

La armonización en materia de contabilidad y auditoría*

La armonización en materia de contabilidad y auditoría pretende establecer una uniformidad entre todas las normas y los principios contables de los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, implantando la debida coordinación entre las correspondientes legislaciones y sus disposiciones reglamentarias en materia de contabilidad.

La construcción de una nueva Europa mediante la Comunidad Económica Europea se sintetiza en un triple objetivo: «realizar una unión ADUANERA, ECONOMICA y MONETARIA».

Y el corolario de este objetivo no es otro que el de la libre circulación de mercancías, hombres y capitales, aliada a un sistema de protección de terceros y al respeto de los principios de concurrencia entre las empresas.

La ARMONIZACION CONTABLE EUROPEA se inscribe, pues, en la lógica de estos esfuerzos, apuntando al establecimiento de reglas de concurrencia para las empresas, cuyo horizonte económico se va ampliando de esta manera considerablemente (JOHN PAXTON).

Esta voluntad de normalización de la contabilidad se desarrolla ante la preocupación y la necesidad sentida de que la información económico-contable sea capaz de describir, con claridad y con veracidad, la situación real de los empresarios y de las sociedades para así beneficiar a:

- 1.º Las propias EMPRESAS, para orientar su gestión y administración, cada vez más complejas, y poder alcanzar sus objetivos económicos; y especialmente a las sociedades que realizan sus actividades en diferentes países como las multinacionales.
- 2.º Los ACCIONISTAS, que tendrán de esta forma una correcta

(*) Texto de la conferencia pronunciada en el Ilustre Colegio Nacional de Registradores el día 11 de abril de 1985.

visión de la situación de la sociedad y obtendrán una exacta rendición de sus cuentas.

- 3.º Los TRABAJADORES, cuya satisfacción en su derecho a la información económica de las compañías deben orientar sus propósitos y sus actuaciones, al tiempo que disipar sus desconfianzas.
- 4.º Los INVERSORES, para fundar su toma de decisiones sobre criterios suficientes.
- 5.º Los TERCEROS, entendiéndose por tales «los banqueros en cuanto a sus créditos, los proveedores en relación a sus suministros y los clientes para la certeza de la obtención de sus bienes y productos».
- 6.º Los GESTORES de la economía nacional para que puedan adoptar decisiones macroeconómicas y orientar la demanda y oferta nacional en el marco de las cuentas nacionales.
- 7.º La HACIENDA PUBLICA para determinar la presión fiscal y la equitativa distribución de la carga tributaria en base a la capacidad contributiva y alcanzar la recaudación necesaria.
- 8.º Los PROFESIONALES DE LAS ACTIVIDADES CONTABLES (auditores y censores jurados de cuentas) para asegurarse en sus responsabilidades sobre preceptos legales y para realizar mejor sus funciones en base a normas precisas y adecuadas.

Ante esta demanda de información contable, es necesaria una acción legislativa capaz de establecer normas uniformes y coordinadas en materia de contabilidad que permitan una correcta interpretación de la situación y resultados del mundo empresarial. Esta labor se ha pretendido realizar en el ámbito de la Comunidad Económica Europea intentando armonizar la legislación contable de los países miembros mediante la correspondiente normalización en materia de contabilidad y auditoría.

Sin embargo, se ha tropezado con multitud de dificultades, como las diferencias idiomáticas, distintas tradiciones y costumbres en materia contable, niveles económicos no comparables, diferentes unidades monetarias, principios informadores diversos, etc. Principalmente existían en los Estados miembros dos sistemas o concepciones distintas:

- A) La francesa, seguida también por Alemania e Italia, que regula los principios contables, las cuentas anuales y la llevanza de la contabilidad en base a multitud de disposiciones legales y reglamentarias muy detalladas y precisas que deben de seguir y cumplir los empresarios, las empresas y los profesionales de la contabilidad.

El objetivo fundamental de la información contable es lograr

la concordancia entre las cuentas presentadas y la realidad económica. Así, se establecen los «Principes d'une comptabilité régulière et sincère» en Francia, o los «Grundsätze Ordungsmässiger Buchführung» en Alemania.

- B) La anglosajona, extendida a Irlanda y Holanda, en la que apenas existen disposiciones legales sobre presentación y elaboración de las cuentas anuales, pues se basa la práctica contable en la tradición y en los principios de contabilidad admitidos por la costumbre. Con la presentación de cuentas se debe obtener un «true and fair view» (imagen fiel) de la situación de cada unidad económica.

Esta concepción permite unos criterios más flexibles, pero también más permisivos de la defraudación.

Como compromiso entre ambos sistemas, las Instituciones de la Comunidad Económica Europea, en su voluntad de uniformidad, han establecido principios de contabilidad comunes para todos los Estados miembros, contando con el apoyo de organismos internacionales de normalización contable y de la auditoría como la «Unión Europea de Expertos Contables, Económicos y Financieros» (UEC), que vienen trabajando para lograr soluciones en el ámbito de los problemas que plantean las distintas formas de llevanza de la contabilidad.

Así, se han promulgado una serie de normas técnico-contables cuyos rasgos fundamentales se pueden apuntar:

- a) Son el resultado de una laboriosa aproximación de las posiciones observadas en las distintas legislaciones y prácticas de los Estados miembros de la Comunidad.
- b) Se insertan en el bloque del Derecho de sociedades dentro del Derecho comunitario europeo.
- c) Logran su flexibilidad ofreciendo unas normas muy amplias, que dejan vastas posibilidades de adaptación a la discrecionalidad de los Estados y de las propias sociedades.

Esta normativa comunitaria establece un modelo económico-contable que tiene las siguientes características:

I. Determina los «Principios de una contabilidad regular y sincera», cuya observancia corresponde a empresarios y sociedades y cuya verificación corresponde a CENSORES DE CUENTAS.

II. Defiende el modelo convencional de valoración en base a costes históricos como modelo básico, esto es, atendiendo al valor originario

de adquisición, aunque por excepción se admite ajustar al valor de reposición o al valor corriente.

III. Predomina la preocupación por las magnitudes-fondo sobre las magnitudes-flujo, pues se abandona el análisis de los flujos financieros.

IV. Establece como cuentas anuales el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el anexo. El anexo, que constituye una auténtica novedad, ofrece clasificaciones suplementarias y aclara el significado de las informaciones incluidas en los estados financieros tradicionales. Por el contrario, olvida el estado de origen y aplicación de fondos entre los estados contables, con lo que impide conocer el cuadro de financiación de las empresas y la situación de los flujos financieros a efectos comunitarios.

LA NORMATIVA COMUNITARIA

Para alcanzar el grado de uniformidad necesario entre los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea se ha intentado la armonización dictando una amplia normativa que de forma flexible adapte los preceptos de cada uno de los países, fijando normas de obligado cumplimiento junto a otras aplicables con excepciones.

En todas ellas se resaltan la necesidad y la urgencia de la coordinación a nivel comunitario del Derecho de sociedades y de los principios técnico-contables, estableciendo unas condiciones mínimas equivalentes, coordinando los métodos de valoración, obligando a dar publicidad a las cuentas anuales de las sociedades y resolviendo las dificultades derivadas del estado actual de las legislaciones de los Estados miembros en la aplicación de las disposiciones comunitarias.

Las principales directivas de contenido técnico-contable son:

— Cuarta directiva sobre la preparación, contenido, presentación, auditoría y publicación de las cuentas y de los informes anuales de las sociedades.

— Séptima directiva, relativa a las cuentas consolidadas del grupo de empresas.

— Octava directiva, referente a la cualificación profesional de los encargados de la censura legal de las cuentas anuales.

Además, recogen preceptos sobre materia contable:

• Primera directiva en torno a las garantías exigidas a las sociedades para proteger los intereses de los socios y de terceros (especialmente en el tema de la publicidad de estados contables).

- Segunda directiva relativa a la constitución de las sociedades anónimas, así como al mantenimiento y modificación de su capital.
- Tercera directiva sobre fusiones de sociedades anónimas.
- Quinta directiva sobre estructura de las sociedades anónimas, poderes y obligaciones de sus órganos sociales.
- Sexta directiva sobre armonización del derecho de los grupos de sociedades.
- Proposición de directiva sobre el contenido, control y difusión del proyecto a publicar para la admisión de valores a cotización oficial.
- Proyecto de directiva sobre liquidación de sociedades.

De todas estas normas que configuran el modelo contable europeo pasamos a analizar las de contenido estrictamente contable, toda vez que las demás se mencionan en otras conferencias de este curso.

CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LA CUARTA DIRECTIVA

En el ámbito del Derecho comunitario la cuarta directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, aprobada el 25 de julio de 1978, se dictó en base al artículo 54, 3, g), del Tratado de Roma constitutivo de la Comunidad de 25 de marzo de 1957, que establece que:

«El Consejo y la Comisión ejercerán las funciones que se les atribuyen por las disposiciones y en especial coordinarán, en la medida necesaria, con el objeto de dar un tratamiento equivalente a las garantías que se exigen en los Estados miembros, a las SOCIEDADES, para proteger los intereses de los socios y de los terceros».

Para ello se establecen los preceptos encaminados a coordinar las legislaciones nacionales sobre las cuentas anuales de las sociedades de capitales en 72 artículos, que recogen:

a) El ámbito de aplicación, entendiéndose que las normas de la directiva se aplicarán a las sociedades anónimas, sociedades comanditarias por acciones y sociedades de responsabilidad limitada (o sus equivalentes nacionales).

b) Características generales de las CUENTAS ANUALES, admitiéndose por tales a los estados contables que como modelos tratan de proporcionar una información general sobre la empresa y dirigida a su utilización externa. Las cuentas anuales son:

- El balance.
- La cuenta de pérdidas y ganancias.
- El anexo.

c) Estructura formal del balance y de la cuenta de resultados que deberá seguir los principios de claridad, legalidad, continuidad, contenido mínimo, flexibilidad e incompensabilidad entre partidas correlativas de las anuales anuales.

El esquema formal del balance comprende el ACTIVO y el PASIVO, distinguiendo dos modelos distintos, entre los que puede elegir la sociedad con tipo de cuentas diferentes en cada caso.

La cuenta de pérdidas y ganancias también puede presentarse mediante dos esquemas alternativos, según la naturaleza de los cargos y abonos, presentándose en forma de LISTA o bien en forma de CUENTA.

d) Las reglas de valoración con arreglo al principio de valoración analítica para la determinación del resultado periódico de la empresa. El criterio que prevalece es el del coste histórico, aunque con mecanismos que permiten captar y corregir en contabilidad.

— La inflación (concretada en variaciones en el nivel general de los precios).

— La valoración sobre la base del valor de reposición aplicable a las inmovilizaciones materiales de vida útil limitada y a las existencias.

— Las revalorizaciones excepcionales que puedan efectuarse en las inmovilizaciones materiales y en las financieras, con la posibilidad de dotar reservas de revalorización y de realizar correcciones de valor en el ejercicio considerado.

e) Contenido del ANEXO, como uno de los componentes de las cuentas anuales, permitiendo la conexión entre éstas y la realidad económica al contener una parte descriptiva o interpretativa de las cifras incluidas en los estados de situación y de resultados y al aportar informaciones adicionales a las partidas presentadas y finalmente al motivar las excepciones a los principios contables.

f) Contenido de la MEMORIA DE GESTION, de carácter informativo y que expone la evolución de los negocios, situación y evolución de los negocios, situación y evolución previsible de la sociedad, al igual que los acontecimientos ocurridos durante y después del ejercicio social y las actividades de investigación y desarrollo.

g) PUBLICIDAD LEGAL de las cuentas anuales, previamente aprobadas por los órganos sociales de la sociedad, de la memoria de gestión y del informe de los censores de cuentas mediante su presentación a los accionistas, su publicación en boletines o diarios y su presentación a las autoridades estatales competente.

h) CENSURA DE CUENTAS que se establece de forma obligatoria

para todas las sociedades de capitales y que alcanza a las cuentas anuales y a la memoria de gestión y sólo se excluyen las empresas de menor dimensión económico de esta obligación.

La actuación de los censores de cuentas se recoge de forma especial en la octava directiva.

Finalmente procede mencionar que las disposiciones contenidas en la cuarta directiva no son de aplicación a los Bancos y establecimientos financieros, así como a las sociedades de seguros.

BALANCE Y CUENTAS DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

Como recoge el artículo 2.º, las cuentas anuales deberán establecerse con claridad y deberán dar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, admitiéndose en su caso informaciones suplementarias. Todo lo cual se mencionará, explicando su motivación en el anexo, e indicando su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados.

La noción de «imagen fiel» (*true and fair view*) busca que la representación contable con arreglo a los principios establecidos concuerde con la situación económico-financiera de la sociedad, y así se concreta en los informes contables. Por lo tanto, las cuentas anuales deberán proporcionar una imagen fiel de:

- El patrimonio.
- La situación financiera.
- Los resultados de la sociedad.

De esta forma los estados contables ofrecerán una protección jurídico-patrimonial a los socios y a los terceros.

El balance debe presentarse desglosando su activo y su pasivo, atendiendo el primero al grado de liquidez y el segundo a su exigibilidad y en todo caso los importes deberán constar como netos, tanto para el inmovilizado como para el circulante.

En cada partida figurará:

- a) El precio de adquisición o coste de producción.
- b) Entradas, salidas y transferencias del ejercicio.
- c) Correcciones de valor acumulados en la fecha de cierre del ejercicio.
- d) Rectificaciones de valor en el ejercicio sobre los anteriores.

La cuenta de pérdidas y ganancias también se presentará con arreglo a los esquemas-tipo mencionados y la ordenación de las partidas se efectuarán incluyendo:

- a) Los ingresos y los gastos de la explotación.
- b) Los ingresos y los gastos de índole financiera.
- c) Los ingresos y los gastos excepcionales.

En base a estos datos, se incluirán cuanto menos las siguientes cifras de resultados:

- Resultados de actividades ordinarias después de impuestos.
- Resultado excepcional.
- Resultado del ejercicio.

NORMAS CONTABLES PARA LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS

Las normas comunitarias clasifican las empresas en grandes, medianas y pequeñas en cuanto a la aplicación de las normas contables con arreglo a tres parámetros:

- 1) Total del balance en ECU (hasta un millón, hasta cuatro y más de cuatro).
- 2) Importe neto de las cifras de negocios en ECU (hasta dos millones, hasta ocho y más de ocho).
- 3) Cifra media de los empleados en el curso del ejercicio (hasta 50, hasta 250 y más de 250).

En base a estos criterios se suaviza la aplicación de la normativa contable y de la exigencia del cumplimiento de la normativa.

En cuanto a la FORMULACION de cuentas anuales:

- Pueden establecer balances abreviados (las pequeñas).
- Pueden establecer cuentas de pérdidas y ganancias abreviadas (las pequeñas y medianas).
- Se puede abreviar el anexo (las pequeñas) u omitir en él requisitos (las medianas).

En cuanto a la PUBLICIDAD de las cuentas anuales, las empresas pequeñas sólo deben publicar el balance abreviado y el anexo. Las empresas medianas deben publicar todas las cuentas anuales que se las exigen.

Finalmente, las empresas pequeñas están eximidas de la obligación legal de la censura de las cuentas anuales.

ESTRUCTURA DE LA SÉPTIMA DIRECTIVA

Como complemento indispensable de la cuarta directiva, la Comisión envió al Consejo, el 4 de mayo de 1976, la proposición de una séptima directiva, basada también en el artículo 54, 3, g), del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, por la que se exige la preparación y publicación por determinadas sociedades de **ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS** auditados y de una **MEMORIA ANUAL CONSOLIDADA**. Esta directiva fue adoptada el 13 de junio de 1983 y los Estados miembros habrán de implantar sus disposiciones y aplicarlas a los ejercicios de las sociedades afectadas a partir de 1 de enero de 1990.

La proposición constaba de 27 artículos, muchas de cuyas propuestas más radicales han sido modificadas o eliminadas a lo largo de estos veinte años de gestación, por lo que la séptima directiva constituye un avance importante en cuanto a las prácticas de información de las sociedades europeas.

Partiendo de las normas básicas de la cuarta directiva, que es objeto de constante referencia a través de todo el texto normativo, en la séptima se adecuan sus conceptos y se dictan nuevas disposiciones con vistas al establecimiento de las **CUENTAS DEL GRUPO**.

Lo dispuesto en esta directiva es aplicable a toda **SOCIEDAD MATRIZ** de la CEE, con independencia de la ubicación de las filiales. Pero también afectará a cualquier grupo **MULTINACIONAL** con sede fuera de la CEE que tenga algún subgrupo en alguno de los diez Estados miembros.

La presentación de **ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS** es obligatoria en algunos casos, pudiéndose exigir cuando exista un dominio jurídico mediante derechos de voto, o, mediante el ejercicio real de dominio sea o no mayoritario el número de votos controlados o cuando empresas sin otra vinculación acuerden el establecimiento de un sistema común de control directivo (el llamado concepto **ECONOMICO del GRUPO**).

Se establecen, además, ciertas exenciones a la obligación de preparar estados financieros consolidados, como en los casos de filiales ubicadas fuera de la CEE, o para las sociedades de responsabilidad limitada, o para las empresas de dimensión reducida o para las instituciones financieras.

Además, en ciertos casos especiales se prevé la no consolidación de

determinadas filiales por razones de inmaterialidad, coste desproporcionado o demora dilatada entre otros casos.

La lectura del texto de la SEPTIMA DIRECTIVA nos descubre, aparte de su propia estructura formal, la siguiente temática en sus disposiciones:

I. DEFINICIONES, referidas al concepto de empresa asociada, empresa dependiente, empresa dominante, grupo, subgrupo y empresas ligadas.

Se entiende que una empresa está asociada a otra cuando ésta posea el 20 por 100 o más del capital o de los votos correspondientes.

Se define la empresa dominante como aquella que en relación a otra dependiente:

- posea la mayoría del capital suscrito de la empresa;
- disponga de la mayoría de los votos correspondientes a las participaciones en la empresa;
- pueda designar más de la mitad de los miembros del órgano de administración, de dirección o de vigilancia de la empresa.

II. AMBITO DE APLICACION en el que se concreta que afecta a las sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada y sociedades comanditarias por acciones.

III. CARACTERISTICAS GENERALES Y ESTRUCTURA FORMAL DE LAS CUENTAS DEL GRUPO, entre las que se incluyen el BALANCE consolidado, la cuenta de PERDIDAS Y GANANCIAS consolidada y el ANEXO. La estructura formal se establece remitiéndose a la cuarta directiva, salvo las modificaciones que la aplicación de las técnicas específicas de la consolidación pudieran suponer.

IV. TECNICAS ESPECIFICAS DE LA CONSOLIDACION, que incluyen, además de las de índole general, las de consolidación por integración global, el método de «puesta en equivalencia» y la consolidación proporcional.

V. REGLAS DE VALORACION, con base en la cuarta directiva, con prevalencia del criterio del coste histórico, pero teniendo en cuenta las diferencias de consolidación, amortizándose éstos en un período de cinco años.

VI. CONTENIDO DEL ANEXO, en el que se incorporan los criterios de valoración y demás informaciones complementarias sobre las empresas del grupo, cifras de negocios, volumen de endeudamiento, número de personas empleadas, etc.

VII. CONTENIDO DE LA MEMORIA DE GESTION, adjunta a los estados financieros consolidados, en la que se describe fielmente la evolución de las actividades y se mencionan:

- los hechos importantes posteriores a la fecha del balance;
- su probable evolución futura;
- sus actividades en el área de investigación y desarrollo;
- el número y valor nominal de las acciones de la empresa matriz.

VIII. CONTROL de las cuentas del grupo mediante la auditoría de los estados financieros consolidados y la verificación de la concordancia con los mismos de la memoria del ejercicio por uno o varios auditores autorizados, debiendo presentarse el informe a las autoridades competentes.

IX. PUBLICIDAD por parte de la empresa dominante de las cuentas del grupo, con arreglo a los mismos principios de la cuarta directiva.

La aplicación práctica de esta directiva supone un paso importante hacia el reconocimiento y potenciación de la concepción económica de las cuentas, contribuyendo por esta vía a una más efectiva protección de los intereses de los propietarios del capital, de los trabajadores y de los terceros, al permitirles acceder a una información más significativa y más acorde con la realidad económica que pretende captar y comunicar, siempre y cuando el esfuerzo de adaptación se realice por los Estados miembros.

LAS NORMAS SOBRE AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES

El control, censura o auditoría de las cuentas anuales está regulado en varios textos comunitarios y concretamente en el artículo 51 de la cuarta directiva, en el 23 de la séptima directiva, en el Proyecto de Estatuto de Sociedad Anónima Europea (arts. 203 a 210), en la quinta directiva (arts. 63 al 65), y en cuanto a la cualificación profesional de los censores en la octava directiva.

De acuerdo con estas normas, las sociedades tienen obligación de llevar a cabo la censura anual de sus cuentas cuando tengan la forma jurídica de anónimas, comanditarias por acciones y de responsabilidad limitada. La tarea de censura alcanzará a las cuentas anuales (BALANCE, CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS Y ANEXO) y a la memoria de GESTION (con respecto a este documento se verificará la concordancia de su contenido con las cuentas anuales).

De la obligación de control anual sólo se excluyen las anteriormente

mencionadas empresas pequeñas, pues en otros casos los Estados miembros arbitrarán sanciones especiales por incumplimiento de las normas comunitarias sobre la llevanza de las cuentas anuales y la presentación de la memoria de gestión.

El objetivo o finalidad fundamental de las cuentas anuales será la descripción analítica de la realidad patrimonial, financiera y lucrativa de la empresa o grupo de empresas, en cuya consecución se respeten y combinen equilibradamente las nociones de claridad, imagen fiel y conformidad con las reglas y preceptos normativos. Todos estos objetivos deberán ser revisados por expertos contables, especialmente habilitados para el control de las cuentas conforme a los requisitos y condiciones que configuran su estatuto profesional, habilitación o autorización que se otorgará por la autoridad judicial o administrativa de acuerdo con lo establecido en cada caso en la Ley nacional.

LA CUALIFICACIÓN PROFESIONAL DE LOS CENSORES DE CUENTAS EN LAS NORMAS COMUNITARIAS

La armonización europea de la cualificación profesional de los censores de cuentas y auditores viene recogida en la octava directiva, comúnmente conocida como «directiva experta contable», presentada por la Comisión al Consejo en abril de 1978 y aprobada el 10 de abril de 1984.

El objetivo básico de esta directiva es establecer con carácter general la exigencia de unas pruebas de competencia teórica y práctica para el ejercicio de la profesión. Se requiere que los auditores sean aprobados por las autoridades nacionales sobre la base de determinados criterios académicos y de capacitación. Tres características deben reunir las personas encargadas del control legal de las cuentas anuales:

- 1) Independencia.
- 2) Habilitación para la censura.
- 3) Nombramiento y actuación de acuerdo con las normas comunitarias.

De acuerdo con las normas, podrán ser autorizadas o habilitadas para ejercer el control obligatorio de las cuentas de las sociedades de capitales:

- a) Las personas FÍSICAS, que tendrán que haber cursado estudios hasta el nivel de ingreso en la Universidad y tener terminado un curso de instrucción teórica, y demostrar experiencia práctica durante un período de tres años como mínimo y superando un examen de competencia

profesional, o bien a través de una experiencia práctica dilatada y un examen o prueba de suficiencia de los candidatos.

b) Las personas JURIDICAS, u otros tipos de sociedades o asociaciones profesionales, como las firmas de auditoría, siempre y cuando:

— Las personas que lleven a cabo las auditorías en nombre de la firma satisfagan los requisitos de la octava directiva.

— La mayoría de los derechos de voto de la persona jurídica corresponden a personas físicas debidamente cualificadas.

— La mayoría de los miembros del órgano directivo de la persona jurídica cumpla con los requisitos de las personas físicas.

— Se establezcan mecanismos que aseguren la independencia y la cualificación profesional de las personas físicas integrantes de la firma.

La directiva habla de autorizar el ejercicio profesional sólo a las personas independientes y de buena reputación, pero, sin embargo, no ofrece orientación alguna en cuanto a los significados de estos términos. De forma parecida se exige el llevar a cabo las auditorías «con integridad profesional», sin definir tampoco esta expresión.

Y en cuanto a la actuación de los auditores censores de cuentas mantiene la directiva:

a) El derecho de los censores a recibir información suficiente a practicar cuantas verificaciones estimen necesarias para lograr los objetivos de su función.

b) Las personas nombradas para efectuar la censura de cuentas recibirán exclusivamente la retribución fijada a estos efectos por la Junta general; las condiciones se establecerán antes de que los censores comiencen su función y serán inamovibles durante todo el período en el que los censores desempeñen sus funciones.

c) A las personas encargadas de la censura de cuentas se les podrá exigir responsabilidad en las mismas condiciones expuestas por la quinta directriz para exigir responsabilidad a los miembros de los órganos de dirección y de vigilancia, como garantía del resarcimiento de daños sufridos por la sociedad, un accionista o un tercero, por faltas cometidas por los censores.

d) Finalmente, en cuanto a la materialización documental del resultado de la censura, deberá formularse una certificación por parte de los censores, siempre y cuando no exista ninguna reserva acerca de las cuentas; en caso contrario, tales reservas deberán incluirse en la propia certificación, o bien será denegada la emisión de la citada certificación.

Por otra parte, el resultado de la censura de cuentas deberá ser materializado en un informe detallado, del que la certificación formará parte inseparable, aunque por supuesto no pueda reducirse a ella el contenido de aquel informe.

Las legislaciones nacionales deberán ajustarse a la directiva antes del 1 de enero de 1988, si bien las nuevas disposiciones no deberán aplicarse hasta pasados dos años, por lo que se siguen los calendarios de la séptima directiva.

RAMIRO SÁNCHEZ LERÍN

Abogado del Estado