

## LOS REQUISITOS EDUCATIVOS PARA EL ACCESO Y LA FORMACIÓN CONTINUADA DE LOS AUDITORES

JOSÉ A. GONZALO ANGULO<sup>1</sup>  
Universidad de Alcalá de Henares

RECIBIDO: 1 de marzo de 2013 / ACEPTADO: 4 de abril de 2013

---

**Resumen:** La formación del auditor en sus dos vertientes, para el acceso y la formación continuada, ha experimentado importantes cambios tras la aprobación de las modificaciones de la Ley de Auditoría en el año 2010 y del Reglamento que la desarrolla en el año 2011. En este artículo se analizan estos cambios, destacando su razón de ser y, en su caso, el efecto que pueden tener en la consecución del interés público que debe perseguir la actividad de auditoría de cuentas. En particular se comentan algunas de las decisiones más controvertidas, como exigir que los candidatos que quieran ser dispensados de la primera fase del examen cursen las materias dentro de un máster oficial universitario, que los años de formación práctica con auditor hayan sido regulados en detalle y transformados en horas de trabajo y que la fase práctica del examen suponga enfrentar al candidato a una simulación lo más fiel posible de situaciones de trabajo, incluyendo problemas éticos. Por lo que se refiere a la formación continuada, se ha desarrollado la obligación establecida por la Ley de Auditoría hace diez años de exigir una media de 40 horas/año a cada auditor, pero existen dudas sobre la capacidad de exigencia de cumplimiento que serán desplegadas por las corporaciones profesionales para ayudar al control por parte del supervisor público de la actividad.

**Palabras clave:** Acceso a la profesión / Ética profesional / Formación continuada / Formación de los auditores / Formación práctica / Ley de Auditoría de Cuentas.

### **Spain's New Educational Requirements for Licensing and Continuous Professional Development of Auditors**

**Abstract:** After passing the amendments to the Spanish Audit Law in 2010 and the promulgation of the subsequent By-law in 2011, access requirements to the audit profession, as well as auditors continuous professional development, incurred many changes. This paper analyses such changes by clarifying not only its causes but the future effects that it may induce in reaching the public interest that the profession is searching for. Some of the most relevant decisions have been the following: mandatory university master courses to learn the theoretical bases of accounting and auditing; detailed schedule of the three-year period of practical training, two of them with a professional auditor; and case studies reflecting near to real life situations, including ethical conflicts, in the final exam. Regarding the continuous professional development, it has been established for the first time that auditors must participate in an average of 40 hours professional development per year. Nevertheless, there are some doubts about the possibility of enforcing this obligation by the auditor's bodies' in order to help the public oversight authorities in reaching this goal.

**Keywords:** Access to profession / Professional ethics / Continuous professional development / Auditor's education / Audit training / Spanish Audit Law.

---

1 Quiero dar las gracias al profesor Francisco Javier López Corrales, de la Universidad de Vigo, de quien salió la idea de hacer este artículo, además de a mis compañeros de la Universidad de Alcalá de Henares Alejandro Larriba, María del Carmen Gonzalo y Anne Garvey. Enrique Rubio, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, lo leyó e hizo valiosas sugerencias, a la vez que detecto omisiones... Con su labor han conseguido mejorarlo. Los defectos que siga teniendo, así como las opiniones que se vierten, son cosa del autor. Esta investigación ha sido realizada en el seno del proyecto de investigación ECO2010-17463 del Plan Nacional de I+D+i

## 1. INTRODUCCIÓN: LOS PROBLEMAS QUE TRATAR

Aunque en España no se ha relacionado, por el momento, crisis financiera y auditoría de cuentas, en cada uno de los fracasos sonados de empresas (desde Enron hasta Martinsa-Fadesa, pasando por Parmalat) está presente la figura del auditor como un agente muy importante que debiera haber advertido a tiempo a los propietarios y acreedores de estas empresas sobre su deplorable situación; y sistemáticamente ninguno lo hizo.

Cuando una situación (antecedentes-proceder-consecuencias) se repite en el espacio y en el tiempo, se convierte en una cuestión que puede ser analizada desde un punto de vista teórico o empírico para sacar conclusiones. Los procesos de percepción, información, formación de juicio y decisión que realizan los auditores han sido objeto de estudios desde el punto de vista psicológico de la profesión.

Es verosímil, como sostienen Guiral *et al.* (2010), que, sobre la transformación de la evidencia obtenida en el trabajo, en una posterior decisión de cara al informe de auditoría se proyecte una suerte de “seducción moral” desde la empresa al profesional con el resultado de que, una vez sojuzgado por un cúmulo de relaciones y circunstancias, encuentre plenamente justificado emitir informes sin salvedades por gestión continuada para entidades con riesgo patente de fracaso financiero a corto plazo. Otros riesgos como el de litigio o la profecía autocumplida pesan más que su conocimiento y su ética profesional.

No obstante lo que se piense sobre el camino que los auditores siguen al formar su juicio y deciden o no comunicarlo, todos los que han escrito sobre las maneras de atajar este problema de mala práctica señalan que hay fundamentalmente dos formas de vacunarse contra este peligro: la primera es ejerciendo un férreo *control de calidad sobre la actividad de los auditores* que deben firmar los informes; la segunda es *rediseñando los procesos de formación inicial y continuada de los profesionales* que deben formar y emitir opiniones sobre los estados financieros de las empresas.

Ambas medidas son complementarias, y deben ponerse en juego simultáneamente. De hecho, la formación continuada es un elemento esencial del control de calidad en las firmas profesionales, según establece la Norma de control de calidad interno de la Federación Internacional de Contadores (IFAC)<sup>2</sup>. Puesto que existe una relación tan estrecha entre control de calidad, formación y proceso de toma de decisiones en auditoría, parece lógico que cuando se esté revisando el diseño de la formación de los auditores se tenga en mente la finalidad que se persigue, que no es otra que aumentar la confianza que los usuarios de la información financiera tienen en el trabajo del auditor y sus resultados plasmados en el informe de auditoría. Luego, al analizar los cambios, se tendrá que razonar sobre si cumplen o no ese objetivo deseado.

---

<sup>2</sup> Puesta en vigor en España por la Resolución, de 26 de octubre de 2011, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. Puede encontrarse en <<http://www.icac.meh.es/Temp/20130108190858.PDF>> (acceso: 12 de diciembre de 2012).

Si la auditoría, como actividad profesional, estaba en una encrucijada en los años noventa (Gonzalo, 1995), en la segunda década del siglo XXI, *con la mayoría de los problemas que entonces se entreveían todavía sin resolver*, tiene ante sí un conjunto de retos para alcanzar la justificación social que la pueda legitimar como un conjunto de profesionales que buscan el interés público, más allá de sus propios intereses o de los que poseen quienes les abonan la factura.

Los mayores problemas a los que se enfrentan los auditores son, sin lugar a dudas, la independencia de criterio y la formación para el ejercicio de su actividad, necesidades que se reparten de forma heterogénea entre firmas grandes, pequeñas y medianas y profesionales individuales.

Los problemas de la independencia están siendo objeto de tratamiento por los reguladores más importantes del mundo: la Unión Europea y la *Securities and Exchange Commission* (SEC) estadounidense. El «Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de la crisis» (Comisión Europea, 2010) y las propuestas de reglamento y de directiva de auditoría son prueba de la buena voluntad que la autoridad pública pone por tratar de resolver la falta de credibilidad de los profesionales, que envilece cualquier reforma de los mercados financieros. No obstante, no está claro si, a tenor de las críticas inducidas por las grandes firmas de auditoría a estos intentos, los profesionales que lideran este sector sienten una fuerte necesidad de mejorar su actuación y su imagen social.

La revisión de la Ley de Auditoría de Cuentas del año 1988 (llevada a cabo mediante la Ley 12/2010, de 30 de junio) traía causa de la modificación de la VII Directiva en el año 2006 y, por lo tanto, sus principales efectos no se pueden localizar en el terreno de la formación. No obstante, la consideración posterior de los efectos inducidos en el terreno formativo hace necesario un comentario pormenorizado de esos efectos, porque tras la citada Ley, desarrollada por el Reglamento aprobado en el año 2011<sup>3</sup>, tanto la formación para superar las pruebas de acceso como la formación continuada han experimentado cambios de enorme calado. El texto refundido de la Ley se abreviará en lo sucesivo como TRLAC, mientras que el Reglamento se designará como RLAC.

Este trabajo está destinado a comentar esos cambios, insertándolos en su objetivo de mejora de los profesionales que deben trabajar por el interés general. En consecuencia se abordará, en primer lugar, la formación para el acceso, discutiendo sus partes y sus responsables tanto de la parte de formación teórica como de la práctica, incluyendo las pruebas finales para la obtención de la cualificación de auditor de cuentas. No se abordará más que la vía académica para el acceso, que exige título universitario, aunque existe una vía profesional, con períodos más largos de práctica y sin posibilidad de exención de la fase teórica del examen, que ha quedado como una reliquia del pasado en virtud del número de candidatos que la

---

<sup>3</sup> Se trata del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado a su vez por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio. El texto refundido de la Ley, al que se hará referencia desde este momento, resultó necesario para compilar y homogeneizar la redacción de un texto legislativo de hace casi veinticinco años, que ha sido modificado en numerosas ocasiones.

utilizan. Tampoco se analizará el acceso de funcionarios o de empleados públicos al ROAC, cuyo proceso de formación es muy diferente, ya que tiene que ver con las pruebas de acceso al cuerpo o a la categoría en la que se integren y con la realización efectiva de trabajos de auditoría o supervisión de entidades públicas o privadas.

En segundo lugar, se comentará la normativa referente a la formación continuada, que “era obligatoria” ya en la modificación de la Ley de Auditoría efectuada en el año 2002 pero que por falta de desarrollo reglamentario no se exigía, con lo que se ha perdido una década a efectos de homologar las condiciones de los profesionales españoles a los europeos, lo que probablemente hace que España sea el último país de la Unión Europea en implantar esta exigencia.

Como España es un país sin demasiada tradición auditora, ni los institutos profesionales (aquí denominados corporaciones de derecho público representativas de los auditores) ni el Gobierno han tomado iniciativas propias hasta el momento en las cuestiones cruciales de la auditoría, y las que se tomaron como la rotación obligatoria con períodos de encargo máximos de nueve años resultaron fallidas. Por esta razón el diagnóstico que es preciso realizar es muy fácil: la normativa de auditoría que se ha aprobado entre los años 2010 y 2012 responde a problemas y necesidades sentidos hace una década, y este es el retraso que, como mínimo, se lleva con respecto a otros países más desarrollados.

Para tomar un punto de comparación en la situación de la formación se recurrirá a las normas y guías de educación emitidas por el *International Accounting Education Standards Board* (IAESB) de la IFAC, que se pueden consultar y descargar gratuitamente en la página web <<http://www.ifac.org/education>>. Por otra parte, la situación de la formación de los auditores en España en las dos últimas décadas ha sido tratada por Larriba (2005).

En las Normas Internacionales de Educación (NIE) se abordan y se tratan de orientar las soluciones para todos los problemas formativos, tanto de los profesionales contables en general como de los auditores. En estos momentos el IAESB está en un proceso de “clarificación” de sus normas, y algunas de ellas están ya revisadas. Las nuevas son menos normativas y más orientadoras, aunque el contenido puede calificarse como similar. Las normas de la IFAC obligan a los institutos profesionales adheridos, lo que quiere decir que no son voluntarias y se requieren para solicitar y conservar la pertenencia a esta asociación mundial de institutos profesionales. No obstante, la única corporación española que pertenece a la IFAC es el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

## 2. FORMACIÓN PARA EL ACCESO: QUÉ, QUIÉN Y CÓMO

El producto que se quiere obtener en la formación del auditor es en estos momentos un importante objeto de discusión, porque los cambios en el entorno económico y profesional han hecho que se replanteen los objetivos del proceso formador en sus dos etapas: la de formación teórica y la de formación práctica. La

primera de ellas tiene como objetivo proporcionar ciertos conocimientos necesarios, junto con la necesidad de mantenerlos actualizados, mientras que la segunda etapa tiene como objetivo la práctica supervisada de esos conocimientos en el desarrollo de auditorías de cuentas.

El auditor no es simplemente un profesional contable con “conocimientos” de auditoría, sino una persona que, con una profunda formación en contabilidad, en auditoría y en otras materias relacionadas con ellas, tiene la capacidad de emitir juicios profesionales sobre la adecuación de la información contenida en los estados financieros a las necesidades de los usuarios.

### 2.1. FORMACIÓN CENTRADA EN COMPETENCIAS

En este punto es necesario hablar de las competencias que la formación ha de dar al futuro profesional. El objetivo de cualquier empeño educativo debe establecerse en forma de competencias, que son el conjunto de conocimientos, habilidades, actitudes, comportamientos y desempeño de un profesional, encaminadas a la optimización de su trabajo en beneficio del interés público que su actividad comporta.

Las competencias se hacen explícitas antes de comenzar el proceso formativo y, además, son evaluables para conocer si ha tenido éxito. No se trata, por lo tanto, solo de demostrar que se conocen las tareas profesionales, sino de probar que se van a llevar a cabo con un grado de eficiencia y calidad predeterminadas. Esto es especialmente útil en ciertas actividades que, como la auditoría, la abogacía o la medicina, suponen un grado elevado de confianza en quien las practica, hasta el punto de hacerlas de interés general.

Aunque pueda parecer una injerencia en la esfera personal del individuo, la formación por competencias busca determinar el comportamiento del futuro profesional de forma positiva. Como afirman Palés-Argullós *et al.* (2010) “...la tarea no es sencilla por cuanto las competencias profesionales son capacidades construidas con componentes cognitivos que, combinados con habilidades psicomotoras y actitudes basadas en valores y creencias, se expresan en conductas coherentes y pre-visibles”. El aprendiz, tras haber pasado por un proceso de aprendizaje, debe tener más conocimientos y, además, debe saber cómo ponerlos en práctica para alcanzar el objetivo de emitir una opinión sobre los estados contables que se le someten.

Siguiendo el artículo 6 de la VIII Directiva de la UE (2006/43/CE) sobre auditoría de cuentas, una persona física solo podrá ser autorizada para llevar a cabo controles legales de las cuentas anuales después de haber alcanzado el nivel de acceso a la universidad, seguido un programa de enseñanza teórica, realizado una formación práctica y superado un examen de aptitud profesional, de nivel análogo al nivel de fin de estudios universitarios, organizado o reconocido por el Estado.

El término aptitud profesional que se demuestra mediante un examen, aunque procede del texto original de la Directiva redactada en el año 1984, puede ser en-

tendido, en línea con lo que se ha dicho, como equivalente a la acreditación de las competencias (conocimientos, habilidades, comportamientos) que capacitan para realizar una auditoría de cuentas.

En la figura 1 se ha representado la relación entre conocimientos y competencias aplicados al caso concreto del auditor. Los conocimientos los aporta, principalmente, el currículum académico, y las habilidades tienen que ver con saber aplicar estos conocimientos en situaciones reales, que vienen proporcionadas por la práctica profesional previa a la autorización para ejercer.

**Figura 1.-** Formación y competencias del auditor



FUENTE: Elaboración propia.

No obstante, los conocimientos y habilidades deben utilizarse de una manera particular, que en la figura 1 se representan por cuatro cualidades personales que son cruciales para la eficacia del desempeño como auditor: el criterio para discernir (capacidad analítica para llegar a conclusiones con los conocimientos y con la práctica adquiridos), la madurez para tomar decisiones (capacidad resolutoria para solucionar problemas), la independencia mental (capacidad de abstraerse de las consecuencias al decidir), y el comportamiento ético (capacidad para someterse a valores humanos y profesionales buscando el interés general).

En el trabajo de Ferrada Vergara, Valencia Pozo y Soto Villarreal (s/d), que se centra en los requisitos exigidos en los procesos de selección por las firmas de auditoría, se detecta a través de encuestas a las auditoras más importantes la relativa pérdida de importancia de los conocimientos técnicos, salvo el caso de la tecnología de la información, que es cada vez más relevante, a la vez que se hacen más importantes otras competencias que tienen que ver, por ejemplo, con el comportamiento social o con la capacidad para asimilar el cambio que tengan los candidatos.

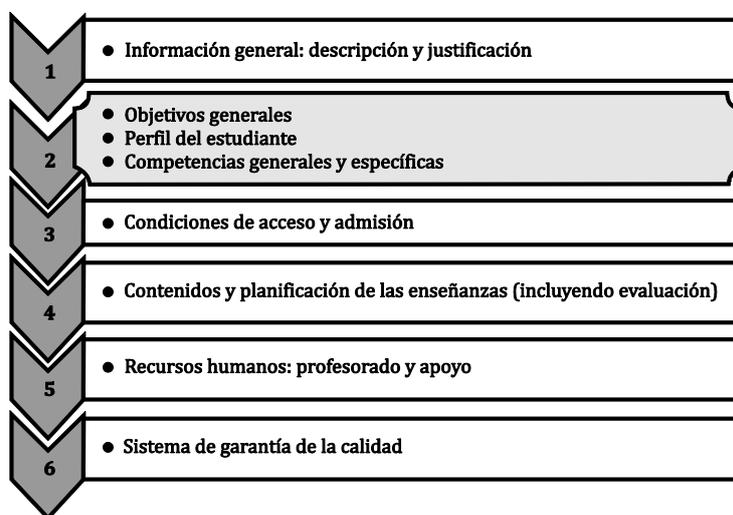
Colocar las competencias en un nivel superior, que incluye y subsume conocimientos y habilidades, es una constante de las preocupaciones pedagógicas de las

últimas décadas para distinguir la formación de la mera posesión de conocimientos. De esta manera, puede leerse la guía más autorizada sobre la materia, que es la Norma Internacional de Educación (NIE) 8 *Competence Requirements for Audit Professionals* (IAESB, 2010) emitida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), en la que se especifica que constan de conocimientos; habilidades; valores, actitudes y ética profesionales; experiencia práctica; desarrollo continuado y evaluación.

En la nueva propuesta del Consejo de Normas Internacionales de Educación de la IFAC, que pretende, pero no consigue, clarificar la anterior NIE, se simplifican las competencias para ser auditor agrupándolas en tres: competencias técnicas, habilidades profesionales, y actitudes, ética y valores profesionales.

En la Resolución del ICAC sobre condiciones de formación teórica no se enumeran los objetivos de la educación en términos de competencias que se deben adquirir, lo que no quiere decir que no se reconozca su función esencial. Para obtener la homologación de los programas, los proponentes –universidades o corporaciones– deben presentar una memoria que tiene la estructura que se muestra en la figura 2, en cuyo apartado 2 se deben reflejar los objetivos generales del programa presentado, el perfil del estudiante y las competencias generales y específicas que se adquirirán siguiendo este.

**Figura 2.-** Las competencias en la memoria de solicitud



FUENTE: Elaboración propia.

La estructura de la memoria es muy parecida a la utilizada por las universidades para solicitar la verificación de sus títulos ante la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación (ANECA), siguiendo el anexo 1 del Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las ense-

ñanzas universitarias oficiales, según la redacción dada por el Real Decreto 861/2010, de 2 de julio.

Por lo tanto, la Resolución del ICAC del año 2012 sobre programas de formación teórica otorga a los objetivos del aprendizaje, incluyendo las competencias que se desean para los estudiantes, el papel que merecen en todo empeño educativo, a pesar de que su parte sustancial se dedica a los contenidos.

## 2.2. AGENTES DE LA FORMACIÓN TEÓRICA

Pueden presentar programas formativos a homologación al ICAC tanto las universidades como las corporaciones representativas de los auditores. En la resolución de cursos de formación del año 2012 se ha suprimido la posibilidad de que otros centros docentes no universitarios pudieran impartir enseñanzas teóricas, lo que tiene justificación no solo en el escaso número de peticiones recibidas en el pasado de estos centros, sino también en la constatación de que la práctica totalidad de los programas de enseñanza teórica homologados desde que se instauró este sistema son proyectos conjuntos entre una universidad y una corporación de auditores.

Mientras que la universidad puede aportar organización y personal docente capacitado, del que carecen las corporaciones, estas pueden ofrecer el acercamiento a la práctica profesional, del que carecen las instituciones de enseñanza superior, y está ligado a la formación práctica, que es el complemento esencial de los programas de formación teórica.

Desafortunadamente, a pesar de algunos intentos de acercamiento, el sector de la práctica profesional contable y auditora está muy separado de la enseñanza superior de esas mismas disciplinas en la universidad, salvando algún caso aislado en ciertos programas de formación de auditores. Esto no sucede únicamente en España, aunque sí es genuino de este país la ausencia de una reflexión crítica sobre las consecuencias de este divorcio, con lo que supone de indolencia por ambas partes, que aleja y dificulta cualquier intento de solución del problema de orden profesional más importante de las últimas décadas.

Solo por destacar que este problema también existe y se percibe en otras latitudes, y que también se reflexiona llegando a propuestas comunes, cabe citar las recomendaciones de la denominada *Pathways Commission on Higher Education*, creada por la *American Accounting Association* y el *American Institute of Certified Public Accounting* (AAA-AICPA, 2012) para estudiar la estructura de la educación superior de la profesión contable y desarrollar recomendaciones sobre los senderos que en la educación pueden llevar a comprometer y retener la mejor comunidad de estudiantes, académicos, profesionales y de otros líderes en el estudio y la práctica contable.

La primera recomendación se centra en las interacciones entre los docentes y los profesionales, y en ella se aconseja construir para el futuro una profesión formada mediante la integración consciente de la investigación contable, la educa-

ción y la práctica profesional, comprometiendo a estudiantes, profesionales de la contabilidad y educadores, con los siguientes objetivos:

- Integrar de forma más plena a profesores cuya orientación sea la profesional en los cuadros docentes universitarios en los aspectos significativos de la educación contable, en los programas docentes y en la investigación.
- Enfocar más la investigación en problemas relevantes de tipo profesional.
- Realzar el valor de los intercambios entre profesionales y educadores.
- Integrar la investigación contable en los cursos y programas contables.

Esto puede solucionar, entre otras cosas, la falta de interés que en la actualidad supone la carrera docente para los profesionales o para los estudiantes, con el déficit que ello implica en lo relativo al personal investigador formado para atender las necesidades académicas o los desarrollos que plantea constantemente la profesión contable.

### 2.3. EL CONTENIDO DE LOS PROGRAMAS DE FORMACIÓN

Hay importantes novedades en la estructura de las materias teóricas que componen la formación del auditor comparándola con la vigente en la antiguas resoluciones de los años 1991 y 1997, pero las más relevantes en el orden docente son tres:

- 1) La concepción del conjunto de los cursos se acomoda a la estructura normal de un postgrado universitario, concebido dentro del Espacio Europeo de Educación Superior (EEES o Proceso de Bolonia, por referencia a la Declaración sobre educación universitaria firmada por los países de la UE y otros Gobiernos europeos en esta ciudad italiana en el año 1999 e implantada en todos ellos en el año 2010).
- 2) Hay una incorporación clara de los marcos normativos internacionales, tanto en el ámbito de la contabilidad –con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)– como en el de la auditoría –con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)–, lo que supone un importante cambio de orientación en la formación de los auditores, hasta ahora relegada a la normativa española derivada de la implantación de las directivas europeas de contabilidad y de auditoría.
- 3) Se introducen tanto el control de calidad de la auditoría como el estudio de la ética y la independencia en los programas de formación de los auditores, ausentes en la regulación anterior.

En la tabla 1 se ha resumido el contenido sustancial de la formación teórica del auditor, que puede cursarse en el grado parcialmente, pero que deberá ser completada en un máster universitario para poder ser considerada como formación

que dispensa de las pruebas teóricas del examen de acceso. Las materias concretas (asignaturas) se agrupan en módulos y los módulos en dos bloques, que son de contabilidad y auditoría y de otras materias necesarias para el ejercicio de la actividad.

Bloques, módulos y materias son, con todo, una referencia general que admite diferentes contenidos, énfasis y combinación de temas. La estructura de los programas y guías de estudio apropiados es una tarea en la que universidades y corporaciones tienen mucho que acordar, aunque quizá no se haya planteado nunca este tipo de colaboración. Para el diseño adecuado de los contenidos podría ser útil participar, o al menos tomar como referencia el proyecto de varios institutos profesionales europeos denominado *Common Content Project-Professional Accountancy Qualifications*, con propuestas curriculares destinadas a ser una referencia en la educación de profesionales contables en un contexto mundializado en los negocios y marcado por un mercado único europeo en el que la actividad profesional está normalizada<sup>4</sup>. España, a través de sus corporaciones profesionales, ha estado ausente hasta el momento en este proyecto que comparten nueve institutos profesionales de cinco países europeos.

**Tabla 1.-** Estructura de la formación teórica

Bloque I	Contabilidad y auditoría (40 ETCS)	Módulo I.1: Auditoría	18 ETCS
		Módulo I.2: Marcos normativos de la información financiera aplicables en España	18 ETCS
		Módulo I.3: Otras materias contables (análisis de estados financieros; contabilidad analítica y presupuestaria, y valoración de empresas)	4 ETCS
Bloque II	Otras materias (20 ETCS)	Módulo II.1: Materias jurídicas	12 ETCS
		Módulo II.2: Tecnología de la información y sistemas informáticos	4 ETCS
		Módulo II.3: Otras materias (economía general, financiera y de empresa, gestión financiera, matemáticas y estadística)	4 ETCS

FUENTE: Elaboración propia.

Cada uno de los módulos de la tabla 1 tiene establecido el esfuerzo que va a suponer a los estudiantes utilizando la métrica de Bolonia, esto es, los créditos del sistema de transferencia europeo (ETCS) que equivalen a 25 horas de trabajo del alumno. Esto significa que si se da a esta estructura el carácter de conocimientos mínimos, los candidatos deberán hacer un esfuerzo mínimo en materias para el ejercicio profesional de 60 créditos o bien 1.500 horas de trabajo.

Aunque puede tomarse como un anacronismo pedagógico, también se recogen las horas de docencia que deben tener estas materias en caso de que el proponente del programa no sea una universidad, que se obtienen multiplicando por 10 los créditos ETCS anteriores. Esta proporción puede marcar también la correspondencia entre créditos y horas de presencia en clase para las universidades, pero parece que la principal misión que tiene es permitir que las corporaciones de au-

<sup>4</sup> Véanse las propuestas en <<http://www.commoncontent.com/index.php>>.

ditores, que son las que no están sujetas al EEES, puedan hacer la programación de los cursos como la venían haciendo anteriormente.

Por lo que respecta al contenido, las novedades que se han citado y que incorporan la normativa internacional son, ante todo, el reconocimiento de que la actividad profesional de los contables y los auditores está fuertemente influida por la evolución de los principios y prácticas internacionales.

En el caso de las NIIF, constituyen un marco normativo de información financiera aplicable en España, puesto que se utilizan para presentar los estados financieros por parte de las entidades cotizadas en Bolsa, lo que quiere decir que se emiten informes de auditoría sobre la consecución de la imagen fiel mediante su cumplimiento. No obstante, su interés sería evidente aunque solo fuera porque representan los principios contables aceptados mundialmente como adecuados para el tratamiento de las transacciones y demás sucesos económicos. Además, han inspirado desde hace décadas las reformas contables de la normativa española, y singularmente las dos últimas versiones del Plan General de Contabilidad, que puede considerarse como una versión resumida –y por lo tanto limitada– de ellas.

Por lo que se refiere a las NIA, son el exponente más claro de la regulación profesional del trabajo del auditor. La Federación Internacional de Contadores (IFAC), que las lleva emitiendo desde finales de los años setenta (Gonzalo y Tua, 1988, pp. 206-213), ha hecho un esfuerzo notable por clarificar su contenido y hacer que cubran todos los aspectos de la tarea del auditor. Siguiendo las directrices emanadas de la UE, los países están incorporándolas a su normativa interna, lo que quiere decir que pronto empezarán a estar en vigor en España, sustituyendo la normativa local elaborada por las corporaciones de auditores y publicada por el ICAC. Las NIA tienen graves problemas de adaptación a la práctica española, que hasta el momento se componía de normas técnicas de auditoría basadas en reglas que había que cumplir, puesto que las normas internacionales, basadas en principios, exigen al auditor una posición activa que supone diseñar por sí mismo los procedimientos que cada caso exige utilizar, documentarlos razonadamente y seguirlos. Este es un cambio de actitud que puede ser asimilado solo desde un planteamiento docente adecuado, que enseñe a comprender la filosofía y los principios de la norma y, mediante la práctica correspondiente, instruya en el diseño de las pruebas y procedimientos necesarios para obtener evidencia de auditoría.

La tercera novedad que se ha resaltado es la introducción del control de calidad y de la enseñanza de la ética. Ya se ha mencionado anteriormente la vigencia en España de la norma emitida por la IFAC sobre el control de calidad interno de los auditores y de las sociedades de auditoría, que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2013 por Resolución del ICAC de 26 de octubre de 2011. No se trata solamente de regular la organización interna de la firma, sino de hacerlo de la manera más eficaz posible para cumplir la misión del auditor, que es emitir opiniones fundadas e independientes sobre la información financiera. En relación con la en-

señanza de la ética, en la redacción de la Resolución se describe el contenido como si fuera el conocimiento de las normas éticas, pero quizás ese sea un formato obligado por la redacción del RLAC, que habla en su artículo 34 de “*normas de ética e independencia*”. En realidad, el conocimiento de esa normativa es condición necesaria pero no suficiente, y lo que el proceso formativo debe hacer es enseñar y adiestrar en comportamientos que en todo momento estén presididos por el respeto a las normas éticas, la más importante de las cuales es la independencia profesional.

Este déficit de implicación activa de los docentes en la motivación ética ya ha sido señalado por la literatura. En el trabajo de Armstrong, Ketz y Owsen (2003) se pone de manifiesto la ausencia de factores de motivación para conseguir un comportamiento de carácter ético entre los alumnos. Su análisis de materiales pedagógicos y recomendaciones profesionales revela una preponderancia de trabajos que discuten el desarrollo de aspectos morales del trabajo profesional, que consiste en la sensibilización y en el razonamiento prescriptivo, con una falta patente de trabajos que se dirijan hacia la práctica de la virtud moral, que consiste en motivación para provocar el comportamiento ético de los estudiantes.

Si en España no se ha desarrollado la discusión necesaria sobre los aspectos éticos de la auditoría, ni siquiera en la enseñanza, no es porque falten posturas de los teóricos a favor de la catarsis que ponga este problema en el primer plano de las preocupaciones profesionales. Pueden citarse tanto el trabajo de Larriba (1997) como el de Gonzalo Angulo y Garvey (2005). En Espinosa y Aldazábal (2010) puede verse el gran apoyo que entre los profesores de contabilidad tiene la enseñanza de la ética.

La enseñanza de la ética necesita, probablemente, desarrollar marcos conceptuales propios que vayan más allá de la mera descripción de las normas de comportamiento y de las sanciones, llegando al entrenamiento y a la evaluación de actitudes de los alumnos (Dellaportas *et al.*, 2011); no obstante, este tipo de enseñanzas en cursos de profesionales contables puede beneficiarse de las lecciones que en este terreno ofrecen profesiones de más solera como la medicina y la abogacía (Liu, Yaho y Hu, 2012).

Aparte de la ética, la otra materia cuya relevancia es cada vez mayor es la aplicación a la contabilidad y a la auditoría de la tecnología de la información y la informática, que está contemplada entre las materias del bloque 2 de la tabla 1, pero que quizás no siempre se le ha dado el contenido que merece por la falta de expertos o de medios en los programas de enseñanza. Extremos como la seguridad informática, la intercomunicación entre sistemas y aplicaciones, la incidencia de la externalización de funciones contables, el funcionamiento de las redes, así como la auditoría mediante programas informáticos, son esenciales en la formación de los futuros profesionales. El párrafo 33 de la NIE 8, al hacer la clasificación de los contenidos esenciales de la formación del auditor, distingue entre tres bloques en pie de igualdad: los relacionados con la auditoría, los relacionados con la información contable histórica y los relacionados con las tecnologías de la información.

### 3. EL PERÍODO DE PRÁCTICA

Siguiendo las exigencias de la VIII Directiva, los candidatos deben demostrar, con anterioridad a la realización de la fase práctica del examen, una experiencia de al menos tres años de trabajo profesional, dos de ellos como mínimo al lado de un auditor de cuentas. Por ser un requisito de la UE, esta condición está vigente desde la redacción original de la Ley de Auditoría de Cuentas del año 1988, aunque por la indefinición consciente de los requisitos constituye el eslabón más débil de todo el proceso formativo que culmina con el acceso al ROAC.

Hasta la regulación contenida en el artículo 35 del vigente RLAC no se había abordado de una forma seria y sistemática el período de práctica en auditoría exigible para concurrir a las pruebas. La exigencia de demostrar experiencia práctica de tres años y dos de ellos con un auditor de cuentas no aportaba documentos verosímiles sobre ese ejercicio profesional más que en el caso de empleados de firmas medianas y grandes de auditoría, que pueden planificar el desarrollo profesional de su personal con cierta holgura.

En el caso de firmas pequeñas o de auditores individuales, los certificados aportados en ciertos casos lograban acreditar que el candidato a auditor había estado prestando sus servicios como empleado en la firma, pero no aseguraban que necesariamente hubiese trabajado habitualmente en auditoría de cuentas ni, por lo tanto, que hubiese pasado por la experiencia de participar en las diferentes fases de cualquier encargo, desde la negociación del precio o la planificación del trabajo hasta la redacción de los papeles de trabajo o del informe de auditoría.

Los tribunales de examen que se han venido sucediendo desde principios de la década de 1990 pusieron bastante empeño en garantizar que los candidatos poseyeran la formación práctica, pero muchos de estos intentos fracasaron por las presiones que los candidatos o sus firmas hacían sobre las corporaciones para que aceptaran cualquier elemento de prueba que les permitiera pasar el requisito.

Probablemente este hecho, muy conocido entre los profesionales, así como el deficiente funcionamiento de los tribunales constituidos por las corporaciones a lo largo de los años noventa, que no lograron utilizar criterios homogéneos para la corrección de las pruebas, provocó en el año 2002 una reforma de la Ley de Auditoría, contenida en la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma del sistema financiero. De esta manera ha de leerse el artículo 48, que lleva un título autoexplicativo: *"examen unificado del sistema de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas"*.

Así, los tribunales únicos para todos los candidatos que han actuado a partir de esa fecha han unificado criterios, pero aún han tenido problemas para obtener la evidencia que deseaban sobre el trabajo realizado por el candidato a auditor. De esta forma, la aportación de pruebas como contratos de trabajo o mercantiles, convenios de colaboración educativa con universidades o simplemente los certificados de cotización a la Seguridad Social o de ingresos a cuenta de carácter tributario son documentos que prueban la existencia de dependencia con un auditor, e incluso de haber realizado un trabajo remunerado, pero son insuficientes para

demostrar que el candidato ha tenido un período efectivo de iniciación en la auditoría.

Las corporaciones han venido dando el visto bueno a los certificados extendidos por los auditores sobre la realización de la formación práctica, puesto que lo exigían las órdenes ministeriales de convocatoria de examen<sup>5</sup>. En sus inicios, este requisito era una invitación para que ejercieran un cierto control que nunca asumieron sobre las prácticas. En ausencia de ese control, los visados de las corporaciones no tienen ningún sentido y deberían excluirse de cualquier procedimiento que se inicie en el futuro.

La declaración anual que los auditores ejercientes y las sociedades de auditoría deben realizar al ICAC proporciona, probablemente, un elemento de prueba, complementaria con las anteriores, de mucha más fiabilidad. Por esa razón se ha recurrido a esta forma de evidencia en las últimas convocatorias. Esta parece ser la solución que contempla el RLAC, puesto que en el artículo 35, al regular la formación práctica, establece que: “*los auditores y sociedades deberán declarar las personas que estén en régimen de formación práctica a su servicio, con el detalle que se determine en la pertinente Resolución del ICAC*” (artículo 35.3); y que “*las certificaciones que expidan los auditores para acreditar dicha formación deberán hacer referencia al vínculo contractual que haya existido con el candidato, así como al tiempo efectivamente trabajado en auditoría de cuentas, según el detalle que contenga la Resolución citada*” (artículo 35.4).

La dificultad para considerar cumplido el requisito de formación práctica no solo proviene de la prueba de la vinculación con el auditor, sino también de que los certificados emitidos por los auditores “mentores” no especifican el tiempo efectivamente dedicado a las diferentes tareas que componen una auditoría, con lo cual es difícil hacerse una idea de la suficiencia de la formación recibida.

En otros países con mucha más tradición en auditoría de cuentas el requisito de la formación práctica viene acreditado por las corporaciones o por los institutos profesionales, que despliegan un conjunto de herramientas de control para identificar a los candidatos en fase de práctica (en ocasiones desarrollada juntamente con la formación teórica), controlar su actividad y verificar periódicamente el progreso que van haciendo mediante inspecciones a la firma o la realización de pruebas a los candidatos. De esta manera van integrando al candidato en la propia corporación, para lo que pueden tener prevista una categoría de “auditor en prácticas”, y pueden proporcionar validez a los certificados que emitan los mentores al efectuar el acceso a los registros oficiales.

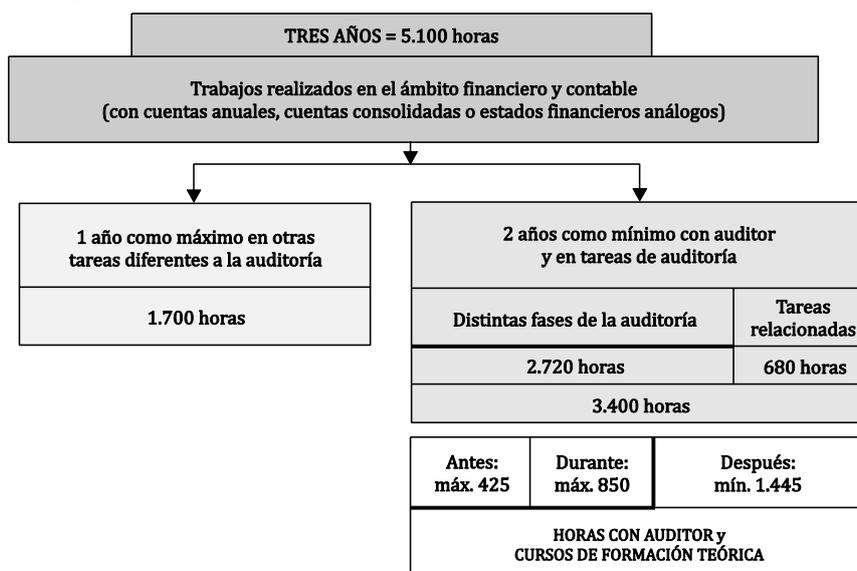
Las dificultades de entendimiento entre el ICAC y las corporaciones, remisas a tomar compromisos en la formación práctica hasta el momento, ha hecho que el RLAC descienda al establecimiento de exigencias horarias, de modo que la formación práctica en auditoría se realice preferentemente durante o después de la

---

<sup>5</sup> Véase, por ejemplo, el artículo 3.3 de la Orden EHA/303/2011, de 10 de febrero, por la que se publicó la última convocatoria conjunta. En la última, publicada por la Orden ECC/682/2013, de 15 de abril (*Boletín Oficial del Estado*, nº 100, de 26/04/13), se ha suprimido este requisito.

formación teórica y abarque todas las tareas relativas a las distintas fases que componen la actividad de auditoría de cuentas. En la figura 3 se muestra una representación de los intervalos temporales contemplados en el Reglamento.

**Figura 3.- Estructura de los años de formación práctica de los auditores**



FUENTE: Elaboración propia.

Los “años” de prácticas se han convertido en horas (1.700 horas/año y 5.100 horas en total) y, teniendo en cuenta que uno de los años puede acreditarse en otras funciones de gestión o administrativas no desarrolladas con auditor, quedan 3.400 horas que justificar. De estas, teniendo en cuenta que en una firma de auditores el candidato puede ser requerido para otras tareas distintas de la auditoría, pero relacionadas con ella, en los momentos de escasa actividad, se permite de- traer de este total un 20 por ciento (680 horas), que pueden justificarse con traba- jos fuera de los propios del auditor. De esta forma, se deben acreditar un mínimo de 2.720 horas en tareas propias de la auditoría, de las cuales como máximo 425 horas pueden haber tenido lugar antes de seguir los cursos de formación teórica, 850 como máximo pueden ser coetáneas con esos cursos, y las restantes 1.445, como mínimo, deben haberse dedicado a realizar todas las fases de una auditoría de cuentas.

Antes de terminar este apartado es preciso señalar que esta estructura de la formación práctica solo es viable si las corporaciones de auditores desean impli- carse en ella, lo que no quiere decir que controlen el número de horas, ya que esto lo puede hacer el ICAC o el tribunal de examen a la vista de las declaraciones de los auditores “mentores” o de los certificados que se emitan para cumplir el requi- sito. Por el contrario, lo que se debe controlar es el cumplimiento del espíritu de la

norma, es decir, que los candidatos presentados a través de cada corporación cumplan en esencia los requisitos de formación práctica, lo que no solo implica que puedan justificar un número determinado de horas.

La prueba práctica del examen para el acceso profesional no se resuelve solo con conocimiento de las normas, sino empleando comportamientos de auditor para enfocar el problema, resolverlo y documentar la decisión a la que se ha llegado. Conseguirlo supone la puesta en práctica de actitudes que solo se consiguen a través de horas de trabajo al lado de un "mentor", aprendiendo de su enfoque de los problemas y de su manera de actuar.

La exigencia del requisito de formación práctica, tal y como viene exigida en el artículo 35.3 del RLAC, prevé una resolución del ICAC que marque la obligación a los auditores de rendir información sobre el detalle y la distribución de la formación práctica que hayan realizado las personas a su servicio. No obstante, como se discutirá a continuación, es difícil que una norma no aceptada por los interesados pueda ser cumplida como prevé el espíritu de la disposición, que con el objeto de facilitar la transición solo es aplicable a partir del 1 de enero de 2015.

Para tomar un punto de referencia que pueda servir de orientación puede recurrirse a la experiencia internacional. A falta de estudios más detallados, lo mejor es recurrir a la correspondiente Norma Internacional de Educación emitida por el IAESB. En este caso es la NIE 5 *Practical Experience Requirements*, aprobada en el año 2004 y en proceso de clarificación a través de una nueva propuesta revisada de julio de 2011. El IAESB ha emitido también una guía denominada *International Education Practice Statement (IEPS) 3 Practical Experience Requirements – Initial Professional Developments for Professional Accountants*. Como la NIE 5, esta guía va dirigida a la formación práctica de los profesionales contables en general, con algunas especificidades para los auditores.

Los elementos esenciales de la NIE 5 afectan al proceso que tiene que seguir la corporación o el regulador profesional, no a los candidatos, por lo que se trata de una norma con un enfoque radicalmente distinto del marcado por el RLAC, en el que parece que es el candidato quien debe demostrar. Por esta razón los argumentos que siguen pueden no ser totalmente comparables con lo expuesto hasta el momento. Los puntos más importantes de esta normativa son los siguientes:

- La formación práctica sirve a unos objetivos determinados, por lo que tiene que ir dirigida a ellos. Las competencias a desarrollar son la comprensión de las organizaciones y del entorno de trabajo; aplicación de conocimientos técnicos, obtención de habilidades profesionales (intelectuales, técnicas, personales, interpersonales y organizativas); la aplicación de valores, ética y actitudes profesionales; y el desarrollo de niveles progresivos de responsabilidad. La adquisición de estas competencias debe estar presidida por la consideración del interés público al que sirve la actividad profesional.
- La formación práctica se hace de forma concurrente a la formación teórica o con posterioridad a esta, pero nunca antes de comenzar el programa de formación teórica.

- La formación práctica es obligatoriamente guiada por un “mentor” o un supervisor, que asumen este nombramiento por ser miembros con experiencia de un instituto profesional. Estos profesionales son los responsables del desarrollo profesional práctico del candidato y por ello deben ser elegidos cuidadosamente, lo que quiere decir que no todos los profesionales están cualificados para asumir esta responsabilidad. El “mentor” o el supervisor son los responsables de obtener y guardar las evidencias del progreso del candidato y de garantizar que ha obtenido una formación práctica adecuada y suficiente.
- La formación práctica se planifica y se hace constar en los oportunos registros.
- La formación práctica se evalúa mediante informes escritos y, eventualmente, mediante entrevistas con el candidato.

En resumen, la formación práctica basada en pasar un número de horas ayudando a un auditor, que después la certifica, tiene poco que ver con la forma de enfocar esta etapa crucial de la formación del candidato a auditor. Es solo el resultado buscado, pero no dice nada acerca del proceso que es preciso cumplir, para el que se debe seguir la normativa internacional citada. Son las corporaciones las responsables de dar contenido sustancial a la formación práctica, de manera que se demuestre que el futuro profesional no solo ha hecho unas ciertas horas de trabajo sino que ha obtenido las competencias que se requieren, ayudado por su “mentor” o supervisor, y lo ha demostrado de forma palpable. Este debe ser el contenido de lo que en el artículo 35.1 del RLAC se describe como “*tareas relativas a las distintas fases que componen dicha actividad*” o “*realización sustancial de todas las tareas relativas a la auditoría de cuentas*”.

La colaboración de las corporaciones en la formación práctica está recogida entre las funciones de las corporaciones en el artículo 105 del RLAC, al indicar que “impulsarán” la colaboración de sus miembros en la formación práctica requerida para el examen de actitud, pero el verbo que se ha entrecomillado representa un grado de obligación demasiado débil para que pueda dar frutos: debe ser la iniciativa de las corporaciones, por el compromiso que representa con el interés público de la actividad, la que impulse una estructura coherente y efectiva para la formación práctica, y no un mandato oficial, porque si solo se trata de eso todos los interesados buscarán un modo de esquivar el requisito de la forma y manera que sea más favorable a sus intereses particulares.

#### 4. LAS PRUEBAS PARA EL ACCESO

La VIII Directiva, cuyo texto original data del año 1984, ha venido marcando el requisito de que el acceso de los auditores al ejercicio profesional se consigue tras haber superado un examen profesional. El texto del artículo 4 de la Directiva dice: “*Una persona física sólo podrá ser autorizada para llevar a cabo controles legales de los documentos contemplados en el apartado 1 del artículo 1, después de haber alcanzado el nivel de acceso a la universidad, seguido un programa de enseñanza teó-*

*rica, realizado una formación práctica y superado un examen de aptitud profesional de nivel análogo al nivel de fin de estudios universitarios, organizado o reconocido por el Estado”.*

El artículo 8 del TRLAC ha recogido este mismo precepto, pero cambiando ligeramente la redacción, para dar cuenta de la implicación de la Administración Pública en el proceso, y así en el artículo 8.2 c) habla de *“haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado”*. Esta redacción –que es la misma desde la primera versión de la LAC del año 1988– es redundante, puesto que si el Estado organiza algo no tendría necesidad de reconocerlo, y por lo tanto requiere una interpretación en clave de exclusión de terceros. Lo que está diciendo el texto es que el Estado se reserva todas las competencias en la materia y que no se prevé ningún reconocimiento de exámenes organizados por terceros.

Los exámenes de acceso constan en España dos pruebas. La primera para comprobar el nivel de conocimientos teóricos, que puede ser dispensada para quienes los hayan obtenido en estudios universitarios; y la segunda –para concurrir a ella es necesario haber pasado el período de prácticas– con el fin de verificar la capacidad de aplicación de esos conocimientos a la práctica de la actividad de auditoría de cuentas (artículo 36.1 del RLAC). En definitiva, en la primera prueba se demuestran conocimientos y en la segunda, competencias profesionales.

Aunque en un primer momento se dio una cierta autonomía a las corporaciones para que configuraran tribunales y pruebas con libertad, pronto se puso de manifiesto que las condiciones de acceso no eran las mismas en cada una de ellas. Había diferencias patentes que se manifestaban principalmente en las exigencias de formación práctica y en el rigor de corrección de los exámenes en cada una de ellas. El siguiente texto es muy significativo del deseo de superar esta situación: *“Por tanto, y en conclusión, la regularidad en las convocatorias y la objetividad garantizada en el acceso, aplicándose para conseguirlo la fórmula que se entienda más adecuada, entendemos que serían las mejores garantías para asegurar la igualdad de oportunidades a todos los candidatos, así como una equiparación razonable en los niveles de competencia profesional de todos los habilitados”* (Gonzalo y Larriba, 1997, p. 31).

El sentimiento generalizado de subjetividad provocó que se modificaran las condiciones. Así, la ya citada reforma de la LAC del año 2002 cambió la forma de concebir y administrar el examen de aptitud, que se conserva hasta ahora. Las corporaciones tienen desde ese momento derecho a proponer su realización, pero la decisión de convocarlo corresponde al Ministerio de Economía, que tiene fijada reglamentariamente la realización de convocatorias bianuales. Los tribunales están presididos por un representante del ICAC, cuentan con representantes de las corporaciones y, además, con funcionarios del ICAC y con un catedrático de universidad. La estructura garantiza que los representantes de las corporaciones sean igual número que el resto de los miembros con voto, lo que exigirá que el presidente decida en caso de empate.

La experiencia de las últimas convocatorias (2009 y 2011) muestra, por el elevado porcentaje de candidatos que no pasaron el examen práctico (muy por encima del 50%), la falta de correspondencia entre las expectativas de los candidatos y los requisitos exigidos. Es posible que estos resultados sean debidos en parte a la velocidad vertiginosa con la que cambia la normativa contable y de auditoría. No obstante, si se considera que muchos de los problemas con los que se tuvieron que enfrentar no tienen que ver mucho con las novedades, sino con competencias profesionales como el análisis riguroso, la justificación de la evidencia o falta de evidencia obtenida, la documentación de la decisión tomada, la rapidez para formar un juicio fundado, etc., puede llegar a deducirse que una parte importante de los candidatos no había adquirido las habilidades y competencias necesarias para la cualificación profesional a la que estaba optando.

Las dos partes del examen de aptitud tienen algunos problemas específicos que se abordan a continuación.

#### **4.1. PRIMERA FASE TEÓRICA: EL PROBLEMA DE LAS DISPENSAS**

Ya se ha hablado de la formación teórica, de su estructura y contenido, así como de que puede ser impartida por universidades y corporaciones. La primera fase del examen de acceso tiene que ver con esos conocimientos. Hasta el momento, la prueba se administra a través de un conjunto de tests de respuestas múltiples en las que los candidatos deben señalar las correctas de entre las que se ofrecen como posibles.

En el caso de que los contenidos, parcial o totalmente, se hayan cursado en el seno de titulaciones oficiales y con validez en todo el territorio nacional (grados, másteres o doctorados universitarios), los candidatos que los hayan recibido pueden solicitar las correspondientes dispensas.

Hasta la promulgación del RLAC del año 2011 esto significaba que los diplomados en Ciencias Empresariales y los licenciados en Economía, en Administración de Empresas o en Derecho tenían por su titulación una dispensa genérica en varias materias que alcanzaba hasta la totalidad de estas, salvo la auditoría en el caso de los licenciados en Administración y Dirección de Empresas. Las materias no cursadas en los títulos oficiales se aprobaban en lo que se denominan estudios propios, diseñados por cada universidad, pero sometidos a homologación por parte del ICAC. Con esta homologación los candidatos se aseguraban de que habían cursado todos los conocimientos requeridos y, lo más importante, que estaban dispensados de realizar la primera fase del examen de aptitud.

Las corporaciones y otros centros docentes podían homologar también programas de formación que incluyeran los contenidos de la formación teórica, pero sin la capacidad de dispensar de cara al examen de aptitud.

Con la aprobación de las modificaciones de la Ley de Auditoría por parte de la Ley 12/2010, de 30 de junio, la redacción del apartado de dispensas, aún siendo parecido al anterior, adquirió una dimensión totalmente distinta, puesto que la

implantación del denominado Proceso de Bolonia dio carta de naturaleza a lo que antes eran títulos propios de postgrado, convirtiéndolos en títulos de carácter oficial y con validez en todo el territorio nacional.

Las universidades pueden seguir haciendo estudios propios relacionados con materias de auditoría, pero parece lógico exigir que los títulos válidos para la dispensa de una habilitación nacional como la de auditor tuviesen las garantías de calidad propias de un título universitario acreditado por los órganos del Ministerio de Educación como válido en todo el territorio español. A pesar de que algunas universidades pueden tener controles de calidad para sus títulos propios tan estrictos o más que el Ministerio, esa calidad no está asegurada con generalidad en estos estudios, pero sí en los postgrados oficiales universitarios.

Por lo tanto, son las universidades, a través de la impartición de títulos oficiales y con validez en todo el territorio, las únicas que pueden proporcionar dispensa de la realización de la primera fase del examen. Las corporaciones pueden colaborar con las universidades o, como se dice en el artículo 36.2 del RLAC, las universidades podrán solicitar la colaboración de una corporación representativa de auditores para impartir estos títulos.

La colaboración entre universidades y corporaciones ha sido aleccionadora y fructífera en los veinte primeros años de vigencia de la LAC, pero algunos piensan que el éxito se ha debido a la estructura relativamente informal de los estudios propios, que permitían mucha libertad en lo que respecta al contenido, impartición, profesorado y precio (relativamente alto) de los cursos para aspirantes a auditores. Estas condiciones, y en especial la participación de profesionales como auditores, es más difícil de conseguir en títulos oficiales de grado o máster debido a los procesos de selección del profesorado universitario, con lo que debe pensarse en procedimientos alternativos que garanticen la colaboración. No obstante, está demostrado sobradamente el interés que despiertan entre los alumnos de Administración de Empresas los profesores de contabilidad con experiencia profesional, hasta el punto de que los perciben como de más calidad que quienes carecen de ella (Mounce, Mauldin y Braun, 2004).

Por esta razón, algunos de los responsables universitarios de los estudios pensados para auditores lamentaban la nueva regulación de la LAC y del RLAC por el efecto negativo que pudiese tener en la colaboración y participación de profesionales y corporaciones, imprescindible en este tipo de cursos (Condor, 2012). La autorizada y sincera opinión del profesor Condor, clamando por fórmulas más flexibles que no pasen por la realización de un "máster oficial", tiene mucho más de queja por las rigideces que plantean los procedimientos de las universidades públicas que de objeción frontal a la decisión tomada en la modificación del año 2010 de la Ley de Auditoría por parte del legislador.

La solución al problema de la colaboración entre profesionales y universidades consiste en flexibilizar estos procedimientos exigidos en cada una de las universidades públicas, que son autónomas y que cuentan con medios para ello, no en rebajar las cualidades que deben presidir los cursos de formación de auditores que

dispensan de la realización de una prueba de carácter profesional. Hay excelentes ejemplos de másteres en contabilidad y auditoría que, desde universidades públicas, ofrecen formación de calidad realizada en colaboración con profesionales y corporaciones.

Pero implantar esta solución requiere tiempo y mucho esfuerzo. Por esta razón, la Resolución del ICAC, de 21 de junio de 2012, que regula las dispensas de la primera fase del examen, ha establecido un régimen transitorio –hasta el 30 de junio de 2014– en el que las universidades podrán seguir impartiendo títulos propios que tuvieran aprobados al emitirse la Resolución y eximían de esta prueba. A partir del curso 2014-2015 no se podrán homologar más que títulos oficiales con validez en todo el territorio nacional.

En esa misma Resolución se establecen tres posibilidades diferentes de dispensa, que se denominan genérica total, genérica parcial y específica.

Las *dispensas genéricas* las solicitan las universidades que ofrezcan las correspondientes enseñanzas. La *dispensa genérica total* solo puede conseguirse por parte de quienes realicen un máster oficial universitario homologado por el ICAC y que contenga todas las materias exigidas para la formación teórica, quedando entonces eximidos de la realización de toda la primera fase del examen de aptitud. La *dispensa genérica parcial* se puede solicitar al ICAC para grados o másteres donde se impartan algunas de las materias exigidas en la formación teórica de los auditores, y quienes las cursen y aprueben quedarán eximidos de examinarse de la parte homologada.

El régimen de dispensa genérica parcial sigue en vigor para los que tengan títulos de licenciado o de diplomado universitario. No obstante, como las materias han cambiado, el anexo B de la Resolución de dispensas contiene una tabla, parecida a la vigente desde el año 1991, con las correspondientes a los títulos de carácter económico, empresarial o jurídico previos a los actuales, que alcanzan a una parte de las materias en función de los contenidos de los planes de estudios correspondientes.

La *dispensa específica* es ya tradicional en la práctica y en la doctrina del ICAC, y la solicitan los interesados presentando el currículum académico con los programas o guías docentes que se vean como equivalentes a las materias previstas en la formación teórica. Mediante resolución y tras el análisis de los cursos aportados, el ICAC concede dispensa de las materias que por su contenido y extensión se correspondan con las previstas en la formación teórica. El interesado puede, a partir de ahí, pasar el examen del resto de las materias o bien cursarlas en cualquiera de los grados o postgrados que las tengan homologadas por el ICAC, cuya lista es pública y puede consultarse en la página web del organismo.

#### **4.2. SEGUNDA FASE PRÁCTICA: COMPETENCIAS FRENTE A SIMPLES CONOCIMIENTOS**

La segunda fase del examen es, lógicamente, la que admite menos regulación normativa, pero es la más importante. Se trata de aplicar los conocimientos teóri-

cos a la práctica de la actividad auditora, por lo que requiere necesariamente haber pasado previamente el período de práctica.

Los detalles de la realización de esta prueba figuran normalmente en las órdenes ministeriales de las sucesivas convocatorias, pero los datos proporcionados por el texto de la convocatoria son muy concisos, ya que solo indican<sup>6</sup> que la prueba consiste en la resolución de uno o varios supuestos prácticos de acuerdo con la normativa vigente en la fecha de finalización del plazo de presentación; que se pueden consultar textos legales y normas de auditoría, siempre que no estén comentados, así como utilizar máquinas calculadoras que no almacenen datos; y que la duración máxima del ejercicio será de seis horas.

Al interesado que no esté avisado le puede parecer una convocatoria más, que se podría resolver con buenos conocimientos técnicos y con cierta práctica en la solución de ejercicios sobre el papel y que, además, no hay que memorizar porque se pueden llevar los textos normativos. Sin embargo, nada más alejado de la realidad. Los exámenes –que son propuestos con la participación significativa de los auditores en ejercicio representantes de las corporaciones– suelen suponer un ejercicio constante de juicio profesional, enfrentado a las restricciones con las que se encuentra normalmente el auditor en su quehacer: limitación de información, escasez de tiempo y exigencia de tomar decisiones fundadas a partir de evidencia incompleta plasmada en papeles de trabajo. Además de tomar decisiones con estas características, que no son familiares para quien no las haya experimentado en vivo, el candidato debe justificar por escrito los juicios tomados a partir de la normativa aplicable y, lo que es más importante, hacer jugar en sus decisiones el componente ético, puesto que aparece constantemente en la tarea de cualquier auditor. En definitiva, esta fase tiene como objetivo demostrar que se tienen las competencias profesionales requeridas, lo que va mucho más allá de poseer conocimientos, por muy enciclopédicos que estos sean.

Pueden aportarse muchas razones, como ya se ha hecho, como justificación de esta fase del examen, pero la más importante es una de orden práctico: el candidato que la supera puede inscribirse en el ROAC y está autorizado para ofrecer sus servicios a cualquier entidad que necesite verificar si la información financiera que presenta es la imagen fiel de su situación y actividad. Esto quiere decir que tiene ya reconocida la competencia para hacerlo.

La elección sobre el diseño de las pruebas que ha hecho la normativa de auditoría española, sin embargo, es la única posible para demostrar la competencia profesional de los candidatos. La NIE 6 *Initial Professional Development – Assessment of Professional Competence* (revisada en noviembre de 2012) marca la obligación de evaluar las competencias de cualquier profesional contable antes de darle la licencia para actuar, mientras que la NIE 8 *Competence Requirements for Audit Professionals*, cuando habla de las evaluaciones, establece que: “64. La evaluación debe ser lo suficientemente comprensiva para permitir la demostración del conocimiento profesional, las habilidades profesionales y las actitudes, ética y valores pro-

---

<sup>6</sup> Se toma como ejemplo la última convocatoria descrita en la nota 5 anterior.

*profesionales que se requieren para ejecutar de forma competente el trabajo de los auditores”.*

## **5. FORMACIÓN CONTINUADA: CARACTERÍSTICAS Y CONDICIONES**

Ya se ha comentado previamente que la formación continuada está prevista desde la reforma de la LAC del año 2002 pero, al faltar el desarrollo reglamentario, no se ha exigido a los auditores. En el RLAC se dedican tres largos artículos a ella, estableciendo la obligación general de realizarla y fijando ciertos criterios para complementar el régimen sancionador que por su falta estableció la Ley de Auditoría en su reforma del año 2010.

Es preciso resaltar que la normativa vigente para los auditores está fuertemente inspirada en la procedente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas, que mantiene actividades de formación continuada obligatorias desde hace más de veinte años, obligando a sus miembros a declararlas, aunque su labor de refuerzo no ha pasado de esta exigencia de rendición de información. Los profesionales de esta corporación no deben encontrar diferencias relevantes con la normativa previa que les era familiar.

Por lo que respecta a la obligación, el artículo 40.1 del RLAC establece que es preceptiva para los auditores ejercientes o que presten servicios por cuenta ajena. En la Resolución del ICAC de 29 de octubre (Resolución sobre formación continuada) se dispone que los períodos de exigencia coincidan con el curso académico, puesto que son tres cursos sucesivos que van desde octubre hasta septiembre. Cada sujeto obligado debe realizar en ese período 120 horas de formación continuada, con un mínimo anual de 30 horas.

En lo que se refiere al refuerzo y control del cumplimiento, hay obligación de declarar la formación continuada al ROAC. En el artículo 34.n del TRLAC se considera falta grave el incumplimiento de las obligaciones en este campo.

Puesto que los auditores en situación de no ejercientes no tienen obligación de realizar formación continuada, para asegurar su actualización en caso de que soliciten pasar a esta situación deben acreditar, en función de lo establecido en el artículo 40.1 del RLAC, haber hecho 120 horas de actividades de formación continuada en los tres años anteriores a la fecha de cambio de situación, de las cuales 50 horas corresponderán a los doce meses anteriores y el 70% de las horas deberán acreditarse, en función de lo establecido en el artículo 2º.2 de la Resolución de formación continuada, en materias de contabilidad y auditoría.

A continuación se abordarán, por ese orden, las actividades que comprenden la formación continuada, los centros e instituciones que están habilitados para realizarlas y los pormenores de la rendición de información anual por los auditores.

### **5.1. ACTIVIDADES DE FORMACIÓN**

Como se puede apreciar en la tabla 2, en la que se han resumido los tipos de actividades contempladas como de formación continuada y las condiciones exigidas

para su cómputo, pueden considerarse de tres tipos: discentes, docentes y profesionales.

**Tabla 2.-** Actividades de formación y condiciones para el cómputo

Actividades	Subcategorías	Horas		Observaciones
		Mínimo	Máximo	
DISCENTES	Contabilidad y auditoría	20 por año 85 en el trienio	-	- Cursos y seminarios de corporaciones, universidades o centros reconocidos - Se admiten actividades de autoestudio organizadas y controladas por un organizador
	Otras materias	-	-	- Conferencias, congresos, jornadas o encuentros homologados por el ICAC - Si el curso tiene evaluación, superarla computa un 50% adicional sobre la duración
DOCENTES		-	-	En títulos universitarios u homologados por el ICAC para formación teórica
PROFESIONALES	Conferencias, congresos, jornadas o encuentros			Sobre normas y principios contables o de auditoría de cuentas organizados por el ICAC u homologados si se realizan por corporaciones, asociaciones y colegios profesionales o de profesores universitarios, o instituciones públicas
	Comités, comisiones y grupos de trabajo		20 al año (10 por cada uno)	
	Publicaciones	-	20 al año	- Sobre materias de contabilidad y auditoría, así como las demás que constituyen parte de la formación específica del auditor, según el artículo 34.1 del RLAC - Se incluyen guías, criterios o circulares técnicas - Aportando ISBN (libros), ISSN (artículos) o DOI (publicaciones en la red)
	Tribunales	-	10 al año	- De acceso al ROAC - Por diseño, confección o corrección de pruebas

FUENTE: Elaboración propia.

Las actividades discentes pueden ser organizadas por las corporaciones directamente o a través de su red territorial, pero el ICAC puede también reconocer programas formativos ofrecidos por las universidades y por otros centros docentes de educación superior, previa solicitud. A efectos de formación continuada, las sociedades de auditoría con un mínimo de quince socios o los grupos de auditores individuales que alcancen esa cifra podrán solicitar el reconocimiento como centros organizadores de formación para sus miembros y empleados.

En la tabla 2 pueden verse tanto las subcategorías de actividades contempladas por el artículo 41.1 del RLAC y por la segunda parte de la sección 3ª de la Resolución del ICAC sobre formación continuada, como los condicionantes temporales y las condiciones para poder ser computables a estos efectos.

Como detalle adicional, puede señalarse la validez de las actividades de autoestudio realizadas por auditores, pero la Resolución establece unas condiciones de “estudio organizado, dirigido y evaluado” que en realidad asemejan esta actividad a la enseñanza semipresencial o a distancia. No obstante, las ofertas de este tipo de actividades pueden hacer más liviana la realización de actividades formativas en casos de lejanía de los centros en los que se ofrezcan las actividades presenciales requeridas o cuando no se disponga de tiempo para asistir a ellas en los horarios habituales.

Existe una exigencia para los organizadores de actividades formativas respecto de la participación de auditores de cuentas y es que han de constituir como mínimo el 20% del claustro de profesores e impartir al menos el 20% de las horas de docencia en materias de contabilidad y auditoría. No hay exigencias adicionales con respecto a la cualificación o entrenamiento de los docentes en las actividades formativas de las corporaciones, que estarán, sin embargo, garantizadas en el caso de ser impartidas por universidades o por centros de formación superior gracias a la selección previa de los instructores.

Por otra parte, se establece que los docentes que participen en actividades de formación continuada podrán computarse por una sola vez el doble del tiempo de impartición para tener en cuenta el de preparación. No obstante, los monitores o docentes no podrán justificar toda la formación continuada como tal, puesto que habrán de acreditar al menos diez horas de otras actividades.

La supervisión de las actividades reconocidas u homologadas corresponde al ICAC, que podrá solicitar información e incluso destacar a su personal para que asista a ellas. Las sanciones por incumplimiento de las condiciones pueden ser la pérdida de la homologación inmediata para la actividad y la del reconocimiento del centro, siempre que la deficiencia fuera relevante y no se subsanase en un plazo de tres meses desde el requerimiento correspondiente, según el artículo 15 de la Resolución de formación continuada.

Este enfoque de horas en actividades prefijadas es, con todo, una de las posibilidades que se contempla en la NIE 7 *Continuing Professional Development* (nueva redacción de julio de 2012), que lo describe como desarrollo profesional continuado basado en recursos dedicados. En este caso, la normativa española es igual a la de la NIE, que también contempla 120 horas cada trienio. Existe otra posibilidad basada en los resultados obtenidos, en la que los auditores deben demostrar periódicamente el mantenimiento y el desarrollo profesionales mediante la verificación de competencias adquiridas. También cabe un enfoque mixto.

## 5.2. CENTROS E INSTITUCIONES HABILITADOS PARA REALIZAR ACTIVIDADES

La regulación sobre los centros habilitados para realizar actividades de formación continuada persigue, a través de su acreditación y posterior control, la eficacia en el cumplimiento de esta obligación con una cierta calidad.

Las corporaciones, las universidades, los centros de educación superior, las agrupaciones de auditores para la formación, las asociaciones profesionales y

ciertas entidades públicas son los agentes de la formación continuada. Mientras que las corporaciones no necesitan acreditación alguna, el resto de los agentes necesitan un reconocimiento expreso por parte del ICAC, que tiene una validez temporal y que es renovable con el requisito se sigan cumpliendo las condiciones. En la página web del ICAC aparecerá la lista de centros reconocidos, como habitualmente se hace hasta ahora con los cursos de formación teórica homologados.

Las corporaciones, aunque tienen reconocidas competencias como centros organizadores en el RLAC y, por lo tanto, no necesitan acreditación alguna, deben ofrecer cursos suficientes para permitir a sus miembros cumplir con la totalidad de las obligaciones de formación continuada. Pueden actuar a través de su red territorial, formada por agrupaciones o colegios, pero asumiendo directamente la responsabilidad de la actividad llevada a cabo ante el ICAC.

Las universidades pueden solicitar el reconocimiento, que se concederá y mantendrá a condición de que ofrezcan al menos cien horas de formación continuada a los auditores. La persona o personas responsables en la universidad de la formación continuada para auditores deberán acreditar experiencia práctica en auditoría, además de su experiencia docente. La concesión del reconocimiento es por períodos anuales prorrogables tácitamente.

Las sociedades de auditoría o grupos de auditores pueden ser reconocidos con la condición de que reúnan a quince auditores (socios, designados o auditores individuales) inscritos en el ROAC y ejercientes. Deben demostrar que tienen medios para acometer la función docente, incluyendo las evaluaciones y la garantía de calidad de los cursos. Los beneficiarios de los cursos solo pueden ser sus miembros (auditores ejercientes o bien que ejerzan por cuenta ajena), a quienes han de ofrecer como mínimo un número de horas que les permita cumplir con las obligaciones de formación continuada. Las personas responsables en el grupo de la formación continuada para auditores deben acreditar experiencia docente, además de su experiencia en la práctica auditora. La Resolución permite que quienes impartan la enseñanza sean terceros que no pertenezcan al grupo de auditores peticionario. El reconocimiento, como en el caso de las universidades, tiene validez anual y es prorrogable tácitamente.

Los otros centros docentes de educación superior citados en la disposición adicional sexta de la Ley Orgánica 6/2001 de Universidades (LOU) deben estar previamente autorizados como tales por la Administración Pública competente. Estos centros son los que, por la naturaleza de las enseñanzas que impartan o por los títulos o diplomas que estén autorizados a expedir, no se integren o no proceda su integración o adscripción a una universidad. El reconocimiento se concede por períodos de dos años, prorrogables por nueva petición expresa.

Todos los centros reconocidos deben remitir en el mes de septiembre de cada año el programa de actividades de formación continuada que tengan previsto desarrollar en el período anual de octubre a septiembre posterior, comprometiéndose a difundir con suficiente antelación los aspectos básicos de cada una de sus actividades para conocimiento de los interesados. El programa de actividades se entiende vinculante pero admite variaciones no significativas, según lo estable-

cido en el artículo 36.1, que se justificarán en la memoria anual que se debe rendir al ICAC. Se entiende, entonces, que las variaciones importantes deben ser sometidas al control del supervisor.

Estos centros garantizarán, además, la idoneidad de los docentes y los materiales empleados para la impartición de los cursos, así como las actividades de evaluación cuando se requieran. A estos efectos es importante que desplieguen un conjunto de medios para garantizar la calidad de las enseñanzas, lo que supone mantener una estructura de supervisión sobre ellas que permita cumplir con su finalidad, incluyendo, por ejemplo, procedimientos internos para selección y aprobación de los cursos, para selección de docentes, para supervisión de materiales, para fijación de precios, para control de asistencia e idoneidad de la evaluación o para obtener retroalimentación de los asistentes.

Con independencia de los centros reconocidos, las asociaciones profesionales y las entidades públicas pueden organizar de forma esporádica o sistemática conferencias, congresos, jornadas, encuentros, comités, comisiones y grupos de trabajo donde se traten cuestiones relativas a normas y principios contables o de auditoría. En tal caso, y previa petición, pueden obtener homologación evento por evento si lo solicitan al ICAC. Este reconocimiento puede prorrogarse en el tiempo de forma tácita en el caso de que se trate de actividades llevadas a cabo periódicamente, siempre que se comuniquen, como hacen los centros reconocidos, a lo largo del mes de septiembre.

### 5.3. RENDICIÓN DE INFORMACIÓN

El otorgamiento de la condición de centro organizador reconocido, o el reconocimiento de eventos o de grupos de trabajo en el caso de asociaciones y de entidades públicas, tiene como contrapartida, además de la obligatoriedad de realizar las actividades con un cierto nivel de calidad, la de informar al ICAC de los auditores que las hayan realizado, indicando su duración.

Cada uno de los participantes en las acciones formativas debe recibir un certificado acreditativo por cada una de ellas en el plazo de dos meses tras su realización y siempre antes del 15 de octubre del curso siguiente, que podrán aportar en caso de ser necesario a la corporación o al ICAC en las declaraciones anuales.

En principio, los centros y entidades anteriores deberían suministrar información al ICAC de todas las actividades discentes y profesionales realizadas por auditores, salvo las publicaciones. Contando con esta colaboración, los auditores solo deberían declarar las actividades docentes y las publicaciones (tabla 2), puesto que el resto de la formación continuada está encomendada a centros, asociaciones o entidades públicas, con la obligación de enviar las listas de los auditores participantes en las actividades.

No obstante, para asegurar la completa información, la Resolución de formación continuada formula una declaración en varias etapas, implicando tanto a las corporaciones, a los centros organizadores como a los propios auditores:

- I. En la primera (*con plazo máximo de dos meses tras la realización de la actividad, y en todo caso antes del 31 de octubre*) los auditores deben (si son ejercientes o no ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena) o pueden (si no ejercen) declarar a su corporación las actividades realizadas de las que esta no tuviera constancia por no haberlas organizado, aportando las certificaciones o pruebas correspondientes.
- II. En la segunda (*durante el mes de noviembre*), los centros organizadores reconocidos harían la declaración anual de actividades de formación realizadas en los doce meses anteriores terminados el 30 de septiembre. En el caso de las corporaciones, la declaración incluiría los datos aportados por los auditores en la etapa anterior con suficiente detalle por cada una de las actividades realizadas o declaradas.
- III. En la tercera etapa (*hasta el 15 de diciembre*) los auditores podrían hacer una declaración complementaria que abarcara actividades distintas de las declaradas en la etapa anterior, aportando los justificantes acreditativos.

Este proceso por etapas parece tener por objeto tanto la exactitud (mediante la depuración de errores obteniendo información de diferentes fuentes) como la completitud de las declaraciones (permitiendo complementar los datos ofrecidos por corporaciones y centros organizadores), debido a la trascendencia de la declaración que, por otra parte, finalmente es una obligación de cada auditor, no de quienes hayan organizado las actividades.

Si el auditor ejerciente, o ejerciente por cuenta ajena, no realiza la declaración o esta es sustancialmente incorrecta o incompleta, incurre en infracción leve, que se convierte en grave a los tres meses del plazo concedido para la declaración complementaria. Por la comisión de infracciones leves, según el artículo 36.3 del TRLA, se impondrá al infractor una multa por importe de hasta 6.000 euros o una amonestación privada. Por la comisión de infracciones graves, según el artículo 36.2 del TRLAC, se puede imponer, tras la apertura del correspondiente procedimiento administrativo, una de las siguientes sanciones: la suspensión de la autorización para ejercer y baja temporal de hasta dos años en el ROAC, o bien una multa por un importe de entre 6.001 y 12.000 euros.

Por último, cabe hacer una alusión a la ausencia de responsabilidad que se aprecia en la normativa para la sociedad de auditoría en la realización efectiva y en la remisión de información sobre la formación continuada de sus miembros. Si el auditor se encuadra como socio firmante, como designado o como ejerciente por cuenta ajena en una sociedad, una de las obligaciones de esta es velar por la actualización de conocimientos. En la Norma de Control de Calidad Interno de auditores y sociedades de auditoría, aprobada por Resolución del ICAC de 26 de octubre de 2011, se insta a estas a la preservación de la competencia de sus miembros de la siguiente manera: "*A26. El mantenimiento de la competencia del personal de la firma de auditoría depende de forma significativa de un nivel adecuado de desarrollo profesional continuo, que permita al personal mantener sus conocimientos y sus capacidades. Unas políticas y procedimientos efectivos enfatizan la necesi-*

*dad de una formación continuada a todos los niveles del personal de la firma de auditoría, a la vez que proporcionan los recursos y la asistencia necesarios para la formación con el fin de permitir al personal que desarrolle y mantenga la competencia y las capacidades requeridas” .*

De esta forma, las sociedades tienen por extensión, sea o no exigible por la legislación, una responsabilidad clara en el desarrollo de procedimientos que permitan conservar y poner al día los conocimientos, habilidades y aptitudes de sus miembros, y podría haberse pensado en una responsabilidad compartida con los propios auditores para el caso de que estos no cumplieren sus obligaciones de formación continuada.

## **6. A MODO DE CONCLUSIÓN**

Este trabajo ha pretendido mostrar, debidamente comentados, los recientes desarrollos en la formación para el acceso de los auditores y la formación profesional continuada que ha introducido la normativa derivada de la modificación de la Ley de Auditoría por la Ley 12/2010, desarrollada en el Reglamento del año 2011 y en tres resoluciones del ICAC del año 2012 que versan, respectivamente, sobre cursos de formación teórica, sobre dispensa de la primera fase del examen y sobre formación continuada.

La modernización llevada a cabo no constituye ninguna novedad. Solo se ha adaptado a la normativa española lo contenido en la modificación de la VIII Directiva de derecho de sociedades de la UE promulgada en el año 2006.

Aunque no se han introducido cambios profundos en los mecanismos de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, se han matizado y modernizado las exigencias para ponerlas al día o bien para detallar su contenido. En el caso de los cursos de formación teórica se han actualizado los contenidos, que se expresan en unidades propias del Espacio Europeo de Educación Superior (ECTS), ampliando la formación a normas internacionales de contabilidad y auditoría y dando entrada explícita a temas importantes como el control de calidad o las normas éticas y de independencia.

Aunque tanto las universidades como las corporaciones pueden organizar la formación, la dispensa de la fase teórica del examen de acceso solo puede conseguirse cursando las materias en grados y en postgrados universitarios homologados por el ICAC debido al grado de exigencia y rigor que pueden suponer al estar debidamente acreditados por las autoridades educativas de educación superior. No obstante, la normativa hace especial hincapié en la colaboración entre las universidades y las corporaciones en esta formación teórica, aprobando implícitamente la práctica mayoritaria hasta el momento.

En el caso de la formación práctica se ha establecido un régimen de horas mínimas, traducción del requisito tradicional de tres años de experiencia práctica, dos de ellos con auditor. Se tolera que una parte de la formación práctica con auditor sea anterior a la teórica, aunque este comportamiento no tenga demasiada jus-

tificación lógica o pedagógica. Para acreditar estos periodos de práctica se establece claramente que los candidatos en fase de formación práctica deben ser objeto de declaración al ICAC por parte de los auditores “mentores” o de sus firmas. No obstante, la puesta en práctica de estos requisitos será muy difícil si las corporaciones profesionales no toman en serio su tarea de colaborar en la formación, controlando el desarrollo de la aplicación de los conocimientos a la práctica diaria y haciendo que se extiendan, como dice la normativa, a todas las fases y tareas de la auditoría.

La normativa aprobada consagra la convocatoria conjunta y única para el acceso con independencia de la corporación a través de la que se haga, así como el desarrollo de la fase práctica del examen, que no solo requiere la aplicación de conocimientos sino el despliegue de habilidades y competencias adquiridas en la fase de formación práctica, entre las que se encuentra la resolución de conflictos éticos o la toma de decisiones en condiciones de incertidumbre o de falta de tiempo.

Por primera vez se regula en detalle la formación profesional continuada: actividades que la componen, agentes de esta y rendición periódica de la información sobre su cumplimiento que, de faltar, podrá ser objeto de sanción por el ICAC. Se ha tardado más de una década en implantar esta formación continuada, a pesar de que muchos auditores la venían haciendo por su convicción de que contribuía a mantener la calidad de su servicio.

En una época donde la labor del auditor está puesta en entredicho por su implicación en escándalos y fraudes financieros, toda mejora o contribución de la formación (teórica, práctica o continuada) puede ser un revulsivo para mejorar la percepción del auditor sobre el interés público de su actividad profesional.

## BIBLIOGRAFÍA<sup>7</sup>

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION; AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (2012): *The Pathways Commission on Higher Education: Charting a National Strategy for the Next Generation of Accountants*. New York, NY: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (3 de enero de 2012). <[http://commons.aaahq.org/files/0b14318188/Pathways\\_Commission\\_Final\\_Report\\_Complete.pdf](http://commons.aaahq.org/files/0b14318188/Pathways_Commission_Final_Report_Complete.pdf)>.

AMSTRONG, M.B.; KETZ, J.E.; OWSEN, D. (2003): “Ethics Education in Accounting: Moving Toward Ethical Motivation and Ethical Behavior”, *Journal of Accounting Education*, 21, pp. 1-16.

COMISIÓN EUROPEA (2010): «Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de una crisis». [COM (2010) 561 final, de 13/10/10]. Bruselas: Comisión Europea. (4 de enero de 2013). <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:ES:PDF>>.

CÓNDOR LÓPEZ, V. (2012): “El papel de la universidad en la formación de los auditores”, *News REA - Noticiero del Registro de Economistas Auditores*, 11 (marzo), pp. 7-8.

---

<sup>7</sup> Las normas de auditoría citadas pueden encontrarse y descargarse de forma gratuita en las páginas web de sus emisores: ICAC <[www.icac.meh.es](http://www.icac.meh.es)> e IFAC <[www.ifac.org](http://www.ifac.org)>.

- DELLAPORTAS, S.; JACKLING, B.; LEUNG, PH.; COOPER, B.J. (2011): "Developing an Ethics Education Framework for Accounting", *Journal of Business Ethics Education*, 8, pp. 63-82.
- ESPINOSA PIKE, M.; ALDAZÁBAL ÉTXEBERRÍA, M.E. (2010): "Opinión de los profesores españoles sobre la incorporación de la ética en la formación de la profesión contable", *XVIII Congreso de EBEN España «Teoría Superior de Stakeholder»*. Bilbao: EBEN España. (13 de enero de 2013). <<http://www.eben-spain.org/docs/Papeles/XVIII/EspinosaAldazabal.pdf>>.
- FERRADA VERGARA, S.A.; VALENCIA POZO, V.M.R.; SOTO VILLAREAL, G. (s/d): *Contador Público Auditor: competencias actuales y formación entregada*. (3 de enero de 2013). <<http://es.scribd.com/doc/985165/HABILIDADES-Y-COMPETENCIAS-DEL-CONTADOR-PUBLICO-AUDITOR>>.
- GONZALO ANGULO, J.A. (1995): "Presentación: La auditoría. Una profesión en la encrucijada de los noventa", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXV (84) (abril-junio), pp. 595-629.
- GONZALO ANGULO, J.A.; GARVEY, A.M. (2005): "In the Aftermath of Crisis: The Post-Enron Implications for Spanish University Accounting Educators", *European Accounting Review*, 14 (2), pp. 349-359.
- GONZALO ANGULO, J.A.; LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. (1997): "Formación de auditores en España: el acceso a la profesión y la formación continuada", *II Jornada de Trabajo sobre Auditoría Contable*, pp. 11-50. Santander.
- GONZALO ANGULO, J.A.; TUA PEREDA, J. (1988) *Introducción a la Contabilidad Internacional*. Madrid: Ministerio de Hacienda, Instituto de Planificación Contable.
- GUIRAL, A.; RODGERS, W.; RUIZ, E.; GONZALO, J.A. (2010): "Ethical Dilemmas in Auditing: Dishonesty or Unintentional Bias?", *Journal of Business Ethics*, 91 (1, Suppl.), pp. 151-166.
- LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. (1997): "Algunas reflexiones sobre ética, legalidad y deontología profesional", *Ensayos sobre Auditoría*, pp. 209-244. (Libro en homenaje al Profesor Manuel Mier Menes). Madrid: Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España.
- LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. (2005): "La formación de auditores", *V Jornada de Auditoría*, pp. 49-72. Madrid: ASEPUC/Universidad Rey Juan Carlos.
- LIU CH.; YAO, L.J.; HU, N. (2012): "Improving Ethics Education in Accounting: Lessons from Medicine and Law", *Issues in Accounting Education*, 27 (3), pp. 671-690.
- MOUINCE, P.H.; MAULDIN, D.S.; BRAUN, R.L. (2004): "The Importance of Relevant Practical Experience among Accounting Faculty: An Empirical Analysis of Student's Perceptions", *Issues in Accounting Education*, 19 (4), pp. 399-412.
- PALÉS ARGULLÓS, J.; NOLLA DOMENJÓ, M.; ORIOL BOSCH, A.; GUAL, A. (2010): "Proceso de Bolonia (I): educación orientada hacia competencias", *Educación Médica*, 13 (3), pp. 127-135.