

LA AUDITORIA EN HOLANDA

por

THIJS DE BOER

Socio de Klynveld Kraayenhof & Co. Auditores, Amsterdam

SUMARIO:

1. Breve historia de la profesión en Holanda.—2. Normas éticas y profesionales.—3. Educación profesional.—4. La Ley sobre cuentas anuales: 4.1. General. 4.2. El balance de situación. 4.3. Cuenta de pérdidas y ganancias. 4.4. Cuentas anuales consolidadas. 4.5. Influencia de las materias fiscales sobre la contabilidad. 4.6. Juzgado especial para empresas en Amsterdam. 4.7. Las guías o pautas de la cuarta directiva de la C. E. E.—5. La Ley sobre cuentas anuales de sociedades y el auditor independiente.—6. El auditor titulado interno en Holanda.—7. El futuro de la profesión. Anexo (bases de presentación y valoración de las partidas principales del balance de situación, de acuerdo con la Ley sobre Cuentas Anuales de Sociedades).

1. BREVE HISTORIA DE LA PROFESIÓN EN HOLANDA

La necesidad de personas más calificadas, que pudieran llevar a cabo un examen independiente de libros y cuentas, surgió en Holanda en los años 1875-1900. Durante este período, el mundo de los negocios aceptó cada vez más la sociedad de responsabilidad limitada como la mejor forma jurídica para el futuro desarrollo de las empresas. Esto implicó, totalmente diferente a los negocios familiares, que habían sido la forma normal desde la Edad Media, que ahora la propiedad y la dirección de una compañía estuviesen separadas.

Esto supuso la necesidad, por parte de los propietarios, de ejercer control sobre aquellas personas que administraban sus fondos. Sin embargo, esto requirió más habilidad que la que poseían la mayoría de los propietarios y, consecuentemente, surgió una demanda de personas que, por cuenta de los propietarios, pudieran llevar un control adecuado.

Algunas personas, principalmente contables, profesores de contabilidad, etc., pronto se dieron cuenta de que tenía que crearse una base adecuada que les permitiera llevar a cabo su función independiente. Esto dio como resultado la formación en 1895 del «Nederlands Institut van Accountants» (NIVA) (Instituto Holandés de Auditores).

El nombre «Accountant» provenía del Reino Unido, donde una organización similar se había creado mucho antes; de hecho, nunca llegó a encontrarse un buen nombre en holandés.

No obstante, en lo sucesivo utilizaremos la palabra internacionalmente más conocida de «auditor». El calificativo «Accountant» no ha sido protegido en Holanda hasta 1979 y, en consecuencia, es comprensible que gente diversa intentase utilizar este calificativo sin haber pasado los exámenes estableciendo

nuevas asociaciones que tenían la palabra «Accountant» en su denominación. La mayoría de ellas no tuvieron importancia, pero dos asociaciones pequeñas tuvieron éxito al preparar a sus miembros hasta tal punto, que en 1934 fue posible una fusión con el NIVA.

Encontrar su camino para el joven Instituto supuso, naturalmente, su tiempo. Incluso existieron divisiones en la organización. En 1906, un número de miembros —principalmente jóvenes— dejaron el Instituto y formaron la «Nederlandse Accountants Vereniging» (N.A.V.) (Asociación Holandesa de Auditores). En su opinión, debería haberse hecho mucho más hasta aquel momento para satisfacer los requisitos de todas las partes interesadas en las opiniones de expertos calificados, totalmente independientes. Consecuentemente, el N.A.V. introdujo en 1910, por vez primera, normas de conducta. Las normas de conducta serán tratadas en el párrafo 2 de este artículo.

Para la profesión ha sido muy provechoso que los miembros del NIVA se convencieran gradualmente de que las normas más estrictas de la N.A.V. eran preferibles, y esto dio lugar a la fusión entre el NIVA y la N.A.V. en 1919.

Desde entonces, el NIVA ha continuado hasta hoy la filosofía de que los auditores sólo pueden llevar a cabo sus deberes cuando poseen un alto nivel de experiencia y una responsabilidad bien entendida.

El pasado ha demostrado que esta filosofía ha sido buena, ya que puede afirmarse que la profesión ha alcanzado un nivel que puede compararse con cualquier otro país, incluidos los países anglosajones.

El nivel de experiencia, desde los inicios de la profesión organizada, ha sido motivo de atención permanente. El NIVA no sólo preparó y organizó exámenes, sino que siempre ha realizado grandes esfuerzos para organizar cursos de estudio para todas las partes del examen. Esto es completamente diferente al desarrollo en otros países, don-

de se ha prestado la máxima atención a los exámenes y al nivel de los mismos, pero prácticamente ninguna a la preparación de tales exámenes. La experiencia ha demostrado que la coordinación de normas para los cursos y el examen fue y es de suma importancia para que los estudiantes consigan el nivel requerido por la profesión.

Fue inevitable que el desarrollo de la profesión a través de los años resultase en exigencias más elevadas en los exámenes. Uno de los desarrollos más espectaculares fue la necesidad creciente de estudiar los problemas económicos, ligados a la compañía individual. Esto condujo, en 1915, a la fundación de la Universidad Económica de Holanda (actualmente Universidad Erasmus) en Rotterdam, que más tarde fue seguida por las facultades de económicas en otras Universidades en Holanda.

Aparte de la economía general, el estudio de la economía de la empresa ha sido siempre uno de los temas principales de las facultades de economía de estas universidades.

Los miembros de NIVA (y NIVRA) han jugado, desde el inicio, un papel importante en las universidades, impartiendo clases y estudiando los problemas de economía de la empresa. Esto ha provocado como consecuencia una estrecha conexión entre el trabajo científico y práctico.

Ya en una etapa inicial, las diversas facultades de económicas ofrecieron la posibilidad de estudiar auditoría después de los estudios económicos. Los auditores así formados crearon en 1927 la «Vereniging van Academisch Gevormde Accountants» (VAGA) (Asociación de Auditores Formados Académicamente). Esta Asociación permaneció independiente hasta 1967, fecha en que sus miembros se convirtieron en auditores del NIVRA. Un número relativamente alto de los auditores formados académicamente optaron, sin embargo, por convertirse en miembros del NIVA y, consecuentemente, los miembros de la VAGA siempre fueron muy pocos, comparándolos con los del

NIVA. Otro hecho importante en los primeros años fue la organización, en 1926, por el NIVA, del segundo Congreso Internacional de Auditores en Amsterdam. El éxito de este Congreso fue una indicación de la consideración de los Institutos Internacionales de Auditores por la profesión en Holanda.

Cuando el NIVA se formó en 1895, uno de los objetivos fue alcanzar un status legal para la profesión, llegándose a hacer varios intentos, que duraron hasta 1939, en que se presentó un proyecto de ley ante el Parlamento. Debido a la Segunda Guerra Mundial y a los difíciles años posteriores, este proyecto nunca llegó a convertirse en ley. Posteriormente, después de muchos años de deliberaciones parlamentarias, finalmente se convirtió en ley en 1962, creando el «Nederlands Instituut van Register-accountants» (NIVRA) (Instituto Holandés de Auditores Titulados), entrando en vigor en 1967. En este año el NIVA y la VAGA interrumpieron sus actividades. Sus miembros se convirtieron en miembros del NIVRA, junto a ciertas otras personas, quienes, en base a cualidades específicas, se les permitió convertirse también en miembros.

Por supuesto, fue necesario tener una organización legal de auditores antes de introducir las normas requiriendo la auditoría legal de compañías, hecho que tuvo lugar en 1971, cuando se introdujo la Ley sobre Cuentas Anuales. Esta ley será tratada brevemente en el párrafo 4 de este artículo.

Cuando el NIVRA inició sus actividades, había 2.350 miembros, contra aproximadamente 4.500 en la actualidad. Este espectacular crecimiento es una indicación clara del crecimiento de la profesión desde que se convirtió en una organización legalmente establecida.

No todos los miembros actúan como auditor independiente. Esto puede verse en el siguiente resumen (en tanto por ciento del total de miembros):

| | |
|---------------------------------|-----|
| Actuando como auditores | 64 |
| Actuando en la industria | 17 |
| Otros | 6 |
| Jubilados | 13 |
| — | 100 |

Es preciso mencionar que del 64 por 100 indicado, sólo el 45 por 100 actúan como auditores independientes, el 12 por 100 trabajan como auditores en el Gobierno, ayuntamientos, etc., y el 7 por 100 restante como auditores internos en la industria. El párrafo 6 de este artículo tratará de la situación especial de los auditores internos holandeses.

El Gobierno holandés, durante varios años desde 1916, ha empleado en su Administración Civil a miembros del NIVA para examinar, p. ej., los libros y cuentas de sociedades y particulares, por razones fiscales.

Varios Ministerios emplean auditores expertos para fines de auditoría; lo mismo se aplica a provincias y ayuntamientos.

El mundo de los negocios ha utilizado durante muchos años a auditores expertos, y el 17 por 100 antes mencionado representa miembros del NIVRA activos como directores gerentes, directores financieros, controllers, economistas de empresa, etc.

2. NORMAS ÉTICAS Y PROFESIONALES

Casi desde el principio de la profesión, en Holanda se sintió la necesidad de contar con normas escritas que asegurasen la calidad del trabajo del auditor.

En 1910 la N.A.V. puso en vigor el llamado *Reglement van Arbeid* (Reglamento de Trabajo).

Después de la fusión entre el NIVA y la N.A.V., el Reglamento continuó en vigor, sin cambios, hasta 1946. Asimismo, en 1946 entraron en vigor las «*Ereregelen*» (Reglas de Honor), dando instrucciones sobre la conducta personal del auditor y las formas jurídicas en que se podía ejercer la profesión.

En 1951 la VAGA también estableció sus «*Voorschriften voor de beroepsuitoefening*» (Instrucciones para el Ejercicio de la Profesión) y en 1955 se unificaron los textos del «*Reglement van Arbeid*» y las «*Ereregelen*» y «*Voorschriften*».

Después de la aprobación de la Ley sobre *Registeraccountants* en 1963, el Gobierno fijó las «*Regelen Beroepsuitoefening Registeraccountants*» (Reglas para la Práctica de la Profesión de *Registeraccountants*).

Finalmente, en 1973, el NIVRA estableció sus «*Gedrags- en Beroeps-regels Registeraccountants*» (GBR) (Reglas sobre la Conducta y la Profesión para *Registeraccountants*).

Las GBR contienen:

- reglas para todos los *registeraccountants* (p. ej., abstenerse de todos los actos que podrían perjudicar a la imagen de la profesión);
- reglas sólo para auditores independientes (en otro párrafo de este artículo explicamos la situación especial de los auditores internos holandeses).

Ejemplos:

- independencia;
- secreto profesional;
- forma jurídica del ejercicio profesional;
- las distintas opiniones que el *accountant* puede dar, etc.

Las GBR no contienen instrucciones en cuanto a procedimientos de auditoría.

De los 34 artículos incluidos en las GBR, sólo un artículo trata de la realización del trabajo técnico, mencionando que el auditor debe informar solamente de los resultados de su trabajo hasta donde le permiten sus conocimientos profesionales, y hasta que su trabajo forme una base adecuada para ello.

Con este artículo, con la educación profesional (véase párrafo 3) y con los tribunales disciplinarios del NIVRA (véase párrafo 5), la profesión en Holanda no ha sentido la necesidad de establecer procedimientos de auditoría por escrito.

3. EDUCACIÓN PROFESIONAL

La Ley sobre Registeraccountants (Auditores Titulados) (que entró en vigor en 1967) determinó que desde aquella fecha sólo podrían ser admitidos en el NIVRA aquellas personas que:

- tuviesen un título universitario en auditoría; o
- hubiesen aprobado el examen del NIVRA.

Los que estudian en universidades deben obtener primero su licenciatura en económicas, y a partir de este momento, iniciar entonces los estudios para auditor. Las clases para estos estudios se imparten un día a la semana; los estudiantes trabajan el tiempo restante, normalmente en la profesión. Los estudios tienen una duración de dos a tres años después de la licenciatura en económicas. Los exámenes escritos son iguales que para los estudiantes del NIVRA, y los exámenes orales están al mismo nivel, lo cual se asegura por el hecho de que el Consejo de Examinadores de las universidades incluye expertos externos procedentes normalmente del grupo de profesores y examinadores del NIVRA.

Contrariamente a lo que ocurre con los estudios impartidos por la Universidad, el enfoque de los estudios del NIVRA es tal que los participantes pueden trabajar y estudiar al mismo tiempo. La mayoría de los estudiantes del NIVRA trabajan como ayudantes en la profesión, y desde 1970 disponen de un día libre a la semana para asistir a las diferentes clases y cursillos.

El NIVRA pretende que los estudios para auditor, que sólo pueden iniciarse después de haber terminado los estudios necesarios para la admisión en la Universidad, tengan una duración de ocho años. En la práctica, este período suele ser más largo.

Comparado con otros países, se trata de unos estudios difíciles.

Las razones son las siguientes:

- los estudios deben estar a un nivel comparable a los de la universidad, lo cual significa que debe dedicarse mucha atención a la economía general y a la economía de la empresa;
- el nivel de los estudios debe ser tal que los registeraccountants deben poseer el mismo nivel educativo que los directivos con los que tendrán que trabajar en sus clientes.

A grandes rasgos, los estudios se dividen de la siguiente manera:

Años 1-2. *Conocimientos básicos:*

- contabilidad;
- derecho mercantil y civil;
- economía general;
- matemáticas;
- estadística;
- economía de la empresa.

Años 2-5 1/2. *Conocimientos generales:*

- costes y precios de coste;
- financiación;
- valoración y beneficios;
- derecho fiscal;
- organización general;

— organización administrativa.

Años 5 1/2-6 1/2. Estudio de un tema determinado, a elegir.

Años 6 1/2-8. Técnica y práctica de la auditoría.

La gran cantidad de temas y —por consiguiente— el gran número de exámenes requieren mucha organización.

En la memoria anual de 1978/79, el NIVRA menciona que tenía 328 profesores en activo, de los cuales 138 eran miembros del NIVRA. El número de estudiantes ascendió a 4.700, se hicieron 10.000 exámenes, completando sus estudios 148 personas.

4. LA LEY SOBRE CUENTAS ANUALES

4.1. *General*

Ha sido sólo recientemente que se han introducido en Holanda las regulaciones sobre los principios generales que se han de tener en cuenta al preparar las cuentas anuales, tal como también existen en otros países.

Durante muchos años, sólo un artículo en el Código de Comercio holandés trató este tema. Este artículo mencionaba un número limitado de activos que tenían que reflejarse por separado en el balance, y también que el balance de situación anual y la cuenta de pérdidas y ganancias tenían que ir acompañadas de una explicación sobre las bases de valoración de estos activos.

No fue hasta 1971 que dicho artículo fue reemplazado por una ley completa sobre las cuentas anuales de las sociedades, la cual fue incorporada en 1976 en el nuevo Código civil, con sólo una enmienda.

Es comprensible que, con el sistema antiguo, era fácil para las sociedades limitar al mínimo posible la información a sus accionistas; también es obvio que a través de los años, especialmente después de la Segunda

Guerra Mundial, surgió mucha crítica al respecto. Sin embargo, mucho tiempo antes de la Ley existía ya una tendencia creciente a mejorar la información financiera. El estudio de la economía de la empresa ha sido ciertamente un factor importante, y la profesión de auditoría ha jugado su papel. Pero no fueron sólo los auditores quienes deseaban mejorar la calidad de la información, sino que también los sindicatos empresariales emitieron en 1955 un informe titulado «De Jaarrekening» («Las Cuentas Anuales»), en el cual urgieron la mejora de la información financiera. Huelga decir que la prensa financiera y las asociaciones de inversionistas continuamente presionaban para una mejor información. Por supuesto que también existían influencias extranjeras donde existían reglas más estrictas.

Como resultado de esto y otras razones, la información financiera mejoró a través de los años, y cuando la Ley entró en vigor en 1971, un gran número de las sociedades más grandes poseían ya información más o menos acorde con las nuevas exigencias.

Sin embargo, para otras, la Ley de 1971 significó un cambio total en su información financiera.

La finalización de la Ley actual tardó más de diez años. En 1960, una comisión preparó un proyecto que fue estudiado por la comunidad de los negocios y las instituciones gubernamentales. La Ley no está influenciada sólo por el Gobierno, comunidad de los negocios, etc., sino también los sindicatos holandeses participaron en su creación, motivo por el cual es preciso facilitarles cierta información para satisfacer sus deseos. Las dos cámaras del Parlamento prestaron mucha atención a este tema cuando les fue entregado el proyecto final. El resultado es que se dispone de mucha información útil sobre los motivos en que fue redactada la Ley finalmente, tal como está ahora, y sobre las intenciones de la legislación.

1. *Sociedades*

La Ley se aplica —*inter alia*— a todas las sociedades de responsabilidad limitada —sin tener en cuenta si son públicas (la N.V. holandesa) o privadas (la B.V. holandesa).

La Ley describe como «cuentas anuales» el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, junto con las notas explicativas correspondientes.

2. *Principio central: un juicio justificado*

El principio central de la Ley es que las cuentas anuales deberían proporcionar tal información que se pueda formar un juicio justificado sobre:

1. La situación financiera.
2. El resultado.
3. La solvencia y liquidez de la sociedad, hasta el punto que lo permitan las cuentas anuales.

3. *Razonable y sistemáticamente*

El balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, junto a las notas explicativas, deben reflejar razonable y sistemáticamente la composición del patrimonio y el resultado de la sociedad al final del ejercicio económico. «Razonable» significa que la información suministrada por las cuentas anuales debería estar dentro de unos límites aceptables para que se pueda hacer un juicio justificado; es decir, no debería ser ni demasiado optimista ni demasiado pesimista. La Ley se opone a la existencia de reservas ocultas y secretas. «Sistemáticamente» implica que se preste la debida atención a la uniformidad de lo siguiente:

- a) La interrelación entre las diferentes partidas.
- b) Su clasificación.
- c) Las bases de valoración aplicadas.

4. *Bases de valoración de los activos y pasivos y de determinación del resultado*

Estas bases deben estar de acuerdo con las normas generalmente aceptables en el mundo económico y social.

El legislador ha optado por la palabra «aceptable» más que expresiones tales como «adecuada utilización comercial», «generalmente aceptadas» o «normas económicas del mundo de los negocios».

Las notas explicativas deben dar una descripción de estas bases, descripción que tiene que ser más que una mera mención. Si existe un cambio importante en las bases, el cambio debe ser descrito adecuadamente, indicando su efecto sobre el patrimonio y sobre el resultado del período, si es aplicable.

5. *La Ley fija un esquema*

La Ley intenta sólo esquematizar las líneas generales para la preparación de las cuentas anuales, estipulando los principios que tendrían que aplicarse para dichas cuentas a fin de que puedan servir de base para formarse un juicio justificado, de tal manera que se presenten razonable y sistemáticamente, y que las bases de valoración sean aceptables en el mundo económico y social. La Ley permite elegir el formato o presentación de las cuentas anuales y las bases de valoración, y da libertad para los desarrollos prácticos y científicos.

Es comprensible que las bases de valoración de los activos y pasivos y de determinación del resultado, tal como se indican en la Ley, debían ser fijadas. El gobierno espera que las partes interesadas, conjuntamente con el Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA), vayan preparando un inventario de los principios de contabilidad existentes y comprueben si se ajustan a los principios fijados en la Ley.

A tal fin, las organizaciones patronales, los sindicatos de obreros y el NIVRA han creado comisiones que tienen como misión estudiar conjuntamente estos temas. Hasta la actualidad se ha emitido un cierto número de publicaciones, tituladas «Observaciones con respecto a la Ley sobre Cuentas Anuales», que tratan sobre partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, y también sobre varios aspectos de la Ley, tales como el interés y el beneficio neto por acción. Es obvio que la intención no es fijar reglas detalladas y uniformes, sino dejar a la empresa la posibilidad de elegir lo que, de acuerdo con sus circunstancias específicas, crea que es lo mejor para cumplir con los requisitos de la Ley. Las comisiones no consideran que su tarea consista en la creación de normas.

Sin embargo, se condena claramente ciertos principios de contabilidad que posiblemente se aplican todavía, y que de hecho son opuestos a las intenciones de la Ley. Sería imprudente por parte de una sociedad no seguir las «Observaciones», a menos que exista una buena razón para ello. Es preciso mencionar que las comisiones tendrán una tarea continua para mejorar sus recomendaciones, a la vista de los nuevos desarrollos.

Se ha de destacar que en las «Observaciones» más recientes existen indicaciones positivas en cuanto a los principios de contabilidad que se consideran preferibles.

4.2. El balance de situación

La Ley determina ciertos requisitos para las partidas del balance, pero no fija de ninguna manera un esquema para un balance de situación, aunque trata generalmente aspectos importantes, los cuales deberían considerarse como requisitos mínimos (véase Anexo).

4.3. Cuenta de pérdidas y ganancias

Al igual que para el balance de situación, no existe ningún formato para la cuenta de pérdidas y ganancias. Los requisitos principales de la Ley en cuanto a la información a facilitar, ya sea en la misma cuenta de pérdidas y ganancias o por medio de notas, son los siguientes: la información sobre el nivel de actividades de una empresa (las ventas) ha de darse de acuerdo con las normas aceptables en el mercado en particular, y pueden expresarse en números absolutos o en porcentajes relativos al año anterior.

Las «Observaciones» determinan que el importe de las ventas es tan importante que sólo podrán utilizarse porcentajes en el caso de que se puedan esperar daños considerables para la compañía si facilita esta información.

La información sobre los resultados se basa en lo siguiente:

- el resultado de la explotación;
- otras pérdidas y ganancias;
- el beneficio o la pérdida antes de impuestos, y
- el importe estimado de los impuestos sobre el beneficio.

Estas cifras deben ser especificadas posteriormente y comentadas de acuerdo con las normas aceptables en el sector o rama correspondiente.

Con referencia al resultado de la explotación, las «Observaciones» determinan que

debería incluir todas las partidas que puedan considerarse normales en las actividades de una compañía.

Cuando se incorporó la Ley en el Código civil, en el año 1976, se añadió un nuevo requisito, referido a la necesidad de informar sobre los resultados obtenidos por los diversos segmentos de una compañía. Las «Observaciones» prefieren que se efectúe una división por actividades en relación a ventas, márgenes brutos y resultados de la explotación. También están a favor de una división geográfica.

Con respecto a las partidas de ingresos y gastos, a continuación se resume lo que ha de detallarse separadamente: depreciación sobre activos fijos, amortización sobre activos intangibles, pérdidas o ganancias de las participaciones, pérdidas o ganancias de las inversiones, intereses ganados, intereses devengados, pérdidas o ganancias extraordinarias. Asimismo, ha de revelarse el número de consejeros y el importe de los emolumentos totales que han percibido.

También han de revelarse los importes de los sueldos y cargas sociales imputados a resultados durante el ejercicio.

Es interesante mencionar que una casa matriz que incluye cuentas consolidadas como parte de sus notas explicativas, según la Ley, no está obligada a dar la información arriba indicada en su propia cuenta de pérdidas y ganancias, siempre y cuando la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, junto con las notas explicativas, cumplan con los requisitos que exige la Ley.

4.4. Cuentas anuales consolidadas

La práctica de emitir cuentas anuales consolidadas en adición a las de la casa matriz se ha extendido ampliamente durante muchos años.

La Ley de 1971 dice lo siguiente:

Con relación a compañías en las cuales

se posee una participación directa o indirecta de más de la mitad del capital emitido, ha de facilitarse toda la información necesaria para las cuentas anuales.

Esta información debe suministrarse en forma de:

- cuentas anuales consolidadas del grupo, preparadas de acuerdo con la Ley, o
- cuentas anuales individuales o combinadas de las compañías referidas, preparadas de acuerdo con la Ley, o
- en caso de subsidiarias extranjeras, en forma de cuentas anuales individuales o combinadas, preparadas de acuerdo con las regulaciones extranjeras aplicables.

Con respecto a subsidiarias extranjeras, ha de indicarse que la Ley holandesa no se aplica a las compañías establecidas en países extranjeros. No obstante, en la práctica, en la mayoría de casos, las subsidiarias extranjeras se incluyen en las cuentas anuales consolidadas en base a las cuentas anuales de estas subsidiarias, preparadas de acuerdo con la Ley, hasta donde sea aplicable. Tal como la Ley lo contempla, las cuentas anuales consolidadas, junto con las notas explicativas, o cuentas anuales separadas de las subsidiarias, tal como se ha mencionado anteriormente, son parte integrante de las cuentas anuales de la casa matriz.

Las «Observaciones» versan sobre las cuentas anuales consolidadas, y sus recomendaciones están generalmente en línea con la práctica en el Reino Unido y Estados Unidos.

Lo que se requiere es: uniformidad en la aplicación de los principios de contabilidad de todas las compañías involucradas, eliminación de beneficios intra-grupo, tratamiento de compañías en las que hay intereses minoritarios consolidando el 100 por 100 y presentando el capital minoritario de forma separada.

4.5. *Influencia de las materias fiscales sobre la contabilidad*

En general, puede decirse que la influencia de las materias fiscales sobre la contabilidad, en Holanda, no ha sido muy importante.

Aparte de la depreciación sobre los activos fijos, que para efectos fiscales debe estar basada sobre el coste histórico, las autoridades fiscales holandesas generalmente aceptan cuentas anuales basadas en principios de contabilidad adecuados.

No obstante, existen numerosos casos donde hay diferentes puntos de vista entre una sociedad y las autoridades fiscales.

Esto puede tener como consecuencia que haya grandes diferencias entre las cuentas anuales emitidas y las que han de prepararse a efectos fiscales, como un apéndice a la declaración de impuestos.

Durante muchos años la depreciación acelerada podía aplicarse a efectos fiscales según la Ley fiscal holandesa.

Otra área importante es la de existencias. En muchos casos los métodos de valoración *lifo* o de existencia base son aceptados a efectos fiscales, mientras que en las cuentas anuales emitidas la valoración aplicada es el método *fifo*.

De acuerdo con la nueva Ley, los impuestos diferidos pueden considerarse como un principio de contabilidad generalmente aceptado en Holanda, lo cual viene subrayado en las «Observaciones».

Durante años se ha considerado normal en nuestro país la aplicación de impuestos diferidos en tales casos.

4.6. *Juzgado Especial para Empresas en Amsterdam*

La Ley sobre cuentas anuales de sociedades incluye una cláusula que permite a cualquier parte interesada que crea que las cuentas anuales de una sociedad no cumplen los

requisitos fijados en la Ley, poner un pleito contra la sociedad. El juicio debé solicitarse al Juzgado Especial para Empresas de Amsterdám; las apelaciones contra el juicio pueden presentarse la Tribunal Supremo. El Juzgado Especial está formado por cinco personas, tres de las cuales son miembros del Tribunal de Justicia de Amsterdám, de las cuales uno actúa como Presidente. Además hay dos miembros que no pertenecen a la carrera judicial, nombrados por el Ministro de Justicia, como Miembros Expertos. El Juzgado Especial para Empresas hasta ahora ha tratado relativamente pocos casos, planteados por diferentes partes interesadas, tales como accionistas, organizaciones dedicadas a defender los derechos de los accionistas y los sindicatos.

Sin embargo, el número de casos presentados ante este Juzgado tiende a crecer.

En sus decisiones, el Juzgado no sólo debe indicar si a su juicio los demandantes tienen razón, sino también debe explicar cómo deberían haberse preparado, a su criterio, las cuentas anuales.

El Juzgado tiene el derecho de exigir a una sociedad, en el caso de que se consideren válidas las acusaciones, de publicar un juego corregido de cuentas anuales, lo cual hasta ahora ha sido aplicado en dos casos.

4.7. *Las guías o pautas de la cuarta directiva de la CEE*

La implantación de esta directiva provocará cambios en la Ley sobre Cuentas Anuales.

Los cambios principales son los siguientes:

- La obligación de publicar y auditar las cuentas anuales de las sociedades privadas con responsabilidad limitada (la B.V. holandesa) será ampliada.
- La directiva suministra esquemas precisos para balances de situación y cuentas de pérdidas y ganancias.

- Los impuestos sobre los beneficios de la explotación y los impuestos sobre partidas extraordinarias deben revelarse separadamente.

- El tratamiento de las reservas de revaluación, cuando se aplican costes de reposición (también llamados valores actuales).

Debe mencionarse que la directiva muestra una fuerte preferencia por el concepto de coste histórico.

5. LA LEY SOBRE CUENTAS ANUALES DE SOCIEDADES Y EL AUDITOR INDEPENDIENTE

Con excepción de algunos casos particulares, antes de 1971 no había ninguna obligación legal en Holanda de utilizar auditores independientes para examinar los libros y las cuentas.

Esta situación cambió radicalmente cuando, en 1971, entró en vigor la mencionada Ley. Desde entonces todas las sociedades anónimas (la N.V. holandesa) están sujetas a una auditoría establecida por la Ley, excepto las que son filiales de una sociedad anónima y reúnen ciertos requisitos.

Las sociedades privadas con responsabilidad limitada (la B.V. holandesa) están sujetas a una auditoría legal cuando reúnen ciertos requisitos, de los cuales el principal es su tamaño. Contrariamente a la práctica británica, donde todas las sociedades están sujetas a auditoría, las «B.V.'s» cuyos activos no sobrepasan los 8 millones de florines, y la plantilla total no exceda de 100 empleados, no necesitan ser auditadas, salvo algunas excepciones.

Además, todas las «B.V.'s» con un capital social superior a 500.000 florines están sujetas a auditoría.

Es un requisito legal que las auditorías estipuladas por ley sean efectuadas por «Registeraccountants», «Auditores Titulados»

(Censores Jurados de Cuentas en España), siendo éstos los miembros del «Instituto Holandés de Auditores Titulados» (NIVRA).

Sin embargo, es posible que otros auditores (no pertenecientes al NIVRA) puedan, en ciertas condiciones, realizar auditorías legales. Es interesante observar que la obligación de efectuar auditorías no ha aumentado considerablemente el trabajo para la profesión, lo cual indica que la comunidad de los negocios en general había aceptado voluntariamente a los auditores independientes mucho tiempo antes de la promulgación de la Ley. La Ley supone una carga para el auditor independiente. En aquellos casos en que debe realizar una auditoría, debe revelar en su informe cualquier desviación en las cuentas anuales de los requisitos de la Ley.

Huelga decir que cuando el Juzgado Especial para Empresas decide, como resultado de una demanda previa, que ciertas partes de las cuentas anuales no se ajustan a la Ley, sin haber sido revelado por el auditor independiente pertinente, ello puede dar lugar a una acción disciplinaria contra él.

Esta acción podría obligar a que el Consejo Directivo del NIVRA se sintiese obligado a enviar el asunto al Tribunal Disciplinario del Instituto, que a su vez debe decidir las represalias que proceda tomar. Los castigos son diversos, siendo el más grave la expulsión de un miembro en cuestión del Registro de auditores, incapacitándole para actuar como tal.

Diversos casos presentados ante el Juzgado Especial para Empresas comportaron acciones disciplinarias contra los miembros implicados, y el número de casos tiende a crecer.

Una de las razones que han provocado estas situaciones es que existe una cierta desilusión en cuanto a la influencia de la Ley, especialmente en lo referente a la uniformidad. Otros creen que, en ciertos casos, en las cuentas anuales se proporciona todavía información incorrecta o, al menos, incomple-

ta. Presentando casos en los que a su criterio hay algo que no se ajusta a la Ley, esperan que esto provocará como resultado una mayor adhesión a lo previsto en la Ley.

Esto indudablemente ha sido así. Desde 1971 ha habido, y todavía hay, mejoras a realizar en la forma y contenido de la información de muchas empresas.

Un inconveniente para la profesión ha sido, sin embargo, la publicidad que se da actualmente en los periódicos y otras publicaciones de los casos presentados ante el Juzgado Especial para Empresas. En muchos casos los periodistas han demostrado un conocimiento muy limitado o inexistente de contabilidad, escribiendo serias equivocaciones en sus artículos. Adicionalmente, escritos subjetivos en la prensa han ayudado a aumentar la confusión.

Aunque de hecho la situación es tal que la profesión tiene poco o nada que temer, el impacto sobre el público en general ha sido poco favorable.

Finalmente, es preciso mencionar que, por ley, el NIVRA tiene que tener un Tribunal Disciplinario y un Tribunal de Apelación, al igual que ya anteriormente lo tenía el NIVA, aunque este último sin obligación legal.

Es sorprendente que durante muchos años relativamente pocos casos han sido presentados a los Tribunales del NIVRA.

6. EL AUDITOR TITULADO INTERNO EN HOLANDA

Tal como se ha mencionado anteriormente, en la actualidad la industria emplea un 7 por 100 aproximadamente de todos los miembros del NIVRA como auditores titulados internos. Este porcentaje relativamente alto es una consecuencia del crecimiento y complejidad de las empresas. La Dirección siente cada vez más la necesidad de tener sus propios medios para fines de auditoría. Esto no difiere del desarrollo en otros países. Lo que es diferente, sin embargo, es el enfoque

de los trabajos de los auditores internos. En la mayoría de países los auditores titulados internos dedican primordialmente su atención a las facetas directivas y de organización. En Holanda, por el contrario, la tarea principal de un auditor titulado suele ser el examen de las cuentas anuales de la empresa en la que trabaja. Sus informes y opiniones sólo pueden ser utilizados para fines internos y no van dirigidos a terceros. Para terceros, sólo el auditor independiente puede emitir opiniones que tengan validez. Esta situación implica que en el campo de la auditoría debe haber una cooperación muy estrecha entre el auditor externo, que es el independiente, y el auditor interno de una empresa.

7. EL FUTURO DE LA PROFESIÓN

La perspectiva para el futuro es que habrá una necesidad creciente de auditores.

El aumento de la complejidad de los negocios, la mayor influencia gubernamental y las regulaciones que constantemente van apareciendo con respecto a la preparación de las cuentas anuales provocarán una mayor participación de auditoría. No parece probable que cambiará sustancialmente la naturaleza de la función del auditor independiente. La función de dictaminar (emitir un dictamen u opinión) que implica el examen de las cuentas anuales, y también de muchos otros tipos de información financiera, que requieren una opinión o juicio objetivo, continuará siendo lo más importante durante años. El progreso continuo en el campo de la informática implicará, indudablemente, que más auditores tendrán que especializarse en la utilización y auditoría de sistemas automatizados. El asesoramiento a la dirección también aumenta, pero existe una tendencia de que este trabajo sea realizado por firmas especializadas, que combinan diferentes disciplinas.

No parece probable el crecimiento del asesoramiento fiscal por parte de los auditores

independientes. Las disposiciones fiscales son cada vez más complicadas, y en todos los casos importantes y difíciles los auditores independientes y la comunidad de los negocios tienden a consultar a firmas especializadas en materias fiscales, que están especializados y educados en leyes civiles y fiscales.

Durante los últimos años ha habido una creciente internacionalización de la profesión. Esto es muy notable en la práctica estadounidense y británica. Las grandes compañías multinacionales americanas y británicas han facilitado a las firmas de auditoría de las compañías matrices la expansión de sus servicios por todo el mundo. Esto, naturalmente, es mucho más difícil para las firmas de auditoría europeas. La necesidad de poder dar un servicio mundial similar es evidente, y existen muchas indicaciones de que también la profesión en Holanda juega su papel en el establecimiento de relaciones más estrechas con firmas de auditoría extranjeras para conseguir este objetivo.

El trabajo de los auditores independientes puede crecer, pero, en el futuro, quizá no sus ingresos. En Holanda cada vez hay más presión para que los ingresos de los profesionales libres, que en la actualidad son considerados demasiado altos, se reduzcan, y que el Gobierno tome medidas para corregir esta situación.

No cabe duda de que los principios de contabilidad, en todo el mundo, serán cada vez más detallados y, en consecuencia, más complejos. Muchos organismos gubernamentales y de otra índole están estudiando actualmente los principios de contabilidad, principalmente para conseguir una información más útil y comunicativa.

Debido a que un número creciente de personas e instituciones se interesan en la conducta de las empresas, y particularmente de aquellas que tienen subsidiarias en otros países, podría surgir el peligro de tener que informar excesivamente sobre diversas facetas, lo cual crearía sólo confusión.

Existe más peligro incluso de que las distintas normas puedan tomar varias direcciones. Este peligro es, de hecho, en este momento, una realidad en algunos aspectos, ya que las normas de los Estados Unidos difieren de las británicas y las holandesas.

Es de esperar que todas las partes implicadas en establecer principios de contabilidad lleguen a la conclusión de que, en el caso de que sean necesarias normas estrictas, tendrían que adoptarse hasta donde sea posible, con bases uniformes en todo el mundo.

Por otra parte, el autor de este artículo espera que, tal como ha sucedido durante su larga carrera en Holanda, quedará la posibilidad para decisiones adecuadas, aplicables a las necesidades peculiares de cada empresa en particular. La comunidad de los negocios es tan variada, que parece imposible

establecer normas para cada empresa en cada situación específica.

FINALMENTE, UN DESEO DEL AUTOR

Tal como se ha mencionado anteriormente, las informaciones proporcionadas por las empresas serán cada vez más detalladas y complejas, de forma que el usuario normal podría confundirse fácilmente. Sin embargo, puesto que el autor cree que todas las partes interesadas deberían disponer de la máxima información posible, podría considerarse la posibilidad de dividir el informe anual referente a las cuentas anuales en dos partes:

a) Estados financieros (balance, cuenta de pérdidas y ganancias, junto con las notas explicativas para dar mayor claridad al lector normal).

b) Demás notas explicativas, análisis y datos exigidos por ley, las regulaciones de la Bolsa y, quizá, para fines de análisis.

ANEXO

BASES DE PRESENTACION Y VALORACION DE LAS PARTIDAS PRINCIPALES DEL BALANCE DE SITUACION, DE ACUERDO CON LA LEY SOBRE CUENTAS ANUALES DE SOCIEDADES

1. **ACTIVOS FIJOS**

Deben dividirse de la siguiente manera:

— Terrenos y edificios.

— Maquinaria e instalaciones.

— Varios.

— Activos fijos que no tienen relación directa con la actividad de la empresa.

Esta norma parece ser demasiado estricta y no puede ser utilizada para determinada clase de empresas.

Las «Observaciones» indican que la valoración a coste histórico es sólo aceptable en casos en los que las desviaciones de los valores actuales de los activos

respectivos sean inmateriales. Si no fuera así, los activos deben revalorizarse en el balance, o debe darse información en las notas explicativas del balance.

Lo mismo es aplicable a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Esto no es ningún problema para empresas que valoran sus activos fijos al valor de reposición, pero de las empresas que aplican el coste histórico hay todavía muchas en que no se da suficiente información sobre los valores actuales.

2. ACTIVOS INTANGIBLES

En el caso de que hayan sido incluidos los activos intangibles en el balance, no deben ser valorados a un importe superior a su coste, menos la amortización acumulada.

Es interesante observar que éste es el único caso en que la ley indica cómo valorar una partida del balance.

Han de indicarse las diferentes clases de activos intangibles, tales como patentes y fondo de comercio. En Holanda se acostumbra a amortizar el fondo de comercio de forma directa o a corto plazo. Hay casos en que es cargado a reservas, y en otros, a resultados. Según las «Observaciones», hay preferencia para amortizar el fondo de comercio con cargo a los resultados directamente o durante algunos años.

3. PARTICIPACIONES

La ley no define este concepto. En realidad se refiere a una relación a largo plazo con otra compañía, no sólo en cuanto a la inversión de dinero, sino también debe influir en la gestión de la participada.

De todas formas, existe una participación cuando una empresa participe en el capital de otra al menos en un 25 por 100.

Las «Observaciones» defienden la valoración al valor intrínseco basado en los principios de contabilidad de la casa matriz, aunque se señala que esto no es siempre posible o la mejor presentación.

Los movimientos en las participaciones durante el año deben indicarse en las notas explicativas al balance y la cuenta de pérdidas y ganancias. La parte del resultado anual correspondiente a las participaciones debe constar por separado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

4. EXISTENCIAS

Las «Observaciones» no señalan su preferencia por algún sistema de valoración de existencias. Se comentan los sistemas utilizados: coste histórico, lifo, existencias base, valor de reposición y valor de realización.

Se considera como una exigencia de la ley revelar en las notas explicativas diferencias considerables en el caso de que las existencias hayan sido valoradas por una cantidad inferior a su coste actual.

Especialmente en la actualidad, con una inflación alta, la posibilidad de grandes diferencias podría presentarse fácilmente, particularmente en Holanda, donde las valoraciones en base a *lifo* y existencias base están autorizadas por Hacienda.

5. DISPONIBILIDADES

Los fondos efectivos y los invertidos temporalmente han de reflejarse por separado. Debe darse información acerca de su valoración. Es importante mencionar si la compañía puede disponer libremente de ellos. Fondos en bancos deben incluir sólo los que están a libre disposición.

6. PREVISIONES

Han de mencionarse los importes y las finalidades de las provisiones. La ley estipula que deben hacerse constar por separado las provisiones siguientes:

Provisiones en relación con determinados activos.

Provisiones para impuestos diferidos.

Provisiones para pensiones.

Las «Observaciones» describen detalladamente las prácticas a seguir con respecto a la deuda correspondiente a pensiones, y señalan que las notas explicativas han de revelar el sistema de valoración y los tipos de interés utilizados.