

El Experto Contable a nivel internacional ¹

ORIOLE AMAT
Universitat Pompeu Fabra

JOSÉ MARIA BOVÉ
Instituto de Censores Jurados de Cuentas

Fecha de recepción: 10/4/2015

Fecha aceptación: 15/9/2015

RESUMEN

Este trabajo analiza la situación internacional de la figura del *Experto Contable*. Se ha revisado la existencia o no del título de *Experto Contable* diferenciado del de *Auditor*, el carácter oficial del mismo y si existen actividades reservadas a estos profesionales.

La situación varía mucho según el país de que se trate y uno de los factores clave es el modelo de derecho predominante. En los países basados en el derecho romano (como Francia o Italia, por ejemplo) el *Experto Contable* suele estar regulado oficialmente y de forma diferenciada al *Auditor*. En cambio, en los países de derecho común (anglosajones y la mayoría del resto de países) el único título oficial es el de *Chartered Accountant* o *Certified Public Accountant CPA* (*Contador Público*, en América Latina), que es un término más amplio, ya que incluye también a los *Audidores de Cuentas*. España es una excepción ya que, a pesar de basarse en el derecho romano, cuenta con el único título oficial de *Auditor de Cuentas* para los profesionales

1. Los autores agradecen a Oscar A. Díaz Becerra (Perú), Oliver Greiner (Alemania), Johanna Haefke y Gisela Nagi (Austria), José A. López Suárez (México), Vanina Maggio (Argentina), José Laminio Hernandez Mejia (El Salvador), Alejandra Martínez Midence (Honduras), Rui Manuel Pinto Couto Viana (Portugal), Vicente Ripoll, Christopher Nobes (Reino Unido), Zoraida Ramirez Gutierrez (Colombia), Rodrigo Valverde (Brasil), Beatrice Vladu (Rumania) y Stephen Zeff (EEUU) sus valiosos comentarios e información.

de la contabilidad y la auditoría. En cambio, el título de *Experto Contable*, de origen muy reciente, tiene un carácter exclusivamente privado y otorgado por la profesión.

PALABRAS CLAVE

Auditor de Cuentas, Contador Público, Experto Contable.

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. Introducción

El *Experto Contable* es un profesional acreditado altamente cualificado sujeto a normativa propia con amplios conocimientos y experiencia en contabilidad y finanzas que colabora con las organizaciones en todas las fases de su ciclo de vida realizando preferentemente actividades de alta complejidad con garantía de calidad. Entre estas actividades están diseñar el sistema contable, compilar las cuentas, firmar las cuentas, asesoramiento contable, informes periciales y similares, relacionados con la contabilidad

financiera, contabilidad de gestión o la valoración de empresas. A menudo, estos profesionales también son *Audidores de Cuentas*, pero sus actividades cuando actúan como Expertos Contables no incluyen la auditoría de cuentas.

En el resto del mundo, especialmente en los países anglosajones, el *Chartered Accountant* o *Certified Public Accountant*, es un título más amplio, ya que incluye también a los *Audidores de Cuentas*, al igual que el término *Contador Público* usado en América Latina.

A nivel internacional está muy regulada la figura de *Auditor de Cuentas*. En cambio, la de *Experto Contable* tiene un desarrollo menor.

En este artículo se expone, en primer lugar, la situación del *Experto Contable* a nivel europeo. Se dedicará una especial atención a los casos de Francia, Italia y Portugal por su proximidad geográfica con nuestro país. A continuación, se describirá la situación en el resto de mundo.

2. El Experto Contable en Europa

La estructura de la profesión contable varía considerablemente según los países ya que está muy influida por variables tales como la cultura, el sistema financiero y, sobretodo, el tipo de derecho predominante. Así, se pueden identificar tres grupos de países como se expone en los siguientes apartados.

2.1. Países europeos con título oficial de Experto Contable y reserva de actividad

En los países basados en el derecho romano (*code law*) la contabilidad tiene un enfoque más legalista, la normativa está regulada por el Estado y hay menos influencia de la profesión. Además, está más relacionada con la fiscalidad. En estos países, el *Experto Contable* suele estar regulado oficialmente. Esta regulación implica que el título está protegido y que existen una serie de actividades (relacionadas con la contabilidad y la preparación de las cuentas) que están reservadas a los *Expertos Contables*. Este es el caso de varios países europeos en los que se distingue claramente la figura del *Auditor* de la del *Experto Contable* o equivalente (ver figura 1).

En estos países, es habitual que el *Experto Contable* tenga que intervenir en la formulación de las cuentas (y en algunos países, inclusive han de firmar las cuentas) en aquellas empresas que superan un determinado volumen.

Por ejemplo, en Rumania, existen tres figuras contables con título oficial y reserva de actividad: el *Licensed Accountant* (es un empleado de la empresa y prepara las cuentas), el *Expert Accountant* (prepara las cuentas y

está autorizado para firmarlas, ya sea como director financiero de la empresa o como asesor externo) y el *Financial Auditor* (auditor de cuentas). En Rumania las grandes empresas y las cotizadas han de someter sus cuentas a auditoría externa a cargo de un *Financial Auditor*. Todas las demás empresas, que no están obligadas a auditarse, tienen que tener sus cuentas firmadas por un *Expert Accountant*.

En Luxemburgo, el *Expert Comptable*, está regulado por el Ministerio de Economía y, además de las actividades de contabilidad, asesoría empresarial y fiscal, reestructuraciones y liquidaciones de empresas; tiene la reserva de la actividad de establecer las cuentas de las sociedades que facturan más de 4,6 millones de euros y cuyo activo supera los 2,3 millones de euros.

	Experto Contable	Auditor
Bélgica	<i>Expert Comptable</i> (francés) <i>Accountant</i> (flamenco)	<i>Reviseur d'entreprise</i> (francés) <i>Bedrijfsrevisor</i> (flamenco)
Bulgaria	<i>Expert Accountant</i>	<i>Auditor</i>
Francia	<i>Expert Comptable</i>	<i>Commissaire aux Comptes</i>
Italia	<i>Esperto Contabile</i>	<i>Revisore Contabile</i>
Luxemburgo	<i>Expert Comptable</i>	<i>Reviseur d'Entreprise</i>
Mónaco	<i>Expert Comptable</i>	<i>Commissaire aux Comptes</i>
Rumanía	<i>Expert Accountant</i> y <i>Licensed Accountant</i>	<i>Financial Auditor</i>
Turquía	<i>Expert Accountant</i>	<i>Certified Public Accountant</i>

Nota: En los países en los que los términos son muy diferentes al castellano se pone la traducción al inglés.

Figura 1. Países europeos en los que existe un título oficial de *Experto Contable* con reserva de actividad y diferenciado del título de *Auditor de Cuentas*.

En los siguientes apartados se analiza más en detalle la situación de Francia e Italia, por su proximidad con nuestro país.

2.1.1. Francia (Expert Comptable)

Francia es, posiblemente, el país donde la figura del Experto Contable está más ampliamente regulada y tiene una mayor trascendencia social. La profesión de *Experto Contable* está regulada desde 1912. En la actualidad,

está tutelada por el Ministerio de Economía, Finanzas y Presupuestos con la Ordenanza 45-2138 de 19 de septiembre de 1945 que incluyó una serie de funciones reservadas, tales como llevar, formular y supervisar contabilidades de empresas y organismos con los que mantenga una relación de independencia y, por tanto, no tenga contrato de trabajo. Otra función reservada es la de presentar las cuentas de las campañas electorales de candidatos políticos. La Ordenanza de 1945 supuso la creación de l'Ordre des Experts Comptables (OEC), que es una institución nacional de derecho privado que se encarga de representar, supervisar y dar valor a la profesión. La OEC está representada por el Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables compuesto por los 22 Consejos Regionales.

El abanico de funciones es muy amplio ya que, además de las funciones relacionadas con la contabilidad, el Experto Contable también acompaña a la empresa en todas sus fases, desde la creación. También puede desarrollar actividades relacionadas con la fiscalidad, mercantil y social, entre otras. Una muestra de la visión amplia que se da al Experto Contable es como lo define la OEC: “*Empresario al servicio de las empresas, simplificador de la complejidad administrativa y asesor*”.

Actualmente, los Expertos Contables desarrollan estas funciones de acompañamiento en más de 1,5 millones de empresas y otros actores económicos.

Los Expertos Contables franceses tienen que cumplir un Código Deontológico que está incluido en el Decreto de 30 de marzo de 2012.

Las empresas dedicadas a la contabilidad generan una facturación de 14.000 millones de euros, que es el 5% del total de la facturación de las empresas de servicios en Francia. Las de gran dimensión se dedican al asesoramiento, *Experts Comptables* y auditoría. En cambio, las empresas de menor dimensión se dedican sólo a los temas de *Experto Contable*.

Presentación y examen limitado de las cuentas

El Experto Contable en Francia tiene una atribución en relación con las pymes, ya que opina sobre la coherencia y veracidad de las cuentas poniendo de manifiesto que no ha detectado ningún indicio que pueda poner en cuestión la imagen fiel de las cuentas. Esta función, que no es obligatoria para las empresas, no es una auditoría ya que no incluye circularización de terceros. Tampoco pretende detectar fraudes. En relación con estas funciones, hay que recordar que en Francia la formación en auditoría del Experto-Contable y del Commissaire aux Comptes son equivalentes, cosa que en España solo se da para aquellos profesionales que han accedido al ROAC.

Diferencias entre *Expert Comptable* y *Commissaire de Comptes*

Las dos profesiones son complementarias, ya que el *Experto Contable* interviene en la formulación de las cuentas anuales de las empresas y el *Comisario de Cuentas* las audita.

Sin embargo, al margen de la auditoría de cuentas, hay una serie de auditorías en las que puede intervenir el *Experto Contable*: auditoría de cuentas en caso de compra-venta de empresas o de participaciones, auditoría jurídica, fiscal, social, organizacional, de sistemas de información y de seguros.

Más del 90% de los *Comisarios de Cuentas* son *Expertos Contables*, ya que una de las vías de acceso es ser *Experto Contable* e inscribirse en la *Ordre des Commissaires de Comptes*, la otra vía de acceso es un examen al que se pueden presentar tras un Grado de 3 años y unas prácticas de 3 años. Por otro lado, el 66% de los *Expertos Contables* son *Comisarios de Cuentas*.

Las horas mínimas de formación continua a realizar coinciden en los dos colectivos: 40 horas/año o 120 horas cada tres años (con un mínimo anual de 20 horas).

2.1.2. Italia (*Esperti Contabili*)

En Italia, la profesión de Experto Contable está regulada desde 1953. En la actualidad depende del Ministerio de Finanzas (Decreto Legislativo de 28 de junio de 2005). Esta Ordenanza fusionó dos corporaciones que ya existían desde 1958 y creó el *Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili* (CNDCEC), que agrupa a 148 organizaciones territoriales.

El abanico de funciones es muy amplio ya que, además de las funciones relacionadas con la contabilidad, el Experto Contable puede intervenir en determinados tipos de auditoría (ver apartado siguiente).

Los Expertos Contables italianos tienen que cumplir un Código Deontológico aprobado en 2015 basado en el de IFAC.

Diferencias entre *Esperti Contabili* y *Revisore Contabile* (*Auditors de Cuentas*)

En Italia, se distingue entre *Experto Contabile*, *Dottore Commercialista* y *Revisore Contabile*. Para poder realizar auditoría de cuentas hay que ser *Revisore Contabile* lo cual exige un examen de Estado diferenciado. De todas formas, los *Esperti Contabili* pueden inscribirse como *Revisore Contabile*.

La actividad de los *Revisore Contabile* es supervisada por el Ministerio de Economía.

Hay determinadas actividades que están reservadas a los *Dottori Commercialisti*: valoraciones de empresas, asesoramiento fiscal, administradores concursales, análisis de empresas cotizadas, asesoría de entidades públicas, planes de negocio para acceder a fondos públicos.

Mientras el *Esperti Contabili* necesita 3 años de estudios universitarios, el *Dottori Commercialisti* necesita 5 años de estudios universitarios en economía y administración.

En las figuras 2 y 3 se compara la figura del Experto Contable de Francia e Italia, y también se incluye el Técnico Oficial de Contas de Portugal, que se describe posteriormente en el apartado 2.2.

	Francia	Italia	Portugal
Denominación del Experto Contable	Expert Comptable	Esperti Contabili	Técnico Oficial de Contas
Corporación	Ordre des Experts Comptables	Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC)
Título protegido	Si	Si	Si
Actividades reservadas	Auditoría de contratos Revisión y compilación de estados financieros Servicios contables a empresas Presentación de las cuentas de las campañas electorales de candidatos políticos	Insolvencias Certificación de aplicaciones de fondos litigios fiscales Atestados fiscales Experto autorizado en juicios Venta de acciones de empresas	Firmar las cuentas Legalizar las cuentas
Otras actividades autorizadas	Informe de procedimientos acordados que aporta fiabilidad a las cuentas Asesoramiento social, financiero y legal a empresas y particulares	Revisión contable de las cuentas	Asesoramiento contable y fiscal
Áreas incompatibles	Agente o intermediario comercial Gestionar fondos	Notario Periodista Emprendeduría Intermediación financiera	-
Número de Expertos Contables	19.230 A parte, los Commissaires aux Comptes (Auditores) inscritos en la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes son 14.500	113.000 (incluyen también los Dottori Commercialisti) de los que 98.000 son auditores (Revisori Legali)	75.000 (de los cuales 31.000 son ejercientes). A parte, los Revisores Oficiais de Contas (Auditores) inscritos en la Ordem dos Revisores Oficiais de Contas son 1.723.
Necesidad de seguro de responsabilidad civil	Si	Si	Si. Es ofrecido gratuitamente a sus socios por la OTOC
Formación obligatoria anual	40 horas/año o 120 horas cada 3 años (con un mínimo anual de 20 horas)	30 horas/año o 90 horas cada 3 años (con un mínimo anual de 20 horas)	35 créditos anuales en formación promovida por OTOC

Figura 2. Similitudes y diferencias en la regulación del Experto Contable en Francia e Italia y del Técnico Oficial de Contas de Portugal.

	Francia	Italia	Portugal
Titulación	El Diploma de Experto Contable es de Estado y habilita para inscribirse en la OEC (Ordre des Experts Comptables)	Es de Estado y habilita para inscribirse al GNDCEC (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili)	El Diploma de Técnico Oficial de Contas es de Estado y habilita para inscribirse en la OTOC (Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas)
Requisito de examen	Si	Si	Si
Formación requerida para poder acceder al examen	Diploma de Contabilidad y Gestión (Grado) de 3 años (o estudios similares) A continuación: Diploma Superior de Contabilidad y Gestión (Máster) de dos años (o estudios similares)	Grado de 3 años	Grado de 3 años en Contabilidad, Gestión, Economía, Finanzas o Administración Pública
Asignaturas incluidas en la formación requerida	Derecho fiscal, social y mercantil Economía Finanzas empresariales Gestión Sistemas de información Contabilidad Control de gestión Inglés empresarial	Contabilidad Auditoría Administración Sistema financiero Análisis financiero Derecho civil Derecho Mercantil y procedimientos de insolvencia Derecho fiscal, laboral y procesal	Contabilidad financiera y de gestión Fiscalidad Finanzas Derecho empresas Ética y deontología
Prácticas requeridas para examinarse	3 años	3 años	Un mínimo de 800 horas que se realizan a lo largo de un periodo que oscila entre 8 y 12 meses
Examen	Examen de Estado 3 pruebas escritas: -Derecho, control de calidad, responsabilidad y deontología -Revisión legal y contractual de las cuentas (control interno, auditoría) -Tesis	Examen de Estado Dos pruebas: oral y escrita: -Derecho mercantil e insolvencias -Derecho civil, fiscal y procesal -Ética -Finanzas	Examen de Estado Dos pruebas escritas: -Contabilidad general -Contabilidad analítica -Ética y deontología -Fiscalidad
Organización del examen	OEC	Ministerio de Justicia conjuntamente con el GNDCEC	OTOC

Figura 3. Sistema de acceso a *Experto Contable* en Francia e Italia y a *Técnico Oficial de Contas* en Portugal.

2.2. Países europeos con un título oficial similar al de *Experto Contable* y con reserva de actividad

En otros países europeos, existe un título para los profesionales de la contabilidad diferenciado del de Auditor. Se trata de un título con una denominación diferente a la de *Experto Contable* pero también está protegido y habilita para realizar actividades (relacionadas con la contabilidad y la preparación de las cuentas) que están reservadas (ver figura 4).

	Profesional con denominación similar a Experto Contable	Auditor
Alemania	<i>Steuerberater (Asesor Fiscal) (1)</i>	<i>Wirtschaftsprüfer (Auditor)</i>
Austria	<i>Steuerberater (Asesor Fiscal) (1)</i>	<i>Wirtschaftsprüfer (Auditor)</i>
Bosnia Herzegovina	<i>Certified Accountant</i>	<i>Authorised Auditor</i>
Eslovaquia	<i>Certified Accountant</i>	<i>Certified Auditor</i>
Hungría	<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 Practising Certificate in Auditing</i>
Polonia	<i>Certified Accountant</i>	<i>Statutory Auditor</i>
Portugal	<i>Técnico Oficial de Contas</i>	<i>Statutory Auditor</i>
Rusia	<i>Professional Accountant</i>	<i>Auditor</i>
Ucrania	<i>Professional Accountant</i>	<i>Auditor</i>

Notas: En los países en los que los términos son muy diferentes al castellano se pone la traducción al inglés.

(1) *Steuerberater*: Título oficial que se obtiene con un examen de Estado, habilita esencialmente para el asesoramiento fiscal, aunque también realizan asesoramiento contable y empresarial.

Figura 4. Países europeos en los que existe un título oficial similar al de *Experto Contable* con algún tipo de reserva de actividad y diferenciado del título de *Auditor de Cuentas*.

2.2.1. Portugal (Técnico Oficial de Contas)

En Portugal no existe el título de *Experto Contable*, pero sí el de *Técnico Oficial de Contas* que es muy similar en cuanto al carácter oficial y a la reserva de actividad. La figura de *Técnico Oficial de Contas* aparece en el

Código de Contribuição Industrial de 1958 y la reforma fiscal realizada entre ese año y 1962 que exigía que las declaraciones de rendimientos de las empresas estuvieran firmadas por los *Técnicos Oficiais de Contas* inscritos en la Direção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI). Entre 1989 y 1995 la legislación ignoró a los *Técnicos Oficiais de Contas*, pero en 1995 se volvió a regular la profesión otorgándole un mayor papel. En ese año se crea la ATOC (Associação dos Técnicos Oficiais de Contas) bajo los auspicios del Ministerio de Finanzas que acabó convirtiéndose en la actual OTOC (Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas).

Actualmente, la profesión de *Técnico Oficial de Contas* está regulada por el Decreto Ley 310/2009 de 26 de octubre de 2009 que otorga el poder para firmar las cuentas y legalizarlas, lo cual es obligatorio en Portugal.

Los *Técnicos Oficiais de Contas* tienen que cumplir un código Deontológico aprobado en 2009.

Actualmente, existe un Proyecto de Ley para transformar a los *Técnicos Oficiais de Contas* en *Contabilistas Certificados*.

Diferencias entre *Técnico Oficial de Contas* y *Revisor Oficial de Contas* (auditor)

Las dos profesiones son complementarias, ya que el *Técnico Oficial de Contas* interviene en la formulación de las cuentas anuales de las empresas y el *Revisor Oficial de Contas* las audita.

2.2.2. República Federal de Alemania (Steuerberater)

La profesión de *Steuerberater* en Alemania, cuya traducción literal es asesor fiscal, está muy difundida y prestigiada en la república federal, cuyos orígenes regulatorios se remontan a 1961, con una ley posterior publicada el 4 de noviembre de 1975, *Steuerberatungsgesetz* (StBerG).

En la práctica, la mayor parte de los *Wirtschaftsprüfer* (WP) o auditores han aprobado con anterioridad las pruebas de acceso al título de *Steuerberater*, lo que se considera en dicha jurisdicción una práctica común en su proceso formativo.

En general, la actividad de los *Steuerberater* alemanes se centra en el asesoramiento en materia de impuestos y la representación de los contribuyentes ante la Administración y ante los tribunales. La actividad se puede ejercer como profesional independiente o como empleado. Otras funciones se refieren a la confección de contabilidades, preparación de estados finan-

cieros, declaraciones de impuestos, realización de informes periciales, valoraciones de empresas o servicios relacionados con la confección de nóminas, principalmente.

De acuerdo con el artículo 3 de la norma mencionada, no puede decirse que la actividad de asesor fiscal esté reservada únicamente a los *Steuerberater*, sino que otras profesiones como los *WP* o auditores estatutarios, equivalentes al auditor de cuentas, abogados, etc., pueden ejercer también la consultoría tributaria en el marco regulatorio actual. Lo mismo puede decirse del asesoramiento contable. La actividad del *Steuerberater* alemán se organiza a través de un instituto profesional, el *Deutscher Steuerberaterverband e.V.*, al que confluyen 16 organizaciones regionales, con 36.500 miembros.

Según el artículo 35 y 36 de la norma regulatoria germana, pueden acceder al colegio profesional mencionado a través de un preceptivo examen los candidatos, entre otros, que hayan obtenido diploma universitario en carreras de cuatro años de duración en especialidades empresariales o jurídicas y demuestren, además, una experiencia mínima de tres años en la profesión.

Diferencias entre el Steuerberater y el Wirtschaftsprüfer o Auditor de Cuentas

En línea parecida con lo que constatamos en el marco de la UE, el *WP* tiene encomendado y reservado el control legal de las cuentas siguiendo la directiva comunitaria en materia de auditoría estatutaria².

También es adecuado resaltar que a nivel europeo, el único representante alemán en la FEE, es el *Institut der Wirtschaftsprüfer* o *IDW*, que con 13.000 miembros, agrupa al 83% de los *WP* germanos, ya que la organización oficial que autoriza la actividad de la auditoría estatutaria es la *Wirtschaftsprüferkammer* o *WPK*. Los *Steuerberater* se hallan representados a nivel comunitario a través de la *EFFA* o *European Federation for Accountants and Auditors for SME's*.

A nivel del máximo organismo mundial en materia de contabilidad, la International Federation of Accountant o IFAC, la representación de la profesión contable alemana se compone de la *WPK* y del *IDW*.

2. Directiva 2014/56/UE, por la que se modifica la directiva 2006/43/CE de auditoría legal.

2.2.3. República Federal de Austria (Steuerberater)

La profesión de Steuerberater se halla representada en el país alpino, al alimón con los auditores estatutarios o WP, por la Kammer der Wirtschaftstreuhand o KWT, que cuenta con 6.800 miembros. La ley que regula la profesión contable es la Wirtschaftstreuhandberufsgesetz, WTBG., de la que emana el concepto de Wirtschaftstreuhandler o fiduciario, que engloba las actividades de:

- Los auditores estatutarios o WP
- Los Steuerberater, equivalentes a Expertos Contables

A tenor del artículo 3 de la mencionada ley, se reservan para los *Steuerberater* cinco campos de actividad en el asesoramiento en materia de principios de contabilidad, cierre de libros, representación fiscal, revisiones limitadas e informes periciales, al mismo tiempo que se enumeran otras funciones autorizadas del *Steuerberater*, todo ello en el marco del asesoramiento empresarial en su más amplio espectro.

El *Steuerberater* austríaco está sujeto a un código de ética profesional y debe suscribir un seguro de responsabilidad civil por el importe mínimo de 72.673 euros.

Para poder acceder a la profesión se precisa, al igual que en otras jurisdicciones europeas, diploma universitario suficiente y acreditar experiencia de al menos tres años en un despacho de asesor fiscal o auditor. Alternativamente, pueden también acceder al examen profesional los candidatos que demuestren más de cinco años de experiencia en el ámbito del asesoramiento contable. El examen de acceso consta de dos pruebas escritas de siete horas de duración cada una y un examen oral.

Diferencias entre el Steuerberater y el Wirtschaftsprüfer o Auditor de Cuentas

Para poder realizar el examen de acceso a la profesión de WP el candidato debe de estar en posesión de un diploma universitario adecuado y acreditar tres años de experiencia profesional como auditor en formación. Las pruebas de acceso son por escrito y orales, con una duración de once horas y media.

En la actualidad y a efectos prácticos, el auditor de cuentas es primero *Steuerberater* y luego, a través de los exámenes adicionales, Auditor de Cuentas. Estamos, pues, ante una única profesión contable con dos niveles de pro-

fesionales y con reserva de la auditoría estatutaria sólo para los *Wirtschaftsprüfer* o WP. Las pruebas adicionales versan sobre principios de contabilidad, normas de auditoría, etc. Finalmente, los auditores en ejercicio han de someterse a un control de calidad e inscribirse en un registro público que mantiene el órgano de supervisión y control bajo el acrónimo AeQ.

Para evitar el solapamiento de la actividad de auditoría de cuentas y de asesoramiento, los WP tienen prohibidos un número importante de servicios profesionales, fundamentalmente de carácter tributario, en aquellas empresas en las que actúan como auditores.

Existe también en Austria el *Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer*, IWP, asociación voluntaria de auditores estatutarios, cuyos miembros son aproximadamente unos 800, siendo sus funciones la formación y la defensa de los intereses de los auditores estatutarios.

A nivel de representación en las instituciones internacionales, tanto la KWT como el IWP forman parte de pleno derecho de la FEE y de la IFAC.

2.3. Países europeos sin título oficial de Experto Contable (o similar) diferenciado del Auditor

En los países de derecho común (*common law*) es más relevante la influencia de la profesión que suele promover las normas contables y la contabilidad está separada de la fiscalidad. En estos países, la figura de *Experto Contable* no tiene el título protegido y tampoco tiene reserva de actividad, ya que la única actividad contable protegida es la de Auditor. De acuerdo con FEE (2012) este es el caso de los países siguientes: Croacia, Chipre, Chequia, Dinamarca, Finlandia, Grecia, Holanda, Islandia, Irlanda, Letonia, Lituania, Noruega, Reino Unido, Suecia y Suiza.

En estos países no está regulada oficialmente la figura del *Experto Contable* de forma diferenciada al *Auditor de Cuentas*. Este es el caso, por ejemplo, del Reino Unido, en el que la actividad de *Experto Contable* no está regulada oficialmente. La figura del *Chartered Accountant* es más amplia, e incluye también a los *Auditores de Cuentas*. Como consecuencia de la pertenencia a la Unión Europea, tanto el Reino Unido como Irlanda, tienen que usar la denominación de *Statutory Auditor* o *Registered Auditor* cuando firman los informes de auditoría.

Los *Chartered Accountants* aparecen en Escocia en 1854 impulsado por corporaciones profesionales privadas: The Edinburgh Society of Accountants, the Glasgow Institute of Accountants and Actuaries y también en 1867 por The Aberdeen Society of Accountants. En la actualidad, las acreditaciones son realizadas por organizaciones privadas bajo la supervisión

del Estado: The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) y el Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS).

El caso español es una excepción ya que, a pesar de basarse en el derecho romano, su situación es muy diferente a la de los países de su entorno próximo. En España, los profesionales de la contabilidad y la auditoría cuentan con un único título oficial el de *Auditor de Cuentas*, que se obtiene con un examen de Estado, y que cuenta con actividades reservadas relacionadas esencialmente con la auditoría de cuentas. En cambio, en España el título de *Experto Contable*, existente desde 2014, tiene un carácter exclusivamente privado y otorgado por la profesión.

3. El Experto Contable en el resto del mundo

La distinción existente en Europa entre países con derecho romano y derecho común, puede hacerse, con algunas excepciones, para el resto del mundo. Los países con influencia británica tienen una situación muy similar a la del Reino Unido, en lo que al Experto Contable se refiere, ya que las acreditaciones de Experto Contable, cuando existen, son otorgadas por instituciones privadas y no tienen reserva de actividad.

En cambio, muchas de las antiguas colonias de países como Francia o Bélgica, por ejemplo, con derecho continental tienen una situación similar a las de sus antiguas metrópolis y distinguen al *Auditor del Experto Contable*.

EEUU

En EEUU, el título de *Certified Public Accountant* o CPA aglutina a los profesionales de la auditoría y la contabilidad, sin distinciones entre ambas funciones. El título CPA, que existe en EEUU desde 1896 se otorga a personas que han completado estudios universitarios, superan un examen, y normalmente se pide también un número mínimo de años de experiencia profesional contable.

El certificado de CPA es otorgado por órganos gubernamentales en los 50 estados, no por un organismo nacional, y cada estado tiene diferentes requisitos. Por ejemplo, en lo que se refiere a periodo de prácticas, este va de 1 año (Nueva York) hasta 4,5 años (Alaska), aunque en la mayoría de es-

tados se sitúa entre 1 y 2 años. En muchos estados, un CPA debe obtener una licencia con el fin de servir como un auditor independiente.

A parte de la titulación oficial CPA, el Institute of Management Accountants otorga el título, *Certified Management Accountant*, a los que pasan un examen, similar a lo que hace el CIMA en el Reino Unido. Se trata de una titulación no oficial y sin reserva de actividad.

Canadá

En Canadá, el título de CPA *Chartered Professional Accountant* (*Comptable Professionnel Agréé*, en Quebec) aglutina tres profesiones *Chartered Accountant*, *Certified Management Accountant* y *Certified General Accountant* (*Comptable Agréé*, *Comptable en Management Accrédité* y *Comptable Général Accrédité*, en Quebec) que reúnen a más de 190.000 profesionales de la contabilidad y la auditoría. El título CPA se obtiene tras realizar estudios universitarios de nivel de Grado, un periodo de prácticas y un examen de Estado. Tanto la auditoría, como determinados trabajos de contabilidad, están reservados a los que tienen el título CPA.

Estos profesionales están integrados en la CPA Chartered Professional Accountants Canadá y sólo los miembros de esta organización pueden utilizar la denominación CPA. Esta protección de la denominación también afecta al término *Accounting Expert* o *Expert Comptable* que sólo puede ser usada por los CPA.

Además, en Canadá, la Society of Management Accountants acredita a los *Certified Management Accountants*. En este caso, se trata de una acreditación privada sin reserva de actividad.

América Latina

La situación en América Latina es similar a la de Estados Unidos y las funciones de contabilidad y auditoría son llevadas a cabo por el *Contador Público* que es un título que se obtiene tras completar la Licenciatura en Contaduría. Por tanto, no está diferenciado el título de Experto Contable y de Auditor, ya que todo profesional que realiza estas actividades es *Contador Público* y así se denomina en países como Colombia, Ecuador, Honduras, México, Nicaragua y Venezuela. Este título tiene variantes en otros países. Por ejemplo, en Argentina se denomina *Contador Público Nacional*. En Perú, *Contador Público Colegiado*. En Bolivia, Panamá y República Dominicana, se denomina *Contador Público Autorizado*. En

Guatemala, se denomina *Contador Público y Auditor*. En Chile, *Contador Público Auditor*.

El caso de Brasil, es diferente ya que no existe el título de *Contador Público*. El único título oficial que existe en el campo de la contabilidad y la auditoría es el de *Auditor*.

Oriente Medio

En la mayoría de países existe el título de Certified Public Accountant que al igual que en Estados Unidos se utiliza tanto para contables como para auditores. Se trata de un título oficial y tiene reserva de algunas actividades, básicamente relacionadas con la auditoría. Esta es la situación existente en países como Arabia Saudí, Israel, Jordania, Líbano y Palestina.

África

Como ya se ha indicado, las antiguas colonias de Francia y Bélgica distinguen al *Auditor* del *Experto Contable*. Así, el título de *Experto Contable*, con carácter oficial y reserva de actividad existe en Benin, Burkina Faso, Camerún, Comores, Costa de Marfil, Djibuti, Gabon, Guinea Conakry, Madagascar, Mali, Marruecos, Mauritania, Niger, República Centroafricana, Senegal, Togo y Túnez. La Fédération Africaine des Experts Comptables Stagiaires reúne a Expertos Contables de estos países y los representa ante organismos profesionales y promueve la profesión.

Algo similar ocurre con antiguas colonias de Portugal, como Angola y Cabo Verde, por ejemplo, donde a parte del título oficial de *Auditor*, existe el de *Contabilista Certificado*, que tiene carácter oficial y cuenta con reserva de actividad. En Angola, además del título de *Auditor* existe el de *Perito Contabilista*, que también tiene carácter oficial y reserva de actividad.

En Sudáfrica, hay dos titulaciones separadas: *Chartered Accountant* (auditor) y *Professional Accountant* (equivalente a Experto Contable). Los dos son títulos oficiales y con reserva de actividad.

En Kenia, el título de *Certified Public Accountant* tiene carácter oficial y reserva de actividad.

En Nigeria hay dos titulaciones privadas que compiten: National Accountants y Chartered Accountants. Las dos reúnen tanto a contables como a auditores.

En el resto de países (Malawi, Namibia, Zambia, Zimbabwe) existe la figura del *Chartered Accountant* que tiene carácter oficial y reserva de actividad.

Asia

En Asia, está generalizada la figura de *Certified Public Accountant* que incluye tanto a contables como auditores. Esta es la situación, por ejemplo, de China, Hong Kong, Japón, Malasia y Vietnam. La titulación es oficial y cuenta con reserva de actividad.

En cambio, en India, Nepal, Pakistán, Singapur y Sri Lanka, el título que agrupa a contables y auditores es el de *Chartered Accountant*. Se trata de un título privado pero con reserva de actividad. En India también existe la figura del *Cost Accountant*, en Pakistán el *Cost and Management Accountant*, y en Sri Lanka el *Certified Management Accountant*, que son títulos privados y sin reserva de actividad.

En antiguas colonias de Francia, como Camboya y Laos, está arraigada la figura del Experto Contable diferenciada del Auditor, y ambas con carácter oficial y reserva de actividad. En Macao, antigua colonia portuguesa coexisten dos títulos: el de *Auditor de Contas* (Auditor) y el de *Contabilista Registrado* o *Técnico de Contas* (equivalente al Experto Contable). Las dos son titulaciones oficiales y cuentan con reserva de actividad.

Australia y Nueva Zelanda

En estos países, sucede lo mismo que en el Reino Unido y son los organismos profesionales de contabilidad del sector privado los que otorgan el título de *CA Chartered Accountant*, que integra tanto a contables como a auditores.

En el caso de Australia, existe además el título no oficial y sin reserva de actividad *CPA Certified Practising Accountant* otorgado por CPA Australia, que es una entidad privada que tiene 150.000 miembros. Estos profesionales realizan actividades como las siguientes: cargos directivos de contabilidad y finanzas, contabilidad medioambiental, análisis de riesgos, asesoramiento contable y dictámenes periciales.

4. Conclusiones

En este trabajo se ha analizado la situación internacional de la figura del *Experto Contable*.

Se ha revisado la existencia o no del título oficial de *Experto Contable* (o equivalente) diferenciado del de *Auditor* y si existen actividades reservadas a estos profesionales. Se ha podido comprobar que la figura del *Experto*

Contable varía mucho según el país de que se trate. Así, se han identificado tres grupos de países:

- **Países con título oficial de *Experto Contable* y reserva de actividad:** Son países basados en el derecho romano (*code law*) donde la contabilidad está regulada por el Estado y hay menos influencia de la profesión. En estos países, el título de *Experto Contable* se obtiene con un examen de Estado. Se trata de un título que habilita para la realización de una serie de actividades reservadas (relacionadas con la contabilidad y la preparación de las cuentas). Además, los *Expertos Contables* suelen desarrollar otras actividades no reguladas como el asesoramiento fiscal o la contabilidad de gestión. Esta es la situación, entre otros países, de Francia (y sus ex colonias) e Italia.
- **Países con un título oficial similar al de *Experto Contable* y reserva de actividad:** Tienen un título para los profesionales de la contabilidad diferenciado del de Auditor. Aunque la denominación es diferente a *Experto Contable*, también es un título protegido y habilita para realizar actividades reservadas relacionadas con la contabilidad y la preparación de las cuentas. Esta es la situación de varios países como Portugal (*Técnico Oficial de Contas*), por ejemplo.
- **Países sin título oficial de *Experto Contable* (o similar) diferenciado del Auditor:** Son países de derecho común (*common law*) en los que es muy relevante la influencia de la profesión que suele promover las normas contables y otorga las titulaciones. El único título oficial es el correspondiente a *Chartered Accountant* o *Certified Public Accountant*, que es un término más amplio, ya que incluye también a los *Audidores de Cuentas*, al igual que el término *Contador Público* usado en América Latina. Esta titulación cuenta con reserva de actividad, básicamente en materia de auditoría. El acceso al título se consigue tras un examen organizado por la propia profesión, aunque en algunos países, como Estados Unidos, por ejemplo, lo hacen los diferentes estados. En estos países, la figura del *Experto Contable* no tiene el título protegido y tampoco tiene reserva de actividad. Esta situación es la de países como el Reino Unido, Irlanda y la mayoría de países no europeos (América, Asia, Oriente Medio, Australia, etc).

España se ubica en este tercer grupo de países, lo cual es una excepción ya que, a pesar de basarse en el derecho romano, tiene una situación muy diferente a la de los países de su entorno próximo (Francia, Italia o Portugal, entre otros) ya que el único título oficial y con reserva de activi-

dad es el de *Auditor de Cuentas*. En cambio, el título de Experto Contable, de reciente creación, tiene un carácter exclusivamente privado y otorgado por la profesión.

Referencias bibliográficas

- ARMITAGE, J. (2014) “The Experience Requirement for CPA Licensure regulation of the profession A Historical and State-by-State Review”, *The CPA Journal*, febrero.
- 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. y 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, no. 2, pp. 81-93.

Nota: En el próximo artículo escrito se incluyen las webs de las principales instituciones internacionales relacionadas con la figura del Experto Contable.



Asociación Catalana de Contabilidad y Dirección

Edif. Colegio de Economistas de Cataluña
Pl. Gal·la Placidia 32, 4ª planta – 08006 Barcelona
Tel.934 161 604 extensión 2019
info@accid.org – www.accid.org