sólo la obtención de un título propio universitario –tanto de grado como propio–, dispensa de la realización de la primera fase del examen. Como los cursos de formación organizados por las Corporaciones, si bien cubren los requisitos de formación, no conceden dispensa de examen, éstas han recurrido a las Universidades para la organización de cursos que sí otorgaran dicha convalidación, generándose de este modo una forma de cooperación fructífera,

que ha dado lugar a una forma de asociación –que se podría calificar como modélica dentro del desarrollo del espíritu de la Ley de Reforma Universitaria–, donde la Corporación profesional pone el sello de la utilidad y validez del título en el mercado de trabajo, mientras que la Universidad pone la seriedad académica en el desarrollo de las enseñanzas, en las que suelen alternarse profesores universitarios con profesionales, al menos en las materias más importantes de contabilidad y auditoría.

Respecto de las materias consideradas como formación teórica básica, dado el tiempo que ha transcurrido desde que se formularon, sería conveniente actualizarlas, incluyendo determinados conocimientos que hoy parecen básicos, lo cual entendemos que no significaría un cambio importante.

6.3. Experiencia práctica necesaria para ejercer como profesional independiente

Nuestra Ley prevé que la formación práctica de los aspirantes a auditores deberá extenderse por un período mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, referida especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos. Del total de esta formación, al menos dos años se deberán realizar precisamente en el ejercicio de esta actividad bajo la tutela de auditor habilitado para la profesión. Se prevé por tanto que, para poder llegar a ser auditor, el aspirante debe contar con una experiencia suficiente adquirida mediante el ejercicio práctico de la profesión, realizada bajo la tutela de un auditor, tal como establecen las normas de la Unión Europea (VIII Directiva) y de la IFAC (90 *Guía Internacional de Formación*, párrafos 54-59), al indicar que:

- La segunda fase del examen de aptitud consistirá en un supuesto o caso práctico en el que cada candidato deberá desarrollar el trabajo como lo haría en una empresa, argumentando las soluciones y exponiendo razonadamente sus juicios profesionales, para lo cual deberá tener experiencia práctica en formarlos, expresarlos y justificarlos.
- Se debe tener presente la responsabilidad plena que adquiere por sus actos el profesional habilitado, ya que una vez pasado el examen de aptitud tendrá la plena capacidad para realizar, sin ningún límite, los encargos profesionales que le sean propuestos.

El problema es que hasta ahora en España, la verificación de esta exigencia de formación práctica ha sido puramente formal, limitada a la demostración fehaciente por parte del candidato de que cuenta con la misma –probando a tal efecto su relación de trabajo o colaboración con un auditor en ejercicio, por ejemplo mediante un contrato de trabajo, facturas por la colaboración, declaraciones al ICAC, etc. hasta cubrir de

forma suficiente la realización del período de prácticas—, pero sin que se haya verificado el alcance y profundidad de los conocimientos prácticos adquiridos a lo largo del aprendizaje y si en dicho período se han cubierto suficientemente todas las áreas de actuación del auditor.

Esta clase de formación —que en nuestra opinión debería ser controlada por las Corporaciones, ya que es una de las competencias que tienen legalmente atribuidas— adolece de varios defectos, siendo hasta ahora el primero de ellos la falta de interés que manifiesta la profesión hacia unos candidatos que, durante varios años tienen que realizar esta clase de prácticas, las cuales son de una importancia fundamental para su formación como auditores. En este sentido es curioso observar que, si bien el período de formación teórica está siendo incentivado y protegido por las Corporaciones, y regulado con cierto celo por el ICAC, no ocurre lo mismo con el período dedicado a la práctica profesional —tan importante o más que aquél—, y del que poco o nada se dice en las normas, salvo para controlar *a posteriori* su realización, momento en el cual cualquier defecto o error anterior de planteamiento tiene difícil solución.

Esta situación que se produce en España difiere de la prevista por la *Guía Internacional* citada, la cual diseña un marco para conseguir la formación práctica en el que se hace hincapié en la colaboración entre la institución profesional u organismo oficial y el aspirante, tanto en la definición previa de la naturaleza y alcance de los requisitos de experiencia práctica como en la evaluación de los resultados alcanzados en la misma. Igualmente es objeto de su atención la homologación de la capacidad de los profesionales que acojan candidatos en prácticas, lo cual supone diseñar y poner en marcha programas que cumplan las necesidades de formación de los futuros auditores, aportando utilidad al mismo tiempo a las firmas o auditores empleadores. Lo previsto en la norma de la IFAC, que evidentemente dista bastante por el momento de la situación actual en España, significaría que las Corporaciones de auditores se hicieran cargo pleno de esta clase de formación y de su control, al ser éstas las que tienen como miembros a los posibles empleadores de los candidatos en prácticas.

Una consecuencia negativa derivada del modelo actual, es que el período de prácticas obligatorias representa para algunos candidatos una auténtica *barrera de acceso* a la profesión, constituyéndose en un obstáculo de difícil superación. En efecto, tal como está establecida en la actualidad, en general sólo podrán contar cómodamente con realizar las prácticas obligatorias los descendientes o familiares de auditores en ejercicio —con lo que se propicia un perpetuamiento familiar— o los empleados de firmas de auditoría que, como recompensa, de este modo sean promocionados. Además, por otro lado, tratándose de personal asalariado, siempre cabrá la duda razonable de si sus contratos laborales tienen la retribución justa y adecuada por el trabajo que realizan, o si una parte de dicha remuneración no estará configurada como un esti-

pendio en especie para cumplir el requisito necesario de la experiencia obligatoria. Por ello se debería facilitar de una forma organizada y controlada este período de prácticas tan necesario.

Como acabamos de indicar, las críticas más agudas sobre la precariedad del proceso de adquisición por parte de los candidatos a auditores de experiencia práctica, tal como está funcionando actualmente en España, apuntan hacia la poca calidad que se alcanza en el período de aprendizaje y a la endogamia que puede subyacer en el mismo. La falta de calidad estaría originada por la nula evidencia que queda sobre el comportamiento del candidato durante el período de prácticas, puesto que lo único que puede constatarse es que ha estado empleado por la persona o firma idónea, sin que se aporte ningún indicio objetivo sobre las tareas realizadas y sobre si éstas han cubierto las diferentes fases del trabajo del auditor, desde la planificación del trabajo hasta la emisión del informe. Por otro lado, la acusación de endogamia está basada en que los candidatos proceden siempre del mismo conjunto de firmas, las cuales son conocedoras y conscientes de los requisitos exigidos, y de los auditores individuales que tienen cierta tendencia a presentar a sus hijos o virtuales herederos para que continúen la tradición profesional.

Ante la situación deficitaria de oferta de prácticas por parte de las firmas o profesionales ejercientes, se debería buscar la forma de incrementar la misma. Una posible forma de ampliarla, sería habilitar su realización dentro de determinadas instituciones, abriendo la condición totalmente restrictiva que figura en nuestra Ley cuando establece que *al menos dos años se realizarán con persona habilitada para el ejercicio de la auditoría de cuentas y en el ejercicio de esta actividad*. De este modo se podrían realizar prácticas –de forma total o parcial– en los diversos Tribunales de Cuentas que existen en nuestras Autonomías, así como en otras instituciones similares. Igualmente cabría organizar, con la imprescindible presencia de las Corporaciones profesionales de auditores, e incluso con la colaboración del ICAC, una *Escuela de Prácticas de Auditoría*, de forma similar a como existe y funciona la *Escuela de Prácticas Jurídicas*, donde se pudiera dar una formación práctica adecuada de forma total o parcial, controlando al mismo tiempo de manera eficiente las sucesivas etapas del aprendizaje de los aspirantes a la profesión.

En resumen, entendemos que para conseguir que el período de prácticas esté a la altura de una profesión con proyección internacional, se debería:

- Establecer un registro de candidatos en prácticas por parte de las Corporaciones, tomando éstas para sí la tarea de homologación de los auditores o firmas que pudieran impartir las enseñanzas prácticas de una parte, así como establecer de otra, bolsas de trabajo para asegurar que los interesados en ello puedan tener la oportunidad de ingresar en la profesión.

- Controlar, mediante convenios de seguimiento, las actividades que se realizan en las prácticas, procurando que se proporcione al candidato la formación necesaria, lo que implica que sea completa al tiempo que tutelada, tanto desde la Corporación como desde la firma de auditoría.
- Certificar por parte de las Corporaciones, conjuntamente con los auditores o firmas que hubieran intervenido en el proceso de aprendizaje, la idoneidad de los candidatos, a partir de los registros mantenidos en la Corporación, garantizando la realización efectiva del período de prácticas, así como el cumplimiento de los requisitos exigidos para la plena efectividad del mismo.

6.4. Pruebas de acceso para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores

Toda profesión que consigue llegar a estructurarse formalmente, tiende a protegerse de la concurrencia de otros profesionales en las que considera sus áreas de competencia, estableciendo para ello determinadas trabas o protecciones legales, considerando ilícitas las actuaciones de dichas personas dentro de su propio campo. En consecuencia, dichas profesiones regulan la incorporación de nuevos miembros, seleccionándolos de forma que queden garantizados los intereses del colectivo, buscando a través de la realización de determinadas pruebas la idoneidad de las personas que acceden a la misma.

Derivado del propio carácter de *actividad profesional* que tiene la auditoría, en nuestro país y en el resto de los países comunitarios, se establecen unas pruebas de acceso que tienen por finalidad verificar los conocimientos y condiciones de los candidatos que aspiran a formar parte de ella.

La superación de estas pruebas, que facilitan el acceso a las distintas Corporaciones de auditores, al tiempo que la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, se organizan y realizan por cada una de las Corporaciones y subsidiariamente por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Las convocatorias, que deberán ser aprobadas por dicho Instituto oficial, se harán públicas mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda. El ICAC, para evitar la dispersión de las pruebas y homogeneizar su grado de dificultad, fuerza acuerdos de fechas de convocatoria y exámenes entre las Corporaciones, así como sus contenidos, lo cual hasta el momento ha venido consiguiendo con muchas dificultades, dado que las mismas consideran la organización de estas pruebas como una parte muy importante de su exigua soberanía.

Si analizamos las características que deben reunir las pruebas de acceso a la profesión en España, observaremos dos problemas que entendemos requieren un comentario especial y posiblemente una reforma de nuestro ordenamiento legal: la regulari-

dad en las convocatorias y la total equiparación en cuanto al nivel de exigencia en los procesos convocados por Corporaciones diferentes.

Para nosotros la esencia de ambos problemas, radica en la existencia en nuestro país de cuatro colectivos diferentes de auditores: los tres primeros encuadrados en cada una de las tres Corporaciones profesionales existentes y un cuarto grupo formado por los auditores no adscritos a ninguna de ellas, que de alguna forma son tutelados directamente por el propio ICAC. La falta de unidad que existe en la profesión, o la reticencia a consensuar ciertos temas entre las Corporaciones, añade dificultades a todo el proceso de acceso.

La *regularidad o periodicidad* en las convocatorias de los exámenes de aptitud es una exigencia derivada de todo proceso de aprendizaje, cuyo efecto es evitar la improvisación y permitir a los candidatos programar adecuadamente los pasos a dar, ordenando sus esfuerzos para lograr los objetivos que pretenden. Sería pues razonable esperar que los encargados de administrar el acceso programaran con cierta periodicidad, conocida de antemano, la realización de las pruebas, cosa que hasta el momento, por diferentes razones, no ha sido posible. La seguridad de existencia de convocatorias periódicas (por ejemplo cada dos años) quitaría gran parte de la tensión innecesaria que se desata en los posibles candidatos al barruntarse una posible llamada a examen, en especial si están en trance de acabar sus estudios teóricos o a punto de cumplir el período obligatorio de prácticas. Dicha periodicidad sería una garantía de normalidad. En todo caso, la deseable periodicidad debería compaginarse con el hecho indudable del elevado número de auditores que, en términos relativos existe en nuestro país —lo cual puede verificarse fácilmente sin más que analizar las cifras de crecimiento de las actividades auditoras en los últimos años—, buscando un equilibrio entre los auditores en condición de ejercer y las demandas reales del mercado de auditoría.

Pero con ser importante el problema de la periodicidad de las pruebas de acceso, entendemos aún es mucho mayor y más urgente de resolver llegar a conseguir que exista una total *equiparación en la dificultad* de las mismas, lo cual implica homogeneidad absoluta en los niveles exigidos y en los procesos de evaluación, tanto en las convocatorias realizadas en años diferentes por la misma Corporación, como en las organizadas por Corporaciones distintas.

El panorama español de los últimos años, con la rivalidad entre las Corporaciones por una parte, y una cierta falta de entendimiento con el ICAC por otra, han dado lugar a determinados comportamientos que distan mucho de ser los idóneos para conseguir el objetivo mencionado de la equiparación. El mecanismo legalmente diseñado, que atribuye la facultad de convocatoria a las Corporaciones —o en su defecto al propio ICAC— ha demostrado ser más una fuente de disputas que un procedimiento ordenado de incorporación a la profesión, ya que con carácter general, todos los

intentos de equiparación consensuada no han dado resultados positivos hasta la fecha, al considerar algunas Corporaciones que dichas convocatorias eran más una exhibición de su propia soberanía sobre el control de acceso a la profesión, o incluso una oportunidad para incrementar sus miembros, que la administración ordinaria de una delegación contenida en la ley.

Así, vistos los resultados de anteriores convocatorias, para evitar cualquier extensión de los desacuerdos y hacer posible la equiparación en el acceso para todos los candidatos, sería necesario diseñar un procedimiento que garantizara la uniformidad del proceso y la equivalencia real de las exigencias por parte de cualquiera de los Tribunales actuantes. Para ello, de persistir la situación actual de varias Corporaciones, caben teóricamente varias soluciones:

- Consagrar la plena y total independencia de cada una de las Corporaciones para convocar sus pruebas de acceso en los momentos que estimen oportunos, si bien dentro de un marco general que respete las materias y pruebas legalmente definidas.
- Consensuar por parte de las Corporaciones y el ICAC las convocatorias –tal como sin mucha fortuna se ha venido haciendo hasta el momento–, en lo que respecta a la periodicidad de las pruebas, fechas de las mismas, Tribunales examinadores, etc.
- Realizar las pruebas de acceso al margen de las Corporaciones, sirviendo las mismas para acceder al ROAC al tiempo que a cualquiera de ellas. De esta manera los exámenes serían realizados de forma objetiva por un Tribunal único, donde ni la Administración ni las Corporaciones tuviesen la posibilidad de influir sobre los resultados.

La primera solución requeriría un cambio profundo en las relaciones mutuas actuales entre las Corporaciones –y de éstas con el ICAC– y significaría un mayor reconocimiento de *autorregulación* para las mismas, lo cual entendemos que, al presentar matices políticos de largo alcance, podría traer como consecuencia un distanciamiento entre ellas aun mayor. Para poner en práctica esta solución se debería suprimir el párrafo del artículo 27 del Reglamento que requiere la *previa aprobación en todo caso* del ICAC para las convocatorias y exámenes de acceso. En nuestra opinión no parece ser ésta la mejor alternativa posible.

La segunda solución, que significa en realidad perpetuar la actual situación, entendemos que no ha dado frutos positivos hasta la fecha, por lo que persistir en ella por considerarla la única factible, significaría un cierto fracaso y requeriría un gran esfuerzo de aproximación por todas las parte implicadas en el proceso.

La tercera, significaría para las Corporaciones la cesión de parte de sus facultades actuales, confiando el proceso de acceso a un Tribunal independiente a ellas, aun-

que contando lógicamente con su presencia adecuada dentro del mismo, ya que en la composición de este Tribunal único deberían estar representadas todas las Corporaciones, además del ICAC. Esta solución entendemos que puede coadyuvar a aproximar las posiciones entre las Corporaciones y ser uno de los primeros pasos para conseguir la unión entre ellas.

7. LAS RESPONSABILIDADES DE LOS AUDITORES

La dimensión de las decisiones tomadas por un profesional no sólo interesan a él y a su cliente, sino a un colectivo social considerablemente mayor (Larriba, 1995, p. 32). Dependiendo de las características de cada profesión dichas decisiones afectarán en mayor o menor medida a diferentes grupos sociales, dándose el caso particular de que, para algunas profesiones, la lista puede llegar a ser considerablemente larga. Pensemos en la profesión periodística, en los profesionales de la medicina, de la abogacía, etc. y, naturalmente en los auditores, dado que también podemos involucrar a un amplio conjunto de personas interesadas en los resultados de nuestras actuaciones.

Cuando una persona tiene que tomar una decisión de carácter profesional, en la mayoría de las veces se está enfrentando potencialmente a una responsabilidad social que puede afectar al grupo al que pertenece, mientras que si esta misma decisión perteneciera solamente a su ámbito personal, la tomaría a título privado, con lo que sus consecuencias normalmente sólo afectarían al decisor. *Profesionalmente quien adopta decisiones deberá evaluar las consecuencias derivadas de las mismas.* Un profesional—sea de la actividad que sea, y en mayor o menor grado según la incidencia social de su profesión— está contrayendo responsabilidad por sus actuaciones, no solamente con quien contrata las mismas, sino con un amplio número de personas, muchas de ellas desconocidas para él, pero que se beneficiarán o se verán afectadas de alguna manera por su actividad profesional.

Los auditores, como profesionales liberales, están en posesión de una serie de conocimientos y técnicas concretos, que aplican para manifestar su opinión acerca del grado de fiabilidad que representan los estados financieros que se someten a su juicio profesional, lo cual realizan bajo su responsabilidad personal. Por lo tanto, *hablar de la existencia de responsabilidad social del auditor equivale a atribuir a la auditoría una función social* (Prado Lorenzo, 1994, p. 230-231), y *para que la responsabilidad social del auditor tenga fundamento será necesario justificar la función social de la contabilidad y, más concretamente, el carácter de bien público de la información económico-financiera facilitada por el sistema de información contable.* Una vez establecidas dichas premisas, no cabe ninguna duda que el auditor como garante de la fiabili-

dad de dicha información asume una responsabilidad social, ya que su papel, situado entre las entidades emisoras de información y los usuarios de la misma, es proporcionar a dicha información contable del *valor añadido que supone el informe que emite y en el que vierte su opinión técnica y profesional sobre la razonabilidad y fiabilidad de los estados contables auditados en su conjunto, que siguiendo la secuencia lógica llegarán a los mencionados usuarios finales, quienes decidirán no sólo por el contenido informativo de dichos estados sino a la luz de lo que sobre ellos diga el informe de auditoría que los acompaña* (Martínez García, 1996, p. 10-11).

El autor anteriormente citado refuerza su argumentación indicando que las auditorías estatutarias u obligatorias, en función de las normas legales de cada país, protegen el interés público cuando los auditores –en la forma y manera que indican las legislaciones nacionales– expresan su opinión acerca de las cuentas anuales y cuentas consolidadas de las entidades sometidas a actuación, por lo que *la garantía ofrecida por las cuentas auditadas aumenta la confianza entre aquellos involucrados en los negocios de la empresa, tanto en el país de origen como en otros Estados miembros, y de esta manera es un poderoso incentivo para completar el mercado único europeo.*

El objetivo de una auditoría, tal como define la IFAC, es emitir una opinión sobre si las cuentas anuales están formuladas, en todos sus aspectos materiales, de acuerdo con un marco de referencia identificado que suele estar definido por una apelación a los principios de contabilidad generalmente aceptados, o cuando se parte de una situación de hecho, a principios de contabilidad legalmente previstos. En este sentido, *la auditoría es un servicio de miembros capacitados de una profesión liberal que actúan en el interés público, y que tiene por finalidad manifestar una opinión por un experto objetivo e independiente sobre la información financiera que presentan los administradores de una empresa a los accionistas propietarios de la misma, contrayendo responsabilidad por el trabajo que realizan.*

La responsabilidad social, que siempre estará presente en las actuaciones de toda profesión, es indudable que existe y que la sociedad llega a sancionar con todo rigor aquellas actuaciones que juzga no acomodadas a las expectativas que previamente puso en ellas, rechazándolas y sustituyéndolas por las actuaciones de otros grupos profesionales que realicen de forma más eficiente aquello que la sociedad espera. Pero como estas sanciones sociales de carácter colectivo son lentas en el tiempo, como cautela, la propia sociedad establece una serie de supuestos mínimos obligatorios en garantía de que las distintas profesiones actúen con corrección, identificando supuestos de responsabilidad y estableciendo un régimen de sanciones para preservar a la propia profesión y a la sociedad en su conjunto. En estos casos se da origen a las distintas clases de responsabilidad –administrativa, civil y penal– que legalmente se definen y establecen.

En concordancia las ideas anteriores, y únicamente desde el punto de vista de la responsabilidad civil, ya que las otras dos clases de responsabilidad apenas se discuten, nuestra Ley de Auditoría de Cuentas establece en su introducción que *la auditoría de cuentas es, por lo tanto, un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta e interesa no sólo a la propia empresa, sino también a terceros que mantengan relaciones con la misma, habida cuenta que todos ellos, empresa y terceros, pueden conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas*, lo cual refrenda en su artículo 51 al establecer que *los informes de auditoría de cuentas se emitirán bajo la responsabilidad de quien o quienes los hubieran realizado, los cuales quedarán sujetos a las prescripciones de esta ley y a las normas técnicas de auditoría de cuentas*, aspecto que es ratificado posteriormente por el artículo 111.

Mucho se ha criticado la responsabilidad de los auditores por los resultados de su trabajo cuando afectan los intereses de terceras personas (Pantaleón, 1996), situación que para nosotros tiene su claro antecedente en el artículo 1.902 del Código Civil cuando señala que *el que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado*, si bien hemos de tener en cuenta al mismo tiempo lo que también recoge el artículo 71 de dicho Código respecto de que *los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe*, ya que *la ley no ampara abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo*.

En definitiva, de acuerdo con lo dispuesto por nuestro Código Civil, los auditores responden de la calidad de su opinión frente a la entidad auditada y frente a quienes se vean perjudicados por dicha opinión. Si bien, frente a la entidad la responsabilidad es de índole contractual, por lo que podría caber su limitación también por esta vía (Pantaleón, 1996, p. 147), no sucede así con la responsabilidad frente a terceros, dado que en este supuesto no se deriva de un contrato y la existencia de éste entre el auditor y la entidad auditada no puede alcanzarles. En estos casos los terceros tendrán que demostrar la existencia de una *acción u omisión interviniendo culpa o negligencia* por parte del auditor, además de que el perjuicio se les haya producido precisamente por dicha causa, evaluando finalmente el importe a que consideren asciende el indicado perjuicio.

Si la responsabilidad del auditor no cubriera las justas expectativas de terceros, dejaría vacío de contenido el alcance y significado de las propias auditorías. El auditor, con su opinión, de manera objetiva y sin ningún género de limitación, otorga fiabilidad a las cuentas auditadas, ratificándolas en unos casos, o denunciando en otros las incorrecciones advertidas en ellas. Esta es la finalidad de la auditoría, a la que nuestra ley de refiere reiteradamente y por la que otorga y reconoce utilidad social al papel del auditor. Excluir a los terceros como parte interesada de las opiniones del auditor sería

tanto como desconocer dicho papel social, convirtiendo el informe de auditoría en un documento burocrático más, carente de utilidad social.

Pero sobre el tema de la veracidad de las cuentas caben otras consideraciones. Las cuentas anuales las formulan los administradores de las entidades auditadas que son quienes dirigen las mismas y quienes pueden estar en el secreto de su gestación. Por lo tanto, si existe defecto o falsedad en los estados financieros, de su incorrección deberán responder quienes los emiten: los administradores, siendo a estas personas a quienes en primer lugar deberían dirigirse las acciones de petición de responsabilidad, al ser ellos quienes ejercen la dirección de las empresas en nombre de sus propietarios tal como reiteradamente señala la ley.

El auditor por su parte podrá tener responsabilidad sobre la realización correcta de su trabajo de verificación de las cuentas que le facilitarán los administradores de la entidad auditada, pero el auditor no es quien formula dichas cuentas. La responsabilidad del auditor –dejando aparte supuestos en los que se le deba aplicar la legislación penal– es subsidiaria de la de los administradores y solamente exigible en defecto de la de éstos, estando en todo caso vinculada a su propia actuación profesional, evaluando el grado de eficiencia del trabajo realizado y sujetando a sanción las actuaciones dolosas, equivocadas o negligentes que den como resultado una opinión en el informe de auditoría que se revele errónea, dando por correctas cuentas anuales que no constituyan “imagen fiel” de la entidad auditada. Este es el campo al que entendemos debería ceñirse la responsabilidad del auditor.

Cuando se den las condiciones legales para ello, el auditor, como consecuencia de su responsabilidad, deberá reparar el daño causado, cuestión que nos lleva al tema de las indemnizaciones. Como todos sabemos sobre esta materia también se han alzado varias voces pidiendo que se limite cuantitativamente la responsabilidad civil del auditor, por ejemplo a un porcentaje de los honorarios cobrados. Para nosotros tal limitación no es conveniente, debiéndonos atener a lo dispuesto en nuestro Código Civil, que no establece límite, el cual por otro lado sería fácilmente vulnerable sin más que cobrar por la auditoría propiamente dicha honorarios bajos, que serían compensados con percepciones por otras vías, por ejemplo asesoramientos, defraudando de esta manera las expectativas de terceros. Del mismo modo y por similares razones, tampoco nos parece lógico establecer un límite temporal especial a la responsabilidad distinto del general que establece el derecho para la extinción de las acciones. Establecer límites distintos sería introducir mayor confusión en un asunto ya confuso de por sí.

Una solución que se debería adoptar ante las reclamaciones que, en cadena parece que les caen a los auditores, podría ser la de someter a un mayor control por parte de las Corporaciones las actuaciones profesionales de sus miembros, tanto grandes firmas como pequeños despachos individuales, con el objetivo de incrementar la calidad

técnica de los trabajos, lo cual reduciría los casos de auditorías controvertidas y, consiguientemente, los de reclamaciones, al tiempo que se iría aumentando paulatinamente el prestigio de la profesión hasta recuperar las cotas de reconocimiento social que tenía en nuestro país no hace muchos años.

8. LA FORMACIÓN PROFESIONAL CONTINUADA⁴

Partiremos del hecho de que en nuestra regulación actual la exigencia de *formación profesional continuada* no está suficientemente clara. La Ley de Auditoría de Cuentas no contiene la más mínima mención sobre el tema, y la única referencia legal, aunque totalmente indirecta, es la que aparece en el Reglamento de Auditoría (artículo 75), cuando al enumerar las funciones que deben desarrollar las Corporaciones de auditores, cita dentro de ellas la de *organizar los programas de formación permanente y de actualización que deben realizar los miembros de la Corporación*. Ante esta situación desgraciadamente puede entenderse, tal como hace nuestro Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que *en principio los auditores de cuentas no están obligados específicamente por la Ley 19/1988 de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, ni el Reglamento que la desarrolla aprobado por Real Decreto 1636/1990 de 20 de diciembre, a realizar un número mínimo de horas al año en concepto de formación permanente*. (Contestación del ICAC a la consulta nº 4 incluida en el BOICAC nº 12, de marzo de 1993).

La necesidad de tener que realizar esta clase de formación por parte de todos los auditores ejercientes, tiene su justificación en las *Normas Técnicas de Auditoría*, cuando señalan que *el auditor de cuentas para mantener su capacidad profesional debe llevar a cabo una actualización permanente de sus conocimientos, tanto en el aspecto técnico como en cuanto a sus conocimientos generales económico financieros, estableciendo a continuación que el perfeccionamiento técnico y la capacidad profesional incluyen su continua actualización en las innovaciones que tienen lugar tanto en los negocios como en la profesión. En consecuencia, debe estar actualizado y estudiar, comprender y aplicar las nuevas disposiciones sobre principios contables y procedimientos de auditoría elaborados por los organismos con autoridad dentro de la profesión contable* (Norma Técnica de Auditoría, párrafo 1.2.3.). De este texto se deduce:

- La formación profesional continuada y permanente es un medio para mantener la capacidad profesional.

⁴ Nos basaremos en este punto en un trabajo anterior ya citado (Gonzalo y Larriba, 1997), resumiendo lo que indicábamos en él.

- Dicha formación debe conducir a actualizar los conocimientos del auditor, tanto técnicos, como generales económico-financieros.
- Incluye conocer las innovaciones que se puedan dar, tanto en el mundo de los negocios, como en el de la profesión.
- Además, el auditor siempre debe estar en condiciones de conocer, comprender y aplicar las nuevas disposiciones sobre principios contables y procedimientos de auditoría que requieran las actuaciones con sus clientes.

Justificada la necesidad de formación, consideramos que ésta es una responsabilidad propia de las Corporaciones profesionales, las cuales deberían hacer de ella una de sus principales actividades corporativas, tanto en beneficio de sus propios miembros en particular, como de la profesión auditora en general. Así, la *Norma Técnica* antes citada, en su apartado 1.2.4, establece que *la Corporación profesional impulsará y facilitará que todos sus miembros tengan una actualización permanente de sus conocimientos en el desarrollo de su profesión. A estos efectos la Corporación profesional comunicará al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para su conocimiento, los cursos que se programen según grados o categoría profesional de experiencia y materias a impartir en línea con las innovaciones que tengan lugar tanto en los negocios como en la profesión.*

Por su lado, la *Guía Internacional de Formación* de la IFAC (20 Guía Internacional de Formación, párrafo 9) establece como objetivos de esta clase de formación los siguientes:

- Mantener un adecuado nivel de conocimientos entre todos los miembros del colectivo.
- Ayudarles en la adaptación de las nuevas técnicas y cambios en sus responsabilidades y en el entorno económico en que su actividad se desenvuelve.
- Demostrar a la sociedad el compromiso que adquiere la profesión con el interés público, promoviendo la formación adecuada a sus miembros para que puedan hacer frente a los servicios que les sean requeridos.

Nuestra propuesta de actuación en este punto, partiendo como punto básico de referencia de la *Guía Internacional de Formación de la IFAC* antes citada se resume en los siguientes puntos:

- Marco legal. Se debería contemplar un marco legal general obligatorio dentro de la Ley de Auditoría de Cuentas, para después ser desarrollado por las diferentes Corporaciones dentro de sus propias facultades de autorregulación de la profesión.
- Alcance. Debería afectar a todos los auditores ejercientes. Los auditores no ejercientes que, en un momento dado, desearan pasar a la categoría de ejercientes, deberían demostrar su grado de capacitación profesional en dicho

momento, bien a través de algunas pruebas específicas que deberían realizar para demostrar los mismos, bien –y esta es la solución por la que nos inclinamos– a través de la justificación fehaciente y contrastable de haber realizado de manera reciente actividades de *formación profesional continuada* que presupongan estar en posesión de un nivel adecuado de conocimientos.

- Contenido. Las actividades de formación profesional continuada deberían cubrir todas las áreas necesarias para el trabajo del auditor. Su contenido no debería ceñirse de forma exclusiva –aunque lógicamente sería la de mayor peso relativo– a materias propias y específicas de auditoría, contabilidad e impuestos, debiendo también ser objeto de atención otras materias coadyuvantes del trabajo del auditor.
- Sistema. Dentro de este punto la IFAC contempla tres sistemas de formación profesional según el grado de exigencia de la misma:
 - Voluntario.
 - Voluntario bajo control.
 - Obligatorio.

Si bien por actitud mental todos pensamos en principio que el mejor sistema es el basado en la libertad individual, lamentablemente según denuncia la IFAC (20 Guía Internacional de Formación, párrafo 23), existe evidencia de que esta fórmula peca de ser poco metódica, carente de disciplina o no considerada profesionalmente prioritaria. En todo caso, antes de decidirse por uno u otro sistema, se debería atender la situación de la profesión en cada momento, si bien en nuestro caso debemos recordar que dicha obligatoriedad ya viene exigida por las Normas Técnicas de Auditoría.

- Extensión. La exigencia mínima de formación se debería situar inicialmente en un mínimo de horas anuales, para más adelante aumentarla progresivamente. De este número de horas la mitad, al menos, debería ser realizada en materias relacionadas directamente con temas de auditoría, contabilidad, derecho de sociedades y derecho fiscal.
- Organización. La formación continuada es una responsabilidad que incumbe directamente, en cuanto a su proyección, administración, vigilancia, etc., a las Corporaciones profesionales que colegien o acojan a los auditores habilitados, al igual que acontece con las corporaciones relativas a profesionales de otra naturaleza. (Cea, 1986, p. 19)
- Vías de formación. En principio no debería ser desechado ningún camino que pudiera proporcionar *formación profesional* a los auditores, abarcando desde los cursos y seminarios de tipo estructurado o monográficos, hasta la lectura regular de material técnico, revistas profesionales y publicaciones de tipo financiero y económico.

- Impartición. La impartición será función directa de la vía elegida para transmitir la misma, debiéndose adoptar en todo caso los medios pedagógicos adecuados a sus características y finalidad, pero teniendo presente que su iniciativa y responsabilidad deberá ser competencia de las Corporaciones profesionales.
- Control. Lógicamente se deberá ejercer por las propias Corporaciones, ya que es a ellas a las que se les debe dar el protagonismo de su organización, así como el control de las actuaciones realizadas. Para realizar el mismo, cada Corporación, de acuerdo con sus propias peculiaridades, debería organizar el autocontrol de las actividades formativas de sus miembros, estableciendo en su caso las medidas disciplinarias adecuadas, sin perder nunca de vista que la formación más enriquecedora y que mayores frutos puede reportar es aquella que voluntariamente se asuma por cada uno de los profesionales encuadrados en ella y a los que los prácticas coercitivas no suelen agradar.

9. EL CONTEXTO INTERNACIONAL Y LA REFORMA DE LA LEY DE AUDITORÍA

Como ya se ha mencionado (Gonzalo y Serrano, 1998), la reforma de la Ley de Auditoría presenta unos componentes propios, cuyo desarrollo se ha expuesto a lo largo de las páginas anteriores, pero también un componente internacional, más concretamente europeo, derivado de la necesidad de armonizar aún más la profesión contable en el seno de la Unión Europea, especialmente tras la entrada en vigor de la moneda única.

La dependencia de la normativa española de auditoría respecto de la evolución de la misma en los países de nuestro entorno no es nueva, y de hecho se reconoce en la propia Ley de Auditoría de Cuentas, señalando en su artículo 5 que las Normas Técnicas de Auditoría, en desarrollo de la propia Ley y su de Reglamento, constituirán los principios básicos y los procedimientos esenciales, junto con su orientación correspondiente del trabajo de auditoría, y se emitirán *de acuerdo con los principios generales y la práctica comúnmente admitida en los países de la Comunidad Económica Europea*.

En el mismo sentido se expresaba el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, cuando en la Sentencia 784/97, de 30 de octubre, en su Fundamento de derecho segundo, señalaba que *la actividad de auditoría externa está regulada en la Ley de Auditoría (...) que fue publicada con ocasión de la incorporación de España a la Comunidad Europea, a fin de homologar nuestra legislación al espíritu y preceptos contenidos en las Directivas Comunitarias Cuarta, Séptima y Octava del Consejo de las Comunidades Europeas, llenando, además, un importante vacío legal en esta materia*.

Las citas legales anteriores reconocen claramente la orientación de la normativa española de auditoría respecto de la normativa internacional y especialmente la europea. Y es en el contexto comunitario en el que los poderes públicos, alarmados por lo que se ha venido denominando “*gap*” de expectativas, por un lado, y por la necesidad de crear un auténtico mercado único de servicios de auditoría, por otro, han puesto en marcha su lenta pero poderosa maquinaria al objeto de regular de manera uniforme en toda la Unión, esta importante actividad.

Como antes nos hemos planteado el problema de que el esquema legal español deja escaso margen a la autorregulación, ahora podríamos disentir sobre la conveniencia de que los legisladores comunitarios sobrepongan nuevas dosis de regulación, pero no es esta la verdadera cuestión, ya que no se trata de incrementar la legislación, sino de homogeneizarla y de fijar de forma estable sus propios límites.

Si de lo que se trata es precisar el papel que debe tener el legislador en la regulación legal de la auditoría, no debemos olvidar que, en el proyecto de *Libro Verde sobre el papel, la posición y la responsabilidad del auditor legal*, indica que *el establecimiento de los estándares técnicos relativos a la redacción y al formato de los informes, así como los estándares éticos para el cumplimiento de los requisitos exigidos al auditor legal deberían permanecer en manos de la propia profesión, mientras que la determinación de los objetivos de auditoría y la cantidad mínima de información que debe aparecer en el informe, es tarea del legislador*. Es decir, que se postula por establecer un protagonismo compartido entre el legislador y la propia profesión.

Aún siendo sobradamente conocidos, repetiremos los pasos que se han dado hasta el momento en la Unión Europea para abordar a escala comunitaria la normativa al respecto de la auditoría:

- En marzo de 1996 vio la luz un informe denominado “*Estudio sobre la función, posición y responsabilidad del auditor legal en la Unión Europea*” como consecuencia de una petición de la Comisión Europea, y más concretamente su Dirección General XV (Información financiera y normas contables), efectuada al Centro de investigación en contabilidad y auditoría de Maastrich. El Informe, más conocido por las iniciales del nombre en inglés del citado centro (MARC) contenía una serie de análisis comparativos de leyes, normas, reglamentaciones y normas de auditoría vigentes en cada uno de los países de la Unión. El enfoque de este trabajo no era comparar los procedimientos técnicos seguidos por los auditores europeos, sino la auditoría como actividad singular sometida a un estatus legal, así como el informe emitido en razón de la obligatoriedad de someter a auditoría las cuentas anuales.

Las conclusiones del Informe fueron que, si bien las Directivas habían diseñado un campo uniforme para la auditoría, su conversión al derecho inter-

no de cada país, utilizando las diferentes alternativas previstas en las mismas, así como la regulación sobre aspectos no regulados específicamente en dichas Directivas, origina que las comparaciones efectuadas sobre el estatus legal de la auditoría daban resultados significativamente diferentes. En función de los resultados alcanzados, se apreciaba la necesidad de proceder a un proceso unificador, ya que sólo desde esta perspectiva podría hacerse viable la creación de un mercado único de la auditoría a escala europea, y que constituye uno de los objetivos de la Comisión y el Parlamento europeos, que tienen a su vez en la integración económica uno de los motivos centrales de su existencia.

- Paralelamente la Federación Europea de Expertos Contables (FEE), había preparado otro Informe, cuya publicación tuvo lugar en enero de 1996 algunas semanas antes que aquél, y denominado de la misma forma que el emitido por el MARC, es decir "*Informe sobre el papel, posición y responsabilidad del auditor legal en la Unión Europea*". Para su elaboración se recabaron los datos mediante un extenso cuestionario cumplimentado por las diferentes organizaciones profesionales de auditores vinculadas en la FEE, y se apoyó además en una serie de estudios previos sobre aspectos parciales de la profesión publicados entre 1993 y 1995.

Este Informe, que es más conservador al estar elaborado a instancia de parte, contiene la declaración solemne de que la FEE apoyaría cuantos cambios fuesen precisos para clarificar y establecer normas equivalentes en cada país de la UE, con la única exigencia de que las responsabilidades y obligaciones que pudiesen fijarse a los auditores fuesen suficientemente claras, lo cual obviamente supone un reconocimiento implícito de tres circunstancias: primera, la existencia constatada por los propios profesionales de diversidades significativas en la regulación de la profesión; segunda, el reconocimiento explícito de que las autoridades comunitarias deben asumir el liderazgo de regular en materia de auditoría, aunque siempre escuchando previamente a las organizaciones y entidades involucradas —entre ellas las asociaciones de auditores—; y tercera, la necesidad de acometer un proceso de cambio de la regulación modernizándola, de forma que los resultados del trabajo del auditor pudieran llegar a ser más operativos y conformes con las expectativas del público al que se dirigen los informes de auditoría.

- El siguiente paso fue la emisión del Borrador de *Libro Verde sobre el papel, posición y responsabilidad del auditor legal en la Unión Europea*. En él, tras un nuevo reconocimiento de la divergencia de las regulaciones nacionales en lo relativo a la auditoría, se manifiesta un elevado grado de preocupación respecto del riesgo de que las cuentas individuales y consolidadas de las empre-

sas europeas pudieran no ser aceptadas por los mercados internacionales de valores, a no ser que pudiera asegurarse su sometimiento a una revisión por parte de un auditor, independiente y cualificado, que hubiese actuado conforme a normas y procedimientos aceptados, y además homogéneos.

La orientación del Libro Verde va en la línea de que en Europa se adopten las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), a fin de asegurar que las cuentas de las empresas europeas sean bien recibidas en los mercados financieros norteamericanos y de extremo oriente, pero propugna un estudio serio antes de proceder a la emisión de éstas o de otras normas.

- Tras la emisión de los Informes anteriores la iniciativa volvió a las autoridades comunitarias. El Parlamento Europeo, una vez estudiado el Informe, aprobó el inicio de un proceso de elaboración de unas normas comunes para los auditores europeos. Con ello se ha puesto en marcha un proceso que puede parecer lento, pero que cuenta con el impulso suficiente para que la citada normativa llegue a ser una realidad próxima, y cuyos primeros frutos, relativos a la calidad de los informes de auditoría, pudieran ser inmediatos.
- Al fondo de la reforma de la normativa europea en materia de auditoría, existen las presiones de la IOSCO (Organización Internacional de Comisiones de Valores), que propugna la unificación de los criterios contables para las empresas que cotizan en los mercados financieros (Giner, 1998) tomando como normas de referencia las emitidas por el International Accounting Standards Committee (IASC), o llegado el caso las de la Securities and Exchange Commission (SEC), organismo regulador de la Bolsa estadounidense.

En lo que nos afecta, parece lógico suponer que, si se pretende una homogeneización de las cuentas anuales de las empresas que cotizan, de forma paralela se exija inmediatamente una homologación de los profesionales que las revisan, al objeto de velar por dicha homogeneidad.

10. LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR

En la sesión del 23 de octubre de 1997 de la Comisión de asuntos jurídicos y de derechos de los ciudadanos del Parlamento Europeo, en la que se presentaba el proyecto de Informe de dicho Parlamento sobre el *Libro Verde de la Función, posición y responsabilidad civil del Auditor legal en la Unión Europea*, se incluían una serie de enmiendas entre las que destacamos las que hacían referencia al establecimiento en toda la Unión de reglas unificadas relativas a la independencia del auditor legal.

La cuestión de la independencia que analizaremos en este epígrafe, viene íntimamente ligada a la libre prestación de servicios, que analizaremos en el epígrafe siguiente. En efecto, aunque la cuestión de la independencia abarca un espectro mucho más amplio, la irrupción del auditor en otros campos de actuación ha sido muy rápida y diversificada, siendo fácil comprobar que los auditores en estos momentos prestan otros servicios a sus clientes como son los de asesoramiento legal mercantil, fiscal o laboral; consultoría informática; organización empresarial (reestructuraciones de empresas en crisis, benchmarking, etc.); planificación estratégica; organización comercial; consultoría medioambiental; asesoramiento financiero (reestructuración y optimización de pasivos, colocación de fondos en inversiones financieras, etc.); selección de directivos, etc.

La cuestión básica que debemos plantearnos es que si un auditor, que antes ha contribuido a definir una serie de operaciones llevadas a cabo por la empresa, está en condiciones de juzgar de forma objetiva su reflejo en los registros contables de la misma, lo cual en principio no parece demasiado cuestionable ya que existe escasa relación entre un hecho y el otro. Pero como el auditor también debe juzgar sobre otros aspectos de la empresa, tales como su viabilidad futura, el cumplimiento de la legalidad vigente, etc., es aquí donde pueden aparecer problemas que afecten a su objetividad.

Pero no es sólo esto. La prestación de otros servicios supone una cifra de facturación adicional para el auditor, y según todos los indicios, corroborados por informaciones de prensa, la cifra del negocio de auditoría en mercados como el español es bastante estable, por lo que el crecimiento de los despachos y firmas de auditoría proviene principalmente del asesoramiento a empresas que, en muchas ocasiones, son previamente clientes de auditoría. En estas circunstancias cabe la posibilidad de que, ante el posible temor a perder un cliente de asesoría, el auditor pueda verse inducido a no ser extremadamente riguroso a la hora de formular su opinión respecto de la auditoría de las cuentas anuales. Pero como antes hemos indicado, este problema lo analizaremos en un epígrafe posterior, ciñiéndonos en éste a revisar las cuestiones relacionadas con la independencia al margen de la libre prestación de otros servicios.

La legislación española concede gran importancia al mantenimiento de la independencia, exigiéndola en el artículo 8 de la Ley de Auditoría y tipificando su pérdida como infracción grave de acuerdo con el artículo 16 de la misma, con sanciones que van desde la imposición de una multa, a la baja temporal o definitiva del Registro Oficial de Auditores de Cuentas, según las circunstancias de cada caso.

Aunque el Reglamento de Auditoría en su artículo 14 traslada a las Normas Técnicas la regulación de los criterios a que debe atenerse el auditor para garantizar su independencia, en el artículo 36 define la independencia del auditor como *la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor*, indicando

que para apreciar la falta de independencia se tomará en consideración *la realización de otros trabajos para la entidad auditada que pudieran limitar su imparcialidad*. Con esta finalidad en el artículo 37 establece una serie de incompatibilidades formales que impiden al auditor asumir trabajos de auditoría para un cliente con el que existan relaciones de parentesco, participación accionarial, relaciones laborales previas o posteriores con la entidad auditada, las cuales son extensibles a otros socios de una misma firma.

Como antes apuntábamos, son las Normas Técnicas de auditoría las que matizan la definición de independencia, al señalar que *ésta supone una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones*, siendo precisamente la equiparación de la *independencia* con una *actitud mental* lo que supone superar con mucho los requisitos formales de incompatibilidad enumerados en el Reglamento. Esto nos pone sobre la pista del riesgo real del auditor respecto de su independencia, ya que debe enjuiciar la labor de una empresa de la cual está percibiendo unos honorarios por los trabajos que realiza, de forma que el auditor se encuentra ante el dilema de primar su deber profesional de objetividad frente a su interés lógico de conservar al cliente y la facturación que el mismo significa, por lo que si le presta otros servicios, aparentemente al menos, el riesgo será mayor. El auditor, constantemente a lo largo de toda su vida profesional, convive con esta tentación y peligro, y es esta circunstancia la que explica el énfasis de la Ley y Reglamento de Auditoría en su exigencia, calificando de infracción grave su pérdida.

No obstante, antes de continuar, debemos matizar que, a pesar de que el concepto de independencia puede parecer sencillo, no existe una definición común en los países de la Unión Europea respecto del significado de esta exigencia, que es recogida también en la Octava Directiva, lo cual nos demuestra las dificultades reales de plasmar en situaciones prácticas una idea que, intuitivamente, parece clara.

Este temor por la pérdida de la independencia no es privativo de nuestro país, recientemente –concretamente el 17 de diciembre de 1998– el Director de Vigilancia de Cumplimiento de la Normativa de la Securities Exchange Commission, en una conferencia impartida con el título “*Cuestiones relativas a la independencia del auditor*” en el seno de un Simposio sobre el tema “*El auditor y su independencia*” (Walker, 1998), mostraba su preocupación acerca del alarmante incremento del fraude financiero, pero no sólo por la incidencia del mismo, sino por la magnitud que estaba alcanzando y sobre todo porque había aparecido en empresas “respetables” y aparentemente alejadas de toda sospecha. Entre las causas que podían estar llevando a directivos, hasta el momento íntegros, a iniciarse en el camino de las prácticas ilegales destacaba las siguientes:

- Las presiones ejercidas a la dirección de la empresa para que se cumplieran las expectativas de los analistas que habían recomendado la adquisición de las acciones de dicha compañía.
- Las prácticas de remuneración de los directivos de las empresas en las que una buena parte de la misma se hace depender de la consecución de una determinada cifra de resultados.
- La reducción de la responsabilidad de los directivos propiciada por reformas judiciales y legislativas.

Frente a ese estado de cosas, como la SEC no puede examinar detenidamente todos los estados financieros de las compañías cotizadas, revisando los mismos con los limitados recursos de que dispone, fía parte de sus apreciaciones en la profesionalidad de los responsables de la contabilidad de las mismas y en la competencia e independencia de los auditores de cuentas que las revisan (Comunicado de modificación de la Norma 102.e de la SEC de octubre de 1998).

Además, Walker recordaba como la Bolsa de Nueva York, por medio de leyes federales aprobadas por el Congreso de Estados Unidos, consiguió la obligatoriedad de auditar las cuentas de las compañías cotizadas después del crack de 1929, ya que:

- Para sacar a los mercados de su situación era preciso poner en funcionamiento un sistema de regulación que restableciera e incrementara la confianza de los inversionistas.
- Uno de los ejes de dicho sistema fue exigir la auditoría obligatoria para informar de los problemas y situaciones críticas por las que pudieran estar pasando las compañías cotizadas.
- Los inversionistas comenzaron a confiar en los informes de unos auditores que, además de ser independientes, mantenían la apariencia de serlo.

Con la normativa aprobada en aquel entonces se dieron los primeros pasos para salir de la crisis que supuso la gran depresión, es decir, las normas aprobadas dieron los frutos previstos. Esto supuso que la confianza pública en la fiabilidad de los estados financieros de una gran empresa dependiera de la percepción pública que se tenía del auditor externo en su calidad de profesional independiente, de tal modo que existe la evidencia, al menos en los Estados Unidos, de que cuando los analistas financieros y bursátiles vislumbran un problema respecto de la independencia de un auditor, según manifestaciones de los propios analistas, se abstienen de recomendar la compra de las acciones de la compañía afectada.

Sin embargo en los últimos años, la competencia por conseguir mayores cuotas de mercado por parte de los auditores les llevó al círculo vicioso de la guerra de precios para conservar y captar clientes, por lo que para mantener sus márgenes, tuvieron que proceder a reducir sus costes, lo que al traducirse en una disminución de los recur-

Los empleados en realizar las auditorías, trajeron la consecuencia de tener que asumir mayores riesgos al deteriorarse la calidad del trabajo. Obviamente, a menor calidad de la auditoría mayor cantidad de reclamaciones, lo cual significa mayores primas por seguro de responsabilidad –en definitiva, incremento de costes–, con lo que aumenta la presión en el auditor que pretenda mantener sus márgenes.

Con la finalidad de incrementar la cifra de facturación, las compañías de auditores acudieron a diversificar y prestar a sus clientes otros servicios, descubriendo que estas actividades eran bastante más rentables y menos arriesgadas que las de auditoría. En consecuencia:

- Las relaciones entre las firmas de auditoría y las empresas auditadas cada vez son mayores, dándose trasvases de auditores hacia puestos directivos de éstas. En tal sentido la situación es muy similar en nuestro país, en donde auditores o ex-auditores ocupan incluso puestos entre los “consejeros independientes” a propuesta de sus máximos ejecutivos, de acuerdo con lo previsto por el Informe Olivencia sobre el gobierno de las empresas.
- Los auditores han creado entidades controladas o íntimamente relacionadas con ellos, para acometer actividades que no pueden hacer directamente aparentando mantener su independencia. Situación que igualmente se da en nuestro país.
- Determinados grupos empresariales de prestación de servicios financieros, algunos de ellos cotizados en bolsa, han comenzado a tomar participaciones en firmas de auditoría y asesoría, reestructurando societariamente dicha firma después, para incorporar funcionalmente a dicho grupo las divisiones diferentes a la de auditoría, junto con los socios auditores o no, y apartando como sociedad personalista independiente la actividad de auditoría, bajo una apariencia de separación que garantizaría nominalmente el mantenimiento de independencia de la misma.

Pero precisamente, acometer estas actividades ha producido un efecto indeseado como es tener una dependencia cada vez mayor del cliente al que se le facturan importes significativos. Dentro de esta tendencia, un aspecto poco comentado cuando se habla de independencia, es el relativo al comportamiento de los socios y empleados de las compañías de auditoría cuando lo que está en juego es su propia situación dentro de la misma: el profesional responsable y riguroso tiene más posibilidades de perder clientes que el que contempora y se pliega a los intereses de los mismos. El sistema premia a corto plazo al menos riguroso y penaliza al que aplica correctamente las normas, mientras que a largo plazo la rentabilidad deberá considerar también las reclamaciones.

Esta situación de incentivos o presiones sobre los directivos para la manipulación de los estados financieros, y la posible pérdida de independencia de los auditores,

están creando inquietudes acerca de la calidad efectiva de las cuentas formuladas y de los informes de auditoría que las avalan. Según Walker, la posición de la SEC es la de impedir, tanto como les sea posible, que la citada credibilidad se deteriore todavía más, siempre bajo el temor de que se vuelvan a repetir los problemas que se dieron en la época del crack y en la gran depresión.

Con muy pocas variaciones, el razonamiento es extrapolable a la situación española de la profesión, si bien la necesidad de convertir la auditoría en una práctica obligatoria para las empresas no se derivó de la crisis económica de 1929, sino de la democratización de nuestro país que supuso una clarificación de todo tipo de relaciones sociales y económicas, éstas en aras de conseguir un "libre mercado" y sobre todo nuestra incorporación a la Comunidad Europea, donde su mayor grado de desarrollo y experiencia había impuesto dicha clarificación.

El Libro Verde intenta abordar las modificaciones legales a adoptar para garantizar una posición de independencia real del auditor, pero es pesimista en su desenlace, puesto que admite que *la adopción de un juego de reglas que regule la independencia no trae por sí misma la independencia en la práctica*, no obstante señala algunas posibles orientaciones, como son las siguientes:

- Permitir sólo la prestación de otros servicios que no dañen su objetividad y que sean consistentes con la imagen profesional del auditor. Como vemos la obsesión por la independencia es reiterativa, así como sobre la *apariencia de independencia*, consecuencia de que existe una fuerte creencia en el público más o menos especializado de que el suministro de una amplia gama de servicios, además del de auditoría, puede perjudicar la objetividad del auditor.
- Exigir que se publiquen los honorarios percibidos por los trabajos de auditoría y por el resto de los servicios prestados por el auditor. Esta puede ser la solución más transparente, por cuanto que deja suficiente campo de acción al auditor y a la empresa auditada no poniendo cortapisas a sus relaciones, aunque exigiendo a cambio que suministren una información que será básica para el usuario de las cuentas auditadas. Además esta solución no es intervencionista, puesto que no suplanta la voluntad de los usuarios de los informes: socios, inversores, acreedores, etc., sino que, presuponiéndoles racionalidad económica, los juzga capaces de tomar las decisiones que les sean más convenientes en función de determinadas informaciones previas, siempre éstas que sean razonables.
- Demandar al auditor la declaración explícita de independencia. En el mismo sentido, Walker manifestaba que sería conveniente que el auditor se reuniese cada año con los consejeros responsables de la auditoría –o del Comité de Auditoría, caso de existir– para evaluar las condiciones que pudieran afectar a

su independencia, incidiendo entre ellas la cifra de facturación por los trabajos de auditoría y por otros servicios.

- Rotar los auditores, al estimar que una relación cercana y mantenida en el tiempo entre el auditor y la empresa auditada, puede relajar los controles que el primero debe mantener sobre la dirección de la segunda. Por otro lado, el conocimiento objetivo de que al final de un periodo previamente establecido se perderá el cliente podría situarle en condiciones de mantener una mayor independencia de criterio, pero eso supone mantener una tensión adicional sobre el auditor, que no olvidemos realiza esa actividad a cambio de unos honorarios que componen su fuente de ingresos. La inevitable rotación puede llevar al auditor a dedicar una parte cada vez más amplia de su tiempo a la captación de nuevos clientes, con los que mantener la cifra de facturación perdida por causa de la rotación.

Revisando la situación actual en España respecto de las orientaciones anteriores, aún estamos bastante lejos de ellas. Aunque la rotación de auditores se exigió en los momentos iniciales de aplicación de la Ley, se modificó poco tiempo después para quedar en una posición a medio camino que es difícilmente explicable: un primer mandato de entre tres y nueve años, y posteriores renovaciones anuales. En cualquier caso, tal como acabamos de comentar, no está nada claro que la rotación de auditores sea un apoyo a su independencia, sino que más bien puede ser un inconveniente para su diligencia profesional ante la imperiosa necesidad de buscar nuevos clientes, no para crecer, sino para mantenerse en la situación previa.

11. LA LIBRE PRESTACIÓN DE SERVICIOS

11.1. Asesoramiento legal

Entre las enmiendas al Informe de la Comisión de asuntos jurídicos y derechos de los ciudadanos del Parlamento Europeo sobre el Libro Verde, ya reseñado anteriormente en repetidas ocasiones, destacaba una relativa a la prohibición para los auditores de prestar servicios distintos de la auditoría propiamente dicha, tanto en situaciones en que el auditor actúe como asesor legal, como en cualquier otra en la que existan vínculos indirectos entre el auditor y el asesor, por ejemplo al pertenecer ambos a compañías distintas de un mismo grupo de empresas.

Esta prohibición ha venido siendo insistentemente solicitada en los últimos tiempos por las Organizaciones o Asociaciones de abogados en distintos países. En el nuestro no hay nada más que leer la prensa económica para encontrar abundantes citas al respecto, alcanzándose el punto más alto de esta reivindicación en el último Congreso general de abogados celebrado en Sevilla.

Anteriormente hemos analizado el problema de la influencia de la prestación de otros servicios sobre la independencia del auditor, pero es preciso situarlo en su contexto sectorial y temporal real, ya que como parece lógico el Colegio de Abogados no critica la asesoría informática o la captación y selección de directivos, únicamente se siente amenazado en el área de la asesoría legal, en la que los despachos de abogados vinculados a los auditores entran en competencia con los despachos exclusivos de abogados los cuales, mediante un uso interesado del lenguaje, pasan a autodenominarse "independientes". Así argumentan que, en aras de garantizar legal y por tanto objetivamente, la independencia del auditor frente a sus clientes reclaman la necesidad de separar de forma estricta las funciones de auditores y asesores, siendo el momento elegido en nuestro país el de la promulgación de un nuevo Estatuto general de la abogacía al amparo de la nueva legislación sobre Colegios profesionales.

Esta postura es cuando menos sospechosa, ya que el Estatuto, como ha dictaminado el Consejo de Estado, debería afectar en exclusiva a los abogados no inmiscuyéndose en la normativa sobre otros colectivos profesionales. En definitiva, el Estatuto de la abogacía podría prohibir a los abogados ejercer la auditoría o cualquier otra profesión, pero no es lógico que desde dicho Estatuto se pueda limitar la actividad de los auditores ni de otros profesionales.

En todo caso debe tenerse en cuenta que, el sector de la auditoría agrupa a profesionales con niveles de actividad y tamaño muy diferentes:

- En los pequeños despachos, el auditor tiene pocos clientes y suele completar su facturación mediante otra actividad, por ejemplo la de asesoramiento fiscal. En muchas ocasiones su volumen en esta actividad complementaria es tal, que incluso presenta una importancia en orden inverso al expuesto, el auditor asesora fiscalmente, y si se realiza la auditoría de cuentas de sus clientes es únicamente para conservarlos y que éstos no entren en contacto con posibles competidores.
- Los grandes despachos y firmas son los que acometen una mayor diversificación. En ellos es frecuente que el auditor sólo realice auditorías y la asesoría legal, por ejemplo, la desarrolle un abogado de otra división de la misma empresa o de otra sociedad del mismo grupo.

En esta situación, si se prohíbe el ejercicio de la asesoría legal o fiscal a un auditor pequeño, se le estará condicionando su propia supervivencia como profesional independiente, puesto que con una única actividad, al no llegar a cubrir un nivel suficiente de ingresos, si tiene que elegir, renunciaría al ejercicio de la auditoría continuando con la de asesoría, con lo cual el mercado de la auditoría se podría llegar a concentrar todavía más de lo que está.

Si se prohíbe el ejercicio de la asesoría legal o fiscal a una firma grande de auditoría, o bien se produce una escisión de intereses, y la división de asesoría pasa a

actuar de forma separada e independiente de la de auditoría, perdiendo además el nombre comercial con el que han venido trabajando, o se producirán unos intercambios accionariales que hagan persistir la situación a través de participaciones de unas divisiones en otras. En tal sentido, el ejemplo francés puesto de manifiesto en el informe Leportz es suficientemente ilustrativo de que el problema persistiría, ya que ¿cómo evitar que un despacho de abogados con forma societaria cuente entre sus accionistas con particulares no letrados, que “casualmente” podrían ser auditores o terceros vinculados a éstos?

Sin embargo, posiciones aparte del Colegio de Abogados, la libre prestación de servicios y su posible incidencia en la pérdida de objetividad e independencia del auditor es un importante problema no puntual que debe ser abordado sin dogmatismos o prejuicios apriorísticos.

Reforzando estos argumentos, y tal como acertadamente ha sido indicado (Alonso, 1999), la posible incompatibilidad no puede referirse a la prestación de servicios considerada genéricamente, ya que en principio abogados y auditores pueden trabajar conjuntamente en una misma firma, no siendo difícil delimitar sus actuaciones cuando el auditor audita a un cliente y el abogado asesora a otro distinto. El problema, tal como antes se ha comentado, surge cuando ambos trabajan para un mismo cliente.

Partiendo de esta situación, Alonso centra las causas en las que cabe una posible incompatibilidad en las siguientes:

- *Cuantificación de contingencias.* Por ejemplo cuando un abogado actúe en un litigio en curso, las esperanzas dadas al cliente respecto del curso del mismo podrían condicionar su calificación y cuantificación en el informe de auditoría. Pero no cabe duda de que, frente a esta actitud irresponsable, cabe encontrar la contraria: un auditor responsable tendrá en estos supuestos mucha mejor información que se traducirá en un mayor conocimiento para cuantificar correctamente el importe posible de las posibles contingencias.

Pero este posible conflicto no pasa de ser una hipótesis teórica, dado que una de las pruebas ordinarias de auditoría consiste en solicitar de los abogados de la empresa un informe en el que valoren los litigios y contingencias de las que poseen conocimiento. Ejecutada por el auditor esta prueba, puede ocurrir que un abogado poco escrupuloso –tanto relacionado con el auditor como *independiente*–, que hubiese dado más o menos esperanzas de las razonables a la empresa respecto de un litigio, con la finalidad de mantener su opinión tenga la tentación de falsear el informe preparado para el auditor a fin de no reconocer su ligereza inicial. En consecuencia, la posibilidad de engaño, no depende de que auditor y abogado pertenezcan a la misma organización o no, sino en la ética profesional de los profesionales involucrados.

- *Posible vulneración del deber de secreto profesional.* Sería en cierto modo la situación contraria de la anterior, la cual podría suceder cuando un asesor que ha optado por recomendar a su cliente una acción que limite con la legalidad –y zonas ambiguas siempre existen– faltase a su deber de secreto profesional revelando la situación al auditor, persona para quien el cumplimiento estricto de la legalidad debe ser un parámetro. Pero al ser una de las prácticas habituales de auditoría, tal como acabamos de comentar, la de solicitar un informe del asesor de la firma en el que refleje su opinión profesional respecto de los riesgos y litigios en que los esté involucrada la empresa, además de que el auditor conforme a lo exigido por las Normas Técnicas de Auditoría, también recabará una carta de manifestaciones directamente de la dirección de la empresa, en la que pedirá se haga constar que han sido puestos en su conocimiento cuantos hechos y documentos fuesen necesarios para poder realizar su trabajo, el argumento de que puede quebrantarse el deber de secreto profesional, pierde peso.
- *Concentración de honorarios.* Obviamente este es un argumento de peso y, si se nos apura el quid de la cuestión, toda vez que parece lógico que el riesgo de pérdida de independencia sea mayor cuanto más elevadas sean las facturas que se giran a un mismo cliente, ya que tendrá mayor incidencia su pérdida sobre la marcha del propio negocio del auditor como profesional. Pero aquí, tal como lo entendemos, el problema estriba en la concentración de ingresos, pero no en su composición, es decir, que no tiene gran importancia el peso relativo de los servicios de auditoría y de los otros servicios facturados a un cliente, sino la cifra total percibida por trabajos al mismo respecto de la totalidad de ingresos del auditor.
- Además de los puntos anteriores que comenta Alonso, nosotros apreciamos una incidencia más que comentaremos más adelante y que se refiere a la posibilidad de que un auditor que actúe como asesor, cubra y oculte sus errores en el momento de realizar su auditoría.

11.2. Asesoramiento contable

La única limitación o prohibición explícita para los auditores contenida en la normativa actual sobre asesoramiento contable, es la que le impide ser el ejecutor material de la contabilidad y la asunción de funciones ejecutivas en la entidad auditada.

Pero, ¿en qué consiste realmente la prohibición de ejecutar materialmente la contabilidad? Si bien el Código de Comercio exige que la contabilidad la realice personalmente el empresario o las personas en quienes delegue, pero en cualquier caso responsabilizándose de la misma, el registro contable implica las siguientes etapas:

- Identificación de la realidad jurídica y económica de la operación a registrar. En operaciones cotidianas, como una compraventa de materias primas, la identificación no presenta ningún problema, pero en otras esta identificación no es tan inmediata requiriendo un análisis minucioso de la misma.
- Aplicación de las normas de valoración e imputación temporal a la operación definida con anterioridad. Como la contabilidad está regida por principios, criterios y normas que lógicamente no pueden cubrir todos los supuestos posibles, existen muchas operaciones cuya valoración o imputación no está regulada. De ahí la existencia de las consultas al ICAC y de divergencias de criterio entre empresas y auditores, e incluso entre éstos.
- Definición de las partidas de cargo y abono que conformarán el registro contable, cuya importancia es máxima cuando alguna de ellas incide en la cuenta de resultados, siendo válidos los comentarios y limitaciones incluidos en el punto anterior.
- Ejecución material del registro, bien en libros contables en forma manual o, lo que es más frecuente, incorporando los datos a una aplicación informática que realizará automatizadamente la regularización, el cálculo del resultado y finalmente formulará los estados financieros.

Aunque normalmente se considera que el diseño o implantación de aplicaciones informáticas de contabilidad no coincide en puridad con la labor de ejecución material de la misma, debemos admitir que la condiciona en gran medida, por lo que también se deberá tener en cuenta debido a la gran influencia que tiene sobre el control interno. Por lo tanto, se deberá definir dicha aplicación informática, que puede haber sido diseñada por personal de la propia empresa, por un consultor externo –tal vez ligado a un auditor– o, mediante la adaptación de una aplicación comercial estándar de contabilidad adaptada a las necesidades de la empresa.

Para nosotros no está totalmente claro a qué punto se refiere la prohibición, aunque parece circunscribirse a la cuarta de las fases anteriores que estimamos la más irrelevante de todas. Supongamos una situación de emergencia en una empresa, por ejemplo por ausencia de empleados de la misma en el momento de efectuar un cierre, ¿existe realmente algún problema de independencia si un empleado del auditor introduce en los registros contables las operaciones previamente definidas y cuyas cuentas, criterios de valoración y de imputación temporal han sido previamente seleccionados? Obviamente el problema no es la introducción de datos, sino la selección y definición de estos.

Pero vayamos más allá, supongamos que una empresa ha realizado una operación difícil de identificar, no regulada, y que admite varios criterios de valoración, ¿existe algún problema en que la empresa consulte los criterios, cuentas o valoraciones a aplicar con el auditor?, ¿es necesario que primero aplique unos criterios propios que

pueden estar equivocados y esperar a que, en el momento de realizar la auditoría, el auditor enmiende la plana a los empleados de la empresa y proponga los correspondientes ajustes? Nos parece que es totalmente aceptable que el auditor pueda ser consultado en caso de dudas y que éste opine aportando su mejor criterio respecto de un registro contable que meses más tarde va a tener que enjuiciar, apoyándose en su posible mayor conocimiento y experiencia respecto de la aplicación de unas prácticas contables correctas.

En muchas ocasiones la definición jurídica de una operación no estandarizada condiciona su perspectiva legal, fiscal, económica, y por tanto contable. Es decir, la redacción y la forma de reflejarse en contratos y acuerdos el conjunto de derechos y obligaciones nacidos de un determinado pacto entre la empresa y un tercero, puede condicionar la calificación jurídica y económica de la operación, de tal modo que el hecho de que se conceptúe de una u otra forma, especialmente considerando las consecuencias fiscales, puede dar lugar a que la operación llegue a hacerse realidad o no. Obviamente, cuanto más importante sea el pacto o acuerdo que se esté negociando, más atención se pondrá en este proceso.

Por ello, es bastante habitual que el asesor legal, el fiscal, el laboral, y cuantos más sean precisos, contribuyan desde el primer momento a fijar criterios evaluando las consecuencias de todo tipo derivadas de las operaciones que se negocian, y también el responsable de la contabilidad de la empresa dará su opinión acerca de los importes y momentos en que la operación tendrá consecuencias contables y especialmente sobre los resultados. Bajo estas circunstancias el auditor hará bien colaborando en este proceso, puesto que no le sirve de nada práctico aislarse por mor de una independencia mal entendida, máxime cuando al auditar las cuentas, deberá proponer cuantos ajustes resulten necesarios, pudiendo provocar un efecto contable o de reconocimiento de resultados diferente del previsto por la empresa, la cual, de haberlo conocido con anterioridad, incluso podría haber condicionado o impedido la propia operación. Entendemos que es mejor que estas situaciones se resuelvan a priori, para que la empresa pueda tomar sus decisiones con total conocimiento de las consecuencias en todo tipo de órdenes, que aguardar al final del proceso cuando la representación contable de la operación ya se ha realizado.

Otra cuestión diferente es que la operación que se esté negociando sea suficientemente clara y conocidos sus efectos legales, fiscales, económicos, etc., y por supuesto también sus efectos contables. Si sobre esta base se procede al “oscurecimiento” consciente de los términos y cláusulas de pactos y contratos, pretendiendo enmascarar las operaciones reales bajo otras formas, modificando de esta manera sus consecuencias y efectos, entonces el auditor estará faltando a su deber con la objetividad y la verdad, y su práctica será censurable, si transige con ello o no pone de mani-

fiesto tal situación. Lo mismo sucede si el auditor ha contribuido como consultor informático a diseñar o programar un proceso contable o administrativo para la empresa, o si ha participado en la elección y colaborado en la adaptación e implantación de programas comerciales estándar. Si estos programas no funcionaran de forma correcta, de manera que los datos introducidos no se convirtieran en registros contables o estados financieros fidedignos, el auditor puede tener la tentación de ignorar los defectos informáticos y sus consecuencias, para no poner de manifiesto ante la empresa y ante terceros su propio error.

En cualquier caso, la incompatibilidad teórica entre ambas funciones sería condición necesaria para provocar el conflicto, pero no suficiente, ya que el problema realmente se produciría ante una actuación deliberada y por tanto punible del auditor en el ejercicio de sus funciones, bien por haber transigido previamente como asesor contable a la hora de delimitar legalmente una operación, bien por no haber actuado correctamente como consultor contable pretendiendo encubrir su error.

Tal como puede advertirse, la prohibición legal a que están sometidos los auditores españoles no deja de ser anecdótica si la comparamos con los amplios márgenes que se les consiente en el campo de la asesoría y consultoría en general. Por otro lado, la incidencia real que tiene sobre la práctica habitual de las relaciones entre la empresa auditada y el auditor es mínima, dado que la colaboración en lo relativo a la clasificación y forma de contabilizar operaciones complejas funciona correctamente. En definitiva, se trata de una incompatibilidad que simplemente podría hacerse desaparecer, ya que no incrementa significativamente el riesgo de que un auditor se pliegue a los intereses de su cliente perdiendo la requerida y necesaria independencia que se le exige.

11.3. Otros asesoramientos

Los comentarios anteriores son perfectamente aplicables a cualquier otro tipo de consultoría como puede ser la selección de directivos, la definición de estrategias empresariales o comerciales, la reestructuración o el *benchmarking*, etc.

En todas ellas el auditor puede haber realizado su trabajo sin la debida eficacia, perjudicando la competitividad de la empresa, o incluso, en casos muy extremos, poniendo en riesgo la viabilidad de la misma, por ejemplo cuando el auditor ha seleccionado directivos no aptos para el trabajo que les será exigido. Pero el auditor puede actuar como tal de forma independiente, dado que los problemas de competitividad no se reflejan en el contenido de su informe, al cual afectan únicamente los problemas de viabilidad indirectamente provocados por él. Además, como en general los efectos de estos errores tienen lugar a medio y largo plazo, la compañía, una vez detectados los mismos, normalmente habrá tenido un margen temporal suficiente para su corrección, es decir, que procederá de la misma forma que cuando hayan sido provocados por

empleados de la propia empresa o por otro tipo de consultores. De manera que el riesgo real de que un auditor se vea compelido a evitar una salvedad en su informe por estas causas realmente es muy pequeño.

Otra cuestión es la que podría afectar a la posible violación del secreto profesional del auditor, ya que a través de sus actuaciones conoce métodos y procedimientos de las empresas concretas que audita. Este supuesto se produciría cuando el auditor decidiese explotar comercialmente dichos conocimientos a la hora de facilitar soluciones de consultoría a empresas distintas de las auditadas, pero que presentasen problemas similares de funcionamiento o de procedimientos, además con el agravante de que dichas compañías pudieran estar operando en el mismo sector que las auditadas y, por tanto, ser sus competidoras. Aquí curiosamente el riesgo puede ser menor que contratar a cualquier compañía *independiente* de consultoría, dado que las exigencias legales sobre la actividad de los auditores, la confidencialidad y su régimen de responsabilidad, al ser mucho mayores, limitan estos hechos.

Pero en los argumentos anteriores además hemos partido de una base negativa, la de que el auditor se equivocará o hará mal su trabajo al actuar como consultor, llegando a la conclusión de que al asumir el papel de auditor siempre tratará de tapar su error. Busquemos ahora los argumentos positivos que pueden justificar actuaciones en ambas actividades que también existen. El auditor en primer lugar conoce bastante a fondo la actividad de la empresa que audita, así como también la de otras muchas empresas para las que trabaja, contando al tiempo con una cierta experiencia y un nivel adecuado de conocimientos, por lo que en principio estará en mejores condiciones que un consultor *independiente* —que tenga un menor conocimiento directo sobre la empresa que pide el asesoramiento— para encontrar la solución más razonable a los problemas consultados y, además posiblemente en un espacio de tiempo menor, con el consiguiente ahorro de costes. Otra consideración que abunda sobre la anterior, y que ya hemos comentado, es que las firmas de auditoría medianas y grandes, en las que en suele producirse el fenómeno de la diversificación y prestación de otros servicios, normalmente cuentan con equipos especializados que abordan los diferentes tipos de trabajo, por lo que el mayor conocimiento que se atribuye al auditor desaparece parcialmente. En estos supuestos, si bien el riesgo de pérdida de independencia en caso de errores es difuso, permanece el problema de fondo de intentar proteger, no los posibles errores propios, sino la existencia de la propia organización.

Con independencia, frente a los razonamientos anteriores, queda la imagen de marca del auditor-consultor de cara al cliente, con sus procedimientos, sus sistemas de selección y formación del personal propio, metodología de supervisión de su trabajo, etc. y, de acuerdo con la tendencia del mercado y las cifras de facturación que se dan a la prensa, aunque no estén contrastadas, nos dan una idea acerca de la elevada aceptación que tienen estas firmas, lo cual puede querer decir:

- Que la aportación de las divisiones de consultoría es positiva, que éstas actúan eficazmente –al menos a los ojos de sus clientes– y que por ello sus servicios son demandados de forma creciente, lo que significa que los agentes del mercado actuarían en función de sus intereses, asignando eficazmente los recursos del sistema.
- Que la compañía auditada, y cliente al tiempo de consultoría, queda como rehén de la firma auditora. Esto sólo se explicaría en condiciones de fuerza del auditor sobre su cliente y, justamente lo que se cuestiona es la situación inversa, es decir la influencia de la compañía sobre el auditor. No debemos olvidar que cuando existen enfrentamientos entre los auditores o consultores y el equipo directivo de una empresa, en bastantes ocasiones han sido estos últimos los despedidos al tiempo que se mantiene el contrato al auditor-consultor. En estas circunstancias se darán más situaciones en las que los equipos directivos prefieran “estar a bien” con los auditores, permitiendo mayores facturaciones vía consultoría a cambio de un apoyo frente a los grupos de accionistas, que las contrarias. De cualquier forma, el peligro indicado no constituirá un problema que pueda afectar la objetividad con la que debe redactarse el informe de auditoría, tema de nuestra reflexión en este momento, sino sobre la correlación de fuerzas en la empresa, o entre la posible dependencia o comunidad de intereses entre los consultores y la dirección de la empresa en perjuicio de terceros, con lo que toma un perfil mucho más amplio que el comentado por nosotros.
- Que la auditoría se haya convertido en una almoneda en la que se intercambian favores en forma de informes de auditoría deliberadamente suaves a cambio de una mayor facturación vía consultoría. Contra este argumento no cabe sino recordar el hecho de que, periódicamente los responsables de velar por el buen funcionamiento del mercado de valores en nuestro país, denuncian cómo las compañías cotizadas presentan un elevado volumen de salvedades de auditoría, muy superior al de otros países. Como las compañías cotizadas son las más grandes del mercado, también son las que soportan las mayores facturaciones de auditores y consultores, lo cual juega en contra de la argumentación anterior. Si en estas compañías, en las que las actuaciones de auditores y consultores es más notoria a los ojos de terceros, no existen argumentos suficientes –al menos con carácter general– que permitan suponer un comportamiento irregular del auditor, nada induce a presumir una actuación diferente en clientes de menor dimensión. En todo caso los argumentos anteriores no son incompatibles con la existencia de casos concretos y aislados en los que pudieran existir problemas reales de fondo.

En definitiva, no encontramos argumentos irrefutables de suficiente peso para forzar una incompatibilidad de los trabajos de consultoría y auditoría. De hecho, salvo

en Italia, Bélgica y Francia, la compatibilidad en el resto de países de la Unión Europea está permitida, e incluso en los países en los que se contempla la incompatibilidad debemos recordar el informe del francés Leportz antes citado, en el que se ponen de manifiesto las combinaciones accionariales que pueden utilizar los auditores para prestar diversos servicios de asesoría o consultoría mediante una estructura de grupo de empresas societaria y aparentemente separadas.

Como no cabe duda de que la revisión de la Ley de Auditoría deberá considerar de una vez por todas la definición de un régimen legal para la prestación de otros servicios por parte de los auditores, ya que la situación actual es muy confusa ante la libertad prácticamente ilimitada de que hoy gozan, teniendo en cuenta que en el horizonte se atisban nubarrones de prohibición, fomentados por las exigencias de otros colectivos profesionales con los que de hecho se plantean problemas de competencia al ofrecer sus servicios dentro de un mismo mercado, existe una situación de cierta incertidumbre, que ha dado lugar a diferentes posicionamientos:

- Las grandes firmas de auditores, pero también las de abogados, se han lanzado a una carrera de apertura de sucursales de asesoramiento legal en todo el territorio nacional, fusionando despachos más pequeños y adquiriendo otros. Los primeros lo hacen con la duda de si el esfuerzo dará sus frutos ante las perspectivas de prohibición. Si eso sucediese, la alternativa sería vender la división legal a los propios profesionales de la misma, o bien a otros despachos, ya que es más que dudoso que decidiesen su disolución. En esta hipótesis, los principales beneficiarios serían los grandes despachos de asesores legales no vinculados a auditores.
- Los pequeños despachos de auditoría que no tienen capacidad económica para crecer, están al albur de lo que dispongan las leyes en cada momento, cayendo mientras tanto en la decepción y temor al futuro, ya que como hemos mencionado la consultoría, fundamentalmente la asesoría legal –y especialmente la fiscal–, suelen ser imprescindibles para poder mantener la actividad desarrollada en condiciones de rentabilidad.

12. LA LIBRE CIRCULACIÓN DE AUDITORES

12.1. Un marco legal sin definir

El principio de la libre circulación de mercancías y servicios, entre los que se encuentran los servicios profesionales y lógicamente los de auditoría es uno de los pilares de la propia Unión. En tal sentido se manifiesta en la reciente Comunicación de la Comisión denominada *El control legal de cuentas en la Unión Europea: El camino a seguir*.

Además, si admitimos que en los próximos años la unificación contable en mayor grado del que conocemos actualmente habrá de ser una realidad como consecuencia obligada de la libertad de inversión y de una mayor coordinación bursátil, su consecuente inmediato será la necesidad de unificar los procedimientos de auditoría en la Unión Europea, lo que traerá consigo la reducción e incluso desaparición de las barreras existentes, de forma que los auditores podrán ampliar su mercado actuando sobre las cuentas de cualquier empresa europea.

La Federación de Expertos Contables Europeos (FEE), en su documento sobre *La liberalización de la profesión de experto contable*, parte de la base de que la profesión de auditor es una actividad muy regulada, cuyos ejercientes están habilitados conforme una reglamentación igualmente restrictiva, en base al interés general social que su trabajo reporta. Con este principio, el documento intenta responder a la pregunta acerca de cómo puede conseguirse la libre circulación de servicios, distinguiendo a tal efecto entre la prestación de servicios por parte de personas físicas y por parte de sociedades.

- Prestación de servicios en otro país por parte de auditores personas físicas. En la actualidad es únicamente posible si el auditor revalida su título en el país de acogida, denominación utilizada para designar a un país distinto al de residencia. Para ello la titulación en el país de origen tiene que ser reconocida en el de acogida, siendo preciso superar un examen en el que se demuestre conocer el derecho y normativa específica del mismo, someterse a las reglas profesionales y a las obligaciones reglamentarias del país de acogida, así como lógicamente a su deontología.

Las cuestiones adicionales que pueden causar problemas, tanto al auditor como al país de acogida, y que indirectamente influyen y limitan la posibilidad real de circulación son las siguientes:

- La prestación de servicios de auditoría puede requerir o no la apertura de un establecimiento permanente en el país de acogida.
- El auditor de un país que realice uno o varios trabajos en otro país de la Unión Europea debe tener claro los procedimientos y Normas Técnicas que debe aplicar. Independientemente del proceso de unificación que se espera tenga lugar en un futuro próximo, en principio las normas aplicables serán lógicamente las del país de acogida, pero esto no es tan claro referido a los controles de calidad, ya que las autoridades locales pueden decidirse entre aplicar las normas del país de procedencia o las de su propio país, dado que estos temas todavía no están suficientemente homogeneizados.
- El control disciplinario, definiendo claramente ante que autoridades deberá responder el auditor, si a las del país de origen o a las del país de acogida. La respuesta en principio puede considerarse obvia, en el sentido de que la juris-

dicción la tiene el país donde se ha llevado a cabo la auditoría objeto del expediente disciplinario, pero no es tan evidente si se considera el punto relativo al establecimiento, es decir, que es posible que el auditor no tenga establecimiento abierto en el país de acogida, en cuyo caso, la cuestión es cómo alargar el alcance legal de los organismos supervisores para hacer cumplir realmente la normativa y la posible exigencia de responsabilidades.

- Finalmente las exigencias en materia de aseguramiento, fianzas, etc., que difieren considerablemente entre los diferentes países.
- La libre circulación de personas jurídicas. En general tienen los mismos problemas que las personas físicas, además de los suyos propios por cuestiones específicas, con lo que en principio parece que, referida la cuestión a la libre prestación de servicios, supondría que cualquier firma reconocida en un país miembro pudiese actuar libremente en los demás países de la Unión Europea.

Pero recordando la exigencia de que un auditor individual debe superar las pruebas sobre conocimiento de las normas jurídicas del país de acogida, la extrapolación a las sociedades de dicha obligación podría suponer que todos los socios auditores de la firma se deberían someter a estas pruebas, o que la misma tan sólo alcanzara a los socios auditores que fueran a firmar los trabajos en el país de acogida, en cuyo caso habría que clarificar cuestiones tales como la exigencia solidaria de responsabilidades. Por otro lado, como en las sociedades de auditoría —tal y como sucede en nuestro país—, se permite la presencia de socios no auditores siempre que se encuentren en posición minoritaria, también sería preciso definir su estatus cuando en la legislación del país de acogida no esté legalmente prevista su existencia.

Problema adicional es el de la forma jurídica que presente la firma de auditoría en su país de origen, puesto que según los diferentes estados de la Unión Europea pueden exigirse fórmulas de responsabilidad ilimitada, o permitirse entidades con limitación de responsabilidad. No sería razonable que un país fuese más permisivo con firmas extranjeras actuantes en el mismo que con las firmas locales, ya que daría lugar a una forma de discriminación injusta para estos últimos.

Otro punto a tener en cuenta es la posibilidad de abrir una filial de la firma en el país de acogida. Aquí el problema a considerar sería la participación accionarial permitida en dicho país a los socios extranjeros, así como las mayorías exigidas en los órganos de administración y dirección de dicha filial. En consonancia con los deseos de liberalización del mercado, la FEE se opone al mantenimiento de alguno de estos requisitos, por ejemplo el de mayoría simple a favor de socios nacionales, como sucede en nuestro país, y mucho

más a las mayorías cualificadas exigidas en otros países de la Unión Europea. Problema adicional a resolver sería el de la adopción de formas jurídicas admitidas en el país de origen que no lo estuvieran en el de acogida, es decir, la inversa de lo que antes veíamos. Además, existe también la problemática que puede surgir respecto del uso de la marca y nombre comercial. En estos supuestos las alternativas serían, actuar bajo la denominación del país de origen, o modificar dicha denominación añadiendo el nombre del país en que radique la sucursal u otra solución similar.

La libre circulación de auditores también ha sido objeto de tratamiento en la Comunicación de la Comisión Europea sobre *El control legal de cuentas en la Unión Europea: El camino a seguir*, que hemos citado con anterioridad, la cual en su punto 15.c, ratifica alguno de nuestros comentarios al recomendar que *el establecimiento de un sistema de cooperación e intercambio de informaciones entre las autoridades de los Estados miembros competentes en lo que concierne a la admisión de auditores y la aplicación de normas profesionales o deontológicas*. Aunque es posible que esta exigencia no tarde en ser calificada como un incremento de intervencionismo, evidentemente sin esta contrapartida será difícil que la libre circulación pueda llegar a ser un hecho.

12.2. Repercusiones para nuestro país

Sobre estas materias no es frecuente encontrar literatura en nuestro país, y puede que esté sucediendo que, como en el dicho popular, *los árboles no nos dejan ver el bosque*, lo cual, traducido a nuestro caso concreto, puede indicar que los problemas urgentes no nos dejan ver los importantes. En la estructura empresarial del sector auditor español se encuentran:

- Las mayores firmas internacionales que dominan ampliamente el mercado.
- Firmas de tamaño mediano, muy activas y emergentes, entre las conviven algunas multinacionales europeas junto con despachos nacionales.
- Pequeños despachos y auditores individuales, cuya cuota de mercado permanece más o menos constante.

Entre las primeras, las formas organizativas son diversas: mientras que unas poseen una especie de franquicia de marca de la multinacional de origen, en otras los socios españoles están integrados en la estructura internacional de la firma, con un estatus mayor o menor, según los casos. Pero en todas ellas, conforme la legislación española, los socios mayoritariamente son auditores de nuestro país.

En un esquema de mayor libertad accionarial en Europa, es difícil suponer que las compañías multinacionales de auditoría vayan a actuar de forma diferente a como lo hacen el resto de sociedades del mismo calibre en otros sectores: una estructura fuertemente centralizada y jerarquizada en la que existe una compañía central, a menu-

do holding y domiciliada en un país en el que la acumulación y repatriación de beneficios a cualquier otro lugar tenga un coste fiscal reducido y, a partir de este núcleo, compañías nacionales operativas dependientes domiciliadas en cada uno de los países, siendo escasísimos los casos en que las multinacionales hayan elegido España como sede central de la división europea de la misma.

Trasladado todo esto al sector de la auditoría, parece obvio que una libertad de organización empresarial para las grandes compañías de auditoría supondría una dependencia mayor que la existente hasta ahora, en la que la plataforma española ocuparía una situación de mayor dependencia respecto de centros de decisión en el extranjero. Lo cual no quiere decir que algunos profesionales españoles se puedan incorporar a los mayores puestos de responsabilidad de la división europea de la firma, como ya sucede en algunas de ellas, o en multinacionales de otros sectores, pero siempre desplazándose al país en que se ubiquen las oficinas centrales de la misma.

Desde el punto de vista de la propiedad, también es lógico que se vaya desplazando, en la medida en que las leyes lo permitan, hacia otros países europeos, en nuestra opinión por dos motivos:

- Porque objetivamente, la dimensión de las empresas de otros países de la Unión Europea, en general es mucho mayor que las del nuestro, con lo que las oportunidades de negocio y de facturación son mayores. Además, muchas de las empresas españolas, ya son filiales dependientes de otras ubicadas en dichos países.
- Desde un aspecto más subjetivo de la propia multinacional, porque las firmas españolas son relativamente nuevas en términos de antigüedad frente a sus homónimas en otros países, ya que aquí se instalaron en los años setenta, y la Ley de Auditoría, que define por primera vez el mercado español, acaba de cumplir su primera década de vigencia.

En lo relativo a las firmas emergentes españolas, podemos extrapolar lo que ya ha sucedido en otros muchos –por no decir en la totalidad– de los sectores económicos y empresariales españoles: existen compañías de mayor tamaño en otros países europeos más desarrollados que el nuestro, y por tanto con mayor potencial empresarial, financiero y de investigación, dispuestos a invertir en firmas españolas adquiriendo en la inmensa mayoría de los casos una cuota de mercado y una red de distribución. Ante esta situación, la posibilidad de convertir un negocio siempre sometido a riesgo, en dinero efectivo mediante una operación de venta, se ha mostrado como un poderoso argumento a la hora de ceder la propiedad de las empresas, ya que el empresariado español, amén de no poder realizar actuaciones simétricas en empresas de los países de nuestro entorno por su menor capacidad económica, es un emprendedor de nuevo cuño, por la llegada tardía de la economía de mercado a nuestro país.

Si aplicamos el mismo esquema a unas firmas que realmente se han hecho realidad y crecido en un limitado y reciente plazo de tiempo, las posibilidades de que asistamos a operaciones de venta son altas. De hecho, un sector afín como es el de los despachos de abogados, ya ha iniciado su propio proceso de concentración en los términos descritos. El efecto respecto de la auditoría será que, independientemente de que los auditores españoles sigan asumiendo niveles directivos en las firmas adquiridas o en las adquirentes, la toma de decisiones se alejará de nuestro país.

Por último queda la posibilidad de apertura de sucursales y filiales en España por parte de firmas de otros países. En favor de esta opción está el hecho comentado de la dependencia de muchas de nuestras empresas que requieren servicios de auditoría, incluidas las de mediano y pequeño tamaño, de sociedades de otros países que son auditadas por auditores locales no multinacionales en los mismos, sin que la legislación les permita prestar sus servicios a la totalidad de filiales situadas en otros países de la Unión. La inversa, desgraciadamente, no es cierta.

En definitiva, es más que probable la entrada de capitales extranjeros en el sector de la auditoría, en tanto que la posible internacionalización de firmas españolas en la Unión sería muy complicada. La actuación de los poderes españoles a la hora de proceder a una reforma de la Ley tiene que tener en cuenta todas estas circunstancias, permitiendo armonizar una necesaria apertura posibilitando la libre circulación —consecuencia directa de la existencia de un mercado único y de los legítimos intereses de los auditores españoles interesados en materializar y hacer líquido el fondo de comercio conseguido con su trabajo— con la conveniencia de que la auditoría no pase a ser un sector fuertemente controlado por capitales extranjeros.

13. EL CONTENIDO DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA

El Libro Verde que venimos citando es bastante explícito al indicar que el informe de auditoría es el medio a través del cual el auditor se comunica con los usuarios del mismo, y debemos añadir que parece demostrado que existe un importante desfase entre lo que el auditor garantiza en su informe, lo que el público cree que garantiza, y lo que al público le gustaría que llegara a garantizar. Pero hecha esta afirmación es parco a la hora de dar soluciones: únicamente señala que para reducir el “gap” de expectativas sería necesario dar *más información sobre lo que el auditor hace en realidad, qué normas profesionales ha aplicado en su labor y si los estados financieros preparados por la empresa cumplen con los requisitos legales y otros requisitos reguladores*, y también se añade que *sería necesario también que cualquier salvedad que el auditor pueda tener sea claramente explicada en su informe*.

Mucho nos tememos que lo anterior no sea suficiente: el público, incluidos los analistas financieros no piden un mero certificado acerca de la veracidad de los estados financieros, sino un conjunto de informaciones que le permitan situar las cifras reveladas en los mismos en su auténtico contexto, es decir, piden un diagnóstico sobre la marcha de la empresa.

Otros informes y otras opiniones ponen de manifiesto la necesidad de incrementar el contenido del informe de auditoría en los siguientes puntos:

- Información sobre el control interno de la sociedad. Un buen sistema de control interno es la base de la veracidad de las cifras contables, pero también de la existencia de unos procedimientos fiables de la actuación de la empresa y del control ejercitado sobre la misma.
- Detección del fraude y de otras posibles irregularidades o ilegalidades, quedando pendiente de definir su ámbito, cuantías, posibles efectos sobre los estados financieros y la aplicación o no del principio de importancia relativa en función de los daños producidos. Últimamente se viene restringiendo el control sobre las irregularidades a las posibles infracciones de las normas mercantiles, pero mucho nos tememos que si ésto permanece de esta manera se estaría devaluando significativamente un control que podría ser esencial para volver a ganar la confianza de los usuarios, ya que todos los temas relacionados tanto con el fraude como con las irregularidades, afectan directamente al control interno de la empresa y a sus posibles fallos.
- Previsión de situaciones de crisis, siendo este uno de los puntos de mayor interés y demanda por parte de los usuarios, cansados de ver como una y otra vez se producen problemas que afectan de manera grave a la viabilidad —o caídas en picado de rentabilidad— de entidades que han contado con informes de auditoría favorables. La contrapartida, lógicamente auspiciada por los auditores, es restringir el plazo sobre el que confirmar la continuidad empresarial, intentando fijarlo en doce meses, o lo que es lo mismo, hasta el siguiente informe de auditoría. En este punto las normas mercantiles —Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas y Ley de Sociedades Limitadas— son ambiguas, en tanto que no fijan plazo alguno, y es tan sólo en la Norma Técnica de Auditoría sobre el *principio de empresa en funcionamiento*, donde se reconoce dicho plazo limitándolo a los citados doce meses. Mucho nos tememos que en caso de controversia, el rango muy inferior de la Norma Técnica de Auditoría respecto de las demás normas mercantiles, podría poner en cuestión la validez de este plazo.
- Otras cuestiones como los cumplimientos medioambientales, responsabilidad con la comunidad, etc., aparecen más difusos y todavía sin concreción suficiente, con independencia de lo positivo que podrían resultar algunas de ellas.

No insistimos más sobre estos puntos, que han sido tratados con mayor profundidad por otros autores, pero sí que nos parece oportuno recalcar la aparente buena disposición de los auditores puesta de manifiesto por sus representantes, tanto en la dimensión europea, como por parte de los propios profesionales españoles de añadir mayor contenido a sus informes. En cualquier caso queremos recoger al menos los condicionantes que nos parecen necesarios para que los auditores puedan expresar su opinión a la hora de ampliar el contenido del informe:

- La normativa debe dejar clara que la responsabilidad, tanto del control interno, como de la posible existencia de fraudes, errores, ilegalidades o irregularidades, así como el reconocimiento de posibles dudas respecto de la falta de viabilidad, cumplimientos medioambientales, etc., debe asumirse en primer lugar por los órganos de administración y dirección de la empresa. En consecuencia una de las primeras medidas a adoptar sería exigir la ampliación del número y contenido de los documentos integrados en las cuentas anuales para recoger las manifestaciones explícitas de los administradores, informando a sus accionistas y a terceros de la situación real de la empresa respecto de todos los temas mencionados.
- Al auditor le correspondería la revisión de las afirmaciones incluidas en dichos documentos expresando su opinión sobre los mismos. Debería regularse con rigurosidad el alcance obligado, tanto de las manifestaciones como del grado de revisión exigible a los auditores, así como otros aspectos como la aplicación o no de la importancia relativa, la forma de comunicar las salvedades, etc.
- Debería quedar bien claro quienes son los destinatarios de los informes que pudieran surgir de la revisión efectuada, según la gravedad de los problemas encontrados: la dirección, el órgano de administración, los accionistas, o la autoridad competente, considerando que este último punto podría suponer, por un lado una cierta violación del deber de confidencialidad y, por otro, que el auditor no puede erigirse en sustituto de los órganos de inspección de los diferentes poderes públicos encargados de velar por el cumplimiento de las leyes. Por último, que debemos recordar que el cliente es quien paga los servicios del auditor y que éste, en la medida de lo posible, debe colaborar al máximo para lograr el funcionamiento de la entidad auditada –como ya sucede con la entrega del informe de debilidades de control interno–, y esta posición de colaboración se contradice en cierta medida con la de denunciante.
- Consideración de que las revisiones que exigen las posibles nuevas solicitudes exceden con mucho lo que supone el trabajo actual de los auditores, por lo que serían necesarios períodos de adaptación, así como la conciencia clara, tanto por parte de los poderes públicos como de los propios clientes de que los equi-

pos de trabajo del auditor deberán ser más amplios y especializados, abarcando más disciplinas, con la consecuencia directa de que serán más caros, debiendo ser los clientes quienes soporten ese mayor coste en aras de un mayor bien común.

- Por último debería considerarse la incidencia de la emisión de estos nuevos informes sobre la responsabilidad del auditor, tanto contractual como social, aspectos que hemos tratado en su epígrafe correspondiente.

Como estos puntos, antes o después se deberán abordar, estimamos que la oportunidad de una reforma de la Ley es el momento oportuno para cuestionar su inclusión o no en el informe de auditoría.

14. CONCLUSIONES

Como siempre parece obligado que en un trabajo de esta naturaleza se incluya un apartado a modo de resumen final, extractaremos en este punto algunas de las opiniones que en las páginas anteriores hemos ido exponiendo.

Aspectos generales

- La auditoría es una actividad necesaria desde el punto de vista de la eficacia de la economía, al introducir en la misma un factor de confianza que facilita el establecimiento entre los sujetos económicos de diferentes relaciones económicas, comerciales y financieras.
- Que la Ley de Auditoría necesita reformarse, es un hecho, pero sin que dicha reforma deba significar apresuramientos innecesarios.
- Es preciso decidir si la reforma a realizar en nuestro país como consecuencia de la experiencia y defectos detectados, debe hacerse de manera inmediata, teniendo en cuenta que no debe diferir mucho de lo que finalmente se apruebe en Europa, o por el contrario esperar a que desde la Comisión o el Parlamento Europeo se hayan fijado las pautas generales de dicha reforma.
- En la reforma de la Ley que se emprenda, deberán tenerse en cuenta las opiniones de todos los agentes sociales implicados en la auditoría: auditores, entidades a auditar y poderes públicos.

Sobre la incorporación auditores al amparo de la Ley 19/1988

- Parece evidente que los profesionales llamados a ejercer la auditoría deberán contar desde el momento de su incorporación con todos los conocimientos y

condiciones que se consideran necesarios para poder realizarla con toda garantía.

- Ley de 1988, en su precipitación admitió como auditores a muchas personas que no tenían la cualificación profesional para el ejercicio de la profesión, situación que en la actualidad tiene difícil solución.

Sobre el intervencionismo de la Ley

- La Ley y su propio desarrollo han partido de la concepción de que, como la auditoría es una actividad de trascendencia social que implica una reserva de actuación para un colectivo de profesionales, los poderes públicos debían velar por el desarrollo adecuado de la misma. Esta concepción ha dado lugar a un determinado grado de intervencionismo superior a la media que se pone de manifiesto en otros países de nuestro entorno.
- Uno de los principales obstáculos en la reforma de la Ley, planteando una mayor *autorregulación* es la división de los auditores en las distintas Corporaciones en que se agrupan.
- La reforma debería otorgar a la profesión una cierta capacidad de *autorregularse*, abandonando al menos parcialmente el carácter *intervencionista* que ahora tiene, especialmente en lo relativo a la distribución de funciones entre la propia Administración y las Corporaciones.

Sobre la auditoría como actividad o profesión

- La futura Ley, en función de las características propias de la auditoría, debería contemplarla como una actividad profesional, realizada en exclusiva por unos profesionales específicos.
- De dicha consideración, se deducirían las necesarias mayores responsabilidades que deberían asumir las Corporaciones que representan a los auditores.

Sobre el papel de las Corporaciones de auditores

- La adscripción a una de las Corporaciones existentes debería ser obligatoria, eliminando el colectivo, que no perteneciendo a ninguna de ellas, aparentemente está tutelado de forma directa por el ICAC.
- Se deberían ampliar las competencias que actualmente tienen encomendadas las Corporaciones, fundamentalmente en lo que se refiere a la formación profesional continuada y al control de calidad de las actuaciones que realicen sus miembros.
- Las Corporaciones deberían tomar a su cargo el control de la formación práctica de los candidatos a auditores, impartiendo directamente las enseñanzas

correspondientes para conseguir este objetivo, o asegurando la calidad suficiente cuando esta formación la impartan auditores o firmas de auditoría.

Sobre el acceso a la profesión

- Los requisitos en cuanto a titulación y experiencia para el acceso a la profesión de auditor son correctos en líneas generales, pero actualizando el temario de los conocimientos teóricos necesarios que exige la rápida evolución de los propios sistemas económicos, del entorno tecnológico, etc.
- Debería romperse la situación actual de endogamia que se aprecia, facilitando las correspondientes prácticas de auditoría a los aspirantes interesados en ellas.
- Un mejor ordenamiento del período de prácticas profesionales –con la creación en su caso de una Institución de Prácticas en Auditoría–, lo consideramos muy conveniente para la consecución y control de las mismas en los candidatos que aspiren a acceder a la profesión.
- Debería reformarse el proceso de convocatoria a las pruebas de acceso y una cierta periodicidad en las mismas, para lo cual, de pervivir la situación actual, sería imprescindible la colaboración entre las Corporaciones, nombrando tribunales únicos consensuados entre ellas y con el ICAC, en garantía de la total objetividad de las pruebas.

Sobre la responsabilidad de los auditores

- Será preciso definir con nitidez el alcance de la responsabilidad del auditor, revisándose aspectos tales como: su subsidiariedad posible respecto de la responsabilidad de los administradores, su relación con el posible daño causado, los conceptos de culpa o negligencia, la limitación o no de la responsabilidad en términos económicos, etc.
- Un mayor control de calidad, en forma de supervisión de actuaciones realizado por las Corporaciones acerca de sus miembros, reduciría el número de reclamaciones sobre actuaciones del auditor y contribuiría a potenciar la credibilidad social de todo el colectivo.
- Las Corporaciones deberían tener encomendado un mayor poder disciplinario sobre sus miembros, en la actualidad demasiado concentrado en el ICAC.
- La *formación profesional continuada* entendemos que contribuiría a reducir el número de casos de reclamaciones a los auditores.

Sobre la formación profesional continuada

- Deberían emprenderse, aparte de regularse legalmente, acciones encaminadas a convencer a todo el colectivo de auditores que la necesidad de realizar *for-*

mación profesional continuada, como exigencia personal, derivada del compromiso ético que asumen, proceso que debería ser organizado y controlado por las Corporaciones profesionales.

- Derivado del punto anterior, sería preciso consensuar un modelo de *formación profesional* entre todas las Corporaciones que pudiera satisfacer las necesidades que se plantean en esta materia.

Sobre la independencia del auditor

- La independencia es un estado mental, y por lo tanto más ligado con la profesionalidad y la ética, que con el cumplimiento de unos requisitos formales.
- Es preciso favorecer en la nueva ley todos aquellos aspectos que faciliten informaciones sobre el grado real de independencia del auditor como las reuniones con miembros del consejo, información de la retribución del auditor, etc.
- Igualmente sería conveniente la publicación de los honorarios que el auditor percibe de un cliente por todos los servicios que le presta, independientemente de que sean o no de auditoría.
- La normativa sobre el secreto profesional debería ser reforzada.

Sobre la prestación de otros servicios

- Será necesario clarificar la situación actual en lo relativo a la prestación de otros servicios.
- Pese a las reclamaciones de colectivos como los abogados, no se puede demostrar que exista una auténtica incompatibilidad de partida entre el ejercicio de la auditoría y el de la asesoría legal, puesto que frente a ciertas ventajas que pueden enumerarse si estas actividades se separasen legalmente, pueden argumentarse otras ventajas igualmente importantes cuando las actividades se realizan conjuntamente.
- La incompatibilidad actualmente existente entre la actividad de auditoría y las que pudieran derivarse de actividades o asesoramientos contable, debería eliminarse dada su escasa significación.
- No parece contar con argumentos irrefutables la separación de la actividad de la auditoría de la prestación de servicios de asesoramiento.
- Tomar la posición de prohibir otros servicios que pueda realizar el auditor, puede dar lugar a la desaparición de algunos de ellos, concentrándose aún más la oferta de auditoría.

Sobre la libre circulación de auditores

- Deberá actuarse en armonía con lo que hagan el resto de los países de nuestro entorno.

- Se deberá considerar el peligro real sobre la estructura empresarial del sector de la auditoría en España cuando sea necesario proceder a una apertura total del mercado en base a la libre circulación de los servicios de auditoría en el seno de la Unión.

BIBLIOGRAFÍA

- ALMELA DÍEZ, B. (1996): "Presente y futuro de la formación de auditores en el marco de la Universidad", *VIIº Encuentro de ASEPUC*, Ponencias y Comunicaciones sobre Contabilidad Financiera, Barcelona.
- ALONSO AYALA, M. (1999): "Abogados y auditores, ¿profesiones incompatibles?", *Partida Doble*, nº 100, Mayo, p. 76-82.
- ARANA GONDRA, F. J. (1992): *Instituto de Censores Jurados de Cuentas. Corporación Profesional de Auditores*, Ediciones del IACJCE, Madrid.
- BARBIERO, G. (1995): "Dottore commercialista dove vai? Un contributo al dibattito professionale", *Il Giornale dei Dottori Commercialisti*, Agosto-Septiembre, nº 8 y 9, p. 44-49.
- CAÑIBANO CALVO, L. (1996): "La Contabilidad en España: cambios en la profesión, la docencia y la investigación", *VIIº Encuentro de ASEPUC*, Ponencia y Comunicaciones sobre Contabilidad Financiera, Barcelona.
- CEA GARCÍA, J. L. (1986): "La formación profesional para la habilitación oficial del auditor independiente: aplicación de la normativa de la Comunidad Económica Europea a España", *Contabilidad y Auditoría en España ante la CEE*, Ponencias presentadas al Seminario celebrado en la Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Santander, Monografías AECA, Madrid.
- FEDERACIÓN EUROPEA DE EXPERTOS CONTABLES (FEE) (1995): "Etude sur les activistas des profesionales comitales en Europeo", Bruselas.
- _____ (1996): "The Role, Posición and the Liability of the Statutory Auditor within the European Union", (Bruselas: FEE), Traducción española en la *Revista Técnica del IACJCE*, 30 época, nº 8, p. 66-96.
- _____ (1998): "La libéralisation de la profession d'expert-comptable", Bruselas.
- FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES (IFAC) (1991): "Formación profesional permanente", *2ª Guía Internacional de Formación*, febrero. Puede encontrarse la traducción en J. TUA PEREDA y J. A. GONZALO ANGULO (1993), p. 625-640.
- _____ (1991): "Formación previa, pruebas de competencia profesional y experiencia práctica del experto contable", *9ª Guía Internacional de Formación*, julio. Puede encontrarse la traducción en J. TUA PEREDA y J. A. GONZALO ANGULO (1993), p. 675-716.
- GINER INCHAUSTI, B. (1998): "Los nuevos retos de la armonización contable en Europa", *Partida Doble*, nº 86, febrero, p. 66 y ss.
- GÓMEZ CIRIA, A. (1997): "La armonización de los servicios de auditoría en la Unión Europea", *IIª Jornada de Trabajo sobre Auditoría Contable*, ASEPUC, junio, p. 7-10, Santander.
- GONZALO ANGULO, J. A. (1995): "La auditoría, una profesión en la encrucijada de los noventa", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 84, Julio-Septiembre, p. 4-11.
- _____ (1997): "The Role, the Posición and the Liability of the Statutory Auditor within the European Union: Review", *Accounting Horizons*, vol. 11, nº 1, March, p. 164-168.
- _____ y LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. (1997): "Formación de los auditores en España: el acceso a la profesión y la formación continuada", *Ponencia de la IIª Jornada de Trabajo sobre Auditoría Contable*, ASEPUC, Santander, junio, p. 11-46.

_____ y SERRANO MORACHO, F. (1998): "Una evaluación económica y profesional de los cambios de la auditoría en España", *VIIIº Encuentro de ASEPUC*, Alicante.

HASALL, T. y LEWIS, S. (1995): "Razones para el cambio en la formación contable: una perspectiva internacional", *Boletín AECA*, nº 38, Mayo-Septiembre.

INSTITUTO DE AUDITORES-CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (1997): *La auditoría de Cuentas en España. Libro Blanco*, IACJCE, Madrid.

LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. (1993): "La formación profesional continuada y la Escuela de Auditoría del IACJCE", *Boletín AECA*, nº 33, 3º trimestre, p. 47-50.

_____ (1995): *Ética profesional del auditor*, Escuela de Auditoría del IACJCE, Madrid.

_____ y GONZALO ANGULO, J. A. (1996): "Las responsabilidades del auditor: la responsabilidad social", *Revista Técnica del IACJCE*, nº 9, tercera época, p. 4-29.

_____ (1997): "Algunas reflexiones sobre ética, legalidad y deontología profesional", Dentro del libro colectivo *Ensayos sobre auditoría en homenaje a Manuel Miar Menes*, IACJCE, Madrid.

_____ y GONZALO ANGULO, J. A. (1997): "Formación de los auditores en España: El acceso a la profesión y la formación continuada", *Ponencia principal a la IIª Jornada de Trabajo sobre Auditoría Contable*, ASEPUC, Santander 5 y 6 de junio de 1997, Publicada en las *Actas completas de la Jornada*.

LÓPEZ DÍAZ, A. y MARTÍNEZ GARCÍA, F. J. (1991): "Las enseñanzas de contabilidad ante la reforma de los planes de estudios. La formación de auditores de cuentas", *IVº Encuentro de ASEPUC*, Santander, Comunicaciones I, p. 359-379.

MAASTRICH ACCOUNTING AND AUDITING RESEARCH CENTER, MARC (1996): "The Role, Position and the Liability of the Statutory Auditor within the European Union (Maastrich: MARC)", Traducción española en el *BOICAC*, nº 27, noviembre, p. 49-132.

MARTÍNEZ GARCÍA, F. J. (1992): *La Regulación de la Auditoría en España*, Ediciones del IACJCE, Madrid.

_____ (1996): *Materialidad y riesgo en auditoría*, III Premio de Investigación Contable "José Mª Fernández Pirla", ICAC, Madrid.

PANTALEÓN, F. (1996): *La responsabilidad civil de los auditores: extensión, limitación, prescripción*, Cuadernos Cívitas, Madrid.

ROBLEDA CABEZAS, H. (1996): *Evolución y situación de la armonización de la profesión auditora en la Unión Europea*, Publicaciones del IACJCE, Madrid.

VERGÉS MAMÉ, E. (1995): "Los recursos humanos y la formación profesional en las firmas y despachos de auditoría", *Revista Técnica del IACJCE*, nº 7, p. 16-25.

WALKER, R. H. (1998): Intervención en el Simposium "El auditor y su independencia", Traducción de Vicente Bastante, diciembre, Nueva York.

VIII DIRECTIVA de 10 de abril de 1984 basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables (84/253/CEE).