

Tesis doctoral.

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

Presentada por: Juan Jané Bonet.
Licenciado en Derecho.

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

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

NOTA PRELIMINAR.

Las cuestiones que nacen de las relaciones entre el Derecho Mercantil-Contabilidad-Auditoría resultan necesariamente atractivas para quien desarrolla su actividad en temas donde ambas disciplinas están estrechamente unidas, y tienen influencias recíprocas y se prestan mutuamente un auxilio para la solución de determinados problemas.¹ Por un lado, al ser la Contabilidad materia esencial de la Diplomatura de Ciencias Empresariales, es natural que quien desempeña una titularidad de una materia jurídica se vea fuertemente influenciado por las repercusiones que la contabilidad produce en la disciplina que él profesa. Si además, le unimos el ejercicio profesional donde ambas materias conviven en amigable armonía, aunque presentando siempre cuestiones prácticas de innegable interés, es lógico que quien les escribe esté fascinado por seguir adelante en el análisis jurídico Derecho Mercantil-Contabilidad-Auditoría.²

Tras lo dicho, resulta oportuno reflexionar aquí acerca del objeto inmediato de este trabajo, que no es más, que la exposición del nuevo régimen jurídico de la auditoría de cuentas en el Derecho Español vigente, desde una perspectiva netamente jurídica-mercantil, relacionando la misma con otros campos jurídicos y contables, y estudiando asimismo las instituciones de la armonización contable y de auditoría, y sus antecedentes históricos.

Problema más complicado es determinar el método jurídico utilizado. JIMENEZ

¹RIVERO, J., **Contabilidad de Sociedades. Problemática económico-contable.** Madrid 1976. p. nº XI. "El marco jurídico resulta indispensable para cualquier análisis económico-contable y mucho más aún cuando se trata de contabilidad por razón del sujeto".

²En parecidos términos RODRIGUEZ FLORES DE QUINONES, F., **La contabilidad y las disciplinas jurídicas.** RDM núm 38. 1964. p. 169.

DE PARGA,³ señala que el método es el camino que se sigue en la tematización de la realidad que se analiza. Así, el método debe ser diferente y el apropiado para cada trabajo, y es más, en un estudio debe ser un producto científico nuevo, o al menos diferente. En el campo jurídico podemos trabajar en dos grandes vertientes metodológicas (dogmática-formalista y empírica-sociológica). Ambas opciones, sin ser antagónicas, pueden hacerse compatibles en la formulación de las hipótesis jurídicas. A mi entender el estudio que tienen en sus manos desarrolla ambas, es decir, en la primera y segunda parte se ha utilizado la metodología empírica-sociológica y en la tercera parte la dogmática-formalista. Respecto al método operacional me he planteado inicialmente los temas más generales hasta llegar a los aspectos concretos y específicos del problema realizándose por el camino deductivo.

A mayor abundamiento, se ha utilizado un método de análisis y se ha intentado descomponer la auditoría de cuentas en sus diversos aspectos, por lo que debe ser considerado un estudio jurídico-descriptivo.

El estudio se divide en tres partes que se vertebran en sus correlativos capítulos, apartados, epígrafes, subepígrafes y letras.

Por último, sólo me queda por añadir que las notas a pie de página están numeradas de forma independiente en cada parte, y recogen tanto razonamientos marginales del texto principal como las citas que expresan el estado de la doctrina.

³JIMENEZ DE PARGA, R., **Algunas cuestiones previas a cerca del concepto y método del Derecho Mercantil actual**. Libro homenaje a ROCA SASTRE, R.M. Vol. III. Ed. Junta de Decanos de los Colegios Notariales. p. 477.

ABREVIATURAS UTILIZADAS.

AAA:	<i>American Accounting Association.</i>
ABWA:	<i>Accounting Bodies of Westa Africa.</i>
AECA:	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
AIA:	<i>American Institute of Accountants.</i>
AIC:	Asociación Internacional de Contabilidad.
AICPA:	<i>American Institute of Certified Public Accountants.</i>
ANASE:	Asociación de Naciones del Sudeste Asiático.
APB:	<i>Accounting Principles Board.</i>
ARB:	<i>Accounting Research Bulletin.</i>
ARS:	<i>Accounting Research Studies del AICPA.</i>
ASR:	<i>Accounting Series Relaises</i> (pronunciamentos de la SEC).
C. de Co:	Código de Comercio.
CAPA:	<i>Confederation of Asian and Pacific Accountants.</i>
CEE:	Comunidad Económica Europea. Tengase en cuenta que uno de los aspectos más debatidos es sin duda alguna la propia denominación de Unión Europea, porque todo lo que se deriva del Tratado de Roma sique llevando la denominación original, mientras que lo firmado en el Tratado de Maastricht nace bajo el epígrafe de Unión Europea que entró en vigor el 1 de noviembre de 1993.
Cc:	Código Civil.
CNMV:	Comisión Nacional del Mercado de Valores.
Conts:	Constitución Española.
CPA:	Auditor en EEUU.
FASB:	<i>Financial Accounting Standards Board.</i>
FEE:	Federación de Expertos Ccontables Europeos.
IASC:	Comité Internacional de Normas Contables.
ICAC:	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
ICCAP:	Comité Internacional de Coordinación de la Profesión Contable.

ICJCE:	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.
IFAC:	Federación Internacional de Contadores.
LAC:	Ley de Auditoría de Cuentas.
LIS:	Ley del Impuesto de Sociedades.
LGT:	Ley General Tributaria.
LPA:	Ley de Procedimiento Administrativo.
LSA de	
1951:	Ley de 17 de julio de 1951 de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas.
LSA:	Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
NAGA:	Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
NIC:	Norma Internacional de Contabilidad.
NTA:	Normas Técnicas de Auditoría.
OCAM:	Consejo Africano de Contabilidad.
OCDE:	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
ONU:	Organización de las Naciones Unidas.
OUA:	Organización de la Unidad Africana.
PGC:	Plan General de Contabilidad.
REA:	Registro de Economistas Auditores.
RDGRN:	Resolución de la Dirección General del Registro y Notariado.
RIS:	Reglamento del Impuesto de Sociedades.
RLAC:	Reglamento de Auditoría de Cuentas.
ROAC:	Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
SAP:	<i>Staff Accountings Bulletins.</i>
SAS:	<i>Statement of Auditing Standards del AICPA.</i>
SEC:	<i>Securities and Exchange Commission.</i>
STS:	Sentencia del Tribunal Supremo.
UEC:	<i>Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financières.</i>

PRIMERA PARTE:

**ANALISIS CONCEPTUAL Y
FUNCIONAL DE LA AUDITORIA DE
CUENTAS.**

1.- EL NACIMIENTO HISTORICO DE LA AUDITORIA.

Antes de proceder al estudio de la auditoría parece de interés lanzar una mirada retrospectiva con objeto de encontrar sus orígenes y su más significativo desarrollo¹.

Existe la evidencia de que alguna especie de auditoría se practicó en tiempos remotos, pero no puede hablarse de auditoría hasta después de haberse inventado la escritura y la contabilidad. Esta última requiere una serie de asientos, cuentas y registros que permitan, no sólo conocer el estado exacto del patrimonio en un momento dado, sino, claro está, compulsar y seguir sus cambios y modificaciones, aumentos y disminuciones a través de una relativa distancia en el tiempo. HARDMAN², encuentra como razón explicativa al origen del vocablo *audire* -que significa oír- que los controles que me refería con anterioridad los efectuaba el auditor, persona competente, que oía las rendiciones de cuentas de los funcionarios y agentes, quienes, por falta de instrucción, no podían presentarlas por escrito.

MELIS, F., *Storia della Ragioneria*. Bologna 1950; GERTZ MANERO, F., *Origen y evolución de la contabilidad*. Méjico 1976; PEZZOLI, S., *Profili di storia della ragioneria*. Padova 1977; CANIZARES ZURDO, J.M^a., *Ensayo histórico sobre contabilidad*. Málaga 1933.

¹HARDMAN, GILLERMO J, *Origen y evolución de la auditoría externa*. Revista de Ciencias Económicas, del Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores Públicos Nacionales y Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas. Enero-febrero de 1951. Serie III. Núm 27. Buenos Aires. pp.núm 4 y 3.

El autor hace unas sutiles sugerencias en las que entreve el verdadero sentido de la contabilidad, en que de una forma u otra, debe haberse empleado para efectuar transacciones comerciales y financieras.

En los principios de la civilización, los sistemas de anotaciones habrán sido sencillos, y debido a la reducida cantidad de operaciones cada individuo habrá podido ejercer su propio control. Con el advenimiento de los antiguos Estados e Imperios se hallan vestigios de sistemas de control en las cuentas públicas. Los egipcios, griegos y romanos ejercieron sus controles y supercontroles sobre sus agentes financieros. Se dice que los moradores del Nilo, hace unos seis o siete mil años, pagaban tributo a sus caudillos mediante la entrega de una porción de sus cosechas de cereales, cuyas cantidades se anotaban en hieroglíficos sobre las paredes de adobe de sus ranchos. Estas anotaciones eran controladas por los representantes de los caudillos, quienes tenían como método persuasivo, para obtener una satisfactoria rendición de cuentas, la interrupción de la irrigación.

Por ello, no cabe hablar de contabilidad y mucho menos de auditoría, hasta la época posterior a la invención de la escritura. La práctica de la misma, data de civilizaciones tan antiguas como la egipcia, en la que se procedía a controlar los ingresos de los impuestos y los gastos, subdividiendo la tarea entre recaudadores distintos, conociendo cada uno de ellos que su labor sería revisada posteriormente por un funcionario distinto³, para determinar así, el honesto manejo de los mismos por los recaudadores encargados de estas funciones⁴.

También, como advierte GIRONELLA MASGRAU⁵, existían unos controles recaudatorios en otras civilizaciones como el Imperio Chino y Mesopotamia. No obstante, -el mismo autor indica con posterioridad- la auditoría tal como se concibe actualmente, es decir, como una función de validación de los estados financieros, nació en los inicios del siglo XIX en Gran Bretaña.

Asimismo, los sumerios tenían un código de comercio muy desarrollado: el Código de Hammurabi, en él se pone de manifiesto la existencia de cuentas, y que, al final del periodo sumerio, aparecían todos los elementos de las cuentas actuales: saldo del periodo anterior, movimiento y saldo final.⁶

En las ruinas de Nínive se han hallado, en la Biblioteca de Ashurbanipal (669-628 a. e. Cristiana), destruida en 612 a. e. cristiana por las tropas de Nahopolasar (Babilonia) y Ciaxares (Medas), algunos ladrillos que son considerados como

³BOYER, G., *La preuve dans les anciens droits du proche-Orient, en la Preuve (I parte)*. Recueils Société Jean Bodin, XVI. Bruxelles, 1965. p. 63.

⁴En el antiguo Egipto de los faraones existía un inventario de la propiedad rural. En la primavera, las inundaciones del Nilo borraban todas las lindes existentes entre los distintos predios rústicos. Gracias al inventario o padrón de fincas, resultaba fácil calcular todos los años la situación y extensión de cada propiedad, tomando como puntos de referencia las pirámides, templos y otros monumentos.

⁵GIRONELLA MASGRAU, E., *El control interno y la Censura de Cuentas*. Ediciones ICE. 1976. p. 15.

⁶PEREDA SIGUENZA, J.M^o., *Manual de Auditoría y Cuentas Anuales*. Ed. Centro de Estudios Ramon Areces, S.A. 1991. Pág núm 31.

verdaderos *documentos contables*⁷. En Roma también se practicó una especie de control preventivo en la administración de los fondos públicos⁸, siendo en la época del Imperio de Augusto, años antes del nacimiento de Jesucristo, cuando alcanzó su plenitud y apogeo. Los Romanos recaudaban sus tributos por medio de sus Cuestores, que a su vez rendían cuentas al Tesorero central de Roma⁹. El acto de rendir cuentas supone la existencia de un principio de contabilidad crítica¹⁰: el examen por un funcionario superior de las operaciones económico-financieras realizadas por otro funcionario de inferior categoría, a fin de otorgarles su aprobación o desestimarlas¹¹.

⁷ICJCE, *La Censura de Cuentas y los Institutos de Censores*. Ed. ICJCE. p.10.

Se trata de ladrillos con inscripciones numéricas, y a continuación de las cantidades figuran marcas o contraseñas en forma de circuitos, rayas, puntos etc. en cuyas marcas o contraseñas se supone fueron grabadas por funcionarios revisores. No obstante esta suposición, lo más probable es que el recaudador o funcionario encargado del manejo de fondos dictase a un escribiente las cantidades y que luego el propio funcionario marcase con un punzón su conformidad con los datos grabados por el escribiente. Es decir, se trata de una comprobación de datos y no de una revisión. La comprobación se realizaba inmediatamente a continuación de la inscripción, antes de cocer el ladrillo.

⁸Cabe destacar la existencia en las fuentes jurídicas y literarias romanas de expresiones como *Adversaria*, *codex* y *tabulae accepti et expensi*, *liber rationum* y *volumina rationum*. La opinión tradicional ha visto en los *adversaria* una especie de Diario (borrador) y en el *Codex accepti et expensi*, un libro Mayor o un libro de Caja.

En todo caso el contenido de aquellas expresiones, y su significación económica y jurídica no es fácil de precisar. No sólo por el desigual valor que siempre cabe atribuir a diferentes fuentes de conocimiento, sino porque además falta un encuadre temporal de los textos y del efectivo ámbito de utilización de tales *codex* y *volumina*.

Véase BLANCO CAMPANA, J., *Régimen jurídico de la Contabilidad de los Empresarios*. Madrid 1980. p. 74.

⁹MONIER, R., *Les obligations en droit romain et dans l'ancien droit français*. Paris 1954. pp. 202-206.

¹⁰BLANCO CAMPANA, J., *Régimen jurídico...* Op. Cit. p. 77.

Con extremada agudeza el autor señala que el valor probatorio se reconoce para las anotaciones en los *nomina arcaica*, mientras que las anotaciones en los *nomina transcriptio* -bajo las formas de *transcriptio a re in personam* o *a persona in personam*, técnica esta última de circulación de fondos a través únicamente de la anotación- crea, mediante la novación objetiva o subjetiva, una obligación literal independiente de la causal, conocida como *expensilatio* o contrato literal. Pero no es totalmente seguro - aunque sea opinión dominante- la estrecha relación con el valor probatorio instituciones como el *receptum argentarii* o la compensación de las cuentas bancarias.

El mismo valor probatorio determina, con la derogación de las reglas generales en la materia, el nacimiento de la *editio rationum*, mediante el cual el Pretor puede ordenar al banquero que presente las cuentas de su cliente, ya sea parte contraria, ya se trate de un litigio de éste con un tercero.

¹¹ICJCE, *La Censura de Cuentas...* Op. Cit. pp. 450 y 451.

Sin negar las evidencias vistas hasta ahora, lo cierto es que las primeras noticias verdaderamente históricas sobre un sistema contable con cierta base científica, son las relativas al *método a la italiana o de las dobles partidas* practicado por los comerciantes venecianos y genoveses al final del siglo XIII o principios del siglo XIV¹². El motivo lo encontramos, como audazmente indican BALLESTEROS Y MARIN-BALDO¹³, únicamente cuando hacia el siglo XIII se generalizó el uso del papel, pudo obtener la contabilidad sensibles progresos. Más tarde, ya avanzado el siglo XVII, la Ordenanza francesa de 1673, perfiló la obligación de conservar y transcribir en un libro los aspectos contables, formulando semestralmente los inventarios.

Pero hay que esperar hasta 1873 para que Giuseppe CERBONI, presente al congreso italiano de hombres de ciencia en Roma, su obra titulada *Primi Saggi di Logismografia*, basada en el sistema de partida doble. Además, propuso que las cuentas se abriesen a personas y no a valores. Por este motivo, se le considera como creador de la escuela personalista.

¹² Nos han llegado noticias históricas sobre la actividad de revisores profesionales. Así, un antiguo documento italiano representa el contrato establecido entre el Abad de Milán y el Revisor profesional Giovanni Donnolo. En otro documento del año 1164 se cita a diversas personas que actuaban como revisores de la catedral de Milán. Un documento del siglo XIII contiene el acuerdo del Municipio de Pisa concediendo al matemático Leonardo FIBONACCI honorarios de 20 dinari por la revisión de los libros de la ciudad.

En 1494 Fray LUCAS BARTOLOME PACIOLI publicó su obra *Anfisiografía*, primer tratado de contabilidad en que se desarrollaba el sistema de partida doble. Más tarde, DEGRANGES, considerado como autor de la escuela contista, la creación de las cinco cuentas generales del propietario de la empresa: *caja, mercaderías, efectos a cobrar, efectos a pagar, y pérdidas y ganancias*, admitiendo además las cuentas especiales de *capital, deudores, y acreedores*. Por último, en 1581, se creó en Venecia, con carácter oficial, la primera Asociación de Revisores Profesionales.

¹³BALLESTEROS Y MARIN-BALDO, L., *Tratado completo de Contabilidad*. Tomo I. Barcelona 1924. p. 24.

El autor dice que se cree que los chinos inventaron el papel hacia los años 90 a 105 de nuestra Era, y que, adquirido el procedimiento de fabricación por los griegos, lo transmitieron a Europa en tiempos de las Cruzadas. Los árabes, que habían adquirido los conocimientos necesarios para fabricar el papel de algodón, establecieron una fábrica en Ceuta a fines del siglo XII., y en seguida, se fundaron otras en la Península Ibérica. Pocos años después, las mejores fábricas eran españolas, y muchas de ellas, como las de Toledo y Valencia, gozaron de gran renombre por la excelente calidad de su papel. Pero hasta el siglo XIII no se generalizó el uso del papel de algodón, que a mediados del siglo XIV fue sustituido por el de trapos de lienzo.

En nuestro país, la auditoría también tiene una trayectoria de siglos, y lo cierto es que gracias a los estudios de estos últimos años¹⁴ se ha podido establecer el protagonismo de nuestro país en un par de momentos estelares a escala mundial dentro del devenir de la moderna contabilidad en el siglo XVI.¹⁵ Así ocurre, por ejemplo, con el hecho de que España sea el país que cuenta con la legislación específica más antigua del mundo, disponiendo la obligatoriedad para todos los comerciantes y banqueros, nacionales o extranjeros, residentes en los reinos de Castilla, de llevar sus cuentas por el sistema de partida doble¹⁶

La primera manifestación la encontramos en la organización de la recaudación

¹⁴Véase RAYMOND DE ROOVER, *Aux origines d'une technique intellectuelle: la formation et l'expansion de la comptabilité à partie double*. En *Annales d'histoire économique et sociale*. Marzo de 1937. Vol IX. p. 296; HENRY LAPEYRE, *Une famille de marchands: les Ruis*. Paris 1955. p. 342.

¹⁵Aparece el primer tratado español sobre el sistema de partida doble, compuesto por BARTOLOME SALVADOR DE SOLORZANO, bajo el título, *Libro de caja y manual de cuentas de Mercaderes y otras personas con la declaración delllos*, no apareció, en Madrid hasta el año 1590. Se encuentra un ejemplar de este libro en la Biblioteca Nacional de Madrid, signatura R: 5343. También puede consultarse una reproducción en facsimil en la Biblioteca del Servicio de Estudios del Banco de España. Con todo hay que advertir que el libro de BARTOLOME SALVADOR, no fue en sentido absoluto, el primer tratado doble, en una acepción más o menos amplia y rigurosa, publicado en español. Pues, en 1565 había aparecido ya en Barcelona la traducción del libro de VALENTIN MENNHER a cargo de ANTICH ROCHA, médico y matemático gerundense, profesor de la Universidad de Barcelona, que título su traducción *Compendio y breve instrucción por tener libros de cuenta, deudas y de mercadería, muy provechoso para mercaderes, y toda gente de negocio*.

Durante este siglo que transcurre desde la aparición del libro de PACIOLI, hasta la publicación de la obra del español BARTOLOME SALVADOR, aparecieron unas dos docenas de obras originales, claramente significativas y orientadas hacia la explicación y propaación del método italiano de la partida doble o de variantes simplificadas del mismo, como la supuesta por el llamado sistema del factor. De tal manera, cuando en 1590 sale a la luz publica el tratado de BARTOLOME SALVADOR, las obras tratando de la contabilidad por partida doble habían dejado de ser novedad en los principales países, excepto en España.

Entre las obras aparecidas en este campo puede destacarse por orden cronológico la del matemático alemán HEINRICH SCHEREIBER, que fue el primero en publicar un tratado contable después, del de PACIOLI, bajo el título de *Ayn new Kunslich Buech welches gar gewiss und behend lernet nach der gemainen Pegel Detre, welschen Practic, ... Weytter ist hierinnen begriffen Buechhalten durch das Zornal, kaps, und Schuldbuch*, publicado en 1518, en Nurnberg.

El maestro en materias mercantiles, GIOVANNI ANTONIO TAGLIENTE, publicó el siguiente libro: *Luminario di arithmetica*, aparecido en Venecia el año 1525, en el que dedica breves páginas a explicar los fundamentos por partida doble.

Véase en HERNANDEZ ESTEVE, E., *Tras las huellas de Bartolome Salvador de Solozano, autor del primer tratado español de contabilidad por partida doble (Madrid, 1590)*. Revista de Derecho Mercantil núm 167-168. Enero-junio 1983. p. 134.

¹⁶HERNANDEZ ESTEVE, E., *Apuntes para una historia de la Contabilidad Bancaria en España*. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XVIII. 1989. p. 23; en contra FERNANDEZ ESTEVE, E., *Tras la huellas... Op. Cit.* pp. 125-126.

y administración de tributos por los conquistadores árabes a los sometidos cristianos, estimando ACED Y BARTRINA,¹⁷ que la Hacienda árabe se regía por un secretario del primer Ministro, encargado, con el auxilio de otros funcionarios subalternos, de las tres funciones fundamentales de dicha Hacienda: Administración, Contabilidad y Estadística. Todos los recaudadores de los fondos de los árabes (Almojarifes, Alcaldes y Almotacenes) rendían cuentas de su gestión al secretario citado, y éste las sometía anualmente al examen de un Consejo palatino. Con esta ordenada administración que realizaban los árabes, se puede comprender que de la misma existía un control que sin ser una auditoría, como hoy en día la conocemos, no deja de ser una aproximación al término.

Abandonando a los árabes de la península Ibérica y centrándonos en los reinos cristianos, las primeras recopilaciones legales de la época de la Reconquista no ofrecen ningún dato de interés en el tema que nos ocupa. Una primera manifestación, aunque muy somera, es el famoso Código de las *Siete Partidas* de Alfonso X el Sabio, que contiene amplios detalles sobre la organización Administrativa y régimen fiscal de Castilla. Al frente de los gestores de la hacienda Real figuraba el *Mayordomo del Rey*, a quien correspondía las cuentas de la Casa Real. A sus órdenes estaban los almojarifes, llamados posteriormente por Alfonso XI tesoreros, los administradores, cogedores, aprendices de tributos, así como los pesquisadores o inspectores fiscales, quienes, todos ellos, debían rendir cuentas periódicamente, y -según la Partida 2ª, del título XI, Ley XXV- en caso de no cumplir con su deber diligentemente, podían ser sancionados.

Cabe destacar, también la importancia del Libro del Consulado del Mar¹⁸, cuyo núcleo originario son las *Costums de Mar, el Ordere judiciari de la Cort dels*

¹⁷ACED Y BARTRINA, F., *Curso de Contabilidades Oficiales*. 2ª edición. Madrid 1928 . p.79.

¹⁸Libro del Consulado del Mar. Traducción castellana de Juan Ramón Parellada. Ed. Dirección General de Relaciones Culturales. Ministerio de Asuntos Exteriores. Madrid 1954.

Consols de Mar de Valencia, los Capitols del rei En Pere y las Ordinacions de tot vexell qui amarra per anar en cors. La redacción definitiva data de la segunda mitad del siglo XIV y en el mismo, se recopilan usos y costumbres de comercio del mar de Levante, encontrándose alguna reglamentación de la contabilidad y la profesión contable.

No obstante lo dicho, otra cuestión que se puede plantear en cuanto al origen de la auditoría en España, es la del Tribunal de Cuentas, el cual se remonta a los tiempos de Sancho IV, el Bravo, Rey de Castilla y León (1284-1295), y pocos años después surgía en Navarra bajo el reinado de Carlos II, el Malo, una institución de características similares, la *Cámara de Comptos*, especie de consejo real para asuntos económicos, con facultades del Tribunal de Cuentas. El motivo de la creación de estas instituciones, tal como se señaló en las Cortes de Toledo, celebradas en 1436, era que las cuentas públicas fueran *auditadas* por los Contadores Mayores, ya que en el fondo, el despilfarro público siempre lo acaban pagando los contribuyentes por medio de los impuestos, y es más, el antecedente de esta petición lo tenemos en el año 1328, en las Cortes de Medina del Campo cuando se pidió al Rey Alfonso XI por el continuo aumento de los impuestos, un mayor control del gasto público.

Como no terminaron los abusos y las Cortes persistieron en sus reclamaciones, en las Cortes de Palencia en 1313, se pidió al Rey el nombramiento de un oficio especial de *Tomador de Cuentas* y es en las Cortes de Valladolid de 1351, donde se habla por primera vez de contadores, como Oficiales Reales que tienen a su cargo la toma de cuentas. La historia también nos dice que en el reinado de Enrique II (1390-1406) parte de las competencias del Mayordomo Mayor de la Corte era asumida por oficiales, llamados Contadores Mayores de Cuentas.

El Rey Juan II, el 2 de noviembre de 1437, promulgó *las Ordenanzas a la Consaduría Mayor de Cuentas*, ordenanzas que fueron ampliadas en Madrigal de las

Altas Torres en 30 de septiembre de 1442¹⁹. Éstas orientan la economía real en forma muy concreta a lo que hoy llamaríamos limitación del gasto público, dando origen al Tribunal de Cuentas que tanto trabajo está soportando en la actual democracia. En parecida forma, las ordenanzas de Barcelona de 1435, recogen de manera perfecta la cuestión de rendición de cuentas, que permitía la comunicación de los libros, incluso a una tercera persona, y en caso de desacuerdo su examen o revisión lo efectuarían los cónsules o quienes éstos designasen.²⁰

Más tarde, los Reyes Católicos promulgaron en Sevilla, con fecha 9 de enero de 1478, una Ordenanza que afectaba a todas las cuestiones relativas a la Real-Hacienda, decretando en 1470 medidas rigurosas referentes a la rendición de cuentas. Algunos años después, promulgaron el cuaderno de alcabalas en Tarazona en 1484, que ya contenía una disposición, la ley 67, que imponía, a los comerciantes y tenderos la obligación de llevar un libro de cuentas, aunque en este caso no se especificaba el sistema contable por el cual debía llevarse este libro. La motivación determinante de tal obligación era entonces de tipo meramente fiscal, debiendo los mercaderes y tenderos presentar dicho libro a los agentes encargados de recaudar el tributo del alcabalas, que como sabemos era un impuesto sobre las ventas, al objeto de que aquéllos pudieran cercionarse de la correcta liquidación de dicho tributo.²¹

No faltó tampoco una ordenanza del Emperador Carlos I de España y V de Alemania dada en La Coruña en 10 de julio de 1554,²² en la que aumentaba el

¹⁹La ordenanza de 1442, también conocida como de Madrigal, va dirigida a la restricción del gasto público, siendo el fin de la misma, corregir los despilfarros que se habían atribuido a la mala gestión económica del Condestable don Alvaro de Luna.

²⁰MARTINEZ GARCIA, F.J., *La regulación de la Auditoría en España. Antecedentes, pasado reciente y situación actual*. Ed, ICJCE. Madrid 1992. p. 62.

²¹HERNADEZ ESTEVE, E., *Apuntes para una historia...* Op. Cit. p. 24.

²²No se olvide tampoco la pragmática promulgada en Cigales el 4 de diciembre de 1549, confirmada por la de Madrid de 11 de marzo de 1552, que imponían la obligatoriedad en el uso de partida doble a todos los comerciantes y banqueros.

personal de la Consaduría Mayor, estableciendo penas para los que no rindiesen cuentas en los plazos prefijados. Su hijo, Felipe II, ratificó la ordenanza de su padre en fecha de 22 de agosto de 1569. No cabe tampoco olvidar la pragmática de Felipe II sobre Bancos públicos dada en Valladolid en 1602, que establece un cierto control, aunque muy precario, o como ha señalado MARTINEZ GARCIA²³, una auditoría previa. Por otra parte, en 1697, un judío de origen hispánico o portugués, residente en Amsterdam, publicó un libro en castellano, *Sendero mercantil*, que trata de la contabilidad por partida doble. Lo mismo ocurre en 1706, año en que GABRIEL DE SOUZA BRITO, otro judío del mismo origen, vecino de Amsterdam, publicó en castellano, *Norte mercantil y crisol de cuentas*.

Con el advenimiento al trono de una nueva dinastía, la de los borbones, representada por Felipe V, por disposiciones de 25 de febrero de 1701 y 10 de noviembre de 1713, se disminuyó la importancia de la Consaduría Mayor, y tres años después fue suprimida. Pero en vista del mal funcionamiento de las cuentas por falta de control, un decreto de 6 de marzo de 1726 la vuelve a restablecer.

De igual manera en Gran Bretaña, dice BARREIRO ZABALA²⁴ la inspección de cuentas o libros data de época muy remota. En el año 1299, según se lee en los archivos del Ayuntamiento de Londres, se nombraba una persona que ejercía el cargo de Auditor o Inspector para que revisara las cuentas de aquel Municipio. Después, en el año 1324, se nombraron tres auditores para revisar las cuentas del patrimonio del Rey. Más tarde, el célebre escritor inglés SHAKESPEARE, en su obra *Timón de Atenas*, nos habla, en sentido figurado, de la exactitud y precisión propia de un auditor. Desde esa época, no hay sociedad, fundación, patrimonio, municipio ni entidad de importancia que no tenga su auditor. A medida que se desarrolló el comercio, surgió la necesidad de las revisiones independientes para asegurar la

²³MARTINEZ GARCIA, F.J.. *La regulación...* Op. Cit . p. 63.

²⁴BARREIRO ZABALA, L., *Los Chartered Accountants*. Conferencia editada en 1922 en Bilbao. Artes Gráficas Grijelmo S.A. p. 4.

adecuación y fiabilidad de los registros mantenidos en varias empresas comerciales. Sin embargo, como indica SUAREZ²⁵, la auditoría tal como hoy en día se concibe, en su acepción restringida o verdadera auditoría, consistente en la comprobación de la veracidad de la información contable, no nace en Europa hasta después de la revolución industrial, ya en pleno siglo XIX, aunque con un desarrollo muy desigual en unos y otros países²⁶. Como resultado de esta continua evolución industrial y mercantil, de la incompetencia en la Dirección de las empresas, por personal inexperto y de las posibilidades de fraudes y estafas a costa de pequeños ahorradores, un gran número de empresas quebraron y el público perdió la confianza en ellas y en realizar nuevas aventuras financieras. Se imponía la protección de las inversiones de los pequeños ahorradores y se recurrió a la verificación anual realizada por técnicos contables independientes. Así, surgió la profesión de auditor, y fue reconocida en Gran Bretaña por la Ley de Sociedades de 1862, en la que se establecía la conveniencia de que las empresas llevaran un sistema metódico y normalizado de contabilidad y la necesidad de efectuar una revisión independiente de sus cuentas.²⁷ En 1879 se le impuso en Gran Bretaña a las entidades bancarias la obligación de someter las cuentas anuales al juicio de un auditor independiente, siendo en 1880 cuando la Reina Victoria confirió a los auditores de Inglaterra y Gales el derecho a llamarse *Chartered Accountants*.

Sobre cómo se desarrolló la auditoría no sólo en Europa sino en el resto del

²⁵SUAREZ SUAREZ, A., *La moderna auditoría: análisis conceptual y metodológico*. Serie McGraw-Hill de Management. Madrid 1990. p. 3.

²⁶En el continente europeo la industrialización se desarrolló con mayor lentitud, por lo que las quiebras y las suspensiones de pagos, aunque también numerosas, no lo fueron tanto como en Gran Bretaña. Así prevaleció la idea de que los abusos que se había de evitar en las sociedades de capital sólo eran los que podían cometer los accionistas mayoritarios contra los minoritarios, creándose por este motivo los consejos de vigilancia, que tenían la misión de controlar la actuación de los administradores, pero prácticamente nada se logró con estas instituciones ya que acabaron por convertirse en una prolongación de los órganos de dirección de la sociedad.

²⁷Véase GENE BROWN, R., *Changing Audit Objectives and Techniques*. The Accounting Review. Octubre 1962. p. 697.

mundo, véase II parte que versa sobre las instituciones de la armonización contable y de auditoría: normas de contabilidad y de auditoría y el Derecho extranjero.

2.- CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL CONCEPTO DE AUDITORIA.

El origen etimológico de la palabra auditoría es inglés: *to audit*, que significa verificar, inspeccionar. Pero si indagamos, al igual que tantas otras palabras, nos llevaremos la grata sorpresa, que *audit*, tuvo su génesis en el Derecho Romano, en las voces *audire* (oír), *auditio* (acto de oír o audición de una lectura pública o de una declaración) y *auditus* (oído, facultad de oír). En los países de cultura latina, y en particular en España, el uso de esta palabra ha quedado relegado hasta comienzos del presente siglo al derecho militar y canónico. SUAREZ²⁸ afronta la cuestión y observa que en España se le denomina *Auditor de Rota* a cada uno de dos doce prebendados del tribunal romano de la Rota, que tiene jurisdicción para conocer en apelación de las causas eclesiásticas; *auditor conventual*, al religioso encargado de examinar las cuentas del monasterio; *auditor militar*, al funcionario del cuerpo jurídico-militar que informa sobre la interpretación y aplicación de las leyes y propone la resolución correspondiente en los procedimientos judiciales instruidos por el ejército; *auditor de la marina*, al juez letrado que entiende en las causas del fuero del mar; *auditor canónico*, a la persona designada instructor en las causas canónicas.

Con anterioridad a la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, una gran parte de la doctrina denominaba al control contable censura de cuentas, en línea con la expresión que utilizaba la Ley de Sociedades Anónimas de 1951 para los accionistas a quienes confiaban el control contable.²⁹ Sin embargo, ya diferían

²⁸SUAREZ SUAREZ, A., *La moderna auditoría...* Op. Cit. p. 1.

²⁹Véase en ARANA GONDRA, F.J., *La Censura de cuentas en las sociedades anónimas. (Régimen jurídico y fundamentos de su reforma)*. Madrid 1976; BERGAMO, A., *Sociedades Anónimas (las acciones)*. Madrid 1970. pp. 144-145.; BLANCO CAMPAÑA, J., *Régimen jurídico...* Madrid 1980. p. 260; BROSETA, M., *Reflexiones sobre la reforma de la censura de cuentas en la Ley de Sociedades Anónimas y sobre la verificación contable en el código de Comercio*. En Revista de Derecho Mercantil. 1979. pp. 9 y ss; GARRIGUES, J., *Comentario a la Ley de Sociedades Anónimas*. Núm. 2. 3ª edición. Madrid 1976. pp. 467-480; GIRON TENA, J., *Derecho de Sociedades Anónimas*. Valladolid, 1952. p. 384; POLO, A., *Ante una nueva reforma de la sociedad anónima*. Barcelona 1965. pp. 199 y ss; RUBIO, J., *Curso de Derecho de Sociedades*. 7ª edición. Madrid 1967. pp. 269 y ss; SANCHEZ CALERO,

con una gran visión de futuro VICENT CHULIA,³⁰ JIMENEZ DE PARGA y BERCOVITZ,³¹ al utilizar el primero, para referirse al control contable, el término verificación y los dos restantes, la expresión auditoría.

En mi opinión, el motivo por el cual se empleará tanto el término censura de cuentas es porque ésta no es una auditoría como hoy la conocemos con la Ley 19/1988, ya que el control contable establecido por los arts. 108-109 de la LSA de 1951 era ejercido por censores-accionistas y no por expertos independientes, como ocurre en la actualidad y en los países que empleaban el término auditoría.³² Difiere de lo dicho ALVAREZ LOPEZ,³³ al observar que las palabras auditoría o censura de cuentas se relacionan con la revisión y verificación de los justificantes contables, registros, libros y listados de cuentas utilizados en el proceso de captación, representación e interpretación de la realidad económico-financiera de la empresa. Para BROSETA,³⁴ censura de cuentas es denominación castellana, y auditoría de cuentas es denominación importada de la práctica anglosajona.

Con posterioridad a la Ley 19/1988, de 12 de julio toda la doctrina con unanimidad utiliza el término auditoría por una doble motivación. *Ab initio*, y como es lógico y suficiente la ley lo señala así, y en segundo lugar, precisamente por su origen

F., **Los censores de cuentas y la verificación contable prevista en el Código de Comercio**. En Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. 1975. Separata. p. 2.

³⁰VICENT CHULIA, F., **Compendio Crítico de Derecho Mercantil**. 1986. pp. 115 y 406.

³¹JIMENEZ DE PARGA, J., BALDO DEL CASTAÑO, V. y OTROS, **Auditoría de Cuentas (Sistemas legales)**. Ed. Instituto de la Empresa. Madrid 1983; BERCOVITZ, A., **La auditoría en la legislación mercantil española hasta 1982**. En Revista de Derecho Mercantil. 1982. pp. 443 y ss.

³²Véase el artículo de BROSETA, M., **Reflexiones sobre la reforma...** Op. Cit. pp. 57-79.

³³ALVAREZ LOPEZ, J., **Auditoría Contable**. Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. 1991. p. 49.

³⁴BROSETA, M., **Manual de Derecho Mercantil**. Ed. Tecnos. 1990. p. 292.

anglosajón, designa, como señala CALAVIA MOLINERO,³⁵ sin equívocos un sistema de control de las cuentas anuales realizado por profesionales externos, independientes y con carácter periódico.

Aunque éste es un trabajo que trata únicamente de analizar la auditoría externa independiente, creo conveniente antes de dar una definición concreta, exponer una serie de consideraciones sobre las diferentes acepciones del término auditoría en el ámbito económico y financiero del mundo de los negocios, ya que el término, al proyectarlo sobre la esfera empresarial, se ve afectado por una serie de apellidos con los que se acompaña y que suponen parcelas diferentes. Así, se habla de auditoría financiera o contable, administrativa, operativa, de sistemas, social, analítica, interna, externa, independiente, etc.³⁶

Las principales acepciones del término auditoría en la actualidad son las siguientes:

- *Auditoría financiera*: examen sistemático de los estados financieros, los registros y las operaciones correspondientes, para determinar la observancia de los principios de contabilidad generalmente aceptados, de la política de la administración y de los requisitos fijados.³⁷
- *Auditoría operativa*: ha sido definida por el Prof. PABLO LOPEZ,³⁸ como la emisión de una opinión cualificada acerca de los diversos aspectos organizativos, administrativos y de gestión de la entidad auditada, basándose en una serie de principios y normas generalmente aceptados y sobre la base de la evaluación de su actividad en el contexto de su entorno, los objetivos

³⁵CALAVIA MOLINERO, J.M., *Contabilidad y Censura de cuentas en la Sociedad Cooperativa (Regimen jurídico)*. Tesis dirigida por el Prof. JIMENEZ DE PARGA. Biblioteca de Derecho de la Universidad de Barcelona. p. 457.

³⁶MARTINEZ GARCIA, F.J., *La regulación de la Auditoría...* Op. Cit. p. 29.

³⁷SCHLOSSER, R. E., *The field of auditing*. Handbook for auditors. McGraw-Hill. Book Company. Nueva York 1971. pp. 1-4.

³⁸PABLO LOPEZ, ISIDO DE., *La auditoría operativa: un nuevo campo en la práctica profesional*. En Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XV. Núm 51. 1986.

planteados, su evolución histórica y sus perspectivas futuras.³⁹

- **Auditoría administrativa:** se suele confundir con la operativa.⁴⁰ Consiste en la aplicación de diversos procedimientos, con el fin de evaluar la eficiencia de sus resultados en relación con las metas fijadas; los recursos humanos, financieros, y materiales empleados; la organización, utilización y coordinación de dichos recursos; los métodos y controles establecidos y su forma de

³⁹En la tercera mesa redonda del VIII Congreso Nacional de Censores Jurados de Cuentas de España, celebrado en Madrid, en noviembre de 1987, don FLORENCIO FERNANDEZ FERNANDEZ, realizó un resumen con el que plenamente coincido, entre las diferencias entre la auditoría financiera y la operativa. Véase en EL libro de la serie congresos publicado por el propio Instituto. P. 352.

Aspectos considerados. Auditoría financiera. Auditoría operativa.

Formación.	Eminentemente contable.	Multidisciplinar.
Campo de actividad.	Orientada hacia el pasado.	Orientada hacia el futuro.
Objetivos que persigue.	Obtener la evidencia suficiente para poder manifestar una opinión sobre las Cuentas Anuales (información justificativa)	Emitir una opinión para mejorar la eficacia y la eficiencia de la gestión (información operacional).
Profesionales.	Totalmente ajenos a la entidad auditada.	Pueden ser ajenos o no a la propia empresa.
Clases de informe.	Dictamen sobre las Cuentas Anuales (actividad principal). Carta de recomendaciones sobre control interno (subproducto del trabajo).	Informe con recomendaciones para mejorar la gestión (actividad principal).
Usuarios.	La sociedad en general.	La dirección de la empresa.
Responsabilidad.	Civil/penal.	No existe.
Información de la que puede acceder el auditor.	Sin limitaciones (en caso contrario el auditor hará constar en su dictamen una limitación al alcance.	Los límites y áreas entidad a la son fijados por la dirección de la empresa.
Periodicidad.	Anual y obligatoria por la ley.	Voluntaria.

⁴⁰Véase por ejemplo CAÑIBANO, L., **Curso de Auditoría Contable**. Ed. Pirámide. 1990. p. 44, GIRONELLA MASGRAU, E., **El Control interno y la auditoría de cuentas**. Ed. ICJCE. 1976. p. 45.

operar.⁴¹ La finalidad es ayudar a la dirección a lograr una administración más eficaz.

- *Auditoría de gestión*: BUENO⁴² enuncia los siguientes objetivos generales, como principios de la auditoría de gestión:

- Examen y verificación del proceso administrativo.
- Estudio de los sistemas empleados.
- Verificación de los procedimientos de control interno.
- Control de la eficiencia a través de la opinión sobre la eficacia del sistema de dirección y de la eficiencia de la empresa como organización.

Para MARTINEZ GARCIA⁴³, el campo de actuación de la auditoría de gestión estará conformado por todas las actuaciones profesionales que supongan una evaluación de la gestión de una entidad. Éstas estarían encaminadas por una parte, a determinar el grado de eficacia de la organización y la eficiencia con que se gestionan los medios disponibles para la consecución de los objetivos propuestos, o sea la eficiencia de la gerencia. Y por otra, a señalar todas aquellas medidas necesarias para mejorar dichos conceptos de eficacia y eficiencia.

- *Auditoría social*: se puede decir que se trata de establecer un diagnóstico destinado a describir y precisar los medios que se emplean en el proceso económico y los resultados sociales que se obtienen, empleando el término sociales en su más amplio sentido, no sólo en su valoración dentro de la empresa, sino de los sacrificios que la empresa debe, o debería, realizar en

⁴¹RODRIGUEZ VALENCIA, J., *Sinopsis de auditoría Administrativa*. Ed. Trillas. México. 1985.

⁴²BUENO CAMPOS, E., *Principios y normas del programa de auditoría operativa*. Ponencia presentada al VII Congreso nacional de Censores Jurados de Cuentas de España, y publicada en: *Auditoría y principios de contabilidad*. ICJCE. Madrid 1986.

⁴³MARTINEZ GARCIA. F.J., *La regulación...* Op. Cit p. 39.

beneficio del personal y su entorno: el medio ambiente.⁴⁴

- **Auditoría interna:** es una función independiente de control, establecida como un servicio dentro de la organización para examinar y evaluar sus actividades.⁴⁵ El objetivo principal de la auditoría interna es verificar y evaluar el cumplimiento, adecuación y ejercicio de las normas y procedimientos de control interno, establecidos por la dirección, y sugerir las medidas correctoras oportunas para su perfeccionamiento a un costo razonable ⁴⁶

Puede realizarse por el propio departamento de contabilidad-administrativo, por el específico de auditoría interna, por auditores independientes externos, contratados por la Gerencia o Administradores de la empresa auditada. En este sentido, la auditoría operativa se enmarca, en el ámbito de la auditoría interna. El auditor interno desarrolla su trabajo de forma continua, persigue objetivos concretos relacionados con ciertas áreas, prestando atención a los aspectos operativos de la empresa, lo que realiza sobre una mayor cantidad de operaciones, siendo su alcance superior al auditor externo que examina mayor diversidad de operaciones pero con menor profundidad.⁴⁷ La auditoría interna y la auditoría externa no se encuentran en

⁴⁴MOLINA MOLINA, J., **Implicaciones de la nueva regulación de la auditoría para el sector empresarial.** En homenaje a MANUEL VELA PASTOR. **La auditoría en España.** Universidad de Valencia. 1991. p. 119.

⁴⁵INSTITUT D'AUDITORS INTERNS DE CATALUNYA, **Normes per a l'exercici professional de l'auditoria interna.** Ed. Institut d'auditors interns de Catalunya. 1986.

⁴⁶REA, **Auditoría. Inventario de objetivos y procedimientos.** Ed. Registro de Economistas Auditores. Madrid. 1986.

⁴⁷FOWLER NEWTON, E, **Tratado de auditoría.** Ed. de Contabilidad Moderan. Buenos Aires, 1984. Pág num 17.

Como resumen, las diferencias que existen entre auditoría externa y auditoría interna, son:

Elemento	Auditoría Externa	Auditoría Interna.
Sujeto	Profesional Independiente	Empleado de la empresa.
Acción y objeto	Examen de los estados contables	Examen de la gestión de la empresa.
Propósito	Opinar sobre los estados contables	Promover mejoras en la gestión.
Informe principal	dictamen	Propuesta de sugerencias y recomendaciones.
Intereses servidos	Empresa y público en general	Empresa
Responsabilidad	Económica, corporativa, civil y penal	Laboral.

competencia, cada una tiene su propio objetivo y actúa en consecuencia. Para evitar duplicidades de trabajo es posible una complementación y coordinación, que permita a la auditoría externa apoyarse, parcialmente, en la efectividad del trabajo de la auditoría interna.⁴⁸

Vistas someramente las clases de auditoría y su concepto cabe únicamente delimitar qué clase analiza el presente trabajo, y en qué países se desarrollará. Por lo certeras. no puedo dejar de apuntar las palabras de PEREDA SIGUENZA,⁴⁹ en las que señala que la auditoría sólo puede darse en un sistema democrático de economía de mercado, arropado por el dogma del *laissez faire*, porque no es posible avanzar en la liberalización económica si, simultáneamente, no se introducen reformas políticas de carácter democrático, lo que requiere que la democracia se fundamenta en:

- Respecto a la libertad individual.
- Propiedad privada.
- Iniciativa privada.
- Control individual de la empresa.
- Idea de progreso indefinido.
- Convivencia en el pluralismo político y solidaridad.

Por ello, en los países de economía dirigida o centralizada no es posible que exista la auditoría como se la conoce en los países de economía de mercado, pues no persigue, obviamente, los mismos objetivos, dándose más énfasis a la inspección y a la verificación de la efectividad de las medidas de control interno.

Elemento	Auditoría Externa	Auditoría Interna.
Número de áreas examinadas en un Periodo.	Mayor	Menor.
Intensidad del trabajo sobre cada área	Menor	Mayor.
Continuidad del trabajo	Periódico	Continuo.

⁴⁸PEREDA SIGUENZA, J.M., **Manual de auditoría...** Op. cit. p. 55.

⁴⁹PEREDA SIGUENZA, J.M., **Manual de Auditoría...** Op. cit. p. 34.

Acto seguido doy las definiciones legales y doctrinales de la auditoría que se va a desarrollar a lo largo de la obra.

El concepto de auditoría ha sido definida en el art.1 LAC como *la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros,*⁵⁰ siendo el art. 1 del RLAC más expresivo cuando dice que *se entenderá por auditoría de cuentas la actividad, realizada por una persona cualificada e independiente, consistente en analizar, mediante la utilización de las técnicas de revisión y verificación idóneas, la información económica-financiera deducida de los documentos contables examinados, y que tiene por objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto su opinión responsable sobre la fiabilidad de la citada información, a fin de que se pueda conocer y valorar dicha información por terceros.*⁵¹

En la doctrina destaca la definición de CASTELLO TALIANI,⁵² que considera la auditoría contable como aquella disciplina que, disponiendo de unas normas y procedimientos que le son propios, trata de establecer, mediante su examen, si los estados financieros han sido redactados o no de acuerdo con unos principios de

⁵⁰VICENT CHULIA, **Compendio...** Op. Cit. p.177.

El citado maestro realiza una apreciaciones respecto al art. 1.1 de la Ley 19/88 que seguidamente recojo.

a) La auditoría, es una actividad de análisis, consistente en una sucesión de actos de comprobación de los datos reflejados en los asientos y de la adecuación de éstos a las normas legales y estatutarias; actividad de comprobación del cumplimiento del Derecho contable y, a su vez, sometida a las normas profesionales de auditoría, para que pueda dar resultado fiables...

b) Esta actividad es de revisión y verificación, que si, como parece, significan dos nociones distintas, deben hacer referencia al aspecto técnico y legal de la llevanza y a su veracidad...

c) La auditoría de cuentas podrá recaer sobre cualquier documento contable, sean las cuentas anuales, sean otros estados financieros.

d) El resultado de la actividad de auditoría se reflejará en un informe que pueda tener efectos frente a terceros...

⁵¹Otros arts. dan también el concepto. Véase art. 1.3 LAC y arts. 2 y 3 RLAC.

⁵²CASTELLO TALIANI, E., **Objetivos, alcance y metodología de la auditoría contable.** En el libro homenaje al Prof. MANUEL VELA PASTOR. MONTESINOS JUVE,V; **La auditoría en España.** Universidad de Valencia. 1991. p. 128.

contabilidad generalmente admitidos, y si aquéllos reflejan de una manera razonable la situación económico-financiera de una unidad económica dada.

También resulta interesante la postura de ARENS y LOEBBECKE,⁵³ al sostener que auditar es el proceso de acumular y evaluar evidencia, realizado por una persona independiente y competente acerca de la información cuantificable de una entidad económica específica, con el propósito de determinar e informar sobre el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios establecidos. En EEUU, la *American Accounting Association*⁵⁴ ha definido la auditoría como el proceso sistemático que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencia sobre las afirmaciones relativas a los actos y eventos de carácter económico con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas. Así, PEREDA SIGUENZA,⁵⁵ considera a la auditoría como en una ciencia entre el racionalismo cartesiano y el empirismo inglés. El auditor cree en la evidencia que ve y que se fundamente en la duda, y ésta le lleva a reflexionar. Luego la auditoría, por su razón social, es la relación entre lo que se sabe (ciencia) y lo que se puede hacer con lo que se sabe (utilización de la ciencia). La auditoría lleva al ideal del saber, a una actitud científica de lo razonablemente aceptable al perseguir el análisis de la realidad con ayuda de la relación lógica empírica.

Por otra parte, en su acepción más restringida, se denomina auditoría de cuentas o simplemente auditoría, a la actividad de revisión y verificación de las cuentas anuales (balance, y cuenta de pérdidas y ganancias, principalmente), para cerciorarse de que las mismas constituyen una imagen fiel del patrimonio y del resultado de las operaciones de la empresa o entidad auditada, de conformidad con

⁵³ARENS, ALVIN y LOEBBECKE, J., *An integrated Approach*. 2ª ed.. Prentice-Hall. Englewood Cliffs. N.J. 1989. p. 3.

⁵⁴Comité para conceptos básicos de auditoría. *A Statement of Basic Auditing Concepts*. American Accounting Association. 1973. p. 2.

⁵⁵PEREDA SIGUENZA, J.Mª, *Manual de Auditoría*... Op. cit. p. 49.

la normativa legal que le es aplicable y los principios de contabilidad generalmente admitidos.⁵⁶

Por último, los rasgos más destacados que pueden obtenerse de estas definiciones, según BAS BERNABEU⁵⁷ son:

- 1.- La auditoría es un examen de información.
- 2.- El examen debe hacerse por persona distinta quien la preparó y del usuario de la citada información.
- 3.- El examen debe ser crítico y sistemático
- 4.- La finalidad del examen es averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de la información.
- 5.- La verificación y valoración de la información requiere un conocimiento profundo de la estructura y funcionamiento de la entidad auditada, de su entorno y de la normativa legal vigente.
- 6.- La opinión profesional del auditor debe ser emitida con imparcialidad.
- 7.- Objetivos derivados del principal de verificación son:
 - a) Descubrimientos de fraudes.
 - b) Descubrimientos de errores técnicos.
 - c) Descubrimientos de errores de principio.
 - d) Apuntar sugerencias que permitan mejorar el control interno del sistema.
- 8.- La auditoría tiene una finalidad divulgadora, para que, a través de la opinión emitida como consecuencia de la misma, las personas interesadas (accionistas, acreedores, etc puedan tomar las decisiones pertinentes).

⁵⁶SUAREZ SUAREZ, A., *La moderna auditoría...* Op. Cit. p. 2.

⁵⁷BAS BERNABEU, A., *Filosofía y metodología de la auditoría*. Revista Técnica del ICJCE núm 15. Año 1987. p.11.

3.- LA MERCANTILIDAD DE LA AUDITORIA DE CUENTAS Y SUS RELACIONES CON EL DERECHO CONTABLE.

A pesar de la existencia de la literatura jurídico-contable, aunque escasa, se observa, incluso por el lector menos perspicaz, un hecho tremendamente grave; el mutuo desconocimiento que existía hace unos años en España entre la doctrina jurídica mercantil y la doctrina contable, circunstancia que ya en la década de los 60 analizó detenidamente el Prof. RODRIGUEZ FLORES DE QUIÑONES⁵⁸, para quien los juristas españoles ignoran la contabilidad, minimizan su importancia y no tienen presentes las bases fundamentales de esta disciplina al tratar de solucionar los problemas que plantean en esta materia. Esto ha influido en la jurisprudencia y se ha reflejado en la legislación, que con frecuencia contienen serios errores en materia contable. Dejando aparte el hecho desolador de que la mayor parte de los autores se mantiene todavía aferrada a la vieja y superada concepción de la contabilidad como *ciencia de cuentas* o la reduce al mero registro en los libros, tendencias que impiden el progreso y desenvolvimiento de la disciplina, por su parte, la doctrina contable desconoce en la mayor parte de los casos, los principios más esenciales de la ciencia del derecho y de la hermeneútica jurídica.

Más próximas en el tiempo, en sus aportaciones más recientes, la visión del Prof. VICENT CHULIA⁵⁹ manifestando que van desde el mismo divorcio histórico entre ambas ciencias, contable y jurídica, con sus respectivos colectivos de cultivadores o estudiosos y de prácticos, al divorcio entre Ministerios de un mismo Gobierno (y de un mismo Estado), dispuestos a apadrinar textos legales de concepción y procedencia distinta, como si los mismos Ministerios estuviesen *agremiados* a estas dos grandes

⁵⁸RODRIGUEZ FLORES DE QUIÑONES, F., *La contabilidad y las disciplinas jurídicas*. Revista de Derecho Mercantil. Núm 38. 1964. p. 169.

⁵⁹VICENT CHULIA, F., *La legislación mercantil en materia contable (en los últimos diez años)*. En Revista General del Derecho. Num 564-septiembre 1991. p. 7711.

profesiones,⁶⁰ tesis que también comparte CUBILLO VALVERDE.⁶¹

Sin duda, ambos conceptos, contabilidad y derecho mercantil, están vinculados estrechamente porque ninguna de las dos materias, hoy en día, se pueden aplicar sin tener en cuenta la una de la otra. Pero puede decirse -como apunta TUA PEREDA⁶²- que la doctrina contable no ha experimentado sustanciales avances en España hasta bien entrado el siglo XX, ya que, por una lado, son escasas las manifestaciones existentes al respecto y, por otro, las aportaciones científicas al campo de la contabilidad se limitaron, por lo común, a verter en nuestra lengua doctrinas foráneas, francesas o especialmente italianas.

De este modo el Código de Comercio,⁶³ y la Ley de Sociedades Anónimas 1951 presentaban exactamente los mismos defectos que el Código anterior o incluso mayores. Los modelos de balances y cuentas de resultados de dicha Ley no responden a las exigencias mínimas de la técnica contable. Los criterios de valoración eran claramente insuficientes para tutelar los intereses a los que se orientan, e imprecisos e incompletos desde el punto de vista técnico. La información contable que

⁶⁰VICENT CHULIA, F., **La legislación mercantil...** Op. Cit. pp. 7711 y ss.
Para el Prof. VICENT CHULIA, si se ha superado el divorcio entre la ciencia contable y la ciencia jurídica ha sido en parte a la larga experiencia de otros países, como Alemania, Italia, Francia, y sobre todo con ocasión del esfuerzo enorme en ponerse de acuerdo sobre la técnica y contenido de la incorporación al Derecho nacional de las directivas Cuarta, Séptima, y Octava de la CEE.

⁶¹CUBILLO VALVERDE, C.: Prólogo a la obra de BLANCO CAMPAÑA, J., **El Derecho Contable en España**. Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Monografía núm 1. Madrid 1983. p. 13.

⁶²TUA PEREDA, J., **Principios y Normas de Contabilidad**. Ed. Instituto de Planificación Contable. 1983. p. 191; MONTESINOS JULVE, V., **Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad**. En *Técnica Contable*. Vol XXX. 1978.

⁶³El C. de Co. adolecía de tres defectos fundamentales:
1º.- El olvido de la importancia de los estados financieros en orden a la satisfacción de intereses de terceros.
2º.- La correlativa ausencia de reglas materiales.
3º.- La inoperancia de unas normas concebidas para registros manuales, en un momento en que la técnica ofrecía otras soluciones mucho más operativas.

regulaba el texto legal tiene poca significación y no ilustra en absoluto al destinatario⁶⁴. Y por último, la reglamentación de Bolsas de Comercio de la época es también, sin duda alguna insuficiente, y la legislación fiscal ha ido por el mismo camino. Por ello, mientras pueden encontrarse normas formales en textos legales remotos hay que esperar a la reforma de 1973 del Código de Comercio para ver introducirse en el máximo cuerpo normativo mercantil una, aún tímida, regulación material. Sin embargo, y a pesar de haber contemplado aspectos sustanciales, prevalece el carácter formal, al constituir principal preocupación la búsqueda de un sistema flexible que permitiera a todo comerciante o empresario mercantil adaptar su contabilidad a la naturaleza de su actividad⁶⁵. De este modo, las normas jurídico-mercantiles, al imponer requisitos formales de llevanza y presentación de estados contables, o al referirse al valor jurídico de los asientos y de los documentos contables, condicionan la misma técnica contable.⁶⁶ Cuando el ordenamiento jurídico impone al empresario -individual o social- el deber de llevanza de una ordenada contabilidad no hace sino recoger una práctica común de la clase mercantil y elevarla a la condición de deber jurídico.

La correcta llevanza de la contabilidad es manifestación de una buena organización empresarial y el Derecho Mercantil la ha fomentado tradicionalmente mediante el reconocimiento de los asientos contables como prueba privilegiada (véase el art. 48 del C de Co. anterior a la reforma de 1973) y sobre todo penalizando sus ausencias o sus deficiencias en los casos de crisis económica de la empresa (arts. 889 nº1, 890 nº 2,3,4,5 y 6, y 891 del vigente C. de Co. y los arts. 2 y 3 de la

⁶⁴MARTIN SECO, J.F., *Contabilidad y auditoría en España ante su incorporación a la C.E.E.* En *Contabilidad y auditoría en España ante la C.E.E.* Ed. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Santander 1985. p. 208.

⁶⁵Véase la exposición de motivos de la Ley de 21 de julio de 1973.

⁶⁶SAVATIER., *El derecho contable al servicio del hombre.* Madrid 1972. p. 278. Es interesante el punto de vista del contabilista francés, REYMONDIN, afirma que "la contabilidad está tan íntimamente ligada al Derecho Mercantil que para resolver ciertas cuestiones contables es frecuentemente necesario contemplar la solución jurídica". En *Bibliographie méthodique des Ouvrages en langue française parus de 1543 à 1908 sur la Science des comptes.* Paris.Soc. Acad. de Comptabilité-Giard et Brière, 1909. p. 15.

LSP).⁶⁷ Pero los puntos de contacto son muchos más, porque la Contabilidad no se reduce al aspecto puramente formal o histórico de inscripción de ciertos hechos en libros o instrumentos adecuados sino que comprende también, el estudio de toda la administración económica de las unidades microeconómicas o haciendas con sus causas y sus efectos, y en el doble aspecto estático y dinámico, siendo el vehículo más eficaz para la previsión del futuro y, en suma, inspirando toda la política económica de la hacienda. Por esta razón, la contabilidad indaga, construye y formula determinados conceptos que pueden ser utilizados en la investigación jurídica y suministra determinados criterios también aprovechables para este fin.⁶⁸

A mayor abundamiento, y a modo de conclusión, recojo las autorizadas palabras del Prof. CALAVIA MOLINERO⁶⁹, cuando se pregunta, si el régimen jurídico de la contabilidad y de la auditoría es una cuestión que pertenece al Derecho Mercantil o no. Tanto si se parte de un concepto de Derecho Mercantil formal, en el sentido de que está integrado por la normativa recogida en el Código de Comercio y en las leyes especiales que lo han ido sustituyendo o completando, como si se parte de una noción amplia del Derecho del mercado o del tráfico económico que contiene un conjunto normativo denominado Derecho económico y consituido por un conjunto de normas públicas y privadas, no hay problema para situar en cualquiera de ambos conceptos el Derecho contable como parte integrante del Derecho Mercantil.

En definitiva, con la reforma parcial de la legislación mercantil, llevada a cabo por las Ley 19/1989, de 25 de julio, y con la aparición del Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, se da por concluida la finalidad básica de adaptar la normativa española contable a las

⁶⁷GALAN CORONA. E., **Las cuentas anuales y su verificación. Aspectos jurídicos**. En **el nuevo derecho de las sociedades de Capital**. Obra dirigida por Ignacio Quintana. Ed.Trivium. Junio 1989. p. 259.

⁶⁸RODRIGUEZ FLORES DE QUIÑONES, F., **La Contabilidad...** Op.Cit. p. 179.

⁶⁹CALAVIA MOLINERO, J.M., **Contabilidad...** Op. Cit.

directivas de la CEE⁷⁰, y la contabilidad se incorpora de forma rotunda a nuestro Derecho Privado.⁷¹ Desde ese momento, los abogados y profesores, con dedicación preferente al Derecho Mercantil, debemos reconocer la necesidad ineludible de asumir el conocimiento de la contabilidad, no sólo porque es un magnífico instrumento para comprender las repercusiones jurídicas de las operaciones relacionadas con la empresa, sino fundamentalmente porque, desde ahora, es parte integrante de la parcela del Derecho que constituye nuestra especialidad⁷².

⁷⁰SOCAS SALVA, A., **Pasado y Presente de la Normalización Contable Pública en España**. En Actualidad Financiera num 21. Semana 20.-26 mayo de 1991.pp. C-121 y C-122.

El autor dice que al incorporarnos a la CEE el 1 de enero de 1986, y no haber pedido ningún plazo extraordinario en materia contable, el 1 de enero de 1988 era la fecha tope para haber adaptado nuestra normativa a la Cuarta Directriz. No obstante, si tenemos en cuenta los dieciocho meses adicionales que el Estado Miembro posee para la no aplicación de la adaptación, podemos concluir que el 1 de julio de 1989 se tendría que haber empezado a aplicar tales disposiciones.

Finalmente el 27 de julio de 1989 se publicó la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la CEE en materia de sociedades, mediante la cual nos adaptamos, en materia contable, a la cuarta y séptima directriz. Como ya mencionábamos el 1 de enero de 1988 era el plazo máximo para aprobar esta normativa, por lo que hemos acumulado un retraso de algo más de un año y medio. Sin embargo si nos referimos a la entrada en vigor de la normativa, que es el 1 de enero de 1990, el retraso global de medio año, el cual si lo comparamos con el resto de los países de la CEE lo consideraríamos un retraso mínimo.

⁷¹NIESSEN, H., **La Cuarta Directriz sobre las Cuentas Anuales de las Sociedades de Capital**. En Contabilidad y Auditoria en España Ante la CEE Ponencias presentadas al Seminario celebrado en la Universidad Internacional Menéndez Pelayo. (Santander, 1985). Ed. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Monografías núm 7. p. 39.

El autor señala que la contabilidad, y de manera más acentuada, el establecimiento de cuentas han sobrepasado la fase inicial para convertirse en una verdadera rama del Derecho. Ciertamente, a veces los juristas se hacen ilusiones en cuanto a los medios disponibles. A menudo viven al margen de los verdaderos problemas contables. Sin embargo, el Derecho ha invadido este campo. Encontraréis por ello, inclusive de manera creciente, lo que algunos deploran, huellas del legislador. Estas normas se dirigen, en primer lugar, a los que establecen cuentas, además tiene como objeto proteger los intereses de los que toman las decisiones sobre la base de las cuentas.

⁷²ILLUNDAIN, S., **Reforma de la legislación mercantil**. Ed. Arthur Andersen y C.D.N (Ciencias de la Dirección). Madrid 1989. En el prólogo del libro.

Es interesante conocer la preocupación lógica y acertada de CERVELLO, J.M., **Las cuentas anuales**. En consideraciones sobre la ley de Sociedades Anónimas. Ed. Instituto de la empresa e Ilustre Colegio de Abogados. Madrid 1991.

"Y hay que tener en cuenta que al hablar, en la nueva Reforma del Código, de contabilidad de los empresarios, está utilizando un nombre que todavía no sabemos qué alcance va a tener, porque el art.1, que no se modifica, sigue hablando del comerciante; pero cuando se habla de la contabilidad, se habla de contabilidad de los empresarios.

Y si la misma Ley, en este caso del Código de Comercio, por una parte habla de comerciante y por otra habla de empresario, define al comerciante y no define al empresario, podemos pensar que tenemos, a partir de ahora, dos conceptos distintos. Y podríamos llegar a la conclusión de que el empresario puede ser más que el comerciante y que puede haber más empresarios que comerciantes.

4.- LAS RELACIONES ENTRE LA CONTABILIDAD Y LA AUDITORIA.

La auditoría se debe encuadrar dentro de una tendencia a la institucionalización propia de la moderna normativa mercantil. Hasta la aparición de las leyes 119/88, 24/88, 19/89⁷³, la falta de un control contable ha venido constituyendo uno de los

Esto va a tener importancia, no porque se le vaya a aplicar el Código de Comercio, porque éste se va a aplicar a los comerciantes, sino porque van a tener las obligaciones contables que se derivan del Código de Comercio, porque eso sí que afecta a todo aquél de quien se pueda decir que es empresario.

No obstante, la citada opinión, entiendo con URÍA que el comerciante de ayer es el empresario de hoy. URÍA, R., **Derecho Mercantil**. Ed. Marcial Pons. 1990.

También VICENT CHULIA, F., **La legislación mercantil...** Op. Cit. Num 564. Septiembre 1991. p. 7713.

Dicho autor expresa magistralmente como siempre, que hasta hoy la legislación mercantil en materia contable era aplicable exclusivamente a los comerciantes (empresarios individuales dedicados profesionalmente, con capacidad de obrar plena, a una actividad mercantil y sociedades mercantiles). La Ley 19/1989, de 25 de julio, ha procedido a la extensión de esta normativa mercantil a todos los empresarios, es decir, incluyendo, como antes, a los pequeños comerciantes (que el Código de Comercio alemán después de la reforma de 1985, sigue excluyendo de la aplicación del Derecho Contable mercantil) y, ahora, también a los empresarios civiles (empresarios individuales y sociedades personalistas que se dedican a actividades agrarias y artesanas y a las empresas organizadas en forma de persona jurídica distinta a la sociedad mercantil, como son las Cajas de Ahorros y otras fundaciones, las Cooperativas y las Sociedades mutuas de Seguros y Mutualidades de Seguros). Quedan fuera por tanto, sólo los profesionales titulados (coincidiendo en ello con el Código de Comercio alemán: KRESSE/KOTSCH-FASSAHAUER/LEUZ. **Neues Bilanzieren, Prüfen und Bruchen nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz**, 2. Aufl., Stuttgart, 34 ss), que son empresarios en el sentido de nuestro ordenamiento y de los países europeos. VICENT CHULIA, F., **La fijación de tarifas de honorarios por los Colegios profesionales y la LDC**. En Revista General de Derecho. Num 558, 1991, p. 1535 y ss.

⁷³Véase VICENT CHULIA, F., **La legislación Mercantil...** Op. Cit. pp. 7731. También el mismo autor en palabras casi idénticas en **Compendio...** Op. Cit. Tomo I. Vol. 1º. p. 154. Tomo I. Vol. 2º p. 685.

Con su magistral claridad el Prof. VICENT CHULIA ha señalado que la reforma de la legislación contable y de auditoría culmina con tres importantísimas leyes, en los dos últimos años de la década de los ochenta: La Ley 19/1989, de 25 de junio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la C.E.E en materia de Sociedades, que asumía la ambiciosa tarea de incorporar las Directivas, Primera, Segunda, Tercera, Cuarta, Sexta y Séptima, en un texto desarrollado a rango de ley formal, modificando fundamentalmente en el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, aunque con efectos en otras parcelas del ordenamiento. La Ley 19/1988, de 12 de julio, que se había anticipado a incorporar la Octava Directiva sobre requisitos para la homologación de los auditores de cuentas anuales, pero amplió notablemente el contenido estricto de la Directiva, regulando la propia actividad de auditoría y su control administrativo confiado al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Por último, la ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, que instauró el requisito de auditoría de cuentas tanto para la remisión de valores en el mercado primario como para el acceso y permanencia de la negociación de los mismos en los mercados secundarios. Estas tres leyes forman un todo, con remisiones y superposición de normas -por ejemplo, en la definición del contenido del informe de auditoría.

defectos tradicionales de la contabilidad en el Código de Comercio. En fin, el encuadre sistemático de la verificación en el Código de Comercio no es otro que hacer efectivo el sistema contable del propio Código, que por lo demás no puede permanecer ajeno a las tendencias socializadoras del Derecho Mercantil.⁷⁴

El Prof. MADARIAGA⁷⁵ relaciona con gran conocimiento de causa ambos conceptos al precisar que la auditoría está estrechamente vinculada a la contabilidad. La contabilidad tiene como misión la recogida, clasificación, resumen y comunicación de las transacciones económicas y financieras y de ciertas situaciones cuantificables en tanto afectan a la empresa. La auditoría en cambio, no se preocupa ni de registrar, resumir, presentar o comunicar; su objetivo fundamental es revisar la forma en la cual las transacciones y situaciones económico-financieras que afecta a las empresa han sido medidas y comunicadas.

Asimismo, -continúa MADARIAGA- es tarea de la auditoría determinar la adecuación y fiabilidad de los sistemas de información y de las políticas y procedimientos operativos existentes en las divisiones o departamentos de la empresa. El campo de la auditoría cubre todas las funciones de revisión. La auditoría utiliza la contabilidad como el vehículo más idóneo para realizar la revisión de la empresa. Sin embargo, la visión de la auditoría no se debe circunscribir exclusivamente a los estados financieros, sino que debe dar la visión de la empresa en su conjunto. El diagnóstico de una empresa circunscrito a su balance y a las cuentas de explotación es totalmente insuficiente. La auditoría está orientada a presentar un juicio completo de la empresa, lo que abarcaría, además del aspecto contable y financiero, la forma de dirigir la empresa, la capacidad para crear y lanzar nuevos productos, así como la implantación actual y futura en los mercados.

⁷⁴BLANCO CAMPANA, J., *Régimen jurídico...* Op.Cit. p. 256.

⁷⁵MADARIAGA GOROCICA, J.M., *La auditoría de cuentas ante la empresa española*. Ed. Ediciones Deusto. S.A. 1991. p. 64.

Con gran acierto HOLMES y OVERMYER⁷⁶ matizan que la auditoría no es una rama o subdivisión de la contabilidad, puesto que la auditoría mide y evalúa los resultados de las aplicaciones contables en los negocios. Por lo tanto, la auditoría es independiente -o complementaria- de la contabilidad. La auditoría no mide, ni informa acerca de datos financieros de los negocios (función que corresponde a la contabilidad); por el contrario, revisa e informa acerca de la corrección o incorrección de las mediciones y de la comunicación de las operaciones financieras llevadas a cabo por la administración. En definitiva, la auditoría constituye la parte crítica de la actividad contable.

Especialmente trascendente es para los auditores la existencia de unos principios y normas contables que enmarquen con precisión los criterios adecuados, correctos, razonables u ortodoxos, de tal manera que un juicio crítico sobre cualquier aspecto pueda estar respaldado por una norma. En caso contrario, ante una hipotética ausencia de término de comparación o de base de referencia objetiva, la opinión del auditor pierde su sustentación y podría convertirse en mera subjetividad.⁷⁷

Los norteamericanos STAMP y MOONITZ⁷⁸, en su difundida obra *International Auditing Standards*, advierten que si no existe una contabilidad, la auditoría no podría realizar ningún informe sobre el estado financiero de la empresa, y el informe del auditor será decir simplemente que en esa sociedad no existe contabilidad. Y evidentemente, si se quiere potenciar la transparencia, eso no se podría conseguir

⁷⁶HOLMES, A.W y OVERMYER, W.S., *Principios básicos de auditoría*. Ed. Continental. México 1988. p. 13.

⁷⁷GABAS TRIGO, F., *El Principio de Uniformidad y su importancia en auditoría*. En lecturas sobre Principios Contables. Ed. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Monografía nº 13. 1989. p. 299.

⁷⁸STAMP, E. y MOONITZ, M., *International Auditing Standards*. Prentice Hall, Englewoods Cliffs, New Jersey, 1978. p. 18.

En su obra desrtacan que un auditor no puede prestar credibilidad a la contabilidad si él mismo no la tiene. Esta es la función de las normas de auditoría: dar credibilidad a la auditoría en sí misma.

Los mismos autores continuan diciendo que no creemos que ningún programa de normalización contable internacional pueda tener éxito a menos que esté acompañado de un esfuerzo paralelo por introducir y apoyar un conjunto de normas internacionales de auditoría.

nunca si la información a transparentar, por decirlo así, no fuera una información fiable.

De manera, que al final lo que se quiere es que, al igual que hasta ahora cuando una persona entraba en relación con una sociedad podía acudir al Registro y averiguar lo que jurídicamente la sociedad era y si había o no posibilidades de llevar a cabo un contrato con ella desde el punto de vista jurídico, lo que se pretende ahora es que también ese control jurídico se extienda al nivel económico por medio de la auditoría, y que acudiendo al Registro pueda saber si jurídicamente puede contratar con ella, en primer lugar; y en segundo lugar, cuál es su situación económica, para ver si económicamente puede o no puede, debe o no debe, llevar a cabo alguna relación comercial con ella.⁷⁹

Esta voluntad de normalización de la contabilidad se desarrolla ante la preocupación⁸⁰ y la necesidad sentida de que la información económico-contable sea capaz de describir, con claridad y con veracidad⁸¹, la situación real de los

⁷⁹CERVELLO, *Las cuentas* ... Op Cit. p. 212.

⁸⁰ En este aspecto cabe mencionar a VICENT CHULIA. F., *Presentación de la Sección de Derecho de Sociedades*. En Revista General de Derecho. Marzo 1990, 1391-1400. p. 1392.

En definitiva, pone en el centro del problema el interés público - siempre presente, por lo demás en el derecho contable- que inspira las Directivas en la materia -protección de terceros- haciendo del Derecho Contable el centro del Derecho mercantil como Derecho de organización e institucionalización de la empresa, no sólo organización racional, sino jerarquización y protección eficaz de los intereses en presencia, es decir, un Derecho de contenidos éticos, como aparece con notable evidencia en el ámbito del Derecho de Sociedades.

⁸¹BISBAL, J., *El interés público, protegido mediante la disciplina de la Contabilidad. (Notas sobre IV Directiva del Consejo de la CEE)*. Revista de Derecho Mercantil. Num 160. Abril-junio de 1981. pp. 269 y ss.

Concluye desde un punto de vista dogmático, sosteniendo que las funciones atribuidas a la contabilidad en la empresa social son las de proporcionar a los socios y a los terceros una información adecuada de la situación económica de ésta, determinar los beneficios a distribuir entre los sujetos con derecho a ello y evitar que sea vulnerada la garantía de los acreedores, independientemente de la coordinación que pueda existir entre ellas, deriva de ciertos presupuestos que conviene explicitar con el fin de mostrar cuál es la posición específica de la disciplina contable en relación con las funciones señaladas.

empresarios y de las sociedades⁶² para así beneficiar a los sectores implicados en la unidad económica.⁶³

1º.- Las propias empresas para orientar su gestión administración, cada vez más complejas, y poder alcanzar sus objetivos económicos; y especialmente a las sociedades que realizan sus actividades en diferentes países como las multinacionales.

2º.- Los accionistas, que tendrán de esta forma una correcta visión de la situación de la sociedad y obtendrán una exacta rendición de sus cuentas.

3º.- Los trabajadores, cuya satisfacción en su derecho a la información económica de las compañías, deben orientar sus propósitos y sus actuaciones, al tiempo que disipar sus desconfianzas.

4º.- Los inversores, fundar su toma de decisiones sobre criterios suficientes.

5º.- Los terceros, entendiéndose por tales los banqueros en cuanto a sus créditos, los proveedores en relación a sus suministros y los clientes para la certeza de la obtención de sus bienes y productos.

6º.- Los gestores de la economía nacional para que puedan adoptar decisiones macroeconómicas y orientar la demanda y oferta nacional en el marco de las cuentas nacionales.

⁶²JIMENEZ DE PARGA, R., BALDO DEL CASTAÑO, V. y OTROS, *Auditoria...* Op. Cit. p. 133.

Su autorizada opinión señala que fuera del marco de la propia empresa, es decir en el exterior de la misma, hay terceros interesados en conocer la situación de la empresa y sus resultados. Así, el Estado a efectos tributarios; el sector financiero ya sea para invertir, ya sea para operaciones de crédito y préstamo; el sector público en los aspectos financieros y en los de planificación económica; y otros entes como los sindicatos para las discusiones de los convenios colectivos de trabajo y demás relaciones típicas de empresa y trabajadores.

En la p. 21 de la misma obra se señala que la contabilidad es también un medio de control para los accionistas que han invertido sus capitales en esa sociedad o empresa. Constituye, pues, un medio de protección del ahorro e inversión. Y no hay que olvidar el interés del Estado, a quien interesan las operaciones efectuadas por las empresas y los resultados obtenidos por la actividad desarrollada, no sólo por su influencia o importancia para la economía nacional, sino también a efectos fiscales en impositivos. No es sólo un instrumento de información, sino también de gestión y dirección de la economía. Por ello ha sido objeto de regulación por leyes que establecen severas medidas disciplinarias y sanciones para los infractores de esta obligación de llevar una contabilidad adecuada y ordenada. La contabilidad recoge no sólo hechos económicos sino también hechos jurídicos, que pueden modificar a la larga el patrimonio social. De ahí, el interés en que esa contabilidad esté regulada por el Derecho. Se habla hoy de un derecho de la contabilidad.

⁶³SANCHEZ LERIN, R., *La armonización en materia de contabilidad y auditoría.* En Revista Crítica de Derecho Inmobiliario. Núm 571. 1985. p. 1565.

7º.- La Hacienda Pública para determinar la presión fiscal y la equitativa distribución de la carga tributaria basándose en la capacidad contributiva y alcanzar la recaudación necesaria.

8º.- Los profesionales de las actividades contables (auditores y censores de cuentas) para asegurarse en sus responsabilidades sobre preceptos legales y para realizar mejor sus funciones en base a normas precisas y adecuadas.

En definitiva, el auditor al examinar las Cuentas Anuales, no expresa su opinión en términos absolutos, sino en relación con la normativa vigente y con los principios generales de contabilidad que establecen los criterios a seguir por las empresas al formular sus estados financieros.⁶⁴

⁶⁴ALVAREZ LOPEZ, J., *Auditoría...*Op. Cit. p. 35.

5.-LA NORMATIVA FISCAL Y SU PENETRACION EN EL DERECHO CONTABLE.

En nuestra doctrina se alzó la voz de CUBILLO VALLVERDE⁸⁵, apuntando que antes de la aparición de la Ley 24/88 del Mercado de Valores, la Ley 19/1888, de Auditoría de Cuentas, y la Ley 19/1989 de 25 de julio, de Reforma de la Legislación Mercantil, -así como sus desarrollos reglamentarios (Plan General de Contabilidad y Reglamento de Auditoría)-, ante la ausencia de principios contables en la regulación mercantil se había producido un hecho no deseado, pero que nada tiene de extraño: la determinación de criterios contables se ha hecho desde el ámbito fiscal. Esto ha llevado al ánimo de un buen número de profesionales la creencia totalmente errónea de que los criterios aceptables desde un punto de vista fiscal lo son también en la información financiera con los propósitos generales.

En opinión de HENDRIKSEN⁸⁶, los objetivos que persiguen, por un lado, la

⁸⁵CUBILLO VALVERDE., Prólogo a la obra **Auditoría Y Fiscalidad**. VI Congreso Nacional de Censores Jurados de Cuentas de España. Zaragoza 1983. pp. 13 y ss.

El autor expresa que en el marco de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad tiene mucho interés precisar una cuestión muy importante. En su opinión, no constituye interferencias de la fiscalidad y la contabilidad, el solo hecho de que la primera defina y regule con criterios propios determinadas concepciones o ciertos elementos constitutivos del impuesto. Y ello, aun cuando tales definiciones y regulaciones no sean coincidentes con el contenido de principios contables. En tal caso la fiscalidad actúa dentro de su campo específico sin interferirse en el que corresponde a la contabilidad. Otra cosa es si este modo de proceder, sobre todo cuando las desviaciones son importantes, debe considerarse como el ideal para una comunidad moderna. Por el contrario, las interferencias se producen -y es, lo que quiero precisar- cuando la fiscalidad impone normas o reglas propias que deben aplicarse por la contabilidad, modificando coactiva y arbitrariamente los principios contables. Porque en este caso, la contabilidad que resulte afectada no producirá pura información contable, sino el tipo de información *sui generis* al que antes he aludido.

La necesidad de que la Ley incluya una lista de principios contables básicos e internacionalizados es bien evidente. Con ello desaparecerá la incertidumbre que rodea a esta materia, clarificando y robusteciendo la información contable. Fórmula abstracta y tan poco expresiva como la de principios contables generalmente admitidos, debe desterrarse por ser fuente de confusión y desconfianza hacia la información contable. Así pues, el hecho de disponer de unos principios contables básicos e internacionalizados, puntualmente establecidos y claramente definidos por la Ley, supondrá un paso decisivo en el proceso de nuestra información contable.

⁸⁶HENDRIKSEN, E.S., **Teoría de la Contabilidad**. Ed. Uteba. México 1974. Versión original en lengua inglesa de 1970. pp. 50-51.

fiscalidad y, por otro, la contabilidad, no son los mismos, por lo que el problema se presenta, ya no por las frecuentes divergencias entre las normas fiscales y contables, sino por los intentos de la fiscalidad de someter a las normas contables sus intereses y objetivos, obligando a registrar las operaciones según sus deseos, lo que provoca, en ciertos casos, la aplicación de criterios formales de valoración distintos a los establecidos por las normas contables, y en otros casos, criterios estimativos en aras a la simplicidad.⁸⁷

El Maestro GARRIGUES⁸⁸, al analizar las relaciones del Derecho Mercantil y Derecho Fiscal, resalta las múltiples relaciones entre ambos, ya que unas veces porque las normas fiscales, rebasando la función que les está encomendada dentro del ordenamiento jurídico total, contienen normas de carácter sustantivo sobre las instituciones mercantiles; otras porque las repercusiones fiscales de la actividad comercial o industrial constituyen la motivación subjetiva de ciertos actos o contratos mercantiles.

Más cercanos en el tiempo ROCAFORT Y FERRER⁸⁹ matizan que la fiscalidad ha actuado de forma opuesta en la última década en España. Hasta la reforma de 1977 el sistema tributario anterior propició una situación generalizada de descuido y desprecio a la Contabilidad, siendo el exponente más claro las duplicidades contables o la artificiosa disgresión de la Contabilidad para el Fisco, u oficial, y la Contabilidad para la Empresa, o real. La amnistía fiscal de 1977 palió en gran parte esta situación;

la reforma fiscal iniciada con posterioridad a la misma fue cerrando este hábito tan

⁸⁷LABATUT SERER, G., *Contabilidad y fiscalidad del resultado empresarial*. Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. 1992. p. 32.

⁸⁸GARRIGUES, J., *Curso de Derecho Mercantil*. Tomo I. 7ª edición. pp. 38 y 39.

⁸⁹ROCAFORT NICOLAU, A. y FERRER PEDROLA, R., *La empresa española ante la adaptación a las normas contables de la CEE* Ed. Hispano Europa S.A. 1987. pp. 26 y ss.

extendido.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978 fue extremadamente respetuosa con el contenido material de la Contabilidad. Ello propició un clima de confianza en los profesionales de la Contabilidad, que observaban una armonía entre la norma fiscal y la fuerte evolución que estaba sufriendo la Ciencia Contable. Las discrepancias, en su caso, valorativas no incidían en la Contabilidad, y no se perturbaba el interés de la Hacienda Pública.

Cuando se publicó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en octubre de 1982, varió la relación fiscalidad-contabilidad, y con estas palabras CUBILLO VALVERDE⁹⁰, muestra su pesar por la aplicación del Reglamento, ya que va a suponer la marcha atrás en el progreso contable español logrado sobretudo a partir de 1973, año en el que se aprobó el Plan General de Contabilidad y en el que España se integró en el movimiento mundial de normalización contable, que cada día se va imponiendo con más fuerza. El Reglamento colocó a nuestras empresas en el centro de unas normas contradictorias que debían cumplir, -como sucede en muchos casos al estar obligadas a aplicar el Plan General de Contabilidad, del cual varias disposiciones eran claramente discordantes con el texto reglamentario-. Los arts.37 y 38 del RIS además de su fuerte interferencia en la Contabilidad de la empresa, producen una confusión importantísima tanto terminológica como conceptual, en la materia que tratan de regular. El Reglamento, además de la regulación específica de su materia, ha introducido en su propio articulado un plan contable de tipo fiscal.⁹¹

⁹⁰CUBILLO VALVERDE, C., **Contabilidad y Fiscalidad**. Revista Técnica del ICJC. nº 7. 1983.

⁹¹ILLUNDAIN, S., **Reforma...** Op Cit. p. 172.

En su opinión la legislación mercantil persigue, en materia contable, la obtención de las máximas garantías a favor de los accionistas y de los terceros. Por ello, establece la obligación de aplicar el principio de prudencia a la hora de determinar los resultados, procurando así preservar la solvencia de la sociedad.. Por el contrario, se afirma que, la normativa fiscal se inspira en pretensiones recaudatorias, por lo que llega a impedir que sean fiscalmente deducibles gastos que deben registrarse como tales en base a una gestión prudente de la empresa.

Con la aprobación de Ley 19/89, es importante detenerse en la interpretación del art. 34.4 del C. de Co., según el cual *si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable. En esos casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.*⁹²

Téngase en cuenta que el art. 9 LGT reconoce la autonomía del Derecho Tributario y asigna un carácter meramente supletorio al Derecho Común (Mercantil y Contable). Además el art. 37.2 del Reglamento del Impuesto de Sociedades señala que serán de aplicación los *criterios y principios establecidos en el Plan General de*

⁹²ILLUNDAIN, S., *Reforma...* Op. Cit. p. 165.

El autor se plantea si una norma fiscal puede contravenir lo dispuesto por la legislación mercantil en materia contable, de modo que no sólo impide ajustes al resultado contable para determinar la base imponible, sino que influye en la determinación de ese resultado contable.

Como hemos señalado, el art. 34 establece que será inaplicable una norma legal en materia de contabilidad que impida o dificulte el reflejo de la imagen fiel. El hecho de que no se declare expresamente inaplicable la legislación fiscal, cuando impida o dificulte el reflejo de la imagen fiel, puede interpretarse de dos modos:

1º.- La expresión *una disposición legal en materia de contabilidad* comprende también a los artículos de una ley fiscal que regulen aspectos contables. En base a esta interpretación serían inaplicables tales artículos en la medida en que impidiesen o dificultasen el reflejo de la imagen fiel, o dicho de otro modo, en la medida en que contraviniesen lo dispuesto en el Código de Comercio o en la Ley de Sociedades Anónimas en materia contable, así como en las disposiciones reglamentarias que desarrollen estas normas.

Esta interpretación llevaría a la conclusión radical de que no hay más normas contables aplicables que las establecidas en la legislación mercantil, de modo que cualquier norma fiscal que contenga criterios de valoración diferentes, no podrá afectar al resultado contable, sino que, únicamente, significará ajustes positivos o negativos a ese resultado contable para la determinación de la base imponible.

2º.- Por el contrario, cabe también interpretar que, al haber utilizado el legislador la expresión *una disposición legal en materia de contabilidad*, no ha incluido las disposiciones legales en materia de fiscalidad, las cuales podrían establecer criterios contables diferentes en supuestos excepcionales.

En apoyo de esta segunda postura pueden aportarse los arts. 195.3 y 196.3 LSA, los cuales disponen que debe indicarse en la memoria, con la debida justificación, el importe de las correcciones de valor excepcional de los elementos del inmovilizado o del circulante que sean debidas solamente a la aplicación de la ley fiscal.

Concluye que ambos arts. se refieren a correcciones de valor efectivamente practicadas en la contabilidad, siguiendo normas fiscales, si bien, no exigen que se desglose en la memoria el importe total de las correcciones excepcionales efectuadas, sino sólo la diferencia con las que habrían practicado de haberse aplicado la normativa mercantil en materia contable.

Contabilidad, pero por regla general y sin perjuicio de las particularidades de este Reglamento. Es decir, aquí, para cifrar magnitudes que interesen al Impuesto, tienen preferencia, en caso de discrepancia, los criterios tributarios respecto de los principios contables.

Pero como muy bien matiza POCH Y TORRES⁹³ siguiendo la disposición final 7ª del PGC, la separación contable y fiscal queda claramente explicitada, al disponer que los sujetos pasivos de los diferentes tributos y, en particular, los del Impuesto sobre Sociedades, contabilizarán sus operaciones de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad y derogar las disposiciones sobre registro contable contenidas en las normas fiscales que resulten incompatibles con el mismo - prevalencia de la norma contable e: el ámbito contable-. Asimismo, ello no afectará a la aplicación de las normas fiscales sobre calificación, valoración e imputación temporal establecidas para los diferentes tributos y en particular para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades - prevalencia de la norma tributaria en la determinación del resultado fiscal.⁹⁴

⁹³POCH Y TORRES, R., **El derecho Contable en la España Comunitaria**. Tesis doctoral dirigida por el Dr. Rafael Jiménez de Parga. Ejemplar en la biblioteca de la Facultad de Derecho de Barcelona. p. 479.

⁹⁴Véase también RODRIGUEZ-VILARINO, A., **La prevalencia de la norma mercantil sobre la fiscal**. Cuadernos de Estudios Empresariales. Ed. Universidad Complutense de Madrid. Num 1º. 1991. p. 122.

De la exposición de motivos del Decreto que aprueba el Plan General Contable y de la disposición final 7ª se desprenden las siguientes consideraciones.

1.- La prevalencia de la norma mercantil sobre la fiscal, sin posibilidad de una interpretación alternativa.

2.- Es preciso y obligatorio contabilizar todas las operaciones de acuerdo con las normas del Plan General Contable, sin cuyo requisito no se podrá considerar la fiscalidad de las mismas.

3.- Para poder dar cumplimiento al punto anterior se establece: *quedan derogadas las disposiciones sobre registro contable contenidas en las normas fiscales y en particular las del Reglamento del Impuesto de Sociedades.*

4.- Antes de la Reforma Mercantil, en la mayoría de las empresas medianas y pequeñas, se solía contabilizar con unos criterios marcadamente fiscales; a partir de la implantación del nuevo Plan General Contable, el criterio predominante ha de ser el económico-financiero; la contingencia fiscal pasa a ser de segundo orden y además supeditada al cumplimiento de las normas contables-mercantiles, tal como hemos visto en los puntos anteriores.

5.- Como consecuencia de todo lo anterior, se llega a la siguiente conclusión:

Para que el fisco pueda considerar una operación fiscalmente admisible, o sea, en concreto, como gasto deducible fiscalmente, es

Asimismo, el art. 16 del LIS, en su nueva redacción dada por el R.D, Ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes, dispone que los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la sociedad, con las excepciones previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y demás normas de carácter fiscal. De esta forma, la propia Ley Tributaria viene a reconocer la supremacía de la normativa contable en materia de contabilización de los ingresos y los gastos. Es preciso mencionar que en la misma ley el art. 15.1 y 30.3 se remite a las normas de valoración contenidas en la legislación mercantil, y el art. 30.3 se refiere no sólo a la contabilidad material sino también a las normas en materia contable que afectan a la elaboración de las Cuentas anuales.⁹⁵

requisito imprescindible que dichas operaciones estén contabilizadas de acuerdo con los principios y normas del Plan General Contable.

Una vez aceptada y conforme esta situación, solamente en este caso, se entrará en consideración en qué medidas y proporción cada operación objeto de análisis, es gasto fiscalmente deducible y como consecuencia se aplicará el efecto impositivo correspondiente al calcular el impuesto de sociedades, en sus acepciones de impuesto devengado anticipado, diferido y a pagar.

⁹⁵Es muy interesante la postura de ILLUDAIN, S., **Reforma...** Op. Cit. pp. 170 y ss.

No existen otras normas contables de obligatoria aplicación que las establecidas en la legislación mercantil, por lo que la norma fiscal sólo puede imponer ajustes extracontables para determinar la base imponible. La única excepción a esta regla general es la contemplada en el Texto Refundido de La Ley de Sociedades Anónimas, al contemplar correcciones de valor excepcionales amparadas en la legislación fiscal.

A este respecto es interesante tener en cuenta que en la mención décima de la memoria (art. 200.10 LSA) contiene aquella diferencia entre el resultado contable y la base imponible que corresponda al gasto que, teniendo el carácter de tales conforme a la normativa contable de la legislación mercantil, no son deducibles conforme a la normativa fiscal (por ejemplo, las dotaciones contables para la cobertura de pensiones).

Respecto a los arts. 195.3 y 196.3 se refieren a aquellas correcciones excepcionales, amparadas en la legislación fiscal, que se reflejan en la contabilidad, contrariando la normativa contable que, con carácter general, se contiene en la legislación mercantil. Será el caso, ya mencionado, de la libertad de amortización establecida por determinadas normas de la legislación fiscal.

Concluye diciendo que: no compartimos la interpretación radical según la cual, de acuerdo con la Ley de Reforma de la Legislación mercantil, no será aplicable, a partir del 1 de enero de 1990, ninguna norma fiscal en materia contable. Consideramos, sin embargo, que ésta es la solución óptima hacia la que deberá caminar la próxima reforma de la Cuarta Directiva sobre la Cuentas Anuales. No obstante, el paso dado por la Ley de Reforma de la legislación mercantil, que en este aspecto es fiel a la Cuarta Directiva, es muy importante, habiéndose limitado sustancialmente para el futuro las posiciones de que la legislación fiscal afecte a la contabilidad.

Tampoco debemos olvidar las sanciones tributarias por no llevar la contabilidad en regla. De este modo, la contabilidad se torna instrumento del Derecho Tributario como medio eficaz de información. En esta instrumentación, cabe hablar de la exigencia de la armonización del Derecho Contable y del Derecho Tributario.⁹⁶

El art. 77.1 de la LGT⁹⁷ tipifica la infracción tributaria, según la cual, *son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia.* Esta disposición concuerda con la recogida en el art. núm 1 del CP al disponer que *son delitos o faltas las acciones y omisiones dolosas o culposas penadas por la ley.* La concordancia en los términos de ambos preceptos nos indica, inmediatamente, donde ha de encontrarse el derecho penal común y general que en virtud del art. 9.2 de la LGT ha de aplicarse como derecho supletorio en los supuestos en que sea necesario.⁹⁸

El mismo art. 77 de la LGT regula la cuestión de los sujetos infractores en los siguientes términos: *serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.*

Por último, convendrá tener en cuenta las siguientes apreciaciones de CALAVIA MOLINERO⁹⁹, el cual expone que la constatación del principio de culpabilidad, es decir de la simple negligencia necesaria, deberá existir en las personas físicas a través de las cuales se produce la actuación de la persona jurídica. Aunque la infracción sea imputada directamente a la persona jurídica que aparece

⁹⁶ROCAFORT NICOLAY, A y FERRER PEDORLA, R., *La empresa española...* Op.Cit. p. 144.

⁹⁷El art. 77 LGT debe su redacción a Ley 10/1985 de 26 de abril de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

⁹⁸FERREIRO LAPATZA, J.J., *Las infracciones tributarias en la reforma de la Ley General Tributaria.* En Revista Jurídica de Cataluña. Núm 4. 1985.

⁹⁹CALAVIA MOLINERO, J.M., *Contabilidad...* Op.Cit. p. 382.

calificada como sujeto infractor, la propia LGT contempla la extensión de la responsabilidad en vía subsidiaria a los administradores.¹⁰⁰

5.1.- El delito contable.

Con extremada agudeza FERRE OLIVE¹⁰¹ analiza los supuestos del delito contable, señalando que, ante la demanda de mayores cantidades de dinero por parte del Estado a los contribuyentes para realizar gastos públicos, los ciudadanos ante la gran presión fiscal han optado por la evasión impositiva, burlando los controles de la Hacienda Pública con declaraciones falsas o anotaciones contables ficticias, que perjudicarán los procedimientos de las bases imponibles, y en definitiva de la menor recaudación de dinero por parte del erario público. Ante el elevado gasto público, el ciudadano ha truncado el deber de lealtad al Estado, y el sistema tributario se ha visto en la necesidad de castigar con mayor severidad la defraudación fiscal con el delito contable, que hasta la reforma carecía de precedentes históricos como delito autónomo en nuestro Derecho. El primer precepto que reguló el delito fiscal en España fue el art 319 del Código Penal, redactado conforme a la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. Dicho precepto, no sancionaba penalmente las anomalías contables relacionadas con los tributos, y de este modo, se requería entonces la presencia de un ánimo defraudatorio, presumido por la ley, si el autor realizaba falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad. Por ello, la Ley Orgánica 2/1985, introduce el art. 350 bis del CP, que en relación con el art.31.1 de la Constitución establece como principio que *todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo y no confiscatorio*, y este principio no se verá realizado si las más graves manifestaciones de incumplimiento de obligaciones tributarias -materiales y formales- no encuentran una respuesta penal. Por esto se

¹⁰⁰Véase art 40 LGT.

¹⁰¹FERRE OLIVE, J.C., *El delito contable*. Ed. Praxis. 1988. p. 14.

modifican los delitos fiscales, contables y de subvenciones en el Código (nuevos artículos 349,350. y 350 bis) aunque se brindan diferentes argumentos para justificar la nueva regulación de estos delitos contra la Hacienda Pública, y el correlativo abandono del viejo art.319 del Código Penal.

La Ley General Tributaria delimita de este modo la frontera entre el delito fiscal, relacionado con el incumplimiento de deberes contables, y las infracciones tributarias en materia contable. En efecto, al clasificar la Ley General Tributaria las infracciones, en graves (art.79) y simples (art.78), se observa que para el legislador tributario la violación de los deberes contables sólo da lugar a infracciones simples, y no se encuentra entre las infracciones graves ninguna relacionada con el deber de contabilidad. Ello es así porque las que hubieran sido infracciones graves contables se han convertido en delito sancionado por el art.350 bis del CP.¹⁰²

La figura penal contenida en el art. 350 bis del CP se encuentra paralelamente regulada, en algunos casos con pocas variaciones, como ilícitos administrativos en la Ley General Tributaria. Nótese que el delito contable fue introducido por la Ley Orgánica 2/1985 de 29 de abril y el art. 83 de la LGT por la reforma efectuada por Ley 10/1985 de 26 de abril, que se tramitaron al mismo tiempo. Así, puede pensarse que el legislador aplicó en este ámbito un verdadero programa político-criminal y tributario, y en consecuencia, que las coincidencias no son causales.¹⁰³

Por último sólo cabe señalar las cuatro modalidades previstas en el art. 350 bis del CP:

- Incumplimiento absoluto de la obligación contable.
- La doble contabilidad.
- Omisiones en los asientos contables.

¹⁰²CALAVIA MOLINERO., *Contabilidad...* Op. Cit. p. 369.

¹⁰³FERRE OLIVE, J.C., *El delito...* Op. Cit. p. 18.

- Falsedades en los asientos contables.

El último párrafo del art.350 bis del CP exige que las omisiones o falsedades contables concurren junto con dos requisitos adicionales:

- 1º.- Que las partidas omitidas o falseadas alcancen el límite cuantitativo de 10.000.000 ptas.
- 2º.- Que, además, dichas irregularidades aparezcan reflejadas en las declaraciones tributarias, o que éstas hayan sido omitidas.

BIBLIOGRAFIA 1ª PARTE.

- ACED Y BARTRINA, F , **Curso de Contabilidades Oficiales.** 2ª edición. Madrid 1928
- ALVAREZ LOPEZ, J , **Auditoría Contable.** Ed. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1991
- ARANA GONDRA, F. J., **La Censura de cuentas en las sociedades anónimas. (Régimen jurídico y fundamentos de su reforma).** Ediciones ICE Madrid 1976
- ARENS y LOEBBECKE, **An Integrated Approach.** 2ª ed Prentice-Hall Englewood Cliffs N. J 1989
- BALLESTEROS y MARIN-BALDO, **Tratado completo de Contabilidad.** Tomo I Barcelona 1924
- BARREIRO ZABALA, **Los Chartered Accountants.** Conferencia editada en 1992 en Bilbao Artes Gráficas Grijelmo, S A
- BAS BERNABEU, A , **Filosofía y metodología de la auditoría.** Ed Revista Técnica del ICJCE Núm 15, 1987
- BERCOVITZ, A., **La auditoría en la legislación mercantil española hasta 1982.** Revista de Derecho Mercantil. 1982.
- BERGAMO, A , **Sociedades Anónimas (las acciones).** Madrid 1970.
- BISBAL, J , **El interés público, protegido mediante la disciplina de la Contabilidad. (Notas sobre IV Directiva del Consejo de la C.E.E).** Revista de Derecho Mercantil. Núm 160 Abril-junio de 1981.
- BLANCO CAMPAÑA, J., **Régimen jurídico de la Contabilidad de los Empresarios.** Madrid 1980
- BLANCO CAMPAÑA, J., **El Derecho Contable en España.** Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Monografía núm 1. Madrid 1983.

- BOYER, G., **La preuve dans les anciens droits du proche-Orient, en la preuve (I parte)**. Recueils Société Jean Bodin, XVI. Bruxelles, 1965.

- BROSETA, M., **Manual de Derecho Mercantil**. Ed. Tecnos. 1990.

- BROSETA, M., **Reflexiones sobre la reforma de la censura de cuentas en la Ley de Sociedades Anónimas y sobre la verificación contable en el Código de Comercio**. Estudios de Dº Mercantil en homenaje a RODRIGO URÍA. Ed. Civitas 1978.

- BUENO CAMPOS, E., **Principios y normas del programa de auditoría operativa**. Ponencia presentada al VII Congreso nacional de Censores Jurados de Cuentas de España, y publicada en *Auditoría y principios de contabilidad*. ICJCE. Madrid 1986.

- CALAVIA MOLINERO, J. M., **Contabilidad y Censura de Cuentas en la Sociedad Cooperativa. (Régimen jurídico)**. Tesis doctoral dirigida por el Dr. Rafael Jiménez de Parga Presentada en Barcelona, septiembre 1987 Ejemplar en la Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona

- CAÑIBANO, L., **Curso de Auditoría Contable**. Ed Pirámide Madrid 1990

- CAÑIZARES ZURDO, J. Mº, **Ensayo histórico sobre contabilidad**. Málaga 1933

- CASTELLO TALIANI, E., **Objetivos, alcance y metodología de la auditoría contable**. En el libro homenaje al Prof. MANUEL VELA PASTOR MONTESINOS JUVE V., **La auditoría en España**. Universidad de Valencia

- CERVELLO, J. M., **Las cuentas anuales**. En consideraciones sobre la ley de Sociedades Anónimas Ed Instituto de la empresa e Ilustre Colegio de Abogados Madrid 1991

- Comité para conceptos básicos de auditoría *A Statement of Basic Auditing Concepts* American Accounting Association 1973

- CUBILLO VALVERDE, C., Prólogo a la obra de BLANCO CAMPAÑA, J., **El Derecho Contable en España**. Instituto de Planificación Contable Ministerio de Economía y Hacienda Monografía núm 1 Madrid 1983

- CUBILLO VALVERDE, C., Prólogo a la obra **Auditoría Y Fiscalidad**. VI Congreso Nacional de Censores Jurados de Cuentas de España Zaragoza 1983

- CUBILLO VALVERDE, C., **Contabilidad y Fiscalidad**. En Revista Técnica del ICJCE Núm 7 1983

- FERRE OLIVE, J. C., **El delito contable**. Ed Praxis 1988

- FERREIRO LAPATZA, J. J., **Las infracciones tributarias en la reforma de la L.G.T.** En Revista Jurídica de Cataluña Núm 4 1985

- FOWLER NEWTON, E., **Tratado de auditoría**. Ed de Contabilidad Moderna Buenos Aires, 1984

- GABAS TRIGO, F., **El Principio de Uniformidad y su importancia en auditoría**. En lecturas sobre Principios Contables. Ed AECA Monografía núm 13 Madrid. 1989.

- GALAN CORONA, E., **Las cuentas anuales y su verificación. Aspectos jurídicos**. En el

nuevo derecho de las sociedades de Capital. Obra dirigida por Ignacio Quintana. Ed. Trivium. Junio 1989.

- GARRIGUES, J., **Curso de Derecho Mercantil.** Tomo I 7ª edición. Ed. Imprenta Aguirre Madrid.

- GARRIGUES, J., **Comentario a la Ley de Sociedades Anónimas.** Núm 2. 3ª edición. Madrid 1970.

- GENE BROWN, R. **Changing. Audit objectives and Techniques.** The Accounting Review 1962

- GERTZ MANERO, F., **Origen y evolución de la contabilidad.** Méjico 1976

- GIRON TENA, J., **Derecho de Sociedades Anónimas.** Vallacólid, 1952

- GIRONELLA MASGRAU, E., **El Control Interno y la auditoría de cuentas.** Ed. ICJCE. 1976

- GIRONELLA MASGRAU, E., **El control interno y la censura de cuentas.** Ed ICE. 1976

- HARDMAN, GILLERMO J., **Origen y evolución de la auditoría externa.** Revista de Ciencias Económicas, del Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores Públicos Nacionales y Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas. Enero-febrero de 1951 Sene III Núm 27. Buenos Aires

- HENDRIKSEN, E. S., **Teoría de la Contabilidad.** Ed Uteba México 1974. Versión original en lengua inglesa de 1970

- HENRY LAPEYRE, **Une famille de marchands: les Ruiz.** Paris 1955

- HERNANDEZ ESTEVE, E., **Apuntes para una historia de la Contabilidad Bancaria en España.** Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol XVII. 1989.

- HERNANDEZ ESTEVE, E., **Tras las huellas de Bartolomé Salvador de Solórzano, autor del primer tratado español de contabilidad por partida doble (Madrid, 1590).** Revista de Derecho Mercantil núm 167-168 Enero-junio 1983

- HOLMES, A. W. y OVERMYER, W. S., **Principios básicos de auditoría.** Ed. Continental México 1988

- ICJCE, **La Censura de Cuentas y los Institutos de Censores.** Ed ICJCE

- ILLUNDAIN, S., **Reforma de la legislación mercantil.** Ed. Arthur Andersen y Ciencias de la Dirección Madrid 1989.

- INSTITUT D'AUDITORS INTERNS DE CATALUNYA, **Normes per a l'exercici professional de l'auditoria Interna.** Ed. IAIC. Barcelona 1986.

- JIMENEZ DE PARGA, R., BALDO DEL CASTAÑO, V. y OTROS, **Auditoría de Cuentas (Sistemas legales).** Ed. Instituto de la Empresa. Madrid Junio 1983.

- LABATUT SERER, G., **Contabilidad y fiscalidad del resultado empresarial.** Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid. 1992.

- **Libro del Consulado del Mar.** Traducción castellana de Juan Ramón Parellada. Ed. Dirección General de Relaciones Culturales. Ministerio de Asuntos Exteriores. Madrid 1954.
- **MADARIAGA GOROCICA, J. M., La auditoría de cuentas ante la empresa española.** Ed. Ediciones Deusto. S.A. 1991.
- **MARTIN SECO, J. F., Contabilidad y auditoría en España ante su incorporación a la C.E.E.** En Contabilidad y auditoría en España ante la C.E.E. Ed. AECA. Santander 1985.
- **MARTINEZ GARCIA, F. J., La regulación de la Auditoría en España. Antecedentes, pasado reciente y situación actual.** Ed. ICJCE. Madrid 1992.
- **MELIS, F., Storia della Ragioneria.** Bologna 1950.
- **MOLINA MOLINA, J., Implicaciones de la nueva regulación de la auditoría para el sector empresarial.** En homenaje a MANUEL VELA PASTOR MONTESINOS JULVE, V; *La auditoría en España.* Universidad de Valencia. 1991
- **MONIER, R., Les obligations en droit romain et dans l'ancien droit français.** Paris 1954.
- **MONTESINOS JULVE, V., La auditoría en España.** Universitat de València. 1991.
- **MONTESINOS JULVE, V., Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad.** En Revista Técnica Contable. Vol XXX. 1978.
- **NIESSEN, H., La Cuarta Directriz sobre las Cuentas Anuales de las Sociedades de Capital.** En Contabilidad y Auditoría en España ante la CEE. Ponencias presentadas al Seminario celebrado en la Universidad Internacional Menéndez Pelayo. (Santander, 1985). Ed. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Monografía núm 7.
- **PABLO LOPEZ, ISIDRO DE , La auditoría operativa: un nuevo campo en la práctica profesional.** En Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XV. Núm 51 1986.
- **PEREDA SIGUENZA, J. Mª . Manual de Auditoría de Cuentas.** Ed. Centro de Estudios Ramon Areces S.A. 1991.
- **PEZZOLI, S., Profill di storia della ragioneria.** Padova 1977.
- **POCH Y TORRES, R., El derecho Contable en la España Comunitaria.** Tesis doctoral dirigida por el Dr. Rafael Jiménez de Parga. Ejemplar en la biblioteca de la Facultad de Derecho de Barcelona.
- **POLO, A., Ante una reforma de la Sociedad Anónima.** Barcelona. 1965.
- **RAYMOND DE ROOVER, Aux origines d'une technique intellectuelle: la formation et l'expansion de la comptabilité à partie double.** En Annales d'histoire économique et sociale. Marzo de 1937. Vol IX.
- **REA, Auditoría. Inventario de objetivos y procedimientos.** Ed. REA. Madrid. 1986.
- **REYMONDIN, En Bibliographie méthodique des Ouvrages en langue française parus de 1543 à 1908 sur la Science des comptes.** Paris.Soc. Acad. de Comptabilité-Giard et Brière, 1909.
- **RIVERO, J., Contabilidad de Sociedades. Problemática económico-contable.** Madrid 1976.

- ROCAFORT NICOLAU, A. y FERRER PEDROLA, R., **La empresa española ante la adaptación a las normas contables de la CEE.** Ed. Hispano Europa S.A. Barcelona. 1987.
- RODRIGUEZ VALENCIA, J., **Sinopsis de auditoría Administrativa.** Ed. Trillas. México. 1985.
- RODRIGUEZ FLORES DE QUIÑONES, F., **La contabilidad y las disciplinas jurídicas.** Revista de Derecho Mercantil. núm 38. 1964.
- RODRIGUEZ-VILARIÑO, A., **La prevalencia de la norma mercantil sobre la fiscal.** Cuadernos de Estudios Empresariales. Ed. Universidad Complutense de Madrid. Núm 1º. 1991.
- RUBIO, J., **Curso de Derecho de Sociedades.** 2ª edición. Madrid 1967.
- SANCHEZ CALERO, F., **Los censores de cuentas y la verificación contable prevista en el Código de Comercio.** En Revista Técnica ICJCE 1975 Separata.
- SANCHEZ LERIN, R., **La armonización en materia de contabilidad y auditoría.** En Revista Crítica de Derecho Inmobiliario. Núm 571 1985. p. 1565
- SAVATIER, **El derecho contable al servicio del hombre.** Madrid 1972.
- SCHLOSSER, R. E., **The field of auditing.** Handbook for auditors. McGraw-Hill. Book Company Nueva York 1971
- SOCAS SALVA, A., **Pasado y Presente de la Normalización Contable Pública en España.** En Actualidad Financiera núm 21 Semana 20 -26 mayo de 1991.
- STAMP, G. y MOONITZ, M., **International auditing Standards.** Prentice Hall, Englenwoods Cliffs. New Jersey. 1978.
- SUAREZ SUAREZ, A., **La moderna auditoría. Un análisis conceptual y metodológico.** Ed. Mc-Graw-Hill. Madrid. 1990
- TUA PEREDA, J., **Principios y Normas de Contabilidad.** Ed. Instituto de Planificación Contable. 1983.
- URIA, R., **Derecho Mercantil.** Ed Marcial Pons. Madrid 1990
- VICENT CHULIA, F., **La fijación de tarifas de honorarios por los Colegios profesionales y la Ley de defensa de la competencia.** Revista General de Derecho. Núm 558, 1991.
- VICENT CHULIA, F., **Compendio Crítico de Derecho Mercantil.** Valencia. 1986.
- VICENT CHULIA, F., **La legislación mercantil en materia contable (en los últimos diez años).** Revista General de Derecho. Num 564-septiembre 1991.
- VICENT CHULIA, F., **Presentación de la Sección de Derecho de Sociedades.** Revista General de Derecho. Marzo 1990, 1391-1400.
- VICENT CHULIA, F., **Compendio Crítico de Derecho Mercantil.** Tomo I. Vol I. Ed. Jose Mª Bosch Editor. Barcelona 1991.

SEGUNDA PARTE:

**INSTITUCIONES DE LA
ARMONIZACION CONTABLE Y DE
AUDITORIA: NORMAS DE
CONTABILIDAD Y DE AUDITORIA.
DERECHO EXTRANJERO.**

CAPITULO I:

ORGANISMOS INTERNACIONALES CONTABLES Y DE AUDITORES.

1.- LA INTERNACIONALIZACION DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA.

Concluida la segunda guerra mundial, comenzó a perfilarse y a desarrollarse la actual voluntad de normalización contable y la presentación de un informe económico-financiero, ante la preocupación y la necesidad cada vez más sentida de que la información económico-contable ha de ser capaz de describir realmente, con claridad y con verdad, las situaciones de los negocios.¹

Como una consecuencia lógica de la internacionalización de la actividad económica, a comienzos de la década de los sesenta² surge con creciente fuerza en la literatura especializada la referencia a la dimensión y a la problemática internacional

MARIN-MEDINA, J., *La armonización de la Contabilidad y de la auditoria. Sus organismos Internacionales*. Ed. ICJCE. Serie Documental num 7. Madrid 1987. p. 15.

¹Véanse las palabras del profesor JANE SOLA.

Si a fines de los años sesenta empezaba la quiebra del orden financiero internacional que había imperado prácticamente durante un cuarto de siglo, simultáneamente comenzaba a ponerse énfasis en las actividades de estos monstruos que son las empresas multinacionales...

Se podría decir que la tecnología, en todas sus múltiples facetas, esta, en cierto modo, imponiendo la necesidad de contar con esas enormes empresas sin fronteras a las que nos referimos. Pero, a la vez, se está produciendo lo que podemos llamar una auténtica mundialización de los mercados...

Como ya hemos sugerido en otras ocasiones, es probable que estemos asistiendo a los primeros escauceos de lo que va a ser la economía mundial en el próximo siglo XXI. En ella, con el tremendo avance tecnológico que se está produciendo (por supuesto acumulativamente), van a presentarse nuevas aplicaciones de la teoría de los costes comparativos, otra forma de asignación de recursos a escala mundial y todo un nuevo concepto de la organización económica nacional e internacional...

Todo el clamor que se levante en torno al quehacer de las empresas multinacionales no es más que la expresión ruidosa de la inadaptación de las estructuras políticas a la nueva situación que se está creando. Aunque parezca mentira, ni siquiera los países creadores de empresas multinacionales pueden llegar a dominarlas.

Con la transnacionalización de la economía, con una economía compuesta de unidades que están más allá de los meros límites nacionales, resulta meridiano que la dificultad estriba en el encauzamiento y control de las grandes empresas multinacionales con unos mecanismos jurídicos y políticos pensados para una escala nacional. En concreto, nos referimos a que son el Código de comercio, el Código penal, las leyes fiscales, etc., de todos y cada uno de los diferentes países, los que resultan inadecuados para hacer frente a aquellas unidades económicas que muchas veces ni siquiera tienen patria, aunque se las pretenda indentificar con los intereses de sus países de origen. Es esa inadecuación de los mecanismos jurídicos, políticos y de control social la que preocupa.

JANE SOLA, J., *Las Naciones Unidas y la elaboración de un código de conducta para las empresas multinacionales*. En información Comercial Española. Madrid. Ministerio de comercio. Nº de diciembre de 1979.

de la contabilidad,³ constituyendo una práctica generalizada, recogida en la legislación de los distintos países, aquélla consistente en que las empresas presenten anualmente una información de naturaleza económico-financiera, expresada en términos contables, ya que es a través de su contabilidad como se procesan y agregan los datos hasta desembocar en la susodicha información. Mediante ésta se pretende dar a conocer el patrimonio o riqueza de la unidad económica, sus bienes, derechos y obligaciones o, en otras palabras, sus inversiones o activos y los recursos financieros o pasivos que han hecho posible los anteriores.⁴ Para satisfacer esos intereses y, en consecuencia, para facilitar la necesaria comparabilidad entre estados financieros emitidos en países con diferente normativa, se ha comenzado desde hace algunos años un proceso de armonización contable de carácter irreversible⁵, tanto en diversas áreas de características comunes como a nivel mundial.⁶ Todas las variables que condicionan este proceso contable obligan al establecimiento de unas normas que surgen del ámbito institucional y que persiguen, en su efectividad, constituir un cauce normalizador del registro de los hechos económicos con objeto de

³GONZALO ANGULO, J.A y TUA PEREDA, J., **Introducción a la Contabilidad Internacional**. Ed. Instituto de Planificación Contable. Madrid 1988. p. 23

⁴CANIBANO, L., **Curso de Auditoría Contable**. Ed. Pirámide. Madrid 1990. p. 15.

⁵TUA PEREDA, J. y LARRIBA DIAZ ZORITA., **Contabilidad de Entidades de depósito**. Ed. Instituto Superior de Técnicas y Prácticas Bancarias. Madrid 1986. p. 33.

Definen la normalización contable como la actividad reglada y organizada que, mediante la elaboración y emisión de normas contables, tiende a la consecución de comportamientos homogéneos en la confección de la información financiera, suministrando, al mismo tiempo, a sus usuarios, un marco de referencia de los criterios a partir de los que ha sido elaborada, y a los expertos que han de auditarla, un catálogo de las prácticas más recomendables en cada situación posible.

CANIBANO CALVO, L., TUA PEREDA, J. y LOPEZ COMBARROS, J.L., **Naturaleza y Filosofía de los Principios Contables**. VII Congreso del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Vigo, 1985. Publicado por AECA, serie Documentos num 4, Madrid, 1985. Así como en el núm 47 de la Revista Española de Financiación y Contabilidad.

Han afirmado que la razón de ser la normalización contable es obvia, si se tiene en cuenta que la contabilidad es un proceso de información que pone en comunicación al emisor de los estados financieros con las personas que han de utilizarlos, y que requiere, como paso intermedio en este proceso, que la información sea adecuadamente verificada, en defensa de los intereses de aquellos usuarios. Con este planteamiento, cabe abogar, como es lógico, por la necesidad de que, entre emisor, usuario y auditor, se emplee un lenguaje común, cuya consecución es el objetivo primordial de la normalización contable.

⁶TUA PEREDA, J., **Principios y Normas de Contabilidad**. Ed. Instituto de Planificación Contable. Madrid 1983. p. 264.

garantizar al usuario su utilidad para la adopción de decisiones.⁷

Otra manifestación ha sido el desarrollo de las normas internacionales de auditoría que sirven para reforzar las normas contables internacionales e incrementar la confianza de los usuarios de los estados financieros. El lento movimiento mundial hacia un completo desarrollo de los principios de contabilidad generalmente aceptados, hace que se asegure la integridad de los estados contables; integridad que se mantiene a través del esfuerzo de los auditores, desarrollando estos, un papel de aproximación entre las empresas y los usuarios de la información contable, ofreciendo a estos últimos una visión independiente de los estados financieros de la empresa.⁸

La formulación de tales estados contables, soporte de la información externa, ha de hacerse, sin lugar a dudas, con el cumplimiento por parte de la Contabilidad de todo un conjunto de principios que han sido asumidos científicamente por ella, y que posibilitan la obtención de información válida, esto es, que reúna una serie de requisitos que son absolutamente necesarios para que resulte útil a sus destinatarios, como son: identificabilidad, objetividad, claridad, oportunidad, relevancia, economicidad, fácil interpretación, verdadera, correcta, exacta, o mejor razonablemente cierta. En definitiva, una serie de caracteres que llevan a aceptar que dicha información representa una imagen fiel de la empresa, y por ello la utilización que se haga de esa información llevará a conclusiones válidas, sin vicio, por lo que las decisiones tomadas se sustentarán, cuanto menos, en una sólida base.⁹

⁷POCH Y TORRES, R., **El Derecho Contable en la España Comunitaria**. Tesis doctoral dirigida por el Dr. Jiménez de Parga. Se puede consultar en la biblioteca de la Facultad de Derecho de Barcelona. p. 85.

⁸GARCIA BERNAU, M^aA., **Regulación legal de la Auditoría**. Libro homenaje a MANUEL VELA PASTOR. **La auditoría en España**. Universidad de Valencia 1991. p. 69.

⁹MARTINEZ GARCIA, F.J., **La regulación de la auditoría en España. Antecedentes pasado y reciente situación actual**. Ed. ICJCE. Madrid 1992. pp. 22-23.

El ámbito de estudio de la Contabilidad Internacional tropieza con especiales dificultades por razón de encontrar un campo de estudio formado del aluvión de contenidos, pero aún así, algunos autores han dado definiciones de la disciplina, más o menos comprensivas. Posiblemente las más elaborada sea la de los profesores CHOI y MUELLER¹⁰, donde se señala que el término de Contabilidad Internacional se extiende, en su más amplio sentido, hasta abarcar la contabilidad para propósitos generales y orientados en términos nacionales y está dirigida a:

- 1.- Al análisis comparativo internacional.
- 2.- Los temas de medida e información contable relativos exclusivamente a las transacciones de empresas multinacionales y a la forma de los negocios de dichas empresas.
- 3.- A las necesidades contables de los mercados financieros multinacionales.
- 4.- A la armonización mundial de la diversidad en cuanto a la contabilidad e información financiera, a conseguir mediante acciones políticas, organizativas, profesionales y de fijación de normas.

Frente a los problemas que ya he señalado en la búsqueda de una definición, los autores que han tratado esta materia muestran una aceptable unanimidad acerca de su contenido¹¹ coincidiendo, en líneas generales. Los Profesores GONZALO ANGULO y TUA PEREDA¹², estiman, en congruencia con la corriente generalizada, que las áreas básicas de la disciplina son las siguientes:

- 1.- *Sistemas contables*: incluye aspectos históricos de clasificación, análisis, comparación y predicción acerca de la evolución del conjunto de prácticas contables

¹⁰CHOI, F.D y MUELLER, G.G., *International Accounting*, Prentice Hall, Englewood Clifs (N.Y.) 1984. Segunda edición de *Introduction to Multinational Accounting*, 1978 p. 18.

¹¹SCOTT, G.M., *A Research Framework for the Eighties*. UMI. Research Press, Ann Arbor. Michigan 1981. pp. 5-19. GRAY, S.J., *International Accounting: A Review of Research in the U.K.* Fifth Annual Congress of the European Accounting Association. Aarhus, Dinamarca, abril 1982. p. 5. SMITH, E.D y SHALDI H., *A Research Framework for the Eighties*. UMI Research Press. Ann Arbor. Michigan 1981. pp. 21-37.

¹²GONZALO ANGULO, J.A. y TUA PEREDA.J., *Introducción...* Op.Cit. p. 31.

seguidas en cada país o grupo de países considerados como sistemas contables.

2.- *Teoría e instituciones de la normalización contable internacional en el ámbito externo*: área que aborda la historia, cometido, metodología, tareas e influencias ejercidas por los organismos que confeccionan normas de contabilidad financiera con validez en varios países simultáneamente.¹³

3.- *Problemas contables de empresas multinacionales*: donde se encuentra sin duda el grueso del contenido de la disciplina, incluyendo problemas de contabilidad financiera (moneda extranjera, inflación, información segmentada, etc.) de costes y presupuestos (precios de transferencias, control de divisiones, etc) e, incluso, el análisis e interpretación de las estadísticas macroeconómicas (balanza de pagos, movimientos internacionales de fondos, etc).¹⁴

4.- *Auditoria y formación de los profesionales contables*: área en la que tienen cabida desde la labor de las organizaciones internacionales de auditoría, hasta el estudio comparativo de las diversas maneras de acceso a la profesión de auditor, pasando por los aspectos formativos y de capacitación profesional.¹⁵

Por último, y con razón, se viene señalando una serie de impedimentos y dificultades que, en la práctica afectan a la elaboración, redacción e imposición de normas internacionales armonizadoras. En un encuentro celebrado en Roma el 23 de septiembre de 1981 entre el *Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti y la IASC*, J.A BURGGRAFF¹⁶, entonces presidente del organismo internacional, señalaba las que para él eran las tres mayores dificultades o razones que estorban al mejor desarrollo de la armonización contable a nivel internacional:

¹³ Trabajos que muestran modelos en esta dirección de investigación son: MARIN MEDINA, J., *La armonización de la Contabilidad...*; MONTESINOS JULVE, V., *Organismos Internacionales de Contabilidad. Funciones y Objetivos*. Ed. Instituto de Planificación Contable. Madrid 1983.

¹⁴ GRAY, S.J., *International accounting and transnational decisions*. London Butterworth, 1983.

¹⁵ Imprescindible para el tema el estudio de STAMP, E y MOONITZ, M., *International Auditing Standards*. Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1978.

¹⁶ Palabras recogidas por MARIN-MEDINA, J., *La armonización...* Op. Cit. p. 22.

1º.- Las condiciones de la vida económica no son las mismas en todo el mundo.¹⁷

2º.- Los objetivos de la información contables no son equiparables en todos los países.

3º.- Incluso dentro de un mismo país, ciertos fenómenos económicos pueden ser examinados e interpretados de manera diferentes; de lo que se derivan tratamientos contables diversos.

¹⁷No tiene exactamente la misma opinión de BURGGRAFF los autores GAERTNER, J. y RUESCHHOFF, N., *La dimensión culturelle de la Comptabilité internationale*, en CA/Magazine. Montreal, Canadian Institute of Chartered Accountants. N° de mayo de 1980. Citado por MARIN MEDINA., *La armonización...* Op. Cit. p. 23.

La contabilidad se ha considerado siempre como un ámbito relativamente poco afectado por la dimensión cultural, y, excepciones a parte, el tema ha sido relegado a un plano secundario cuando se han establecido discusiones sobre la normalización. Esto se ha debido a que la contabilidad se viene entendiendo como un arte pragmático que se apoya sobre principios muy concretos y nociones aparentemente objetivas (personalidad de la empresa, presentación fiel de la información, importancia relativa, etc). En cambio, la mera interpretación de estas nociones puede estar influida por opiniones divergentes en cuanto a su utilización en las empresas comerciales y, más aún, por la cultura de un país.

2. LOS DIFERENTES TIPOS DE NORMALIZACION CONTABLE Y DE AUDITORIA.

Ab initio, se suele distinguir, de un lado, la normalización pública y, de otro, la privada o profesional, de acuerdo con su origen, es decir, en atención a la correlativa naturaleza de los organismos de la emisión de las normas.¹⁸

En principio la normalización pública encuentra sus raíces en ordenamientos donde la actividad reguladora está encomendada a instituciones gubernamentales, típica de países del área continental europea, donde los cuerpos reguladores omnicomprendivos, en forma de planes de cuentas, tratan, con notable atención, cuestiones de forma y ordenación contable.

Respecto a la normalización privada, la actividad reguladora se encomienda a asociaciones profesionales, cuya coercitividad descansa en el prestigio de la profesión, típica en países anglosajones, siendo escaso el nivel de detalle de la legislación mercantil, en el marco de un sistema jurídico flexible que tiende más al establecimiento de objetivos que a la regulación prolífica, con pronunciamientos numerosos, sobre temas concretos, con predominio de aspectos sustanciales de la práctica contable.

Ambos sistemas no suelen aparecer puros en la realidad, ya que están cada vez más interrelacionados, siendo las razones que contribuyen a este hecho las siguientes:

- 1.- El predominio del ámbito público que suele tutelar la actividad profesional.

¹⁸MONTESINOS JULVE, V., **Las normas de contabilidad en la Comunidad Europea**. Ed. Instituto de Planificación contable. 1980. p. 35.

Aporta en su libro un tercer sujeto emisor de normas contables, -los usuarios de la información contable-, aunque señala seguidamente en que no intervienen directamente en la emisión de normas. Pueden ejercer su influencia, sin embargo, por una vía indirecta, haciendo llegar sus opiniones y preferencia a los sujetos emisores. No obstante, este tipo de influencia no ha sido adecuadamente canalizada hasta el momento.

Incluso en la armonización norteamericana, que suele ser siempre típico ejemplo de regulación privada, está supeditada a la Securities and Exchange Commission (SEC), Comisión para el mercado de valores, dependiente del Congreso estadounidense.

2.- La colaboración existente entre el sector público y privado en la emisión de normas contables. Un ejemplo cercano para nosotros, es el sistema español, típicamente gubernamental, pero que se apoyaba de continuo en la profesión contable.

Existe otra clasificación, como señala RODRIGUEZ VILARIÑO¹⁹, de los organismos Internacionales Contables: los Mundiales y los Regionales, según se extienda su influencia a todo el universo o a unas determinadas áreas geográficas.

2.1.- La armonización mundial de carácter público.

Los dos únicos intentos mundiales de conseguir un cierto grado de armonización contable de carácter público proceden de la ONU (Organización de Naciones Unidas) y de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico). Ambas instituciones se han ocupado de la armonización de la Contabilidad Nacional, área en la que son sobradamente conocidos sus sistemas de cuentas nacionales. Posteriormente, abordaron el ámbito empresarial, coincidiendo con el desarrollo de un fenómeno consustancial al capitalismo actual: la empresa multinacional.

De este modo, la regulación microcontable surgió, en ambos organismos, como subproducto de un intento normativo más amplio, que pretendía el control sobre la actuación de este tipo de empresas y una de sus principales manifestaciones es el

¹⁹RODRIGUEZ VILARIÑO A., *Organismos mundiales de Contabilidad*. Revista Técnica. Enero-junio, 1978. p. 41 y 42.

establecimiento de normas comunes para la información contable, al objeto de favorecer la comparabilidad y de obligar de alguna manera a estas empresas a poner claramente de manifiesto sus datos, tanto como si son financieros como si no.²⁰

2.1.1.- La Organización de las Naciones Unidas (ONU).

La armonización contable surge con aspiraciones mundiales con la internacionalización de la empresa, por eso, nada tiene de extraño que se trate de ejercer el control hasta el límite de lo posible sobre estas entidades a través del establecimiento de normas comunes que favorezcan la comparabilidad y que obliguen de alguna manera a las empresas transnacionales a poner claramente de manifiesto sus datos, tanto financieros como no financieros.²¹

La ONU por las razones expresadas creó, en julio de 1972 el Consejo Económico y Social, un grupo de expertos dedicado a estudiar el papel de las empresas multinacionales y su impacto en el proceso de desarrollo económico mundial, estando capacitado además para la emisión de normas. Fruto del trabajo realizado fue la creación, a finales de 1974, de la Comisión de Empresas Transnacionales.²²

La Comisión de Empresas Transnacionales recomendó el establecimiento de un grupo de expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes, creado en 1976, a los que se fijaron amplios objetivos.²³

1.- Examinar la práctica existente en cuanto a la presentación de informes por

²⁰GONZALO ANGULO, J.A. y TUA PEREDA, J., **Introducción...** Op. Cit. p. 91.

²¹TUA PEREDA, J., **Principios ...** Op. Cit. p. 267.

²²Véase con respecto a esta comisión ONU., **The Impact of Multinacional Corporations on Development and on International Realitions.** Report of the group of Eminent Persons, Department of Economic and Social Affairs, S/74.II.A.5. New York, 1974.

²³TUA PEREDA, J., **Principios...** Op. Cit. p. 267.

parte de empresas transnacionales y los requisitos en la materia en los diferentes países.

2.- Identificar las lagunas existentes en la información que proporcionan las empresas en sus informes, examinando la viabilidad de diversas propuestas encaminadas a su mejor presentación.

3.- Recomendar una lista mínima de datos, junto con sus definiciones, que deberían incluirse en las memorias de las empresas transnacionales y sus filiales, teniendo presentes las recomendaciones de otros grupos internacionales que se ocupan de la materia.

El Grupo de Expertos confeccionó un informe en 1977, en el que se contempla una lista mínima de datos²⁴, que deberían ser incluidos por las empresas multinacionales en sus informes periódicos.

Por último, la Comisión de Empresas Transnacionales, con la aprobación del Consejo Económico y Social, decidió, en 1979, la creación del Grupo Especial de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes, compuesto de 34 miembros, que teniendo en cuenta el informe de 1977, ha elaborado un segundo (ONU 1984) que es hoy por hoy su mejor aportación sobre *listas de partidas mínimas para informes de carácter general*, en el marco del Código de Conducta y del Sistema de información de Empresas Transnacionales de la ONU.²⁵

²⁴Para la confección de la lista se tuvieron en cuenta las normas y pronunciamientos de las IASC (Armonización Contable Mundial de carácter profesional), CEE (Comunidad Económica Europea) y OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico). La lista se refiere tanto a la información financiera, como la que no tiene este carácter (datos sobre empleo, medidas de control del medio ambiente...)

²⁵Véase ONU, Empresas Transnacionales. Estudios Técnicos. **Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes**. Nueva York, 1977; ONU. Comisión de Empresas Transnacionales. Grupo de expertos. **Esfuerzos encaminados a reglamentar y normalizar la contabilidad y la presentación de informes de las empresas de veinte países**. Nueva York, 1983; ONU. Comisión de Empresas Transnacionales. **Informe del Grupo Especial Intergubernamental de Trabajo de Expertos en normas internacionales de contabilidad y presentación de informes**. Nueva York, 1982; ONU. Empresas Transnacionales. **Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes. Lista mínima de datos a incluir**.

2.1.2.-La organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

La OCDE²⁶ inició sus intentos normalizadores en el ámbito de la contabilidad nacional para extenderlos con una trayectoria muy similar a la ONU, tanto a la contabilidad macroeconómica, como en su posterior atención en las empresas multinacionales y por la inversión internacional, como consecuencia de la orientación de la OCDE hacia la expansión del comercio mundial.²⁷

A pesar de que las normas de la OCDE no tienen fuerza vinculante, se tienen en cuenta para comprobar que las operaciones de las multinacionales están en armonía con las políticas de los estados miembros²⁸, al exigírseles unos amplios

Nueva York, 1984.

²⁶La transformación de la antigua OECE, de estricta componente europea, a la actual OCDE, ha permitido ensanchar a la misma hasta extremos que cabe decir de ella que ha sobrepasado el ámbito incluso atlántico para dar paso a una organización potencialmente de escala mundial.

Actualmente cuenta junto a los dieciocho miembros de la antigua OECE - Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Francia, Gran Bretaña, Grecia, Holanda, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Suecia, Suiza, Turquía- con EEUU y Canadá, que se incorporaron en 1960 al crearse la OCDE y cuatro Estados más que se han adherido posteriormente -Japón en 1964, Finlandia en 1969, Australia en 1971 y Nueva Zelanda en 1973-. Finalmente Yugoslavia goza de un estatuto especial de asociado.

Véase DIEZ DE VELASCO, M., *Instituciones de Derecho Internacional Público*. Ed. Tecnos. p. 326.

²⁷Para mayor información sobre el tema se recomienda la consulta de OCDE., *International Investment and Multinational Enterprises*. Council of the Organization for Economic Cooperation and Development. Paris, 1976.

²⁸España registrará en 1992, por segundo año consecutivo, el segundo mayor déficit comercial de los países de la OCDE, tan sólo detrás de EEUU. Los datos de la OCDE señalan que para el conjunto del presente ejercicio, el déficit comercial español se situará en 33.800 millones de dólares, con un crecimiento aproximado de diez por ciento en comparación con la cifras de 1991.

No obstante, tan sólo en los seis primeros meses del año, el déficit comercial español alcanzó los 1,917 billones de pesetas, según los datos de la Dirección General de Aduanas, lo que representa el 60% del total previsto por la OCDE para España en el conjunto del año, una vez realizada la conversión en pesetas. Si finalmente se cumplen las previsiones de la OCDE para este año, el déficit comercial español representará casi la mitad del EEUU, cifrado por esta organización en unos 74.000 millones de dólares. Sin embargo, hay que tener en cuenta que el producto interior bruto (PIB) norteamericano representa diez veces el español.

El Reino Unido se situará este año en el tercer puesto según las previsiones de la OCDE, con un déficit de 19.700 millones de dólares.

Por lo que respecta al superávit, Japón incrementará en un 20% su saldo obtenido en 1991, y alcanzará los 124.500 millones de dólares, según las previsiones. Tras este país se encuentra Alemania, que con 32.800 millones de superávit iniciará una cierta recuperación tras el bajón que supuso la reunificación.

requisitos informativos.

Al objeto de facilitar el cumplimiento de estos fines, a decir de DIEZ VELASCO²⁹, en 1975 la OCDE creó un Comité de Inversión Internacional y Empresas Multinacionales, y en 22 de junio de 1976, el consejo aprobó la *Declaración sobre inversión internacional y empresas multinacionales*. Esta declaración, que tiene el carácter de recomendación a los países miembros, se divide en dos partes. En la primera, se incluye un conjunto de líneas generales de actuación, en cuanto a la necesaria colaboración internacional en relación con las empresas multinacionales, y en la segunda parte se recoge un conjunto de recomendaciones dirigidas a las empresas de este tipo, relativas a principios generales de actuación, publicación de informaciones, competencia, financiación, fiscalidad, empleo, relaciones profesionales, ciencia y tecnología.

En cuanto al capítulo de publicación de informaciones, se afirma que las empresas multinacionales, teniendo en cuenta su naturaleza, su tamaño relativo en el contexto económico de su actuación, así como las exigencias del secreto de las operaciones y de los gastos, deberían publicar de forma exacta, para mejor informar al público, un conjunto suficiente de datos sobre la estructura, las actividades y la política de la empresa en su conjunto a fin de completar, en la medida en que sea

²⁹DIEZ DE VELASCO, M., *Instituciones...* Op.Cit. p. 325.

La organización se propone conseguir sus fines a través de los medios siguientes:

1.- Asegurar la utilización eficaz de los recursos económicos, ya sea individual o conjuntamente.

2.- Facilitar el desarrollo de sus recursos en el campo científico y técnico, así como fomentar la investigación y favorecer la formación profesional en cada uno de los países.

3.- Llevar a cabo una políticas económicas dirigidas a asegurar el desarrollo económico y la estabilidad financiera interna y externa, evitando que se creen situaciones que pudieran poner en peligro la economía de los países miembros o la de otros terceros,

4.- Continuar por la vía de la reducción o supresión de los obstáculos a los intercambios de bienes y servicios, y favorecer la liberalización de los movimientos de capital.

5.- Contribuir al desarrollo económico de los países miembros y de los no miembros en vías de desarrollo económico, mediante la aportación de los medios apropiados y en particular mediante aportaciones de capitales y de ayudas en materia de asistencia técnica y de ampliación de las posibilidades de colocación de los productos de exportación.

necesario con este fin, las informaciones que deberán ser divulgadas conforme a la legislación nacional de los diversos países en que actúan. Con este objeto deberían publicar periódicamente en plazos razonables, y al menos una vez al año, la situación financiera y otras informaciones pertinentes sobre el conjunto de la empresa, refiriéndose en especial a:³⁰

- La estructura de la empresa, con indicación de la denominación y domicilio de la sociedad-matriz, de sus principales filiales, de la importancia de sus participaciones, directas o indirectas en estas últimas, incluidas las participaciones recíprocas.
- Las zonas geográficas donde operan y las principales actividades que allí ejercen por la sociedad-matriz y por las principales sociedades filiales.
- Los resultados de explotación y las ventas, desagregadas por zonas geográficas, así como las ventas en las principales ramas de actividad en el conjunto de la empresa.
- Las nuevas inversiones importantes, clasificadas por zonas geográficas, y, si es posible, por las principales ramas de actividad en el conjunto de la empresa.
- Un estado de origen y aplicación de fondos para la empresa en su conjunto.
- La media de asalariados en cada zona geográfica.
- Los gastos de investigación y desarrollo para el conjunto de la empresa.
- La política seguida en materia de precios en las transacciones interempresariales.
- Los métodos contables, incluyendo los seguidos en materia de consolidación, aplicados a la elaboración de las informaciones publicadas.

Posteriormente, el Comité de Inversión Internacional y Empresas Multinacionales creó en 1978 un Grupo de Trabajo sobre Normas contables, siendo

³⁰Ver OCDE, *Los Principios directores de l'OCDE a l'intention des Entreprises Multinationales*. Paris 1986; THOMAS, R. Douglas, *L'OCDE et la normalisation internationale de la Comptabilité*. En CA/Magazine. N° de febrero. 1980; OCDE, *Declaración sobre inversión internacional y empresas multinacionales (21 de junio de 1976)*. Versión española de N. Núñez, en *Información Comercial Española*, n° de diciembre 1979.

su cometido la recopilación de las prácticas seguidas en materia contable por los países miembros y el fomento de la cooperación internacional en esta materia. A finales de 1979, el informe de este grupo fue sometido al Comité de Inversión Internacional y Empresas Multinacionales, el cual acordó la continuidad en sus trabajos del grupo sobre Normas Contables fijando dos objetivos. El primero genérico de incentivar los trabajos comunes en el ámbito internacional, y el segundo específico, la ampliación y clarificación de los términos técnicos contenidos en la Declaración sobre inversión internacional y empresas multinacionales³¹. El grupo de trabajo ha producido varios estudios comparativos sobre temas contables, así por ejemplo, del estado de origen y aplicación de fondos, gastos de investigación y desarrollo, conversión de moneda extranjera (OCDE, 1986) de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad (OCDE, 1987), prácticas de consolidación (OCDE 1987).

2.2.- Intentos globales internacionales de índole profesional.

La normalización de ámbito mundial y de carácter privado de la contabilidad y de la auditoría se lleva a cabo por dos organismos profesionales que han trabajado muy interrelacionados³²:

- La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC).
- La Federación Internacional de Contadores (IFAC).

La organización contable a nivel mundial ha tenido sus orígenes en los Congresos internacionales de 1957, 1963 y el de París de 1967, en el que se

³¹GARCIA-ARANDA ALVAREZ, M., *La OCDE y las empresas multinacionales: la revisión de 1984 de la declaración y decisiones de 1976*. Información Comercial Española, núm 616. Diciembre 1984.

³²La IASC se ocupa de las cuestiones relativas a la normalización de la contabilidad y presentación de estados contables. La IFAC centra sus objetivos en la normalización a nivel mundial de la práctica de la auditoría, el desarrollo de códigos de ética, la planificación de la educación de los auditores, la contabilidad de gestión y el mantenimiento de una relación directa con los organismos nacionales miembros de la Federación.

Para mayor información véase SEMPIER, R.N., *The International Federation on Accountant's: Operating procedures and current progress*. The International Journal of Accounting. Vol. 15, Núm 1. Autumn 1979. pp. 21-31.

organizó la creación de un grupo de trabajo, en el que se sugirió el establecimiento de un Comité Internacional de Coordinación Contable, propuesta que fue aprobada en el X Congreso Internacional en Sydney en 1972, dándose así lugar a la creación del ICCAP (Comité Internacional de Coordinación para la Profesión Contable).

A partir de ese momento, el Comité comenzó su propia autoregulación. Entre sus objetivos se fijaron los siguientes:³³

- Iniciar, coordinar y guiar los trabajos tendentes al establecimiento de líneas directrices, tanto técnicas como éticas, y de formación práctica para la profesión contable, así como el reconocimiento mutuo de diplomas entre los países miembros.
- Animar y promover el desarrollo de organizaciones regionales con fines comunes y tratar las directrices acerca de la estructura y constitución de dichas organizaciones.

El ICCAP lo componían 11 países miembros: Australia, Canadá, Alemania Federal, Francia, India, Japón, Méjico, Países Bajos, Filipinas, Reino Unido y Estados Unidos, organizándose en cinco Comités permanentes:

- De organismos regionales.
- Comité de ética.
- Comité de Educación Profesional y Formación Práctica.
- De Organización Internacional Futura.
- Normas Internacionales de Contabilidad.

Este último es conocido como *International Accounting Standards Committee (IASC)*, y ha funcionado como veremos en el epígrafe (2.2.1), con carácter independiente.

El ICCAP cesó sus funciones a partir del XI Congreso Internacional de

³³TUA PEREDA, J., *Principios...Op.Cit.* p.275. CORDOLIANI, H. F., *La comptabilité dans son environnement international nouveau*. RFC, enero de 1975.

Contadores, celebrado en Munich en 1977, ante la creación de organismos internacionales que lo vaciaron de contenido, especialmente la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y la plena autonomía que fue alcanzando el IASC.

2.2.1.- El Comité Internacional de Normas Contables (IASC).

El IASC se creó el 29 de junio de 1973³⁴, como resultado de un acuerdo de los países fundadores del ICCAP³⁵ (Excepto India y Filipinas). No obstante, con

³⁴Fechas cruciales en la historia del IASC.

- 1966: Creación del *Accountants International Study Group (AISG)*, antecedente de la IASC.
- 1972: X Congreso Internacional de Contabilidad, creación del Comité para la Coordinación de la Profesión Contable (ICCAP), antecedente de la IASC y de la IFAC.
- 1973: Creación de la IASC. Acuerdo y Constitución originales, siendo el primer presidente del Consejo, Lord Benson.
- 1975: Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad y NIC 1, *Información sobre prácticas contables*.
- 1977: Primera revisión del Acuerdo y de la Constitución, desapareciendo la cualidad de miembro asociado y miembro fundador.
- 1978: Prólogo a las Normas modificado.
- 1981: Constitución del Grupo Consultivo, agrupando a elaboradores y usuarios de estados financieros.
- 1982: XII Congreso Internacional de Contabilidad. Compromisos mutuos IASC-IFAC. Segunda revisión del Acuerdo y de la Constitución.
- 1984: Nuevo Prólogo a las Normas, para recoger el recién aprobado régimen estatuario.
- 1989: Aparición del *Marco conceptual para la elaboración y presentación de estados financieros*.

³⁵Miembros fundadores de la IASC:

- Alemania Federal:
Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
Wirtschaftsprüferkammer.
- Australia:
The Institute of Chartered Accountants in Australia.
The Australian Society of Accountants.
- Canadá:
The Canadian Institute of Chartered Accountants, en conjunción con la General Accountants' Association y la Society of Industrial Accountants of Canada.
- Estados Unidos de América:
American Institute of Certified Public Accountants.
- Francia:
Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés.
- Holanda:
Nederlands Instituut van Registeraccountants.
- Japón:
The Japanese Institute of Certified Public Accountants.
- México:
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, AC.
- Reino Unido e Irlanda:
The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
The Institute of Chartered Accountants in Ireland.
The Association of Certified Accountants.
The Institute of Cost and Management Accountants.

posterioridad se han adherido muchos más³⁶, hasta que en 1982, con ocasión del Congreso Internacional de México, se firmó un tratado entre IASC e IFAC, en el cual, el punto más sobresaliente fue que se acordó que todos los miembros de la IFAC lo serían automáticamente de la IASC.³⁷ Por otro lado los miembros de la IASC que no lo eran de la IFAC dispusieron de un plazo de un año para solicitar su ingreso; de este modo, prácticamente la totalidad de las instituciones de expertos contables de todo el mundo están afiliados simultáneamente a ambos organismos. La IFAC ha reconocido a la IASC la total y completa autonomía en el establecimiento y emisión de Normas Internacionales de Contabilidad.³⁸

Los objetivos de la IASC, establecidos en el Acta de constitución son:³⁹

The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.

³⁶AICPA., **AICPA professional Standards**. Junio de 1991. p. 11,054. Se detalla la lista de los miembros del IASC. Argentina, Australia, Austria, Bahamas, Bangladesh, Barbados, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, Colombia, Chipre, Dinamarca, República Dominicana, Egipto, Alemania, Fiji, Finlandia, Francia, Ghana, Grecia, Hong Kong, Islandia, India, Indonesia, Israel, Italia, Jamaica, Japón, Kenya, Korea, Libano, Luxemburgo, Malasia, Malawi, Malta, México, Holanda, Nueva Zelanda, Nigeria, Noruega, Pakistán, Paraguay, Filipinas, Portugal, China, Panamá, Sierra Leona, Singapur, Sudáfrica, España, Sri Lanka, Suecia, Suiza, Tailandia, Trinidad y Tobago, Turquía, Gran Bretaña, Estados Unidos, Uruguay, Venezuela, Yugoslavia, Zambia, Zimbabwe.

³⁷GONZALO ANGULO, J.A y TUA PEREDA, J., , **Normas Internacionales de Contabilidad**. Ed. ICJCE. Madrid 1990. p. 14.

Los compromisos a los que se ha llegado son los siguientes:

a) Se establece que todas las organizaciones profesionales miembros de la Federación Internacional de contadores lo son simultáneamente de la IASC.

b) Se reconoce a la Comisión como el órgano apropiado para la emisión de Normas Contables en el ámbito internacional común de las dos instituciones, comprometiéndose la Federación a respaldarlas y a requerir a sus miembros para que las publiquen y procuren su máxima aceptación y difusión.

c) La Federación nombrará 13 de los 17 miembros del Consejo de la Comisión, representando a otros tantos países con organizaciones miembros de la IFAC.

d) Los presidentes de cada uno de los organismos están facultados para asistir a las reuniones de los Consejos del otro, sin derecho a voto.

e) El consejo de la comisión informará anualmente al de la Federación de las actividades llevadas a cabo y los presupuestos, y la Federación contribuirá anualmente con un 10% de los presupuestos de la Comisión.

Véase también MARIN MEDINA, J., **La armonización ...** Op. Cit. p. 61.

³⁸La estructura inicial ha sido criticada por el gran peso específico de los miembros fundadores y por la ausencia de representantes de países de menor desarrollo, tanto económico, como contable. La nueva carta constitutiva de 1982 palió esta deficiencia parcialmente.

³⁹GONZALO ANGULO, J.A y TUA PEREDA, J., **Normas y Recomendaciones de Auditoría y Contabilidad**. Ed. ICJCE. Madrid 1987. p. NIC-P.

En esta obra se encuentran todas las Normas de Contabilidad Internacional con explicaciones. Los autores sólo han realizado la recopilación, traducción, anotaciones e índices.

1.- Formular y difundir, en interés público, normas contables a observar en la presentación de los estados financieros, y promover su aceptación y respeto en todos los países del mundo.

2.- Trabajar con generalidad por la mejora y armonización de las regulaciones, normas contables y procedimientos relacionados con la presentación de los estados financieros.

Los miembros de la IASC deben apoyar el trabajo de la organización, haciendo en sus países respectivos cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas para su publicación por el Consejo de la IASC con el fin de:

- Asegurar que los estados financieros publicados cumplan las citadas Normas en todos los aspectos sustanciales, informando además sobre el susodicho cumplimiento.

- Persuadir a los gobiernos y a los organismos normalizadores de que los estados financieros publicados han de cumplir, en los aspectos sustanciales, con las Normas Internacionales de Contabilidad.

- Persuadir a las autoridades que controlan los mercados de capitales, y a la comunidad industrial y empresarial, de que los estados financieros publicados han de cumplir, en los aspectos sustanciales, con las Normas Internacionales de Contabilidad, informando además sobre el susodicho cumplimiento.

- Asegurar que los propios auditores comprueban que los estados financieros cumplen, en los aspectos sustanciales, con las Normas Internacionales de Contabilidad.

- Fomentar internacionalmente la aceptación y respeto de las Normas Internacionales de Contabilidad.

En lo relativo a la estructura institucional existen países, como es el caso de Francia, Alemania Federal y España, donde las normas contables son emitidas dentro de un marco legal, mientras que en otros países, como Estados Unidos, Inglaterra y Canadá, las normas de contabilidad son elaboradas y publicadas por las propias

organizaciones profesionales, circunstancias éstas que imprimen improntas bien distintas a los métodos de trabajo y a la propia estructura final de las normas contables; en aquellos países en los que las normas contables se enmarcan dentro de las disposiciones legislativas, será difícil, en opinión de BURGGRAAF⁴⁰ que las reglas dictadas por el IASC puedan resultar efectivas, al menos que éstas se incorporen a disposiciones legales, lo cual supone una cierta rigidez para su adopción y, por supuesto, para su modificación.⁴¹

La estructura orgánica del IASC descansa en tres órganos de decisión y actuación colectiva: el Consejo, el Grupo Consultivo, y los Grupos de Trabajo, siendo los órganos unipersonales el Presidente del Consejo, elegido por el Consejo por un periodo de dos años y medio, sin poder ser reelegido y el Secretario General.

El Consejo de la IASC⁴² es el órgano que dirige las actividades de la Comisión y aprueba los Proyectos de Normas y las propias Normas. Está compuesto de 17 miembros, repartidos en representantes de 13 países, con organizaciones profesionales, miembros de la IFAC, siendo ésta la encargada de proponer y designar. De estos estados miembros, 3 deben ser países en vías de desarrollo. Su designación es por un periodo de 5 años, tras el cual cabe la reelección. Referente a los otros cuatro representantes, son organizaciones interesadas en la información financiera, cuya duración en el cargo viene determinada por el propio Consejo que los nombra.⁴³

El Grupo Consultivo es un órgano de apoyo y asesoramiento que sirve de

⁴⁰BURGGRAAFF, J.A., **IASC: Obstacles and opportunities**. American Accounting Association meeting. August 1981. pp. 1-10.

⁴¹MONTESINOS JULVE, V., **Organismos Internacionales ...** . Op.Cit. p.15.

⁴²La sede permanente y las oficinas administrativas están en Londres (41 Kingsway, LONDON WC2B 6YU, ENGLAND).

⁴³GONZALO ANGULO, J.A y TUA PEREDA, J., **Normas Internacionales...** Op. Cit. p. 17.

orientación a los demás órganos de la IASC y que ha funcionado a partir de 1981. No tiene un número de miembros prefijado de antemano, y se nutre de representantes de las organizaciones internacionales que agrupan a buena parte de los elaboradores y usuarios de estados financieros.⁴⁴

Los Grupos de Trabajo se forman para el tratamiento y desarrollo de temas concretos, estando compuestos por cuatro países miembros, uno de los cuales al menos, pertenece al Consejo actuando de Presidente. La labor de los mismos incluye en un documento, norma o informe, disolviéndose el grupo con posterioridad

El proceso de formación de las normas internacionales⁴⁵ atraviesa por un

⁴⁴La designación de los componentes es realizada por el Consejo de la IASC. A modo de ejemplo, las instituciones representadas en el Grupo Consultivo de la IASC en 1988 eran:

- Federación Internacional de Bolsas de Valores.
- Asociación Internacional de Institutos de Ejecutivos Financieros.
- Cámara Internacional de Comercio.
- Confederación Internacional de Sindicatos Libres y Confederación Mundial de Trabajo.
- Corporación Internacional de Finanzas.
- Banco Mundial.
- Asociación Jurídica Internacional.
- Asociaciones Internacionales de Banca (como grupo).
- Organización Internacional de Comisiones de Valores y Organizaciones Similares.
- Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standards Board- FASB).
- Funcionarios de las Secretarías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y del Centro para Empresas Transnacionales de la Organización de las Naciones Unidas, que asisten a las reuniones como observadores.

⁴⁵ Las normas emitidas por la IASC hasta el momento son:

- 1.- Información sobre prácticas contables (enero 1975).
- 2.- Valoración y presentación de las cuentas de existencias según el sistema del coste histórico (julio 1975).
- 3.- Estados financieros consolidados (junio 1976).
- 4.- Contabilización de las amortizaciones (octubre 1976).
- 5.- Información que deben contener los estados financieros (octubre 1976).
- 6.- Tratamiento contable de las variaciones en los precios. (junio de 1977).
- 7.- El estado de origen y aplicación de fondos. (octubre 1977).
- 8.- Partidas extraordinarias, partidas procedentes de ejercicios anteriores y cambios en las prácticas contables. (febrero de 1978).
- 9.- Contabilidad de las actividades de investigación y desarrollo (julio 1978).
- 10- Tratamiento contable de las contingencias y de los sucesos acaecidos tras el cierre del balance (octubre 1978).
- 11- Contabilidad de los contratos de construcción (marzo 1979).
- 12- Contabilidad del impuesto sobre beneficios (julio 1979).
- 13- Presentación de activos y pasivos circulantes (noviembre 1979).
- 14- Información financiera por segmentos (octubre 1981).
- 15- Información para reflejar los efectos de cambios en los precios (noviembre 1981).
- 16- Contabilidad del inmovilizado material (marzo 1982).

complejo mecanismo de búsqueda de consenso⁴⁶, que trata de implicar al mayor

- 17- Contabilización de los arrendamientos (septiembre 1982).
- 18- Reconocimiento de los ingresos (diciembre 1982).
- 19- Contabilización de las prestaciones por jubilación en los estados financieros de los empleadores (enero 1983).
- 20- Contabilidad de las subvenciones del Gobierno y presentación de las ayudas gubernativas (abril 1983).
- 21- Contabilización de los efectos de las diferencias de cambio en moneda extranjera (julio 1983).
- 22- Tratamiento contable de las combinaciones de empresas (noviembre 1983).
- 23- Capitalización de intereses (marzo 1984).
- 24- Información sobre terceros vinculados (julio 1984).
- 25- Contabilización de las Inversiones Financieras (marzo 1986).
- 26- Contabilización de los planes de pensiones por jubilación (enero 1987).
- 27- Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en filiales (abril 1987).
- 28- Contabilización de las inversiones en empresas asociadas (abril 1989).
- 29- Información financiera en economías hiperinflacionarias (julio 1989).
- 30- Información a suministrar en los estados financieros de bancos y establecimientos financieros similares (junio 1990)
- 31- Información financiera relativa a las inversiones en empresas coparticipadas (noviembre 1990).

La primera declaración de la IASC, define los principios contables y las prácticas contables, que transcribo a continuación por la importancia práctica que puede tener.

- Principios contables:

a) **Gestión Continuada:** La empresa se considerará como un negocio en marcha, es decir, capaz de continuar sus operaciones en un futuro previsible. Se supone que la empresa no tiene intención ni necesidad de liquidarse o de reducir sustancialmente el volumen de operaciones.

b) **Continuidad:** Las prácticas contables se suponen consistentes de un periodo a otro.

c) **Devengo:** Ingresos y costes se reconocen en el momento en que ocurren (nunca cuando son cobrados y pagados, respectivamente), siendo recogidos en los estados financieros dentro de los periodos a los que afectan. (Las consideraciones acerca de los ajustes por periodificación necesarios para preservar el principio del devengo no se abordan en el presente pronunciamiento).

- Prácticas contables:

a) **Prudencia:** Dado que la incertidumbre rodea inevitablemente a muchas transacciones, esta circunstancia se tendrá en cuenta usando la prudencia al preparar los estados financieros, sin que ello suponga una justificación para crear reservas tácitas, u ocultas.

b) **Prioridad del fondo sobre la forma:** Las transacciones y demás sucesos han de ser contabilizados y presentados de acuerdo con su significado financiero esencial y no solamente en consideración a su forma legal.

c) **Importancia relativa:** Los estados financieros incluirán todas las partidas que tengan suficiente importancia como para influir en evaluaciones o decisiones por los usuarios de los mismos.

Puede verse en : GONZALO ANGULO, J.A y TUA PEREDA, J., **Normas y Recomendaciones...** Op. Cit. p. NIC-1.

⁴⁶El procedimiento adoptado por el IASC para la elaboración de las Normas Contables Internacionales es el siguiente:

a) Después de un debate, el Consejo del IASC elige un tema sobre el que parece sentirse la necesidad de una Norma Contable Internacional y lo asigna a una Comisión Directiva. Se invita a todos los organismos miembros del IASC a que presenten material para su estudio.

b) La Comisión Directiva, presidida por un miembro del Consejo y a la que pertenecen dos o tres países no miembros del Consejo, de los que uno ha de ser un país en vías de desarrollo, estudia las materias involucradas y presenta un esbozo del tema al Consejo.

c) La Comisión Directiva recibe los comentarios del Consejo y prepara un borrador Preliminar de Exposición sobre la Norma propuesta.

número posible de instituciones y entidades interesadas, siendo su duración alrededor de tres años, y en todas las etapas del mismo se sugiere a los institutos miembros que constituyan grupos de trabajo en el seno de sus organizaciones para estudiar los diversos proyectos que les envía la IASC⁴⁷.

Por desgracia, ni el IASC ni la profesión contable tienen poder para exigir el acuerdo internacional o requerir el cumplimiento de Normas Internacionales de Contabilidad. El éxito de los esfuerzos de la IASC depende del reconocimiento y apoyo de su trabajo por parte de grupos interesados muy diferentes, actuando dentro de los límites de su propia jurisdicción. En la mayoría de los países del mundo, la profesión contable goza de un prestigio y posición que son de gran importancia en esos esfuerzos. Por ello, los miembros de la IASC creen que la adopción en sus países de las Normas Internacionales de Contabilidad, junto con la información sobre el cumplimiento de las mismas, tendrá con el tiempo un impacto significativo⁴⁸. La

d) Después de su estudio por el Consejo, el borrador se distribuye entre todos los organismos miembros a fin que lo comenten.

e) La Comisión Directiva prepara un borrador revisado que, una vez aprobado por dos tercios al menos del Consejo, se publica como Borrador de Exposición, invitándose a comentario a todas las partes interesadas.

f) En cada fase de estudio de los borradores, los organismos miembros solicitan orientación de sus respectivos comités de estudios contables.

g) Al final del periodo de exposición (un mínimo de seis meses), los comentarios son presentados a la IASC para su estudio por la Comisión Directiva responsable del proyecto.

h) La Comisión Directiva presenta a continuación un borrador revisado al Consejo para su aprobación como Norma Contable Internacional.

i) La emisión de una Norma exige la aprobación de un mínimo de tres cuartos del Consejo, después de los cuales el texto de la Norma se envía a todos los organismos miembros para su traducción y publicación.

CAIRNS, D.H., **Los principios de Contabilidad generalmente aceptados en el contexto internacional**. En contabilidad y Auditoría en España ante la CEE. Ponencias presentadas al Seminario celebrado en la Universidad internacional Menéndez Pelayo. (Santander, 1985). Ed. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Monografía núm 7. p. 21.

⁴⁷GONZALO ANGULO, J.A y TUA PEREDA, J., **Introducción...** Op. Cit. p. 98.

⁴⁸CAIRNS, D. H., **Los principios de Contabilidad...** Op. Cit. p. 24.

Algunos han aducido que una Norma Contable Internacional debe aplicarse únicamente a empresas multinacionales y no a las sociedades de ámbito nacional. Esta opinión sigue la línea de la argumentación surgida en algunos países y que propugna la existencia de normas diferentes para grandes y pequeñas empresas. Aún aceptando que el impacto económico de la mejora y armonización de las Normas Contables Internacionales puede tener en ocasiones mayor importancia en el contexto de las empresas multinacionales, los usuarios de todos los estados financieros tienen derecho, en cualquier circunstancia, a una información fiel y apropiada de los resultados económicos. Además, y a fin de lograr un nivel de equiparación adecuado, todas las empresas deben preparar, en sus aspectos

calidad de los estados financieros será mejorada y se ganará en cuanto al grado de competitividad. La credibilidad y consecuentemente, la utilidad de los estados financieros resultará acrecentada en todo el mundo.⁴⁹

Es de resaltar, por lo que se refiere a la utilización de las Normas por los organismos encargados, en cada país, del establecimiento de una normativa contable, los modos de respuesta que varían ampliamente. Así, en algunos países con escasa tradición contable, las Normas IASC se hacen reglas contables obligatorias, evitándose el proceso de adaptarlas o discutir otras normas que tuvieran en cuenta las peculiaridades económicas nacionales. Ejemplos de estos países serían Kuwait, Malawi, Malasia, Paquistán, Trinidad y Tóbagu, Zimbabue y China.

Un segundo escalón en la aceptación, es la utilización de las Normas en países que están desarrollando la profesión y la estandarización contable, que les ayuda a tener un punto de referencia. Ejemplos se encuentran en Singapur, Kenia, Egipto, Nigeria, India, o Islas Fiyi.

Un tercer escalón consiste en tener en cuenta las Normas de la IASC, pero sin olvidar la propia tradición contable. En este grupo están la mayoría de países desarrollados de Europa, América y Asia.

sustanciales. unos estados financieros de conformidad con las mismas normas y directrices, puesto que en los mercados libres y abiertos, los estados financieros de cualquier empresa deben poder compararse con los de las demás. El inversionista, prestamista y vendedor de ámbito internacional tiene derecho a que se le garantice que los informes financieros han sido presentados conforme a unas normas de fácil comprensión y que cabe que se han formulado con la máxima solvencia.

También se ha sugerido que el IASC amplie su ámbito de actuación y publique normas contables relacionadas con sectores específicos. Hasta ahora, el Consejo ha entendido que sus Normas han de ser de aplicación general a todas las empresas comerciales en industriales, salvo cuando un sector haya quedado expresamente excluido de su ámbito de aplicación en el correspondiente artículo de la Declaración. Si un sector presenta problemas muy especiales, el Consejo puede decidir su toma en consideración, pero no hasta el punto de excluirlo de las Normas de aplicación general.

Un ejemplo de esta situación es la reciente adopción por el IASC de una resolución sobre el tema *Notas aclaratorias en los estados financieros de los bancos*.

⁴⁹GONZALO ANGULO, J.A. y TUA PEREDA, J., *Normas y Recomendaciones...* Op.Cit. p. NIC-P

Un cuarto y último escalón lo componen los países que no tienen una regulación contable, donde las empresas pueden tomar las Normas de la IASC como guía de actuación. Aún así, países, tales como Yugoslavia, Marruecos, Ghana o Colombia, cada vez más tienen en cuenta las normas de la IASC.⁵⁰

Por último, empresas multinacionales europeas como Montedison y Olivetti (Italia); Lafarge Coppe y Saint Gobain (Francia); Americanas, General Electrics y Exxon (Estados Unidos); Asiáticas Sasebo Heavy y Fuji Bank (Japón), procuran cumplir las Normas IASC para que sus estados financieros sean más legibles en el ámbito internacional, proclamando además el cumplimiento explícitamente.

2.2.2.- La Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Ante la definitiva disolución del ICCAP en 1977, recomendó la creación de una Federación Internacional de Contadores (IFAC)⁵¹, cuyo acuerdo de constitución se ratificó por sesenta países con ocasión del XI Congreso Internacional de Contabilidad. La Federación nació con el objetivo de ocuparse especialmente de la normalización de la auditoría, en la triple vertiente técnica, deontológica y de formación profesional. En la organización funcionan Comités de educación, ética, normas técnicas de auditoría, y Congresos Internacionales, organizaciones regionales, planificación y contabilidad de gestión.

El funcionamiento de la Federación se apoya en tres pilares básicos:

- **Asamblea:** Ostenta la condición de órgano supremo, reuniéndose con ocasión de los Congresos Internacionales de Contabilidad. Entre sus

⁵⁰GONZALO ANGULO, J.A. y TUA PEREDA, J., **Normas Internacionales...** Op. Cit. p. 33.

⁵¹Ver el Informe Propuesta del ICCAP de 15 de marzo de 1976, que con el título *Creación de una Federación Internacional de Contadores* se publicó en la Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, núm 1-1976. pp. 5-9.

atribuciones están las de designar los componentes del Consejo, modificar los estatutos y decidir sobre la organización de los Congresos Internacionales, determinación de las aportaciones de los miembros y expulsión de organizaciones, si procede. En la actualidad la IFAC agrupa a 90 organizaciones de 70 países, que en total representan unos 900.000 profesionales de contabilidad.⁵²

- **Consejo y comisiones:** El consejo, órgano ejecutivo de la IFAC, está constituido por quince miembros, representantes de otras tantas organizaciones profesionales de países diferentes, teniendo entre sus funciones establecer el programa de trabajo de la Federación para periodos de cinco años, designar los miembros de las Comisiones, así como otros cargos ejecutivos-Presidente, Presidente ejecutivo, Vicepresidente y Secretario general, coordinar y supervisar el trabajo de las comisiones y desarrollar las actuaciones necesarias para el cumplimiento de los objetivos de la IFAC.⁵³

La tarea de la Federación se ha centrado, hasta el momento, en la elaboración y emisión de normas de auditoría y pronunciamientos sobre cualidades que deben reunir los profesionales contables. Las normas emitidas por la IFAC, como fácilmente se puede comprobar, coinciden en gran parte con los extremos tratados por las recomendaciones de la Unión Europea de Expertos Contables (UEC)⁵⁴. Aunque los problemas y soluciones son coincidentes en la mayor parte de los casos, es necesario recordar, para encontrar una justificación a esta duplicidad, que la UEC, actúa fundamentalmente con autoridad para los países de Europa occidental, mientras que la IFAC agrupa a países y organismos de los cinco continentes.⁵⁵

⁵²MARIN MEDINA, J., **La armonización de la Contabilidad...** Op. Cit. p. 57.

⁵³TUA PEREDA, J., **Principios...** Op.Cit. p. 289.

⁵⁴Al finalizar el año 1986, la UEC se ha fusionado con el Grupo de Expertos Contables de la CEE, constituyendo la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE), de la que también me ocuparé más adelante.

⁵⁵GONZALO ANGULO, J.A y TUA PEREDA, J., **Normas...** Op.Cit. p. 1. Introducción de los traductores. Vol. II b).Repertorio Internacional.

También cabe destacar la presencia de las Normas Internacionales de Contabilidad de la IASC⁵⁶ en la redacción de las Guías de auditoría de la IFAC.⁵⁷

“Ejemplos claros son la referencia de la Guía 17 a la NIC-24, relativa a la información sobre terceros vinculados a la empresa, y la contenida en la Guía 21 a la NIC-10, en relación con los sucesos ocurridos tras el cierre del balance pero antes de la publicación de los estados financieros y del informe de auditoría.

‘Hasta el momento se han publicado las siguientes guías Internacionales de la IFAC, referentes a la práctica de la auditoría. Sus textos originales son recogidos en IFAC Handbook. Ed. IFAC. New York, act June 1991.

Prólogo.

- 1 - Objetivo y alcance de la censura de estados financieros.
- 2.- Las cartas propuesta.
- 3.- Principios básicos que rigen una censura de cuentas.
- 4.- Planificación de la censura.
- 5.- Utilización del trabajo de otro auditor
- 6.- Estudio y evaluación del sistema contable y de su correspondiente control interno, en relación con la censura.
- 7.- Control de calidad del trabajo de censura.
8. La evidencia de la censura.
- 9.- Documentación (papeles de trabajo)
- 10- Utilización del trabajo del auditor interno.
- 11- Fraudes y errores.
- 12- Revisión analítica.
- 13- El informe de auditoría sobre los estados financieros.
- 14- Otra información incluida en documentos conteniendo estados financieros auditados.
- 15- Auditoría en un contexto informatizado.
- 16- Técnicas de auditoría asistida por computador.
- 17- Terrenos vinculados.
- 18.-Utilización del trabajo de un experto.
- 19- El muestreo en auditoría.
- 20- Efectos de la existencia de un contexto informatizado sobre el estudio y evaluación del sistema contable y de su correspondiente control interno.
- 21- Fecha del informe. Sucesos acaecidos tras la fecha de cierre balance. Descubrimiento de hechos con posterioridad a la publicación de los estados financieros.
- 22- Declaraciones de la dirección.
- 23- Gestión continuada.
- 24- Informes especiales de auditoría.
- 25- Consideraciones sobre la importancia relativa y el riesgo de la auditoría.
- 26- Auditoría de las estimaciones contables.
- 27- El análisis de la información financiera prospectiva.
- 28- Contratos de auditoría del primer ejercicio. Saldo de apertura. Balances de apertura.
- 29- Evaluación de riesgo inherente y de control y su impacto en los procedimientos sustantivos.

Hace unos años la Federación ha iniciado nuevos trabajos en el marco de la elaboración de Guías Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados, habiendo sido publicadas las siguientes:

- 1 Principios básicos que rigen los contratos de revisión.
- 2.- Auditoría limitada de los estados financieros.
- 3.- Contratos para ejecutar los procedimientos acordados.
- 4.- Contratos para recoger o acumular información financiera.

Véanse en GONZALO ANGULO, J.A, y TUA PEREDA, J., *Normas...* Op. Cit. p. 1. Vol.II b). Repertorio Internacional. 2ª edición actualizada en Madrid 1990.

La IFAC ha creado un Comité de Practicas Internacionales de Auditoría (IAPC)⁵⁸, al cual se le ha concedido la responsabilidad y autoridad específicas para emitir Guías de Censura de Cuentas y Proyectos de Guía y para establecer la forma y contenido de los informes de censura de cuentas.

Aunque la IFAC no tiene facultades punitivas, ha desarrollado a través de un Comité de Etica un conjunto de pronunciamientos⁵⁹ que desarrollan determinados principios deontológicos de la profesión contable, destacando los de integridad, objetividad, independencia, secreto profesional, sujeción a normas técnicas, competencia profesional y conducta ética con la buena reputación de la profesión.

Por último, puesto que una obligación básica del profesional contable es la consecución y el mantenimiento de la necesaria competencia técnico-profesional (2ª Guía Internacional sobre ética profesional), se han desarrollado las guías

⁵⁸Los miembros del IACP son nombrados por los organismos miembros de los países seleccionados por la IFAC para estar representados en el mismo. El representante designado por el organismo u organismos miembros debe pertenecer como tal a los mismos. La nominación de los miembros del IACP se hará, normalmente, por un período de cinco años. Inicialmente, los miembros del IACP representan a los siguientes países: Australia, Canadá, Estados Unidos de América, Francia, Filipinas, Holanda, India, Japón, México, Reino Unido y Republica de Irlanda, y Republica Federal Alemana.
Véase GONZALO ANGULO, J.A y TUA PEREDA, J., **Normas...** Op. Cit. IFAC-P.

⁵⁹Hasta este momento se han publicado las siguientes Guías internacionales sobre ética profesional, de IFAC. Sus textos originales son recogidos en IFAC Handbook. Ed. IFAC. New York. Act June 1991.

- Guía sobre ética profesional para la Profesión Contable. (julio 1985).
1.- Publicidad, comunicación y ofrecimiento de servicios (septiembre 1981).
2.- Competencia técnico-profesional. (septiembre 1981).
3.- Integridad, objetividad e independencia. (septiembre 1982).
4.- Secreto profesional. (septiembre 1982).
5.- Normas de ética para la restación de servicios en el extranjero (enero 1983).
6.- Condiciones para la aceptación de un encargo cuando otro profesional contable público está llevando a cabo un trabajo para el mismo cliente. (septiembre 1983).
7.- Condiciones para sustituir a otro profesional contable. (septiembre 1985).
8.- Honorarios profesionales, pago y recepción de comisiones (septiembre 1985).
9.- Etica profesional en la práctica fiscal. (marzo 1986).
10- Operaciones y actividades incompatibles o no recomendables. (marzo 1986).
11- Pronunciamiento-Guia sobre dinero y documentos monetarios de los clientes. (septiembre 1986).
Pueden ver en GONZALO ANGULO, J.A. Y TUA PEREDA, J., **Normas...** Op. Cit. p. 2. Vol. II b) Repertorio Internacional.

internacionales del Comité de Formación,⁶⁰ siendo el nivel requerido para comenzar los estudios el equivalente al ingreso en la universidad, debiendo adquirir unos conocimientos contables⁶¹, y requiriéndose un período mínimo de tres años de experiencia práctica, trabajando con otros expertos, antes de gozar de todos los derechos que le otorga su condición de profesional para ejercer funciones con exclusividad.

Otras Comisiones son la de Congresos Internacionales de Contabilidad, la de Planificación, la de Contabilidad Financiera y de Gestión, la de Organizaciones Regionales. Recientemente se creó la comisión del Sector Público.⁶²

⁶⁰Guías internacionales de formación de la IFAC.

- 1.- Formación previa y práctica.
 - 2.- Formación profesional permanente
 - 3.- Las pruebas de competencia profesional.
 - 4.- Núcleo de conocimientos. Materias profesionales.
 - 5.- Experiencia práctica.
 - 6.- Núcleo de conocimiento. Materias de apoyo.
 - 7.- Exigencias de formación y entrenamiento para los técnicos contables.
 - 8.- Formación previa, test de competencia profesional y experiencia práctica de los profesionales de contabilidad.
- Véanse en GONZALO ANGULO, J.A. y TUA PEREDA, J., *Normas...* Op.Cit. p. 2. Vol.II b). Repertorio Internacional.

⁶¹Son los siguientes: Auditoría, Contabilidad Financiera, Contabilidad Interna, Finanzas, Informática, Sistema Fiscal, Ciencias de la conducta, Derecho, Economía, Matemáticas, Estadística.

⁶²Al efecto se puede ver el documento IFAC, *Introducción a la Comisión de Sector Público*. En RTICJCE. Julio 1988. Núm 18-1989. pp. 60-62.

Los trabajos de la Comisión han realizado las siguientes guías internacionales:

- 1.- Información financiera de empresas comerciales gubernamentales.
- 2.- Aplicación de las Guías Internacionales de Auditoría de los estados financieros de las empresas comerciales gubernamentales.