

L'Expert Comptable en l'àmbit internacional ¹

ORIOI AMAT
Universitat Pompeu Fabra

JOSÉ MARIA BOVÉ
Instituto de Censores Jurados de Cuentas

Data de recepció: 10/4/2015
Data d'acceptació: 15/9/2015

RESUM

Aquest treball analitza la situació internacional de la figura de l'*Expert Comptable*. S'ha revisat l'existència o no del títol d'*Expert Comptable* diferenciat del d'*Auditor*, el seu caràcter oficial i si existeixen activitats reservades a aquests professionals.

La situació varia molt segons el país que es tracti i un dels factors clau és el model del dret predominant. Als països basats en el dret romà (com França o Itàlia, per exemple) l'*Expert Comptable* sol estar regulat oficialment i de forma diferenciada a l'*Auditor*. En canvi, als països del dret comú (anglosaxons i la majoria de la resta de països) l'únic títol oficial és el de *Chartered Accountant* o *Certified Public Accountant CPA* (*Contador Público*, a Amèrica Llatina), que és un terme més ampli, ja que inclou també els *Auditors de Comptes*. Espanya és una excepció, ja que, a pesar de basar-se en el dret romà, compta amb l'únic títol oficial d'*Auditor de Comptes* per als professionals de la comptabilitat i l'auditoria. En canvi, el títol d'*Expert Comp-*

1. Els autors agraeixen a Oscar A. Díaz Becerra (el Perú), Oliver Greiner (Alemanya), Johanna Haefke i Gisela Nagi (Àustria), José A. López Suárez (Mèxic), Vanina Maggio (Argentina), José Laminio Hernandez Mejia (El Salvador), Alejandra Martínez Midence (Hondures), Rui Manuel Pinto Couto Viana (Portugal), Vicente Ripoll, Christopher Nobes (Regne Unit), Zoraida Ramirez Gutierrez (Colòmbia), Rodrigo Valverde (Brasil), Beatrice Vladu (Romania) i Stephen Zeff (EUA) els seus valuosos comentaris i informació.

table, d'origen molt recent, té un caràcter exclusivament privat i atorgat per la professió.

PARAULES CLAU

Auditor de Comptes, Comptador Públic, Expert Comptable.

ABSTRACT

This paper analyzes the international situation of the *Accounting Expert*. We have revised whether or not the title of *Expert Accountant* exists differentiated from the *Auditor*, the official character of the title and if there are reserved activities to such professionals. The situation varies greatly depending on the country and one of the key factors is the predominant law model. In civil law countries (such as France or Italy, for example) it is usual to have the official title of *Expert Accountant* differentiated from the *Auditor* title. In contrast, in common law countries (Anglo-Saxon and in most of the rest of the world) the most frequent official title is one corresponding to *Chartered Accountant* or *Certified Public Accountant CPA*, which is a broader term, as it also includes *Auditors*. Spain is an exception because, although based on civil law, the only official title for accounting and auditing professionals is the *Auditor* title. Instead, the title of *Expert Accountant*, with a very recent origin, it is exclusively private and awarded by the profession.

KEYWORDS

Accounting Expert, Auditor, Certified Public Accountant, Chartered Accountant, Chartered Public Accountant, Expert Accountant.

1. Introducció

L'*Expert Comptable* és un professional acreditat altament qualificat subjecte a una normativa pròpia amb amplis coneixements i experiència en comptabilitat i finances que col·labora amb les organitzacions en totes les fases del seu cicle de vida realitzant preferentment activitats d'alta complexitat amb garantia de qualitat. Entre aquestes activitats està dissenyar el sistema comptable, compilar els comptes, signar els comptes, assessorament comptable, informes pericials i similars relacionats amb la comptabi-

litat financera, comptabilitat de gestió o la valoració d'empreses. Sovint, aquests professionals també són *Auditors de Comptes*, però les seves activitats quan actuen com a *Experts Comptables* no inclouen l'auditoria de comptes.

A la resta del món, especialment als països anglosaxons, el *Chartered Accountant* o *Certified Public Accountant*, és un títol més ampli, ja que inclou també els *Auditors de Comptes*, igual que el terme *Contador Público* emprat a Amèrica Llatina.

En l'àmbit internacional està molt regulada la figura d'*Auditor de Comptes*. En canvi, la d'*Expert Comptable* té un desenvolupament menor.

En aquest article s'exposa, en primer lloc, la situació de l'*Expert Comptable* en l'àmbit europeu. Es dedicarà una especial atenció als casos de França, Itàlia i Portugal per la seva proximitat geogràfica amb el nostre país. A continuació, es descriurà la situació a la resta de món.

2. L'Expert Comptable a Europa

L'estructura de la professió comptable varia considerablement segons els països, ja que està molt influïda per variables tals com la cultura, el sistema financer i, sobretot, el tipus de dret predominant. Així, es poden identificar tres grups de països com s'exposa als següents apartats.

2.1. Països europeus amb títol oficial d'Expert Comptable i reserva d'activitat

Als països basats en el dret romà (*code law*) la comptabilitat té un enfocament més legalista, la normativa està regulada per l'Estat i hi ha menys influència de la professió. A més, està més relacionada amb la fiscalitat. En aquests països, l'*Expert Comptable* sol estar regulat oficialment. Aquesta regulació implica que el títol està protegit i que existeixen una sèrie d'activitats (relacionades amb la comptabilitat i la preparació dels comptes) que estan reservades als *Experts Comptables*. Aquest és el cas de diversos països europeus en els quals es distingeix clarament la figura de l'*Auditor* de la de l'*Expert Comptable* o equivalent (vegeu figura 1).

En aquests països, és habitual que l'*Expert Comptable* hagi d'intervenir en la formulació dels comptes (i en alguns països, inclusivament han de signar els comptes) en les empreses que superen un determinat volum.

Per exemple, a Romania, existeixen tres figures comptables amb títol oficial i reserva d'activitat: el *Licensed Accountant* (és un empleat de l'em-

presa i prepara els comptes), l'*Expert Accountant* (prepara els comptes i està autoritzat per signar-los, ja sigui com a director financer de l'empresa o com a assessor extern) i el *Financial Auditor* (auditor de comptes). A Romania les grans empreses i les cotitzades han de sotmetre els seus comptes a una auditoria externa a càrrec d'un *Financial Auditor*. Totes les altres empreses, que no estan obligades a auditar-se, han de tenir els seus comptes signats per un *Expert Accountant*.

A Luxemburg, l'*Expert Comptable* està regulat pel Ministeri d'Economia i, a més de les activitats de comptabilitat, assessoria empresarial i fiscal, reestructuracions i liquidacions d'empreses, té la reserva de l'activitat d'establir els comptes de les societats que facturen més de 4,6 milions d'euros i l'actiu dels quals supera els 2,3 milions d'euros.

	Expert Comptable	Auditor
Bèlgica	<i>Expert Comptable</i> (francès) <i>Accountant</i> (flamenc)	<i>Reviseur d'entreprise</i> (francès) <i>Bedrijfsrevisor</i> (flamenc)
Bulgària	<i>Expert Accountant</i>	<i>Auditor</i>
França	<i>Expert Comptable</i>	<i>Commissaire aux Comptes</i>
Itàlia	<i>Esperto Contabile</i>	<i>Revisore Contabile</i>
Luxemburg	<i>Expert Comptable</i>	<i>Reviseur d'Entreprise</i>
Mònaco	<i>Expert Comptable</i>	<i>Commissaire aux Comptes</i>
Romania	<i>Expert Accountant</i> i <i>Licensed Accountant</i>	<i>Financial Auditor</i>
Turquia	<i>Expert Accountant</i>	<i>Certified Public Accountant</i>

Nota: Als països en els quals els termes són molt diferents del català es posa la traducció a l'anglès.

Figura 1. Països europeus en els quals existeix un títol oficial d'*Expert Comptable* amb reserva d'activitat i diferenciat del títol d'*Auditor de Comptes*.

Als apartats següents s'analiza més detalladament la situació de França i Itàlia, per la seva proximitat amb el nostre país.

2.1.1. França (Expert Comptable)

França és, possiblement, el país on la figura de l'*Expert Comptable* està més àmpliament regulada i té una major transcendència social. La professió d'*Expert Comptable* està regulada des de 1912. En l'actualitat, està

tutelada pel Ministeri d'Economia, Finances i Pressupostos amb l'Ordenança 45-2138 de 19 de setembre de 1945 que va incloure una sèrie de funcions reservades, tals com portar, formular i supervisar comptabilitats d'empreses i organismes amb els quals mantingui una relació d'independència i, per tant, no tingui contracte de treball. Una altra funció reservada és la de presentar els comptes de les campanyes electorals de candidats polítics. L'Ordenança de 1945 va suposar la creació de l'Ordre des Experts Comptables (OEC), que és una institució nacional de dret privat que s'encarrega de representar, supervisar i donar valor a la professió. L'OEC està representada pel Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables compost pels 22 Consells Regionals.

El ventall de funcions és molt ampli, ja que, a més de les funcions relacionades amb la comptabilitat, l'Expert Comptable també acompanya l'empresa en totes les seves fases, des de la creació. També pot desenvolupar activitats relacionades amb la fiscalitat, mercantil i social, entre altres. Una mostra de la visió àmplia que es dóna a l'Expert Comptable és com el defineix l'OEC: "*Empresari al servei de les empreses, simplificador de la complexitat administrativa i assessor*".

Actualment, els Experts Comptables desenvolupen aquestes funcions d'acompanyament en més d'1,5 milions d'empreses i altres actors econòmics.

Els Experts Comptables francesos han de complir un Codi Deontològic que està inclòs en el Decret de 30 de març de 2012.

Les empreses dedicades a la comptabilitat generen una facturació de 14.000 milions d'euros, que és el 5% del total de la facturació de les empreses de serveis a França. Les de gran dimensió es dediquen a l'assessorament, *Experts Comptables* i auditoria. En canvi, les empreses de menor dimensió es dediquen només als temes d'*Expert Comptable*.

Presentació i examen limitat dels comptes

L'Expert Comptable a França té una atribució en relació amb les pimes, ja que opina sobre la coherència i veracitat dels comptes posant de manifest que no ha detectat cap indicatiu que pugui posar en qüestió la imatge fidel dels comptes. Aquesta funció, que no és obligatòria per a les empreses, no és una auditoria, ja que no inclou la circularització de tercers. Tampoc no pretén detectar frau. En relació amb aquestes funcions, cal recordar que a França la formació en auditoria de l'Expert-Comptable i del Commissaire aux Comptes son equivalents, cosa que a Espanya només es dóna per aquells professionals que han accedit al ROAC.

Diferències entre *Expert Comptable* i *Commissaire de Comptes*

Les dues professions són complementàries, ja que l'*Expert Comptable* intervé en la formulació dels comptes anuals de les empreses i el *Commissari de Comptes* les audita.

No obstant això, al marge de l'auditoria de comptes, hi ha una sèrie d'auditories en les quals pot intervenir l'*Expert Comptable*: auditoria de comptes en cas de compra-venda d'empreses o de participacions, auditoria jurídica, fiscal, social, organitzacional, de sistemes d'informació i d'assegurances.

Més del 90% dels *Commissaris de Comptes* són *Experts Comptables*, ja que una de les vies d'accés és ser *Expert Comptable* i inscriure's en la Ordre des *Commissaires de Comptes*, l'altra via d'accés és un examen al qual es poden presentar després d'un Grau de 3 anys i unes pràctiques de 3 anys. D'altra banda, el 66% dels *Experts Comptables* són *Commissaris de Comptes*.

Les hores mínimes de formació contínua a realitzar coincideixen en els dos col·lectius: 40 hores/any o 120 hores cada tres anys (amb un mínim anual de 20 hores).

2.1.2. Itàlia (Esperti Contabili)

A Itàlia, la professió d'Expert Comptable està regulada des de 1953. En l'actualitat depèn del Ministeri de Finances (Decret Legislatiu de 28 de juny de 2005). Aquesta Ordenança va fusionar dues corporacions que ja existien des de 1958 i va crear el Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), que agrupa 148 organitzacions territorials.

El ventall de funcions és molt ampli, ja que, a més de les funcions relacionades amb la comptabilitat, l'Expert Comptable pot intervenir en determinats tipus d'auditoria (vegeu l'apartat següent).

Els Experts Comptables italians han de complir un Codi Deontològic aprovat el 2015 basat en el de la IFAC.

Diferències entre *Esperti Contabili* i *Revisore Contabile* (Auditors de Comptes)

A Itàlia, es distingeix entre *Esperto Contabile*, *Dottore Commercialista* i *Revisore Contabile*. Per poder realitzar una auditoria de comptes cal ser *Revisore Contabile* la qual cosa exigeix un examen d'Estat diferenciat. De totes maneres, els *Esperti Contabili* poden inscriure's com *Revisore Contabile*.

L'activitat dels *Revisore Contabile* és supervisada pel Ministeri d'Economia.

Hi ha determinades activitats que estan reservades als *Dottori Commercialisti*: valoracions d'empreses, assessorament fiscal, administradors concursals, anàlisis d'empreses cotitzades, assessoria d'entitats públiques, plans de negoci per accedir a fons públics.

Mentre l'*Esperti Contabili* necessita 3 anys d'estudis universitaris, el *Dottori Commercialisti* necessita 5 anys d'estudis universitaris en economia i administració.

En les figures 2 i 3 es compara la figura d'Expert Comptable de França i Itàlia, i també s'inclou el *Técnico Oficial de Contas* de Portugal, que es descriu posteriorment a l'apartat 2.2.

	França	Itàlia	Portugal
Denominació de l'Expert Comptable	Expert Comptable	Esperti Contabili	Técnico Oficial de Contas
Corporació	Ordre des Experts Comptables	Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC)
Títol protegit	Sí	Sí	Sí
Activitats reservades	Auditoria de contractes Revisió i compilació d'estats financers Serveis comptables a empreses Presentació dels comptes de les companyies electorals de candidats polítics	Insolvències Certificació d'aplicacions de fons Litigis fiscals Arestats fiscals Expert autoritzat en judicis Venda d'accions d'empreses	Signar els comptes Legalitzar els comptes
Altres activitats autoritzades	Informe de procediments acordats que aporta fiabilitat als comptes Assessorament social, financer i legal a empreses i a particulars	Revisió comptable dels comptes	Assessorament comptable i fiscal
Àrees incompatibles	Agent o intermediari comercial Gestionar fons	Notari Periodista Emprenedoria Intermediació financera	-
Nombre d'Experts Comptables	19.230 A part, els Commissaires aux Comptes (Auditors) inscrits a la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes són 14.500	113.000 (inclouen també els Dottori Commercialisti) dels quals 98.000 són auditors (Revisori Legali)	75.000 (dels quals 31.000 són exercents) A part, els Revisores Oficiais de Contas (Auditors) inscrits en l'Ordem dos Revisores Oficiais de Contas són 1.723
Necessitat d'assegurança de responsabilitat civil	Sí	Sí	Sí. S'ofereix gratuïtament als seus socis per l'OTOC
Formació obligatòria anual	40 hores/any o 120 hores cada 3 anys (amb un mínim anual de 20 hores)	30 hores/any o 90 hores cada 3 anys (amb un mínim anual de 20 hores)	35 crèdits anuals en formació, promoguts per l'OTOC

Figura 2. Similituds i diferències en la regulació de l'Expert Comptable a França i Itàlia i del Técnico Oficial de Contas de Portugal.

	França	Itàlia	Portugal
Titulació	El Diploma d'Expert Comptable és d'Estat i habilita per inscriure's en l'OEC (Ordre des Experts Comptables)	És d'Estat i habilita per inscriure's al CNDCEC (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili)	El Diploma de Técnico Oficial de Contas és d'Estat i habilita per inscriure's en l'OTOC (Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas)
Requisit d'examen	Sí	Sí	Sí
Formació requerida per poder accedir a l'examen	Diploma de Comptabilitat i Gestió (Grau) de 3 anys (o estudis similars) A continuació: Diploma Superior de Comptabilitat i Gestió (Màster) de dos anys (o estudis similars)	Grau de 3 anys	Grau de 3 anys en Comptabilitat, Gestió, Economia, Finances o Administració Pública
Assinatures incloses en la formació requerida	Dret fiscal, social i mercantil Economia Finances empresarials Gestió Sistemes d'informació Comptabilitat Control de gestió Anglès empresarial	Comptabilitat Auditoria Administració Sistema financer Anàlisi financera Dret civil Dret Mercantil i procediments d'insolència Dret fiscal, laboral i processal	Comptabilitat financera i de gestió Fiscalitat Finances Dret empreses Ètica i deontologia
Pràctiques requerides per examinar-se	3 anys	3 anys	Un mínim de 800 hores que es realitzen al llarg d'un període que oscil·la entre 8 i 12 mesos
Examen	Examen d'Estat 3 proves escrites: - Dret, control de qualitat, responsabilitat i deontologia - Revisió legal i contractual dels comptes (control intern, auditoria) - Tesina	Examen d'Estat Dues proves: oral i escrita: - Dret mercantil i insolències - Dret civil, fiscal i processal - Ètica - Finances	Examen d'Estat Dues proves escrites: - Comptabilitat general - Comptabilitat analítica - Ètica i deontologia - Fiscalitat
Organització de l'examen	OEC	Ministeri de Justícia conjuntament amb el CNDCEC	OTOC

Figura 3. Sistema d'accés a *Expert Comptable* a França i Itàlia i a *Técnico Oficial de Contas* a Portugal.

2.2. Països europeus amb un títol oficial similar al d'Expert Comptable i amb reserva d'activitat

En altres països europeus, existeix un títol per als professionals de la comptabilitat diferenciat del d'Auditor. Es tracta d'un títol amb una denominació diferent a la d'*Expert Comptable* però també està protegit i habilita per realitzar activitats (relacionades amb la comptabilitat i la preparació dels comptes) que estan reservades (vegeu la figura 4).

Professional amb denominació Auditor similar a Expert Comptable		
Alemanya	<i>Steuerberater (Assessor Fiscal) (1)</i>	<i>Wirtschaftsprüfer (Auditor)</i>
Àustria	<i>Steuerberater (Assessor Fiscal) (1)</i>	<i>Wirtschaftsprüfer (Auditor)</i>
Bòsnia Hercegovina	<i>Certified Accountant</i>	<i>Authorised Auditor</i>
Eslovàquia	<i>Certified Accountant</i>	<i>Certified Auditor</i>
Hongria	<i>Registered Accountant</i>	<i>Auditor</i>
Kosovo	<i>Certified Accountant</i>	<i>Licensed Auditor</i>
Malta	<i>Certified Public Accountant</i>	<i>Certified Public Accountant with Practicing Certificate in Auditing</i>
Polònia	<i>Certified Accountant</i>	<i>Statutory Auditor</i>
Portugal	<i>Técnico Oficial de Contas</i>	<i>Statutory Auditor</i>
Rússia	<i>Professional Accountant</i>	<i>Auditor</i>
Ucraïna	<i>Professional Accountant</i>	<i>Auditor</i>

Notas: Als països en els quals els termes són molt diferents del català es posa la traducció a l'anglès.

(1) *Steuerberater*: Títol oficial que s'obté amb un examen d'Estat, habilita essencialment per a l'assessorament fiscal, encara que també realitzen assessorament comptable i empresarial.

Figura 4. Països europeus en els quals existeix un títol oficial similar al d'Expert Comptable amb algun tipus de reserva d'activitat i diferenciat del títol d'Auditor de Comptes.

2.2.1. Portugal (Técnico Oficial de Contas)

A Portugal no existeix el títol d'*Expert Comptable*, però sí el de *Técnico Oficial de Contas* que és molt similar quant al caràcter oficial i a la reserva d'activitat. La figura de *Técnico Oficial de Contas* apareix en el Còdigo

de Contribuição Industrial de 1958 i la reforma fiscal realitzada entre aquest any i 1962 que exigia que les declaracions de rendiments de les empreses estiguessin signades pels *Técnicos Oficiais de Contas* inscrits en la Direccão Geral das Contribuições e Impostos (DGCI). Entre 1989 i 1995 la legislació va ignorar els *Técnicos Oficiais de Contas*, però el 1995 es va tornar a regular la professió atorgant-li un paper més important. En aquest any es crea l'ATOC (Associação dos Técnicos Oficiais de Contas) sota els auspicis del Ministeri de Finances que va acabar convertint-se en l'actual OTOC (Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas).

Actualment, la professió de *Técnico Oficial de Contas* està regulada pel Decret Llei 310/2009 de 26 d'octubre de 2009 que atorga el poder per signar els comptes i legalitzar-los, la qual cosa és obligatòria a Portugal.

Els *Técnicos Oficiais de Contas* han de complir un codi Deontològic aprovat el 2009.

Actualment, existeix un projecte de llei per transformar els *Técnicos Oficiais de Contas* en *Contabilistas Certificados*.

Diferències entre *Técnico Oficial de Contas* i *Revisor Oficial de Contas* (auditor)

Les dues professions són complementàries, ja que el *Técnico Oficial de Contas* intervé en la formulació dels comptes anuals de les empreses i el *Revisor Oficial de Contas* les audita.

2.2.2. República Federal d'Alemanya (Steuerberater)

La professió de *Steuerberater* a Alemanya, la traducció literal de la qual és assessor fiscal, està molt difosa i prestigiada en la república federal, els orígens regulatoris de la qual es remunten a 1961, amb una llei posterior publicada el 4 de novembre de 1975, *Steuerberatungsgesetz* (StBerG).

A la pràctica, la major part dels Wirtschaftsprüfer (WP) o auditors han aprovat amb anterioritat les proves d'accés al títol de *Steuerberater*, la qual cosa es considera en aquesta jurisdicció una pràctica comuna en el seu procés formatiu.

En general, l'activitat dels *Steuerberater* alemanys se centra en l'assessorament en matèria d'impostos i la representació dels contribuents davant l'Administració i davant els tribunals. L'activitat es pot exercir com a professional independent o com a empleat. Altres funcions es refereixen a la confecció de comptabilitats, preparació d'estats financers, declaracions

d'impostos, realització d'informes pericials, valoracions d'empreses o serveis relacionats amb la confecció de nòmines, principalment.

D'acord amb l'article 3 de la norma esmentada, no es pot dir que l'activitat d'assessor fiscal estigui reservada únicament als *Steuerberaters*, sinó que altres professions com els WP o auditors estatutaris, equivalents a l'auditor de comptes, advocats, etc., poden exercir també la consultoria tributària en el marc regulatori actual. El mateix es pot dir de l'assessorament comptable. L'activitat del *Steuerberater* alemany s'organitza a través d'un institut professional, el *Deutscher Steuerberaterverband e.V.*, al qual conflueixen 16 organitzacions regionals, amb 36.500 membres.

Segons l'article 35 i 36 de la norma regulatòria germana, poden accedir al col·legi professional esmentat a través d'un preceptiu examen els candidats, entre altres, que hagin obtingut un diploma universitari en carreres de quatre anys de durada en especialitats empresarials o jurídiques i demostrin, a més, una experiència mínima de tres anys en la professió.

Diferències entre el Steuerberater i el Wirtschaftsprüfer o Auditor de Comptes

En línia semblant amb el que constatem en el marc de la UE, el WP té encomanat i reservat el control legal dels comptes seguint la directiva comunitària en matèria d'auditoria estatutària².

També és adequat ressaltar que en l'àmbit europeu, l'únic representant alemany en la FEE és l'*Institut der Wirtschaftsprüfer o IDW*, que amb 13.000 membres, agrupa el 83% dels WP germans, ja que l'organització oficial que autoritza l'activitat de l'auditoria estatutària és la *Wirtschaftsprüferkammer o WPK*. Els *Steuerberaters* es troben representats en l'àmbit comunitari a través de la *EFFA o European Federation for Accountants and Auditors for SME's*.

En l'àmbit del màxim organisme mundial en matèria de comptabilitat, la International Federation of Accountant o IFAC, la representació de la professió comptable alemanya es compon de la *WPK* i del *IDW*.

2. Directiva 2014/56/UE, per la qual es modifica la directiva 2006/43/CE d'auditoria legal.

2.2.3. República Federal d'Àustria (Steuerberater)

La professió de Steuerberater es troba representada al país alpí, conjuntament amb els auditors estatutaris o WP, per la Kammer der Wirtschaftstreuhand o KWT, que compta amb 6.800 membres. La llei que regula la professió comptable és la Wirtschaftstreuhandberufsgesetz, WTBG., de la qual emana el concepte de Wirtschaftstreuhandler o fiduciari, que engloba les activitats de:

- Els auditors estatutaris o WP
- Els Steuerberater, equivalents a Experts Comptables

D'acord amb l'article 3 de l'esmentada llei, es reserven pels *Steuerberater* cinc camps d'activitat en l'assessorament en matèria de principis de comptabilitat, tancament de llibres, representació fiscal, revisions limitades i informes pericials, al mateix temps que s'enumeren altres funcions autoritzades del *Steuerberater*, tot això en el marc de l'assessorament empresarial en el seu més ampli espectre.

El *Steuerberater* austríac està subjecte a un codi d'ètica professional i ha de subscriure una assegurança de responsabilitat civil per l'import mínim de 72.673 euros.

Per poder accedir a la professió es precisa, igual que en altres jurisdiccions europees, un diploma universitari suficient i acreditar experiència d'almenys tres anys en un despatx d'assessor fiscal o auditor. Alternativament, poden també accedir a l'examen professional els candidats que demostrin més de cinc anys d'experiència en l'àmbit de l'assessorament comptable. L'examen d'accés consta de dues proves escrites de set hores de durada cada una i un examen oral.

Diferències entre el Steuerberater i el Wirtschaftsprüfer o Auditor de Comptes

Per tal de poder realitzar l'examen d'accés a la professió de WP el candidat ha d'estar en possessió d'un diploma universitari adequat i acreditar tres anys d'experiència professional com a auditor en formació. Les proves d'accés són per escrit i orals, amb una durada d'onze hores i mitja.

En l'actualitat i a efectes pràctics, l'auditor de comptes és primer *Steuerberater* i després, a través dels exàmens addicionals, Auditor de Comptes. Estem, doncs, davant una única professió comptable amb dos nivells de professionals i amb reserva de l'auditoria estatutària només pels *Wirtsc-*

haftsprüfer o WP. Les proves addicionals versen sobre principis de comptabilitat, normes d'auditoria, etc. Finalment, els auditors en exercici han de sotmetre's a un control de qualitat i inscriure's en un registre públic que manté l'òrgan de supervisió i control sota l'acrònim AeQ.

Per evitar l'encavalcament de l'activitat d'auditoria de comptes i d'assessorament, els WP tenen prohibits un nombre important de serveis professionals, fonamentalment de caràcter tributari, en aquelles empreses en les quals actuen com a auditors.

Existeix també a Àustria l'Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, IWP, associació voluntària d'auditors estatutaris, els membres dels quals són aproximadament uns 800, i les seves funcions són la formació i la defensa dels interessos dels auditors estatutaris.

Pel que fa a la representació en les institucions internacionals, tant la KWT com el IWP formen part de ple dret de la FEE i de la IFAC.

2.3. Països europeus sense títol oficial d'Expert Comptable (o similar) diferenciat de l'Auditor

Als països de dret comú (*common law*) és més rellevant la influència de la professió que sol promoure les normes comptables i la comptabilitat està separada de la fiscalitat. En aquests països, la figura d'*Expert Comptable* no té el títol protegit i tampoc no té reserva d'activitat, ja que l'única activitat comptable protegida és la d'Auditor. D'acord amb FEE (2012) aquest és el cas dels països següents: Croàcia, Xipre, Txèquia, Dinamarca, Finlàndia, Grècia, Holanda, Islàndia, Irlanda, Letònia, Lituània, Noruega, Regne Unit, Suècia i Suïssa.

En aquests països no està regulada oficialment la figura de l'*Expert Comptable* de forma diferenciada a l'*Auditor de Comptes*. Aquest és el cas, per exemple, del Regne Unit, on l'activitat d'*Expert Comptable* no està regulada oficialment. La figura del *Chartered Accountant* és més àmplia, i inclou també els *Auditors de Comptes*. Com a conseqüència de la pertinença a la Unió Europea, tant el Regne Unit com Irlanda, han d'usar la denominació de *Statutory Auditor* o *Registered Auditor* quan signen els informes d'auditoria.

Els Chartered Accountants apareixen a Escòcia el 1854 impulsat per corporacions professionals privades: The Edinburgh Society of Accountants, the Glasgow Institute of Accountants and Actuaries i també en 1867 per The Aberdeen Society of Accountants. En l'actualitat, les acreditacions són realitzades per organitzacions privades sota la supervisió de l'Estat: The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Chartered Institu-

te of Management Accountants (CIMA), Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) i l'Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS).

El cas espanyol és una excepció, ja que, a pesar de basar-se en el dret romà, la seva situació és molt diferent a la dels països del seu entorn proper. A Espanya, els professionals de la comptabilitat i l'auditoria compten amb un únic títol oficial, el d'*Auditor de Comptes*, que s'obté amb un examen d'Estat, i que compta amb activitats reservades relacionades essencialment amb l'auditoria de comptes. En canvi, a Espanya el títol d'*Expert Comptable*, existent des del 2014, té un caràcter exclusivament privat i atorgat per la professió.

3. L'Expert Comptable a la resta del món

La distinció existent a Europa entre els països amb dret romà i dret comú, pot fer-se, amb algunes excepcions, per a la resta del món. Els països amb influència britànica tenen una situació molt similar a la del Regne Unit pel que fa a l'Expert Comptable, ja que les acreditacions d'Expert Comptable, quan existeixen, són atorgades per institucions privades i no tenen reserva d'activitat.

En canvi, moltes de les antigues colònies de països com França o Bèlgica, per exemple, amb dret continental tenen una situació similar a la de les seves antigues metròpolis i distingeixen l'*Auditor de l'Expert Comptable*.

EUA

Als EUA, el títol de *Certified Public Accountant* o CPA aglutina els professionals de l'auditoria i la comptabilitat, sense distincions entre ambdues funcions. El títol CPA, que existeix als EUA des del 1896, s'atorga a persones que han completat els estudis universitaris, superen un examen, i normalment es demana també un nombre mínim d'anys d'experiència professional comptable.

El certificat de CPA és atorgat per òrgans governamentals en els 50 estats, no per un organisme nacional, i cada estat té diferents requisits. Per exemple, pel que fa al període de pràctiques, va d'1 any (Nova York) fins a 4,5 anys (Alaska), encara que en la majoria d'estats se situa entre 1 i 2 anys. En molts estats, un CPA ha d'obtenir una llicència amb la finalitat de servir com un auditor independent.

A part de la titulació oficial CPA, l'Institute of Management Accountants atorga el títol, *Certified Management Accountant*, als qui passen un examen, similar al que fa el CIMA al Regne Unit. Es tracta d'una titulació no oficial i sense reserva d'activitat.

Canadà

Al Canadà, el títol de CPA *Chartered Professional Accountant (Comptable Professionnel Agréé*, a Quebec) aglutina tres professions *Chartered Accountant*, *Certified Management Accountant* i *Certified General Accountant (Comptable Agréé, Comptable en Management Accrédité* i *Comptable Général Accrédité*, a Quebec) que reuneixen a més de 190.000 professionals de la comptabilitat i l'auditoria. El títol CPA s'obté després de realitzar estudis universitaris de nivell de Grau, un període de pràctiques i un examen d'Estat. Tant l'auditoria com determinats treballs de comptabilitat estan reservats als qui tenen el títol CPA.

Aquests professionals estan integrats en el CPA Chartered Professional Accountants Canadà i només els membres d'aquesta organització poden utilitzar la denominació CPA. Aquesta protecció de la denominació també afecta el terme *Accounting Expert* o *Expert Comptable* que només pot ser usada pels CPA.

A més, a Canadà, la Society of Management Accountants acredita els *Certified Management Accountants*. En aquest cas, es tracta d'una acreditació privada sense reserva d'activitat.

Amèrica Llatina

La situació a Amèrica Llatina és similar a la dels Estats Units i les funcions de comptabilitat i auditoria són dutes a terme pel *Contador Público* que és un títol que s'obté després de completar la *Licenciatura en Contaduría*. Per tant, el títol d'Expert Comptable i el d'Auditor no estan diferenciats, ja que tot professional que realitza aquestes activitats és *Contador Público* i així es denomina en països com Colòmbia, Equador, Hondures, Mèxic, Nicaragua i Veneçuela. Aquest títol té variants en altres països. Per exemple, a Argentina es denomina *Contador Público Nacional*. Al Perú, *Contador Público Colegiado*. A Bolívia, Panamà i República Dominicana, es denomina *Contador Público Autorizado*. A Guatemala, es denomina *Contador Público y Auditor*. A Xile, *Contador Público Auditor*.

El cas de Brasil és diferent, ja que no existeix el títol de *Comptador Públic*. L'únic títol oficial que existeix en el camp de la comptabilitat i l'auditoria és el d'*Auditor*.

Orient Mitjà

En la majoria de països existeix el títol de *Certified Public Accountant* que, igual que als Estats Units, s'utilitza tant per a comptables com per a auditors. Es tracta d'un títol oficial i té reserva d'algunes activitats, bàsicament relacionades amb l'auditoria. Aquesta és la situació existent en països com Aràbia Saudita, Israel, Jordània, Líban i Palestina.

Àfrica

Com ja s'ha indicat, les antigues colònies de França i Bèlgica distingeixen l'*Auditor* de l'*Expert Comptable*. Així, el títol d'*Expert Comptable*, amb caràcter oficial i reserva d'activitat existeix a Benín, Burkina Faso, Camerun, Comores, Costa d'Ivori, Djibouti, Gabon, Guinea Conakry, Madagascar, Mali, el Marroc, Mauritània, Níger, República Centreafricana, Senegal, Togo i Tunísia. La *Fédération Africaine des Experts Comptables Stagiaires* reuneix Experts Comptables d'aquests països, els representa davant d'organismes professionals i promou la professió.

Alguna cosa similar succeeix amb antigues colònies de Portugal, com Angola i Cap Verd, per exemple, on a part del títol oficial d'*Auditor*, existeix el de *Contabilista Certificat*, que té caràcter oficial i compta amb reserva d'activitat. A Angola, a més del títol d'*Auditor* existeix el de *Perit Contabilista*, que també té caràcter oficial i reserva d'activitat.

A Sudàfrica, hi ha dues titulacions separades: *Chartered Accountant* (auditor) i *Profesional Accountant* (equivalent a *Expert Comptable*). Els dos són títols oficials i amb reserva d'activitat.

A Kenya, el títol de *Certified Public Accountant* té caràcter oficial i reserva d'activitat.

A Nigèria hi ha dues titulacions privades que competeixen: *National Accountants* i *Chartered Accountants*. Les dues reuneixen tant comptables com auditors.

En la resta de països (Malawi, Namíbia, Zàmbia, Zimbabwe existeix la figura del *Chartered Accountant* que té caràcter oficial i reserva d'activitat.

Àsia

A Àsia, està generalitzada la figura de *Certified Public Accountant* que inclou tant comptables com auditors. Aquesta és la situació, per exemple, de Xina, Hong Kong, Japó, Malàisia i Vietnam. La titulació és oficial i compta amb reserva d'activitat.

En canvi, a Índia, Nepal, Pakistan, Singapur i Sri Lanka, el títol que agrupa comptables i auditors és el de *Chartered Accountant*. Es tracta d'un títol privat però amb reserva d'activitat. A Índia també existeix la figura del *Cost Accountant*, a Pakistan el *Cost and Management Accountant*, i a Sri Lanka el *Certified Management Accountant*, que són títols privats i sense reserva d'activitat.

En antigues colònies de França, com Cambodja i Laos, està arrelada la figura de l'Expert Comptable diferenciada de l'Auditor, i ambdues amb caràcter oficial i reserva d'activitat. A Macau, antiga colònia portuguesa coexisteixen dos títols: el d'*Auditor de Contas* (Auditor) i el de *Contabilista Registrado o Técnico de Contas* (equivalent a l'Expert Comptable). Les dues són titulacions oficials i compten amb reserva d'activitat.

Austràlia i Nova Zelanda

En aquests països, succeeix el mateix que al Regne Unit i són els organismes professionals de comptabilitat del sector privat els que atorguen el títol de *CA Chartered Accountant*, que integra tant comptables com auditors.

En el cas d'Austràlia, existeix a més el títol no oficial i sense reserva d'activitat *CPA Certified Practising Accountant* atorgat per CPA Austràlia, que és una entitat privada que té 150.000 membres. Aquests professionals realitzen activitats com les següents: càrrecs directius de comptabilitat i finances, comptabilitat mediambiental, anàlisi de riscos, assessorament comptable i dictàmens pericials.

4. Conclusions

En aquest treball s'ha analitzat la situació internacional de la figura d'*Expert Comptable*.

S'ha revisat l'existència o no del títol oficial d'*Expert Comptable* (o equivalent) diferenciat del d'*Auditor* i si existeixen activitats reservades a aquests professionals. S'ha pogut comprovar que la figura d'*Expert Comp-*

table varia molt segons el país que es tracti. Així, s'han identificat tres grups de països:

- **Països amb títol oficial d'Expert Comptable i reserva d'activitat:** Són països basats en el dret romà (*code law*) on la comptabilitat està regulada per l'Estat i hi ha menys influència de la professió. En aquests països, el títol d'Expert Comptable s'obté amb un examen d'Estat. Es tracta d'un títol que habilita per a la realització d'una sèrie d'activitats reservades (relacionades amb la comptabilitat i la preparació dels comptes). A més, els Experts Comptables solen desenvolupar altres activitats no regulades com l'assessorament fiscal o la comptabilitat de gestió. Aquesta és la situació, entre altres països, de França (i les seves excolònies) i Itàlia.
- **Països amb un títol oficial similar al d'Expert Comptable i reserva d'activitat:** Tenen un títol per als professionals de la comptabilitat diferenciat del d'Auditor. Encara que la denominació és diferent d'Expert Comptable, també és un títol protegit i habilita per realitzar activitats reservades relacionades amb la comptabilitat i la preparació dels comptes. Aquesta és la situació de diversos països com Portugal (*Técnico Oficial de Contas*), per exemple.
- **Països sense títol oficial d'Expert Comptable (o similar) diferenciat de l'Auditor:** Són països de dret comú (*common law*) en els quals és molt rellevant la influència de la professió que sol promoure les normes comptables i atorga les titulacions. L'únic títol oficial és el corresponent a *Chartered Accountant* o *Certified Public Accountant*, que és un terme més ampli, ja que inclou també els *Auditors de Comptes*, igual que el terme *Contador Público* usat a Amèrica Llatina. Aquesta titulació compta amb reserva d'activitat, bàsicament en matèria d'auditoria. L'accés al títol s'aconsegueix després d'un examen organitzat per la mateixa professió, encara que en alguns països, com els Estats Units, per exemple, ho fan els diferents estats. En aquests països, la figura d'Expert Comptable no té el títol protegit i tampoc no té reserva d'activitat. Aquesta situació és la de països com el Regne Unit, Irlanda i la majoria de països no europeus (Amèrica, Àsia, Orient Mitjà, Austràlia, etc.).

Espanya se situa en aquest tercer grup de països, la qual cosa és una excepció, ja que, a pesar de basar-se en el dret romà, té una situació molt diferent a la dels països del seu entorn proper (França, Itàlia o Portugal, entre altres), ja que l'únic títol oficial i amb reserva d'activitat és el d'Audi-

tor de Comptes. En canvi, el títol d'Expert Comptable, de recent creació, té un caràcter exclusivament privat i atorgat per la professió.

Referències bibliogràfiques

- ARMITAGE, J. (2014) "The Experience Requirement for CPA Licensure regulation of the profession A Historical and State-by-State Review", *The CPA Journal*, febrer.
- BALKARAN, L. (2007) "Directory of Global Professional Accounting and Business Certifications", Wiley, New Jersey.
- FEDERATION DES EXPERTS COMPTABLES MÉDITERRANÉENS (2007) "The Accounting and Auditing Profession in Mediterranean Countries", FCM, Roma.
- FEE (2012) "Survey on 'structure and organisation of the accountancy profession across 30 European countries". http://www.fee.be/index.php?option=com_content&view=article&id=1253&Itemid=106&lang=en
- ORELLANA, J. J. (2009) "Guía del Contador Público y Auditor para constituir una empresa de servicios contables y de auditoría", Tesis de Licenciatura, Universidad de San Carlos de Guatemala.
- OTOC (2013) "Sociedades de Técnicos Oficiais de Contas e Sociedades de Contabilidade", *Diario Económico*. <http://www.inter-risco.pt/uploads/noticias/DiarioEconomico-Quemequem.pdf>
- SIEGEL, P. H. i RIGSBY, J. T. (1998) "Institutionalization and Structuring of Certified Public Accountants: An Analysis of the Development of Education and Experience Requirements for Certified Public Accountants," *Journal of Management History*, vol. 4, n. 2, pp. 81-93.

Nota: En el pròxim article escrit s'inclouen els webs de les principals institucions internacionals relacionades amb la figura de l'Expert Comptable.



Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció
 Edif. Col·legi d'Economistes de Catalunya
 Pl.- Gal·la Plàcida 32, 4ª planta - 08006 Barcelona
 Tel. 93 416 16 04 extensió 2019
info@accid.org - www.accid.org - @Associacio ACCID