

XVIII Premio proyectos de Investigación Contable
“José María Fernández Pirla”



**MECANISMOS DE SUPERVISIÓN, CONTROL Y DISCIPLINARIOS
DE LA PROFESIÓN DE AUDITORÍA EN LA UNIÓN EUROPEA**

Ana Gisbert Clemente (Directora)
Beatriz García Osma
Laura Gil Pascual
Elena de las Heras Cristóbal
Begoña Navallas Labat
Domi Romero Fúnez
José Luis Ucieda Blanco

**Mecanismos de Supervisión, Control y Disciplinarios
de la Profesión de Auditoría en la Unión Europea**

*Auditing Enforcement Mechanisms and Penalty Actions in the
European Union*

(AdEMPAC)

PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN CONTABLE

JOSÉ M^a. FERNÁNDEZ PIRLA.

(XVIII EDICIÓN) (2010)

Edición y publicación en línea Año 2012
Edita: © Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
Ministerio de Economía y Competitividad
Huertas, 26 – 28014 Madrid
NIPO: 724-12-005-4
ISBN: 978-84-616-0002-1

Ana Gisbert Clemente (Directora)

Beatriz García Osma

Laura Gil Pascual

Elena de las Heras Cristóbal

Begoña Navallas Labat

Domi Romero Fúnez

José Luis Ucieda Blanco

Universidad Autónoma de Madrid

Departamento de Contabilidad

Julio 2011

Revisión Febrero 2012

Mecanismos de Supervisión, Control y Disciplinarios de la Profesión de Auditoría en la Unión Europea

Resumen:

Este proyecto de investigación tiene como principal objetivo identificar, analizar y comparar el funcionamiento de los organismos que componen el sistema de supervisión pública de la profesión de auditoría en la Unión Europea, así como de los mecanismos desarrollados para ejercer sus funciones. Para cada uno de los organismos identificados en cada país, se ha desarrollado un análisis en profundidad de su sistema de supervisión actual, tomando como referencia seis dimensiones o categorías: (I) características básicas del organismo u organismos que componen el sistema de supervisión pública de la profesión de auditoría; (II) estructura organizativa; (III) mecanismos de financiación; (IV) grado de transparencia informativa; (V) actividades de supervisión, distinguiendo entre los controles de calidad, controles técnicos así como los mecanismos disciplinarios y finalmente, (VI) grado de cooperación entre los organismos a nivel nacional e internacional. Estas dimensiones cubren todos los aspectos recogidos en la [2006/43/EC](#) relativos a cómo deben configurarse los sistemas de supervisión.

El análisis en profundidad de la configuración de los sistemas existentes en los Estados miembros, permite valorar los distintos niveles de control de la profesión de auditoría existentes en la actualidad en la Unión Europea, identificar el grado de armonización actual de los distintos sistemas analizados, su grado de consolidación en cada país, y en definitiva, permite contribuir a un mejor entendimiento de la forma en la que los distintos países miembros han incorporado a sus legislaciones y sistemas nacionales de supervisión el contenido dispuesto en la Directiva. Conocer los diferentes sistemas públicos de supervisión de la profesión de auditoría y poder identificar las diferencias que aún existen entre ellos, es de gran interés para los organismos reguladores y supervisores, los auditores, así como los propios usuarios de la información financiera. En este sentido, este trabajo de investigación presenta un marco bastante detallado sobre el contexto europeo actual en materia de supervisión de la profesión de auditoría.

ÍNDICE

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| . INTRODUCCIÓN | 8 |
| .1. <i>La importancia del estudio de los sistemas de control, supervisión y disciplinarios de la profesión de auditoría</i> | 8 |
| .2. <i>Resultados previos obtenidos del estudio de los sistemas de control, supervisión y sanción de la profesión de auditoría</i> | 11 |
| . OBJETIVOS DEL PROYECTO | 16 |
| . METODOLOGÍA | 17 |
| . RESULTADOS DEL PROYECTO..... | 18 |
| .1. <i>Desarrollo del marco conceptual de los sistemas de supervisión pública de la profesión de auditoría</i> | 18 |
| .2. <i>Dimensiones y variables a analizar para cada uno de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría</i> | 24 |
| .3. <i>Organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría identificados y analizados en el ámbito de la Unión Europea</i> | 24 |
| .4. <i>Análisis descriptivo de los organismos de supervisión pública analizados</i> | 30 |
| .4.1. ALEMANIA y el Abschlussprüferaufsichts Kommission (APAK)..... | 30 |
| .4.2. AUSTRIA, el Qualitätskontrollbehörde für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (QKB) y el Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen (AEQ)..... | 36 |
| .4.3. HOLANDA y la Autoriteit Financiële Markten (AFM)..... | 42 |
| .4.4. FRANCIA y el Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C)..... | 49 |
| .4.5. LUXEMBURGO y la Commission de Surveillance du Secteur Financier (CCSF)..... | 56 |
| .4.6. BÉLGICA, el Conseil Supérieur des Professions Economiques y la Chambre de renvoi et de mise en état | 63 |
| .4.7. ESPAÑA y el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) | 72 |
| .4.8. PORTUGAL y el Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) | 72 |
| .4.9. GRECIA y el Accounting & Auditing Oversight Board (ELTE) | 87 |
| .4.10. ITALIA y Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB)..... | 90 |
| .4.11. DINAMARCA y el Danish Commerce and Companies Agency | 95 |
| .4.12. SUECIA y el Swedish Supervisory Board of Public Accountants..... | 100 |
| .4.13. FINLANDIA y el Auditing Board of the Central Chamber of Commerce (AB3C)..... | 103 |
| .4.14. REINO UNIDO y el Professional Oversight Board (POB)..... | 109 |
| .4.15. IRLANDA y el Irish Auditing and Accounting Supervisory Board (IAASB) | 115 |

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| .4.16. ESTADOS UNIDOS y el Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) | 122 |
| .5. <i>Análisis comparativo de los organismos de supervisión pública analizados</i> | 127 |
| . PRINCIPALES CONCLUSIONES | 159 |
| BIBLIOGRÁFICAS | 161 |

1. INTRODUCCIÓN

1.1. La importancia del estudio de los sistemas de control, supervisión y disciplinarios de la profesión de auditoría.

En el marco de la Teoría de la Agencia (Jensen y Meckling, 1976), la información financiera juega entre otros, dos papeles fundamentales: en primer lugar, sirve como mecanismo de información a inversores y otros usuarios de la información financiera, facilitando así su toma de decisiones y evitando la adopción de decisiones adversas (*adverse selection*). Por otra parte, la información financiera facilita el desarrollo de controles, materializados en contratos (de remuneración o de deuda - *covenants*), que permiten acercar los intereses de los usuarios de la información y en especial, los de directivos, accionistas y acreedores.

La información económico-financiera es por lo tanto, un instrumento básico para reducir los costes asociados a la relación de agencia presente en las organizaciones empresariales, evitando el posible desarrollo de decisiones oportunistas y/o abusivas por parte de la gerencia, en contra de los intereses de los inversores y acreedores de la compañía (*moral hazard*). La calidad de esta información es determinante para reducir las asimetrías informativas en las distintas relaciones de agencia que se encuentran en la organización empresarial y evitar así los problemas derivados de su existencia: la toma equivocada de decisiones, el comportamiento abusivo, oportunista y/o fraudulento por parte de los agentes y en definitiva, la inestabilidad del sistema financiero por la pérdida de confianza de los distintos *stakeholders* que en él están involucrados.

En un marco de continua globalización e internacionalización de la economía en general y de los mercados financieros en particular, es esencial fortalecer los mecanismos internacionales que garantizan la calidad de la información económico-financiera de las empresas y promueven la confianza de los agentes económicos. La calidad del sistema de auditoría es uno de los mecanismos claves en el control de la calidad de la información económico-financiera. Los servicios de auditoría persiguen garantizar y mejorar la calidad de la información financiera, evitando la aparición de escándalos financieros. Además, los trabajos de auditoría fortalecen y promueven el éxito del actual proceso de armonización contable mundial. La publicación de información financiera armonizada y de calidad no sólo depende de la adopción por parte de los países de marcos contables homogéneos y de calidad, sino que además, es requisito imprescindible fortalecer los mecanismos de control existentes, como los proporcionados por el sistema de auditoría, que garantizan la correcta aplicación de la normativa contable. Por este motivo, es necesario el establecimiento de los mecanismos que permitan fortalecer la calidad de los trabajos desarrollados por los auditores y firmas de auditoría, como refuerzo del sistema de control de calidad de la información económico-financiera (Ball et al. 2003; Hope, 2003; Leuz et al. 2003; Daske et al. 2008; Stokes et al. 2010).

Tal y como la propia Unión Europea señala en la [2006/43/CE](#) de 17 de mayo de 2006, "*una buena calidad de la auditoría contribuye al correcto funcionamiento de los mercados, potenciando la integridad y eficiencia de los estados financieros*". De ahí la necesidad de garantizar la calidad de los servicios de auditoría a través de una regulación apropiada de la profesión, que permita incorporar mecanismos de regulación, supervisión, control y disciplinarios que garanticen la mejora continua de la profesión y la calidad del trabajo desarrollado.

La Unión Europea, concededora del importante papel del auditor como factor esencial para la estabilidad del sistema financiero, emite en el año 2006 una Directiva (2006/43/CE de 17 de mayo de 2006) en la que advierte a sus estados miembros de la necesidad de desarrollar sistemas de supervisión a auditores y firmas de auditoría públicos, transparentes e independientes de la propia profesión. Comienza así un proceso de reestructuración de los sistemas de supervisión públicos, compuestos por uno o varios organismos públicos, con competencias en la regulación, la supervisión y el régimen disciplinario y sancionador de la profesión de auditoría (FEE 2002, 2003, [2006/43/CE](#)).

Las recomendaciones recogidas en la Directiva de la UE, suponen el abandono de los sistemas nacionales de auto-regulación de la profesión de auditoría tradicionalmente presentes en países de ámbito anglosajón. Países como el Reino Unido o Irlanda, comenzaron en el año 2005 un proceso de reestructuración hacia un sistema de supervisión institucional, si bien del análisis realizado en este trabajo se desprende que muchas economías europeas comenzaron el proceso de cambio con anterioridad. Así países como Francia, Grecia o Dinamarca realizaron cambios significativos en el año 2003, a raíz de las propias recomendaciones que emanaban de organismos de ámbito europeo como la FEE o la propia Comisión Europea a través de su Comunicación "*Reinforcing statutory audit in the EU*" (2003/CE 236/02)¹, donde se recogen los principales pilares relativos a la necesidad de implantar sistemas de supervisión públicos e independientes.

La iniciativa de la UE de cambiar el enfoque hacia la supervisión pública de la profesión de auditoría también se impulsó en otros países. Estados Unidos tomó la iniciativa en el año 2002 con la creación del *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), y le siguieron otros países como Canadá, Australia o Japón². El objetivo último de estos cambios es fortalecer los mecanismos de protección a los inversores y recobrar la confianza del sistema financiero internacional, perdida después de los numerosos escándalos financieros que tuvieron lugar durante el período 2000-2002.

Tal y como puso de manifiesto el antiguo Comisario Europeo de Mercado Interior, Charlie McCreevy, en su discurso ante la FEE en octubre de 2006 (SPEECH/06/592), el objetivo de la UE con la publicación de su [2006/43/CE](#) en materia de auditoría, es alcanzar una armonización

¹ Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2003:236:0002:0013:EN:PDF>, con acceso el 1 de julio de 2011.

² Canadá creó en el año 2003 el "*Canadian Public Accountability Board*". En Australia, el "*Australian Securities and Investments Commission*" amplió en el año 2004 su ámbito de supervisión, control y sanción a los auditores. Japón creó en el año 2004 el "*Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board*"

similar a la conseguida en el ámbito de la normativa contable, de los mecanismos de supervisión de la profesión de auditoría, prioritariamente en el ámbito de la UE, pero también con otras economías relevantes con sistemas de supervisión equivalentes. Algunas publicaciones académicas relativamente recientes (Majoor y Vanstraelen, 2006; Francis y Wang 2008; Van Tenderloo y Vanstraelen, 2008) han puesto de manifiesto la existencia de diferentes niveles de calidad del servicio de auditoría entre los países de la UE. Estas diferencias, derivadas fundamentalmente de la existencia de diferencias en los sistemas de *enforcement* (refuerzo y control) de la calidad de la información financiera en cada país, serán reducidos en los próximos años a raíz de la implantación del contenido de la [2006/43/CE](#) entre los Estados miembros y del refuerzo de la cooperación europea en materia de supervisión pública de la profesión de auditoría. Los mencionados trabajos académicos ponen de manifiesto que los países que cuentan con un sistema de supervisión, control y sanción a compañías, auditores y firmas de auditoría, que pueden calificarse como sólidos, efectivos y completos, caracterizados por la alta probabilidad de que un inadecuado trabajo de auditoría sea identificado y sancionado, proporciona a los auditores de los países analizados continuos incentivos para que realicen un trabajo de auditoría de calidad. La línea de actuación en materia de auditoría seguida en la Unión Europea, recogida en la Directiva y en proceso de consolidación en las principales economías europeas, garantiza la armonización de los sistemas de auditoría implantados en los distintos países. Dicha línea de actuación impulsa al mismo tiempo la mejora de los sistemas europeos de supervisión, control y sanción a auditores asegurando en definitiva, una mejora de la calidad de la auditoría en Europa.

Debido a la relativamente reciente publicación de la citada [2006/43/CE](#), así como la heterogeneidad existente hasta su publicación en los sistemas de supervisión de la profesión de auditoría en los distintos Estados miembros, la literatura académica centrada en el estudio de los sistemas de supervisión, control y sanción a auditores y firmas de auditoría puede calificarse como escasa (Blij y otros, 1998; FEE, 2001; De las Heras, 2009). La mayor parte de los trabajos previos sobre los sistemas de refuerzo y control (*enforcement*) existentes en Europa y en el mundo, están mayoritariamente centrados en el análisis descriptivo y comparativo de los sistemas de supervisión a las compañías (Brown y Tarca, 2005; Delvaille, et al. 2005; Brown y Tarca, 2008; Cañibano y Alberto, 2008) pero no a sus auditores. El contexto actual de cambio hacia la armonización de los sistemas de *enforcement* existentes en Europa, la importancia de los mecanismos de control, supervisión y sanción a los auditores y firmas de auditoría para garantizar la calidad de la información financiera, así como la falta de estudios comparativos internacionales, ponen de relieve la necesidad de profundizar en esta materia en el ámbito de la Unión Europea.

Este proyecto de investigación tiene como principal objetivo identificar, analizar y comparar el funcionamiento de los organismos que componen el sistema de supervisión pública de la profesión de auditoría en la Unión Europea, así como los mecanismos desarrollados para ejercer sus funciones de supervisión, control y disciplinarias de acuerdo al contenido dispuesto en la [Europea 2006/43/CE](#). El análisis en profundidad de la configuración de los sistemas existentes en los Estados miembros, permite valorar los distintos niveles de control de la profesión de auditoría existentes en la actualidad en la Unión Europea, identificar su grado de armonización y cohesión, y en definitiva contribuir a un mejor entendimiento de la forma en la que los distintos países miembros han incorporado a sus legislaciones y sistemas nacionales de supervisión el contenido dispuesto en la Directiva.

1.2. Resultados previos obtenidos del estudio de los sistemas de control, supervisión y sanción de la profesión de auditoría

La adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC's/NIIF's) en el ámbito de la UE, tiene como objetivo principal contribuir al desarrollo de un mercado interior único de servicios financieros, utilizando como pilar básico la normativa contable utilizada por las sociedades cotizadas europeas en la elaboración de la información financiera consolidada. La adopción de las NIC's/NIIF's en la UE, contribuye a reforzar la calidad y la comparabilidad de la información financiera de las sociedades cotizadas europeas y además, una vez aceptadas en otras economías mundiales, se conseguirá una comparabilidad global de la información financiera (Reglamento 1606/2002 de 19 de julio de 2002). Sin embargo, la adopción de las NIC's/NIIF's no es condición suficiente para garantizar la calidad y comparabilidad de la información financiera y prevenir la aparición de escándalos financieros. Existen determinados factores institucionales que influyen en la calidad y homogeneidad de dicha información y que en el ámbito de la UE no están todavía armonizados (Ball et al., 2003; Daske et al. 2008; Leuz et al. 2003). Entre estos factores institucionales que divergen entre los distintos países que componen la UE se encuentran: (i) el grado de concentración de la propiedad en las sociedades cotizadas y no cotizadas, (ii) la estructura legal que determina los niveles de protección del pequeño inversor, o (iii) la forma en que se articulan los sistemas de supervisión, control y mecanismos sancionadores a compañías y auditores. En este contexto, se hace imprescindible analizar el grado de armonización o divergencia de dichos factores institucionales.

Centrándonos en la armonización de los sistemas de supervisión, control y mecanismos sancionadores a compañías, auditores, y firmas de auditoría, ya ha quedado señalado que la mayor parte de los estudios empíricos están mayoritariamente centrados en el análisis descriptivo y comparativo de los sistemas de supervisión y control a compañías, mientras que existen muy pocos estudios centrados en el estudio de los sistemas aplicables a auditores y firmas de auditoría. La Tabla 1 muestra por países los estudios empíricos más relevantes en el área de análisis de los sistemas de control, supervisión y mecanismos sancionadores tanto a compañías como a auditores y firmas de auditoría.

Tabla 1: Clasificación por países de los estudios empíricos más relevantes en el área de análisis de los sistemas de control, supervisión y sanción a compañías, auditores y firmas de auditoría.

| País | Principales publicaciones en el área de análisis de los sistemas de control, supervisión y sanción a compañías y auditores |
|----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Alemania | Blij, Hassink, Mertens y Quick (1998) Quick y Warming-Rasmussen (2002) Delvaille y Ebbers (2005) |
| Australia | Brown, Taylor y Walter (1999) Brown y Tarca (2008) |
| China | Firth, Mo y Wong (2005) |
| Dinamarca | Blij, Hassink, Mertens y Quick (1998) |
| España | García Benau, Barbadillo, Humphrey y Husaini (1999) Cañibano y Alberto (2008) De las Heras (2009) |
| Estados Unidos | DeFond y Smith (1991) Feroz, Park y Pastena (1991) Campbell y Parker (1992) Dechow, Sloan y Sweeney (1996) Rollins y Bremser (1997) Bonner, Palmrose y Young (1998) Bannister y Wiest (2001) Desai, Hogan y wilkins (2006) Gilbertson y Herron (2009) |
| Francia | Dao (2005) Delvaille y Ebbers (2005) |
| Holanda | Quick y Warming-Rasmussen (2002) |
| Italia | Delvaille y Ebbers (2005) |
| Malasia | Muhamad, Karbhari y Hamid (2007) |
| Portugal | Cañibano y Alberto (2008) |
| Reino Unido | Brandt, Fearnley, Hines y Beattie (1997) Peasnell, Pope y Young 2001 Hines, McBride y Page (1999) Fearnley, McBride y Brant (2000) Hines, McBride, Fearnley y Brandt (2001) Fearnley, Hines, McBride y Brant (2002) Brown y Tarca (2008) De las Heras (2009) |

Fuente: elaboración propia

En esta línea conjunta de análisis de los sistemas de supervisión, control y sanción a compañías y auditores caben señalar los siguientes trabajos:

En el ámbito anglosajón, Brown y Tarca (2008) comparan los sistemas de control, supervisión y mecanismos sancionadores a compañías del Reino Unido y Australia, usando cuatro medidas de efectividad: (1) número de casos de fraude contable detectados, (2) impacto de las sanciones impuestas por organismos supervisores, (3) medios empleados y (4) número de casos

publicados en prensa. Los mismos autores en el año 2005, Delvaille y Ebbbers (2005) y la FEE (2001)³, comparan los sistemas y las reformas llevadas a cabo para asegurar la correcta adopción de las NIC's/NIIF's en los países de la UE. Estos autores analizan el seguimiento de las recomendaciones de los organismos europeos sobre la implantación de sistemas de supervisión, control y sanción a compañías. En esta misma línea, Cañibano y Alberto (2008) realizan un estudio Delphi con objeto de identificar cuáles son los aspectos fundamentales de los sistemas de supervisión, control y sancionadores a compañías y auditores en Europa. Como principal resultado, se resalta que los expertos que participaron en el estudio coinciden en que la armonización de dichos sistemas en Europa se hace imprescindible para lograr la armonización contable. Este estudio también presenta las diferencias existentes entre los sistemas de supervisión, control y sanción a compañías y auditores de dos países de la UE (España, Portugal). Más recientemente, De las Heras (2009) realiza un estudio comparativo de los sistemas de supervisión, control y sanción a compañías y auditores de España y el Reino Unido, dos países de la UE con grandes diferencias institucionales, tomando como referencia las recomendaciones emanadas desde la UE y otros organismos europeos (FEE, 2002; CESR, 2003; FEE, 2003; Directiva 2006/43/CE).

Dentro de la literatura centrada en el estudio de los sistemas de supervisión, control y mecanismos sancionadores, existe una línea de investigación centrada en analizar exclusivamente los procedimientos sancionadores a los auditores y firmas de auditoría. No obstante, como ya se ha señalado con anterioridad, se trata de una línea de investigación donde las contribuciones son relativamente escasas debido entre otros motivos a la dificultad existente en muchos casos para profundizar en los regímenes disciplinarios y las sanciones impuestas a los auditores y firmas de auditoría. De ahí que la mayor parte de la literatura existente proceda de Estados Unidos.

Feroz et al. (1991) y Bonner et al. (1998) analizan en Estados Unidos los tipos de acciones que han derivado en sanciones impuestas a auditores. Estos autores concluyen que las sanciones impuestas a auditores son debidas a una inadecuada independencia, baja calidad de la información financiera publicada, un fallo en la aplicación de los procedimientos de auditoría o la falta de obtención de evidencia suficiente. Estos autores también observan que las grandes firmas de auditoría son menos propensas a ser sancionadas, pero en caso de serlo, las sanciones son más severas que las impuestas a las pequeñas firmas de auditoría. Rollins y Bremser (1997) obtienen resultados similares y detectan además que las firmas de auditoría que forman parte de la AICPA's Division for CPA⁴, son menos propensas a ser sancionadas debido posiblemente a su relación con la SEC. Siguiendo en el contexto de análisis de la tipología de sanciones en Estados Unidos, Campbell y Parker (1992) identifican que la mayor parte de las sanciones impuestas por la SEC a auditores estuvieron relacionadas con una conducta imprudente en la revisión de cuentas y no por el conocimiento de la existencia de un fraude contable por parte de la compañía. Sólo en pocos casos, la SEC sugiere que el auditor conocía

³ Brown y Tarca (2005) realizan el estudio empírico en el Reino Unido, Francia, Holanda y Alemania, Delvaille y Ebbbers (2005) se centran en Francia, Alemania e Italia y la FEE (2001) realiza un estudio preliminar sobre los sistemas de supervisión existentes en Alemania, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Holanda, Portugal, España, Suecia, Suiza, Noruega, el Reino Unido, República Checa, Hungría, Eslovenia.

⁴ Foman parte de esta división los auditores profesionales reconocidos por la AICPA (*The American Institut of Certificated Public Accountants*).

la existencia del fraude. Este estudio permite asumir que la SEC entiende que, aplicando las normas de auditoría, el auditor debe ser capaz de detectar los estados financieros fraudulentos y que por lo tanto, debe asumir su responsabilidad al no haber detectado e informado de los errores materiales e irregularidades contables existentes.

Otros trabajos desarrollados en EE.UU como el de Dechow et al. (1996) ponen de manifiesto la importancia de garantizar la calidad de la auditoría contable como mecanismo esencial de control de la calidad de la información financiera. Estos autores, detectan para una muestra norteamericana, que los informes financieros de empresas en los que el auditor había sido sancionado, presentan mayores niveles de ajustes por devengo, variable utilizada como proxy para determinar el grado de gestión oportunista del resultado y en definitiva, para valorar el grado de calidad de la información financiera. En la misma línea, Bannister y Wiest (2001) identifica que los informes financieros de empresas en las que el auditor está siendo investigado por la SEC, presentan mayores niveles de ajustes por devengo que disminuyen el resultado contable.

El trabajo reciente de Gilbertson y Herron (2009), centrado en las características de las investigaciones y sanciones a auditores del organismo de supervisión norteamericano creado en el año 2002, el *Public Company Accounting Oversight Board* – PCAOB, identifican que las firmas de auditoría en procesos de investigación o sancionadas son generalmente firmas pequeñas aunque con un número elevado de clientes y para las que se observan constantes deficiencias en sus procedimientos.

Algunos de los estudios realizados en el contexto estadounidense dan un paso más en la investigación, analizando las consecuencias derivadas de dichas infracciones. Entre las principales consecuencias identificadas se encuentran: (a) una posible pérdida del valor en bolsa de la compañía objeto de un trabajo de auditoría inadecuado (Feroz et al., 1991; DeFond y Smith, 1991); (b) una posible pérdida de clientes por parte del auditor (Campbell y Parker, 1992) y (c) un aumento del riesgo de litigio en el futuro (Bonner et al., 1998).

Junto a los trabajos desarrollados en Estados Unidos, también existe evidencia empírica para algunos países europeos y asiáticos.

En el Reino Unido, Fearney, et al. (2000) observan una pequeña correlación entre las sanciones impuestas a auditores por el sistema de auto-regulación británico y los casos de reformulación publicados por el FRRP⁵ (*Financial Reporting Review Panel*), lo que indica una relación significativa entre la presencia de irregularidades contables e irregularidades en el desarrollo de un correcto trabajo de auditoría. En España, García Benau et al. (1999) presentan un análisis descriptivo de de las principales sanciones a auditores impuestas por el ICAC, así como los escándalos financieros asociados a dichas sanciones. Su estudio ofrece una reflexión sobre las responsabilidades que debería tener la profesión de auditoría en nuestro país.

Junto a los estudios que se centran en un solo país, otros comparan el régimen sancionador de varios países de la UE. Blij et al. (1998) comparan el sistema disciplinario de Alemania y Holanda y Quick y Warming-Rasmussen (2002) el de Alemania y Dinamarca. Ambos estudios

⁵ Panel de revisión británico de los estados financieros.

comparativos, con una metodología fundamentalmente descriptiva, analizan las similitudes y diferencias institucionales reflejadas en los procedimientos sancionadores, centrándose en el tipo de sanciones, su transparencia, frecuencia o tipo de organismo sancionador.

Fuera de Europa, en el continente asiático Firth, et al. (2005) y Muhamad et al. (2007) se centran en China y Malasia respectivamente. En el caso de China, Firth, et al. (2005) se centran en el análisis de las sanciones y observan que la mayor parte de los casos están relacionados con irregularidades contables y más concretamente, la sobrevaloración de los activos y/o de los ingresos, la infravaloración de las deudas y/o los gastos o el registro de transacciones ficticias. En el caso del estudio realizado en Malasia, Muhamad et al. (2007) analizan a través de encuestas si las sanciones afectan a los niveles de independencia del auditor. En este sentido la mayoría de los auditores y gerentes encuestados coinciden en que las adecuadas actividades de supervisión (controles técnicos y de calidad) salvaguardan la independencia del auditor.

Considerando la literatura existente hasta el momento, el presente proyecto de investigación supone un importante avance dentro de los estudios que analizan los sistemas de supervisión y control y mecanismos disciplinarios a auditores y firmas de auditoría y que por el momento, pueden aún considerarse escasos. Como ya ha quedado señalado, este proyecto de investigación persigue realizar un análisis detallado y comparativo, de los organismos que componen los sistemas de supervisión pública de la profesión de auditoría en los 15 principales países de la UE, favoreciendo así la valoración del grado de armonización existente en la actualidad entre los sistemas implantados en cada país a raíz de la publicación de la [2006/43/CE](#). El análisis comparativo de los diferentes sistemas de la UE, se realizará en línea con lo expuesto en estudios previos (FEE, 2001; Brown y Tarca, 2005; Brown y Tarca 2008; De las Heras, 2009), a través de un marco conceptual que permita identificar si los elementos que componen los sistemas europeos de supervisión, control y sanción a auditores coinciden con lo propuesto por la [2006/43/CE](#).

2. OBJETIVOS DEL PROYECTO

Este proyecto de investigación tiene como principal objetivo identificar, analizar y comparar el funcionamiento de los organismos que componen el sistema de supervisión pública de la profesión de auditoría en la Unión Europea, así como los mecanismos desarrollados para que estos organismos que componen cada sistema de supervisión, ejerzan sus funciones de regulación, supervisión y control, así como la ejecución de los mecanismos disciplinarios recogidos en las legislaciones nacionales de acuerdo al contenido dispuesto en la Directiva Europea. El análisis en profundidad de la configuración de los sistemas existentes en los Estados miembros, permite valorar los distintos niveles de control de la profesión de auditoría existentes en la actualidad en la Unión Europea, identificar su grado de armonización y cohesión, y en definitiva contribuir a un mejor entendimiento de la forma en la que los distintos países miembros han incorporado a sus legislaciones y sistemas nacionales de supervisión el contenido dispuesto en la Directiva.

Este objetivo general se ha articulado en tres objetivos específicos:

1. Identificación de todos los organismos que en cada país componen el sistema de supervisión pública de la profesión de auditoría en el ámbito de la UE, así como en Estados Unidos. Dentro del ámbito de la UE se han analizado los sistemas de supervisión pública de las 15 principales economías que quedan recogidas en la Tabla 3.
2. Análisis comparativo de las principales características de los organismos identificados, tomando como referencia los requisitos dispuestos en la [2006/43/CE](#) relativos a sus competencias, independencia, transparencia y necesidad de cooperación. Tal y como se recoge en la Tabla 2, se han analizado un total de 40 variables diferentes agrupadas en seis categorías diferentes, relacionadas con los requisitos dispuestos en la 2006/43/CE para los sistemas de supervisión de la profesión de auditoría.
3. Análisis de los regímenes disciplinarios de cada país: organismos con competencias de inspección y disciplinarias, tipología de sanciones, grado de transparencia y publicidad de los hechos sancionados.

3. METODOLOGÍA

La metodología aplicada en el desarrollo del trabajo ha sido principalmente descriptiva, realizando en primer lugar un análisis en profundidad de cada organismo que ha permitido elaborar una base de datos que ha facilitado el desarrollo del análisis comparativo. Si bien inicialmente se definieron un total de 8 fases para la elaboración del proyecto, el proyecto ha sido finalmente ejecutado en un total de 5:

- (a) Definición de las dimensiones y variables a analizar para cada uno de los países y organismos de supervisión pública analizados.
- (b) Identificación de los organismos de supervisión pública de cada uno de los países analizados.
- (c) Análisis descriptivo de los organismos de supervisión pública identificados, y cuantificación de variables a analizar.
- (d) Desarrollo del marco conceptual de los sistemas de supervisión pública de la profesión de auditoría.
- (e) Análisis comparativo de los organismos de supervisión pública objeto de estudio.

Tal y como se puso de manifiesto en el informe remitido a la comisión de seguimiento con fecha 31 de mayo de 2011, la búsqueda de información relativa a cada uno de los organismos ha resultado compleja, debido a la diversidad de idiomas (no siempre la información estaba en inglés) y a la necesidad de hacer múltiples búsquedas en distintos organismos y legislaciones nacionales, que nos permitiesen configurar de forma clara el sistema de supervisión pública de la profesión de auditoría en cada país analizado.

Asimismo, como también se puso de manifiesto en el informe de seguimiento de 31 de mayo de 2011, ante la falta de acceso a la información, el objetivo 3 del proyecto de investigación relativo al análisis del régimen sancionador y las sanciones aplicadas, el equipo de investigación ha optado por centrarse en el análisis del régimen sancionador de cada país (tipología de sanciones, organismos competentes, sanciones monetarias, volumen de sanciones), obviando la creación de una base de datos exclusiva de sanciones individualizadas. En la mayor parte de los países analizados no existe posibilidad de acceder a las sanciones o el acceso es limitado, pudiendo tan sólo acceder a cifras globales sobre el número y tipología de sanciones a través de los informes anuales de los organismos sancionadores.

4. RESULTADOS DEL PROYECTO

4.1. Desarrollo del marco conceptual de los sistemas de supervisión pública de la profesión de auditoría

La armonización y mejora de los sistemas de auditoría (acceso a la profesión, normas de ética profesional, supervisión y control de calidad y mecanismos disciplinarios), son esenciales para garantizar la efectividad y mejora continua de un mecanismo de control determinante para garantizar la calidad de la información financiera. Los sistemas de control de la calidad de la información financiera y en concreto, la auditoría contable, son especialmente relevantes en el caso de las entidades de interés público⁶, entre ellas, las sociedades cotizadas en los mercados de capitales. Garantizar la transparencia, calidad y fiabilidad de la información suministrada al mercado es indispensable para mantener la confianza de los inversores en los mercados de capitales. En el contexto europeo, reforzar y armonizar los mecanismos de control de la información financiera entre los Estados miembros, es requisito indispensable para el desarrollo de un mercado de capitales europeo unificado.

Las Directivas [/253/CE](#) y [/43/CE](#) recogen los aspectos en materia de auditoría cuya armonización en el ámbito de Europa se hace imprescindible. En la actualidad, todos los aspectos incluidos en la [84/253/CE](#) (VIII Directiva) ya han sido incorporados a las legislaciones nacionales de los Estados miembros. Sin embargo, el contenido de la [VIII Directiva 2006/43/CE](#) está en su fase final de adopción.

Este proyecto de investigación se ha centrado en el contenido de la [2006/43/CE](#) y más concretamente, en la implantación por parte de los Estados miembros, de sistemas de supervisión pública de la profesión de auditoría.

Con el objetivo de facilitar la comparación entre los distintos organismos (OSPPA's)⁷ que forman los sistemas de supervisión pública de la profesión de auditoría, se ha desarrollado un marco conceptual de referencia. Dicho marco está basado en el contenido de la [2006/43/CE](#) que sintetiza los requisitos más importantes relativos a la supervisión de la auditoría legal y sirve como referencia comparativa de los sistemas finalmente adoptados en cada país. El objetivo de la UE es que todos los países europeos cuenten con un sistema de supervisión de naturaleza

⁶ De acuerdo al artículo 2 de la Directiva 43/2006/CE, las entidades de interés público son aquellas cuyos valores sean negociables en un mercado regulado de cualquier Estado miembro, las entidades de crédito y empresas de seguros, así como otras entidades que los Estados miembros podrán designar por ser de importancia pública significativa, por la naturaleza de su actividad empresarial, su tamaño o número de empleados.

⁷ A los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría se les denomina OSPPA's a lo largo del texto.

pública, transparente e independiente de la profesión, que refuerce los sistemas de control proactivos periódicos (controles de calidad) y que promueva la cooperación entre los distintos organismos de los Estados miembros. Si bien puede decirse que todos los países europeos analizados siguen esta línea de actuación, existen ligeras diferencias en la configuración final de los mecanismos de supervisión pública implantados.

Tal y como recoge el artículo 35 de la [2006/43/CE](#) "*Los Estados miembros designarán a una o varias autoridades competencias para las funciones contempladas en la presente Directiva*" Es decir, cada sistema nacional de supervisión pública de la profesión de auditoría en Europa debe estar compuesto por uno o varios organismos responsables de (Artículo 32 Directiva 2006/43/CE): (a) autorizar el registro de los auditores y firmas de auditoría, (b) adoptar las normas de ética profesional y de control de calidad interno y (c) responsabilizarse de los planes de formación continua, el control de calidad y los sistemas de investigación y disciplinarios. Como se analizará más adelante, en la mayoría de los casos los países han optado por crear un solo organismo responsable de todas las funciones, si bien en otros casos las funciones quedan repartidas entre varios organismos de naturaleza pública, como ocurre en el caso Belga, donde el sistema de supervisión pública está compuesto por un total de 6 organismos diferentes.

Para poder analizar en profundidad la configuración actual de los sistemas de supervisión pública de la profesión de auditoría, y basándose en el contenido de la [2006/43/CE](#), el análisis se centra en estudiar una serie de características de cada sistema que han quedado categorizadas en un total de seis dimensiones: (I) características básicas del organismo u organismos que componen el sistema efectivo de supervisión pública de la profesión de auditoría en cada Estado miembro; (II) estructura organizativa; (III) mecanismos de financiación; (IV) grado de transparencia informativa; (V) actividades de supervisión distinguiendo entre los controles de calidad, controles técnicos (inspección) así como los mecanismos disciplinarios y finalmente, (VI) grado de cooperación entre los organismos a nivel nacional e internacional. Estas categorías son las que componen el marco conceptual de referencia que a continuación pasamos a describir. Asimismo, las variables analizadas en cada una de las categorías son detalladas más adelante en el epígrafe 4.2 (Tabla 2).

Dimensión I: Características básicas del organismo

Esta primera categoría o dimensión se centra en la presentación inicial de los organismos que componen el sistema de supervisión pública de la profesión de auditoría en cada Estado miembro analizado. El artículo 2 (10) de la [2006/43/CE](#) se refiere a estos organismos como las "autoridades competentes" designadas por ley, encargadas de las actividades de regulación y supervisión de los auditores y firmas de auditoría.

En esta categoría se ha identificado para cada organismo (OSPPA) analizado la legislación que establece sus funciones como organismo de supervisión pública de la profesión de auditoría, el año de creación y de inicio de sus funciones, su naturaleza como organismo público de supervisión, organismo sancionador/disciplinario o ambos, así como sus principales objetivos y el grado de aceptación por parte de la profesión de auditoría. Como se analizará más adelante, el grado de aceptación por parte de los profesionales del sector de auditoría es elevado en todos los casos. Todos los organismos analizados colaboran de forma estrecha con los Institutos profesionales que representan a la profesión de auditoría y en la mayoría de los casos analizados, la colaboración entre ambos es muy estrecha en lo que se refiere al desarrollo de los controles de calidad.

Respecto a la naturaleza del organismo, se ha distinguido fundamentalmente entre las siguientes tres funciones: (a) organismo regulador, (b) organismo de supervisión y (c) organismo sancionador⁸. La Directiva obliga a que independientemente de estas tres funciones, la responsabilidad última del sistema de supervisión de la profesión de auditoría recaiga sobre un organismo público, sostenido a través de una financiación libre de cualquier influencia indebida por parte de auditores o firmas de auditoría.

Las tres funciones indicadas en el párrafo anterior pueden estar concentradas en un sólo organismo o bien estar repartidas entre uno o varios organismos que podrán ser de naturaleza pública o en algunos casos privada. Este es el caso de los controles de calidad que en muchos casos quedan delegados en los institutos profesionales, si bien la supervisión final siempre se ejecuta por parte de un organismo de naturaleza pública.

En este epígrafe también se ha identificado si el organismo analizado tiene otras competencias de supervisión. Este es el caso de los organismos supervisores de los mercados de valores cuyas competencias en algunos países han sido ampliadas en los últimos años a la profesión de auditoría.

Dimensión II: Estructura Organizativa

La [2006/43/CE](#) establece que los OSPPA's deben estar organizados de forma que se eviten los conflictos de intereses (Artículo 35.2) y dirigidos por profesionales ajenos al sector de auditoría, con sólidos conocimientos en esta materia (Artículo 32.3). Respecto a la ausencia de profesionales del sector de auditoría hay excepciones, ya que se permite una pequeña participación en la gestión del organismo de supervisión de profesionales del sector, siempre y cuando éstos hayan sido elegidos a través de un proceso de nombramiento independiente y transparente (Artículo 32.3).

La categoría centrada en el análisis de la estructura organizativa de los organismos analizados se centra precisamente en estos aspectos: (a) tipificar el tipo de profesionales que acceden a los Consejos de los OSPPA's, así como el organismo que formaliza su nombramiento, la forma de acceso al cuerpo técnico de empleados o la existencia de códigos de conducta tanto del Consejo como del equipo técnico o de administración.

Dimensión III: Financiación

El artículo 32 de la [2006/43/CE](#) recomienda que, para garantizar la independencia de los organismos del sistema de supervisión pública de la profesión de auditoría, la financiación de estos organismos debe proceder de diversas fuentes, evitando de este modo problemas derivados de posibles dependencias económicas.

⁸ La Directiva 2006/43/CE se refiere a las siguientes responsabilidades: autorización, registro, control de calidad, inspecciones y régimen disciplinario. Bajo la denominación de "organismo regulador" nos referimos al órgano encargado de regular el acceso a la profesión de auditoría. En ocasiones, este órgano regulador es también el encargado de gestionar el registro de auditores. En otros casos, el registro de auditores es responsabilidad del instituto profesional correspondiente bajo la supervisión del organismo regulador.

A pesar del interés de la UE por fomentar la transparencia entre los sistemas de supervisión pública de la profesión de auditoría de los Estados miembros (Artículo 32.6 [2006/43/CE](#)), el acceso a la cuantía y origen de la financiación no siempre es fácil.

Las legislaciones en materia de auditoría y supervisión de la profesión de auditoría regulan el origen de la financiación de los organismos de supervisión. Como se analizará más adelante, se ha podido observar que siguiendo las recomendaciones de la Directiva, los mecanismos de financiación suelen ser mixtos. En la mayor parte de los casos, los fondos proceden por un lado directamente del Estado y por otro de las tasas cargadas a los auditores y firmas de auditoría por los exámenes, la inscripción en el Registro, las certificaciones o los controles de calidad.

Dimensión IV: Transparencia

El artículo 32.6 de la [2006/43/CE](#) establece el requisito de Transparencia informativa entre los sistemas de supervisión pública de la profesión de auditoría implantados en cada Estado miembro. Para ellos, la Directiva hace referencia a la necesidad de publicar informes anuales así como los programas de trabajo de cada organismo.

Junto a la identificación para cada país analizado de la publicación del informe anual así como de los programas de trabajo, se ha considerado relevante la identificación en esta sección de la existencia de registros de publicación de sanciones a auditores y firmas de auditoría, así como la existencia y localización del Registro público de auditores. La propia [2006/43/CE](#) establece en su artículo 15 la necesidad de crear un Registro público de auditores y firmas de auditoría por parte de todos los Estados miembros, donde junto a la información general relativa al auditor, figuren también las autoridades competentes en materia de control de calidad, investigaciones y sanciones.

Del análisis realizado entre los países de la muestra puede observarse que se cumplen los requisitos relativos a la publicación de información relativa a los controles de calidad desarrollados por las autoridades competentes de cada Estado miembro. En la mayor parte de los casos, son los propios Informes Anuales los que recogen este tipo de información, si bien en ocasiones, los propios organismos encargados del desarrollo de los controles, desarrollan anual o bianualmente un informe con la cobertura del control de calidad así como el resultado del mismo.

Junto con los requisitos informativos de la Directiva relativos al resultado del control de calidad, el artículo 30.3 también exige a los Estados miembros la publicidad de las sanciones impuestas. Si bien el grado de Transparencia y forma de difusión de las sanciones es hasta el momento muy variable entre los Estados miembros.

Dimensión V: Controles de calidad, controles técnicos y mecanismos disciplinarios

Uno de los principales objetivos de la [2006/43/CE](#) es *"garantizar una calidad elevada y homogénea de la auditoría legal exigida por el Derecho Comunitario"* que contribuya *"al correcto funcionamiento de los mercados al incrementar la integridad y eficiencia de los estados financieros"* (Párr. 9 y 13 Preámbulo [2006/43/CE](#)). Junto a la adopción de unas normas técnicas comunes por parte de la profesión en el ámbito de la Unión Europea, el desarrollo de inspecciones periódicas (controles de calidad) y el refuerzo de los procesos de investigación y los mecanismos disciplinarios, son clave en este proceso de homogeneización y mejora de la calidad de la auditoría legal en la Unión Europea.

La función de supervisión de la profesión de auditoría queda dividida en la [2006/43/CE](#) en dos tipos de actividades supervisión: (a) los controles de calidad externos y (b) los controles técnicos.

Los controles de calidad implican el desarrollo de supervisiones periódicas a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, con objeto de mejorar la calidad de sus trabajos de auditoría. Los requisitos básicos relativos a la forma de implantación de los controles de calidad se recogen en el artículo 29 de la [2006/43/CE](#). En este artículo se establece que la profesión de auditoría debe estar bajo supervisiones independiente rutinarias realizadas o controladas por un organismo público de supervisión con una periodicidad de al menos cada seis años⁹. Los controles de calidad serán desarrollados por profesionales con conocimientos en materia de auditoría y formación en el desarrollo de controles de calidad. No se dice expresamente que estos profesionales sean ajenos a la profesión, si bien la Directiva establece la necesidad de garantizar que la selección de los “inspectores/revisores” de calidad sea objetiva y garantice la ausencia de conflictos de interés con el auditor o la firma de auditoría controlada.

Junto al contenido de la Directiva, la Unión Europea publica el 6 de mayo de 2008 una Recomendación (2008/32/CE) en la que se especifican algunos aspectos a tener en cuenta en el control de calidad a auditores y firmas de auditoría de empresas cotizadas. Así por ejemplo, se refuerza la necesidad de que la persona que ejecute los controles de calidad, “inspector”, sea ajeno a la profesión de auditoría, siendo el plazo mínimo necesario de desvinculación de dos años (arts. 11 y 12 Recomendación 2008/32/CE).

Los controles técnicos son de naturaleza reactiva. Es decir, se desarrollan como resultado de las denuncias recibidas por el organismo supervisor, a instancias de otras entidades públicas supervisoras (reguladores del mercado de valores, controles fiscales, etc.) o también pueden desarrollarse a raíz de los casos identificados a través de la realización de los controles de calidad. El objetivo es desarrollar una investigación sobre el trabajo de auditores y firmas de auditoría concretas, con el objetivo de detectar, corregir y prevenir la ejecución de auditorías legales inadecuadas (Art. 30.1 [2006/43/CE](#)). Hasta la implantación de los controles de calidad, la mayoría de los sistemas de supervisión en la Unión Europea se valían fundamentalmente del uso de controles técnicos para desarrollar su actividad supervisoras.

El resultado de los controles técnicos puede dar lugar a la imposición de medidas disciplinarias por parte del organismo público competente en esta materia. El artículo 30 de la [2006/43/CE](#) recoge la necesidad de establecer sistemas de sanción a auditores y firmas de auditoría “efectivos, proporcionados y disuasivos” en cada Estado miembro. Si bien no se especifica la tipología de mecanismos disciplinarios que pueden adoptarse, se reconoce la posibilidad de retirar la autorización para ejercer legalmente como auditor de cuentas.

En el análisis de los controles de calidad, controles técnicos y mecanismos disciplinarios, se ha analizado el sistema sancionador (tipología de sanciones), así como los organismos competentes en el desarrollo de los controles técnicos y de calidad.

Dimensión VI: Cooperación

La cooperación de los organismos que forman los diferentes sistemas nacionales de supervisión, control y sanción de la profesión de auditoría está regulada en el artículo 36.1 de la

⁹ Si bien en la práctica este período en el caso de los auditores de compañías cotizadas u otras entidades de interés público queda reducido a 3 años.

[2006/43/CE](#). En dicho artículo se establece que los organismos de supervisión pública nacionales y supranacionales “cooperarán entre sí” para la consecución adecuada de sus funciones.

A nivel nacional, los organismos que componen el sistema de supervisión pública de la profesión de auditoría (OSPPA's) no sólo se coordinan y colaboran entre sí para el correcto desarrollo de sus funciones, sino que colaboran además con otras instituciones de supervisión pública¹⁰, así como con los organismos profesionales de contabilidad y auditoría encargados de la autorregulación de la profesión.

En el ámbito internacional, los OSPPA's mantienen una colaboración permanente con sus organismos homólogos en la Unión Europea así como con los de otros países como Estados Unidos, donde la supervisión pública de la profesión de auditoría es desarrollada desde el año 2002 por parte del PCAOB - *Public Company Accounting Oversight Board*. La coordinación y colaboración de los OSPPA's en el marco de la Unión Europea se configura a través de la EGAOB (*European Group of Auditor's Oversight Bodies*), mientras que en el panorama internacional, es el IFIAR (*International Forum of Independent Audit Regulators*) el organismo creado a estos efectos. A continuación, se analizan brevemente los objetivos principales de ambos:

El EGAOB (*European Group of Auditor's Oversight Bodies*) es un grupo de coordinación creado por la Comisión Europea en el año 2005 con objeto de coordinar a nivel europeo las actividades de los sistemas nacionales de supervisión pública de la profesión de auditoría (EGOAB, 2008, 2009). De entre las diferentes funciones llevadas a cabo destacan las siguientes:

- Coordinación a nivel europeo de los sistemas nacionales de supervisión pública de la profesión de auditoría
- Evaluación de los sistemas existentes de supervisión pública de la profesión de auditoría en la Unión Europea
- Asesoría técnica para la adopción por parte de la Comisión Europea de medidas dirigidas a la implantación del contenido de la [2006/43/CE](#)
- Análisis técnico de las Normas Internacionales de Auditoría (*International Standards on Auditing*), elaboradas por el *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB).

El EGAOB está compuesto por representantes de los organismos nacionales de supervisión pública de 27 estados miembros y presidido por la Comisión Europea. Tal y como se recoge en el Libro Verde sobre política de auditoría (COM (2010) 561 final¹¹), el objetivo de la Comisión Europea es dotar al EGAOB de una mayor capacidad para fomentar la capacidad de cooperación entre los sistemas de supervisión de los Estados miembros, un enfoque común en el desarrollo de los controles de calidad y mayor convergencia en la aplicación de las normas.

¹⁰ Los organismos supervisores de los mercados de capitales, de las entidades financieras o de las empresas de seguros.

¹¹ Libro verde: política de auditoría: lecciones de la crisis. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:ES:PDF> , con acceso el 1 de julio de 2011.

De forma similar al EGAOB, el IFIAR (*International Forum of Independent Audit Regulators*) tiene como cometido principal promover la colaboración y el intercambio de información entre sus miembros, organismos reguladores independientes, para promover a nivel mundial la supervisión eficaz de la auditoría independiente, y con ello, garantizar la calidad de la auditoría y la protección de los usuarios de la información financiera. Para ello, promueve la cooperación de sus miembros a través de la transmisión de información sobre el mercado de auditoría y las experiencias prácticas de la actividad de auditoría independiente regulada (IFIAR, 2006). Los miembros del IFIAR son organizaciones de reguladores independientes procedentes del sistema público de supervisión de la profesión de auditoría y del sistema de autorregulación de la profesión de auditoría. En la actualidad el IFIAR está compuesto por 40 miembros y 7 organismos observadores, entre ellos la Comisión Europea.

4.2. Dimensiones y variables a analizar para cada uno de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

La tabla 2 recoge el nombre así como la definición de todas las variables cuantificadas para cada uno de los organismos de supervisión pública analizados. Las variables han sido agrupadas en un total de 7 dimensiones: (1) características básicas, (2) estructura organizativa, (3) Transparencia, (4) financiación, (5) controles de calidad, controles técnicos y mecanismos disciplinarios, (6) cooperación internacional y finalmente, la última dimensión (7) recoge las referencias bibliográficas, legislación, documentación digital y cualquier otro recurso utilizado en el análisis del organismo u organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría de cada país .

Tabla 2: Variables analizadas para cada organismo de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| | Dimensión I: Características básicas | |
|----|--------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|
| V1 | País | País al que pertenece el organismo |
| V2 | Nombre | Nombre completo del organismo y siglas |
| V3 | Website | Website de la que se puede obtener información general sobre el organismo |

Tabla 2 (continuación): Variables analizadas para cada organismo de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| | Dimensión I: Características básicas | |
|-----|---------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| V4 | Naturaleza (P,Pr,Sc) | Público (P), Privada (Pr) o Sancionadora (Sc). Esta última categoría aplicará para los organismos que solamente tengan las competencias sancionadoras. |
| V5 | Investigación (D, ND) | El organismo dispone de competencia de inspección/investigación. Dispone (D), No dispone (ND) |
| V6 | Sanción (D, ND) | El organismo dispone de competencia sancionadora. Dispone (D), No dispone (ND) |
| V7 | Depende de (ME, MJ) | Organismo nacional al que está adscrito. Ej. Ministerio de Economía, Ministerio de Justicia u Otros en función de la estructura organizativa de cada país. |
| V8 | Fecha de creación | Fecha en la que se creó el organismo de forma oficial |
| V9 | Año de inicio en funciones | Fecha en la que el organismo comienza a ejercer sus funciones |
| V10 | Aceptación de la profesión | Grado de aceptación del organismo por parte de la profesión. Esto se puede observar a través de número de afiliados al organismo en caso de ser un organismo profesional o a través de la colaboración con organismos profesionales en el caso de un organismos de naturaleza pública. Pueden existir otros indicios que permitan conocer el grado de aceptación del organismo por parte de la profesión. |
| V11 | Ley que establece sus funciones | Ley oficial que establece las funciones del organismo. |
| V12 | Objetivo general (descrito en la web) | Objetivo general establecido en la web oficial del organismo. |
| V13 | Funciones específicas | Detalle de las funciones específicas establecidas para el organismo. |
| V14 | Ámbito supervisión firmas auditoras | Todas, solo las firmas de auditoría de las empresas cotizadas, sólo los miembros de las firmas de auditoría etc... |

Tabla 2 (continuación): Variables analizadas para cada organismo de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| Dimensión II: Estructura organizativa | | |
|---------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| V15 | Forma de nombramiento de los miembros del Consejo | Forma en la que se nombran los miembros del consejo de gobierno del organismo (Ej. Elección directa a través del Ministerio de Economía) |
| V16 | Nº miembros | Número de miembros que lo componen |
| V17 | Perfil profesional | Perfil profesional de los componentes (auditores, preparadores, políticos, académicos, funcionarios). |
| V18 | Número de empleados | Número total de empleados del organismo |
| V19 | Acceso al cuerpo de empleados | Forma en la que se accede a un puesto de trabajo en el organismo (Ej. Oposición) |
| V20 | Existencia códigos de conducta empleados/directores | Si existen códigos de conducta de empleados o de los directores o miembros de los consejos de gobierno. Tipo de respuesta: Si/No |
| Dimensión III: Financiación | | |
| V21 | Financiación (procedencia) | Procedencia de la financiación obtenida (Ej. Cuotas directas de los auditores, financiación gubernamental) |
| V22 | Financiación (importe) | Importe de la financiación total del último año |
| V23 | %s/PIB | Porcentaje que representa la financiación sobre los datos del PIB. |
| V24 | Gasto en salarios miembros del consejo | Gasto total en salarios del organismo |
| Dimensión IV: Transparencia | | |
| V25 | Publicación informe anual | Si el organismo publica al menos un informe anual. Tipo de respuesta: Si/No. Detallar la frecuencia si es distinta a la anual. Especificar dónde se publica. |
| V26 | Publicidad actividades (programas de trabajo) | Si el organismo publica sus programas de trabajo. Tipo de respuesta: Si/No. Detallar la frecuencia si es distinta a la anual. Especificar dónde se publica. |
| V27 | Publicidad sanciones (dónde) | Tipo de registro, organismo o web en la que quedan publicadas las sanciones. |
| V28 | Registro público de auditores (SI/No) | Existencia de un registro público de auditores. Tipo de respuesta: Si/No y dónde. |
| V. Controles de calidad/controles técnicos | | |
| V29 | Controles de calidad (mecanismos proactivo) | Mecanismos proactivos de revisión periódica: controles de calidad. Descripción y detalle. |
| V30 | Investigación (mecanismos reactivo) | Mecanismos de investigación una vez se han identificado a través de los controles de calidad la existencia de posibles incumplimientos. Descripción y detalle. |
| V31 | Disciplinarios/Sancionadores (Tipología) | Tipología de mecanismos disciplinarios/sancionadores (Ej. multas, inhabilitaciones) |
| V32 | Horquilla monetaria sanciones | Importe de las sanciones (Horquilla monetaria). |
| V33 | Fecha primera sanción | Fecha en la que el organismo impuso la primera sanción |

Tabla 2 (continuación): Variables analizadas para cada organismo de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| | V. Controles de calidad/controles técnicos | |
|------------------------|---------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| V34 | Número de sanciones totales | Número de sanciones totales impuestas por el organismo desde su creación |
| V35 | Rapidez de la intervención | Diferencia entre el año del informe inspeccionado y el año de la sanción. |
| V36 | Tipos de sancionados | Indicar si los sancionados han sido auditores o firmas de auditoría o ambos. |
| VI. Cooperación | | |
| V37 | Cooperación organismos nacionales | Organismos nacionales con los que coopera (públicos, privados o mixtos) |
| V38 | Cooperación organismos EU | Actividades de cooperación con organismos europeos. Ej. Pertenencia al EGOAB. |
| V39 | Cooperación internacional (mundial) | Actividades de cooperación con organismos a nivel mundial. Ej. Pertenencia al IFIAR. |
| VII. Otros | | |
| V40 | Fuentes de información utilizadas en el análisis | Detallar todas las fuentes de información utilizadas en para obtener la información |

4.3. Organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría identificados y analizados en el ámbito de la Unión Europea.

Si bien la Unión Europea está compuesta en la actualidad por un total de 27 países, la investigación se ha centrado en las 15 economías más relevantes de la UE (por orden alfabético): Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, Italia, Irlanda, Luxemburgo, Portugal, Suecia y Reino Unido. La tabla siguiente recoge el organismo u organismos de supervisión pública analizados para cada uno de los países señalados.

Tabla 3: Principales organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría analizados en las 15 principales economías de la UE.

| País | Organismo supervisor | Modelo de supervisión | Website |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Alemania | Abschlussprüferaufsichts Kommission (APAK) /Auditor Oversight Commission (AOC) | Público | http://www.apak-aoc.de |
| Austria | Qualitätskontrollbehörde für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (QKB) Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen (AEQ) | Público | http://www.bmwfi.gv.at (QKB) http://www.aeq.or.at/ (AEQ) |
| Holanda | Autoriteit Financiële Markten (AFM) | Público | http://www.afm.nl |
| Francia | Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) | Público | http://www.h3c.org/ |
| Luxemburgo | Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF) | Público | http://www.cssf.lu/en/ |
| Bélgica | Conseil Supérieur des Professions Economiques (CSPE) Chambre de renvoi et de mise en état (CRME) | Público | http://www.cspe-hreb.be/ http://www.oversight-audit-belgium.eu/ |
| España | Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) | Público | http://www.icac.meh.es/ |
| Portugal | Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) | Público | http://www.cnsa.pt |
| Grecia | Accounting & Auditing Oversight Board (ELTE) | Público | http://www.elte.org.gr/ |
| Italia | Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB) | Público | http://www.consob.it/ |

Tabla 3 (continuación): Principales organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría analizados en las 15 principales economías de la UE.

| País | Organismo supervisor | Modelo de supervisión | Website |
|-------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dinamarca | Danish Commerce and Companies Agency – DCCA Danish Supervisory authority on Auditing (Revisortilsynet) The Disciplinary Board on Auditors (Revisornaevnet) - DDBA | Público | http://www.eogs.dk |
| Suecia | The Supervisory Board of Public Accountants (Revisorsnämnden) | Público | http://www.rn.se |
| Finlandia | Auditing Board of the Central Chamber of Commerce (A3BC) | Público | http://www.tilintarkastuslautakunta.fi |
| Reino Unido | Professional Oversight Board (POB) | Público | http://www.frc.org.uk/pob/ |
| Irlanda | Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority - IAASA | Público | http://www.iaasa.ie/ |

Fuente: Elaboración propia

Junto a estos países, también se han analizado las características básicas del sistema de supervisión de la profesión de auditoría en Estados Unidos y más concretamente del organismo en el que recaen estas competencias: El PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*).

4.4. Análisis descriptivo de los organismos de supervisión pública analizados.

En este epígrafe se describen uno a uno y de forma detallada, las características principales de los sistemas de supervisión pública de cada uno de los países analizados. En el desarrollo del análisis descriptivo se ha seguido un esquema común, basado en las siete dimensiones detalladas anteriormente.

4.4.1. ALEMANIA y el Abschlussprüferaufsichts Kommission (APAK).

Organismo: Abschlussprüferaufsichts Kommission (APAK) /Auditor Oversight Commission (AOC)

Página web de acceso: [://www.apak-aoc.de/english/home/home.asp](http://www.apak-aoc.de/english/home/home.asp)

Dimensión I: Características básicas del organismo

La Comisión de Supervisión de la profesión de auditoría (*Abschlussprüferaufsichts Kommission* -), nace en el año 2005 a través de la [de supervisión de la profesión de auditoría](#) (*Abschlussprüferaufsichtsgesetz* – APAG) y sustituye a la Junta de control de calidad de la (*Qualitätskontrollbeirates bei der Wirtschaftsprüferkammer*)

Siguiendo con los objetivos de la Directiva Europea (2006/43/CE), el objetivo del gobierno alemán era delegar la responsabilidad última de supervisión a la profesión de auditoría en un organismo público independiente. A partir de la fecha de su creación, la WPK¹² (*Wirtschaftsprüferkammer*), que había estado hasta el momento supervisada por el Ministerio de Economía (BMW), pasa también a quedar bajo el ámbito de supervisión de la APAK. De hecho, las competencias de la APAK van más allá de la mera supervisión a la WPK. La APAK también tiene competencias en materia de cooperación europea e internacional.

La WPK es el organismo representante de la profesión de auditoría en Alemania. Creado en el año 1961, se trata de una entidad regulada por la ley de organismos públicos. Entre sus principales competencias¹³ se encuentran: el desarrollo de los exámenes de acceso a la profesión de auditoría en Alemania, el control del acceso a la profesión de auditoría a profesionales extranjeros, el control del registro de auditores, el reconocimiento de las firmas de auditoría, la cancelación de los registros de auditores, la supervisión profesional tanto en material

¹² Los *Wirtschaftsprüfer* son los auditores de cuentas en Alemania. El acceso a la profesión se consigue a través de un examen de cualificación. Las empresas de auditoría también deben obtener una licencia para operar como tales. Una vez superado el procedimiento de admisión a la profesión de auditoría, el auditor sólo obtendrá su certificado, una vez haya jurado ante la WPK el siguiente texto (versión inglesa procedente del artículo 17 de la ley de auditoría): “*I do solemnly swear to responsibly and diligently iphold the duties of Wirtschaftsprüfer, in particular to maintain confidentiality and to prepare audit reports and professional opinions conscientiously and without prejudice, so help me God*”.

¹³ El artículo 57 de la Ley de Auditoría (*Wirtschaftsprüferordnung*) recoge en detalle todas las funciones de este organismo. El acceso a este texto en inglés puede encontrarse en: http://www.wpk.de/pdf/WPO_English.pdf

de controles técnicos como de calidad y el desarrollo de las normas técnicas de auditoría. La WPK está dirigida por profesionales del ámbito de la auditoría si bien cuenta con sus propios empleados que no pertenecen a la profesión.

La APAK y la WPK tienen por lo tanto, una amplia colaboración ya que la APAK actúa como responsable último de la supervisión de las actividades y competencias de la WPK.

La APAK depende del Ministerio de Economía alemán, y tiene frente a la WPK una serie de derechos establecidos por ley entre los que se encuentran:

- La participación en los organismos rectores del WPK.
- Derecho a ser informado en todo momento por parte del WPK
- Derecho a supervisar los procedimientos desarrollados por el WPK relacionados y relevantes para el procedimiento de supervisión pública.
- La remisión de determinadas decisiones adoptadas por el WPK para su valoración por parte del APAK.
- La capacidad para derogar decisiones adoptadas por el WPK.
- Derecho a realizar consultas directas a expertos en la materia.

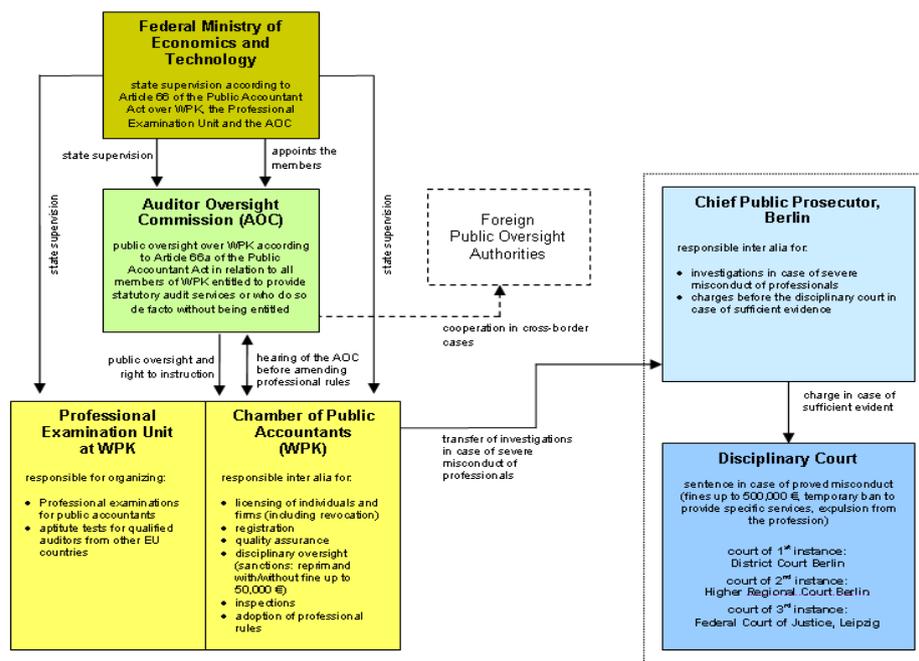
Además, hay una serie de procedimientos donde la WPK está obligada por ley a consultar e informar al APAK. En líneas generales, la WPK está obligada a informar a la APAK sobre cualquier aspecto relevante o decisiones significativas relativas al procedimiento de supervisión de la profesión de auditoría. No obstante, hay casos específicos recogidos por ley: (a) Cuando se producen cambios o emisión de nuevas normas profesionales, (b) Ante el rechazo o anulación de los certificados de registro de un auditor en el proceso de desarrollo de un control de calidad, (c) Antes de cerrar un procedimiento de inspección y control técnico.

Dimensión II: Estructura Organizativa

La APAK Depende del Ministerio de Economía. Tiene un mínimo de seis y un máximo de diez miembros honorarios que son nombrados directamente por el Ministerio de Economía. Pueden permanecer en el cargo un período máximo de 4 años. Los miembros de la APAK no pueden haber sido miembros del WPK y por lo tanto, ejercido como auditores, los cinco años anteriores a su nombramiento. Respecto a sus perfiles profesionales, es necesario que hayan trabajado en la rama jurídica, contable, económica, financiera y que procedan del ámbito académico. En la actualidad, la APAK está compuesta por 9 miembros de los siguientes perfiles: 2 catedráticos de universidad (académicos), 3 del ámbito judicial, entre ellos el Presidente de la APAK, 2 del ámbito empresarial, 1 miembro del banco central alemán y un miembro del IASB, de origen alemán.

En la siguiente figura puede observarse la relación existente entre la APAK, el WPK y el Ministerio de Economía. Tal y como se ha señalado con anterioridad, el WPK siempre ha estado sujeto a la supervisión directa por parte del Ministerio de Economía. No obstante, desde la creación de la APAK en 2004, este nuevo organismo tiene en última instancia toda la responsabilidad y competencias para ejercer las competencias de supervisión pública de la profesión de auditoría.

Figura Alemania 1: El sistema de supervisión pública de la profesión de auditoría en Alemania.



Fuente: <http://www.apak-aoc.de>

Respecto a la WPK, se trata de una institución pública controlada por el Ministerio de Economía tanto directa como indirectamente (a través de la APAK) y que consta en su estructura organizativa de los siguientes organismos: (a) un consejo de administración, (b) un consejo consultivo y (c) una comisión de calidad. La composición de los tres órganos de administración se encuentra regulado en la de auditoría (*Public Accountant Act – Wirtschaftsprüferordnung – WPO*). Todos los auditores y firmas de auditoría están obligados a pertenecer a este organismo.

El funcionamiento de este sistema de supervisión pública, donde el órgano ejecutor es el WPK y el órgano supervisor en última instancia es la APAK, evita que la APAK tenga que tener sus propios empleados, sino que las cuestiones técnicas quedan delegadas en el personal de la WPK.

Dimensión III: Financiación

Los costes incurridos por la APAK deben ser asumidos por la WPK. El presupuesto de la WPK, donde una parte queda asignada a la APAK, a los controles de calidad y a los controles disciplinarios, debe ser anualmente aprobado por el Ministerio de Economía.

La Financiación de la WPK procede mayoritariamente de las tasas y cánones que la WPK cobra por los exámenes de acceso a la profesión, las certificaciones de calidad, el registro de acceso a la profesión u otros servicios prestados.

Dimensión IV: Transparencia

La APAK publica anualmente sus planes de trabajo así como sus informes anuales. No obstante, un porcentaje significativo de toda la documentación está disponible exclusivamente en alemán y sólo algunos documentos están traducidos al inglés. Independientemente del idioma de publicación, a través de su página Web podemos acceder a: los informes anuales, notas de prensa y planes de trabajo, así como a informes relativos al resultado de los controles de calidad desarrollados con la WPK. Este organismo también publica desde el año 2001 el resultado de los controles de calidad, así como toda la información de interés relativa a aspectos tales como los exámenes de acceso a la profesión, el registro de auditores, la legislación básica y otra información útil y básica para la entrada y ejercicio de la profesión.

Respecto a la WPK, la información sólo está disponible en alemán y aunque cuenta con numerosa información y estadísticas de datos sobre el resultado de las funciones que este organismo tiene atribuidas.

Dimensión V (I): Sistema de control de calidad

Tras la creación de la APAK en el año 2005, no es hasta tres años más tarde, en el año 2007, cuando a través de la WPK comienzan a realizarse los controles de calidad¹⁴ de los auditores de entidades de interés público¹⁵.

Tal y como recoge la APAK en su informe para el período 2007-2010, en estos tres años, todos los auditores y firmas de auditoría de las entidades de interés público han pasado por un control de calidad. Siguiendo con las recomendaciones de la directiva, la APAK ha establecido una periodicidad máxima de 3 años para los controles de calidad de los auditores y empresas de auditoría de las entidades de interés público. Además, en los casos en los que la firma de auditoría tiene más de 25 clientes relevantes, el control de calidad se realizará anualmente. Asimismo, cabe destacar que el artículo 55c de la [de auditoría](#) exige a los auditores (*Wirtschaftsprüfer*) y firmas de auditoría (*Wirtschaftsprüfungsgesellschaften*) de entidades de interés público, la publicación en su página web de un informe anual de Transparencia donde se recoja una descripción del sistema interno de control de calidad o una descripción de las medidas adoptadas para mantener la independencia, entre otras cuestiones recogidas en este artículo (55c *Public Accountant Act - Wirtschaftsprüferordnung*).

Aunque de acuerdo de la Ley de auditoría la APAK puede intervenir en cualquier momento en los controles de calidad, éstos son desarrollados directamente por la WPK. Para el desarrollo de estos controles se cuenta con auditores y compañías de auditoría que de forma voluntaria han solicitado ser "revisores". Para ser revisores en el proceso de control de calidad, es necesario cumplir con unos requisitos establecidos en el artículo 57a (3) de la [de auditoría](#) (*German Public Accountant Act – WPO*). Más concretamente: (a) Tener una antigüedad como auditor de cuentas

¹⁴ Los controles de calidad quedan regulados en el año 2007 a través de la reforma del sistema de control de la profesión de auditoría. Desde el 6 de septiembre de 2007, todos los auditores de las compañías cotizadas quedan sujetos a controles de calidad periódicos. Estos controles de calidad contribuyen a reforzar la confianza en la calidad de la auditoría contable ([APAK, 2010, p. 4](#)).

¹⁵ Compañías cotizadas de acuerdo al artículo 264d del Código de Comercio Alemán.

de al menos tres años; (b) Tener conocimientos de control de calidad, (c) no haber sido sancionado por motivos disciplinarios en los últimos cinco años y (d) Una vez registrado como "revisor", demostrar que se está recibiendo formación continua en control de calidad.

Cada auditor o firma de auditoría será analizada por hasta tres revisores que pueden ser propuestos por el mismo a la Comisión de Control de Calidad¹⁶. No obstante, se debe acompañar a la propuesta de nombramiento una declaración de independencia. No obstante, la decisión final sobre la asignación de revisores recaerá sobre la Comisión de Control de Calidad. Una vez realizado el control de calidad, los revisores deben realizar un informe de control de calidad para cada una de las compañías revisadas. En este informe, el revisor debe poner de manifiesto si el procedimiento de control de calidad se ha desarrollado con o sin salvedades. En caso de observar deficiencias en el sistema de control, los revisores deben realizar recomendaciones a los auditores o firmas de auditoría revisadas.

La certificación obtenida una vez superado el proceso de control de calidad tendrá una validez de seis años, excepto para los auditores o firmas de auditoría de empresas cotizadas, donde esta validez se reducirá a un plazo de tres años. En los casos en los que la WPK decida rechazar la certificación, el caso debe ser presentado ante la APAK (AOC) antes de hacerse público.

Tabla Alemania 1: Controles de calidad desarrollados para las firmas de auditoría de empresas cotizadas en el período 2007-2010

| Año | Nº de controles | Cobertura de empresas cotizadas |
|-------|-----------------|---------------------------------|
| 2007 | 2 | 148 (16,4%) |
| 2008 | 32 | 143 (15,8%) |
| 2009 | 46 | 128 (14,2%) |
| 2010 | 45 | 119 (13,2%) |
| Total | 125 | 900 (aproximadamente) |

Fuente: [\(2010, p. 5\)](#)

Como resultado de los controles de calidad, la APAK (a través de la WPK) no sólo ha observado numerosos factores susceptibles de mejora, sino que además, se han iniciado los procedimientos disciplinarios correspondientes.

Dimensión V (II): Controles técnicos y mecanismos disciplinarios

Respecto a los controles técnicos, la WPK tiene competencias para desarrollarlos e investigar casos concretos para los que existe evidencia de incumplimiento de responsabilidades o casos elegidos de forma aleatoria en el caso de auditores o compañías de auditoría de entidades de interés público. Además, el WPK tiene capacidad para decidir sobre determinados tipos de

¹⁶ Los miembros de la Comisión de Control de Calidad son nombrados por el Consejo de la WPK y su nombramiento debe ser ratificado por el Ministerio de Economía y el Ministerio de Justicia.

sanciones o derivar el procedimiento sancionador al ámbito jurídico. No obstante, antes de cerrar cualquier expediente de control técnico, debe presentarlo ante la APAK.

Tabla Alemania 2: Controles de calidad, procedimientos disciplinarios y sanciones impuestas en el período 2007-2010

| Año | Nº de controles | Nº de controles finalizados | Nº de controles que han dado lugar a procedimientos disciplinarios | Nº Sanciones |
|-------|-----------------|-----------------------------|--------------------------------------------------------------------|--------------|
| 2007 | 2 | - | - | - |
| 2008 | 32 | 16 | 3 (19%) | 10 |
| 2009 | 46 | 58 | 14 (24%) | 44 |
| 2010 | 45 | 44 | 12 (27%) | 25 |
| Total | 125 | 118 | 29 (25%) | 79 |

Fuente: [\(2010, p. 12\)](#)

Tabla Alemania 3: Tipología de sanciones impuestas en el período 2007-2010

| Año | Amonestaciones no monetarias | Amonestaciones Monetarias | Avisos | Suspensiones | Nº Sanciones |
|-------|------------------------------|---------------------------|--------|--------------|--------------|
| 2007 | | - | - | - | - |
| 2008 | 2 | 2 | 4 | 2 | 10 |
| 2009 | 2 | 11 | 19 | 12 | 44 |
| 2010 | 5 | 2 | 4 | 0 | 25 |
| Total | 9 | 15 | 27 | 14 | 79 |

Fuente: [\(2010, p. 12\)](#)

Las amonestaciones con o sin sanción monetaria serán impuestas por el Consejo de Administración del WPK. Los sancionados pueden recurrir en primera instancia ante la propia WPK y con posterioridad ante el Tribunal Regional competente en esta materia (*Regional Court for Wirtschaftsprüfer matters*).

Tipología de sanciones:

- Multas de hasta 1.000 € que irán destinadas al presupuesto de la WPK asociadas a la no-cooperación en el procedimiento de inspección.
- Amonestación que puede ir acompañada de una multa de hasta 50.000 €. Esta sanción monetaria también irá destinada al presupuesto de la WPK.
- Prohibición para desarrollar determinadas actividades durante un período de 1 a 5 años.
- Suspensión de la capacidad para ejercer como auditor durante un período de 1 a 5 años.
- Inhabilitación permanente para ejercer la profesión de auditoría

Los distintos tipos de sanciones pueden ser impuestas de forma simultánea. En el caso de las sanciones impuestas por los tribunales de justicia competentes en la materia, ésta no podrá exceder los 100.000 €.

Tanto la investigación como la ejecución de las sanciones de los casos más graves, se transfieren al sistema judicial. El procedimiento será iniciado por el Fiscal del Estado a instancias de la WPK ante el Tribunal Regional competente en esta materia (*Regional Court for Wirtschaftsprüfer matters*). No obstante, los casos pueden ser transferidos al Alto Tribunal

Regional (*Higher Regional Court for Wirtschaftsprüfer matters*) en segunda instancia y ante la Corte Federal de Justicia (*Federal Court of Justice - Bundesgerichtshof, BGH*).

La WPK sólo tiene competencias para establecer sanciones monetarias de hasta 50.000 €. A partir de esta cantidad las sanciones son impuestas por el sistema judicial. Las sanciones monetarias están tipificadas en la Ley de Auditoría (WPO)

Dimensión VI: Cooperación

A nivel nacional, la APAK mantiene contactos regulares con la Asociación Alemana de Información Financiera (*Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung - DPR*), el Comité Federal de Supervisión Financiera (*Bundesanstalt für Finanzaufsicht*) y al Instituto de Contadores Públicos de Alemania (*Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland - IDW*).

A nivel internacional el APAK es miembro del EGAOB y el IFIAR. Además mantiene una estrecha relación y colaboración con el IOSOC, PCAOB, y el IAASB.

Dimensión VII: Referencias utilizadas para el análisis de Alemania

APAK (2010a): "Report of the Auditor Oversight Commission on the results of the inspections according to 62b WPO for the years 2007-2010". Disponible en: [://www.apak-aoc.de/english/pdf/APAK-AOC--News_Report_Inspections_2007-2010.pdf](http://www.apak-aoc.de/english/pdf/APAK-AOC--News_Report_Inspections_2007-2010.pdf) con acceso el 10 de mayo de 2011.

APAK (2010b): "Rules of procedure of the Commission for the Oversight on Auditors in Germany (AOC)", Disponible en: http://www.apak-aoc.de/english/statutory_provisions/statutory_provisions.asp con acceso el 10 de mayo de 2011.

WPK (2010): "Public Accountant Act – WPO" Disponible en: [://www.wpk.de/pdf/WPO_English.pdf](http://www.wpk.de/pdf/WPO_English.pdf), con acceso el 10 de mayo de 2010.

Volkman, T. (2010): "The Public Oversight System for Statutory Auditors in Germany", Workshop for members of the Polish Audit Oversight Commission, Disponible en: http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/4152117-1278448373484/volkman_role_of_govbody_in_pos.pdf, con acceso el 19 de mayo de 2011.

4.4.2. AUSTRIA, el Qualitätskontrollbehörde für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (QKB) y el Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen (AEQ)

Organismos: Qualitätskontrollbehörde für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (QKB) y Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen (AEQ)

Página web de acceso: [://www.bmwfj.gv.at](http://www.bmwfj.gv.at) y [://www.aeq.or.at/](http://www.aeq.or.at/)

Dimensión I: Características básicas del organismo

El (*Qualitätskontrollbehörde für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften*, Auditor Oversight Authority –ASA en inglés) es el organismo encargado de gestionar y supervisar el control de calidad de los auditores y firmas de auditoría. El QKB depende del Ministerio de Economía,

Trabajo, Familia y Juventud (BMWFJ) y se crea en septiembre del año 2005 como resultado de la Ley de garantía de calidad de la profesión de auditoría *Beschlussfassung des Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetzes* (A-QSG, BGBl I 84/2005), actualizada recientemente en el año 2010 a raíz de la publicación de la Directiva Comunitaria.

Entre sus principales funciones se encuentra:

- Control del registro público de auditores de cuentas.
- Gestión de los controles de calidad, así como el correcto funcionamiento del sistema de control de calidad de la profesión de auditoría.
- Elaboración de un informe anual que debe remitir al Ministerio de Economía y Trabajo
- Cooperación con los organismos internacionales y europeos responsables de la supervisión pública de la profesión de auditoría.

No obstante, la ejecución de los controles de calidad es competencia de la (*Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen* - Austrian Audit Quality Control Oversight Board), creada de forma simultánea al QKB. Los procedimientos del control de calidad de la profesión de auditoría quedan recogidos en la *Abschlussprüfungsqualitätssicherungs-Richtlinie* (A-QSRL) del 4 de julio de 2006.

De acuerdo al artículo 23 de la A-QSG (*Bundesgesetz über die Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen* – Ley de garantía de calidad de la profesión de auditoría), el es el responsable de gestionar un registro público de auditores¹⁷, donde constan los detalles del domicilio social y datos de contacto del auditor o firma de auditoría, así como la fecha de caducidad de la licencia como auditor, persona de contacto¹⁸. Este registro debe gestionarse de forma electrónica y su acceso debe ser libre y gratuito. Por su parte, el AEQ es el órgano dependiente del QKB encargado de coordinar, planificar y supervisar los controles de calidad de los auditores y firmas de auditoría.

Dimensión II: Estructura organizativa

El QKB depende del Ministerio de Economía, Trabajo, Familia y Juventud (BMWFJ). Está formada por un total de seis miembros (hay también seis miembros suplentes adicionales) y 4 empleados a tiempo parcial. Su participación en el QKB es voluntaria, si bien están compensados económicamente por una cantidad establecida por el Ministerio de Economía. Los miembros del QKB no deben ser miembros de la Cámara de Auditores y profesionales contables (*Kammer der Wirtschaftstreuhänder*), si bien deben ser profesionales ligados al ámbito de la contabilidad, las finanzas o el derecho, con el objetivo de que tengan las competencias y conocimientos necesarios para el correcto desarrollo de sus tareas.

¹⁷ Disponible a través del siguiente enlace:

www.bmwfj.gv.at/Unternehmen/Qualitaetskontrollbehoerde/Seiten/Registerauszug.aspx con acceso 12 de febrero 2012

¹⁸ Puede consultarse el detalle de la información que debe recogerse en el Registro público de auditores en el artículo § 23 de la A-QSG (*Bundesgesetz über die Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen* – Ley de garantía de calidad de la profesión de auditoría).

http://www.bmwfj.gv.at/Unternehmen/Qualitaetskontrollbehoerde/Documents/A-QSG_BGBl_%2060_2010%20VfGH.pdf

Los miembros del QKB reciben una invitación formal del Ministerio de Economía para participar en este organismo. Su permanencia en el cargo no puede ser superior a seis años.

Respecto a la AEQ, existe un comité de trabajo formado por siete miembros, todos ellos auditores, encargados de la implantación adecuada de los controles de calidad establecidos por la ley A-QSG. Ninguno de los miembros de la AEQ puede ser simultáneamente miembro del Consejo de Administración del *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (KWT), organismo público que representa a la profesión contable y de auditoría.

Dimensión III: Financiación

El sistema de supervisión pública de la profesión de auditoría se financia a través del presupuesto establecido por el Ministerio de Economía Trabajo, Familia y Juventud. No obstante, tal y como establece el artículo 26 de la Ley de garantía de calidad, el proceso de control de calidad se financia a través de las tasas que deben pagar los auditores y firmas de auditoría sujetos a revisión. En la propia página web del QKB aparecen publicadas algunas de estas tasas, que quedan marcadas por el propio BMWFJ

Dimensión IV: Transparencia

El QKB publica desde su creación en el año 2005 sus [anuales](#). No obstante, sólo están disponibles en alemán. Estos informes son presentados ante el Ministerio de Economía y Trabajo, de acuerdo a lo dispuesto en la Ley (Art. 20 A-QSG).

Respecto al AEQ, también están disponibles sólo en alemán, los informes de actividad desde el año 2006. Además, a través de su página web se puede acceder a los auditores y firmas de auditoría que pueden ejercer las funciones de "auditores" o "inspectores" de calidad (*Qualitätsprüfers*), de acuerdo a la A-QSG .

Además, en cuestiones de Transparencia, el artículo 24 de la A-QSG obliga a los auditores que se han sometido a los controles de calidad, a publicar anualmente en su página web (3 meses después del cierre del ejercicio), un informe de Transparencia en el que debe recogerse al menos toda la información a la que se hace referencia en este artículo 24. Entre la información a la que se debe hacer referencia en el informe de Transparencia se encuentra: una descripción de la estructura legal y estructura de propiedad de la firma de auditoría, sistemas de control interno de la calidad, fecha del último control de calidad, listado de clientes, medidas para garantizar la independencia, planes formación continua o la importancia de los servicios de auditoría en la facturación total de la firma.

Dimensión V (I): Sistema de control de calidad

Hasta la creación del QKB y el AEQ, el Instituto de Auditores de Austria (*Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer –*)¹⁹ tenía su propio procedimiento de control de calidad desde el año 1999. Con la creación del QKB, se crea en ese mismo año el AEQ (*Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen - AEQ*²⁰), organismo dependiente del QKB que tiene las competencias de

¹⁹ El IWP es el organismo profesional que abarca a los profesionales del ámbito de la auditoría.

²⁰ Se puede acceder a información adicional en alemán sobre este organismo en www.aeq.or.at

gestión de los controles de calidad de la profesión de auditoría. No obstante, el QKB tiene la capacidad de intervenir en cualquier momento en el desarrollo del control de calidad.

La Ley de garantía de calidad de la profesión de auditoría (*Beschlussfassung des Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetzes -A-QSG*²¹) establece como obligatorios los controles de calidad en períodos de tres años para los auditores de las empresas cotizadas, entidades financieras, de seguros y fondos de pensiones y de seis años para los auditores del resto de compañías. Además, la ley de control de calidad

Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsrichtlinie – A-QSRL del 4 de julio de 2006, describe el sistema de control de calidad de la profesión de auditoría, así como las características del registro público.

Los controles de calidad son desarrollados por auditores/inspectores de calidad (*Qualitätsprüfers*) a través de un sistema de “peer-review”. Es decir, miembros de la propia profesión de auditoría que deben cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 10 de la Ley de garantía de calidad de la profesión de auditoría (A-QSG):

1. Al menos cinco años ejerciendo como auditor de cuentas (*Wirtschaftsprüfer*).
2. Formación específica y experiencia en control de calidad
3. No haber recibido previamente ninguna sanción disciplinaria.

Si se trata de una firma de auditoría, al menos uno de los socios debe haber sido nombrado como “auditor de calidad” (*Qualitätsprüfers*) por parte del AEQ.

El AEQ es el organismo encargado de reconocer oficialmente el cumplimiento de los requisitos y por lo tanto otorgar los certificados como “auditor de calidad”, así como a llevar un registro²² de los auditores de calidad. Además, los “auditores de calidad” están obligados a rendir cuentas al AEQ cada tres años²³, informando a este organismo sobre el resultado de sus controles, así como de la formación recibida en materia de calidad. El AEQ también es el organismo encargado de la revocación de la mención de “auditor de calidad” de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 8 de la A-QSG.

De acuerdo al artículo 7 de la Ley de garantía de calidad de la profesión de auditoría (A-QSG), los honorarios de los inspectores, es decir, los costes del control de calidad, deberán ser satisfechos por el propio auditor o firma de auditoría sujeta al procedimiento de control de calidad.

Como resultado del proceso de control de calidad el auditor de calidad debe remitir un informe al AEQ haciendo referencia al resultado de su revisión. Seis semanas después de la recepción del informe, el AEQ debe resolver el resultado del proceso de control de calidad. En base al control de calidad el AEQ puede decidir revocar la mención de calidad al auditor de cuentas de acuerdo

²¹ Esta Ley ha sufrido una serie de modificaciones recientes que entre otros aspectos, han ampliado las competencias del QKB. (A-QSG BGBl. I 2010/10)

²² Este registro está disponible a través de la página web del AEQ: <http://www.aeq.or.at/>

²³ El primer certificado como “inspector/auditor de calidad” se emitió en el año 2006. El año 2009 ha sido por lo tanto el primer año en el que los auditores de calidad (*Qualitätsprüfers*) han presentado el correspondiente informe ante AEQ.

a lo establecidos en los párrafos 16-18 de la A-QSG. Además, el certificado puede tener una validez de 18 meses, 3 o 6 años, en función de las características de la empresa de auditoría y el resultado del control de calidad. Esta decisión puede ser apelada por parte del auditor o firma de auditoría ante el QKB. No obstante, si finalmente el certificado es revocado, esta información debe hacerse pública inmediatamente en el registro de auditores del QKB. Este certificado es imprescindible para ser nombrado como auditor de cuentas de una compañía.

Más allá de la apelación en primera instancia ante el QKB, el auditor o firma de auditoría afectada por la decisión del AEQ y posteriormente del QKB, puede apelar ante el tribunal administrativo o el tribunal constitucional [*Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof (VwGH) und Verfassungsgerichtshof (VfGH)*]

Tabla Austria 1: Número total de auditores de calidad reconocidos cada por el AEQ.

| | TOTAL | Auditores individuales | Firmas |
|------|-------|------------------------|--------|
| 2009 | 127 | 98 | 29 |
| 2009 | 118 | 95 | 23 |
| 2008 | 28 | 10 | 18 |
| 2007 | 77 | 74 | 3 |

Fuente: [anuales QKB 2007-2010](#)

Tabla Austria 2: Controles de calidad aprobados por el AEQ en el período 2006-2009. La aprobación implica la emisión del certificado en el que consta la superación del proceso de control de calidad, necesario para ejercer la profesión.

| | TOTAL | Auditores individuales | Firmas |
|------|-------|------------------------|--------|
| 2010 | 480 | 321 | 159 |
| 2009 | 125 | 121 | 4 |
| 2008 | 117 | 115 | 2 |

Fuente: [anuales QKB 2008-2010](#)

Dimensión V (II): Controles técnicos y mecanismos disciplinarios

La competencia en materia de inspección e investigación²⁴ pertenece desde el pasado año 2010 al QKB (ejecutada por la AEQ al igual que los controles de calidad), a raíz de los cambios realizados en octubre de 2010 sobre la Ley de calidad de la profesión de auditoría (A-QSG). No obstante, de acuerdo a la A-QSG, tanto el AEQ como el QKB deberán colaborar en todo momento con los organismos judiciales competentes (*Gerichte, Staatsanwaltschaften* y *Finanzstrafbehörden*) y éstos deberán auxiliarse en los procedimientos de investigación y disciplinarios.

En caso de tratarse de incumplimientos asociados a sanciones monetarias, tal y como se establece en el artículo 26 de la A-QSG, éstas oscilarán desde 400-5.000 € para las más leves o desde 5.000 hasta 50.000 € para las más graves. Estas faltas están tipificadas en el artículo señalado.

Dimensión VI: Cooperación

El QKB tiene las competencias en materia de cooperación internacional. Forma parte del EGAOB y participa en varios grupos de trabajo. Tal y como se recoge en el Informe de actividades del año 2010, el QKB participa en el grupo de trabajo del área de inspección así como en el de terceros países, más concretamente, Estados Unidos, Australia, Japón o Suiza. Asimismo, desde el año 2006 también forma parte del IFIAR.

Dimensión VII: Referencias utilizadas para el análisis de Austria

QKB (2010): Jahresbericht der Qualitätskontrollbehörde 2010. Disponible en:

[://www.bmwfj.gv.at/Unternehmen/Qualitaetskontrollbehoerde/Documents/Jahresbericht%202010.pdf](http://www.bmwfj.gv.at/Unternehmen/Qualitaetskontrollbehoerde/Documents/Jahresbericht%202010.pdf) con acceso el 30 de mayo de 2011.

QKB (2009): Jahresbericht der Qualitätskontrollbehörde 2009. Disponible en:

[://www.bmwfj.gv.at/Unternehmen/Qualitaetskontrollbehoerde/Documents/QKB-Jahresbericht%202009.pdf](http://www.bmwfj.gv.at/Unternehmen/Qualitaetskontrollbehoerde/Documents/QKB-Jahresbericht%202009.pdf) con acceso el 30 de mayo de 2011.

QKB (2008): Jahresbericht der Qualitätskontrollbehörde 2009. Disponible en:

<http://www.bmwfj.gv.at/Unternehmen/Qualitaetskontrollbehoerde/Documents/Jahresbericht%20der%20Qualitaetskontrollbehoerde%202008.pdf> con acceso el 30 de mayo de 2011.

AEQ (2009): Tätigkeitsbericht des Arbeitsausschusses für externe Qualitätsprüfungen (AeQ) für das Jahr 2009. Disponible en: <http://www.aeq.or.at/> con acceso el 30 de mayo de 2011.

²⁴ Sólo para auditores y empresas de auditoría de las entidades de interés público (EIP's). (Steckel, 2010)

Steckel, R. (2010): "Auditor Oversight in Austria". Presentación disponible en:

://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/4152117-1270824012230/6954188-1272993225849/Rudolf_Steckel_Auditor_Oversight_in_Austria.pdf . Con acceso el 1 de junio de 2011.

<://www.iwp.or.at/institut/Seiten/default.aspx> con acceso el 30 de mayo de 2011.

4.4.3. HOLANDA y la Autoriteit Financiële Markten (AFM)

Organismo: Autoriteit Financiële Markten (AFM)

Página web de acceso: [://www.afm.nl](http://www.afm.nl)

Dimensión I: Características básicas del organismo

La Autoridad de los Mercados Financieros (*Autoriteit Financiële Markten*), es el organismo responsable de supervisar el funcionamiento de todo el sistema financiero del país desde el 1 de Marzo de 2002. Es un organismo con autoridad independiente para la supervisión de los mercados financieros, incluyendo los ahorros, préstamos, inversiones, pensiones, y seguros.

Tiene como objetivo "Promocionar un funcionamiento de los mercados financieros ordenado y transparente, la integridad de las relaciones entre los participaciones en el Mercado, y la protección del consumidor (inversor)". Es importante resaltar que el Banco Central de Holanda asume la denominada supervisión prudente²⁵ (*prudential supervision*) de las entidades financieras, seguros, y pensiones. Por el contrario, el AFM asume la denominada supervisión de la conducta de mercados (*supervision of market conduct*), que se centra en determinar si los participaciones de los mercados financieros son tratados adecuadamente y si poseen información adecuada.

Desde la aprobación de la [de Supervisión de Firmas de Auditoría en 2006](#), la AFM asume diversas competencias sobre la profesión de Auditoría:

1. Conceder y revocar licencias a firmas de auditoría para emitir informes de auditoría. La AFM está obligada a mantener un registro público de las firmas con licencia.
2. Supervisar el cumplimiento de la [2006](#) por las firmas de auditoría al menos una vez cada seis años, tres años si es una firma de auditoría que audita entidades cotizadas.
3. Imponer sanciones a aquellas firmas que dispongan de una licencia pero hayan incumplido la normativa de la [2006](#).
4. Elaborar un presupuesto detallado para llevar a cabo las tareas de la supervisión de las firmas de auditoría que se indican en la Ley. El presupuesto debe estar equilibrado. También queda obligado a preparar cuentas anuales sobre la gestión financiera y los resultados obtenidos en el desarrollo de las actividades de la Ley, y se estructurarán de acuerdo a lo indicado en el Código Civil Holandés (Sección 35). Las cuentas deben auditarse. El presupuesto y las cuentas deben ser aprobados por el Ministro de Finanzas y publicadas en el BOE Holandés (*Staatscourant*) y mantenerse disponible por medios electrónicos al menos durante un año.

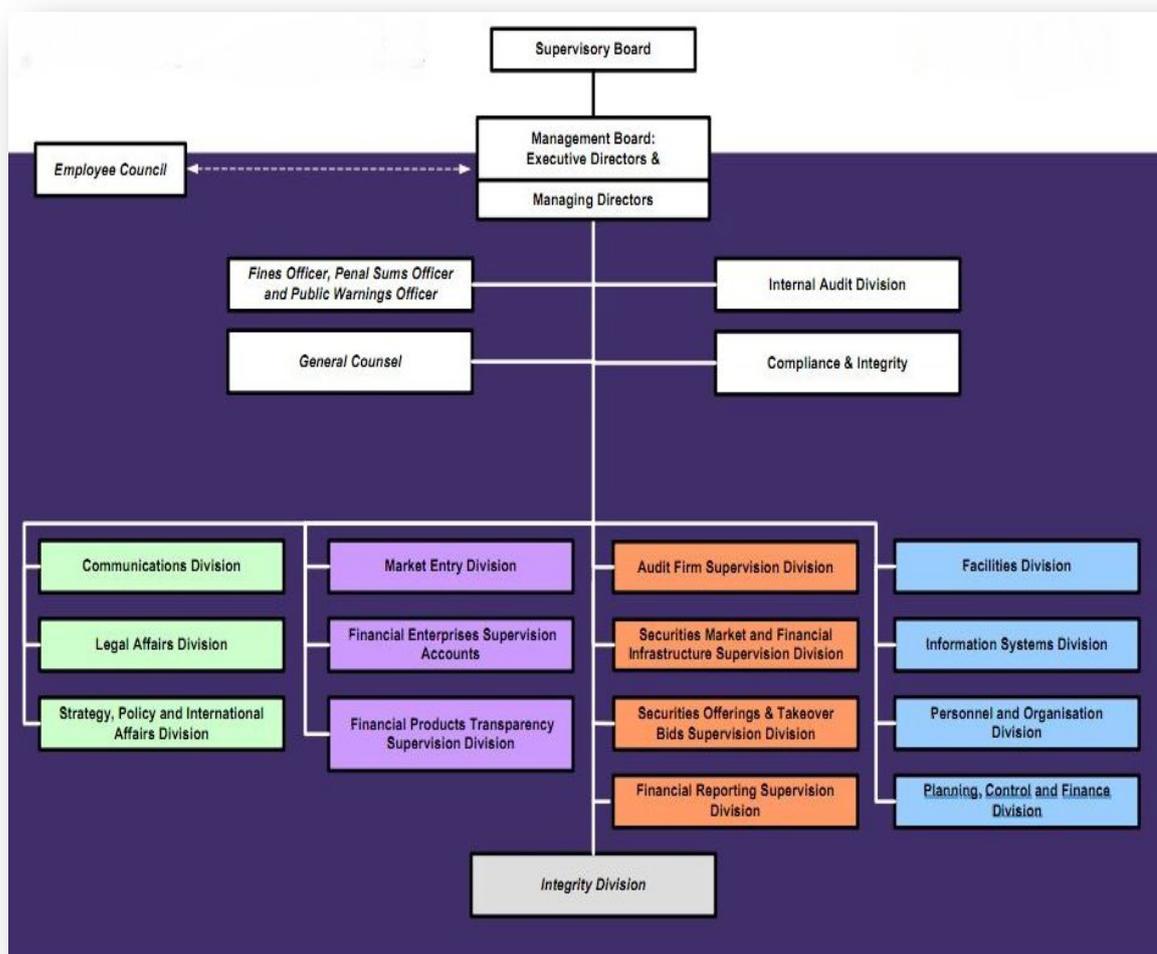
²⁵ Esta supervisión prudente es un mecanismo de supervisión basado en un enfoque regulatorio, es decir, basado en reglas para determinar si las entidades del sistema financiero cumplen la regulación y están dentro de los niveles de riesgo establecidos. Es un sistema reactivo y se basa en el establecimiento de requisitos de entrada al sector (*bank licensing*), requisitos de capital mínimo, y supervisión financiera, entre otras.

Dimensión II: Estructura organizativa

La AFM posee un Consejo de Supervisión (*Supervisory Board*) que se encarga de (1) monitorizar el correcto cumplimiento de las tareas de la AFM por el Consejo Ejecutivo, respetando la legislación vigente, y los principios de gobernanza, y (2) aprobar el presupuesto anual y las cuentas de la AFM antes de enviarlas al Ministro de Finanzas. Está formado por cinco miembros nombrados por el Ministro de Finanzas a propuesta del propio Consejo de Supervisión.

El resto de la organización está formada por varias secciones agrupadas en divisiones: (1) Supervisión de Instituciones Financieras, (2) Supervisión de Mercados Financieros, (3) Soporte Directo a la Supervisión, y (4) Administración. Estas divisiones se articulan en áreas de operaciones y de experiencia. Pueden verse estas divisiones y áreas en la Figura 1.

Figura Holanda 1: Organigrama de la AFM



Fuente: [://www.amf.nl](http://www.amf.nl)

El número de empleados a tiempo completo de la AFM en 2010 fue de 495, dos más que en 2009.

Además de esta estructura, la AFM se apoya en otras estructuras informales o grupos de asesoramiento. El Panel Asesor de Organizaciones Representativas (*Advisory Panel of Representative Organisations*) proporciona consejo sobre el presupuesto anual y las cuentas e informes anuales. Sus miembros son de organizaciones que representan grupos de interés en la supervisión de la AFM. Igualmente, se mantienen contactos con Consejeros Delegados (CEO's) de entidades líderes de los mercados de los que se espera conseguir opinión sobre el funcionamiento de la AFM en su papel de órgano supervisor.

El Comité de Mercados de Capitales (*Capital Market Committee*) asesora a la AFM en la adaptación de reglas específicas, aspectos legislativos, e interpretaciones en el área de ofertas públicas, cuestiones relacionadas con el abuso de mercados, y sobre las principales directrices en relación a la supervisión de la información financiera, y las organizaciones profesionales de auditores.

Finalmente, el Comité de Consumidores Financieros (*Financial Consumers Committee*), asesora a la AFM sobre sus tareas de supervisión y suministro de información a los consumidores de productos financieros. Este comité tiene la responsabilidad de debatir las políticas, y proponer reglas e interpretaciones desde la perspectiva del consumidor.

Dimensión III: Financiación

El capítulo 4 de la [2006](#) requiere que la AFM prepare anualmente (1) un presupuesto con los activos, pasivos, inversiones, ingresos, y gastos esperados para desarrollar las tareas de supervisión de firmas de auditorías encomendadas en la Ley 2006, y (2) sus cuentas anuales.

El presupuesto debe estar equilibrado, de manera que los pasivos y gastos estén compensados con los activos e ingresos. El presupuesto y las cuentas anuales deben enviarse al Ministro de Finanzas para su aprobación, tras la cual, debe publicarse en el BOE Holandés (*Staatscourant*) y mantenerlo disponible por medios electrónicos al menos durante un año.

El presupuesto de la AFM se ha mantenido constante en torno a los 82 millones de euros desde 2007. De esta cifra, aproximadamente un 70% procede de los ingresos de las tasas por supervisión, y el resto de la aportación del Estado. Los gastos de personal consumen alrededor de un 65% del presupuesto. La siguiente tabla muestra los datos:

Tabla Holanda 1: Presupuesto de la AFM para el período 2007-2011 (cifras en millones de euros)

| | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|-----------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Presupuesto | 83,04 | 84,44 | 83,89 | 83,01 | 80,57 |
| Ingresos por Tasas de Supervisión | 59,63 (74%) | 61,70 (77%) | 56,48 (70%) | 56,67 (70%) | 51,62 (64%) |
| Aportación del Estado | 22,53 (28%) | 21,99 (27%) | 27,39 (34%) | 26,34 (33%) | 27,96 (35%) |
| Gastos de Personal | 49,17 (61%) | 47,71 (60%) | 52,3 (65%) | 55,59 (69%) | N/D |

Fuente: BOE Holandés: [://www.overheid.nl](http://www.overheid.nl)

Dimensión IV: Transparencia

La AFM muestra en su [web](#) toda la información sobre su misión, estructura, funcionamiento, y publicaciones. Su presupuesto y cuentas anuales se publican en el BOE de Holanda una vez han sido aprobados, y en la [web](#) de la AFM, aunque sólo en holandés desde 2007.

Las cuentas anuales incluyen información de carácter financiero (incluye un Balance, una liquidación del presupuesto, y un Estado de Flujos de Efectivo), e información abundante sobre las actividades de supervisión, sanciones, y sobre la organización misma.

La AFM posee una División de Auditoría Interna que funciona como un organismo independiente dentro de la AFM que informa directamente al Consejo Ejecutivo y al Consejo de Supervisión. Comenzó a funcionar el 1 de Octubre de 2005 con el objetivo de proporcionar confianza sobre el control de la AFM. Utiliza un sistema denominado 'alerta de silbato' (*whistleblower scheme*) para informar sobre conductas sospechosas de sus empleados a un Consejero Confidencial (*Confidential Adviser*). El sistema se acompaña de un procedimiento de cumplimientos. Estas medidas fueron implantadas para prevenir abusos y conductas no éticas de los empleados de la AFM, ante el aumento de información privilegiada manejada por la institución, con potencial para influir sustancialmente en las cotizaciones. Entre otras, las medidas de seguridad interna incluyen el principio de cuatro ojos (*four-eyes principle*), para evitar que sólo una persona aplique reglas de acuerdo a su interpretación, un oficial de sanciones, (para deficiencias e incumplimientos de la seguridad), un oficial de avisos públicos, reglas de privacidad y regalos (aplicables a empleados de la AFM).

Dimensión V: Sistema de control de calidad, controles técnicos y mecanismos disciplinarios

La [2006](#) concedió a la AFM competencias para la supervisión de los auditores y firmas de auditoría. Esta supervisión se basa en un control de calidad en los que los auditores (y firmas de auditoría) son revisados al menos una vez cada seis años o tres años si auditan entidades que cotizan. Son controles proactivos, llevados a cabo por el personal de la AFM. Además, la AFM posee un sistema de detección y análisis (*Detection & Analysis system*) que identifica alertas sobre posibles situaciones de manipulación de mercados o información confidencial (*insider trading*). Ante estas alertas la AFM inicia investigaciones específicas sobre las entidades a las que se refiere.

La AFM posee también capacidad sancionadora para asegurar el cumplimiento de la normativa (*enforcement*). Las diferentes medidas disciplinarias, en orden creciente de importancia:

- Comunicar a la entidad un Aviso (*warning*) sobre las normas que se espera que cumpla.
- Emitir una Amonestación escrita (*designation order*).
- Imponer una Sanción (*administrative penalty*), que será como mínimo de 3 euros y como máximo 900.000 euros.
- Revocar de manera temporal o definitiva la licencia de Auditor.
- Dar de baja del Registro de auditores, temporal o definitivamente, y con o sin condiciones.

La AFM tiene como objetivo el garantizar el correcto funcionamiento del sistema financiero y no busca sancionar a sus participantes sino trabajar para que todo funcione correctamente. Por ello,

en los casos de sanción la AFM da la posibilidad a la entidad afectada de explicar las circunstancias. La AFM tiene la potestad de publicar las sanciones en el Boletín Oficial de Holanda, con el fin de salvaguardar la confianza en los Mercados. Para el caso de los auditores, las sanciones pueden comunicarse al Ministerio Fiscal y a las Cortes Disciplinarias de Auditores (*Disciplinary Court for Auditors*), por ejemplo, si se ha emitido un informe de auditoría sin tener licencia. Si las sanciones fueran recurridas, tendría que resolver el Tribunal de Apelación de Comercio e Industria (*Trade and Industry Appeals Tribunal*).

En su informe anual, la AFM proporciona información sobre sus actividades de supervisión en todos los ámbitos de su competencia (entidades financieras, seguros, pensiones, emisores de capital). Durante 2010 (2009), la AFM supervisó un total de 13.300²⁶ (14.100) entidades. Sólo en 2010 el sistema de alertas identificó 6.766 avisos, lo que condujo a una inspección de 1.383 entidades. En cuanto a las medidas disciplinarias, en 2010 hubo 1.039, de las que 366 fueron medidas de carácter formal (multas, sanciones, revocación de licencia, advertencia pública, entre otras) y 673 medidas de carácter informal (discusión entre las entidades y la AFM vía cartas, llamadas telefónicas, o reuniones informales).

Respecto al colectivo de Auditores, la memoria no especifica el número de entidades inspeccionadas, pero sí se proporciona el número de alertas (22), el número de entidades inspeccionadas (62), y las medidas disciplinarias (4 informales, y ninguna formal). La tabla siguiente muestra la evolución de estos parámetros en el período 2007-2010.

Tabla Holanda 2: Evolución de las actividades de supervisión y sanción de auditores entre 2007 y 2010

| | 2010 | 2009 | 2008 | 2007 |
|-------------------------------------|------------------|------|------|------|
| Alertas | 22 ²⁷ | 401 | 369 | 392 |
| Entidades investigadas | 62 | 122 | 9 | 1 |
| Medidas disciplinarias (informales) | 4 | 5 | 5 | 1 |

Fuente: informes anuales de la AFM, disponibles [30 Mayo 2011] en [://www.afm.nl](http://www.afm.nl)

La AFM proporciona en su informe anual información sobre los procesos legales relacionados con su papel de supervisor, pero no detalla si tales procesos se deben a auditores, entidades emisoras de títulos, acciones, deuda, seguros, pensiones, y otras entidades que supervisa. En 2010 (2009) se iniciaron 117 (121) apelaciones, se terminaron 145 (115). De los 1.093 cargos iniciados en 2011 (una sustancial reducción desde los 4.362 de 2009), 973 fueron por temas de las tasas y de ellas 4 fueron iniciadas por auditores.

Dimensión VI: Cooperación

²⁶ En realidad esta cifra es entidades-concepto, es decir, que si una entidad ha sido inspeccionada por dos conceptos diferentes (p.ej.: impuestos, información insuficiente), se cuenta como 2 entidades-concepto.

²⁷ La reducción en 2010 del número de alertas se debe a un cambio en la definición (se hizo más estricto).

La AFM tiene acuerdos con los organismos profesionales de auditoría de Holanda: NOvAA (*Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten*) y el NivRA (*Nederlands Instituut van RegisterAccountants*).

A escala internacional, tiene acuerdos de colaboración con la IFIAR (*International Forum of Independent Audit Regulators*) y el PIOB (*Public Interest Oversight Board*). Es miembro del EGAOB.

Por otro lado, al tener las competencias de organismo supervisor de todo el sistema financiero, la AFM colabora con diversos organismos e instituciones en el desarrollo de sus funciones. Por un lado colabora con el Banco Central Holandés para distribuir las tareas y la cooperación operativa. También posee acuerdos con Euronext respecto a la coordinación de las actividades relacionadas con la supervisión de las Ofertas Públicas de Adquisición, y con el Dutch Securities Institute para la monitorización del empleo de las instituciones de títulos bajo supervisión.

La AFM ha firmado diversos acuerdos de Colaboración con entidades de supervisión internacionales, para colaborar en diversos ámbitos, entre otros los de liquidación de operaciones. Su participación activa en organismos internacionales Europeos y globales pretende asegurar su representación y contribución en los asuntos relacionados con la supervisión. Por citar dos de los más importantes, la AFM participa en el CESR (*Committee of European Securities Regulators*), y en las actividades de la IOSCO (*International Organization of Securities Commissions*).

Dimensión VII: Referencias utilizadas para el análisis de Holanda

Vis, I. (2007): "Reference budgets and regulating and regulating responsible consumer lending", disponible en [://www.asb-gmbh.at/budgets/images/conference09/lecture_vis.pdf](http://www.asb-gmbh.at/budgets/images/conference09/lecture_vis.pdf), con acceso el 26 de mayo de 2011.

Boletín Oficial de Holanda, disponible en: <http://www.overheid.nl> de 27 de junio de 2008, por el que se establecen nuevas normas en la jurisdicción disciplinaria con respecto a auditores (Cuentas Ley del Derecho Disciplinario), disponible en: [://www.nivra.nl/readfile.aspx?ContentID=41967&ObjectID=390556&Type=1&File=0000023458_Wtra_Staatscourant_220708.pdf](http://www.nivra.nl/readfile.aspx?ContentID=41967&ObjectID=390556&Type=1&File=0000023458_Wtra_Staatscourant_220708.pdf), con acceso el 26 de mayo de 2011.

Ley de 19 de enero de 2006, sobre la Supervisión de Firmas de Auditoría, disponible en: [://www.afm.nl/~media/Files/wetten-regels/wta/engels/en-wta_act_on_the_supervision_of_audit_firms.ashx](http://www.afm.nl/~media/Files/wetten-regels/wta/engels/en-wta_act_on_the_supervision_of_audit_firms.ashx), con acceso el 26 de mayo de 2011.

Decreto 16 Agosto 2006, Normas para la implementación de la Ley de Supervisión de Firmas de Auditoría, disponible en: [://www.afm.nl/~media/Files/wetten-regels/wta/engels/en-bta_decree_on_the_supervision_of_audit_firms.ashx](http://www.afm.nl/~media/Files/wetten-regels/wta/engels/en-bta_decree_on_the_supervision_of_audit_firms.ashx), con acceso el 26 de mayo de 2011.

4.4.4. FRANCIA y el Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C)

Organismo: Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C)

Página web de acceso: <http://www.h3c.org/>

Dimensión I: Características básicas del organismo

El Consejo Superior de Comisarios de Cuentas (*Haut Conseil du Commissariat aux Comptes – H3C*), es el organismo de supervisión pública en Francia que cuenta con la competencia de supervisar la profesión de auditoría y garantizar el cumplimiento de la normativa en materia de auditoría. Más concretamente, garantizar el cumplimiento de la ética y la independencia de los auditores.

El H3C se crea en el año 2003 a través de la Ley de Seguridad Financiera (*Loi de Sécurité Financière*), cuyo objetivo fundamental era reforzar las leyes sobre gobierno corporativo de las empresas cotizadas francesas. Esta Ley otorga al H3C las siguientes competencias básicas:

- Organizar los controles de calidad de los auditores y realizar controles técnicos.
- Asesorar sobre el código de ética e independencia de la profesión.
- Emitir opiniones y asesorar al Ministerio de Justicia sobre el contenido de las normas profesionales de auditoría elaboradas por la CNCC o CRCC
- Identificar y promover mejores prácticas.

Las competencias iniciales otorgadas en el año 2003, son ampliadas en el año 2008 a través de la Ordenanza 2008-1278 del 8 de diciembre, otorgándole la responsabilidad directa sobre los controles de calidad periódicos a los que están sometidos los auditores. Así, desde el año 2009, el H3C dispone de capacidad para realizar directamente los controles de calidad de los auditores/compañías de auditoría de empresas cotizadas. Esta función de supervisión está dirigida por la secretaría general del organismo y realizada directamente a través de supervisores del propio H3C o queda delegada en la CNCC o CRCC.

En el año 2010, las competencias del H3C se amplían de nuevo a través del artículo 821-26 del Código de Comercio que obliga a realizar la pertinente consulta al H3C en caso de dudas sobre una posible incompatibilidad o pérdida de independencia por parte de un auditor. Desde el año 2009, el H3C ha recibido y emitido recomendaciones sobre numerosas consultas a este respecto ([Anual H3C, 2009](#)).

Dimensión II: Estructura Organizativa

El H3C está compuesto por un total de 12 miembros. Los miembros del H3C son profesionales del ámbito de la empresa, los mercados financieros, el tesoro público, el ámbito jurídico y la auditoría, así como académicos. Más concretamente, de acuerdo al contenido del artículo 821-3 del Código de Comercio, el H3C debe estar compuesto por:

- 3 magistrados, de los cuales al menos 1 de ellos debe formar parte o haber formado parte en el pasado del Tribunal de Casación, otro del Tribunal de Cuentas la principal institución jurídica en Francia. La Presidenta actual del H3C es Asesora del Tribunal de Casación.
- 3 auditores, de los cuales dos de ellos debe

- El presidente de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (*L'Autorité des Marchés Financiers*) o un representante de esta institución.
- Un representante del Ministerio de Economía
- Un profesor universitario especializado en materia económica, jurídica o financiera.
- Un representante del Gobierno designado por el Ministerio de Justicia con funciones de asesoramiento en el H3C.

El nombramiento de los miembros del H3C tiene una duración de 6 años, renovable por un máximo de 3 años adicionales. Asimismo, para fortalecer la independencia de sus miembros, el artículo 1-2 del Decreto de 12 de Agosto de 1969 queda modificado a través del Decreto nº 2005-599 de 27 mayo de tal forma que ninguno de los miembros del H3C podrá formar parte de forma simultánea al CNCC o a alguna CRCC.

Junto a los miembros del Consejo del H3C, la secretaría general ha ido aumentando progresivamente el número de empleados. En el año 2005, tan sólo 11 personas trabajan en esta secretaría general.

Figura Francia I: Estructura organizativa



Fuente: h3c.org

Tal y como puede observarse en la Figura anterior, la secretaría general (en colaboración con la secretaría general adjunta), cuenta con una unidad de Dirección Técnica y una Unidad de Gestión Administrativa y distribuye el desarrollo de sus funciones en un total de 6 divisiones:

Dirección de normas y ética: Analiza cuestiones relativas a la doctrina y práctica profesional.

Servicio de cooperación internacional: Es responsable de las actividades de coordinación con otros organismos públicos de supervisión de la profesión de auditoría.

Dirección jurídica: La Dirección jurídica es responsable de cualquier aspecto jurídico relacionado con la profesión de auditoría y, en el desarrollo de sus funciones, está apoyado por una secretaría específica que cuenta con un empleado (secretaría disciplinar).

Dirección de supervisión de controles: Realiza el control de las actividades de supervisión (controles de calidad) desarrolladas por los organismos profesionales. Más concretamente el

CNCC y CRCC, y realiza recomendaciones tras el resultado del proceso de supervisión. Además, se encarga del desarrollo de las normas orientativas para el desarrollo de los controles.

Dirección de control: Realiza directamente los controles de calidad de los auditores de empresas cotizadas.

Dimensión III: Financiación

Hasta el año 2008, el H3C no contaba con autonomía financiera y sus fondos dependían directamente del presupuesto asignado por el Ministerio de Justicia. Tal y como puede observarse, la autonomía financiera a partir del 2008, ha permitido aumentar de forma muy significativa el presupuesto con el que cuenta para el ejercicio de sus funciones.

Tabla Francia 1: Evolución del presupuesto del H3C

| Año | Importe (€) | Dependiente de: |
|------|-------------|------------------------|
| 2003 | Nd. | |
| 2004 | 650.000 | Ministerio de Justicia |
| 2005 | 840.000 | Ministerio de Justicia |
| 2006 | 1.330.000 | Ministerio de Justicia |
| 2007 | 1.400.000 | Ministerio de Justicia |
| 2008 | 6.200.000 | Autonomía Financiera |
| 2009 | 6.200.000 | Autonomía Financiera |

En aplicación del artículo 821-5 del Código de Comercio, en la actualidad la financiación del H3C está constituida por:

- Una contribución del 10€ al año de cada auditor de cuentas.
- Una cantidad fija por cada uno de los informes de auditoría emitidos. Más concretamente, 1.000 € para las empresas cotizadas; 500 € para las empresas cuyos títulos se negocian en mercados no regulados; 20 € para el resto de informes.

La recaudación será realizada por la CNCC (*Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes*). Además, desde el 1 de enero de 2011, el H3C recibirá un porcentaje de los honorarios facturados en el año anterior por la CNCC a las empresas cotizadas. El porcentaje variará entre el 0,65% y el 1% y será fijado por Real Decreto.

Dimensión IV: Transparencia

El H3C publica regularmente un informe anual en el que se recoge información sobre:

- Misión y estructura del organismo
- Actividad normativa
- Actividad jurídica y sancionadora
- Cooperación internacional
- Actividad supervisora

El acceso a este informe anual está disponible a través de la [web](#) del organismo. El H3C ha publicado un informe anual desde su creación en 2003. Estos informes sólo se publican en francés.

Junto a la publicación de los [anuales](#), el H3C realiza la publicación en su [web](#) de todos aquellos comunicados y resoluciones relevantes y relativas a las competencias que tiene otorgadas. Así por ejemplo, a través de su página web se hace público el programa de supervisión y control de calidad de cada año, procedimientos de control y supervisión, las resoluciones de las consultas recibidas en material de incompatibilidades e independencia del auditor, acuerdos con organismos nacionales e internacionales etc. Al igual que en el caso de los informes anuales, el francés es el único idioma disponible.

Junto a la información relativa a su actividad y programa de trabajo, la [2006/43/CE](#) recomienda que se publique el proceso de contratación de los profesionales que trabajan en el organismo de supervisión. A través de su [web](#), el H3C tiene abierta una convocatoria permanente para formar parte de su cuadro de supervisores independientes. En esta convocatoria, el H3C publica los requisitos que deben cumplir los profesionales que optan a las plazas ofertadas.

Dimensión V (I): Controles de calidad

EL H3C tiene desde su creación en el año 2003 competencias para realizar tanto controles técnicos como controles de calidad. Respecto a los controles de calidad periódicos, en los primeros años desde su creación, esta labor era desarrollada por el CNCC y CRCC, tomando en consideración las directrices y modalidades establecidas por el H3C²⁸. Sin embargo, las competencias iniciales otorgadas en el año 2003, son ampliadas en el año 2008 a través de la Ordenanza 2008-1278 del 8 de diciembre, otorgándole la responsabilidad directa sobre los controles de calidad periódicos a los que están sometidos los auditores. Esta responsabilidad directa de control se ejecuta a través de²⁹:

- Supervisores profesionales independientes (*contrôleurs du corps*) del H3C, gestionados por su Secretaría General, encargados de realizar la supervisión sobre los auditores de compañías cotizadas.
- Auditores de cuentas seleccionados por la propia CNCC y CRCC para el ejercicio de los controles sobre los auditores/compañías de auditoría de empresas no cotizadas. La CNCC y CRCC deberán regirse por los principios establecidos por el H3C para el desarrollo de estos controles. Se trata de una supervisión delegada de acuerdo a los principios establecidos en la decisión 2009-04 de 8 de enero de 2009. No obstante, en esta delegación hay dos niveles dependiendo de si el auditor realiza su actividad sobre entidades de interés público (EIP)³⁰ en este caso, el grado de delegación en la CNCC y CRCC es menor.

²⁸ Pueden consultarse estas directrices en la decisión 2005-02 del H3C disponible a través de su página web: <http://www.h3c.org/fiches/decision130105.htm>

²⁹ Puede consultar la forma de ejecución de los controles en la decisión 2007-01, y con posterioridad la decisión 2009-02, disponibles a través de su página web: <http://www.h3c.org/fiches/decision060707.htm> y <http://www.h3c.org/fiches/decision180109.htm>

³⁰ La denominación de Entidades de Interés Público (EIP) recoge a todas las empresas cuyos títulos cotizan en un mercado regulado, así como las que reciben subvenciones públicas u organismos de la seguridad social recogidos en el artículo 114-8 del Código de la Seguridad Social. También se consideran Entidades de Interés Público las entidades financieras, de seguros, las instituciones de Previsión reguladas por el Título III del Libro IX del Código de Seguridad Social y Mutuas, así como las Mutuas Libro II del Código de la mutualidad.

Los auditores o compañías de auditoría de EIP, están sujetos a controles de calidad con una periodicidad de tres años mientras que para los de compañías no calificadas como EIP, este plazo se extiende hasta seis años.

El procedimiento de desarrollo de los controles de calidad tiene las siguientes fases:

- Recopilación de información previa sobre el auditor/empresa de auditoría.
- Desarrollo de un plan de desarrollo del control de calidad.
- Desarrollo de controles *in situ*
- Redacción de un informe preliminar
- Desarrollo de procedimientos de contrastación de los resultados.
Redacción del informe final.

El H3C a través de su secretaría general, intervendrá en las distintas fases de los controles de calidad realizados por sus supervisores profesionales independientes. Por otra parte, en los casos en los que los controles quedan delegados en el CNCC, dependerá de si el auditor realiza su trabajo en EIP's. En este caso, el H3C puede intervenir revisando el desarrollo de cualquiera de las fases anteriores del proceso de control de calidad. Además, las recomendaciones individuales destinadas a cada auditor serán elaboradas por la Secretaría General del H3C. Esto no ocurre para el caso de los controles de calidad realizados sobre auditores/compañías de auditoría que no desarrollan su actividad entre EIP (non-EIP cabinets). En estos casos, son las propias CRCC's las que elaboran las recomendaciones, informando posteriormente al H3C.

Será competencia del H3C la preparación de los controles de calidad en colaboración con el CNCC.

Dimensión V(II): Controles técnicos y mecanismos disciplinarios

Junto al desarrollo de los controles de calidad se encuentra el procedimiento de control técnico, así como el sancionador o disciplinario. En el caso francés, será en primera instancia la CNCC o CRCC la que podrá adoptar medidas disciplinarias. La CNCC y la CRCC tienen la obligación de informar todos los años al H3C sobre los auditores o compañías de auditoría que han sido sancionadas. No obstante, los auditores/empresas de auditoría sancionadas, podrán recurrir las decisiones adoptadas por los Consejos disciplinarios de la CNCC o CRCC's ante el H3C. El H3C ejecutará sus competencias en materia disciplinaria cuando reciba la solicitud de revisión de los casos sancionados por la CNCC o CRCC. Junto a la CNCC o CRCC, el Ministerio de Justicia y el AMF también tienen competencias sancionadoras (EGAOB, 2011; Garmilis y Stokes, 2005).

Los tipos de sanciones disciplinarias vienen recogidas en el artículo 822-8 de La Ley de Seguridad Financiera y son las siguientes: (1) advertencia; (2) amonestación; (3) suspensión temporal por un período no superior a cinco años; (4) Exclusión del registro de auditores. También se puede llevar a cabo una sanción monetaria consistente en retirar los honorarios recibidos por el auditor. La advertencia, amonestación o suspensión temporal del ejercicio de la profesión podrá ser ampliado a diez años.

Tal y como exponen Garmilis y Stokes (2005), las sanciones impuestas por la CNCC o CRCC en materia disciplinaria son difícilmente accesibles excepto para la profesión, que a través del Boletín periódico de CNCC se incorpora un anexo con los casos sancionados. El H3C no ha dispuesto hasta el momento una base de datos pública que permita acceder a las sanciones, aunque a través de sus informes anuales se puede acceder a un pequeño resumen de las

deliberaciones del H3C en materia disciplinaria impuestas por los Consejos disciplinarios del CNCC o CRCC, así como a las estadísticas de los casos recibidos, en curso o resueltos a lo largo de cada ejercicio.

La siguiente tabla recoge un resumen de los casos en materia sancionadora/disciplinaria recibidos por el H3C

Tabla Francia 2: Casos recibidos por el H3C en materia sancionadora

| Año | Nº casos resueltos |
|-------|--------------------|
| 2004 | 2 |
| 2005 | 9 |
| 2006 | 3 |
| 2007 | 9 |
| 2008 | 7 |
| 2009 | 4 |
| Total | 34 |

Fuente: [Anuales H3C](#).

Las sanciones no son de modo general económicas (multas), sino que pueden ser desde avisos en relación a la mala praxis del auditor a una suspensión temporal o permanente de la actividad. No obstante, a pesar de no ser frecuentes, el H3C ha ratificado en varias ocasiones a lo largo de este período 2004-2009 varias sanciones económicas.

Dimensión VI: Cooperación

El artículo 8 de la ordenanza 2005-1126 del 8 de septiembre de 2005, modifica el artículo 821-1 del Código de Comercio para fomentar la cooperación internacional del H3C con sus organismos análogos.

El H3C es miembro del EGAOB (*European Group of Auditor's Oversight Bodies*) y colabora en los distintos grupos de trabajo organizados por este organismo. Asimismo, mantiene reuniones y firma acuerdos bilaterales de cooperación con sus homólogos de otros países tanto de la UE (sujetos a la [2006/43/CE](#)) como de otros países ajenos a la UE, por ejemplo con el PCAOB de Estados Unidos.

En el año 2009, el H3C formaba parte de 4 subgrupos de trabajo del EGAOB. Asimismo, el H3C colabora activamente en el IFIAR (*International Forum of Independent Audit Regulators*) desde su creación en el año 2006. Este organismo internacional tiene entre sus objetivos promover entre sus miembros distintas actividades de regulación, servir de punto de encuentro entre los distintos organismos profesionales responsables de la supervisión de la profesión de auditoría y compartir las experiencias en materia de regulación y entorno institucional de la profesión de auditoría. La IFIAR se creó el 15 de septiembre de 2006 en París y en la actualidad cuenta con 34 miembros³¹.

³¹ Puede consultarse más información sobre este organismo a través de su página web: <https://www.ifiar.org/aboutus/index.cfm>

Otra información de interés:

Junto al H3C se encuentra también el AMF (*Autorité des marchés financiers*) que tiene como objetivo principal asegurar el buen funcionamiento de los mercados financieros en por lo tanto, proteger la calidad de la información financiera publicada por las compañías cotizadas. De ahí la necesidad de colaboración entre el H3C y el AMF, de cara a conseguir el objetivo común de calidad de la información económico-financiera es indispensable, tal y como ambos organismos reconocen en su acuerdo de colaboración firmado el 11 de enero de 2010³².

El AMF nace al igual que el H3C en el año 2003, como resultado de la fusión de tres organismos: La *Commission des opérations de bourse* (COB), el *Conseil des marchés financiers* (CMF) y el *Conseil de discipline de la gestion financière* (CDGF). Al igual que el H3C, el AMF es un organismo con personalidad jurídica propia y autonomía financiera.

Respecto a la CNCC (La *Compagnie nationale des commissaires aux comptes*) es el organismo representante de la profesión de auditoría en Francia, con un total de 14.500 miembros. Entre sus principales funciones se encuentran la elaboración de las normas técnicas de auditoría y el seguimiento de la práctica profesional, así como la defensa de los intereses de los profesionales del sector de auditoría. La CNCC garantiza igualmente la formación continua de los auditores y desarrolla una parte importante de los controles técnicos y de calidad en colaboración con el H3C. Además, los auditores también están localmente representados en las 33 CRCC (*Compagnie regionale des commissaires aux comptes*) que forman parte de la CNCC.

Dimensión VII: Referencias utilizadas para el análisis de Francia

Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (2009): "Rapport Annuel". Disponible en: http://www.h3c.org/rapport_annuels.htm con acceso el 10 de abril de 2011.

Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (2005): "Rapport Annuel". Disponible en: http://www.h3c.org/rapport_annuels.htm con acceso el 10 de abril de 2011.

Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (2003): "Rapport Annuel". Disponible en: http://www.h3c.org/rapport_annuels.htm con acceso el 10 de abril de 2011.

Garmilis, G. y Stokes, L. (2005): "Convergence of the disciplinary processes of Accounting Organizations? A comparison between the United States and France. Disponible en: <http://basepub.dauphine.fr/xmlui/bitstream/handle/123456789/2626/garmilis.pdf;jsessionid=D27047AD3DC80B69D14CE0F6B2A3951D?sequence=2>, con acceso el 10 de abril de 2011.

³² Disponible a través de la página web del H3C en: <http://www.h3c.org/fiches/avis110110.htm>

4.4.5. LUXEMBURGO y la Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF)

Organismo: Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF)

Página web de acceso: [://www.cssf.lu/en/](http://www.cssf.lu/en/)

Dimensión I: Características básicas del organismo

La Comisión de la vigilancia del sector financiero (*Commission de Surveillance du Secteur Financier* -) es una institución pública creada por la Ley modificada de 1998 con el objetivo de asumir las funciones del antiguo regulador del mercado de valores en Luxemburgo (*Commissariat aux Bourses*) y el antiguo instituto monetario de Luxemburgo (*Institut Monétaire Luxembourgeois*). Posteriormente, La [de auditoría de 2009](#) le otorgó funciones adicionales en esta materia.

Así, la CSSF tiene en la actualidad dos principales funciones:

- La supervisión y regulación de la profesión de auditoría.
- La supervisión de las entidades de crédito y de los otros profesionales del sector financiero

La CSSF es la autoridad pública competente para la supervisión y regulación de la profesión de auditoría.

La CSSF es además la entidad encargada de supervisar a las entidades de crédito así como a las sociedades de inversión colectiva, los fondos de pensiones o las sociedades y agencias de valores. En este sentido, la CSSF es también la entidad encargada de la supervisión y regulación de los mercados de valores, los mercados regulados y los sistemas multilaterales de negociación. Como entidad supervisora del sector financiero, la CSSF examina todas las solicitudes presentadas por empresas o personas que deseen llevar a cabo una actividad financiera en Luxemburgo y que requiere la autorización del Presidente de la CSSF.

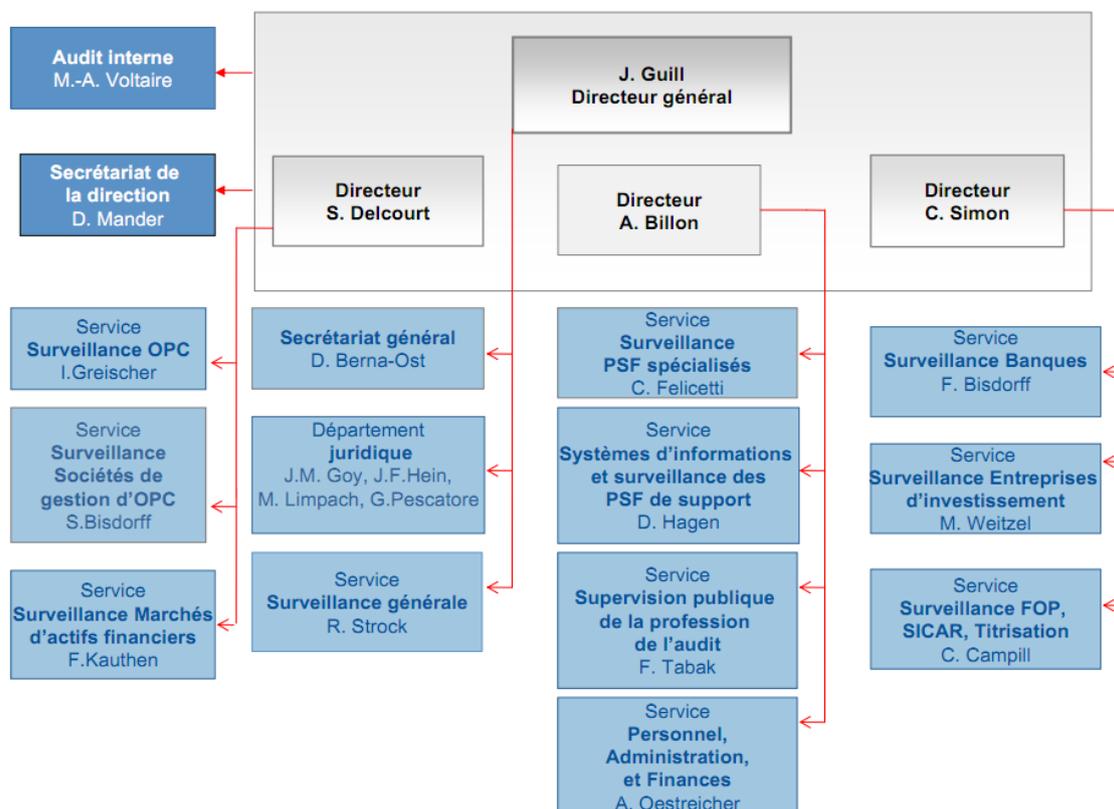
La supervisión de las compañías del sector financiero llevada a cabo por la CSSF tiene como principales objetivos:

- La promoción de una política comercial y el cumplimiento de la regulación en dicha materia.
- La protección de la estabilidad financiera de las empresas supervisadas y del sector financiero en su conjunto.
- La supervisión de la calidad de la organización y de los sistemas de control interno y de riesgo.

Dimensión II: Estructura organizativa

La cúpula de la CSSF está formada por un Consejo y una Junta Ejecutiva.

Figura Luxemburgo I: Estructura organizativa



Fuente: cssf.lu/en/

El Consejo está compuesto por siete miembros nombrados por el Gran Duque de Luxemburgo durante un período de cinco años. De entre las principales funciones del Consejo están la aprobación anual del presupuesto y los estados financieros de la CSSF previamente elaborados por el Consejo Ejecutivo. Así como la determinación de unas normas internas dirigidas a establecer la reunión y el proceso de toma de decisiones de la Junta Ejecutiva. Sin embargo el Consejo no es competente para intervenir en los asuntos de supervisión de la CSSF.

La Junta Ejecutiva de la CSSF está compuesta por un Director General, y entre dos y cuatro Consejeros, designados por el Gran Duque por un período de cinco años. La Junta Ejecutiva es la encargada de tomar las decisiones y medidas necesarias para el cumplimiento de la misión de la CSSF y de los objetivos del contrato por cinco años firmados con el ministro responsable de la CSSF. La Junta Ejecutiva es además la encargada de elaborar los informes y las propuestas que posteriormente serán aprobadas por el Consejo y el Gobierno.

Tal y como puede observarse en la Figura anterior, la CSSF se compone además de las siguientes áreas y departamentos:

La Secretaría General está a cargo de la comunicación interna y externa de la CSSF. Esta misión incluye, entre otros, hacer frente a cualquier pregunta sobre la política de comunicación

de la CSSF. También es responsable de las relaciones con otras instituciones nacionales e internacionales, así como con las asociaciones profesionales. Los expedientes relativos a la calificación de las actividades del sector financiero también caen dentro del ámbito de la Secretaría General.

La Auditoría Interna cubre el control, asesoramiento y evaluación de todos los procesos, funciones y operaciones del CSSF. La Auditoría Interna supervisa el desarrollo y la actualización de todas las instrucciones de organización interna y los controles que se cumplan, así como la adecuación y eficiencia de las de las normas internas de la organización.

El Departamento Jurídico es el responsable de los asuntos legales en materia de relaciones internacionales, representación internacional, protección a los inversores, clientes y consumidores en general, supervisión de la actividad financiera, supervisión de auditoría, sanciones, etc.

El Departamento de Personal de Administración y Finanzas es el responsable de la gestión del personal, la administración interna, la gestión y seguridad de los edificios y la gestión financiera de la CSSF (incluyendo la contabilidad y el presupuesto).

El Departamento de Sistemas de Información es el responsable de la supervisión de la información emitida y sistemas informáticos de las entidades reguladas y autorizadas como agentes del sector financiero. La supervisión de las entidades reguladas y autorizadas como agentes del sector financiero se lleva a cabo sobre la base de la información financiera periódica que debe remitirse a la CSSF, en las inspecciones y en el análisis de las opiniones de auditoría. Este departamento también audita los sistemas informáticos de las instituciones supervisadas, así como ofrecer asesoramiento sobre los sistemas internos informáticos, la seguridad nacional o internacional y los trabajos relacionados con procesos informáticos.

El Área de Supervisión está compuesta por los diez siguientes Departamentos: Departamento de Supervisión General, Departamento encargado de la supervisión pública de la profesión de auditoría y ocho Departamentos de supervisión de las entidades de crédito y de otras entidades del sector financiero.

El Departamento de Supervisión General actúa como un centro de estudios y propone enfoques, métodos e instrumentos para el análisis y la evaluación. Se ocupa de forma transversal de las cuestiones relativas a la supervisión de la información financiera de todos los departamentos de la CSSF. Además es directamente responsable de la supervisión de los profesionales del sector financiero. En particular, este departamento es responsable de:

- El desarrollo y la interpretación de los documentos elaborados por los organismos internacionales influyentes;
- El desarrollo y la interpretación de las normas nacionales e internacionales (incluidas las normas información financiera, de conducta, de la gestión de situaciones de crisis y de estabilidad financiera);
- La adecuada existencia y aplicación de los procedimientos utilizados para las diferentes actividades de supervisión, de las normas de conducta y de las obligaciones profesionales del sector financiero;
- La planificación, coordinación y realización de inspecciones in situ en las instalaciones de los profesionales;
- Garantizar la publicación de información financiera y de auditoría;

- La prestación de asistencia en materia de gobierno corporativo, de métodos y modelos de gestión de riesgos, en cuestiones relativas a las entidades de pago y entidades de dinero electrónico.

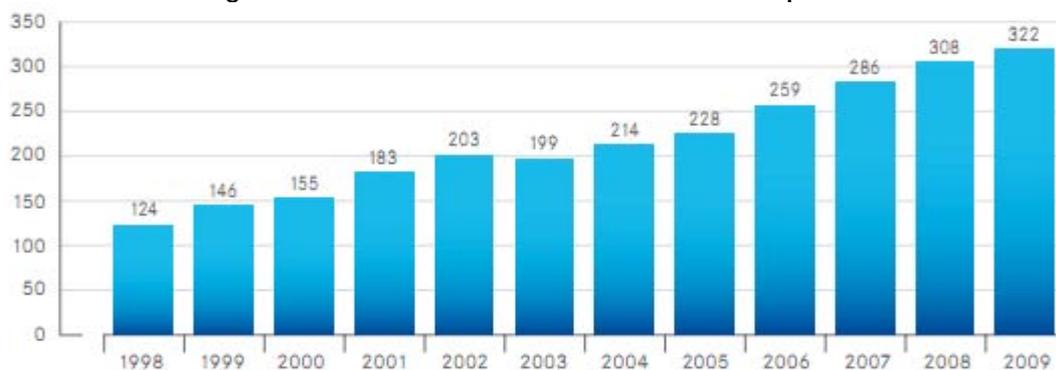
El Departamento de la supervisión pública de la profesión de auditoría está a cargo de diferentes aspectos relacionados con la auditoría. De entre los aspectos que se ocupa se encuentran:

- El acceso y registro de los profesionales y firmas de la profesión de auditoría en Luxemburgo. Así como la otorgación del título profesional de auditor (*Réviseur d'entreprises*) y/o firma de auditoría legamente reconocida (*Cabinet de révision*).
- La organización de la formación continua
- La supervisión pública de la auditoría legal (aplicación de controles técnicos y de calidad).
- El control público de los auditores y sociedades de auditoría en terceros países y la cooperación correspondiente
- La aplicación de un sistema disciplinario
- La adopción de las normas de auditoría y las normas de ética profesional, educación continua y de control de calidad interno.

Los ocho departamentos a cargo de la supervisión del sector financiero son los encargados de supervisar a las entidades financieras y a otros organismos del sector financiero como son las sociedades de inversión, las sociedades de inversión colectiva, los fondos de pensiones, etc. De esos ocho departamentos uno está específicamente designado para supervisar el mercado de valores. Es decir, funciona como regulador del mercado.

Existe un código interno de conducta³³ que debe ser seguido por todo los trabajadores del CSSF con el fin de contribuir a un adecuado cumplimiento de la legislación, evitar la negligencia profesional, la interpretación errónea, el error de juicio en situaciones conflictivas o el abuso de información privilegiada. La mayoría del personal que trabajo para el CSSF ha tenido que superar con éxito las pruebas impuestas por el CSSF. El siguiente cuadro muestra la evolución desde su creación del número de empleados de la CSSF.

Cuadro Luxemburgo I: Evolución de número de empleados de La CSSF



Fuente: www.cssf.lu/en/

³³ El Código interno de conducta puede consultarse en: http://www.cssf.lu/fileadmin/files/CSSF/Code_conduite_110309.pdf

Dimensión III: Financiación

La financiación de la CSSF necesaria para cubrir los gastos de personal, costes financieros y costes operativos necesarios para llevar a cabo la actividad de supervisión pública de la profesión de auditoría es obtenida a través de de las tasas satisfechas por los auditores y firmas de auditoría sometidas a su supervisión ([2009](#)). En el año 2009 la financiación total de la CSSF correspondió a 48.393 miles de euros, de entre los cuales 926 mil euros correspondían a los ingresos obtenidos con la recaudación de impuestos, entre los que se encontraban las tasas satisfechas por los auditores.

Dimensión IV: Transparencia

Desde su creación en el año 2008, la CSSF publica informes anuales en su página web³⁴. De forma general, dichos informes contienen información sobre:

1. La supervisión general y la cooperación internacional
2. La supervisión del sector bancario
3. La supervisión de las empresas de inversión colectiva
4. La supervisión de los fondos de pensiones
5. La supervisión de las compañías de inversión en capital riesgo.
6. La supervisión de las empresas de titulización
7. La supervisión de los otros profesionales del sector financiero
8. La supervisión de los mercados de valores
9. La supervisión de los sistemas de información
10. La supervisión y control público de la profesión de auditoría
11. El sistema disciplinario a disposición de la CSSF
12. La protección de los clientes
13. La lucha contra el blanqueo de dinero y la financiación del terrorismo
14. La leyes y regulaciones financieras
15. La organización interna de la CSSF

³⁴ Los informes anuales están disponible a través del siguiente enlace:
<http://www.cssf.lu/en/publications/annual-reports/>

En relación a la información sobre la actividad de auditoría desarrolla en Luxemburgo, la CSSF tiene un registro público donde se presenta información de los auditores (*Réviseur d'entreprises*) y las firmas de auditoría (*Cabinet de révision*) legamente reconocidos por la CSSF. Las sanciones impuestas a auditores y firmas de auditoría de cuentas son también publicadas en la página web del CSSF.

Dimensión V: Controles de calidad, controles técnicos y mecanismos disciplinarios.

La realización de los controles de calidad a los auditores y firmas de auditoría es otra de las funciones atribuidas a la CSSF por la [Ley de auditoría de 2009](#). Los controles de calidad son aplicados con el fin de garantizar en primer lugar que, la organización interna de la firma de auditoría cumple con las disposiciones de la Normativa Internacional de Control de Calidad (ISQC) y, en segundo lugar que, las firmas de auditoría y auditores realizan una correcta selección y comprobación de la información auditada, teniendo en cuenta los riesgos inherentes a la información, así como la eficiencia de la organización de las empresas auditadas y que auditan ([2009](#)).

La realización de controles técnicos y aplicación de medidas disciplinarias son funciones también delegadas a la CSSF por la [de auditoría de 2009](#). No obstante, todas las sanciones impuestas y publicadas por la CSSF hasta el momento (desde el año 1998 hasta el año 2010) están dirigidas a reforzar el sistema de supervisión del sector financiero, por lo que ninguna de ellas ha sido impuesta a auditores ([2009](#))³⁵

Dimensión VI: Cooperación

A nivel nacional la CSSF coopera con el Gobierno, con el Banco Central de Luxemburgo y con otras autoridades encargadas de la supervisión nivel nacional o relacionado con las áreas financiera y legal.

En el ámbito de cooperación internacional, la CSSF es miembro del EGAOB y del IFIAR.

Dimensión VII: Referencias utilizadas para el análisis de Luxemburgo

CSSF (2009) Informe anual. Disponible en:
://www.cssf.lu/fileadmin/files/Publications/Rapports_annuels/Rapport_2009/RA2009_eng.pdf,
con acceso el 20 de junio de 2011

Ley modificada de 1998, del 23 de diciembre, para el establecimiento de la Comisión de la vigilancia del sector financiero (*Commission de Surveillance du Secteur Financier* - CSSF).

Ley de 2009, de 18 de diciembre, en relación a la profesión de auditoría. Disponible en:
://www.lff.lu/fileadmin/redaction/documents/Legal_texts/2009_12_18_audit.pdf con acceso el 12 de mayo de 2011.

³⁵ La información sobre sanciones implementados por la CSSF es publicada en sus informes anuales y el siguiente enlace de su página web: <http://www.cssf.lu/en/amlctf-financial-sanctions/>

4.4.6. BÉLGICA, el Conseil Supérieur des Professions Economiques y la Chambre de renvoi et de mise en état

Organismo: Conseil Supérieur des Professions Economiques (CSPE) y Chambre de renvoi et de mise en état (CRME)

Página web de acceso: [://www.cspe-hreb.be/](http://www.cspe-hreb.be/) y [://www.oversight-audit-belgium.eu/](http://www.oversight-audit-belgium.eu/)

Dimensión I: Características básicas del organismo

El Consejo Superior de Profesiones Económicas ([Conseil supérieur des Professions économiques- CSPE](#)) se estableció en 1999, conforme a la [de 22 abril de 1999](#) que hace referencia a las prácticas profesiones de contables y fiscales. La organización, denominada inicialmente Consejo Superior (*Conseil Supérieur*) existe desde 1985 y sufrió una primera reforma en el año 1993. Es un órgano independiente con sede en Bruselas y personalidad jurídica propia.

El origen del organismo y las modificaciones que se han llevado a cabo en el mismo provienen de la extensión de competencias:

- a. En 1985, se crea el "Consejo Superior de Auditores de Empresa" (*Conseil supérieur du Révisorat d'entreprises*) encargado de asesorar sobre la reglamentación, normativa y legislación de la profesión del auditor de empresas.
- b. En 1993, las competencias de este organismo se extienden no sólo a la profesión de auditoría sino también un parte de la profesión contable (*expert-comptable*). El *Conseil supérieur du Révisorat d'entreprises* pasa a llamarse "*Conseil supérieur du Révisorat d'entreprise et de l'Expertise comptable*".
- c. En 1999 adopta la denominación actual (*Conseil supérieur des Professions économiques*) y sus competencias se extienden a los profesionales fiscales y a otra parte de la profesión contable (*comptables agréés*). Por lo tanto, desde el año 1999, el CSPE agrupa a las distintas categorías profesionales relacionadas con el ámbito económico: auditores, contables, asesores fiscales y contadores públicos. Estas profesiones están agrupadas en los siguientes institutos profesionales: el Instituto de Auditores (*L'Institut des Réviseurs d'Entreprises* - IRE); el Instituto de Contadores Públicos y Asesores Fiscales (*L'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux* - IEC) y el Instituto de Contadores y Asesores Fiscales (*L'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés* - IPCF).

La última reforma en las competencias del CSPE tuvo lugar en el año , con la Transposición del contenido de la [2006/43/CE](#) relativa al sistema de supervisión pública de la profesión de auditoría³⁶. En esta Transposición, se estructura un sistema de supervisión pública de la profesión de auditoría en el que quedan integrados seis órganos de supervisión pública, no sólo el CSPE, si bien éste actúa como coordinador del sistema. El sistema de supervisión pública de

³⁶ <http://www.oversight-audit-belgium.eu/transposition-en-droit-belge.php>. La Ley de 22 de julio de 1953, crea el IRE (*L'Institut des Réviseurs d'Enterprises*) responsable de la supervisión de la profesión de auditoría. Esta Ley sufre modificaciones el 30 de abril de 2007, con la trasposición del contenido de la Directiva 2006/43/CE

la profesión de auditoría queda estructurado de acuerdo a dos pilares fundamentales o dos grandes objetivos/misiones del sistema:

- a. Responsabilidad última sobre la supervisión de la correcta aplicación de las normas deontológicas, las normas de auditoría y el control interno de calidad de los auditores y firmas de auditoría. Los organismos involucrados en este primer objetivo son el Ministro/Ministerio de Economía y el *Conseil supérieur des Professions économiques*. Este último es además responsable de la cooperación entre todos los organismos nacionales involucrados en la supervisión de la profesión de auditoría, así como de la cooperación con otros organismos internacionales.
- b. Control de los mecanismos de acceso a la profesión de auditoría, el registro, así como de los controles técnicos y de calidad. En esta segunda misión se encuentran los siguientes organismos: el Procurador General (*Procureur général*): responsable de supervisar la concesión de licencias a los auditores y firmas de auditoría; la CRME - *Chambre de renvoi et de mise en état*: asume la responsabilidad de la formación continua, el control de calidad y los sistemas de investigación; el *Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire* asesora y controla el cumplimiento del requisito de independencia de la profesión de auditoría y finalmente, las instancias disciplinarias (Comisión de disciplina y Comisión de apelación)

El sistema integrado de supervisión pública belga divide las funciones de supervisión de la profesión de auditoría entre distintos organismos que comparte una [web](#) en la que se publica un informe anual conjunto³⁷.

A continuación se analizan más en detalle las funciones y características básicas de los dos organismos más relevantes a efectos de supervisión de la profesión de auditoría: *Conseil supérieur des Professions économiques* - CSPE, y CRME - *Chambre de renvoi et de mise en état*

El CSPE - Las funciones del Consejo Superior de Profesiones Económicas (CSPE) con respecto a cada una de las cinco categorías profesionales que lo componen son³⁸:

- Coordinar a los organismos que componen el sistema de supervisión pública belga, así como de la cooperación internacional con los organismos de supervisión pública del resto de países de la Unión Europea.
- Aprobar las normas y recomendaciones en materia de auditoría (a propuesta del), de ética profesional, así como las normas de control de calidad auditores y firmas de auditoría.
- Prestar asesoramiento al gobierno a través de opiniones y recomendaciones a petición del propio gobierno, del instituto de contadores públicos y asesores fiscales (IEC), del instituto de auditores de empresas (IRE) y del instituto de contadores profesionales y asesores fiscales (IPCF).

³⁷ <http://www.oversight-audit-belgium.eu/>

³⁸ <http://www.cspe-hreb.be/competences-du-conseil-superieur-des-professions-economique.php>

- Examinar los elementos de la doctrina desarrollada en el
- Realizar denuncias o avisos en materia disciplinaria bien a los Comité Disciplinarios del IRE, IEC o IPCF o en la actualidad, ante la CRME *Chambre de renvoi et de mise en état*, así como instruir los procedimientos disciplinarios sin perjuicio de las competencias atribuidas a la CRME
- Garantizar la armonización de los marcos regulatorios de cada profesión (auditores, contadores públicos y asesores fiscales)

Respecto a la CRME - *Chambre de renvoi et de mise en état*, creada en el año 2007, su función principal es la instrucción de los expedientes disciplinarios remitidos por el Consejo disciplinario del IRE (*L'Institut des Réviseurs d'Entreprises*). La legislación belga en materia de auditoría otorga al CRME las siguientes funciones específicas:

Las competencias específicas de la *Chambre de Renvoi et de Mise en État* son las siguientes:

- Supervisar la formación continua de los auditores.
- Realizar el seguimiento de los controles de calidad y controles técnicos, así como la evaluación de los resultados obtenidos.
- Poner en conocimiento del Consejo del IRE los informes disciplinarios.
- Resolver las quejas recibidas en contra de auditores debido a malas conductas o incumplimientos de su deber profesional. Controles reactivos.
- Solicitar al Consejo del IRE la vigilancia de un auditor de cuenta por incumplimiento de su ejercicio profesional, así como su investigación o la solicitud de competencias de instrucción complementarias
- Regular los procedimientos para formalizar una reclamación en contra de un auditor de cuentas.

Dimensión II: Estructura Organizativa

El Consejo Superior de Profesiones Económicas está compuesto por siete miembros, que deben ser miembros de alguna de las profesiones económicas que representa este organismo. (IEC, IRE o IPCF). Los miembros del Consejo así como su presidente, son nombrados oficialmente por el Rey.

La elección de los miembros se realiza en base a una propuesta realizada por el Consejo Central de Economía (4 miembros de los que 1 debe representar a las PYMES), así como entre otros el Ministerio de Economía, Ministerio de Finanzas y el Ministerio de las clases medias ³⁹ (3 miembros). Como ya se ha señalado, todos los miembros deben pertenecer a alguna de las categorías profesionales representadas en el CSPE. Junto a sus miembros oficiales se nombran también dos asesores científicos.

La CRME - - *Chambre de renvoi et de mise en état* está compuesta por tres directores de los cuales 1 es el presidente, que componen el órgano director. Todos ellos deben ser ajenos a la profesión de auditoría y son nombrados por el Rey a propuesta de los Ministerios competentes en esta materia (Ministerio de Economía y Justicia).

Junto a estos organismos, el Instituto de Auditores (IRE -*L'Institut des Réviseurs d'Entreprises*), también juega un papel fundamental en el desarrollo del procedimiento de supervisión pública de la profesión de auditoría y más concretamente en el desarrollo de los controles de Calidad.

³⁹ <http://www.cspe-hreb.be/membres.php>

Cuenta con una Comisión de Calidad y una Comisión de Vigilancia encargadas de los controles proactivos, así como un Consejo (*L'Conseil*) que dirige toda su actividad y está compuesto por el presidente, vicepresidente y seis miembros representantes de cada una de las dos comunidades lingüísticas (francesa y flamenca)

Las instancias disciplinarias están compuestas por una Comisión de disciplina y una Comisión de Apelación. La Comisión de disciplina está compuesta por un total de dos cámaras (francesa y flamenca). Cada cámara está compuesta por un presidente y de un miembro independiente de la profesión de auditoría. Respecto a la Comisión de apelación, que también forma parte de las instancias disciplinarias, tiene dos cámaras al igual que la Comisión de disciplina, cada una de ellas compuesta por el presidente, así como dos jueces: uno perteneciente al Tribunal de Comercio y otro del Tribunal de Trabajo. Tanto en la Comisión de disciplina como en la Comisión de apelación, cada uno de los miembros debe tener a su vez un suplente.

Dimensión III: Financiación

La financiación que recibe el CSPE proviene de los Institutos (IRE, IEC o IPCF). El importe de sus contribuciones se fija en función del presupuesto anual preparado por el CSPE y se determina en base a una fórmula de asignación desarrollada con los institutos. El importe designado al Consejo Superior de Profesiones Económicas no puede exceder el 10% del montante total de las contribuciones recibidas por los institutos a través del canon y servicios que pagan los profesionales. Las contribuciones por parte de los institutos pueden efectuarse en cuatro momentos del año, el primer día de cada trimestre⁴⁰.

Los costes operativos del CSPE para el año 2009 fueron 330.451,33 € y en 2008 de 258.816,86 €. Las principales partidas de dichos gastos según el informe anual de 2009 se detallan a continuación⁴¹:

Tabla Bélgica 1: Gastos operativos del CSPE del período 2008-2009.

| Gastos Operativos | Año 2009 | Año 2008 |
|--------------------------------------|--------------|--------------|
| Miembros (honorarios y gastos viaje) | 5.959,85 € | 7.222,25 € |
| Sueldos y salarios | 276.814,73 € | 230.118,23 € |
| Gastos edición y traducción | 32.710,03 € | 12.000,95 € |
| Gastos oficina | 2.237,22 € | 739,58 € |
| Mobiliario y material oficina | 5.060,53 € | 3.334,78 € |
| Representación de los gastos | 60 € | 598,90 € |
| Gastos de viajes | 311,60 € | 248,12 € |
| Suscripciones, revistas, libros | 7.082,17 € | 4.344,31 € |
| Otros gastos explotación | 215,20 € | 209,74 € |
| TOTAL | 330.451,33 € | 258.816,86 € |

Fuente: [anual 2009](#) del CSPE

⁴⁰ <http://www.cspe.be/ysite/images/CSPE-rapport-annuel-2009.pdf>

⁴¹ Se puede acceder a los informes anuales a través de la siguiente página web: <http://www.cspe.be/rapports-annuels-du-conseil-superieur.php>

Respecto al CRME - - *Chambre de renvoi et de mise en état*, la financiación procede directamente del IRE y tiene un presupuesto máximo de 4000.000 € al año. Respecto a la Comisión de Calidad del IRE, debe contar con un presupuesto anual que será aprobado por el CRME y que no puede ser inferior a 200.000 €.

Tabla Bélgica 2: Contribuciones de cada instituto profesional en el período 2008-2009.

| | 2009 | 2008 |
|---------------------------------------|--------------|--------------|
| Cobertura de gastos de funcionamiento | 330.451,33 € | 258.816,86 € |
| Contribución IRE | 165.125,90 € | 129.249,13 € |
| Contribución IEC | 82.562,95 € | 64.624,56 € |
| Contribución IPCF | 85.562,95 € | 64.624, 56 € |

Fuente: [anual 2009](#) del CSPE

Dimensión IV: Transparencia

Desde 1985 el Consejo Superior de Profesiones Económicas publica informes bianuales. A partir de 1996 éstos dejan de ser bianuales y comienza a publicar regularmente un informe anual en el que se recoge información sobre: la composición de Consejo, actividades realizadas por el órgano durante el año, programa de trabajo para el siguiente año, marco jurídico y normativo aplicable al órgano, carta a los presidentes de los institutos de profesionales belgas en contra del blanqueo de capitales, un detalle de los gastos e ingresos de la organización de la organización. Además publican en su [web](#) recomendaciones y opiniones sobre normativa relativa a las tres profesiones económicas representadas⁴².

El idioma utilizado tanto en su página web como en la publicación de informes anuales y recomendaciones es el francés, si bien la página web ofrece la opción de obtener la información también en Holandés (Flamenco).

Por otro lado el conjunto de organismos que componen el *Système Belge de Supervision Publique* ofrece en su página web un [anual](#) conjunto que engloba todas las actividades, funciones, organización y financiación de cada uno de los órganos que lo forman, el idioma de esta publicación es francés⁴³

Por último, el IRE también cuenta con su propia página web a través de la que se puede obtener información adicional sobre el sistema Belga de supervisión pública, al registro oficial de auditores, así como a todo tipo de información relativa a la profesión de auditoría, el informe anual y el informe económico-financiero. A través del informe anual del IRE puede accederse al resultado anual de los procedimientos de control de calidad.

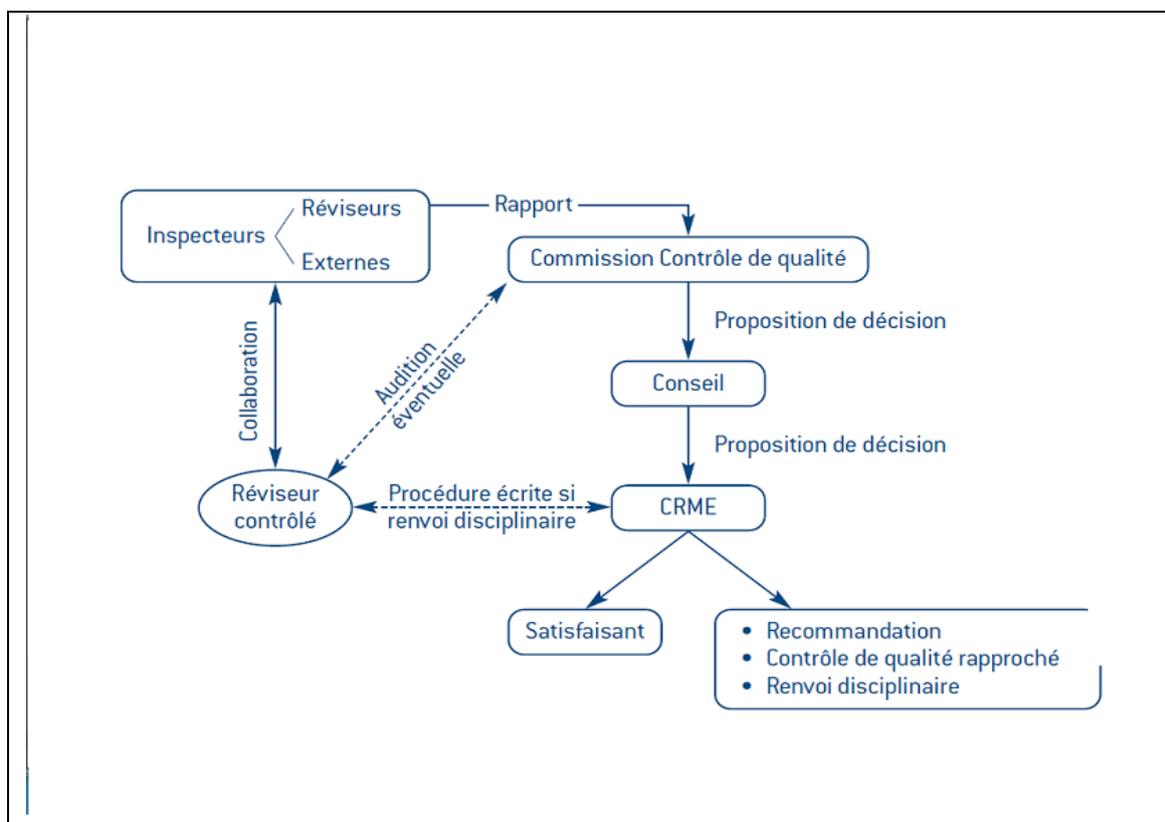
⁴² <http://www.cspe-hreb.be/avis-et-recommandations.php>

⁴³ <http://www.oversight-audit-belgium.eu/ysite/medias/Systeme-de-supervision-publique-Rapport-annuel-commun-2009.pdf>

Dimensión V: Controles de calidad, controles técnicos y mecanismos disciplinarios

La figura siguiente recoge de forma gráfica la forma en la que se estructuran los controles de calidad y técnicos en el sistema belga de supervisión de la profesión de auditoría:

Figura Bélgica 1: Sistema de control de calidad del sistema Belga de supervisión pública de la profesión de auditoría.



Fuente: Informe Anual 2010 ([, 2010](#))

La Comisión de control de calidad del IRE es la responsable desde el año 1953 de realizar los controles de calidad de la profesión de auditoría. Esta Comisión del IRE trabaja en base a las normas de control de calidad adoptadas por el IRE previa aprobación por parte del CSPE y el Ministerio de Economía.

La Figura 1 ilustra la forma en la que se ejecuta el control de calidad de la profesión de auditoría en Bélgica. En primer lugar, los inspectores/revisores de calidad, remiten un informe a la Comisión de control de calidad, encargada de emitir la opinión pertinente sobre el resultado del control realizado. Esta primera opinión es remitida al Consejo del IRE que a su vez debe remitirlo al CRME para su instrucción. La CRME (*Le Chambre de Renvoi et de Mise en État*) toma de decisión final relativa al resultado del control de calidad (resultado satisfactorio, envío de recomendación, repetición del control de calidad, remisión a las instancias disciplinarias). Además, a propuesta del Consejo del IRE, la CRME también es la encargada de seleccionar a

los inspectores de calidad externos e internos que cada año realizarán los controles⁴⁴. Los inspectores de calidad externos son los encargados de realizar los controles de calidad de los auditores o firmas de auditoría de las entidades de interés público (EIP's). Los inspectores aprobados por el CRME a propuesta del Consejo del IRE, podrán actuar como tales durante un período de 5 años.

Tabla Bélgica 3: Controles de calidad realizados en el período 2006-2010

| Año | Número de controles de calidad |
|-------|--------------------------------|
| 2006 | 120 |
| 2007 | 150 |
| 2008 | 239 |
| 2009 | 226 |
| 2010 | 208 |
| Total | 943 |

Fuente: Informe Anual 2010 ([, 2010](#))

El resultado de estos controles de calidad en el año 2010 ha sido el siguiente:

| Resultado | 2010 |
|------------------------------------------|------|
| Satisfactorios | 140 |
| Envío de una recomendación | 43 |
| Revisados | 29 |
| Remisión a las instancias disciplinarias | 11 |
| Total | 208 |

Fuente: Informe Anual 2010 ([, 2010](#))

Los controles de calidad se realizarán al menos una vez cada 6 años y en el caso de los auditores o firmas de auditoría de entidades de interés público, la periodicidad se reducirá a 3 años.

Como resultado de los controles de calidad desarrollados por los inspectores y en base a sus informes, la Comisión de calidad puede decidir algunas de las siguientes medidas antes de solicitar la aprobación a la CRME: Remitir las recomendaciones realizadas por el inspector de calidad al auditor/firma de auditoría; repetir los controles de calidad, solicitar una orden de control judicial al auditor sometido a control, remitir el informe a las instancias disciplinarias. No obstante, las decisiones de la Comisión del IRE deben quedar ratificadas por el CRME.

La CRME será la que resolverá finalmente sobre el resultado del control de calidad, pudiendo remitir el expediente en todo caso a las instancias disciplinarias, cuando el resultado de los controles de calidad y posterior control técnico no hayan resultado satisfactorios. En todo momento, el auditor inspeccionado podrá solicitar una audiencia y además, podrá recurrir ante la Comisión de Apelación o en última instancia la Corte de Casación (*Cour de Cassation*⁴⁵).

⁴⁴ Los inspectores externos son ajenos a la profesión y deben realizar los controles de calidad de los auditores y firmas de auditoría de las Entidades de Interés Público (EIP's).

⁴⁵ Órgano judicial equivalente al Tribunal Supremo en España.

El CRME puede recibir denuncias externas en contra de comportamientos de los auditores y puede llamar al orden a los auditores, mediando esto para que puedan ser obligados a comparecer ante el tribunal disciplinario.

Las sanciones disciplinarias en materia de auditoría son impuestas por *Les Instances Disciplinaires*⁴⁶ (Comisión Disciplinaria y Comisión de Apelación). La tipología de sanciones son las siguientes:

- Aviso.
- Amonestación.
- Prohibición de continuar o aceptar nuevos servicios profesionales o de alguna de las misiones del auditor.
- Suspensión por un plazo menor a un año: implica la no actividad como auditor en Bélgica en el periodo establecido en la sentencia.
- Cancelación o anulación del ejercicio profesional (expulsión).

Las Instancias Disciplinarias archivan todas las llamadas al orden que tengan los auditores en periodos de 5 años y una vez pasado este periodo y si no existen nuevas llamadas al orden este archivo se elimina automáticamente.

A través del registro público de auditores disponible a través de la página del IRE, puede accederse tanto a los auditores registrados como a aquellos que ostentan una suspensión temporal o permanente de su capacidad para ejercer la profesión de auditoría.

Dimensión VI: Cooperación internacional

En el ámbito internacional las funciones del son⁴⁷:

- Cooperación internacional conforme al artículo 33 de la [2006/43/CE](#) que establece que cada Estado de la Unión Europea debe designar un órgano para garantizar la cooperación entre los sistemas de supervisión pública a nivel comunitario.
- Al ser miembro del EGAOB contribuye al desarrollo de una estrategia de supervisión pública de auditores y sociedades de auditoría en la Unión Europea.
- Evalúa el impacto de las estrategias desarrolladas a nivel europeo sobre el sistema belga de supervisión pública.

A nivel nacional, de acuerdo al artículo 77, del capítulo IX de la Ley de 22 de julio de 1953, actualizada el 30 de abril de 2007, el CSPE es el responsable de la coordinación a nivel nacional de todos los organismos que componen el sistema nacional belga de supervisión pública de la profesión de auditoría. Los seis organismos que componen el sistema están obligados por Ley a la mutua colaboración y cooperación.

⁴⁶ <http://www.oversight-audit-belgium.eu/ysite/pdf/Rapport-annuel-commun-2008.pdf>

⁴⁷ <http://www.cspe-hreb.be/au-niveau-international.php>

Dimensión VII: Referencias utilizadas para el análisis de Bélgica

Conseil Supérieur des Professions Economiques (2009) Annual report. Disponible en <http://www.cspe.be/ysite/images/CSPE-rapport-annuel-2009.pdf> con acceso el 3 de mayo de 2011

http://www.ibr-ire.be/fr/Pages/default.aspx_ con acceso el 3 de mayo de 2011.

<://www.cspe-hreb.be/>, con acceso el 3 de mayo de 2011.

<http://www.cspe-hreb.be/evolutions-du-conseil-superieur.php> con acceso el 3 de mayo de 2011.

<://www.oversight-audit-belgium.eu/>, con acceso el 3 de mayo de 2011.

Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) (2010) Informe Anual 2010 Disponible en http://www.ibr-ire.be/fr/publications/series_actuelles/rapport_annuel/Documents/Rapport%20annuel%202010.pdf con acceso el 3 de mayo de 2011

Loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et ficales. Disponible en <http://www.cspe-hreb.be/ysite/pdf/Loi-du-22-avril-1999-coordination-officieuse-3.pdf> con acceso el 3 de mayo de 2011

Oversight Audit Belguim (2008) Annual report. Disponible en <://www.oversight-audit-belgium.eu/ysite/pdf/Rapport-annuel-commun-2008.pdf> con acceso el 3 de mayo de 2011

4.4.7. ESPAÑA y el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)

Organismo: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Página web de acceso: <http://www.icac.meh.es/>

Dimensión I: Características básicas del organismo

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas () es el principal organismo encargado del control y supervisión de la profesión de auditoría en España. El ICAC es un organismo gubernamental autónomo de carácter administrativo que depende del Ministerio de Economía y Hacienda. El ICAC se crea a raíz de la Ley de Auditoría ([/1988 de 12 de julio](#))⁴⁸. Entre sus principales funciones se encuentra: (1) el desarrollo de la regulación contable nacional, (2) la regulación, control y ejercicio de la potestad disciplinaria de la profesión de auditoría y (3) la cooperación internacional en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas.

En concreto, las funciones del ICAC son (ICAC,);

- La realización de los trabajos técnicos y la propuesta del Plan General de Contabilidad adaptado a las Directivas de la Unión Europea y a las Leyes en que se regulen estas materias, así como la aprobación de las adaptaciones de este Plan a los distintos sectores de la actividad económica.
- El establecimiento de los criterios de desarrollo de los puntos del Plan General de Contabilidad y de las adaptaciones sectoriales del mismo que se estimen convenientes para la correcta aplicación de las normas contables. Todo ello se publicarán en el Boletín del Instituto (BOICAC).
- El perfeccionamiento y actualización permanentes de la planificación contable y de la actividad de auditoría de cuentas, a cuyo fin propondrá al Ministro de Economía y Hacienda las modificaciones legislativas o reglamentarias necesarias para armonizarlas con las disposiciones emanadas de la Unión Europea o de acuerdo con el propio progreso contable y de la actividad de auditoría de cuentas.
- El control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas regulada en el texto refundido de la Ley de Auditoría ([/2010 de 30 de junio](#)), mediante la realización de controles técnicos y de calidad y el ejercicio de la potestad sancionadora aplicable a los auditores de cuentas y a las sociedades de auditoría. Así por ejemplo, de acuerdo al artículo 8 de la Ley de auditoría, el será el organismo encargado de velar por el cumplimiento del deber de independencia del auditor.
- El establecimiento de un Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), la autorización para su inscripción en el mismo de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, la creación y mantenimiento del Boletín del Instituto, la determinación de las normas básicas que habrán de seguir los exámenes de aptitud profesional que realicen

⁴⁸ Esta Ley queda desarrollada en el Real Decreto 1636/1990 de 20 de diciembre. No obstante, la legislación de 1988, sufre algunos cambios tras la promulgación de la Ley 44/2002 de 22 de noviembre. En la actualidad el Real Decreto 1/2011 de 1 de julio recoge el Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, como texto legislativo que desarrolla el contenido de la última reforma en materia de auditoría de cuentas: la Ley 12/2010, de 30 de junio, que permite adecuar el ordenamiento legal español de auditoría a los requisitos establecidos por la Unión Europea, más concretamente, a las Directiva comunitaria 2006/43/CE.

las Corporaciones profesionales⁴⁹, así como la aprobación de las respectivas convocatorias, y el control, vigilancia y custodia de las fianzas a constituir por los auditores de cuentas.

- La homologación y publicación, en su caso, de las normas técnicas de auditoría, elaboradas por las Corporaciones profesionales, de acuerdo con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los países de la CEE. Además, tendrá la función de elaborar, adaptar y revisar las normas técnicas de auditoría cuando las Corporaciones profesionales no procedan a efectuar tal elaboración, adaptación o revisión, previo requerimiento por parte del ICAC.
- La realización y promoción de las actividades de investigación, estudio, documentación, difusión y publicación necesarias para el desarrollo y perfeccionamiento de la normalización contable y de la actividad de auditoría de cuentas.
- La coordinación y cooperación técnica en materia contable y de auditoría de cuentas, con los Organismos Internacionales, y en particular con la UE, así como con los organismos nacionales, ya sean Corporaciones de derecho público o asociaciones dedicadas a la investigación.

Dimensión II: Estructura Organizativa

Los órganos rectores del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas son: El Presidente, el Comité de Auditoría de Cuentas⁵⁰ y el Consejo de Contabilidad (ICAC, ,)

El Presidente del ICAC, encargado de la representación legal del Instituto, es nombrado por el Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda. Las funciones encomendadas al Presidente son las siguientes:

- Ostentar la representación legal del Instituto.
- La Presidencia del Comité de Auditoría de Cuentas.
- La dirección, impulso y coordinación de los servicios del Organismo en orden al cumplimiento de sus funciones.
- La potestad sancionadora de acuerdo a la Ley de auditoría
- Las relaciones internacionales del Instituto, de acuerdo con los órganos correspondientes del Ministerio de Asuntos Exteriores.
- El ejercicio de las facultades legalmente atribuidas a los Presidentes y Directores de los Organismos autónomos.
- Desempeñar cuantas otras funciones se le atribuyan por Ley.

El es asesorado en materia de auditoría de cuentas por el Comité de Auditoría de Cuentas. En concreto, corresponde a este comité asesorar, analizar, estudiar, informar y aportar propuestas sobre todas las materias que sean competencia del en materia de contabilidad y auditoría.

El Comité de Auditoría del ICAC, está presidido por el Presidente del ICAC y a él se suman un máximo de trece miembros adicionales, designados por el Ministro de Economía y Hacienda. La

⁴⁹ Las corporaciones profesionales de derecho público, representativas de los auditores de cuentas en España son: el Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España (IACJCE), el Registro de Economistas Auditores (REA) y el Registro General de Auditores (REGA).

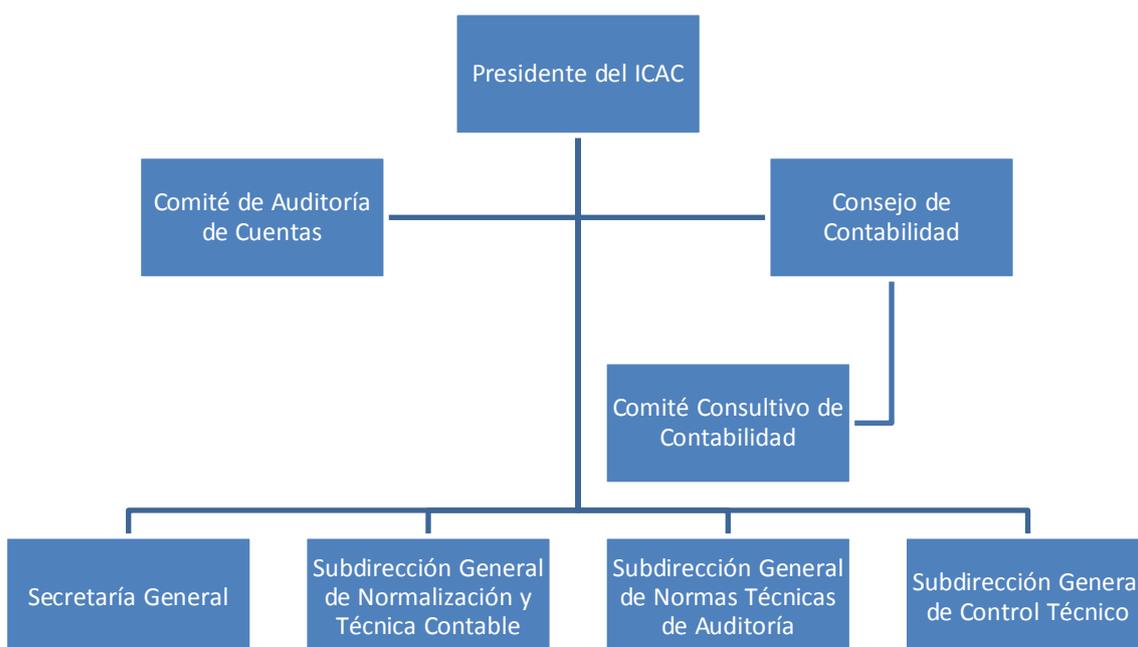
⁵⁰ Este órgano se denominaba con anterioridad Comité Consultivo.

distribución de los miembros es la siguiente: tres representantes del Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones y de la Intervención General de la Administración del Estado; un representante del Tribunal de Cuentas; cuatro representantes de las Corporaciones profesionales; un representante del Banco de España; un miembro de la carrera judicial o fiscal o abogado del Estado o registrador mercantil; un catedrático de Universidad; un analista de inversiones; y un experto de reconocido prestigio en materia contable y de auditoría de cuentas (Art. .29 del [1/2011 de 1 de julio](#)).

Por último, el Consejo de Contabilidad, presidido también por el Presidente del ICAC, es el órgano competente para valorar la idoneidad y adecuación de cualquier propuesta normativa en materia contable al Marco Conceptual de la contabilidad regulado en el ordenamiento contable español, más concretamente, en el Código de Comercio. Para ello, tras las propuestas del Comité de Auditoría, el Consejo de Contabilidad informará a los órganos y organismos competentes sobre la idoneidad de la normativa contable, antes de la aprobación de las normas de contabilidad, y/o sus interpretaciones, emitiendo el correspondiente informe no vinculante. El Consejo está presidido por el Presidente del ICAC, y compuesto por tres miembros más, cada uno representante de los organismos nacionales con competencias de regulación en materia contable: el Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones. Además, se unirán a sus miembros, dos adicionales con voz pero sin voto. Uno procedente del Ministerio de Economía y un técnico del ICAC, que ejercerá las funciones de Secretario del Consejo.

La Figura I recoge la estructura organizativa el (ICAC,):

Figura España I. Organigrama del ICAC



El Consejo de Contabilidad cuenta también con su propio órgano de asesoramiento: El Comité Consultivo de Contabilidad. Este Comité está formado por expertos contables de reconocido prestigio, procedentes del ámbito de las Administraciones Públicas⁵¹, del ámbito académico, y de los sectores empresariales que estén implicados en la elaboración, uso y divulgación de información financiera. Cualquier proyecto o propuesta normativa o interpretativa en materia contable debe someterse a la deliberación del Comité Consultivo de Contabilidad.

Junto a los órganos anteriores, el estructura su funcionamiento en las siguientes subdirecciones (ICAC, y):

Secretaría General: Desempeña las principales competencias atribuidas al ICAC, entre las que destacan: (a) la gestión de la política del personal interno del ICAC, (b) el cuidado de material bibliográfico y documental en materia de contabilidad y auditoría, (c) la gestión de medios materiales así como la gestión económica del ICAC, (d) la organización, mantenimiento y custodia del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) y (e) la publicación del BOICAC y otras publicaciones de interés sobre el ICAC.

Subdirección General de Normalización y Técnica Contable: Sus competencias están dirigidas al desarrollo y perfeccionamiento de la normativa contable. Más concretamente, se encarga de la adaptación del PGC a la normativa de la UE, el desarrollo de las adaptaciones sectoriales del PGC, la elaboración de las resoluciones a las consultas realizadas al ICAC, el desarrollo, actualización y perfeccionamiento de la contabilidad analítica y la elaboración de informes con disposiciones que afecten a la contabilidad empresarial y a la estructura y elaboración de las cuentas anuales. Se encarga también de la coordinación y cooperación en materia contable con organismos tanto nacionales como internacionales.

Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría: Sus competencias están dirigidas al desarrollo y perfeccionamiento de la profesión de auditoría. Más concretamente, se encarga del análisis y propuesta para su aprobación, de las normas técnicas de auditoría, comprobando la adecuación de su contenido a la normativa de la UE. Asimismo, se encarga de la coordinación, selección, formación y perfeccionamiento de los auditores de cuentas, así como a la cooperación en materia auditoría con otros organismos de interés (internacionales y nacionales). Además, esta subdirección también está encargada de la instrucción de los expedientes sancionadores por incumplimientos en materia de auditoría y somete al Presidente del ICAC la propuesta de resolución del expediente.

⁵¹ Deberán estar representados en cualquier caso los siguientes organismos y grupos de interés en materia contable: los Ministerios de Justicia y de Economía y Hacienda, a través del propio ICAC. La Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Instituto Nacional de Estadística, la Intervención General de la Administración del Estado, la Dirección General de Tributos, el Banco de España, el Consejo General del Colegio de Economistas, el Consejo Superior de Titulares Mercantiles, un representante de las asociaciones u organizaciones representativas de los emisores de información económica de las empresas y otro de los usuarios de información contable, las asociaciones emisoras de principios y criterios contables, un profesional de la auditoría a propuesta del Instituto de Censores Jurados de Cuentas y otro de la Universidad. Además, el presidente del ICAC podrá nombrar a cinco miembros adicionales, expertos en materia contable, así como invitar a las sesiones a un experto en la materia a tratar en las sesiones del Comité.

Subdirección General de Control Técnico: Se encarga del control de la actividad de auditoría. Dentro de la función de control y supervisión del ICAC, se distinguen dos tipos de actividades: (a) los controles técnicos, y (b) los controles de calidad externos. La subdirección General de Control Técnico realiza directamente los controles técnicos a través de los 18 técnicos adscritos a esta subdirección. Sin embargo, el ICAC tiene establecidos una serie de acuerdos con las corporaciones profesionales para la ejecución de los controles de calidad, aunque siempre bajo su supervisión. A través de estos acuerdos, el ICAC utiliza como evaluadores externos a miembros de las corporaciones profesionales que realizan los controles de calidad, de acuerdo al protocolo de ejecución establecido por el ICAC. En la actualidad, el ICAC tiene acuerdos con las tres corporaciones profesionales: , y REGA.

Los profesionales que trabajan para el ICAC son clasificados como personal interno y externo (ICAC, ,). El personal interno lo forman empleados públicos, seleccionados a través de las pruebas objetivas de oposición o concurso, a excepción de su Presidente, quien es nombrado por el Ministro de Economía y Hacienda.

Como ya ha quedado señalado, para la realización de la actividad de supervisión el ICAC cuenta con una plantilla de 18 técnicos, todos ellos funcionarios públicos que trabajan para la Subdirección General de Control Técnico del ICAC⁵². Además, los controles de calidad se realizan a través del personal externo procedente de las corporaciones profesionales (ICJCE, REA y REGA) y seleccionado a través de un proceso competitivo⁵³ en el que los candidatos deben cumplir con los siguientes requisitos: (a) ser auditores inscritos en el ROAC y estar en situación de no ejerciente, (b) tener una experiencia de mínima de 7 años en trabajos de auditoría de cuentas, (c) que sean independientes de los auditores y de las entidades auditadas cuya revisión vayan a efectuar y, estén libres de cualquier posible influencia o conflicto de intereses por parte de éstos (ICAC,).

En total, el ICAC cuenta con un total de 25 profesionales externos procedentes de las corporaciones profesionales⁵⁴. Este personal externo estará contratado directamente por las Corporaciones profesionales a tiempo parcial, previa superación de un procedimiento objetivo de selección supervisado por el ICAC, que consta de dos fases: valoración de méritos y entrevista personal. Las Corporaciones profesionales realizan una convocatoria pública para informar a sus miembros sobre el proceso de selección de candidatos.

Dimensión III: Financiación

El ICAC recibe desde sus inicios financiación de los presupuestos generales del Estado, además la financiación del ICAC proviene de los ingresos por venta de publicaciones y de una tasa⁵⁵ que

⁵² El ICAC cuenta con un total de 49 funcionarios de la escala A1 y A2, que están repartidos entre las distintas subdirecciones y la secretaría general. Junto a ellos, hay otros 23 funcionarios de la escala administrativa C1 y C2.

⁵³ Este proceso objetivo y competitivo de selección consta de dos partes: valoración de méritos y entrevista personal.

⁵⁴ El último acuerdo entre el ICAC y las corporaciones profesionales se firmó el 12 de abril de 2011.

⁵⁵ Esta tasa se introduce en el artículo 23 de la Ley de Auditoría de 1988 a través de la Ley 44/2002. No obstante, la tasa no es de aplicación a todos los trabajos susceptibles de ser realizados por parte de un

se aplica a los informes de auditoría de cuentas emitidos. La principal fuente de financiación del ICAC es esta dicha tasa, cuyos sujetos pasivos son los auditores y sociedades de auditoría que emitan informes de auditoría de cuentas y estén inscritos en el Registro Oficial de Auditoría de Cuentas (ROAC).

En el año 2010⁵⁶, el ICAC obtuvo unos ingresos totales de 6.836 miles de €, de los cuales, el 99,69 % (6.815 miles €) procedía en su mayoría del cobro de la tasa señalada (ICAC,). Casi el 70% de los gastos totales del ICAC lo constituyen los gastos de personal, que en ejercicio 2010 ascendieron a 3.729 miles €. De acuerdo a plan de ejecución del control de calidad del año 2010, el coste económico de la actividad de supervisión supone para el ICAC unos 1.018 miles de euros para el desarrollo de los controles técnicos y unos 427 miles de euros para la contratación y ejecución de los controles de calidad. (ICAC,).

Dimensión IV: Transparencia

En España la información sobre el proceso de contratación de los profesionales que trabajan para el ICAC se publica, desde su creación, en el Boletín Oficial del Estado (BOE). Asimismo, y en cumplimiento de la disposición adicional octava de la Ley de Auditoría [/1988](#) modificada por la [12/2010](#), el ICAC ha empezado a publicar informes sobre sus actividades, programas de trabajo y resultados alcanzados con la realización de controles de calidad (ICAC,). Puede decirse que desde sus inicios, el publica en su Boletín oficial (BOICAC) y su Página web información sobre sus actividades. No obstante, destaca un aumento de la información pública en la web en los últimos años, con la publicación junto a las memorias anuales, de los planes de ejecución de sus actividades desde el 2009.

Todos los auditores y, por lo tanto, miembros de las corporaciones profesionales (IACJCE, REA y REGA) se encuentran inscritos en el Registro Oficial de Auditoría de Cuentas (ROAC). Dicho registro de acceso público⁵⁷, pertenece al ICAC y es gestionado por la Secretaría General. A través de la página web del ICAC puede accederse a todos los auditores y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC en cada una de las provincias españolas.

En cuanto a las sanciones impuestas a auditores y firmas de auditoría de cuentas, sólo quedan registradas en el boletín oficial del ICAC (BOICAC) aquellas calificadas como de carácter grave o muy grave. No obstante, a través de la página web la consulta de estas sanciones es limitada. Tan sólo puede accederse al índice del BOICAC de cada año, ordenado por materias y en este índice acceder a la fecha de las distintas resoluciones emitidas.

Dimensión V: Controles de calidad, controles técnicos y mecanismos disciplinarios.

De acuerdo al artículo 22 de la [12/2010](#) de 30 de junio, "*todos los auditores de cuentas, debe estar sometidos a un sistema de supervisión pública objetivo e independiente*" que será regido

auditor. Para aclarar este tema, las propias corporaciones profesionales, han emitido unas guías de actuación para identificar los trabajos en los que se devenga la tasa sobre informes del ICAC.

⁵⁶ En 2008, los ingresos totales del ICAC ascendieron a 7.2721 miles €, des los que 6.302 miles € correspondían a tasas y precios públicos (ICAC, 2009a).

⁵⁷ De acuerdo al artículo 6 de la Ley 12/2010 de 30 de junio, el Registro Oficial de Auditores debe ser público.

por ICAC. El sistema de supervisión pública tiene la responsabilidad de: (a) autorizar la inscripción en el ROAC, (b) adoptar las normas en materia de ética profesional y control de calidad y la supervisión de su cumplimiento, (c) controlar la formación continuada de los auditores y (d) desarrollo de las actividades de control de calidad y sistemas de investigación, así como ejercer la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

Centrándonos en el desarrollo de las actividades de control la propia [12/2010](#) distingue entre dos tipos de actividades o controles: (a) los controles técnicos, y (b) los controles de calidad.

Los controles técnicos son realizados directamente por el a través de la Subdirección General de Control Técnico para investigar casos de trabajos de auditoría y auditores de cuentas sospechosos o bajo denuncia. Estos casos son detectados a través de la realización de controles de calidad, por denuncias de terceras personas interesadas o a instancia de otras entidades públicas supervisoras (como por ejemplo, la CNMV o el Banco de España). Se trata por lo tanto de un mecanismo reactivo.

En los controles técnicos se supervisan los papeles de trabajo de la auditoría y la documentación utilizada para la elaboración de los mismos. Las conclusiones extraídas de cada control técnico son documentadas en un informe de control técnico. A este informe se le adjuntan las alegaciones que los supervisados interesados consideren oportunas. Por último, y en base a dicho informe y las alegaciones correspondientes, se formula una resolución emitida por el Presidente del ICAC que puede contemplar las dos situaciones siguientes: (a) devolución del expediente para continuar con la inspección a fin de confirmar o descartar la existencia de posibles incumplimientos por parte del auditor o sociedad de auditoría del contenido de la Ley de Auditoría, o (b) iniciación del procedimiento sancionador (ICAC,).

Tabla España I. Controles técnicos y de calidad realizados en el periodo 2008-2010 (ICAC, y).

| | Controles técnicos Nº total de actuaciones | Controles de calidad Nº total de actuaciones | Nº expedientes sancionadores resueltos |
|------|-----------------------------------------------|-------------------------------------------------|-------------------------------------------|
| 2008 | 118 | 304 | 43 |
| 2009 | 113 | 397 | 40 |
| 2010 | 109 | 423 | 42 |

Cada revisión técnica o de calidad tiene en ocasiones un alcance doble: revisión del sistema de control de calidad y aplicación al trabajo de auditoría. Por lo tanto, cada auditor o sociedad de auditoría revisada podría someterse a más de una actuación por parte del ICAC o de los evaluadores externos procedentes de las corporaciones profesionales (ICAC,). Además, en el periodo analizado 2008-2010, las actuaciones de seguimiento del antiguo sistema de control de calidad, realizado de forma voluntaria por las corporaciones profesionales, se solaparon con las nuevas actuaciones de control de calidad realizadas por las corporaciones profesionales, bajo supervisión y coordinación del ICAC. Desde sus inicios en 1988, el se ha valido fundamentalmente del uso de controles técnicos para desarrollar su actividad supervisora. Sin embargo, con la implementación de la Ley de Auditoría 12/2010, se consolida un sistema de supervisión donde la capacidad preventiva es más importante que la reactiva. De este modo, los controles técnicos pasan a estar en un segundo plano, concediéndose el principal protagonismo a los controles de calidad (ICAC, ,)

El número de actuaciones de control técnico realizadas por el ICAC durante el período 2008-2010 se recoge en la Tabla 1. Durante este período, la resolución de en torno a un 70% de los controles técnicos fue favorable, mientras que en torno al 30% se sometió a revisión posterior para confirmar o descartar la existencia de incumplimientos de la Ley de Auditoría (ICAC y). La Tabla 1 también recoge el número de expedientes sancionadores resueltos en este período que osciló en la horquilla 40-43 al año (ICAC y)

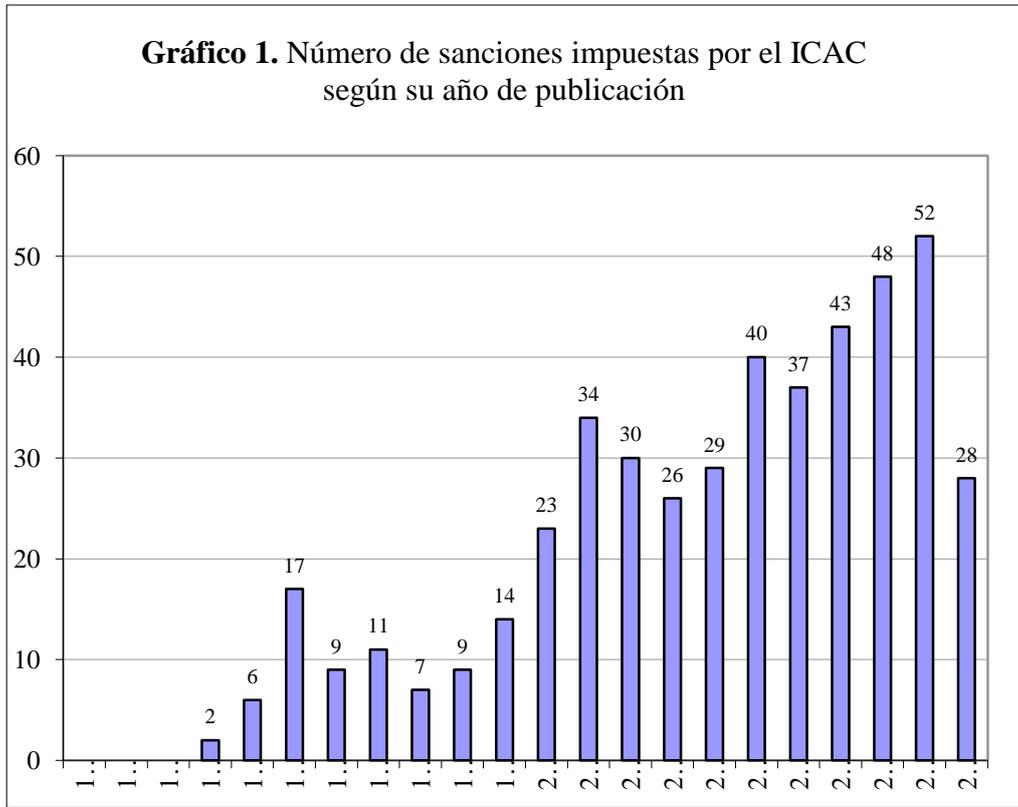
Los controles de calidad conllevan revisiones periódicas a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en aras de mejorar la calidad de sus trabajos de auditoría, haciendo especial hincapié en el control interno. Los controles de calidad son por primera vez legislados en España con la [Financiera 44/2002](#). Dicha Ley establece que el ICAC es el organismo gubernamental responsable de la realización de dichos controles e identifica una tasa para financiarlos. En la misma Ley se reitera el reconocimiento de las corporaciones profesionales (IACJCE, REA y REGA) como organismos encargados de realizar estos controles de calidad y de comunicar al ICAC el resultado anual de dichos controles. Tras ocho años de implementación de controles de calidad, la nueva [de Auditoría 12/2010](#) incluye medidas para reforzar y consolidar el sistema público de supervisión y sus controles de calidad. Dichas medidas tienen en cuenta los aspectos surgidos de la aplicación práctica. En este sentido, se identifica que, para llevar a cabo dichos controles de calidad es necesario el seguimiento y supervisión, por parte del ICAC y las corporaciones, de programas y planes de actuación así como la emisión de recomendaciones o requerimientos.

La Tabla 1 recoge el conjunto de actuaciones realizadas en el desarrollo de los controles de calidad del período 2008-2010. Del conjunto de actuaciones realizadas, aún una parte significativa de las mismas corresponde al seguimiento de los controles de calidad realizados por las propias corporaciones de forma interna y fuera del ámbito de la nueva legislación de auditoría. Así por ejemplo, de los 397 controles de calidad realizados en 2009, 83 se realizaron según el convenio firmado por las corporaciones y el en el marco de los nuevos controles de calidad y 199 corresponden a las actuaciones asociadas a los controles de calidad realizados por las corporaciones de manera interna. Lo mismo ocurre en el año 2010, donde de las 423 actuaciones 204 están asociados a los nuevos controles de calidad y las 219 restantes a actuaciones del anterior modelo de control de calidad (ICAC, y).

En cumplimiento del contenido de la [2006/43/CE](#), los auditores o compañías de auditoría estarán sujetos a controles de calidad con una periodicidad máxima de 6 años, si bien esta periodicidad podrá reducirse en función de la tipología y número de trabajos realizados por el auditoría o sociedad de auditoría.

Mecanismos disciplinarios: Las actividades de supervisión del (derivadas de los controles técnicos y de calidad) han ido aumentando a lo largo del tiempo, y con ello, el número de sanciones a auditores y firmas de auditoría. El gráfico 1 muestra la evolución del número de sanciones impuestas y publicadas por el ICAC en el BOICAC desde su creación. Como puede observarse, las sanciones han crecido hasta llegar a un máximo de 52 en el año 2009. Las sanciones impuestas por el ICAC pueden ser de varios tipos y quedan tipificadas en la Ley de Auditoría 12/2012 de 30 de junio. Las infracciones están tipificadas como muy graves, graves o leves. En el caso de las infracciones leves se impondrá una amonestación privada, mientras que en el caso de las infracciones tipificadas como graves o muy graves, la sanción podrá consistir en: (a) sanción monetaria, (b) baja o suspensión temporal en el ROAC y, sólo en el caso de las infracciones muy graves, (c) la retirada de la autorización y baja definitiva en el ROAC.

Grafico España 1: Sanciones impuestas por el ICAC en el período 1988-2010.



Fuente: Información publicada en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ()

Tabla España 2: Horquilla de las sanciones monetarias impuestas a infracciones tipificadas como graves o muy graves.

| | Infracciones graves | Infracciones muy graves |
|-------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Audidores individuales | 2-5 veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría, con un mínimo de 6.001 € y un máximo de 12.000 €. | 6-9 veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría, con un mínimo de 18.001 € y un máximo de 36.000 €. Este máximo no es aplicable cuando el cliente del auditor sea una EIP (entidad de interés público) |
| Sociedades de auditoría | Hasta el 3% de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas del último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción pueda ser inferior a 12.000 €. Además, el Socio responsable de la infracción podría entre otras sanciones, tener que hacer frente a una sanción mínima de 3.000 € y un máximo de 12.000 €. | 3-6% de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas del último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción pueda ser inferior a 24.000 €. Además, el Socio responsable de la infracción podría entre otras sanciones, tener que hacer frente a una sanción mínima de 12.001 € y un máximo de 24.000 €. |

Dimensión VI: Cooperación

El ICAC es miembro del EGAOB (*European Group of Auditor's Oversight Bodies*) y colabora en los distintos grupos de trabajo organizados por este organismo europeo. Concretamente el ICAC forma parte de los siguiente Comités europeos:

- Audit Regulatory Committee (AuRC).
- EGAOB Subgroup Intra Eu Cooperation
- EGAOB Subgroup Inspections
- EGAOB Subgroup ISAS

La Subdirección General de Normalización y Técnica contable, es la que tiene las competencias

Asimismo, también es miembro del IFIAR (*International Forum of Independent Audit Regulators*). Además el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), organismo profesional que colabora activamente con el ICAC, es miembro de la Federación Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants- IFAC*).

Dentro del entramado de instituciones y organismos de supervisión existentes en España, el es considerado la institución de supervisión más importante. Por lo que además de coordinarse con las corporaciones representativas de los auditores de cuentas (ICJCE, REA y REGA) se debe coordinar a nivel nacional con los siguientes organismos nacionales de supervisión : (1) La Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones- DGSFP, institución que supervisa las compañías de seguros (2) El Banco de España- BE, institución que supervisa los bancos y entidades financieras, (3) La Comisión Nacional del Mercado de Valores- CNMV, encargada de supervisar el mercado de capitales y las compañías que actúan en éste y (4) La Intervención General de la Administración del Estado- IGAE, organismo que supervisa las entidades del sector público.

Dimensión VII: Referencias utilizadas para el análisis de España

Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC). Disponible en: <http://www.icac.meh.es/seccion.aspx?hid=71> con acceso el 12 de febrero de 2012.

Ley 19/1988 de 12 julio de Auditoría de Cuentas. Disponible en: <://www.boe.es/boe/dias/1988/07/15/pdfs/A21874-21879.pdf> con acceso el 12 de febrero de 2012.

Ley 44/2002 de 22 de noviembre de Medidas de Reforma del Sistema Financiero. Disponible en: <://www.boe.es/boe/dias/2002/11/23/pdfs/A41273-41331.pdf> con acceso 12 de febrero de 2012.

Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria. Disponible en: <://www.boe.es/boe/dias/2010/07/01/pdfs/BOE-A-2010-10421.pdf> con acceso el 12 de febrero de 2012.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) 2009a: Plan de control de la actividad para 2010 y ejecución del plan 2009. Madrid. Disponible en: Madrid. Disponible en: <://www.icac.meh.es/Temp/20120215154342.PDF> con acceso el 3 de mayo de 2011.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). 2009b: Memoria Anual de Actividades. Madrid. Disponible en: <://www.icac.meh.es/Temp/20120529164831.PDF> con acceso el 12 de febrero de 2012.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) 2010a: Plan de control de la actividad para 2011 y ejecución del plan 2010. Madrid. Disponible en: <://www.icac.meh.es/Temp/20120529164600.PDF>, con acceso el 12 de febrero de 2012.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). 2010b: Memoria Anual de Actividades. Madrid. Disponible en: <http://www.icac.meh.es/Documentos/ebook/Memoria/2010/ES/index.html>, con acceso el 12 de febrero de 2012.

4.4.8. PORTUGAL y el Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA)

Organismo: Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA)

Página web de acceso: [//www.cnsa.pt](http://www.cnsa.pt)

Dimensión I: Características básicas del organismo

El Consejo Nacional de Supervisión de Auditoría (*Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria* –CNSA) fue creado el 20 de noviembre de 2008 por el Decreto-Ley 225/2008 y tiene como propósito garantizar un sistema de supervisión pública de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría.

Sus competencias son:

- Dictar los reglamentos necesarios sobre las materias reguladas en el ámbito de sus competencias.
- Supervisar el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia de auditoría.
- Aprobación y registro de los auditores y de las sociedades de auditoría (Adaptándose a la aprobación OROC y registro de estas entidades, algunas de las cuales también están registrados en la CMVM).
- Supervisar que se adoptan las normas relativas al control interno de las sociedades de auditores, los procedimientos de auditoría y la adopción de las normas de ética profesional.
- Garantizar la formación continua de los auditores.
- Realizar los controles de calidad sobre la profesión de auditoría y garantizar otros sistemas de supervisión de la profesión de la auditoría.
- Iniciar, dirigir y decidir los casos de infracciones y sanciones aplicables.

Anteriormente, a la creación del CNSA, la responsabilidad de la supervisión pública de auditoría recaía en la Comisión del Mercado de Valores Mobiliarios (*Comissão do Mercado de Valores Mobiliários*– CMVM). Dicho organismo es el regulador del mercado de valores portugués, por lo que es un organismo público independiente cuya misión es supervisar y regular los mercados de valores y derivados financieros, así como la actividad de todos los agentes que actúan sobre ellos. Se creó en 1991 y goza de autonomía administrativa y financiera. Si bien las actividades de supervisión de los auditores y firmas de auditoría recaen sobre la CNSA, la CMVM también tiene competencias en esta materia, ya que puede investigar a los auditores en el ejercicio de sus funciones como supervisor del mercado de valores. La CNMV es la responsable de supervisar a:

- Emisores de valores.
- Intermediarios financieros.
- Consultores.
- Gestores de fondos de mercados.
- Inversores institucionales.
- Fondos de inversión.
- Titulares de participaciones significativas en empresas públicas.
- Fondos de garantía.

- Auditores y empresas de calificación crediticia.
- Fondos de inversión y sociedades de capital riesgo.
- Fondos de inversión y titulización de préstamos corporativos.
- Personas que trabajan a título personal en actividades relacionadas con valores.

Dimensión II: Estructura Organizativa

El CNSA no tiene personalidad jurídica y está dirigida por cinco miembros: Un representante del Instituto de Seguros de Portugal (que será el Presidente); un representante del Colegio de Contadores de Cuentas Portugués (ROC); un representante de la Inspección General de Finanzas; un representante del Banco de Portugal y por último, un representante de la Comisión del Mercado de Valores (CMVM). La duración del mandato del Presidente es de un año.⁵⁸

Por otro lado, la CMVM está dirigida por una Junta constituida por cinco miembros: un Presidente, un Vicepresidente y tres miembros nombrados por el Consejo de Ministros a propuesta del Ministro de Finanzas. La duración del mandato es por un periodo de cinco años. La CMVM cuenta además con un Comité de Auditoría y un Consejo Consultivo. El primero supervisa la gestión de la CMVM y está formado por tres miembros nombrados por el Ministro de Hacienda, de los cuales uno de ellos debe ser auditor. En cuanto al Consejo Consultivo asesora a la Junta haciendo recomendaciones y sugerencias. Sus miembros son representantes de las entidades supervisadas por la CMVM.

Dimensión III: Financiación

Los recursos financieros del CNSA proceden de:

- Recursos aportados por las diferentes entidades que la componen.
- 40% de los ingresos procedentes de las multas y sanciones.

Adicionalmente, la CMVM es un organismo que cuenta con autonomía financiera. Sus fondos no provienen de los Presupuestos Generales del Estado, sino de los honorarios cobrados por los servicios que presta.

Dimensión IV: Transparencia

[CNSA publica en su página web](#) un plan de actividades anual, el informe de actividades realizadas anualmente y las cuentas anuales que deberán ser aprobadas por el Ministro de Hacienda. Además el CNSA deberá informar en su página web sobre las decisiones adoptadas en los casos de infracciones menores. No podrá revelar información sobre infracciones en los casos que considere que se puede causar un daño concreto a las personas o entidades involucradas manifiestamente desproporcionadas con la gravedad de los hechos alegados.

La CMVM publica también cuentas anuales e información sobre las actividades que realiza. Las cuentas anuales se publican en el Boletín Oficial dentro de los 30 días después de su aprobación por el Ministro de Finanzas. Esta información está integrada por los siguientes documentos:

- Cuentas Anuales
- Finanzas:

⁵⁸ Puede consultarse información más precisa sobre la composición del organigrama del CNSA en su página web: http://www.cnsa.pt/o_cnsa/organograma.html

- Balance
- Declaración de Ingresos
- Declaración de Ingresos Extraordinarios
- Declaración de Ingresos Financieros
- Notas a los Estados de Situación Patrimonial y de ingresos
- Anexos a los Estados Financieros
- Informe y Dictamen de la Comisión de Auditoría

Dimensión V (I): Controles de calidad

El CNSA y la Comisión de Control de Calidad (*Comissão de Controlo de Qualidade - CCQ*), son los organismos encargados de la supervisión pública de la profesión de auditoría. Las actividades de supervisión de la CNSA conllevan la verificación del cumplimiento de la legislación de auditoría, de los procedimientos técnicos para el registro de los auditores y del buen funcionamiento del sistema de supervisión realizado por los auditores de cuentas (ROC) y las empresas auditoras (OROC) pertenecientes al Colegio de Contadores de Cuentas Portugués. Dicho Colegio es una entidad que reúne a los profesionales de la Contabilidad y cuyas funciones engloban la formación continua de los profesionales, la autorización para el ejercicio de la profesión, la evaluación del sistema de calidad de los auditores (en colaboración con la CNSA) y actividades disciplinarias en coordinación con la CMVM y la CNSA.

En resumen, en Portugal, los controles de calidad se desarrollan por parte del Colegio de Contadores de Cuentas Portugués. Dicho proceso está bajo supervisión del CNSA, organismo público que además es el encargado de realizar los controles técnicos de la profesión de auditoría ([2009](#)).

La CNSA informará a la CMVM de los resultados de las actividades de supervisión realizadas, sin perjuicio de la supervisión continua, que por mandato legal le corresponde a la CMVM. La CMVM podrá por lo tanto realizar las inspecciones e investigaciones que considere necesarias ([2009](#)).

Dimensión V (II): Controles técnicos y mecanismos disciplinarios

La CNSA puede imponer multas (entre 2.500 y 50.000 euros) y otras sanciones tales como la suspensión temporal del ejercicio de la actividad, la suspensión temporal del registro del auditor en el ROC o el OROC o el decomiso del beneficio obtenido por el infractor por el delito cometido. Hasta el momento no existen infracciones menores impuestas por el CNSA.⁵⁹

Por su parte, la capacidad sancionadora de la CMVM en lo que se refiere a los auditores, se limita a aquellos que prestan servicios en las sociedades cotizadas. Las medidas coercitivas adoptadas por la CMVM se realizarán en coordinación con el OROC. [CMVM publica en su página web](#) las infracciones administrativas y los delitos graves y muy graves contra el mercado. Se facilita información sobre:

- Agente sancionado
- Tipo de ilícitos (delitos)

⁵⁹ La información sobre las infracciones menores deberá ser publicada en su página web en: <http://www.cnsa.pt/comunicados/contra-ordenacoes.html>

- Pena aplicada
- Desafío Judicial
- Decisión
- Fecha de publicación

De entre las sanciones publicadas por la CMVM desde el año 2006 hasta el año 2011, ninguna de ella fue impuesta a auditores.⁶⁰

Dimensión VI: Cooperación

Con la finalidad de contribuir a la cooperación y coordinación en el ámbito de la auditoría la CNSA debe realizar las siguientes tres funciones:

- Establecer formas de cooperación en el desempeño de sus funciones con otros organismos públicos o privados, nacionales o internacionales.
- Ayudar a las autoridades en la ejecución de los controles de calidad realizados desde Colegio de Contadores de Cuentas Portugués (OROC)
- Facilitar la información requerida por las autoridades competentes de otros Estados miembros.

En el ámbito nacional el CNSA se coordina con los otros dos organismos portugueses relacionados con la profesión contable-auditora: la CMVM y la OROC. Asimismo, las funciones de la CNSA no afectarán a las obligaciones y responsabilidades legalmente reconocidas de los siguientes organismos de supervisión portugueses: el Banco de Portugal, la Comisión de Mercado de Valores (CMVM), el Instituto de Seguros de Portugal, la Orden de Contadores Públicos (OROC) y la Inspección General de Hacienda.

El CNSA, la CMVM y la OROC comparten la función de representación en los siguientes organismos internacionales: El EGAOB (*European Group of Auditor's Oversight Bodies*), del IFIAR (*International Forum of Independent Audit Regulators*) y de la Federación Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants- IFAC*).

Dimensión VII: Referencias utilizadas para el análisis de Portugal

<http://www.cmvm.pt/cmvm> con acceso el 23 de mayo de 2011.

http://www.cnsa.pt/o_cnsa/index.html con acceso el 23 de mayo de 2011.

<http://www.oroc.pt/> con acceso el 23 de mayo de 2011.

Comissão de Controlo de Qualidade (CCQ) (2010) Informe anual. Disponible en: http://www.cnsa.pt/SCQ/Relatorio2009_OROC.pdf acceso el 23 de mayo de 2011.

Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (2009) Informe de supervisión de los auditores registrados en la CMVM. Disponible en: http://www.cnsa.pt/SCQ/Relatorio2009_CMVM.pdf con acceso el 23 de mayo de 2011.

⁶⁰ La información sobre sanciones implementados por la CMVM es publicada en su página web en: http://www.cmvm.pt/cmvm/comunicados/contrordmtograves/pages/decisoes_cmvm.aspx

4.4.9. GRECIA y el Accounting & Auditing Oversight Board (ELTE)

Organismo: Accounting & Auditing Board (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων - ELTE)

Página web de acceso: [://www.elte.org.gr/](http://www.elte.org.gr/)

Dimensión I: Características básicas del organismo

La Comisión de Contabilidad y Auditoría (*Hellenic Accounting & Auditing Oversight Board* –), es el organismo de supervisión pública en Grecia, dependiente del [de Economía y Finanzas](#), responsable de establecer y supervisar la aplicación correcta y eficaz de las normas de contabilidad y auditoría. Más concretamente, su misión es reforzar continuamente la confianza de los inversores y sus objetivos son garantizar la calidad de los servicios de auditoría y la fiabilidad y transparencia de la información financiera.

El se crea en el año 2003 y sus principales competencias son:

- Emitir recomendaciones para la creación, modificación y armonización de las normas contables.
- Asesorar y hacer cumplir las normas de contabilidad.
- Supervisar la aplicación correcta y eficaz de las normas contables.
- Realizar controles de calidad en el trabajo desarrollado por los auditores y sociedades de auditoría.
- Proteger la independencia y objetividad de los auditores y sociedades de auditoría.
- Cooperar con las autoridades de supervisión pública de los Estados miembros y terceros países.
- Establecer y supervisar el marco de los exámenes profesionales, educación continua y formación mínima para los auditores de cuentas.
- Administración, mantenimiento y revocación de la licencia para practicar la profesión, tanto a los auditores como a las sociedades de auditoría.
- Definir y vigilar las normas de los exámenes profesionales.
- Formación de los auditores de cuentas.
- Determinar la duración y adecuación de los programas de educación continua para la profesión.
- Mantener un registro público de los auditores legales y de las sociedades de auditoría.
- Determinar el proceso disciplinario y el control del sistema.

Dimensión II: Estructura Organizativa

El está dirigido por la Junta y ejerce sus competencias a través del Comité Ejecutivo y los Órganos de Control (Consejo de Normas Contables, Consejo de Control de Calidad- SEA; Consejo de Disciplina- CP, y Comité de Examen Profesional).

La Junta del se compone de 7 miembros: el presidente, dos vicepresidentes y cuatro miembros. La duración del mandato es de tres años. El Presidente es elegido entre personas de reconocido prestigio y amplia aceptación, con probada experiencia y formación científica. Los Vicepresidentes se eligen entre personas con amplia experiencia académica en las prácticas de auditoría. Los otros miembros son propuestos por el Banco de Grecia, la Comisión de Bolsa y

Valores, la Federación de Industrias Griegas y la Federación de Industrias del Norte de Grecia (uno por cada institución).

La Junta del tiene entre sus competencias:

- Definir la política general, la estrategia a seguir.
- Elaborar el presupuesto y vigilar su aplicación.
- Supervisar el trabajo de los Consejos.
- Recomendar cambios en la estructura del ELTE.
- Supervisar que el funcionamiento del ELTE sea eficaz y transparente.
- Evaluar anualmente la eficacia y el progreso de los trabajos del ELTE y preparar un informe sobre las actividades anuales.

El Comité Ejecutivo está formado por un Presidente y dos Vicepresidentes. Sus competencias son:

- Poner en práctica las decisiones de la Junta del ELTE.
- Ejercer la supervisión administrativa al (*Institute of Certified Public Accountant of Greece*)⁶¹ y otros organismos profesionales, auditores y contables.
- Evalúa la gestión del y otras organizaciones profesionales de auditores y contables)

Los Órganos de Control son los encargados de garantizar la calidad de la auditoría en Grecia y de aumentar por lo tanto la credibilidad y la transparencia de la información financiera presentada por las empresas griegas. Los órganos de Control son cuatro, tres Consejos y un Comité: (a) el Consejo de Normas Contables, (b) el Consejo de Control de Calidad (SEA), (c) Consejo de Disciplina (CP) y (d) el Comité de Examen Profesional.

(a) El Consejo de Normas Contables está constituido por cinco miembros: un Vicepresidente del ELTE y cuatro especialistas doctorados en la disciplina de contabilidad con un alto nivel de formación teórica en Contabilidad o una larga experiencia práctica. La duración del nombramiento es de tres años. La misión del Consejo de Normas Contables es fortalecer la confianza de los inversores garantizando para ello la integridad de los estados financieros. Para conseguir este objetivo, tiene las siguientes responsabilidades:

- Proponer modificar las normas de contabilidad existentes o implementar otras nuevas.
- Velar por la aplicación de las normas contables.
- Supervisar la aplicación eficaz de las normas contables vigentes.
- Prestar asesoramiento en materia de normas contables.
- Asegurar la participación activa del ELTE en las instituciones europeas pertinentes y en otras organizaciones internacionales.

(b) El Consejo de Control de Calidad (SEA) es el órgano encargado de garantizar la calidad de los servicios de auditoría. Se compone de siete miembros: un Vicepresidente del ELTE, un miembro del Consejo Jurídico del Estado o un abogado en ejercicio, el Director del Ministerio de Desarrollo, un miembro del Consejo de Normas Contables, un representante de la Comisión del

⁶¹ Organismo de autorregulación contable que trabaja en colaboración con el ELTE en: la formación continua de los auditores, la revisión de los estándares de control de calidad y en la traslación e implementación del código ético.

Mercado de Capitales, un representante del Banco de Grecia y por último, un miembro del Ministerio de Economía y Finanzas. La duración del nombramiento es por tres años.

(c) El Consejo de Disciplina (CP) está formado por tres jueces, un abogado en ejercicio, un miembro del personal docente universitario en el ámbito de la contabilidad o experto en la materia y un empleado del Ministerio de Economía y Finanzas. La duración del nombramiento es de tres años. El propósito de la Junta de Disciplina es el control de los trabajos de auditoría. Es responsable de cualquier incumplimiento de la legislación que rige el trabajo de los auditores. Sus competencias son:

- Supervisar el cumplimiento de las normas éticas.
- Supervisar el cumplimiento de la legislación de auditoría.
- Imponer sanciones.

(d) El Comité de Examen Profesional es establecido por el Ministerio de Hacienda, previa recomendación de la Junta del ELTE. Tiene las siguientes responsabilidades:

- Seleccionar y establecer los temarios.
- Comprobar que los exámenes se ajustan a los temarios.
- Realizar controles de calidad sobre los exámenes.
- Aprobar las exenciones posibles.

Dimensión III: Financiación

No se dispone de información sobre la financiación del ELTE.

Dimensión IV: Transparencia

Es responsabilidad de la Junta del ELTE elaborar un informe anual de transparencia y de las actividades realizadas por este organismo público de supervisión de la profesión de auditoría. Además el publica información sobre la situación de los servicios de auditoría en Grecia. Toda esta información se publica en su [web](#)⁶².

El es el responsable de custodiar un registro público de auditores y firmas de auditoría reconocidos legalmente. El registro se sitúa en la sede del ELTE en Atenas. El proceso de contratación de personal para el ELTE es publicado en su página web.⁶³

Dimensión V: Controles de calidad, controles técnicos y mecanismos disciplinarios

⁶² Ambos informes pueden consultarse en:
http://www.elte.org.gr/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=77&Itemid=520

⁶³ Puede consultarse información adicional en:
http://www.elte.org.gr/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=58&Itemid=517

Las actividades de supervisión de la profesión de auditoría en Grecia son realizadas por el Consejo de Control de Calidad y el Consejo de Disciplina, ambos órganos pertenecientes al ELTE.

El Consejo de Disciplina es el encargado de realizar los controles técnicos. Dicho órgano es el responsable de garantizar el cumplimiento de la legislación que rige el trabajo de los auditores. En este sentido tiene potestad para supervisar el cumplimiento de la legislación de auditoría y penalizar, en el caso de identificar el no cumplimiento.

Por otro lado, el Consejo de Control de Calidad (SEA) es el encargado de realizar los controles de calidad y garantizar de mediante dichos controles la calidad de los servicios de auditoría. Más concretamente las funciones de dicho consejo son: (1) Realización de los controles de calidad de los servicios prestados por los auditores y sociedades de auditoría y (2) la configuración, especificación e interpretación de las directrices de la ética profesional y las normas profesionales de la auditoría. Además, los controles de calidad son llevados a cabo siguiendo la Norma Internacional sobre el Control de Calidad (ISQC 1) y con la colaboración de los miembros griegos internacionales del Instituto Británico ICAEW.

En relación a los mecanismos disciplinarios, el Consejo de Disciplina es el órgano responsable de investigar y sancionar a los auditores y firmas de auditoría.

Dimensión VI: Cooperación

El es miembro del EGAOB (European Group of Auditor's Oversight Bodies) y del IFIAR (International Forum of Independent Audit Regulators). Los profesionales del ELTE colaboran también con los profesionales reconocidos por ICAEW, Instituto británico cuyos miembros se distribuyen por todo el mundo. En este sentido, existe un gran número de profesionales griegos pertenecientes a dicho organismo.

Dimensión VII: Referencias utilizadas para el análisis de Grecia

[:/www.mnec.gr](http://www.mnec.gr), con acceso el 23 de mayo de 2011.

[:/www.elte.org.gr/](http://www.elte.org.gr/), con acceso el 23 de mayo de 2011.

[:/www.soel.gr](http://www.soel.gr), con acceso el 23 de mayo de 2011.

4.4.10. ITALIA y Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB)

Organismo: Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB)

Dimensión I: Características básicas del organismo

La *Commissione Nazionale per le Società e la Borsa* (CONSOB) es una institución adscrita al Ministerio de Economía y Finanzas, implementada por la Ley 216 de 1974 y reconocida por la Ley 281 de 1985 como autoridad administrativa independiente con personalidad jurídica y plena autonomía.

La principal función de la CONSOB es la regulación del mercado de valores Italiano. Sin embargo la CONSOB es también un organismo supervisor cuyas funciones son: (1) la supervisión de la información financiera presentada por las empresas cotizadas, (2) la supervisión, el control y la disciplina de los auditores de las empresas cotizadas. Las funciones de la CONSOB engloban, por lo tanto, todos los aspectos relativos a la protección de los inversores y el buen funcionamiento del mercado de capitales Italiano.

A pesar de que la CONSOB es identificada como el organismo público de supervisión y control de la profesión de auditoría, su ámbito de supervisión y control se restringe a las firmas de auditoría inscritas en un registro especial, donde se encuentran sólo aquellas firmas que auditan a las empresas cotizadas. El Ministerio de Economía y Finanzas es el encargado de investigar y supervisar al resto de auditores y firmas de auditoría.

Dimensión II: Estructura organizativa

La CONSOB es un órgano colegiado dirigido por un Consejo. Los integrantes del Consejo, un presidente y cuatro miembros, son designados por el Presidente de la República. Las decisiones tomadas en el Consejo son aprobadas por la mayoría de los miembros presentes y para algunas resoluciones específicas se requiere por ley una mayoría cualificada de al menos cuatro votos.

Existe un código ético que debe ser seguido tanto por los miembros del Consejo como por el resto de los trabajadores de la CONSOB⁶⁴. La siguiente tabla presenta la evolución del gasto en salarios de los miembros del Consejo y del resto del personal de la Comisión ([, 2009](#)).

Tabla Italia 1: Evolución del gasto en salarios de CONSOB

| Año | Importe total (millones de €) | Miembros de la Consejo (millones de €) | Resto de personal (millones de €) |
|------|-------------------------------|----------------------------------------|-----------------------------------|
| 2003 | 44,5 | 1,3 | 43,2 |
| 2004 | 46,8 | 2,2 | 44,6 |
| 2005 | 50,0 | 2,0 | 48,0 |
| 2006 | 57,3 | 2,2 | 55,1 |
| 2007 | 63,8 | 2,6 | 60,2 |
| 2008 | 73,2 | 2,6 | 70,6 |
| 2009 | 76,6 | 2,6 | 74,0 |

Fuente: Informe anual del CONSOB ()

La estructura organizativa de la CONSOB está compuesta por un Consejo, 11 subdirecciones y 39 departamentos coordinados por un Director General⁶⁵. El Director General y su secretario son

⁶⁴ Puede consultarse el código ético a seguir en la CONSOB a través de su página web: http://www.consob.it/main/consob/Chi_e/codice_etico/index.html

nombrados directamente por el Consejo mediante una resolución aprobada por al menos cuatro votos.

De las 11 subdirecciones que componen el CONSOB, podría decirse que la supervisión y control de la profesión de auditoría es una de las funciones asignadas a la subdirección de las entidades emisoras (*Divisione Emittenti*). El principal objetivo de dicha subdirección es el de garantizar la calidad de la información financiera y del gobierno corporativo de las entidades emisoras, así como la independencia de los auditores. Además, participa en la elaboración de la legislación relativa a la regulación contable, auditoría y gobierno corporativo. Por lo tanto, las diferentes funciones de los departamentos que componen dicha subdirección están orientadas a garantizar la calidad de la información suministrada por las empresas a los mercados de capitales.

La subdirección de las entidades emisoras (*Divisione Emittenti*) está compuesta por los siguientes seis departamentos: (1) Departamento de Análisis Financiero, (2) Departamento de inspección a empresa (3) Departamentos de OPA y estructura de propiedad, (4) Departamento de instrumentos representativos de patrimonio, (5) Departamento de instrumentos no representativos de patrimonio, (6) Departamento de Regulación Contable.

Desde la CONSOB, se entiende que para garantizar la calidad de la información presentada por las entidades emisoras (ej. Información financiera, información sobre gobierno corporativo, información voluntaria, etc.), es necesario garantizar también la calidad de la auditoría realizada sobre dicha información. La subdirección de las entidades emisoras es, por lo tanto, la encargada del control y supervisión de los auditores de las empresas cotizadas, inscritos en un Registro Especial ([2009](#)). Concretamente, el artículo 162 de [Legislativo 58/1998](#) se reconoce a la CONSOB como la encargada de supervisar la actividad de las firmas de auditoría inscritas en el Registro Especial para verificar su independencia e idoneidad técnica. De los 22 auditores inscritos en el registro especial para los años 2009 y 2008, se encuentran las 4 grandes firmas de auditoría ([2009](#)). El Ministerio de Economía y Finanzas es el encargado de investigar y supervisar al resto de auditores y firmas de auditoría.

Dimensión III: Financiación

La CONSOB recibe únicamente financiación del Ministerio de Economía y Finanzas. El 31 de julio de cada año la CONSOB informa al Ministro de Economía y Finanzas de la previsión de sus necesidades de financiación para el año siguiente. Sobre la base de estas estimaciones, el Ministro de Economía y Finanzas establece la asignación presupuestaria anual. Desde 1995 dicha asignación presupuestaria es parcialmente financiada por una asignación específica del presupuesto del Gobierno, que se financia por los impuestos que gravan a los participantes del mercado de capitales. Los gastos de funcionamiento de la CONSOB son administrados de forma autónoma y aprobados por la Comisión. Sus cuentas anuales tienen que ser aprobadas antes del 30 de abril de cada año y son auditados por la Oficina de Auditoría del Estado ⁶⁶.

⁶⁵ Puede consultarse información adicional sobre la estructura organizativa de la CONSOB a través de su página web: http://www.consob.it/main/consob/Chi_e/organizzazione/struttura.html

⁶⁶ Para información adicional puede consultarse: http://www.consob.it/main/consob/Chi_e/index.html

Durante el ejercicio 2009, la CONSOB obtuvo transferencias del Estado por importe total de 106 millones de euros. La evolución de los presupuestos del CONSOB son mostrados en la tabla 2 ([2009](#)).

Tabla Italia 2: Evolución de los presupuestos del CONSOB

| Año | Importe total (millones de €) |
|------|----------------------------------|
| 2003 | 81,4 |
| 2004 | 91,1 |
| 2005 | 91,3 |
| 2006 | 108,6 |
| 2007 | 119,7 |
| 2008 | 131,7 |
| 2009 | 117,1 |

Fuente: [Anual CONSOB 2009](#)

Dimensión IV: Transparencia

La CONSOB publica información sobre el proceso de contratación de sus trabajadores en su página web. En dicha página se encuentran también publicados los informes anuales del CONSOB desde el año 2003.

Dichos informes contienen información sobre los ingresos y gastos del CONSOB y las actividades de supervisión que realiza y sanciones que impone, de entre las que se encuentran las actividades supervisión a los auditores de las empresas cotizadas y las sanciones impuestas a estos ([2009, páginas 110-113](#)). El número y tipo de auditores bajo el control institucional de la CONSOB e inscritos en el Registro Especial también es publicado en los informes.

Dimensión V (I): Controles de calidad y controles técnicos

La CONSOB dentro de su función de supervisión de las empresas cotizadas, es reconocida como la principal institución de supervisión pública de la profesión de auditoría en Italia, por lo que es la encargada de realizar los controles de calidad a los auditores de empresas cotizadas. Dichos controles conllevan investigaciones preventivas periódicas a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el registro especial, de entre los que se encuentran las cuatro grandes firmas de auditoría. Como resultado de dichas investigaciones, la CONSOB emite también recomendaciones y realiza un seguimiento del cumplimiento de estas, para prevenir el incumplimiento de la normativa contable y asegurar el cumplimiento de los plazos. Los controles de calidad llevados a cabo por la CONSOB son realizados siguiendo el documento ISA 220. En los años 2007 y 2008 tres auditores independientes fueron investigados, en el año 2009 ocho. En algunos casos, los auditores han sido sancionados (CONSOB, 2009).

La CONSOB no publica información relativa a la realización de controles técnicos para investigar casos de trabajos de auditoría y auditores de cuentas sospechosos o bajo denuncia. Sin embargo, podría entenderse que considera este tipo de controles dentro de los de calidad ([2009](#)).

Dimensión V (II): Mecanismos disciplinarios

La CONSOB es la institución italiana responsable garantizar la información proporcionada por las empresas cotizadas. Para ello es la encargada de investigar y aplicar acciones disciplinarias en caso que se considere necesario ([163 del Decreto Legislativo 58/1998](#)). En el año 2009 la CONSOB sancionó a dos auditores, debido a que fueron encontradas irregularidades contables en los informes financieros de empresas cotizadas que auditaban. Adicionalmente, se llamo la atención a otro número de auditores (sin determinar en el informe) con objeto de que cumplieran el Documento nº 570 recomendado por CONSOB sobre la emisión de salvedades de auditoría ([2009](#)).

La principal acción disciplinaria impuestas por la CONSOB conlleva la suspensión temporal o baja definitiva del auditor en el Registro Especial, y por lo tanto inhabilitación de ese auditor para supervisar información procedente de empresas cotizadas. Además la CONSOB debe informar de dicha acción a las partes interesadas: empresa cotizada auditada por la firma disciplinada y el Ministerio de Justicia ([163 del Decreto Legislativo 58/1998](#)).

Debido a las acciones que pudiesen ser tomadas desde Ministerio de Justicia, los auditores independientes podrían ademar ser sancionadas por lo penal. Su responsabilidad en estos casos es ilimitada (Artículos 2621 y 2622 del Código Civil)

Dimensión VI: Cooperación

La CONSOB es miembro de las organizaciones internacionales el IFIAR y el EGAOB. Además, la CONSOB como Comisión Nacional del Mercado de Valores Italiana colabora también con su similar estadounidense la SEC (Comisión Nacional del Mercado de Valores Estadounidense)

En un ámbito nacional, la CONSOB se coordina principalmente con el Ministerio de Economía y Finanzas. De entre las cuantiosas funciones destinadas a este Ministerio está la de realizar control y supervisión del resto de auditores y firmas de auditoría no pertenecientes al Registro Especial.

La CONSOB también está en continua relación con otros organismos de supervisión italianos, como por ejemplo con el Banco de Italia.

Dimensión VII: Referencias utilizadas para el análisis de Italia

Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB) (2009) Annual Report. Disponible en: [://www.frc.org.uk/pob/audit/reports.cfm](http://www.frc.org.uk/pob/audit/reports.cfm) con acceso el 14 de mayo de 2011.

Decreto Legislativo 58/1998 de 24 de febrero sobre la aplicación de las regulaciones emitidas por Consob a los intermediarios, los mercados y los emisores (Última actualización del 25/03/2011). Disponible en: http://www.consob.it/main/documenti/Regolamentazione/normativa/dlqs58_1998.htm con acceso el 14 de mayo de 2011.

[://www.consob.it/](http://www.consob.it/) con acceso el 14 de mayo de 2011.

Principle: ISA 220 Quality Control for an Audit of Financial Statements (effective 2009)

4.4.11. DINAMARCA y el Danish Commerce and Companies Agency

Organismo: Danish Commerce and Companies Agency (DCCA)

Página web de acceso: [://www.eogs.dk](http://www.eogs.dk)

Dimensión I: Características básicas del organismo

La Agencia Danesa de Comercio y Sociedades o *Danish Commerce and Companies Agency* DCCA⁶⁷ (*Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*) es un organismo dependiente del Ministerio de Economía Danés cuya función principal conlleva el registro oficial de las empresas danesas y de su información de negocios.

La DCCA, además de ser la encargada del registro de las empresas danesas, es la responsable de la supervisión pública de la labor de los auditores. El *Auditors Commission*, el *Danish Supervisory authority on Auditing* - DSSA y el *Disciplinary Board on Auditors* - DDBA son los tres organismos de los que dispone el DCCA para llevar a cabo, respectivamente, las funciones de regulación, supervisión y sanción de la profesión de auditoría. Dichas funciones y organismos son regulados mediante la Ley nº 468 de 17 de junio de 2008 o Ley de Auditoría (*Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomhed*).

Las funciones de la DCCA en materia de auditoría son:

- Realización de exámenes de acceso y formación continua
- Registro público de auditores de cuentas
- Realización de controles de calidad
- Labores de investigación
- Sanciones disciplinarias
- Cooperación e intercambio de información con terceros países

Dimensión II: Estructura Organizativa

En materia de auditoría, la DCCA depende de los tres siguientes organismos:

- a) *Auditors Commission*: el área de actuación de este organismo es el de la educación y formación
- b) *Danish Supervisory authority on Auditing (Revisortilsynet)* - DSSA es el organismo encargado del control de calidad.
- c) *The Disciplinary Board on Auditors (Revisornaevnet)* - DDBA: es el organismo sancionador.

⁶⁷ Se incluye la traducción al inglés de los distintos organismos, así como el acrónimo de cada uno de ellos en dicho idioma, dado que en determinados documentos en inglés aparecen como tal.

Los cuatro miembros del Consejo de la DCCA son nombrados por el Ministerio de Economía Danés.⁶⁸ Los miembros del consejo de los organismos regulador (*Auditors Commission*) supervisor (*Revisortilsynet*) y sancionador (*Revisornaevnet*) son nombrados por la DCCA.

El *Revisortilsynet*- DSSA es el organismo público supervisor de la profesión de auditoría en Dinamarca, y tiene competencias relativas al control de calidad aplicable a los auditores. Se crea en el año 2003, a través de la aprobación de la ley LBR 2003 (*Lov nr 302 af 30 april 2003 om statsautoriserede og registrerede (beskikkede) revisioner*) que regula la profesión y que adopta las principales recomendaciones de la Unión Europea en materia de auditoría y control de calidad.

Las principales novedades que dicha ley LBR 2003 incluye son las siguientes:

- Establecimiento de una regulación única para las dos corporaciones de auditores existentes en Dinamarca: *Foreningen af Statsautoriserede Revisioner*- FSR, y *Foreningen af Registrerede Revisorer*- FRR.
- Creación de un organismo único de supervisión (*Revisortilsynet*) – DSSA.
- Simplificación del sistema disciplinario.
- Introducción de un único organismo sancionador (*Revisornaevnet*) - DDBA común e independiente para ambos grupos de auditores.
- Creación de un único registro de auditores, encargado a la Danish Commerce and Companies Agency (DCCA).

Antes de la creación del organismo de supervisión pública, *Revisortilsynet* - DSSA, los auditores estaban sujetos controles de calidad realizados por las organizaciones a las que pertenecían (FRR y FSR). Es decir, la supervisión de la profesión de auditoría estaba auto-regulada. En el caso de los auditores pertenecientes al FRS, el control de calidad estaba regulado en los Estatutos y se implementaba a través de la publicación de guías de actuación y daba lugar a la emisión de un informe anual sobre resultados del control de calidad.

Bajo la Ley de LBR 2003 todos los auditores legalmente registrados están sujetos a la supervisión del *Revisortilsynet*- DSSA. Con la aprobación de la ley de Auditoría en el año 2008 (*Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomhed*), se amplían determinados aspectos relativos al control de calidad y al sistema de vigilancia y sanción de los auditores daneses.

a) Estructura del *Revisortilsynet* (organismo supervisor)

El Consejo del *Revisortilsynet* - DSSA está constituido por nueve miembros nombrados a instancias de DCCA. Del total de nueve miembros, cuatro serán representantes de los auditores, y cuatro representantes de los usuarios. De los cuatro auditores, dos son nombrados por el FSR (*Foreningen af Statsautoriserede Revisioner*), y otros dos por el FRR (*Foreningen af Registrerede Revisorer*), que son las dos principales organizaciones que agrupan a los auditores

⁶⁸ Puede consultarse información adicional sobre la estructura organizativa el DCCA en su página web: <http://www.dcca.dk/sw63084.asp>

en Dinamarca. Tanto el presidente como el resto del consejo trabajan con un plazo de 4 años de permanencia. La DCCA actuará como secretario del consejo. Además del Consejo, el *Revisortilsynet* cuenta con una secretaría técnica.

b) Estructura del *Revisornaevnet* (organismo sancionador)

Los miembros del Consejo del *Revisornaevnet*- DDBA son nombrados por la DCCA, y en su composición se asegura la prevalencia de miembros no auditores. De total de sus 13 miembros, seis miembros serán auditores que representan a las dos principales asociaciones de auditores (FSR, FRR), otros seis representarán a los usuarios de la información financiera. Finalmente, el presidente será un juez.

Dimensión III: Financiación

La DCCA se financia tanto del presupuesto público (*Finansloven*) como de las tasas específicas a los auditores.

Por su parte, tanto el *Revisortilsynet* (órgano supervisor) como el *Revisornaevnet* (órgano sancionador) se financian exclusivamente con las tasas a los auditores.

Respecto al coste específico de las revisiones llevadas a cabo, el *Revisortilsynet* acordará el coste con cada uno de los revisores, y asumirá inicialmente el coste, pero lo repercutirá posteriormente a las firmas y auditores revisados.

Dimensión IV: Transparencia

El órgano supervisor danés (*Revisortilsynet*) publica anualmente un Informe Anual en que recoge información sobre la labor de revisión realizada en el año.

El acceso a este informe anual está disponible a través de la página web del organismo. El *Revisortilsynet* publica en su [web](#) el siguiente contenido:

- Breve introducción sobre el organismo
- Legislación aplicable
- Informes Anuales
- Composición del consejo
- Guía para los inspectores de control de calidad
- Otra normativa

Toda la información anteriormente señalada está disponible exclusivamente en danés.

Por su parte, el órgano disciplinario danés (*Revisornaevnet*) publica información en su [web](#), la cual está también únicamente en danés. En dicha página se encuentra información sobre las sanciones impuestas y del proceso disciplinario. Además son publicados informes anuales detallados de los años comprendidos entre el 2004 y 2009.

Dimensión V: Controles de calidad, controles técnicos y mecanismos disciplinarios

Tal y como se ha mencionado anteriormente, el *Revisortilsynet*- DSSA es el organismo encargado del control de calidad de los auditores, siendo el Tribunal Disciplinario (*Disciplinaernaevn* y posteriormente denominado el *Revisornaevnet*) el organismo encargado de llevar a cabo la imposición de sanciones.

Las firmas de auditoría deberán ser sujetas a controles de calidad realizados por el *Revisortilsynet*-DSSA como mínimo, cada seis años. En el caso de auditar entidades de interés público (EIP), la revisión periódica será cada tres años. Además de la revisión de carácter periódico, el *Revisortilsynet* tiene potestad para realizar una revisión extraordinaria o con mayor periodicidad. El *Revisortilsynet* ha emitido una guía sobre el control de calidad, que incluye *checklists* para el análisis del cumplimiento. A la consecución de los controles de calidad, se deberá emitir un informe en el que se indique si la firma de auditoría ha cumplido con los requerimientos y recomendaciones que le son de aplicación en función del tamaño y características del trabajo.

Los procedimientos de inspección (control técnico) y sanción están regulados de conformidad con la Ley de Auditoría del 2008). El proceso de inspección ó control técnico es iniciado por la DCCA, cuando tiene indicios del incumplimiento de las obligaciones de un determinado auditor o firma de auditoría. Dicho control técnico será realizado por uno de los revisores de encargados de realizar los controles de calidad. Para la consecución del control técnico, dicho revisor, quién deberá ser auditor y cumplir con una serie de requisitos establecidos en la Ley de Auditoría de 2008, será contratado por la DCCA por un periodo de 5 años. Una vez realizado el control técnico, el revisor deberá emitir un informe. Dicho informe será remitido al órgano supervisor (*Revisortilsynet*) y deberá incluir una conclusión sobre el trabajo de inspección realizado.

Después del análisis de los informes derivados de los controles técnicos y de calidad, el *Revisortilsynet* propondrá las siguientes acciones:

- Cierre del expediente sancionador sin más comentarios
- Amonestación sin más consecuencia, hasta el siguiente control de calidad.
- Amonestación con una visita posterior del revisor para confirmar si se han realizado los cambios sugeridos por él.
- Llevar al auditor firmante, firma de auditoría o ambos ante el órgano disciplinario correspondiente (*Revisornaevnet*).

El órgano sancionador (*Revisornaevnet*) se encargará de estudiar los casos propuestos por el órgano supervisor (*Revisortilsynet*), así como los casos que afecten a la reputación del auditor. Sin embargo, determinadas quejas contra los auditores, tales como la discusión de los honorarios, no podrán ser presentados ante el órgano disciplinario. Las sanciones impuestas por el *Revisortilsynet* son de tres tipos: (1) amonestación pública, (2) sanción monetaria y (3) baja del registro de auditores legales. Las sanciones monetarias alcanzan un máximo de 40.000 € si es auditor individual, y un máximo de 100.000 € si es una firma de auditoría.

Dimensión VI: Cooperación

La DCCA menciona expresamente en su [web](#) que una de sus funciones es la de cooperación internacional. El DCCA es miembro del EGAOB y del IFIAR.

A nivel nacional el DCCA y sus tres órganos en materia de auditoría (*Auditors Commission*, *Revisortilsynet* y *Revisornaevnet*) se coordinan las dos corporaciones de auto-regulación de la profesión de auditoría existentes en Dinamarca: el *Foreningen af Statsautoriserede Revisioner*-FSR, y el *Foreningen af Registrerede Revisorer*-FRR.

Dimensión VII: Referencias utilizadas para el análisis de Dinamarca

<http://www.eogs.dk> con acceso el 3 de mayo de 2011.

<http://www.revisortilsynet.dk> con acceso el 3 de mayo de 2011.

<http://www.dcca.dk/sw63084.asp> con acceso el 3 de mayo de 2011.

4.4.12. SUECIA y el Swedish Supervisory Board of Public Accountants

Organismo: The Supervisory Board of Public Accountants (Revisorsnämnden)

Página web de acceso: [://www.revisorsnamnden.se](http://www.revisorsnamnden.se)

Dimensión I: Características básicas del organismo

El Consejo de Supervisión de Contadores Público (*Supervisory Board of Public Accountants – Revisorsnämnden*) es un organismo público dependiente del Ministerio de Justicia sueco.

Las funciones del *Revisorsnämnden* - RN aparecen encomendadas en la Ordenanza de Auditores del año 1995 (*Swedish Auditors Ordinance o Förordning om revisorer*) y ratificadas en la Ley de Auditoría del año 2001 (*Swedish Auditors Act o, Revisorslagen*). Fundamentalmente se refieren a:

- La realización de exámenes de acceso y formación continua
- El registro público de auditores de cuentas
- Las puesta en funcionamiento de medidas de control, supervisión y sanción
- El establecimiento de normas contables y de auditoría
- Aplicación de sanciones y medidas disciplinarias
- La cooperación internacional

En Suecia, han coexistido además dos corporaciones encargadas de la auto-regulación de la profesión de auditoría: el Swedish Association of Auditors (*Sevenska Revisorsamfundet*, SRS) creado en 1890, y el Swedish Institute of Authorized Public Accountants (*Föreningen Auktoriserade Revisorer*, FAR) creado en 1923. Con fecha 1 de septiembre de 2006 se acuerda la fusión de ambos cuerpos para formar el SRS-FAR.

Dimensión II: Estructura Organizativa

Para llevar a cabo su labor, la RN está organizado a través de un Consejo ejecutivo y una Secretaría técnica.

El Consejo ejecutivo está compuesto por nueve miembros, designados por el Gobierno Estatal por un periodo de tres años. La presidencia del Consejo recaerá sobre un juez con dilatada experiencia. El resto de los miembros del Consejo serán representantes de los órganos reguladores del mercado de valores, representantes de los auditores, de las autoridades fiscales, académicos y sindicatos. La principal función del Consejo será la evaluación de cuestiones disciplinarias, iniciadas generalmente por denuncias. Además, deberá supervisar la labor de la Secretaría Técnica.

La Secretaría técnica se compone de un total de cinco miembros, designados por el presidente del Consejo, por un plazo de tres años. La función principal de la Secretaría será controlar y garantizar la calidad de la auditoría, así como convocar los exámenes pertinentes para el acceso a la profesión

Dimensión III: Financiación

El RN se financia de manera autónoma sin recurrir al presupuesto público, por las tasas obligatorias anuales por auditor ejerciente (4.300 coronas) y por las tasas de examen por auditor inscrito por año (2.600 coronas). Además, existe una tasa específica para las auditorías de sociedades cotizadas ([, 2010](#))

Dimensión IV: Transparencia

El RN publica en su [web](#) información sobre el registro de auditores y el proceso de contratación de los empleados del RN.

Además, el RN publica anualmente un Informe Anual. Dicho informe recoge información sobre la labor de supervisión realizada en el año, el presupuesto del año y las previsiones para el presupuesto del año siguiente. Actualmente están disponibles los Informes Anuales en formato pdf. desde el ejercicio 2004 hasta el 2010. Sin embargo, la información está únicamente disponible en sueco.

Finalmente, el RN publica el siguiente contenido relativo a los controles de calidad:

- Informes Anuales desde el año 2003
- Información sobre la estructura organizativa
- Presupuestos del organismo
- Información sobre sanciones y cuestiones disciplinarias
- Estadísticas de sanciones
- Normativa

Dimensión V: Controles de calidad, controles técnicos y mecanismos disciplinarios

Las actividades de supervisión del RN son llevadas a cabo de diversas maneras: (1) inicio de inspecciones (controles técnicos) a través de quejas o por iniciativa propia. Estas investigaciones suelen dar lugar a acciones disciplinarias y (2) Controles de calidad.

El control de calidad que ejerce el RN está organizado en dos grandes bloques diferenciados:

- Control de calidad de los auditores y firmas de auditoría de las sociedades cotizadas y de las entidades de interés público
- Resto de auditores y firmas de auditoría.

En relación al control de calidad de los auditores o firmas de auditoría de sociedades con títulos admitidos a cotización en cualquier mercado regulado, o entidades de interés público, desde el 1 de julio de 2009 el RN realiza un control de calidad periódico. El objeto de esta supervisión sistemática es analizar la eficacia del control de calidad de las firmas de auditoría, y garantizar que la sociedad cumple con los requisitos de ética establecidos en las normas internacionales de auditoría. Por ello, no se revisa el contenido de los papeles de trabajo de la auditoría y las conclusiones del auditor, sino que se estudia la adecuación del sistema de control de calidad de la firma auditora y su correcto funcionamiento, así como las cautelas aplicadas en cuestiones relativas a la ética y la independencia, que en el caso de Suecia, coinciden con las normas internacionales de auditoría de el IFAC (*International Auditing and Assurance Standards Board*).

En relación al resto de controles de calidad aplicados por el RN, pueden ser:

- Seguimiento de controles de calidad realizados en el pasado, que concluyeron en sanciones disciplinarias
- Controles aplicables a auditores que en el pasado se negaron al control;
- Controles aplicables a auditores con un gran número de trabajos de auditoría
- Controles aplicables a auditores por denuncias u otra causa
- Controles aplicables a los auditores seleccionados al azar

Adicionalmente a los controles de calidad aplicados directamente por el RN, el organismo supervisor tendrá acceso a los resultados de los controles periódicos realizados por las propias corporaciones profesionales de auto-regulación (FAR-SRS) (Jonnergard, 2010). De esta forma, el RN delega parte de las funciones de supervisión en las asociaciones o corporaciones profesionales de auditoría de auto-regulación. El RN encomienda a dichas corporaciones la realización de una parte del total de los controles de calidad realizados, de forma que el organismo público supervisor (RN) revisará las conclusiones de dichas revisiones, siendo por tanto un control de controles.

El RN tiene también potestad sancionadora. En el caso de que se haya demostrado la existencia de un incumplimiento o irregularidad en el transcurso de las investigaciones realizadas a través de controles técnicos y de calidad, propondrá las medidas disciplinarias correspondientes.

Los resultados de los controles técnicos y de calidad quedan publicados en el Informe Anual que cada año publica el RN.

Dimensión VI: Cooperación

A nivel nacional el RN se coordina con los organismos de supervisión. Los organismos de auto-regulación de la profesión de auditoría (FAR - SRS).

En el ámbito de cooperación internacional, el RN es miembro del EGAOB y del IFIAR.

Dimensión VII: Referencias utilizadas para el análisis de Suecia

Jonnergard, K (2010): "Quality control through Venetian Blinds: Regulating the Swedish Auditing Industry". *European Accounting Review*, 1 (35).

Revisorsnämnden (2010): Informe anual Año 2010. Disponible en: [://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/foreskrifter/arsredovisning_budget_regleringsbr ev/arsredovis10.pdf](http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/foreskrifter/arsredovisning_budget_regleringsbr ev/arsredovis10.pdf) , con acceso el 6 de junio de 2011.

[://www.revisorsnamnden.se](http://www.revisorsnamnden.se) con acceso el 3 de mayo de 2011.

4.4.13. FINLANDIA y el Auditing Board of the Central Chamber of Commerce (AB3C)

Organismo: Auditing Board of the Central Chamber of Commerce (AB3C)

Página web de acceso: <http://www.tilintarkastuslautakunta.fi>

Dimensión I: Características básicas del organismo

The [Chamber of Commerce](#) es el organismo encargado en Finlandia de ayudar a las empresas a conseguir el éxito a nivel nacional e internacional, influyendo en: políticas regionales, estructurales, económicas e industriales y llevando a cabo el control de la legislación y los impuestos del país. Según el [de constitución](#) del organismo las principales funciones o deberes del mismo son:

- Desempeñar las funciones previstas en la [de Auditoría \(459/2007\)](#).
- Confirmar los documentos de comercio exterior previsto según las legislaciones específicas de la materia.
- Designar árbitros y acometer el arbitraje en situaciones específicas previstas en la Ley de Sociedades Anónimas (624/2006).

Dentro de éste organismo existe un Comité de Auditoría ([Board of the Central Chamber of Commerce- AB3C](#)) encargado de cumplir con la [de Auditoría \(459/2007\)](#). El sistema de auditoría en Finlandia está dividido en dos niveles:

- Auditores y firmas de auditoría autorizadas por la Cámara Central de Comercio que se encuentran bajo la supervisión del AB3C. Definidos en la Ley de Auditoría (459/2007) como KHT.
- Auditores y firmas de auditoría autorizados por la Cámara de Comercio local que se encuentran bajo la supervisión de un Comité de Auditoría local. Definidos en la Ley de Auditoría (459/2007) como HTM. Hay un total de 19 cámaras locales en Finlandia.

La regulación en materia de auditoría en Finlandia está recogida en la Ley (459/2007) así como en la Ordenanza de Auditoría y determinados Decretos Ministeriales. En la Ley de Auditoría (459/2007) se recogen todos los aspectos relativos a la entrada en el registro de auditores, en informe de auditoría, los criterios de independencia, la supervisión y las sanciones a los auditores y firmas de auditoría. Esta ley supone la Transposición a la legislación finlandesa de la [Europea 2006/43/CE](#).

El AB3C autoriza auditores desde 1925 y a las firmas de auditoría desde 1983.

A pesar de su antigüedad, los objetivos actuales de AB3C han sido recientemente actualizados en la Ley (459/2007) y son los siguientes: conceder las licencias KHT a auditores y firmas de auditoría; supervisar y tomar medidas adecuadas para que tanto auditores como las firmas de auditoría mantengan en el tiempo las cualificaciones y capacidades exigidas en el momento de la autorización; emisión de propuestas y mociones en materia de auditoría; realizar exámenes de cualificación a auditores KHT y HTM; responsabilidad sobre actividades de cooperación internacional.

Dimensión II: Estructura organizativa

AB3C está formado por un presidente, un vicepresidente y otros 12 miembros, cada uno de esos 12 miembros tiene un sustituto personal. Tres miembros y sus sustitutos forman parte del ámbito académico, la investigación, educación y la experiencia judicial en auditoría; dos miembros y sus suplentes representan a auditores KHT; tres miembros y sus suplentes representan a la comunidad empresarial; un miembro y su suplente representan a los auditores HTM. Los otros 3 miembros restantes y sus suplentes son nombrados por el Ministerio de Economía y Empleo. Los mandatos duran 3 años ([Auditing \(459/2007\) Section 42](#)) y el presidente y vicepresidente no podrán ser bajo ninguna circunstancia auditores KHT o HTM.

El Comité de Auditoría de las cámaras de comercio locales que supervisan a los auditores y firmas de auditoría HTM están formados por presidente, vicepresidente y 6 miembros con sus respectivos sustitutos, la representatividad de funciones de sus miembros es igual que la del Comité ([2001](#)). Su nombramiento tiene una duración de tres años.

Además existe un Comité de Auditoría del Estado (*Auditing Board of the State*) que está constituido por presidente y vicepresidente y 6 miembros. Es un organismo independiente del Ministerio de Economía y Empleo, si bien sus miembros son nombrados a propuesta de este Ministerio, así como el Ministerio de Justicia y se financia a través de su presupuesto. Sus miembros son nombrados por un periodo de tres años ([Auditing \(459/2007\) section 41](#)). Los auditores podrán recurrir ante este organismo las decisiones tomadas por el AB3C. Entre sus funciones se encuentran el asesoramiento y el desarrollo de interpretaciones o modificaciones sobre la regulación en materia de auditoría y velar de forma general por el buen desarrollo de las actividades de supervisión de la profesión de auditoría.

Tanto el AB3C como el Comité de Auditoría del Estado y el Comité de Auditoría de las cámaras de comercio locales, deben comportarse como organismos independientes

Dimensión III: Financiación

AB3C es financiado por el Ministerio de Economía y Empleo a través de los presupuestos generales del Estado. El coste de los controles de técnicos y de calidad será financiado a través de las tasas cargadas a los auditores supervisados. Estas tasas quedarán fijadas por Real Decreto del Ministerio de Comercio e Industria (Artículo 55 de la Ley de Auditoría).

De acuerdo a un documento informativo emitido por el *World Bank Centre for Financial Reporting Reform*, el presupuesto del AB3C en Finlandia ascendió a 1 millón de euros.

Dimensión IV: Transparencia

La Cámara de Comercio Central finlandesa ofrece diferentes servicios, uno de éstos servicios es el de auditoría. En este apartado está contenida la información sobre el organismo AB3C a través de los siguientes documentos:

- Informe "*Authorisation and Supervision of Auditing*": ofrece información general sobre la profesión de auditoría; condiciones y registro de auditores y firmas de auditoría; objetivos de auditoría; supervisión de auditores; controles de calidad.
- Plan de trabajo y estrategia a seguir en los tres próximos años: objetivos, funciones, legislación y temas a destacar de los que se encargará el organismo.
- Documento sobre la composición del organismo.

- Documento que contiene las normas éticas a cumplir por sus miembros.
- Ofrece además un apartado especial dedicado a la información necesaria que debe conocer un auditor para registrarse.

Las comunicaciones que ofrece el AB3C se encuentran en la página web del organismo el idioma oficial de las publicaciones es finlandés, idioma en el que se recoge muchas más información. Los documentos listados anteriormente están disponibles en inglés. En Finlandés puede encontrarse mucha más información. Así por ejemplo, la información sobre el resultado de los controles de calidad, así como de los procedimientos de investigación y mecanismos disciplinarios se realiza sólo en finlandés.

Dimensión V: Controles de calidad, controles técnicos y mecanismos disciplinarios

AB3C tiene asignada la competencia de realización de controles de calidad ([Act \(459/2007\) Section 40](#)). Se encarga de supervisar a los auditores para que mantengan sus competencias profesionales y que éstos mantengan el nivel exigido al obtener su autorización como auditores. Para ello lleva a cabo los siguientes procedimientos o controles proactivos a través de su equipo de trabajo en materia de control de calidad:

- Somete a controles calidad a los auditores KHT y a las firmas KHT al menos una vez cada 6 años y en el caso de auditores y firmas de auditoría de compañías cotizadas, el control se realizará cada 3 años.
- Designa a revisores independientes con altos conocimientos en auditoría para llevar a cabo los controles de calidad, determinando el contenido y la forma de aplicación de los mismos.
- Procesa los resultados obtenidos de los controles y toma medidas de mejora en base a ellos.

El Comité de Auditoría regional realiza los mismos controles para los auditores y firmas de auditoría HTM.

Los controles de calidad son desarrollados por “inspectores de calidad” que deben de acuerdo al artículo 40 de la ley de auditoría, tener conocimientos de auditoría, junto a una formación específica en control de calidad. Los inspectores de calidad están obligados a presentar al AB3C un informe sobre los controles de calidad realizados. Lo mismo ocurre con los inspectores que realizan controles de calidad para las cámaras locales, que deben remitir su correspondiente informe al Comité de Auditoría de la correspondiente Cámara Local. Los inspectores de calidad de auditores o firmas de auditoría de empresas cotizadas, no podrán ser nunca auditores en activo.

AB3C también ostenta la responsabilidad de ejecución de los controles técnicos o reactivos e imponer sanciones: recibe quejas presentadas en contra de auditores y firmas de auditoría KHT, estas quejas pasan a ser investigadas. También inicia investigaciones por iniciativa propia si observa noticias negativas sobre auditores en prensa ([2011](#))

Dentro del AB3C existe una sección o comité especial encargado del control de calidad “Quality Section”, que sirve como organismo de apoyo y asesoramiento al desarrollo de los controles de calidad. Su presidente es el vicepresidente del AB3C y cuenta con otros 5 miembros (un miembro del Comité regional; dos auditores que representan sociedades de interés público y dos auditores especializados en pequeña y mediana empresa) ([2011](#)). Junto a sus funciones de

asesoramiento al equipo de trabajo que desarrolla los controles de calidad, también se encarga de la selección y formación de los “inspectores de calidad”.

Capacidad Sancionadora ([Act \(459/2007\) Chapter 9 Section 49](#)):

La Cámara Central de Auditoría (AB3C) así como la Cámara Regional de Auditoría emitirá avisos (*warnings and remarks*) a los auditores en los siguientes casos (Artículo 49 Ley de Auditoría):

- Incumplimientos de la que hayan cometido conforme a la Ley de Auditoría (459/2007).
- Violación de sus obligaciones como auditor.
- Se ha actuado de forma en la que se ha dañado la imagen de profesionalidad y dignidad del auditor.

Junto con la emisión de un aviso, el AB3C también podrá ejecutar la baja del auditor o empresa de auditoría en el registro de auditores. No obstante, estos casos serán supervisados por el Comité de Auditoría del Estado.

El Comité de auditoría del Estado puede suspender la capacidad para ejercer como auditor en las siguientes circunstancias ([Act \(459/2007\) Chapter 9 Section 50](#)):

- Existe un incumplimiento grave de la Ley de auditoría o las disposiciones que surgen de la misma.
- Si a pesar de las advertencias (*warnings*) recibidas a través de los controles de calidad, se siguen incumpliendo de manera reiterada las obligaciones profesionales como auditor.
- Si no es profesionalmente competente.

La suspensión para ejercer la profesión de auditoría podrá ejercerse sin posibilidad de apelación siempre que así se considere oportuno por parte del Comité de Auditoría del Estado.

La autorización de auditor puede ser retirada por un periodo establecido máximo de 2 años. La utilización indebida del título de auditor supondrá la imposición de una multa sobre la base del uso ilegal de un título profesional de auditor (Artículo 52 del Capítulo 9 de la Ley de Auditoría). Las multas también serán extensibles a los casos en los que se ofrece a los usuarios información incorrecta o se incumple con las disposiciones de la Ley relativas a la preparación del informe de auditoría.

Las penas de delito de auditoría, por violación de confidencialidad se consideran severas y están establecidas conforme al Código Penal.

Si la Cámara Regional de Auditoría observa comportamientos irregulares en los auditores HTM o en las firmas de auditoría HTM debe comunicárselo al AB3C y éste hará llegar el escrito de la comunicación al Comité de Auditoría del Estado.

Dimensión VI: Cooperación

El Comité AB3C como miembro de EGAOB debe intercambiar información y cooperar con otros organismos ([Act \(459/2007\) Chapter 8 section 47](#)) de supervisión e inspección. Debe llevar a cabo actividades de supervisión a petición de un órgano equivalente que pertenezca a cualquier Estado de la UE o permitir que el órgano de supervisión que hizo la solicitud pueda participar en la realización de las actividades que lleve a cabo el AB3C.

Si otros organismos de supervisión de Estados de la UE solicitan documentos o información necesaria en sus investigaciones o actividades que posea o pueda poseer el organismo AB3C, previa solicitud, deberá facilitarlos.

Además AB3C supervisará a los auditores registrados en Estados miembros de la UE o bien a aquellos registrados fuera de ésta, esta evaluación se hará atendiendo a las normas de auditoría y leyes tanto del país donde fue registrado el auditor ([Act \(459/2007\) Chapter 8 section 4](#)).

En el plan de trabajo de 2011 el organismo AB3C colabora con los países nórdicos para llevar a cabo controles de calidad; elaborar normas en materia de auditoría y promover competencias de los auditores profesionales.

Otra información de interés

Definición auditor KHT: persona física con titulación universitaria superior que haya demostrado su capacidad profesional a través del examen de cualificación impuesto por el AB3C, teniendo un mínimo de práctica profesional de 3 años ([Act \(459/2007\) Chapter 6 Section 30](#)).

Definición auditor HTM: persona física con titulación universitaria o título de formación profesional que haya demostrado su capacidad profesional a través del examen de cualificación impuesto por el AB3C, teniendo un mínimo de práctica profesional de 3 años ([Act \(459/2007\) Chapter 6 Section 31](#)).

Definición firma KHT o HTM: SRL, SL o sociedad general autorizada como tal y sea independiente para actuar como firma de auditoría, cuyos empleados sean auditores HTM o KHT registrados por las Cámaras de Comercio respectivas. La diferenciación entre una KHT y una HTM se encuentra con respecto al domicilio de registro de HTM⁶⁹.

Figura Finlandia I: Registro de auditores del KHT y el HTM

| Año 2009 | KHT | HTM |
|---------------------|-----|-----|
| Auditores | 703 | 735 |
| Firmas de Auditoría | 44 | 30 |

Fuente: [://www.keskuskauppakamari.fi/site_eng/Services/Expert-Services/Auditing](http://www.keskuskauppakamari.fi/site_eng/Services/Expert-Services/Auditing) . Informe sobre autorización y supervisión en auditoría

⁶⁹ Auditing Act (459/2007) Chapter 6 Section 33 y 34

Dimensión VII: Referencias utilizadas en el análisis de Finlandia

Auditing Act (459/2007). Disponible en: <://www.finlex.fi/en/laki/kaannokset/2007/en20070459.pdf>, con acceso el 15 de junio de 2011.

Central Chamber of Commerce (AB3C) (2011) Authorisation and Supervision of Auditing Report Disponible en: ://www.tilintarkastuslautakunta.fi/til_eng/, con acceso el 30 de junio de 2011.

Chamber of Commerce Act, November 1, 2002 (878/2002). Disponible en http://www.keskuskauppakamari.fi/site_eng/Mediakirjasto/Files/Yleisesite-vuoskari-hall.ojelmatavoitteet/Chamber-of-Commrce-Act con acceso el 3 de mayo de 2011.

://www.keskuskauppakamari.fi/site_eng página web del Central Chamber of Commerce con acceso el 3 de mayo de 2011.

://www.keskuskauppakamari.fi/site_eng/Services/Expert-Services/Auditing página web del Central Chamber of Commerce con acceso el 3 de mayo de 2011.

<://www.tem.fi/index.phtml?l=en&s=2072> página web del Ministerio de Empleo y Economía con acceso el 3 de mayo de 2011.

4.4.14. REINO UNIDO y el Profesional Oversight Board (POB)

Organismo: Professional Oversight Board (POB)

Página web de acceso: [://www.frc.org.uk/pob/](http://www.frc.org.uk/pob/)

Dimensión I: Características básicas del organismo

El Consejo de Contabilidad de Supervisión Profesional (*Professional Oversight Board- POB*) fue creado en 2005, con objeto de someter a supervisión pública la profesión de auditoría y abandonar el sistema de autorregulación que anteriormente se venía realizando. La Ley Compañías del año 2004 (*-audit, investigations and Community Enterprise- Act*) introduce y regula los cambios legislativos necesarios para llevar a cabo dicha transformación en el sistema de supervisión de la profesión de auditoría en el Reino Unido.

Las tres funciones más importantes del POB son: (1) Supervisar las 'cuatro grandes' y otras firmas de auditoría a través de una Unidad de Inspección Independiente de Auditoría (*Audit Inspection Unit- AIU*). (2) Supervisar la profesión de auditoría a través de la supervisión de los organismos y profesionales de contabilidad legalmente reconocidos en el Reino Unido, los RSB's y ROB's.⁷⁰ y (3) Supervisar la regulación de la profesión contable y actuarial a través de la supervisión de los organismos profesionales de contabilidad y sus actividades tales como cursos de formación, número de sus miembros cualificados, normas, controles, etc.

El POB, es una de las subsidiarias del Consejo sobre los Estados Financieros (*The Financial Reporting Council- FRC*)⁷¹, organismo autónomo que depende del Ministerio de Comercio e Industria Británico (*Department of Trade and Industry- DTI*) y, más concretamente, del Grupo de Coordinación de Auditoría y Aspectos Contables (*Co-ordinating Group on Audit and Accounting Issues- CGAA*), creado por el DTI en el año 2002.

Para la completa implementación de la supervisión pública la profesión de auditoría no sólo fue necesaria la creación del POB, sino que también fue implementado el Consejo de Disciplina Contable y Actuarial (*Accountancy Actuarial and Discipline Board- AADB*), un organismo autónomo dependiente del FRC y el DTI. El AADB, organismo que complementa al POB, comenzó a funcionar en el año 2004 y es responsable de investigar los casos específicos que

⁷⁰ Dentro de la supervisión auto-regulada de la profesión de auditoría, hay dos tipos de organismos profesionales de contabilidad legalmente reconocidos bajo la Ley de Compañías de 1989: (1) Organismos Cualificados Reconocidos (*Recognised Qualifying Body -RQB*), que regulan al auditor como persona física y (2) Organismos de Supervisión Reconocidos (*Recognised Supervisory Body -RSB*), que regulan a la firma de auditoría. Todos los auditores y firmas de auditoría deben estar registrados en un cuerpo reconocido.

⁷¹ Las subsidiarias pertenecientes al FRC son las siguientes: (1) El Consejo de Contabilidad de Supervisión Profesional (*Professional Oversight Board- POB*) (2) El Consejo de Disciplina Contable y Actuarial (*Accountancy Actuarial and Discipline Board- AADB*), (3) El Panel de Revisión de Estados Financieros (*Financial Reporting Review Panel- FRRP*) (4) El Consejo de Normas de Actuariales (*Board for actuarial Standards – BAS*) (4) el Consejo de Prácticas de Auditoría (*Auditing Practice Board- APB*) y (5) el Consejo de Normas de Contabilidad (*Accounting Standards Board- ASB*).

afectan al interés público en el Reino Unido. El proceso de investigación se centra tanto en las compañías como en todos aquellos relacionados con el caso, como auditores, directores o empleados.

Dimensión II: Estructura Organizativa

El POB está actualmente formado por dos subsecciones: (1) El consejo de administración del POB y (2) la Unidad de Inspección Independiente de Auditoría (*Audit Inspection Unit- AIU*). Todos los miembros del POB son profesiones de reconocido prestigio y deben seguir un código ético⁷².

El consejo de administración del POB es el encargado de la gestión y asesoramiento del Consejo y está compuesto por un director y 8 miembros, quienes tienen reuniones mensuales. De entre las funciones destinadas al POB destacan: (1) Las funciones de gestión propias del consejo, (2) El registro legal de los organismos y profesionales de contabilidad legalmente reconocidos en el Reino Unido, los RSB's y RQB's, (3) las funciones de regulación y revisión de la profesión de auditoría y actuarial a través de la supervisión de los organismos profesionales de contabilidad y sus actividades tales como cursos de formación, número de sus miembros cualificados, normas, controles, etc.

La Unidad de Inspección Independiente de Auditoría (AIU) se encarga de las funciones de supervisión y está formada por un director y 21 miembros. Esta unidad es la encargada de la realización de los controles de calidad y de revisar el proceso a seguir para la consecución de estos, a través de acuerdos con las corporaciones de auditoría derecho público (los RSB's y RQB's). Además, siempre que sea necesario, deberá emitir recomendaciones o transferir los casos investigados a los organismos sancionadores (el AADB y el FRRP).

Para finalizar, sólo cabe puntualizar que el POB es una subsidiaria del FRC, organismo que a su vez tiene su equipo y presidente.

Dimensión III: Financiación

El POB recibe financiación del FRC, organismo que a su vez recibe financiación de las transferencias del Ministerio de Comercio e Industria Británico (DTI) y otras entidades públicas y privadas (ej. determinadas firmas de auditoría). Durante el ejercicio 2009/2010 el AIU obtuvo ingresos por importe total de 2,3 millones de libras⁷³.

Dimensión IV: Transparencia

Con objeto de analizar la transparencia del sistema de supervisión público británico, en este epígrafe se analiza la información existente sobre: (a) el proceso de contratación de los profesionales que trabajan para el FRC, y más concretamente para el POB y el AADB) (b) la actividad y los programas de trabajo del POB, (c) el registro de auditores y firmas de auditoría

⁷² Puede consultarse información adicional los profesionales que forman el consejo de administración y el código ético a seguir en el POB a través de su página web: <http://www.frc.org.uk/pob/about/>

⁷³ Para información adicional puede consultarse: <http://www.frc.org.uk/documents/pagemanager/frc/FRC%20Plan%202010%20final.pdf>

legalmente reconocidas en el Reino Unido y (d) las sanciones impuestas y publicadas por el AADB.

El FRC publica en su página web, información sobre las ofertas de trabajo disponibles, las resoluciones y el proceso de contratación de los profesionales que trabajan en dicho organismo⁷⁴. Asimismo, el POB a través de la Unidad de Inspección Independiente de Auditoría (*Audit Inspection Unit- AIU*) lleva publicando desde el año 2004 informes sobre sus actividades de supervisión, programas de trabajo, resultados alcanzados con la realización de controles de calidad, como información sobre el número de auditores y firmas de auditoría registrados (los RSB's y ROB's) ([2010](#)).

Por su parte, el AADB publica en su página web desde su creación en el año 2004, los casos investigados y sancionados, dichos casos son específicos porque afectan al interés público en el Reino Unido. La información proporcionada está relacionada con tanto en las compañías investigadas como en todos aquellos relacionados con el caso, como auditores, directores o empleados⁷⁵.

Dimensión V: Controles de calidad, controles técnicos y sanciones disciplinarias

En la actualidad el control y supervisión de la actividad de auditoría en el Reino Unido recae sobre el POB y su Unidad de Inspección Independiente de Auditoría (AIU). Sin embargo, es importante mencionar que el sistema de auditoría británico ha estado tradicionalmente auto-regulado y por lo tanto, únicamente supervisado y regulado por las corporaciones de auditoría de derecho público (los RSB's y ROB's).

Dentro de la supervisión de la profesión de auditoría en el sistema auto-regulado, hay dos tipos de organismos profesionales de contabilidad reconocidos estatutariamente bajo la Ley de Compañías de 1989: (1) Organismos Cualificados Reconocidos (*Recognised Qualifying Body - ROB*), que regulan al auditor como persona física y (2) Organismos de Supervisión Reconocidos (*Recognised Supervisory Body -RSB*), que regulan a la firma de auditoría. Todos los auditores y firmas de auditoría deben estar registrados en un cuerpo reconocido. Actualmente, estos registros son supervisados por la AIU.

Los organismos profesionales de contabilidad legalmente reconocidos (los RSB's y ROB's) en el Reino Unido son: (1) *Association of Chartered Certified Accountants- ACCA*, (2) *Institute of Chartered Accountants in England and Wales- ICAEW*, (3) *Institute of Chartered Accountants in Ireland- ICAI*, (4) *Institute of Chartered Accountants of Scotland- ICAS*, (5) *Association of Authorised Public Accountants- AAPA*, (6) *Association of International Accountants- AIA* y (7) *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy- CIPFA*. La ACCA, el ICAEW, el ICAI y el ICAS son organismos de supervisión reconocidos (RSB) y organismos cualificados reconocidos (ROB), el AAPA sólo es un organismo de supervisión reconocido (RSB), por último, el AIA y el

⁷⁴ Para información adicional puede consultarse: <http://www.frc.org.uk/recruitment/>

⁷⁵ Para información adicional puede consultarse <http://www.frc.org.uk/aadb/index.cfm>

CIPFA son organismos cualificados reconocidos (ROB). En el Reino Unido, el ICAEW es el más importante, ya que en él están registradas las "grandes firmas de auditoría"⁷⁶

En resumen, el POB y las corporaciones de auditoría de derecho público (los RSB's y ROB's), se reparten los dos tipos de actividades de supervisión de la profesión (a) los controles técnicos, y (b) los controles de calidad externos.

En el Reino Unido el AIDB y los RSB's son los encargados de realizar los controles técnicos, destinados a investigar casos de trabajos de auditoría y auditores de cuentas sospechosos o bajo denuncia.

Por otro lado, la Unidad de Inspección Independiente de Auditoría (AIU) del POB es la encargada de realizar los controles de calidad, los cuales conllevan investigaciones periódicas a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en aras de mejorar la calidad de sus trabajos de auditoría. Las '4 grandes firmas de están sujetos a controles de calidad con una periodicidad anual ([, 2010](#)).

Tradicionalmente, los RSB's han sido los únicos organismos encargados de realizar los controles técnicos y de calidad. Sin embargo, estos organismos, formados por profesionales a los que se considera como los más capacitados para entender y resolver los problemas que pudieran surgir dentro de la profesión, podrían no ser del todo independientes, ya que a veces podría superponerse el interés de sus propios miembros (sujetos investigados) al interés común. Además, estos organismos profesionales están principalmente financiados por las cuotas de sus miembros. Así, la puesta en funcionamiento del POBA y el AADB, dos organismos de carácter público e independiente encargados de supervisar y sancionar a la profesión de auditoría, supuso una mejora del control de la profesión de auditoría en el Reino Unido.

Mecanismos disciplinarios: El AADB es el organismo británico responsable de investigar y sancionar los casos que afectan al interés público en el Reino Unido. Desde su creación el AADB ha investigado 17 casos, de los cuales sólo dos (*Mayflower Corporation*) han sido resueltos. Las posibles sanciones impuestas por el tribunal del AADB pueden ser de varios tipos: (a) sanción monetaria para el tribunal (a) sanción monetaria a favor del cliente perjudicado (c) baja del auditor registrado en un organismo legalmente reconocido (RSB's o ROB's) (d) amonestación pública.⁷⁷

Tradicionalmente, los RSB's y ROB's han sido los únicos organismos encargados de investigar y sancionar a los auditores y firmas de auditoría (De las Heras, 2009). Con la implementación del AADB estos organismos siguen teniendo potestad para investigar y sancionar a sus miembros, no obstante deben además transferir los casos de mayor interés al AADB.

En el Reino Unido, las cuatro grandes firmas de auditoría y sus socios pueden ser sancionados por los organismos disciplinarios del sistema de autorregulación donde están registrados, el ICAEW y el Tribunal Mixto Disciplinario Contable (*The Accountants Joint Disciplinary Scheme-JDS*)⁷⁸ y por el organismo disciplinario perteneciente al sistema de supervisión pública, el

⁷⁶ Así son denominadas a las cuatro firmas de auditoría más grandes e importantes en el mundo, Deloitte & Touche, Price WaterhouseCoopers, KPMG y Ernst & Young.

⁷⁷ Información disponible en: <http://www.frc.org.uk/aidb/index.cfm>, con acceso el 30 de abril de 2011.

⁷⁸ Puede consultarse información adicional sobre las sanciones impuestas por el JDS está disponible en: <http://www.castigator.org.uk>

AADB. Desde el año 1995 hasta el año 2008, han sido impuestas, a las grandes firmas de auditoría o sus socios, un total de 33 sanciones, de las cuales 16 han sido impuestas por el ICAEW, 17 por el JDS y 0 por el AADB. La siguiente tabla recoge el número de sanciones impuestas a las 'grandes firmas de auditoría' o sus socios en el Reino Unido desde el año 1995 hasta el año 2008.

Tabla Reino Unido 1. Acciones disciplinarias impuestas a las 4 grandes firmas en el Reino Unido desde 1995 hasta 2008

| Organismo sancionador | Año de publicación | Número de sanciones a firmas y auditores | £ Importe total de las sanciones |
|-----------------------|--------------------|------------------------------------------|----------------------------------|
| ICAEW | 1995 | 0 | NA |
| ICAEW | 1996 | 0 | NA |
| ICAEW | 1997 | 1 | 750 |
| JDS | 1998 | 2 | 1.600.000 |
| ICAEW | 1999 | 3 | 9.500 |
| JDS | 1999 | 5 | 3.411.050 |
| ICAEW | 2000 | 3 | 37.000 |
| ICAEW | 2001 | 2 | 19.500 |
| JDS | 2001 | 2 | 105.000 |
| ICAEW | 2002 | 0 | NA |
| ICAEW | 2003 | 2 | 17.000 |
| ICAEW | 2004 | 2 | 21.416 |
| JDS | 2004 | 3 | 1.145.000 |
| ICAEW | 2005 | 0 | NA |
| JDS | 2006 | 4 | 2.562.000 |
| ICAEW | 2007 | 3 | 238.000 |
| JDS | 2008 | 1 | 1.650.000 |
| Total | | 33 | 10.816.216 |

Fuente: [://www.castigator.org.uk](http://www.castigator.org.uk) (con acceso el 01-02-2009) y [://www.accountancymagazine.com/](http://www.accountancymagazine.com/) (con acceso el 01-02-2009)

Dimensión VI: Cooperación

El POB es miembro del IFIAR y del EGAOB. Además, el POB colabora también con su similar estadounidense el PCAOB.

En un ámbito nacional el POB se coordina con las diferentes instituciones y organismos que forman parte del entramado de supervisión y disciplinario británico. Dicho entramado está principalmente compuesto por tres grupos de corporaciones (De las Heras, 2009):

- (1) El Consejo sobre los Estados Financieros (*The financial Reporting Council- FRC*) y sus filiales. En especial con POB se coordina con el Consejo de Disciplina Contable y Actuarial (*Accountancy Actuarial and Discipline Board- AADB*) y El Panel de Revisión de Estados Financieros (*Financial Reporting Review Panel- FRRP*).
- (2) Los organismos profesionales de contabilidad legalmente reconocidos (RSB's o RQB's).

- (3) El Regulador de Servicios Financieros (*The Financial Services Authority- FSA*). Concretamente, el POB se coordina con la Comisión de Cotización (*UK Listing Authority- UKLA*), subsección perteneciente al FSA y encargada de la revisión de los estados financieros de las compañías cotizadas.

Dimensión VII: Referencias utilizadas para el análisis del Reino Unido

Audit Inspection Unit (2010): Annual Report. Disponible en: [://www.frc.org.uk/pob/audit/reports.cfm](http://www.frc.org.uk/pob/audit/reports.cfm) con acceso el 3 de mayo de 2011.

Companies (Audit, Investigations and Community Enterprise) Act (2004). Disponible en: [://www.legislation.gov.uk/ukpga/2004/27/contents](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2004/27/contents), con acceso el 3 de mayo de 2011.

De las Heras, E. (2009). Sistemas de refuerzo y control en la UE: Un estudio comparativo del sistema de *enforcement* de España y el Reino Unido. *Revista de Contabilidad y Tributación*. 320: 77-120.

[://www.frc.org.uk/](http://www.frc.org.uk/) con acceso el 3 de mayo de 2011.

[://www.castigator.org.uk](http://www.castigator.org.uk) con acceso el 1 de febrero de 2009.

[://www.accountancymagazine.com/](http://www.accountancymagazine.com/) con acceso el 1 de febrero de 2009.

4.4.15. IRLANDA y el Irish Auditing and Accounting Supervisory Board (IAASB)

Organismo: Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority - IAASA

Página web de acceso: [://www.iaasa.ie/](http://www.iaasa.ie/)

Dimensión I: Características básicas del organismo

En Irlanda, el *Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority* - IAASA es el organismo público encargado de la supervisión de la profesión de auditoría y contabilidad. Dicho organismo es establecido conforme con la [44/2003 \(Companies Auditing and Accounting Act\)](#) e implementado de forma definitiva en diciembre del año 2005, recibiendo poderes del Ministerio de Comercio en Febrero de 2006.

La supervisión de la profesión de auditoría no es el único objetivo por el que fue creado, ya que según el artículo 8 de la Ley 44/2003, los principales objetivos del IAASA⁷⁹ son:

- Promover la adhesión profesional en materias de auditoría y contabilidad.
- Asesorar al Ministerio de Empleo, Economía y Empresas en materia de auditoría y contabilidad.
- Supervisar la información proporcionada por las empresas y sociedades de interés público (ej. emisoras de capital y de deuda). Así como garantizar el cumplimiento de normativa contable internacional (NIC).
- Supervisar y regular a sus miembros: Profesionales y organismos profesionales de auditoría y contabilidad legamente reconocidos (los RSB's y RQB's)

Para la consecución de dichos objetivos, la misma ley 44/2003 otorga al IAASA las siguientes competencias básicas:

- Aprobar las normas, reglamentos y estándares por los que los organismos y profesionales de auditoría y contabilidad legalmente reconocidos (RSB's y RQB's) establecen los requisitos a cumplir entre sus miembros (auditores).
- Aprobar las investigaciones realizadas por los RSB's y RQB's así como las medidas disciplinarias que tomen.
- Controlar el cumplimiento de las medidas sancionadoras y las investigaciones previstas por estos organismos (RSB's y RQB's).

Los organismos profesionales de auditoría y contabilidad inscritos en el IAASA están legalmente reconocidos en Irlanda (los RSB's y RQB's). Algunos de estos organismos también están legalmente reconocidos en el Reino Unido. En Irlanda, todos los auditores y firmas de auditoría deben estar registrados en un cuerpo reconocido. Los organismos profesionales de auditoría

⁷⁹ Puede consultarse información adicional en la página web del IAASA en: http://www.iaasa.eu/legislation/S23_Feedback.pdf

legalmente reconocidos en Irlanda son los siguientes. *Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)*, *Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW)*, *Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI)*, *The Institute of Certified Public Accountants in Ireland (CPA)* *Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)*, *Institute of Incorporated Public Accountants (IIPA)*, *Institute of Certified Public Accountants in Ireland (ICPAI)*, *Association of International Accountants (AIA)*, *Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)*, *Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA)*. Algunos de ellos también están reconocidos en el Reino Unido.

Dimensión II: Estructura organizativa

El IAASA está dirigido por un Consejo de Autoridad que se rige por 15 directores designados por el Ministerio de Comercio, de los cuales máximo 5 pueden ser miembros de un organismo profesional de contabilidad y auditoría legalmente reconocido.

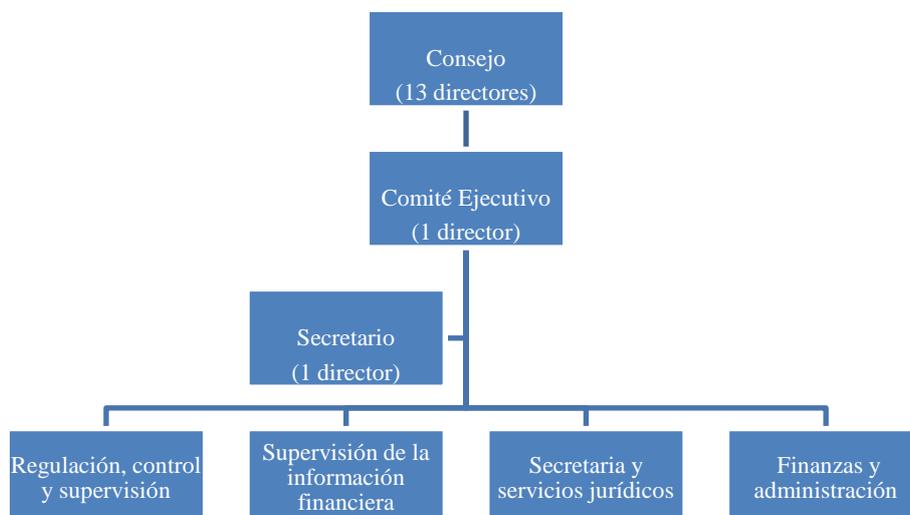
Todos los miembros del Consejo son profesionales del ámbito de la empresa entre los cuales se encuentran ministros, miembros de los organismos de auditoría y contabilidad legalmente reconocidos Irlanda, profesionales que trabajan para el regulador del mercado de valores Irlandés, miembros de empresas irlandesas de inversión, abogacía, etc. Actualmente hay 13 directores en funciones y dos vacantes ([, 2009](#))

Los mandatos del Consejo tienen duraciones de 3 años. Permittiéndose renovaciones. Durante el año 2009 tuvieron lugar diez reuniones del Consejo de Autoridad diez. Sin embargo no existe un número exacto de reuniones anuales, ya que estas tienen lugar cuando son necesarias y requeridas por los miembros del Consejo.

Todos los directores (o miembros del Consejo) deben seguir un código de conducta. Dicho Código, debe estar firmado por todos los miembros del Consejo y establece principios básicos para garantizar la independencia, la confidencialidad de la información, lealtad y responsabilidad⁸⁰.

⁸⁰ El código ético a seguir por los trabajadores del IAASA a través de su página web: http://www.iaasa.ie/about/Code_of_Business_Conduct_Members.pdf

Figura Irlanda I: Estructura organizativa



Fuente: iaasa.eu/about/organisation.htm

Tal y como puede observarse en la Figura I, El Consejo de Autoridad se divide en las siguientes cuatro áreas funcionales⁸¹:

El área de regulación, control y supervisión: Realiza supervisiones a auditores reconocidos legalmente, examina los planes de organismos profesionales reconocidos, sirve de enlace con otros países y desarrolla procedimientos y políticas para el buen funcionamiento de la profesión.

El área de supervisión de la información financiera: Supervisa, investiga y asegura que las empresas cumplan con el marco normativo contable vigente y aplica las medidas disciplinarias necesarias en caso de detectar el incumplimiento de la legislación. Además, proporciona información financiera a terceros interesados.

El área de secretaría y servicios jurídicos: Asume las funciones estatutarias del organismo, presta asesoramiento jurídico al Consejo y al Comité Ejecutivo. Asume también la representación legal del organismo y gestiona las relaciones con proveedores externos de servicios jurídicos.

El área de finanzas y administración: controla y presenta la información financiera, gestiona la contabilidad interna de la compañía y presta servicios de apoyo administrativo.

Dimensión III: Financiación

Conforme a lo dispuesto en la legislación sobre la financiación del Organismo, el IAASA recibe financiación pública y privada. El 40% de la financiación que recibe proviene del Ministerio de

⁸¹ Puede consultarse información adicional sobre la organización del IAASA en: <http://www.iaasa.eu/about/organisation.htm>

Hacienda (a través del Ministerio de Empresa, Comercio y empleo) y el 60% restante proviene de las tasas anuales obligatorias impuestas a los RSB's y RQB's inscritos en el IAASA (IAASA, 2006, 2007, 2008, 2009).

El Organismo está obligado a mantener un fondo de reserva (250.000 €) para efectos destinados a investigación y/o ejecución de acciones de interés. Este fondo está financiado por el Ministerio de Hacienda. La siguiente tabla muestra la evolución presupuestaria del IAASA.

Tabla Irlanda 1: Evolución de los presupuestos del IAASA

| Año | Ingresos (millones de €) | Gasto previsto (millones de €) | Fondo reserva (millones de €) | Ingreso previsto (millones de €) |
|------|-----------------------------|-----------------------------------|----------------------------------|-------------------------------------|
| 2009 | 2,1 | 2,2 | - | 1,7 |
| 2008 | 1,9 | 2,3 | - | 1,8 |
| 2007 | 1,6 | 2,3 | 0,08 | 1,5 |
| 2006 | 1,5 | 2,1 | 0,17 | 1,4 |

Fuente: Informes Anuales IAASA, disponibles en: <http://www.iaasa.ie/>

Dimensión IV: Transparencia

Toda la información publicada por el IAASA se encuentra en su página web. Concretamente en el apartado de publicaciones⁸² el IAASA presenta información sobre los siguientes aspectos: (a) guías, consultas y artículos relacionados con la supervisión de la profesión de contabilidad y auditoría (b) los programas de trabajo de supervisión para periodos futuros (c) los planes de acción de sus servicios públicos y (d) los informes anuales del organismo.

El IAASA publica desde el año 2006 informes anuales ([2006](#), [2007](#), [2008](#), [2009](#)). A groso modo, dichos informes contienen sobre:

- a. Los estados financieros del IAASA y su correspondiente informe de auditoría.
- b. Políticas de la institución.
- c. Objetivos y estructura organizativa.
- d. Supervisión de las obligaciones legales y la gobernabilidad de la Comisión de Autoridad.
- e. Políticas de contratación de los profesionales que trabajan en el organismo de supervisión,
- f. Principios, responsabilidades y competencias de los directores del organismo según lo establecido por el Ministerio de Comercio, Empleo y Empresas
- g. Mecanismos de acceso a la profesión, asesoramiento a las instancias ministeriales en temas relativos a la contabilidad y auditoría.
- h. Supervisión de la información financiera y observaciones sobre los problemas detectados en la calidad de información financiera supervisada.
- i. Supervisión, control y seguimiento de los profesionales y organizaciones profesionales de contabilidad y auditorías legalmente reconocidas e inscritos en el IAASA. En este

⁸² Puede consultarse información adicional sobre las publicaciones del IAASA en <http://www.iaasa.eu/publications/index.htm>

- apartado se incluye información sobre los sistemas de supervisión y acciones disciplinarias.
- j. Perfil de las organizaciones inscritas en el IAASA e información sobre sus registros y miembros.

Dimensión V (I): Controles de calidad y controles técnicos

De entre las funciones que tiene a su cargo el IAASA, se encuentra la función de supervisión y regulación de sus miembros (empresas, profesionales contables, firmas de auditoría y auditores). Dicha función es delegada en las dos siguientes áreas:

El área de supervisión de la información financiera se encarga de supervisar la información financiera presentada por sus miembros profesiones (empresas o profesionales contables).

El área de regulación, control y supervisión se encarga de la supervisión de las firmas de auditoría y auditores inscritos en el IAASA, además de asegurar el cumplimiento de los requerimientos de conducta establecidos por las organizaciones profesionales de auditoría a las que pertenecen (ACCA, ICAEW, ICAI, CPA, ICAS, IIPA).

Los RSB's y ROB's establecen unos sistemas y procedimientos que conciernen a la conducta, funciones y actividad profesional de sus miembros. Cuando se produce o se sospecha que existe el incumplimiento de dichos requerimientos, es posible realizar una reclamación⁸³ Las reclamaciones son evaluadas por un Comité encargado de la recepción y evaluación de dichas reclamaciones. Después de un proceso de investigación las reclamaciones pueden derivar en sanción, para lo que se ponen a disposición de un Comité disciplinario.

Durante el año 2009 el IAASA recibió 246 quejas o reclamaciones sobre auditores y las organizaciones profesionales legalmente reconocidas donde están registrados (ACCA, ICAEW, ICAI, CPA, ICAS, IIPA). La mayoría de las denuncias realizadas por terceros son motivadas por la presunta realización de inadecuados trabajos de auditoría o conducta profesional impropia. Así mismo, la falta de cooperación entre las organizaciones profesionales legalmente reconocidas y el IAASA pueden derivar también en un proceso de investigación con su correspondiente sanción ([, 2009](#))

En conclusión, podría decirse que en Irlanda tanto el IAASA como los RSB's y ROB's (ACCA, ICAEW, ICAI, CPA, ICAS, IIPA) realizan controles técnicos, destinados a investigar casos de trabajos de auditoría y auditores de cuentas sospechosos o bajo denuncia. Por otro lado, los controles de calidad, los cuales conllevan investigaciones periódicas, son sólo realizados por las organizaciones profesionales de auditores legalmente reconocidas (ACCA, ICAEW, ICAI, CPA, ICAS, IIPA), bajo la supervisión de la IAASA.

Dimensión V (II): Mecanismos disciplinarios

El IAASA también tiene funciones de carácter sancionador. Las acciones disciplinarias que puede imponer dicho organismo tienen una serie de criterios de clasificación atendiendo a las siguientes tipologías entre sanciones graves y muy graves: (a) Multa (b) sanción monetaria (c)

⁸³ El IAASA dispone de un formulario de denuncia publicado en página web en: <http://www.iaasa.ie/contact/query.htm>

baja o suspensión del auditor en inscrito en el IAASA y por lo tanto, suspensión de sus funciones (d) compensación monetaria de otro tipo a las partes afectadas que iniciaron la reclamación (f) amonestación pública (g) otro tipo de sanciones.

La siguiente tabla muestra el número de sanciones a auditores impuestas en Irlanda, durante los periodos comprendido entre el año 2006 y el 2009 ([2006](#), [2007](#), [2008](#), [2009](#))

Tala Irlanda 2. Acciones disciplinarias impuestas en Irlanda desde 2006 hasta 2009

| Año | Núm. Sanciones | Sanciones graves y muy graves | Multas | Sanciones monetarias |
|-------|----------------|-------------------------------|--------|----------------------|
| 2006 | 64 | 7 | 25 | 32 |
| 2007 | 90 | 36 | 35 | 37 |
| 2008 | 113 | 39 | 31 | 43 |
| 2009 | 93 | 32 | 28 | 33 |
| Total | 360 | 114 | 119 | 145 |

Fuente: Informes anuales del IAASA

El importe monetario máximo impuesto por el IAASA en un único caso fue de 12.496 € ([2009](#)). En el informe anual se presenta también información sobre las asociaciones de profesionales más sancionadas (ACCA, ICAEW, ICAI, CPA, ICAS, IIPA).

Dimensión VI: Cooperación

El IAASA es miembro del IFIAR (*International Forum of Independent Audit Regulators*) y del EGAOB (*European Group of Auditor Oversight Bodies*) promoviendo de esta forma la comunicación y cooperación entre reguladores internacionales en materia de auditoría.

Además el IAASA colabora, participa y está en contacto con los siguientes organismos:

- El EECS (*European Enforcement Co-ordination Sessions*), foro europeo con el propósito de construir un marco común sobre de *enforcement* en materia de NIC para toda la Unión Europea.
- El FRC (*Financial Reporting Council*) su homólogo británico.

A nivel nacional el IAASA está coordinado con los organismos profesionales de contabilidad legalmente reconocidos (RSB's o ROB's). Además está en permanente contacto con el CLRG (*Company Law Review Group*), organismo estatutario encargado de aconsejar al Ministerio de Comercio, Empresa y Empleo sobre el desarrollo y revisión de las leyes en las compañías irlandesas.

Dimensión VII: Referencias utilizadas para el análisis de Irlanda

Companies (auditing and accounting) Act 44/2003. Disponible en:
http://www.iaasa.ie/legislation/companies_auditing_and_accounting_act_2003.pdf con acceso el 5 de mayo de 2011.

Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority (2006) Annual Report. Disponible en:
://www.iaasa.ie/publications/Annual_Report2006.pdf con acceso el 5 de mayo de 2011.

Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority (2007) Annual Report. Disponible en:
://www.iaasa.ie/publications/Annual_Report2007.pdf con acceso el 5 de mayo de 2011.

Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority (2008) Annual Report. Disponible en:
://www.iaasa.ie/publications/Annual_Report2008.pdf con acceso el 5 de mayo de 2011.

Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority (2009) Annual Report. Disponible en:
://www.iaasa.ie/publications/Annual_Report2009.pdf con acceso el 5 de mayo de 2011.

<http://www.iaasa.ie> con acceso el 23 de mayo de 2011.

4.4.16. ESTADOS UNIDOS y el Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

Organismo: *Public Company Accounting Oversight Board* - PCAOB

Página web de acceso: [://pcaobus.org](http://pcaobus.org)

Dimensión I: Características básicas del organismo

El Consejo de Supervisión Contable de Compañías Cotizadas (*Public Company Accounting Oversight Board*, PCAOB), es una entidad sin ánimo de lucro establecida por el Congreso para supervisar las auditorías de las compañías cotizadas y de los intermediarios financieros (*broker-dealers*) para proteger los intereses de inversores y el interés público en la preparación de informes de auditoría relevantes, precisos, e independientes.

El PCAOB fue creado por la [Sarbanes-Oxley de 2002](#) exigiendo que, por primera vez en la historia, las firmas de auditorías de las compañías cotizadas se sometieran a supervisión independiente (anteriormente la profesión se autoregulaba).

Aunque es un organismo independiente, depende de la SEC, que (1) tiene el poder de supervisar el trabajo del PCAOB incluyendo el poder nombrar o destituir a los miembros del Consejo, (2) dicta normas a las que el PCAOB debe someterse, (3) aprueba las normas que el PCAOB emite para que sean efectivas, (4) puede revisar los informes de las inspecciones y acciones disciplinarias del PCAOB, y (5) aprueba el presupuesto del PCAOB.

Su modelo de financiación está basado en el reparto del presupuesto entre las entidades que emiten valores en los mercados de valores.

Dimensión II: Estructura organizativa

El PCAOB está compuesto por cinco miembros nombrados por un período de cinco años por la SEC, tras las consultas al Presidente del Consejo de Gobernadores (*Board of Governors*) de las Reserva Federal y el Secretario del Tesoro de los Estados Unidos de América. Uno de ellos hace las veces de Presidente.

Para llevar a cabo sus tareas el PCAOB tiene en su estructura la División de Registros e Inspecciones (*Division of Registration and Inspections*) y la División de reforzamiento del cumplimiento e Investigaciones (*Division of Enforcement and Investigations*). Ambas son clave en el ejercicio de sus funciones, como veremos más adelante.

Dimensión III: Financiación

La principal fuente de financiación del PCAOB proviene de las compañías cuyos estados financieros han de ser auditadas por las firmas registradas en el PCAOB, es decir las entidades que emiten valores que cotizan en los mercados de capitales, a través de la 'tasa de apoyo contable' (*accounting support fee*). El presupuesto del PCAOB, una vez deducidas las tasas de registro, se financia a través de esta tasa y se aprueba anualmente por la SEC, que en ningún caso aporta fondos.

Las entidades obligadas a pagar la tasa son compañías que cotizan con una capitalización de mercado mensual media de US\$25 millones, y las entidades de inversión con un valor mensual medio de sus activos netos o capitalización bursátil de más de US\$250 millones. Estos dos parámetros se usan para repartir la tasa cada año en base al tamaño proporcional de las entidades emisoras y de forma equitativa (se entiende que a mayor tamaño de las entidades, mayor complejidad y trabajo requiere su inspección). Así, la participación de una entidad emisora se calcula como el cociente entre su capitalización bursátil mensual media durante el año anterior, y la suma de la capitalización bursátil mensual media de todas las entidades emisoras durante el año anterior. Para las entidades de inversión, este valor será el 10 por ciento del valor mensual medio de su capitalización bursátil o sus activos medios. El impago de esta tasa supone incumplir la Ley de Mercados de Valores de 1934.

El presupuesto del PCAOB para 2011 es de US\$ 202,3 millones de los que US\$ 86,1 millones se dedican a la supervisión de auditores. Un 73,1%, US\$ 148 millones, son costes de personal. La tabla siguiente muestra los ingresos del PCAOB durante el período 2006-2010.

Tabla Estados Unidos 1: Presupuesto del PCAOB para el período 2006-2010

| En millones de US\$ | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
|-------------------------------------|-----------|-----------|-----------|------------|-------------|
| Presupuesto | 131 | 136 | 145 | 158 | 183* |
| Ingresos por Tasas de Supervisión | 109 | 122 | 135 | 157 | n/a |
| Gastos de Personal % sobre total | 85 78% | 92 75% | 98 73% | 109 69% | 133* 73% |
| Empleados | 462 | 475 | 481 | 567 | n/a |
| Superávit (Déficit) | (13,5) | (3,3) | 2,4 | 9,1 | 0 |

Fuente: [://pcaobus.org](http://pcaobus.org), presupuestos (presupuesto y gastos de personal), e informes anuales (ingresos por tasas).
(*) Dato del presupuestado, el real no estaba disponible.

Dimensión IV: Transparencia

La página web del PCAOB es un buen ejemplo de transparencia informativa. Se publica abundante información sobre todo lo relacionado con su actividad. Posee secciones especiales para auditores, intermediarios financieros (*brokers dealers*), profesores, investigadores, miembros del gobierno, medios de comunicación, y compañías cotizadas. Publica toda su normativa, la información sobre sus inspecciones, y los resultados de su actividad de supervisión (*enforcement*). Mantiene un archivo actualizado de los auditores registrados que es publicado en la [web](#)⁸⁴.

⁸⁴ Registro actualizado de firmas de auditores: http://pcaobus.org/Registration/Firms/Documents/Registered_Firms.pdf, con acceso el 16 de Junio de 2011.

Dimensión V: Controles de calidad, controles técnicos y mecanismos disciplinarios

La [Sarbanes-Oxley de 2002](#) creó el PCAOB para proteger a los inversores y los intereses generales, mediante la supervisión de los auditores de compañías cotizadas. Esta labor la lleva a cabo con cuatro herramientas o niveles de actuación: (1) Registro, (2) Inspecciones, (3) Investigaciones y Procesos de subsanación (*remediation process*), y (4) Acciones disciplinarias.

El Registro de firmas de auditoría permite a las mismas poder emitir un informe de auditoría de compañías cotizadas. El PCAOB ejerce un primer nivel de control exigiendo el cumplimiento de una serie de requisitos para conseguir el registro. El registro es público y está disponible en la [web](#). A finales de 2009, había 2.349 firmas, de las que 1.413 eran de Estados Unidos y 16 españolas. Una vez inscritas, las firmas deben emitir informes periódicos sobre su firma y sus actividades.

Tabla Estados Unidos 2: Número de firmas registradas en el período 2006-2009

| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|-----------------------------------------------|-------|-------|-------|-------|
| TOTAL | 1.738 | 1.828 | 1.874 | 2.349 |
| Firmas que han auditado más de 100 compañías | n/a | 12 | 11 | 10 |
| Firmas que han auditado 100 o menos compañías | n/a | 760 | 732 | 686 |
| Firmas que no han auditado ninguna compañía | 444 | 1.056 | 1.131 | 1.653 |
| % Firmas de EE.UU. | 57% | 54% | 52% | 60% |

Fuente: <://pcaobus.org>

El PCAOB lleva a cabo Inspecciones de las firmas de auditoría registradas para comprobar el nivel de cumplimiento de la [Sarbanes-Oxley](#), las normas del Consejo, las normas de la SEC, y las normas profesionales (auditoría). Son el programa central del PCAOB. Se revisa anualmente a las firmas de auditoría que auditen más de 100 entidades cotizadas. En 2009 fueron 10. Las firmas de auditoría que auditen menos de 100 entidades anualmente, son revisadas al menos una vez cada tres años.

Las inspecciones suponen la revisión de partes del informe de auditoría así como el sistema de control de calidad. Los informes de auditoría fueron seleccionados en base a los riesgos de la auditoría y la publicación de información financiera relacionados con la crisis financiera: volatilidad de mercados, hipótesis de empresa en funcionamiento, reconocimiento de ingresos, valoración de activos fijos incluyendo fondo de comercio, y las estimaciones de la dirección, en particular las que tienen que ver con el deterioro de activos, y el valor razonable de instrumentos financieros complejos. La Oficina de Investigación y Análisis (*Office of Research and Analyses*) juega un papel determinante en la identificación de las áreas de riesgo en estos informes.

El PCAOB emite un 'informe de inspección' (*inspection report*) sobre el resultado de las inspecciones que es enviado a la SEC y autoridades relevantes. Una parte del informe se publica en su [web](#), y contiene un resumen con las deficiencias más significativas de la auditoría. Cuando la inspección ha identificado algún problema o deficiencias en los sistemas de control interno, se inicia un proceso de subsanación (*remediation process*). Estas deficiencias se

incluyen en el informe de la inspección en la parte no pública, y se envía al auditor para que en el plazo de doce meses lleve a cabo las medidas necesarias para corregir las deficiencias.

Transcurrido ese plazo, si el PCAOB no posee evidencia de que se han tomado medidas para subsanar las deficiencias, se amplía el informe de inspección publicado en la web para revelar las críticas. Esto puede deberse bien a que las firmas afectadas no proporcionaron evidencias de la subsanación, o bien que el PCAOB determina, tras considerar la evidencia proporcionada por la firma, que no ha resuelto satisfactoriamente las críticas al sistema de control identificadas en el informe de inspección. La siguiente tabla muestra la actividad de inspección del PCAOB durante el período 2006-2009.

Tabla Estados Unidos 3: Inspecciones, Informes y Subsanaciones en el período 2006-2009

| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|------------------------------------------------------------|----------------|----------------|--------------|----------------|
| Entidades inspeccionadas (informes auditoría revisados) | 172 (1.080) | 236 (1.035) | 255 (897) | 287 (1.080) |
| Con más de 100 informes (inspección anual) | 9 (360) | 10 (461) | 12 (425) | 10 (350) |
| Con 100 menos informes (inspección trimestral) | 163 (720) | 226 (574) | 243 (472) | 277 (730) |
| Informes de inspección | 206 | 170 | 259 | 214 |
| Entidades en proceso subsanación | 2 | 167 | 162 | 93 |
| Ampliaciones del informe (no subsanación) | 0 | 4 | 45 | 16 |

Fuente: *Informes anuales del PCAOB.*

El reforzamiento del cumplimiento (*enforcement*) se lleva a cabo mediante Investigaciones informales y formales. En los requerimientos informales el PCAOB solicita de las autoridades documentos, información, o testimonio de cualquier persona, y si parece que ha tenido lugar una violación de las leyes, se recomienda iniciar una investigación formal. En las investigaciones formales se puede exigir a cualquier firma y personas asociadas que proporcionen declaración jurada (obligadas por ley), documentación relevante, o material para la investigación. Se pueden inspeccionar los libros y registros de las firmas y asociados. Pueden iniciarse por varios motivos, incluyendo análisis de las inspecciones periódicas del PCAOB, informes de la Oficina de Investigación y Análisis, información suministrada por reguladores, modificaciones y cambios de auditores, noticias, y avisos confidenciales (*confidential tips*).

Las investigaciones formales pueden determinar si debe iniciarse un Procedimiento disciplinario que conlleve la imposición de sanciones. Las sanciones pueden implicar entre otras cosas, multas (*civil monetary penalties*), la revocación del registro de la firma, y la inhabilitación del auditor para realizar o participar de los beneficios de realizar auditorías a compañías cotizadas. La tabla 3 muestra el número de investigaciones formales, procedimientos disciplinarios, y los resultados de los mismos durante el período 2006-2010.

Tabla Estados Unidos 4: Investigaciones formales y procedimientos disciplinarios en el período 2006-2010

| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
|---------------------------------------|------|----------|--------|--------|------|
| Investigaciones formales | 8 | 4 | 6 | 13/17 | n/a |
| Procedimientos disciplinarios | 3 | 9 | 4 | 6 | 7 |
| Multas | 0 | 1 millón | 25.000 | 75.000 | 0 |
| Revocación del registro | 1 | 3 | 2 | 5 | 2 |
| Inhabilitación | 2 | 7 | 4 | 5 | 5 |
| Suspensión | | 1 | 1 | 2 | 1 |
| Censuras o restricciones al ejercicio | 2 | 2 | 1 | | 1 |

Nota: Cada procedimiento disciplinario pueden contener varios de los tipos de sanciones, por ejemplo una revocación y una inhabilitación. Fuente: Informes anuales del PCAOB.

Dimensión VI: Cooperación

A finales de 2009, había más de 900 firmas de auditoría de más de 85 países registradas en el PCAOB. Todas ellas están sujetas a la normativa de la [Sarbanes-Oxley](#) igual que las firmas estadounidenses. Esta ha llevado al PCAOB a adoptar un marco de trabajo cooperativo con los reguladores de otros países.

Al margen de ese trabajo cooperativo, el PCAOB participa, como miembro u observador, en varios organismos internacionales cuyo trabajo está relacionado con sus responsabilidades de supervisión. Estos organismos son:

- International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) (Miembro)
- International Federation of Accountants (IFAC) (Observador con voz)
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (Observador sin voz)
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) (Observador, sin voz)
- IFAC's International Accounting Education Standards Board (Observador)

Dimensión VII: Referencias utilizadas en el análisis de Estados Unidos

Gilbertson, D. y T. Herron (2009) "PCAOB Enforcements: A Review of the First Three Years", Current issues in Auditing 3:2, A15-A34.

[://www.pcaobus.org](http://www.pcaobus.org) con acceso el 1 de mayo de 2011.

The Sarbanes-Oxley Act of 2002. Disponible en: [://www.soxlaw.com/](http://www.soxlaw.com/) con acceso el 1 de mayo de 2011

4.5. Análisis comparativo de los organismos de supervisión pública analizados

Dimensión I: Características básicas

Tal y como se recoge en la descripción de las distintas categorías realizada en el marco conceptual, esta primera dimensión se centra en la presentación inicial de los organismos que componen el sistema de supervisión pública, identificando las distintas competencias del organismo, su fecha de creación e inicio de sus funciones, el organismo gubernamental al que se encuentra adscritos, la legislación que marca sus funciones así como sus principales objetivos (Tablas 4 y 5).

La Tabla 4 recoge el conjunto de organismos analizados ordenados en función de la fecha de creación. Si bien algunos organismos como el AB3C en Finlandia, el CONSOB en Italia o el en España, son organismos con una antigüedad significativamente superior a otros de nueva creación como la CNSA en Portugal, las funciones han tenido que ser recientemente ampliadas o modificadas tras la publicación de la [2006/43/EC](#).

De la Tabla 4 se desprende que el proceso de reestructuración de los sistemas de supervisión en la Unión Europea hacia un sistema de supervisión institucional, comenzó con anterioridad a la publicación de la Directiva en el año 2006, a raíz de las recomendaciones que emanaban desde organismos de ámbito europeo como la FEE o desde la propia Comisión Europea a través de su Comunicación "*Reinforcing statutory audit in the EU*" (2003/C 236/02), donde se hace referencia a la necesidad de implantar sistemas de supervisión públicos e independientes. Países como Francia, Grecia o Dinamarca comienzan a realizar cambios en el sistema de supervisión a partir del año 2003, mientras que otros como Reino Unido, Irlanda o Austria, retrasan ligeramente los cambios hasta el año 2005.

Respecto a la naturaleza del organismo, se ha distinguido fundamentalmente entre las siguientes tres funciones: (a) organismo regulador, (b) organismo de supervisión y (c) organismo sancionador⁸⁵. Los organismos analizados en profundidad en cada país han sido los organismos reguladores, que a son a su vez los responsables en última instancia de todo el modelo de supervisión pública. No obstante, sobre éste u otro organismo pueden recaer también las funciones de supervisión (controles técnicos o de calidad), así como la ejecución de las medidas disciplinarias (sanción). Tal y como puede observarse en la Tabla 4, en el caso de Finlandia, Italia, España, Suecia, Francia, Grecia, Irlanda, y Portugal, las funciones de regulación, supervisión (reactiva y proactiva), así como la imposición de sanciones, recae sobre el mismo organismo. Esto mismo ocurre en Estados Unidos, donde el PCAOB concentra todas las competencias del sistema de supervisión. Sin embargo, en países como Alemania, Austria, Reino Unido, Dinamarca, o Bélgica, las competencias en cada una de las funciones, están repartidas entre distintos organismos. En los casos de Dinamarca y Bélgica, existe un organismo diferente para el desarrollo de cada una de las tres funciones señaladas (regulación, supervisión y sanción)

⁸⁵ La Directiva 43/2006/CE se refiere a las siguientes responsabilidades: autorización, registro, control de calidad, inspecciones y régimen disciplinario. Bajo la denominación de "organismo regulador" nos referimos al órgano encargado de regular el acceso a la profesión de auditoría. En ocasiones, este órgano regulador es también el encargado de gestionar el registro de auditores. En otros casos, el registro de auditores es responsabilidad del instituto profesional correspondiente bajo la supervisión del organismo regulador.

Junto a la Tabla 4, la Tabla 5 recoge la ley que establece las funciones del organismo de supervisión pública, el ámbito de supervisión a auditores y firmas de auditoría, que salvo excepciones muy concretas como es el caso de Italia o Finlandia⁸⁶, se extiende a todos los auditores y firmas de auditoría y finalmente, se hace referencia al grado de aceptación por parte de los profesionales del sector de auditoría. En todos los casos se ha calificado como elevado, ya que todos los organismos analizados colaboran de forma estrecha con los institutos profesionales que representan a la profesión de auditoría y en muchos casos, la colaboración es muy estrecha en lo que se refiere al desarrollo de los controles de calidad.

⁸⁶ Tal y como puede verse en la Tabla 5, así como en el análisis descriptivo realizado para estos países, en Italia, la CONSOB es sólo responsable de la supervisión de los auditores y firmas de auditoría de compañías cotizadas. En Finlandia, el AB3C es responsable de la supervisión a los auditores KHT, mientras que para los auditores HTM la supervisión recae sobre los comités de auditoría de las cámaras de comercio locales. En Estados Unidos, el ámbito de supervisión del PCAOB también está limitado a auditores y firmas de auditoría de las empresas cotizadas.

Tabla 4: Tabla comparativa de las competencias y año de creación de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Naturaleza (P,Pr;Sc) | Supervisión (D, ND) | Sanción (D, ND) | Depende de (Ej. ME, MJ) | Fecha de creación | Año de inicio en funciones |
|-----------|----------------------------------------------------------|--------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|-------------------|--------------------------------|
| Finlandia | Central Chamber of Commerce (Auditing Board). AB3C | Pública (P) | D | D | ME | 1925 | Funciones actuales desde 2007 |
| Italia | Commissione Nazionale per le Società e la Borsa - CONSOB | Pública (P) y Sancionador (Sc) | D | D | ME | 1974 | 1985 (organismo independiente) |
| Bélgica | Conseil Supérieur des Professions Economiques (CSPE) | Pública (P) | ND - Realizado por La Chambre de renvoi et de mise en état + Consejo del IRE | ND. La capacidad sancionadora recae en las Instancias disciplinarias (Comisión de disciplina) | ME | 1985 | 1999 |
| España | Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - ICAC | Pública (P) y Sancionador (Sc) | D | D | ME | 1988 | 1988 |
| Suecia | Revisorsnämnden -RN | Pública (P) y Sancionador (Sc) | D | D | MJ | 1995 | 1995 |

Tabla 4 (continuación): Tabla comparativa de las competencias y año de creación de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Naturaleza (P,Pr;Sc) | Supervisión (D, ND) | Sanción (D, ND) | Depende de (Ej. ME, MJ) | Fecha de creación | Año de inicio en funciones |
|----------------|--------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|-------------------|----------------------------|
| Luxemburgo | Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF) | Pública (P) y Sancionador (Sc) | D | D | Gobierno | 1998 | 2010 |
| Holanda | Autoriteit Financiële Markten - AFM | Pública (P) y Sancionador (Sc) | D | D | ME | 2002 | 2006 |
| Estados Unidos | Public Company Oversight Accounting Board, PCAOB | Pública (P) y Sancionador (Sc) | Dispone. Son las acciones de <i>inspection</i> (control calidad) y <i>enforcement</i> (investigación y sanción) | D | SEC | 2002 | 2003 |
| Francia | Haut Conseil du Commissariat aux comptes - H3C | Pública (P) y Sancionador (Sc) | D - En los casos que se recurren ante el H3C por las sanciones impuestas por el CNCCo CRCC. | D. Ratifica las sanciones impuestas por la CNCC o CRCC's | MJ | 2003 | 2003 |
| Grecia | Accounting & Auditing Oversight Board- ELTE | Pública (P) y Sancionador (Sc) | D | D | ME | 2003 | 2003 |
| Dinamarca | Danish Commerce and Companies Agency (<i>Erhvervs- og Selskabsstyrelsen</i>)- DCCA | Pública (P) y Sancionador (Sc) | D. A través del Danish Supervisory Authority on Auditing (<i>Revisortilsynet</i>)- DSSA | D. A través del <i>Disciplinary Board on Auditors (Revisornaevnet)</i> - DDBA | ME a través de la Agencia Danesa de Comercio y Sociedades - DCCA | 2003 | 2004 |

Tabla 4 (continuación): Tabla comparativa de las competencias y año de creación de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Naturaleza (P,Pr;Sc) | Supervisión (D, ND) | Sanción (D, ND) | Depende de (Ej. ME, MJ) | Fecha de creación | Año de inicio en funciones |
|-------------|-------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|----------------------------|
| Alemania | Abschlussprüferaufsichts Kommission - APAK | Pública (P) | ND. Dispone a través del WPK. No obstante, los casos más graves se derivan al sistema judicial | ND. Dispone a través del WPK. El WPK es el organismo encargado de ejecutar los procedimientos disciplinarios que derivan de los controles de calidad. | ME | 2004 | 2005 |
| Austria | Qualitätskontrollbehörde für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften - QKB (ASA) | Pública (P) y Sancionador (Sc) | ND - Los controles de calidad son competencia de la AEQ (Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen - AEQ) | D - Desde el año 2010 pertenece al QKB, que la desarrolla en colaboración con la AEQ y los organismos judiciales competentes | Ministerio de Economía, Trabajo, Familia y Juventud (BMWFJ) | 2005 | 2007 |
| Reino Unido | Professional Oversight Board - POB | Pública (P) | D | ND. El AADB es el organismo sancionador. El POB y el AADB son filiales del FRC. Los RSB's y RQB's también son sancionadores | Depende del FRC (<i>Financial Reporting Council</i>), organismo que depende del (<i>Department of Trade and Industry</i> - DTI) | 2005 | 2005 |
| Irlanda | Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority - IAASA | Pública (P) y Sancionador (Sc) | D | D | Ministerio de Empresa, Comercio y Empleo | 2005 | 2006 |
| Portugal | Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria - CNSA | Pública (P) y Sancionador (Sc) | D | D | M Hacienda | 2008 | 2008 |

Tabla 5: Tabla comparativa de las legislaciones y principales objetivos de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Aceptación de la profesión | Ley que establece sus funciones | Objetivo general (descrito en la web) | Ámbito supervisión firmas auditoras |
|------------|-------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Alemania | Abschlussprüferaufsichts Kommission - APAK | Alto - colaboración con organismos profesionales | Art. 66 de la Ley de auditoría del 27 de diciembre de 2004 | Organismo público independiente sobre el que recae la responsabilidad última de supervisión a la profesión de auditoría | Todas |
| Austria | Qualitätskontrollbehörde für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften - QKB (ASA) | Alto - colaboración con organismos profesionales | Ley de garantía de calidad de la profesión de auditoría (A-QSG, BGBl I 84/2005) | Máximo órgano de supervisión y control del sistema austriaco de supervisión pública de la profesión de auditoría. | Todas |
| Holanda | Autoriteit Financiële Markten - AFM | Alto - colaboración con organismos profesionales | Ley de Supervisión de Firmas de Auditoría en 2006 | Regular y supervisar los mercados financieros de Holanda | Todas |
| Francia | Haut Conseil du Commissariat aux comptes - H3C | Alto - colaboración con organismos profesionales | Ley de seguridad financiera | Supervisar la profesión de auditoría y garantizar el cumplimiento de la normativa en materia de auditoría | Todas, si bien la supervisión de los auditores de empresas "privadas" o no calificadas como EIP, se realiza en colaboración con el CNCC o CRCC's |
| Luxemburgo | Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF) | Alto - colaboración con organismos profesionales | Ley de 18 de diciembre de 2009 sobre la profesión de auditoría | La supervisión y regulación de la profesión de auditoría y la supervisión de las entidades de crédito y de los otros profesionales del sector financiero | Todas |

Tabla 5 (continuación): Tabla comparativa de las legislaciones y principales objetivos de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Aceptación de la profesión | Ley que establece sus funciones | Objetivo general (descrito en la web) | Ámbito supervisión firmas auditoras |
|----------|----------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Bélgica | Conseil Supérieur des Professions Economiques (CSPE) | Alto .Sus miembros forman parte de los organismos profesionales de las disciplinas económicas: IEC, IRE, IPCF | Modificaciones realizadas el 30 de abril de 2007 sobre la Ley de 22 de julio de 1953 | Formar parte del sistema de supervisión pública Belga | Todas |
| España | Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - ICAC | Alto - colaboración con organismos profesionales | LA 19/1988; LF 44/2002, NLA 12/2010 | Regulación de la profesión de auditoría | Todas |
| Portugal | Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria - CNSA | Alto - colaboración con organismos profesionales | Decreto-Lei n.º 225/2008 | Fortalecer la confianza y credibilidad en el trabajo de auditoría realizado por los auditores de las empresas y los auditores en Portugal, de manera que éstos contribuyan a la precisión, exactitud, fiabilidad y transparencia de la información financiera auditada. | Todas |
| Grecia | Accounting&Auditing Oversight Board- ELTE | Alto - Los profesionales del ELTE colaboran también con organismos profesionales de otros países (ej. ICAEW) | nd | Establecer y supervisar la aplicación correcta y eficaz de las normas de contabilidad y auditoría. Así como garantizar la calidad de los servicios de auditoría y la fiabilidad y la transparencia de la información financiera. | Todas |
| Italia | Commissione Nazionale per le Società e la Borsa - CONSOB | nd | nd | Regulación del mercado de valores Italiano | Audidores de empresas cotizadas. El Ministerio de economía y finanzas es el encargado de investigar y supervisar al resto de auditores) |

Tabla 5 (continuación): Tabla comparativa de las legislaciones y principales objetivos de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Aceptación de la profesión | Ley que establece sus funciones | Objetivo general (descrito en la web) | Ámbito supervisión firmas auditoras |
|-------------|-------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dinamarca | Danish Commerce and Companies Agency (<i>Erhvervs- og Selskabsstyrelsen</i>)-DCCA | Alto - colaboración con organismos profesionales de auto-regulación de la profesión de auditoría | Ley nº 468 de 17 de junio de 2008 (<i>Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomhed</i>) | El registro oficial de las empresas danesas y de su información de negocios | Todas |
| Suecia | Revisorsnämnden -RN | Alto - colaboración con organismos profesionales | <i>Förordning om revisorer</i> 1995 | Regulación, control y sanción de la profesión de auditoría en Suecia | Todas |
| Finlandia | Central Chamber of Commerce (Auditing Board). AB3C | Alta. Es un organismo antiguo. | Ley Auditoria (459/2007) | Funciones sobre el control de la profesión de auditoría, registro de auditores | Auditores y firmas de auditoría KHT. Los HTM son supervisados por los comités de auditoría de las cámaras de comercio locales. Si bien supervisados por el AB3C |
| Reino Unido | Professional Oversight Board - POB | Alto - Todas las filiales del FRC (AADB y POB) son organismos privados de carácter público que colaboran con organismos profesionales | Companies (audit, investigations and Community Enterprise) Act 2004. HMSO | Supervisión pública de la profesión de auditoría | Todas |
| Irlanda | Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority - IAASA | Alto - Asesoramiento a profesionales, empresas y organismos estatales | Ley 44/2003 (<i>Companies auditing and accounting Act</i>) | Regulación, control y supervisión de la profesión en materias de auditoría y contabilidad | Todas |

Tabla 5 (continuación): Tabla comparativa de las legislaciones y principales objetivos de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Aceptación de la profesión | Ley que establece sus funciones | Objetivo general (descrito en la web) | Ambito supervisión firmas auditoras |
|----------------|--------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|---------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|
| Estados Unidos | Public Company Oversight Accounting Board, PCAOB | Alto - colaboración con organismos profesionales e internacionales | Ley Sarbanes-Oxley, 2002 | Supervisar a los auditores y firmas de auditoría de las compañías cotizadas con el fin de proteger los intereses de los inversores y otros usuarios de la información financiera de carácter público. Además, es el encargado de garantizar la independencia de los informes de auditoría. | Firmas de auditoría que auditan a entidades que cotizan en mercados de valores |

Nota: nd = no disponible.

Dimensión II: Estructura organizativa

Siguiendo con las recomendaciones dispuestas en la [2006/43/CE](#), el Consejo de los organismos analizados está compuesto por profesionales ajenos al sector de auditoría, con sólidos conocimientos en la materia, así como por profesionales del sector elegidos a través de un proceso de nombramiento independiente y transparente (Artículo 32.3). El nombramiento oficial de los miembros del consejo se realiza por la institución ministerial a la que está adscrita el organismo supervisor (Ministerio de Economía, Finanzas, Justicia etc.). El tamaño de los consejos es muy variable, con un máximo de 15 miembros en el caso de Irlanda y un mínimo de 5 en Italia, Portugal y Holanda. Si bien no queda recogido en la Tabla 6, en algunos países se ha intentado acceder a información relativa a la remuneración de los miembros del Consejo. No obstante, no se ha podido conseguir información de la mayor parte de los países analizados. En Alemania, los miembros del Consejo son honorarios; en Austria la participación es voluntaria y la remuneración queda fijada directamente por el Ministerio de Economía; en otros países como Bélgica, puede accederse a toda la información relativa a los gastos salariales de todo el organismo y no sólo de los miembros del Consejo y en el caso de Italia, la remuneración de los miembros del Consejo del CONSOB ascendió a 2,6 millones de euros.

La existencia de un cuerpo técnico de empleados es especialmente relevante para el desarrollo de los controles de calidad. Sin embargo, algunos organismos no cuentan aún con un cuerpo de empleados consolidado y se apoyan en otros organismos del sistema para el desarrollo de las funciones técnicas. Este es el caso de Alemania, que utiliza el cuerpo técnico del WPK (*Wirtschaftsprüferkammer*). Francia también se apoya de forma similar a España, en la CNCC y CRCC para el desarrollo de los controles de calidad. No obstante, en la actualidad Francia está trabajando en la creación de un cuerpo técnico de "inspectores" que puedan desarrollar los controles de calidad de forma ajena a los institutos profesionales. Países como Holanda, Luxemburgo, Dinamarca, Suecia o el Reino Unido cuentan con un cuerpo técnico consolidado, si bien el número de empleados depende de la forma en que cada país haya configurado su sistema de supervisión.

Tabla 6: Tabla comparativa de la estructura de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Forma de nombramiento Consejo | Nº miembros | Perfil profesional | Nº empleados | Acceso al cuerpo de empleados | Existencia códigos de conducta empleados/directores |
|----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|-------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Alemania | Abschlussprüferaufsichts Kommission - APAK | Ministerio de Economía | 9 | Académicos, auditores, jueces, representantes del gobierno y otras instituciones públicas | No tiene personal técnico. Utiliza el personal de la WPK. | nd | Existe un documento del 11 de marzo de 2005 donde se marcan los procedimientos de trabajo y desarrollo de las funciones de la APAK - |
| Austria | Qualitätskontrollbehörde für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, Auditor Oversight Authority – QKB (ASA) | Ministerio de Economía, Trabajo, Familia y Juventud (BMWFJ) | 6 | Profesionales ligados al ámbito de la contabilidad, las finanzas o el derecho. No pueden ser miembros de la Cámara de Auditores y profesionales contables (<i>Kammer der Wirtschaftstreuhänder</i>) | 4 (tiempo parcial) | nd | nd |
| Holanda | Autoriteit Financiële Markten - AFM | Ministerio de Finanzas | 5 | Instituciones públicas, auditores, académicos, analistas financieros | Datos de 2010: 495 ETC (equivalentes a tiempo completo), regulares son 474 | nd | Sí, para garantizar independencia y transparencia. Diversos mecanismos (whistleblower, four-eyes principle, consejero confidencial) |
| Francia | Haut Conseil du Commissariat aux comptes - H3C | Orden Ministerial | 12 | Auditores, jueces, representantes del gobierno y otras instituciones públicas | 20 personas en la secretaría general (2009) | Competitivo | Sí, para garantizar la independencia en el desarrollo de sus funciones. Los supervisores deben cumplir una serie de requisitos |

Tabla 6 (continuación): Tabla comparativa de la estructura organizativa de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Forma de nombramiento Consejo | Nº miembros | Perfil profesional | Nº empleados | Acceso al cuerpo de empleados | Existencia códigos de conducta empleados/directores |
|------------|---------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|----------------------------------------------------------------------------|--------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Luxemburgo | Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF) | Nombrados por el Duque de Luxemburgo por un periodo de 5 años | 7 | nd | 322 (2009) | Oposición (informe anual 2009) | Existe un código interno de conducta a cumplir por todos los empleados de la CSSF. Además, la Junta Ejecutiva debe seguir las normas internas elaboradas por el Consejo. |
| Bélgica | Conseil Supérieur des Professions Economiques (CSPE) | Nombramiento por el Rey a propuesta del Consejo Central de Economía, El Ministerio de Economía, el de Finanzas y el Ministerio de las clases medias | 7 | Profesionales de las disciplinas económicas y miembros del IEC, IRE o IPCF | nd | Oferta pública | nd |
| España | Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - ICAC | El Presidente es designado por el Ministerio de Economía. Los demás miembros del Consejo son nombrados por otros organismos públicos | 9 (aprox) | Audidores, académicos y funcionarios | nd | El personal interno lo forman empleados públicos, seleccionados a través de las pruebas de oposición. El personal externo son profesionales expertos en auditoría | nd |

Tabla 6 (continuación): Tabla comparativa de la estructura organizativa de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Forma de nombramiento Consejo | Nº miembros | Perfil profesional | Nº empleados | Acceso al cuerpo de empleados | Existencia códigos de conducta empleados/directores |
|----------|----------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| Portugal | Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria - CNSA | El representante del Instituto de Seguros de Portugal será el Presidente. Los demás miembros del Consejo son nombrados por otros organismos públicos | 5 | Audidores | nd | nd | nd |
| Grecia | Accounting&Auditing Oversight Board- ELTE | El Presidente y demás miembros del consejo son elegidos entre personas de reconocido prestigio, amplia aceptación, con probada experiencia y formación científica (Art. 49 A del Reglamento del Parlamento griego) | 7 | Audidores, profesionales Contables, Políticos, jueces, abogados y académicos. | nd | El ELTE publica información sobre el proceso de contratación de sus trabajadores en su página web. | nd |
| Italia | Commissione Nazionale per le Società e la Borsa - CONSOB | El Presidente y demás miembros del Consejo son nombrados por el Presidente de la República | 5 | Audidores, profesionales Contables y funcionarios | nd | El CONSOB publica información sobre el proceso de contratación de sus trabajadores en su página web. | Sí |

Tabla 6 (continuación): Tabla comparativa de la estructura organizativa de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Forma de nombramiento Consejo | Nº miembros | Perfil profesional | Nº empleados | Acceso al cuerpo de empleados | Existencia códigos de conducta empleados/directores |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|
| Dinamarca | Danish Commerce and Companies Agency (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen)- DCCA | Los miembros del DCCA son nombrados por el Ministerio de Economía Danés. Los miembros del consejo supervisor y sancionador son nombrados por DCCA | Consejo del organismo supervisor: 9 Consejo del organismo sancionador: 13 | Los consejos del DSSA y el DDBA están formados por auditores, usuarios de la información financiera y jueces. | La DCCA tiene approx. 275 empleados | nd | Sí. Existen unas guías de actuación para los revisores que regulan su actuación |
| Suecia | Revisorsnämnden -RN | El Presidente y demás miembros del Consejo son designados el Gobierno | 9 | El presidente será un juez, el resto representará a distintos estamentos como son los auditores, representantes del regulador del mercado de valores, autoridades fiscales, académicos, sindicatos, etc. | 20 | El RN publica en su página web, información sobre las ofertas de trabajo disponibles y los requisitos necesarios de los candidatos | nd |
| Finlandia | Central Chamber of Commerce (Auditing Board). AB3C | Ministerio de Comercio e Industria así como por el Consejo de la Cámara Central de Comercio | 14 (12 + presidente + vicepresidente). Cada uno de ellos tiene un suplente personal | Representantes del mundo empresarial, auditores, juristas, investigadores, educadores, miembros de organismos públicos del área económico-financiera | nd | nd | Si. Tienen publicado las normas éticas del AB3C |

Tabla 6 (continuación): Tabla comparativa de la estructura organizativa de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Forma de nombramiento Consejo | Nº miembros | Perfil profesional | Nº empleados | Acceso al cuerpo de empleados | Existencia códigos de conducta empleados/directores |
|----------------|-----------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|
| Reino Unido | Professional Oversight Board - POB | El Presidente y demás miembros del Consejo son nombrados a través del proceso de contratación del FRC | 9 | Audidores, profesionales contables y académicos. | 30 | El FRC publica en su página web, información sobre las ofertas de trabajo disponibles, las resoluciones y el proceso de contratación de los profesionales que trabajan en dicho organismo | Si |
| Irlanda | Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority - IAASA | El Presidente y demás miembros del Consejo son nombrados por el Ministerio de Empresa, Comercio y Empleo | 15 | Audidores registrados, ejecutivos, directivos, contadores públicos y juristas | nd | El acceso al cuerpo de empleados del IAASA es regulado a través de órdenes ministeriales | Si |
| Estados Unidos | Public Company Oversight Accounting Board, PCAOB | Los nombra la SEC por períodos de 5 años tras consultas al presidente del consejo de gobernadores del sistema de la reserva federal y el secretario del tesoro. | 5 | audidores, miembros de la SEC, compañías, fasb | 567 (en 2009) | Contratación competitiva | N/D, pero emite regulación sobre temas de ética para entidades supervisadas |

Nota: nd = no disponible.

Dimensión III: Financiación

De acuerdo al artículo 32 de la [2006/43/CE](#), la financiación de los sistemas de supervisión pública de la profesión de auditoría deben que garantizar su independencia y objetividad en el desarrollo de sus funciones. Acceder a la cuantía y origen de la financiación no siempre es fácil. En ocasiones, la propia legislación en materia de auditoría y supervisión de la profesión de auditoría regulan el origen de la financiación de los organismos de supervisión pero no siempre es así.

Del análisis realizado en cada uno de los Estados miembros analizados, se desprende que la financiación puede ser de dos tipos: (a) procedente al 100% del Estado (dependiente del presupuesto del Ministerio al que el organismo está adscrito) o (b) un modelo mixto con financiación estatal y "profesional", es decir, a través de tasas cargadas directamente a los auditores y firmas de auditoría por los exámenes de acceso a la profesión, inscripción en el Registro, emisión de certificaciones o por el propio desarrollo de los controles de calidad. La recaudación de estas tasas se realiza en la mayoría de los casos a través de los institutos profesionales. El modelo de financiación adoptado en Europa, difiere de forma significativa del caso estadounidense, donde el PCAOB se financia directamente de las compañías cotizadas.

La Tabla 7 recoge una tabla comparativa de los sistemas de financiación de los organismos de supervisión pública analizados. Junto al modelo de financiación utilizado (procedencia), también se ha intentado recopilar información sobre el último dato disponible relativo al presupuesto total con el que cuentan los organismos de supervisión analizados. Así, puede observarse que el ICAC en España y el H3C en Francia tienen un nivel similar de recursos financieros. Por su parte, otros organismos supervisores, que son a su vez supervisores de los mercados de valores (CONSOB en Italia y AFM en Holanda), cuentan con una partida presupuestaria muy superior a la de aquellos organismos en los que el ámbito de supervisión se limita a auditores y firmas de auditoría. Muy por encima del presupuesto con el que cuentan los organismos europeos de supervisión se encuentra el PCAOB con un presupuesto de 202 millones de dólares (142 millones de euros).

Tabla 7: Tabla comparativa de la forma de financiación de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Financiación (procedencia) | Financiación (importe) |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|
| Alemania | Abschlussprüferaufsichts kommission - APAK | Depende del presupuesto del WPK, que es aprobado por el Ministerio de Economía | nd |
| Austria | Qualitätskontrollbehörde für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, Auditor Oversight Authority –QKB (ASA) | Recogida en el presupuesto del Ministerio de Economía, Trabajo, Familia y Juventud (BMWFJ). El control de calidad desarrollado por el AEQ se financia a través de las tasas que deben pagar los auditores y firmas de auditoría sujetos a revisión | nd |
| Holanda | Autoriteit Financiële Markten - AFM | Ministerio de Finanzas (30%), tasas de supervisión (70%) | 82 millones euros (2010) |
| Francia | Haut Conseil du Commissariat aux comptes - H3C | Ministerio de Justicia desde 2003-2008. A partir del año 2009 tiene autonomía financiera | 6,2 millones € (2009) |
| Luxemburgo | Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF) | La financiación necesaria para llevar a cabo la actividad de supervisión pública de la profesión de auditoría es obtenida a través de las tasas satisfechas por los auditores y firmas de auditoría sometidas a su supervisión | Financiación obtenida a través de impuestos por 926 mil euros |
| Bélgica | Conseil Supérieur des Professions Economiques (CSPE) | La financiación que recibe el CSPE proviene de los Institutos (IRE, IEC o IPCF) | nd |
| España | Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - ICAC | Tasa por emisión de informes de auditoría de cuentas, transferencias de los presupuestos generales del estado e ingresos por venta de publicaciones. | 7,2 millones € (2009) |
| Portugal | Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria - CNSA | Recursos aportados por las diferentes entidades que la componen (60%) e ingresos procedentes de las multas y sanciones (40%) | nd |

Tabla 7 (continuación): Tabla comparativa de la forma de financiación de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Financiación (procedencia) | Financiación (importe) |
|----------------|-----------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|
| Grecia | Accounting & Auditing Oversight Board- ELTE | nd | nd |
| Italia | Commissione Nazionale per le Società e la Borsa - CONSOB | Financiación del Ministerio de Economía y Finanzas | 117,1 millones € (2009) |
| Dinamarca | Danish Commerce and Companies Agency (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen)- DCCA | La DCCA se financia tanto del presupuesto público como de las tasas específicas a los auditores | nd |
| Suecia | Revisorsnämnden -RN | EL RN es financiado por tasas aplicadas a auditores | nd |
| Finlandia | Central Chamber of Commerce (Auditing Board). AB3C | Ministerio Economía y empleo, asesora sobre el presupuesto del A3BC y | 1 Millón de Euros en 2010 (según datos del World Bank) |
| Reino Unido | Profesional Oversight Board - POB | Transferencias del Ministerio de Comercio e Industria Británico (DTI) y otras entidades públicas y privadas (ej. Regulador del Mercado de Valores Británico. FSA, Banco de Inglaterra, los RSB's y RQB's) | 2,3 millones de libras (2009) |
| Irlanda | Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority - IAASA | Transferencias del Ministerio de Hacienda (40%) y transferencias de los RSB's y RQB's (60%) | 2,1 millones de € (2009) |
| Estados Unidos | Public Company Oversight Accounting Board, PCAOB | Financiado por empresas cotizadas | 202 millones US\$ |

Dimensión IV: Transparencia

El artículo 32.6 de la [2006/43/EC](#) hace referencia a la necesidad de publicar informes anuales así como los programas de trabajo de cada organismo.

Excepto en el caso de Grecia y Finlandia, todos los sistemas de supervisión pública de cada país analizado publican un Informe Anual⁸⁷ que permite entender la configuración del sistema y que en muchos casos recoge el resultado de los controles de calidad realizados. Junto a la publicación del Informe Anual, la Directiva también se refiere a los programas de trabajo. Todos los países publican sus programas de trabajo, si bien en ocasiones éste se recoge en un documento separado o integrado en el propio informe anual.

Junto a la identificación para cada país analizado de la publicación del informe anual y programas de trabajo, esta categoría también ha identificado la existencia de registros de publicación de sanciones a auditores y firmas de auditoría, así como la existencia y localización del Registro público de auditores. La propia [2006/43/EC](#) establece en su artículo 15 la necesidad de crear un Registro público de auditores y firmas de auditoría por parte de todos los Estados miembros. Además, el artículo 30.3 también exige a los Estados miembros la publicidad de las sanciones impuestas.

En relación a la publicidad de las sanciones, ésta es muy variable (Tabla 8). En la mayor parte de los países el acceso a las sanciones es limitado. Tan sólo es factible en el caso de Holanda, Reino Unido, Bélgica, España, Luxemburgo, Finlandia, Suecia, Dinamarca, Portugal o Italia⁸⁸, si bien no siempre es fácil su identificación, su publicación se realiza sólo en el idioma oficial de cada país y la información publicada varía en cada caso. En países como Francia o Alemania el acceso a las sanciones es complejo y tan sólo a través de los Informes Anuales se puede acceder a información de carácter global sobre el resultado de los controles y los procedimientos disciplinarios aplicados.

Respecto al registro de auditores, todos los países cuentan con un registro actualizado. No obstante, las competencias sobre la gestión del registro varían en función de cada país. En Bélgica, Francia, Reino Unido o Irlanda, son los institutos profesionales los responsables de su gestión. En el resto de los países analizados, la gestión del registro de auditores recae sobre alguno de los organismos públicos del sistema de supervisión de cada país. En muchos casos el acceso al registro de auditores es muy simple a través de la página web de cada organismo supervisor, de forma similar al acceso al ROAC que permite el ICAC. El ELTE en Grecia o el QKB en Austria ofrecen accesos similares al del ICAC en España.

⁸⁷ La mayor parte de los países analizados sólo publican el informe anual en su idioma. En el caso de Estados Unidos, tampoco se publica un informe anual, si bien este país cuenta con gran cantidad de información a través de su propia página web que permite conocer con total transparencia todas las actividades del organismo.

⁸⁸ En Italia y Luxemburgo no hay hasta la fecha ninguna sanción impuesta.

Tabla 8: Tabla comparativa del grado de transparencia de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Publicación informe anual | Publicidad actividades/ Programas de trabajo | Publicidad sanciones | Registro público de auditores |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|
| Alemania | Abschlussprüferaufsichts Kommission - APAK | Sí | Sí | No se publican estadísticas individualizadas. Se informa sobre el resultado global de los controles de calidad, técnicos y procedimientos disciplinarios | Sí: WPK |
| Austria | Qualitätskontrollbehörde für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, Auditor Oversight Authority –QKB (ASA) | Sí (QKB y AEO) | A través del informe anual se informa sobre las actividades. No hay publicidad de programas de trabajo | No se publican | Sí: QKB |
| Holanda | Autoriteit Financiële Markten - AFM | Sí | Sí | Sí | Sí |
| Francia | Haut Conseil du Commissariat aux comptes - H3C | Sí | Sí | No, tan sólo las recurridas y se describe la resolución de modo general en el Informe Anual | Sí, a través del CNCC o CRCC |
| Luxemburgo | Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF) | Sí | Sí | Sí. Hasta el momento no existen sanciones a auditores impuestas por el CSSF | Sí |

Tabla 8 (continuación): Tabla comparativa del grado de transparencia de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Publicación informe anual | Publicidad actividades/ Programas de trabajo | Publicidad sanciones | Registro público de auditores |
|-----------------|----------------------------------------------------------|---------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Bélgica | Conseil Supérieur des Professions Economiques (CSPE) | Sí. Anualmente página web | Sí. Anualmente página web | A través del IRE | Sí a través del instituto de auditores (IRE) |
| España | Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - ICAC | Sí | Sí | Sí. Las sanciones son publicadas en el boletín oficial del ICAC- BOICAC, pero sólo cuando la sanción es grave o muy grave. | Sí. El ROAC |
| Portugal | Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria - CNSA | Sí | Sí | Sí | Sí. Pero se adapta a la aprobación OROC |
| Grecia | Accounting & Auditing Oversight Board- ELTE | No | Sí. Se publica un informe de transparencia | nd | Sí. El registro se sitúa en la sede del ELTE en Atenas |
| Italia | Commissione Nazionale per le Società e la Borsa - CONSOB | Sí | Si en un informe anual e información sobre las actividades de supervisión y disciplina de la profesión de auditoría | Sí. En la página web. De momento no ha sanciones | Sí. Posee un registro de parte de los auditores existentes. Dichos auditores son los únicos autorizados para auditar las empresas italianas cotizadas |

Tabla 8 (continuación): Tabla comparativa del grado de transparencia de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Publicación informe anual | Publicidad actividades/ Programas de trabajo | Publicidad sanciones | Registro público de auditores |
|----------------|-----------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dinamarca | Danish Commerce and Companies Agency (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen)- DCCA | Sí | Sí | Sí | Sí |
| Suecia | Revisorsnämnden -RN | Sí | Sí | Sí | Sí |
| Finlandia | Central Chamber of Commerce (Auditing Board). AB3C | No | Sí | Sí, (sólo en finlandes). Los avisos se incorporan al registro de auditores | Si. Tanto de compañías como de auditores, centralizado en la Central Chamber of Commerce desde 2007 |
| Reino Unido | Profesional Oversight Board - POB | Sí | Sí | Las sanciones impuestas por el AADB se publican en la página web del FRC | Sí |
| Irlanda | Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority - IAASA | Sí | Sí | Las sanciones impuestas el IAASA y por los RSB's y RQB's se publican en el informe anual | Sí. A través de los RSB's y RQB's |
| Estados Unidos | Public Company Oversight Accounting Board, PCAOB | No. No obstante, publica todo tipo de información si bien no queda recogido en un informe anual como en el caso de los organismos europeos | Sí | Sí | Sí |

Dimensión V: Controles de calidad, controles técnicos y mecanismos disciplinarios

Tal y como ha quedado señalado en el marco conceptual, junto a las normas técnicas comunes, el desarrollo de inspecciones periódicas (controles de calidad) y el refuerzo de los procesos de investigación y los mecanismos disciplinarios, son clave para el éxito del proceso de homogeneización y mejora de la calidad de la auditoría en la Unión Europea. La función de supervisión se ejecuta a través de dos tipos de controles: (a) de calidad y (b) técnicos. Junto a ellos, y como resultado de la investigación (control técnico) pertinente desarrollada a raíz del resultado de los controles de calidad o denuncias externas, se ejecutará el régimen sancionador que cada país haya adoptado en su legislación nacional.

La Tabla 9 recoge la información relativa a la configuración de los controles técnicos y de calidad en cada país analizado, mientras que la Tabla 10 se refiere a la información relativa al régimen disciplinario y sancionador.

La Tabla 9 permite observar la forma en la que están delegadas las competencias de supervisión. Es decir, el/los organismo/s que ejecutan los controles técnicos y controles de calidad. Los controles de calidad son en muchos casos delegados a los institutos profesionales, bajo la supervisión de un organismo institucional. Este es el caso de España, Portugal, Francia, Bélgica o Irlanda. En otros casos, como en Austria (AEQ) y Alemania (WPK), existen organismos de naturaleza pública en los que quedan delegadas las competencias relativas al control de calidad. En estos dos países, al igual que ocurre en España, la propia ley de auditoría regula los requisitos necesarios para poder ser "inspector de calidad". En el caso de Francia, se está trabajando en la contratación por parte del H3C de "inspectores" independientes que se encarguen de la totalidad de los controles de calidad de los auditores y firmas de auditoría de las entidades de interés público (EIP's). Organismos como la CONSOB en Italia, el AMF en Holanda, la CSSF en Luxemburgo, o los organismos de Suecia, Dinamarca y Finlandia, cuentan con la infraestructura necesaria para desarrollar los controles de calidad sin recurrir a la colaboración de los institutos profesionales.

Respecto a los controles técnicos, que forman parte del proceso de investigación que puede dar lugar a una sanción, las competencias son en algunos casos compartidas con el sistema judicial de cada país como ocurre en Alemania, Austria o Francia. El desarrollo de los controles técnicos es siempre competencia de organismos de naturaleza pública, bien el organismo supervisor principal como ocurre en la mayor parte de los casos, bien a través de un organismo concreto creado a tal efecto. Este es el caso del Reino Unido, donde los controles técnicos son desarrollados por el AADB (*Accountancy Actuarial and Discipline Board*- AADB). En algunos países y de forma similar a lo que ocurre en los controles de calidad, el organismo supervisor principal también colabora con los institutos profesionales en el desarrollo de los controles técnicos. Este es el caso de Bélgica, Reino Unido o Irlanda.

La tabla 10 recoge información relativa a los mecanismos disciplinarios y más concretamente a información relativa a la cuantía monetaria, número de sanciones impuestas por parte del organismo desde el comienzo de sus funciones y año de la primera sanción. Como ya se ha señalado en el epígrafe relativo al grado de transparencia el acceso a las sanciones es limitado⁸⁹

⁸⁹ Este es el caso de Grecia, Suecia, Finlandia o Dinamarca, donde no hemos encontrado ningún tipo de información relativo a las sanciones.

y en países como Italia o Luxemburgo, aún no se han impuesto sanciones desde la ampliación de competencias en materia de auditoría a la CONSOB y al CSSF.

Las sanciones impuestas a los auditores no son siempre monetarias. Así, en países como Francia o Bélgica, las sanciones son difícilmente monetarias. En el resto de los países a los que se ha podido acceder a la información se ha identificado una horquilla monetaria que varía de forma muy significativa. En algunos países esta horquilla monetaria está regulada por Ley como también ocurre en España. Este es el caso de Alemania o Austria, donde las sanciones monetarias máximas pueden alcanzar los 100.000 € y 50.000 €, respectivamente. Las sanciones pueden ser de cuantías muy superiores en Holanda y en el caso de Estados Unidos, el PCAOB ha llegado a imponer sanciones de hasta 1 millón de dólares.

No obstante, el régimen disciplinario no sólo incluye sanciones monetarias. Junto a las de carácter monetario se encuentran las no monetarias que pueden ser de diversos tipos en función de la gravedad del hecho sancionado. La tipología de sanciones en cada país está recogida en la Tabla 9. De modo general se observa que las sanciones abarcan desde un aviso o amonestación monetaria o no monetaria, hasta la suspensión temporal o permanente del ejercicio de la profesión de auditoría.

Tabla 9: Tabla comparativa de la configuración de los controles técnicos y de de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| Pais | Nombre | Controles técnicos | Controles de calidad | Sanciones |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Alemania | Abschlussprüferaufsichts Kommission - APAK | A través del WPK. No obstante, debe haber una comunicación directa a la APAK. La WPK debe transferir los casos graves al sistema judicial | A través del WPK. No obstante, debe haber una comunicación directa a la APAK | Tipos: Monetarias y no monetarias. Las no monetarias incluyen la suspensión temporal o la inhabilitación permanente para ejercer la profesión de auditoría |
| Austria | Qualitätskontrollbehörde für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, Auditor Oversight Authority –QKB (ASA) | Desde el año 2010 pertenece al QKB, que la desarrolla en colaboración con la AEQ y los organismos judiciales competentes | Los controles de calidad son competencia de la AEQ (Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen - AEQ) | Monetarias y no monetarias. |
| Holanda | Autoriteit Financiële Markten - AFM | Sí, a instancias de otros organismos | Sí | Monetarias y no monetarias, entre las que se incluyen revocar de manera temporal o definitiva la licencia de Auditor o dar de baja del Registro de auditores, temporal o definitivamente, y con o sin condiciones. |
| Francia | Haut Conseil du Commissariat aux comptes - H3C | Sí tiene competencias junto a la CNCC y CRCC. El Ministerio de Justicia o el AMF también tienen competencias de investigación | Controles de calidad, en colaboración con el CNCC y CRCC | Ejecutado por el CNCC, CRCC's, así como por los organismos con capacidad de investigación: MJ o AMF. El sancionado puede recurrir ante el H3C |
| Luxemburgo | Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF) | Sí | Sí | nd |

Tabla 9 (continuación): Tabla comparativa de la configuración de los controles técnicos y de de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Controles técnicos | Controles de calidad | Sanciones |
|-----------------|---------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Bélgica | Conseil Supérieur des Professions Economiques (CSPE) | La Chambre de renvoi et de mise en état + instancias disciplinarias del IRE (Comisión disciplinaria) | Comisión de calidad del IRE bajo la responsabilidad última del CSPE | IRE bajo la responsabilidad última del CSPE. Tipos de sanciones: - Aviso. - Amonestación. - Prohibición de continuar o aceptar nuevos servicios profesionales o de alguna de las misiones del auditor. - Suspensión por un plazo menor a un año: implica la no actividad como auditor en Bélgica en el periodo establecido en la sentencia. - Cancelación o anulación del ejercicio profesional (expulsión). |
| España | Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - ICAC | Sí | Sí. Supervisa los controles de calidad realizados por las corporaciones representativas de los auditores | Tipos: sanciones monetarias/ cese como auditor ó firma legalmente reconocida / |
| Portugal | Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria - CNSA | Sí | Sí. Supervisa los controles de calidad realizados por las corporaciones representativas de los auditores | Tipos: sanciones monetarias/ cese como auditor/firma legalmente reconocida / decomiso del beneficio obtenido por el infractor por el delito cometido |
| Grecia | Accounting&Auditing Oversight Board- ELTE | Sí | Sí, directamente a través del Consejo de control de calidad del ELTE | nd |

Tabla 9 (continuación): Tabla comparativa de la configuración de los controles técnicos y de calidad de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Controles técnicos | Controles de calidad | Sanciones |
|-------------|-----------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Italia | Commissione Nazionale per le Società e la Borsa - CONSOB | nd. La CONSOB no publica información relativa a la realización de controles técnicos. Sin embargo, podría entenderse que considera este tipo de controles dentro de los de calidad | Sí | Tipos: sanciones monetarias/ cese como auditor/firma legalmente reconocido |
| Dinamarca | Danish Commerce and Companies Agency (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen)- DCCA | Sí, a través del <i>Revisortilsynet</i> y <i>Revisornaevnet</i> | Sí, a través del <i>Revisortilsynet</i> y <i>Revisornaevnet</i> | Tipos: (1) amonestación pública, (2) sanción monetaria y (3) baja del registro |
| Suecia | Revisorsnämnden - RN | Sí | Sí | nd |
| Finlandia | Central Chamber of Commerce (Auditing Board). AB3C | Si, tanto el AB3C como los Comités de Auditoría de las Cámaras de Comercio Locales | Si, tanto el AB3C como los Comités de Auditoría de las Cámaras de Comercio Locales. AB3c para auditores KHT y las Cámaras locales para auditores HTM | Si, tanto el AB3C como los Comités de Auditoría de las Cámaras de Comercio Locales. Tipos: Advertencias, suspensión del registro, multas, demandas penales |
| Reino Unido | Profesional Oversight Board - POB | No. El AIDB y los RSB's son los encargados de realizar los controles técnicos | Sí, a través de su Unidad de Inspección independiente (AIU) | Tipos: sanciones monetarias/ cese como auditor ó firma legalmente reconocido |

Tabla 9 (continuación): Tabla comparativa de la configuración de los controles técnicos y de calidad de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Controles técnicos | Controles de calidad | Sanciones |
|-----------------------|-----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Irlanda | Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority - IAASA | No. Los RSB's son los encargados de realizar los controles técnicos | Sí. Supervisa los controles de calidad realizados por los RSB's | Tipos:(a) Multa (b) sanción monetaria (c) baja o suspensión del auditor en inscrito en el IAASA y por lo tanto, suspensión de sus funciones (d) compensación monetaria de otro tipo a las partes afectadas que iniciaron la reclamación (f) amonestación pública (g) otro tipo de sanciones. |
| Estados Unidos | Public Company Oversight Accounting Board, PCAOB | si, como resultado de los controles de calidad, que el PCAOB denomina <i>inspection procedures</i> | Inspecciones periódicas. El resultado de las mismas está disponible a través de la web | Revocación registro, inhabilitación, suspensión, censura al ejercicio profesional, y multas |

Tabla 10: Tabla comparativa de las características del régimen sancionador/disciplinario de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Horquilla monetaria sanciones | Primera sanción (Año) | Sanciones totales | Rapidez intervención | Tipos de sancionados |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|----------------------------------|
| Alemania | Abschlussprüferaufsichts Kommission - APAK | hasta 50.000 € - WPK y hasta 100.000 € a través del sistema judicial | 2008 | 79 | nd | Audidores/compañías de auditoría |
| Austria | Qualitätskontrollbehörde für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, Auditor Oversight Authority -QKB (ASA) | Desde 400-5.000 € para las más leves o desde 5.000 hasta 50.000 € para las más graves. | nd | nd | nd | Audidores/compañías de auditoría |
| Holanda | Autoriteit Financiële Markten - AFM | 3-900.000 € | 2007 | nd | nd | Audidores/compañías de auditoría |
| Francia | Haut Conseil du Commissariat aux comptes - H3C | nd, difícilmente son económicas | nd | nd | nd | Audidores/compañías de auditoría |
| Luxemburgo | Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF) | De momento no existen sanciones | De momento no existen sanciones | De momento no existen sanciones | De momento no existen sanciones | nd |
| Bélgica | Conseil Supérieur des Professions Economiques (CSPE) | La sanciones son no monetarias | 2007 (Año en el que cambia el sistema de supervisión) | nd | nd | Audidores y firmas de auditoría |

Tabla 10: Tabla comparativa de las características del régimen sancionador/disciplinario de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Horquilla monetaria sanciones | Primera sanción (Año) | Sanciones totales | Rapidez intervención | Tipos de sancionados |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|---------------------------------|------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|------------------------------------------------------------|
| España | Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - ICAC | 3.000-300.000 € aprox. (% honorarios) | 1992 | Aprox. 400 | Aprox. 2 años | Audidores y firmas de auditoría |
| Portugal | Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria - CNSA | 2.500-50.000 € | nd | Hasta el momento no existen infracciones menores impuestas por el CNSA | nd | Audidores y firmas de auditoría |
| Grecia | Accounting&Auditing Oversight Board- ELTE | nd | nd | nd | nd | Audidores y firmas de auditoría |
| Italia | Commissione Nazionale per le Società e la Borsa - CONSOB | nd. De momento no existen sanciones | De momento no existen sanciones | De momento no existen sanciones | De momento no existen sanciones | Audidores y firmas de auditoría de las compañías cotizadas |
| Dinamarca | Danish Commerce and Companies Agency (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen)- DCCA | 40.000 € max, para auditor individual, 100.000 € max. para sociedades | 2004 | nd | nd | Audidores y firmas de auditoría de las compañías cotizadas |
| Suecia | Revisorsnämnden -RN | nd | nd | nd | nd | nd |

Tabla 10: Tabla comparativa de las características del régimen sancionador de los organismos de supervisión pública de la profesión de auditoría.

| País | Nombre | Horquilla monetaria sanciones | Primera sanción (Año) | Sanciones totales | Rapidez intervención | Tipos de sancionados |
|----------------|-----------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|
| Finlandia | Central Chamber of Commerce (Auditing Board). AB3C | nd | nd | nd | nd | Audidores y firmas de auditoría |
| Reino Unido | Profesional Oversight Board - POB | nd | 2007 | 2 | Aprox. 3 años | El AADB puede sancionar a auditores, firmas de auditoría, compañías y profesionales contables |
| Irlanda | Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority - IAASA | 3.000 € a 17.000 € (2009) | 2006 | Desde el año 2006, el IAASA y los RSB's y ROB's ha impuesto unas 360 sanciones a auditores | nd | Audidores, firmas de auditoría, compañías y profesionales contables |
| Estados Unidos | Public Company Oversight Accounting Board, PCAOB | Variable. En la corta vida que llevan, hay desde 25.000 a 1 millón, pero son más bien escasas | 2007 (económica, si es de otro tipo, desde 2005) | 36 (a junio 2011; 33 a 2010) | unos 10-11 meses de media | Audidores/compañías de auditoría |

Dimensión VI: Cooperación

Tal y como se ha analizado con anterioridad, la mayor parte de los países de la Unión Europea han concentrado las funciones de: (a) regulación, (b) supervisión y (c) sanción en un solo organismo, mientras que otros han optado por dividir estos tres pilares fundamentales del sistema de supervisión pública de la profesión de auditoría en varios organismos, no siempre de naturaleza pública. No obstante, como ya ha quedado señalado, la Directiva obliga a que independientemente de estas tres funciones, la responsabilidad última del sistema de supervisión de la profesión de auditoría recaiga siempre sobre un organismo público, sostenido a través de una financiación libre de cualquier influencia indebida por parte de auditores o firmas de auditoría. Las competencias en materia de cooperación recaen en todos los casos es en este organismo sobre el que recae la responsabilidad última del sistema de supervisión de cada país analizado.

Así por ejemplo, en el caso de Bélgica, que cuenta con uno de los sistemas de supervisión más complejos por el número de organismos que en él intervienen, la responsabilidad en materia de cooperación recae sobre el CSPE (*Conseil Supérieur des Professions Economiques*), que junto a sus responsabilidades en materia de regulación, es el organismo público sobre el que en última instancia recae la responsabilidad de control del sistema de supervisión pública. Esto mismo ocurre en otros países como Alemania o Austria, si bien en estos casos, al igual que en Dinamarca, la desagregación de funciones se centra en la delegación de los controles técnicos y de calidad a otros organismos distintos a los que ejercen las funciones de regulación, sanción o supervisión general. Cuando hay varios organismos que componen el sistema de supervisión pública, las legislaciones nacionales obligan a la cooperación entre ellos. No obstante, la cooperación no sólo es activa entre los organismos que componen el sistema de supervisión pública, también se ha observado una activa cooperación y comunicación con los institutos profesionales que, como ya se ha señalado con anterioridad, continúan siendo en muchos de los países analizados (Francia, España o Finlandia) un refuerzo imprescindible para el desarrollo de los controles de calidad.

Junto a la intensa cooperación a nivel nacional, todos los sistemas de supervisión pública de la profesión de auditoría analizados (a través del organismo en el que recae en última instancia la responsabilidad del sistema), forman parte tanto del EGOAB como del IFIAR.

5. PRINCIPALES CONCLUSIONES

Del análisis realizado en el desarrollo de este proyecto de investigación pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- Existe un amplio y creciente consenso internacional sobre la importancia de reforzar los sistemas de supervisión de la profesión de auditoría, a través de organismos públicos e independientes, con el objetivo de garantizar la calidad de la información financiera y poder así fortalecer la confianza de los inversores en el mercado de capitales. Este consenso es especialmente relevante en Europa, donde la existencia de sistemas públicos de supervisión de la profesión de auditoría, homogéneos y de calidad se hace imprescindible dentro de la estrategia de la UE, para garantizar la armonización de la información financiera y alcanzar un único mercado de capitales europeo.
- Desde el año 2003, a través de la Comunicación de la Comisión Europea "*Reinforcing statutory audit in the EU*" (2003/CE 236/02), la UE está promoviendo entre los Estados miembros la implantación de sistemas públicos de supervisión de la profesión de auditoría. La propuesta recogida en esta Comunicación se concreta en la [2006/43/EC](#), que recoge los pilares básicos en los que debe sustentarse cada sistema de supervisión nacional. El objetivo de esta directiva es garantizar en el territorio de la Unión el desarrollo de sistemas de supervisión de calidad y homogéneos, encargados de gestionar el registro y el acceso a la profesión, regular las normas de ética profesional, garantizar la calidad de la supervisión del trabajo de los auditores y aplicar mecanismos disciplinarios en caso de que sean detectadas irregularidades dentro de la profesión de auditoría.
- Los Estados miembros analizados han incorporado ya en sus legislaciones nacionales el contenido dispuesto en la [2006/43/CE](#), si bien puede decirse que la mayor parte de los sistemas de supervisión analizados están, por su relativa juventud en algunos casos, en proceso de consolidación y mejora. No obstante, puede decirse que existe un elevado grado de armonización en la configuración actual de los sistemas de supervisión pública de la profesión de auditoría en la UE. Las mayores diferencias encontradas están relacionadas con el grado de transparencia actual de los sistemas analizados, especialmente en lo que se refiere a la publicación de las acciones disciplinarias a auditores y firmas de auditoría impuestas por cada organismo, donde en la mayor parte de los casos el acceso es muy limitado. Aunque puede decirse que todos los organismos analizados han aumentado de forma considerable la información que publican, sigue siendo necesario que aumenten su transparencia, a niveles similares a los del PCAOB, con objeto de conseguir una mayor confianza y conocimiento de los distintos sistemas vigentes en la UE.
- Junto al grado de transparencia, también se han observado diferencias en la ejecución de los controles de calidad o en las formas de financiación. Respecto a los controles de calidad, algunos de los sistemas analizados utilizan "inspectores de calidad" ajenos a la profesión, mientras que en otros casos los controles son desarrollados en colaboración a los institutos profesionales de auditores. En cuestiones de financiación, ésta puede proceder en

su totalidad de fondos públicos o en algunos casos se opta por modelos mixtos, donde una parte de la financiación procede directamente de la profesión de auditoría.

- Por último, cabe destacar que no todos los sistemas de supervisión analizados están compuestos por un solo organismo. En algunos casos, son varios los responsables de las distintas competencias de supervisión que marca la Directiva. No obstante, siempre hay un organismo público dependiente de una institución ministerial, sobre el que recae la responsabilidad última del sistema de supervisión.

El análisis realizado en este trabajo de investigación presenta un marco detallado sobre el contexto europeo actual en material de supervisión de la profesión de auditoría. De cara al futuro, sería relevante observar si, ante los cambios llevados a cabo en los sistemas de supervisión de la profesión de auditoría y en especial, a raíz de la implantación de controles de calidad, hay un aumento de las acciones disciplinarias a auditores y firmas de auditoría y una mejora de la calidad de la auditoría y la información financiera. No obstante, el propio conocimiento de los distintos sistemas resulta de gran interés para los organismos reguladores, los propios organismos supervisores de cada Estado miembro, así como para los auditores y cualquier usuario de la información financiera, con el objetivo de seguir trabajando por la mejora de los sistemas implantados y su armonización.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ball, R., A. Robin, y J. S. Wu. 2003. Incentives versus standards: properties of accounting income in four East Asian countries. *Journal of Accounting and Economics* 36 (1-3): 235-270.
- Bannister, J. W., y D. N. Wiest. 2001. Earnings management and auditor conservatism: effects of SEC enforcement actions. *Managerial Finance* 27 (12): 57 – 71.
- Blij, I, H. Hassink, G. Mertens, y R. Quick. 1998. Disciplinary Practices and Auditors in Europe: A Comparison between Germany and the Netherlands. *European Accounting Review* 7: 467-491.
- Bonner, S. E., Z.-V. Palmrose, y S. M. Young. 1998. Fraud type and auditor litigation: An analysis of SEC accounting and auditing enforcement releases. *The Accounting Review* 73 (4): 503.
- Brandt, R., Fearnley, Hines, and Beattie. 1997. The Financial Reporting Review Panel: an analysis of its activities. In *Financial Reporting Today: Current and Emerging Issues: The 1998 Edition*. London: accountancy Books, edited by ICAEW.
- Brown, P., S. L. Taylor, y T. S. Walter. 1999. The Impact of Statutory Sanctions on the Level and Information Content of Voluntary Corporate Disclosure. *Abacus* 35 (2):138–162.
- Brown, P., y A. Tarca. 2005. A commentary on issues relating to the enforcement of International Financial Reporting Standards in the EU. *European Accounting Review* 14 (1): 181-212.
- . 2008. Achieving High Quality, Comparable Financial Reporting: A Comparison of Independent Enforcement Bodies in Australia and the United Kingdom. *Abacus* 43 (4): 438-473.
- Campbell, D. R. ay R. L. Parker 1992. SEC communications to the independent auditors: An analysis of enforcement actions. *Journal of Accounting and Public Policy* 11(winter): 297-330.
- Cañibano, L., y F. P. Alberto. 2008. El control institucional de la información financiera: aplicación de un estudio DELPHI. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* 140: 795-828.
- Comisión Europea (2008): Recomendación 2008/362/CE de 6 de mayo de 2008, relativa al control de calidad externo de los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de las entidades de interés público. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:120:0020:0024:EN:PDF>, con acceso el 1 de julio de 2011.
- Comisión Europea (2010): Comunicación 2010/561/final de 13 de octubre de 2010. Libro verde. Política de auditoría: lecciones sobre la crisis. Disponible en: <http://eur->

lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:ES:PDF con acceso el 1 de julio de 2011.

- Committee of European Securities Regulators (CESR). 2003. Standard N°1 on Financial Information: Enforcement of Standards on Financial Information in Europe. Disponible en: [://www.cesr-eu.org/](http://www.cesr-eu.org/), con acceso el 10 de diciembre de 2005.
- Dao, T. H. P. 2005. Monitoring Compliance with IFRS: Some Insights from the French Regulatory System. *Accounting in Europe* 2:107-135.
- Daske, H., L. Hail, C. Leuz, y R. Verdi. 2008. Mandatory IFRS Reporting Around the World: Early Evidence on the Economic Consequences. *Journal of Accounting Research* 46 (5):1085-1142.
- De las Heras, E. 2009. Sistemas de refuerzo y control en la UE: Un estudio comparativo del sistema de enforcement de España y el Reino Unido. *Revista de Contabilidad y Tributación*. 320: 77-120.
- Dechow, P. M., R. G. Sloan, and A. P. Sweeney. 1996. Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by the SEC. *Contemporary Accounting Research* 13 (1):1-36.
- DeFond, M. L., y D. B. Smith. 1991. Discussion of The Financial and Market Effects of the SEC Accounting and Auditing Enforcement Releases. *Journal of Accounting Research* 29 (3): 143-148.
- Delvaile, P., G. Ebbers, y C. Saccon. 2005. International Financial Reporting Convergence: Evidence from Three Continental European Countries. *Accounting in Europe* 2: 137-164.
- Desai, H., C. E. Hogan, y M. S. Wilkins. 2006. The Reputational Penalty for Aggressive Accounting: Earnings Restatements and Management Turnover. *The Accounting Review* 81 (1):83.
- Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo. Bruselas: Diario Oficial de la Unión Europea L157/87.
- . 84/253/CEE del Consejo de 10 de abril de 1984 relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables. Bruselas: Diario Oficial de la Unión Europea L 126/20.
- European Group of Auditor's Oversight Bodies (EGOAB). 2008. Report of the European Group of Auditors' Oversight Bodies. Disponible en: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/egaob/index_en.htm, con acceso el 6 de junio de 2011.
- European Group of Auditor's Oversight Bodies (EGOAB). 2009. The EGAOB Guidance Paper on the Cooperation Between Competent Authorities within the EU. Disponible en: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/egaob/index_en.htm, con acceso el 6 de junio de 2011.

- Fearnley, S., T. Hines, K. McBride, y R. Brant. 2002. The Impact of the Financial Reporting Review Panel on Aspects of the Independence of Auditors and their Attitudes to Compliance in the UK. *The British Accounting Review* 34 (2):109-139.
- Fearnley, S., K. McBride, y R. Brant. 2000. Problems and politics of regulatory fragmentation; the case of the Financial Reporting Review Panel and the Institute of Chartered Accountants in England and Wales. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 8: 16-35.
- Fédération des Experts Comptables Européens (FEE). 2001. Enforcement mechanism in Europe - a preliminary investigation of oversight systems. Disponible en: [.fee.be/publications/main.htm](http://fee.be/publications/main.htm). Con acceso el 1 de abril de 2006.
- . 2002. Discussion Paper on Enforcement of IFRS within Europe. Disponible en: [.fee.be/publications/main.htm](http://fee.be/publications/main.htm). Con acceso el 1 de abril de 2006.
- . 2003. Discussion Paper European Co-ordination of Public Oversight. Disponible en: www.fee.be/publications/main.htm. Con acceso el 1 de abril de 2006.
- Feroz, E. H., K. Park, y V. S. Pastena. 1991. The Financial and Market Effects of the SEC's Accounting and Auditing Enforcement Releases. *Journal of Accounting Research* 29 (3): 107-142.
- Firth, M., P. L.L.Mo, y R. M. K. Wong. 2005. Financial Statement Frauds and Auditor Sanctions: An Analysis of Enforcement Actions in China. *Journal of Business Ethics* 62: 367-381.
- Francis, J. R., y D. Wang. 2008. The Joint Effect of Investor Protection and Big 4 Audits on Earnings Quality Around the World. *Contemporary Accounting Research* 25 (1): 157 - 191
- García Benau, M. A., E. R. Barbadillo, C. Humphrey, y W. A. Husaini. 1999. Success in failure? Reflections on the changing Spanish audit environment. *European Accounting Review* 8 (4): 701-730.
- Gilbertson, D. L., y T. L. Herron. 2009. PCAOB Enforcements: A Review of the First Three Years. *Current Issues in Auditing* 3 (2): A15-A34.
- Hines, T., K. McBride, S. Fearnley, y R. Brandt. 2001. We're off to see the wizard An evaluation of directors' and auditors' experiences with the Financial Reporting Review Panel. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 14 (1):53.
- Hope, O.-K. 2003. Disclosure Practices, Enforcement of Accounting Standards, and Analysts' Forecast Accuracy: An International Study. *Journal of Accounting Research* 41 (2): 235-272.
- International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) 2006. Core Principles for Independent Audit Regulators. Disponible en: [://www.ifiar.org/documents/pagemanager/IFIAR/Final%20Core%20Principles .pdf](http://www.ifiar.org/documents/pagemanager/IFIAR/Final%20Core%20Principles.pdf), con acceso el 6 de junio de 2011.
- Jensen y Meckling, 1976. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal of Financial Economic* 3(4): 305-360.
- Leuz, C., D. Nanda, y P. D. Wysocki. 2003. Earnings management and investor protection: an international comparison. *Journal of Financial Economics* 69 (3): 505-527.

- Maijor, S. J., y A. Vanstraelen. 2006. Earnings management within Europe: the effects of member state audit environment, audit firm quality and international capital markets. *Accounting & Business Research* 36 (1): 33-52.
- Muhamad Sori, Z., Y. Karbhari. y M. A. A. Hamid 2007. The Impact of Regulatory Sanctions to Auditor Independence: Some Evidence from Malaysia. *The Icfai Journal of Audit Practice*, 4 (3): 29-49.
- Peasnell, K. V., P. F. Pope, y S. Young. 2001. The characteristics of firms subject to adverse ruling by the Financial Reporting Review Panel. *Accounting and Business Research* 31 (4):291-311.
- Quick, R., y B. Warming-Rasmussen. 2002. Disciplinary Observance and Sanctions on German and Danish Auditors. *International Journal of Auditing* 6 (2): 133-153.
- Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:243:0001:0004:ES:PDF> con acceso el 1 de julio de 2011.
- Rollins, T. P., y W. G. Bremser. 1997. The SEC's Enforcement Actions against Auditors: An Auditor Reputation and Institutional Theory Perspective. *Critical Perspectives on Accounting* 8 (3): 191-206.
- Stokes, D. J., y J.C. Webster. 2010. The Value of High Quality Auditing in Enforcing and Implementing IFRS: The Case of Goodwill Impairment. *Working paper Monash University*. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1536832
- Van Tendeloo, B., y A. Vanstraelen. 2008. Earnings Management and Audit Quality in Europe: Evidence from the Private Client Segment Market *European Accounting Review* 17 (3): 447 – 469.



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y COMPETITIVIDAD