

Comunicación de la Comisión relativa a la auditoría legal en la Unión Europea: el camino a seguir

(98/C 143/03)

1. INTRODUCCIÓN Y RESUMEN

1.1. La obligación de que las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedad sean auditadas por un profesional cualificado, que fue introducida para el conjunto de la Comunidad por las directivas contables, tiene el fin de proteger el interés público. La garantía que ofrecen las cuentas auditadas aumentará la confianza de todos aquellos que operan con estas sociedades. La información financiera auditada de una sociedad establecida en un Estado miembro es utilizada por terceros de otros Estados miembros, como por ejemplo inversores, acreedores o empleados. El aumento de transparencia derivado de la armonización de la información financiera publicada por las sociedades, unido al aumento de fiabilidad de dicha información por el hecho de ser verificada por un profesional independiente y cualificado, es una contribución importante al establecimiento y funcionamiento del mercado único.

1.2. Estos objetivos se ven socavados si tales terceros interesados no pueden presuponer a la auditoría un nivel de fiabilidad determinado y una extensión dada. Sin embargo, en el plano comunitario, el marco normativo en el que se inscribe la auditoría legal está incompleto. La Unión Europea no es de una opinión unánime sobre la función, posición y responsabilidad civil del auditor legal. Ello redundaría negativamente en la calidad de las auditorías y en la confianza que se deposita sobre las cuentas auditadas, así como en la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios en este sector.

1.3. La falta de criterios comunitarios unificados sobre la auditoría legal podría representar un gran impedimento en las negociaciones que se están desarrollando a nivel internacional para facilitar el acceso de las sociedades europeas al mercado internacional de capitales. Existe un riesgo considerable de que las cuentas individuales y consolidadas que elaboren las sociedades europeas no sean aceptadas en los mercados internacionales de capitales, a menos que las haya comprobado un profesional independiente y cualificado con arreglo a unas normas de auditoría que en general se consideren aceptables en todo el mundo.

1.4. El enfoque propuesto en la presente comunicación consiste en institucionalizar el debate en torno a la auditoría a nivel comunitario. Una tarea importante será la revisión de las normas internacionales de auditoría desarrolladas por la Federación Internacional de Contables (IFAC). La Unión Europea deberá decidir si desea apoyar estas normas y, en tal caso, cómo y sobre qué base puede incrementarse la influencia europea en el desarro-

llo de normas internacionales de auditoría, y garantizarse un alto grado de respeto de estas normas en toda la UE. Deberán igualmente debatirse varios otros aspectos: la independencia del auditor legal, el control de calidad, el ámbito de competencia profesional, la situación del auditor legal dentro de la sociedad y la función de la auditoría interna.

1.5. Con la posible excepción de una Directiva sectorial relativa a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios en el sector de la auditoría, es posible llevar a cabo esta reforma sin adoptar una nueva legislación ni modificar la ya vigente en la Unión Europea. No obstante, la Comisión no dudará en proponer actos legislativos si tal medida resulta necesaria durante los debates que tienen lugar actualmente.

2. ANTECEDENTES

2.1. De conformidad con la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, todas las sociedades a las que es aplicable la Directiva deberán someter sus cuentas anuales a una auditoría realizada por un profesional cualificado. El auditor legal deberá verificar igualmente la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio. Con arreglo a lo definido en la Directiva, los Estados miembros pueden eximir a las pequeñas sociedades de la obligación de hacer auditar sus cuentas.

2.2. La Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas amplió la obligación de auditoría a todas las entidades que deban elaborar cuentas consolidadas en aplicación de la Directiva. Del mismo modo, la Directiva 86/635/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1986, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de bancos y otras entidades financieras y la Directiva 91/674/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1991, relativa a las cuentas anuales y cuentas consolidadas de las empresas de seguros introdujeron la obligación de que un profesional cualificado audite las cuentas anuales y las cuentas consolidadas de todas las entidades contempladas en las Directivas.

2.3. Los Estados miembros sólo pueden autorizar como auditores a las personas que reúnan las condiciones establecidas en la Octava Directiva 84/253/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1984, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables. Las condiciones de autorización se refieren, por un lado, a la capacitación profesional y, por otro, a la integridad personal e independencia.

2.4. Aunque en la Octava Directiva se define la preparación mínima que debe tener un auditor legal, no figuran orientaciones específicas en cuanto al requisito de independencia. Otros aspectos, tales como el nombramiento y destitución del auditor legal, los honorarios de auditoría, el informe de auditoría y la responsabilidad civil del auditor legal quedan contemplados en la propuesta de la Quinta Directiva, referente a la estructura de las sociedades anónimas y a los poderes y obligaciones de sus órganos⁽¹⁾, que sigue estando pendiente de la adopción por el Consejo. Algunas de las cuestiones que trata están reguladas a nivel nacional o son objeto de autorregulación dentro de la propia profesión auditora, pero hay diferencias inevitables en la forma en que se abordan y a menudo falta un respaldo legislativo.

2.5. Varios estudios promovidos por la Comisión, especialmente uno sobre la competencia en el sector europeo de la contabilidad (1992) y otro sobre la función, posición y responsabilidad civil del auditor legal (1996), han puesto de manifiesto que aún no existe un mercado europeo de servicios de auditoría y que sigue habiendo importantes diferencias entre las disposiciones legales y reglamentarias nacionales de los diversos Estados miembros en el ámbito de la auditoría legal.

2.6. En estas circunstancias, la Comisión consideró oportuno organizar un amplio debate sobre el alcance de la intervención de la Unión Europea en este ámbito y la necesidad de nuevas medidas. Para comenzar, la Comisión publicó un Libro verde sobre la función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea⁽²⁾ con el propósito de sensibilizar a todos los interesados sobre las cuestiones en juego y recabar sus opiniones. La Comisión recibió más de cien contribuciones escritas en respuesta a dicho Libro verde. La mayor parte de ellas se congratularon de la publicación del Libro verde y manifestaron su opinión de que era necesario tomar medidas comunitarias en la materia.

2.7. Para completar este proceso de consultas, la Comisión organizó los días 5 y 6 de diciembre de 1996 una Conferencia sobre la función, la posición y la responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea. El objetivo de esta Conferencia, que reunió a unos doscientos representantes de organismos profesionales y autoridades públicas responsables del sector, era debatir el futuro de las auditorías en Europa y la función de la Unión Europea al respecto. En la Conferencia se acordó que la Unión Europea debe establecer un marco común para la auditoría, y que tal marco debería basarse, a poder ser, en las normas internacionales de auditoría. Las conclusiones preliminares que la Comisión extrajo en la sesión final de la Conferencia se debatieron y fueron objeto de amplio respaldo en una reunión del Comité de contacto para las directivas contables celebrada el 10 de Marzo de 1997.

(1) DO C 240, 9.9.1983, p. 2.

(2) DO C 321 de 28.10.1996, p. 1.

2.8. El 26 de febrero de 1997, el Comité Económico y Social adoptó su dictamen sobre el Libro verde. En él, el Comité se congratulaba de la elaboración de dicho documento, por cuanto éste abre las puertas a un debate muy necesario sobre el camino a seguir para garantizar unas normas de auditoría estrictas y compatibles en las cuales fundamentar el enfoque de la Unión Europea hacia la fijación de normas internacionales. El Comité instó a la Comisión a establecer prioridades y, a elaborar un plan de acción en términos de requisitos mínimos para la Unión Europea. La Comisión debe animar en la mayor medida posible al sector de auditoría a unificar, mediante una eficaz autorregulación, sus procedimientos en toda la Unión Europea; sin embargo, debe participar en el debate, que debe ser atentamente supervisado por la Comisión, un mayor número de interesados, tales como los accionistas, los consejeros, etc.

2.9. El 15 de enero de 1998, el Parlamento Europeo aprobó una Resolución favorable en lo fundamental al Libro verde. El Parlamento subrayó la importancia del papel del auditor para dar credibilidad a los informes financieros de las empresas, aspecto fundamental para el mercado interior. El Parlamento también señaló la importancia de la eliminación de todos los obstáculos en el ámbito nacional que puedan restringir la libertad de los auditores de establecimiento y prestación de servicios transfronterizos.

2.10. Las principales cuestiones planteadas por el Parlamento fueron las siguientes:

- requisitos sobre la independencia del auditor. El Libro verde aboga por el establecimiento de una base común de principios fundamentales sobre la independencia, formulados por la propia profesión. En la Resolución del Parlamento Europeo se aboga por definir los servicios distintos de la auditoría en relación con la necesidad de introducir normas comunitarias sobre la independencia del auditor;
- necesidad de nuevas disposiciones. En el Libro verde se contempla la consecución de los cambios necesarios sin introducir, a ser posible, nuevas disposiciones. El Parlamento Europeo insta a la Comisión a considerar si será o no necesario introducir nuevas disposiciones a fin de lograr una mayor armonización.

3. PLAN DE ACCIÓN

3.1. Al proponer las posibles prioridades de acción futura, se ha prestado especial atención a los principios de subsidiariedad y proporcionalidad reconocidos por el Tratado. No es imprescindible plantearse la adopción o

la modificación de actos legislativos comunitarios. Sin embargo, y en especial como respuesta a la recomendación del Parlamento Europeo, la Comisión confirma que no vacilará en proponer nuevas disposiciones cuando lo considere necesario. También es conveniente evitar la creación de un nivel adicional de normas que se sume a las que ya existen o están programadas, a escala tanto nacional como internacional. Es necesario contar con un marco flexible capaz de reaccionar con rapidez a los nuevos acontecimientos; las áreas prioritarias deben ser aquellas en que la legislación nacional vigente obstaculice el funcionamiento del mercado único.

Comité de auditoría

3.2. En concordancia con el nuevo enfoque adoptado desde 1995 ⁽¹⁾ en materia de auditorías, la Comisión se propone crear un Comité de auditoría con responsabilidades especiales en este ámbito. El Comité de auditoría se compondrá de expertos gubernamentales designados por los Estados miembros. La Comisión desearía contar con la presencia de representantes de los organismos encargados de las normas nacionales de auditoría; más aún, es importante que la profesión auditora se implique estrechamente en las tareas del Comité, puesto que es la primera responsable de los aspectos técnicos de las normas de auditoría y comparte con las autoridades la responsabilidad de garantizar el respeto de los requisitos básicos del ejercicio de esta actividad (capacitación profesional e independencia). En consecuencia, el sector auditor europeo tiene que verse representado en el Comité de auditoría.

3.3. El Parlamento Europeo también solicita a la Comisión que estudie el papel que puede desempeñar la auditoría interna en relación con la externa; la Comisión acoge favorablemente la participación de la profesión europea de la auditoría interna en el Comité de auditoría. El Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social abogan por una amplia participación de los usuarios de informes de auditoría en el Comité de auditoría. La Comisión propone que el Foro consultivo de contabilidad participe en las tareas del Comité de auditoría a fin de garantizar la participación de un gran número de usuarios. El Foro consultivo de contabilidad fue creado en 1991 como órgano consultivo compuesto por representantes de los organismos de normalización en el ámbito contable y usuarios y responsables de la elaboración de cuentas.

3.4. Por medio del Comité de auditoría, la profesión auditora se enfrentará al permanente desafío de responder adecuadamente a su compromiso de encargarse de la autorregulación del sector. En principio, el Comité de auditoría podrá recomendar al apoyo de los resultados del trabajo de los auditores. El sector deberá aportar gran parte de la materia prima en la que se basarán los debates del Comité. Las principales tareas del Comité de auditoría serán las siguientes:

- la evaluación de las normas de auditoría internacionales existentes y de su aplicación en la Unión Europea, al objeto de determinar si dicha aplicación responde satisfactoriamente a la necesidad de normas de auditoría en la Unión Europea o si por el contrario existen aún lagunas por rellenar,
- la contribución a los trabajos del Comité de normas internacionales de auditoría de la IFAC, incluida la coordinación de las respectivas posiciones sobre los proyectos en materia de riesgos,
- el análisis de los sistemas de control de calidad de las auditorías empleados en los Estados miembros y de las posibles propuestas de mejora de dichos sistemas,
- el análisis de un núcleo esencial de principios de independencia desarrollados por la profesión contable europea.

3.5. El Comité de auditoría trabajará en todos los asuntos bajo la dirección del Comité de contacto sobre las directivas de contabilidad, especialmente en aspectos de índole más política como son la definición de la auditoría legal y el contenido del informe de auditoría.

3.6. La Comisión propone la organización de la primera reunión del Comité de auditoría en mayo de 1998.

Normas de auditoría

3.7. La primera prioridad será analizar las normas internacionales de auditoría en el contexto de la Unión Europea, a partir de los informes redactados por la Comisión tras consultas con la profesión auditora europea. El objetivo de este ejercicio es celebrar un primer debate en la segunda reunión del Comité de auditoría, a finales de 1998.

⁽¹⁾ Comunicación de la Comisión titulada «Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional» [COM(95)/508 de noviembre de 1995].

3.8. Un asunto que debe estudiarse es hasta qué punto las actuales normas ISA ofrecen a los auditores europeos orientaciones útiles para abordar los problemas derivados de las importantes transformaciones de la normalización en materia contable. A medida que evoluciona ésta, es lógico que también lo hagan las normas sobre auditoría. En particular, pueden ser orientaciones precisas sobre el modo en que los auditores comprueban que los estados financieros cumplen las normas correspondientes en caso de que dichos estados hayan sido elaborados según normas de contabilidad diferentes de las aplicables habitualmente con arreglo a la legislación nacional.

Control de calidad del respeto de las normas y principio de independencia

3.9. De acuerdo con la Octava Directiva, los Estados miembros deben garantizar que los auditores llevan a cabo sus tareas con el debido rigor y con una independencia plena. Aunque es necesario que la supervisión de la profesión auditora corra en primer lugar a cargo del propio sector, la responsabilidad última de garantizar el respeto de estos requisitos básicos de interés público, reconocidos en la legislación comunitaria, sigue recayendo sobre las autoridades de los Estados miembros. No todos los Estados miembros han implantado sistemas de control de calidad, y algunos de ellos disponen de sistemas que hacen de la supervisión un problema más de forma que de fondo.

3.10. Para asegurar una calidad equivalente y elevada de las auditorías, es importante, en primer lugar, seguir analizando el funcionamiento práctico de los sistemas de control de calidad en este terreno. El sector contable europeo ha acordado encargarse de este análisis con la mayor prioridad y presentar sus conclusiones al subcomité técnico. Está previsto que se presente al menos un primer informe para su debate en el subcomité en mayo de 1998. Partiendo del informe del Comité de auditoría al Comité de contacto, la Comisión estudiará la conveniencia de una mayor intervención comunitaria en este ámbito.

3.11. La profesión se ha comprometido asimismo a revisar sus trabajos anteriores en torno a la independencia, al objeto de implantar un núcleo esencial de principios que sirvan de orientación a los auditores comunitarios. Los resultados de este trabajo se estudiarán también en el seno del Comité de auditoría, con el objetivo de mejorar la fiabilidad de las cuentas mediante una mayor garantía de independencia del auditor. Siguiendo la recomendación del Parlamento Europeo, la Comisión garantizará que se estudie con especial atención si los servicios distintos de la auditoría perjudican o podrían perjudicar a la independencia del auditor.

Gestión de sociedades

3.12. La función del auditor debe entenderse en el contexto más amplio de la gestión de sociedades. Impera en general la opinión de que es posible reforzar la situación del auditor legal en la estructura de la sociedad. Se han adelantado sugerencias, por ejemplo, sobre el establecimiento de comités de auditoría y la institucionalización de la función de la auditoría interna. También goza de aceptación general la idea de que las propias sociedades deben conceder mayor relevancia a sus propios sistemas de control de la gestión y la información sobre riesgos. A este respecto, es de especial importancia que las empresas gestionen los riesgos propios de las transacciones con terceros.

3.13. Al mismo tiempo, es preciso atender a las considerables diferencias entre las estructuras societarias de los diversos Estados miembros y la dificultad experimentada anteriormente para llegar a un planteamiento común en la materia. Este aspecto de la auditoría legal seguirá estudiándose una vez concluido el proceso de consulta iniciado por los servicios de la Comisión en 1997 sobre el Derecho de sociedades.

Responsabilidad civil en el ejercicio de la profesión

3.14. La gran mayoría de las observaciones al Libro verde manifiesta que no sólo es innecesario, sino también imposible, armonizar las normas en materia de responsabilidad profesional del auditor legal. No obstante, los representantes de la profesión auditora han expresado con firmeza a la Comisión la conveniencia de emprender medidas al respecto, arguyendo que, desde el punto de vista del mercado único, es importante impedir que las diferentes normas y prácticas nacionales de responsabilidad civil creen obstáculos entre los Estados miembros, y que es esencial que la función de auditoría no se vea puesta en duda a causa de demandas injustificadas.

3.15. La Comisión examinará con más detalle los diversos conceptos que intervienen en la determinación de la responsabilidad civil del auditor legal en los Estados miembros. Terminado este ejercicio, la Comisión se hallará mejor facultada para decidir la necesidad de medidas al respecto.

Capacitación profesional

3.16. La Octava Directiva se propone garantizar que los auditores sean profesionales muy cualificados. El desarrollo posterior de la lista de competencias exigidas incluida en la Directiva puede contribuir a garantizar unas normas más estrictas y más homogéneas. A tal efecto, se propone organizar una mayor coordinación de los programas de formación de auditores, tarea que debe corresponder en primer lugar a la profesión auditora y a las instancias que intervienen directamente en la formación del sector. La Comisión supondrá un foro de debate para

este aspecto, utilizando para ello los programas existentes, fundamentalmente Sócrates y Leonardo da Vinci.

Libertad de prestación de servicios de auditoría

3.17. El Parlamento Europeo apoya firmemente la eficaz aplicación práctica de la Directiva sobre reconocimiento de títulos⁽¹⁾ con respecto a la auditoría. La Comisión considera el fomento de la libertad de establecimiento y de la libertad de prestación de servicios de especial importancia para las pequeñas empresas de auditoría y los profesionales independientes. La Comisión estudiará junto con los Estados miembros y el Comité de contacto sobre las directivas contables los problemas prácticos que hayan obstaculizado la libertad de establecimiento y de prestación de servicios de auditoría. La profesión contable europea participará estrechamente en este estudio, sobre todo a fin de informar sobre las dificultades prácticas que ha experimentado en relación con la aplicación de la legislación vigente en materia de reconocimiento mutuo. También se consultará al Grupo de coordinadores sobre el sistema general de reconocimiento de títulos.

3.18. La Comisión considera la aplicación efectiva de la Directiva general sobre reconocimiento de títulos un componente fundamental de la libertad de prestación de servicios de auditoría. Juntamente con la profesión contable, la Comisión estudiará la viabilidad de una directiva sectorial sobre los auditores. Esto se contemplará si supone claramente un avance con respecto a la Directiva general, tanto para las empresas de auditoría como para los profesionales liberales de este sector, y si cuenta con el apoyo de la profesión y de los Estados miembros. En este último campo, la Comisión ha sugerido que la profesión adopte una norma que atenúe o elimine completamente el requisito de superar un examen de aptitud para la convalidación de títulos, exigido por los Estados miembros, en cumplimiento de la Directiva general sobre reconocimiento de títulos, para obtener el título profesional en el país de acogida. Estas facilidades serían posibles si se tuviera en cuenta la experiencia profesional que para el auditor migrante supondría trabajar con su

propio título en colaboración con un auditor (contable) titulado en el país de acogida.

Pequeña y mediana empresa

3.19. La Comisión considera, y las respuestas al Libro verde lo confirman, que no es necesario modificar el actual sistema de exención de las pequeñas empresas de la obligación de someter sus cuentas a la auditoría de un profesional cualificado. El Parlamento Europeo apoya este punto de vista. En cambio, sí puede ser útil analizar en qué medida puede la profesión contable ayudar más activamente a las pequeñas y medianas empresas. La Comisión pedirá que el sector contable europeo presente propuestas en tal sentido.

4. CONCLUSIÓN

4.1. El proceso de consultas llevado a cabo en el ámbito de la auditoría legal ha puesto de relieve la existencia de un consenso general en torno a la importancia de esta función y a la necesidad de la Unión Europea de disponer de un marco de referencia en el ámbito de la auditoría, marco que debe descansar en la mayor medida posible sobre las normas internacionales actuales.

4.2. Los objetivos generales del enfoque propuesto por la Comisión son contribuir al aumento generalizado de la calidad de la auditoría en la Unión Europea, lo que a su vez beneficiará a las partes interesadas en la actividad empresarial, y mejorar la situación en el ámbito de la libertad de prestación de servicios de auditoría.

4.3. Es obvio que, para ser efectivo, este planteamiento requiere el respaldo activo de los Estados miembros y del sector contable europeo. El ejercicio de consulta recientemente concluido supone una firme garantía de que existirá dicho respaldo.

⁽¹⁾ DO L 19 de 24.1.1989, p. 16.

ANEXO

LISTA DE RESPUESTAS AL LIBRO VERDE

Además de las observaciones oficiales de los Estados miembros, las siguientes organizaciones/instituciones/empresas/particulares han remitido observaciones sobre el Libro verde:

Organizaciones europeas/internacionales

Association des chambres de commerce et d'industrie
Centre for European Policy Studies
Council of the Bars and Law Societies of the European Community
EU Committee of the American Chamber of Commerce in Belgium
European Confederation of Institutes of Internal Auditing
European Contact Group
European Federation of Accountants and Auditors for SMEs
European Federation of Financial Executives Institutes
European Savings Banks Group
Fédération bancaire de l'Union européenne
Fédération des experts-comptables européens
International Auditing Practices Committee of the International Federation of Accountants
Moore Rowland International Europe
Union of European Accountancy Students
Union of Industrial and Employers' Confederations of Europe

Observaciones de los Estados miembros*Austria*

Bundeskammer für Arbeiter und Angestellte
Prof. Dkfm. Dr. Helmut Samer
Wirtschaftskammer Österreich

Bélgica

Institut des experts-comptables/Instituut der Accountants
Institut des réviseurs d'entreprises/Instituut der Bedrijfsrevisoren

Dinamarca

Anne Loft og Miles Gietzmann (Handelshøjskolen i København)
Prof. Højsløv (Handelshøjskole Syd)
Ph.D. Bent Warming-Rasmussen

Finlandia

HTM — Tilintarkastajat ry (Association of Approved Accountants)
Sisäiset tarkastajat ry (Institute of Internal Auditors)

Francia

Compagnie nationale des commissaires aux comptes

Alemania

Bundesverband der vereidigten Buchprüfer eV
Bundesverband deutscher Banken eV
Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband eV
Deutscher Gewerkschaftsbund
Deutscher Industrie- und Handelstag

Deutscher Sparkassen- und Giroverband

Institut der Wirtschaftsprüfer

Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz

Wengert AG

Wirtschaftsprüferkammer

Grecia

Association of Certified Accountants and Auditors of Greece

Hellenic Auditing Company AE

Italia

Consiglio nazionale dei dottori commercialisti

Consiglio nazionale dei ragionieri e periti commerciali

Istituto nazionale revisori contabili

Associazione bancaria italiana

España

Comisión nacional del mercado de Valores

Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona

Prof. Fernández Rodríguez (Universidad Nacional de Educación a Distancia)

Suecia

Svenska Revisorsamfundet (Swedish Association of Approved Auditors)

Países Bajos

Drs. J. H. J. Achten RA

Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten

A. P. Schipper, Registeraccountant

Reino Unido

Auditing Practices Board

Chartered Association of Certified Accountants

Imperial Chemical Industries plc

Institute of Chartered Accountants of England and Wales and Institute of Chartered Accountants of Scotland

Law Society of England and Wales and Law Society of Scotland

Christopher Humphrey and Josephine Maltby (Sheffield University)

Prof. David Hatherly (University of Edinburgh)

Prof. Ashley Burrowes (University of Glamorgan)

Vivien Beattie (University of Stirling), Richard Brandt and Stella Fearnley (University of Portsmouth)

hOtros países

Hungría

Chamber of Hungarian Auditors

Noruega

Norges Registrerte Revisores Forening

Suiza

Bundesamt für Justiz
