

OS REQUISITOS EDUCATIVOS PARA O ACCESO E A FORMACIÓN CONTINUADA DOS AUDITORES

JOSÉ A. GONZALO ANGULO¹
Universidade de Alcalá de Henares

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

Resumo: A formación do auditor nas súas dúas vertentes, para o acceso e a formación continuada, experimentou importantes cambios tras a aprobación das modificacións da Lei de auditoría no ano 2010 e do Regulamento que a desenvolve no ano 2011. Neste artigo analízanse estes cambios, destacando a súa razón de ser e, de ser o caso, o efecto que poden ter na consecución do interese público que debe perseguir a actividade de auditoría de contas. En particular coméntanse algunhas das decisións máis controvertidas, como esixir que os candidatos que queiran ser dispensados da primeira fase do exame cursen as materias dentro dun máster oficial universitario, que os anos de formación práctica con auditor foran regulados en detalle e transformados en horas de traballo e que a fase práctica do exame supoña enfrontar o candidato a unha simulación o máis fiel posible de situacións de traballo, incluíndo problemas éticos. Polo que se refire á formación continuada, desenvolveuse a obriga establecida pola Lei de auditoría hai dez anos de esixir unha media de 40 horas/ano a cada auditor, pero existen dúbidas sobre a capacidade de esixencia de cumprimento que serán despregadas polas corporacións profesionais para axudar ao control por parte do supervisor público da actividade.

Palabras clave: Acceso á profesión / Ética profesional / Formación continuada / Formación dos auditores / Formación práctica / Lei de auditoría de contas.

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 Quérolle dar as grazas ao profesor Francisco López Corrales, da Universidade de Vigo, de quen saíu a idea de facer este artigo, ademais de aos meus compañeiros da Universidade de Alcalá de Henares Alejandro Larriba, María del Carmen Gonzalo e Anne Garvey. Enrique Rubio, do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, leuno e fixo valiosas suxestións, á vez que detectou omisións... Co seu labor conseguiron melloralo. Os defectos que siga tendo, así como as opinións que se verten, son cousa do autor. Esta investigación foi realizada no seo do proxecto de investigación ECO2010-17463 do Plan Nacional de I+D+i.

1. INTRODUCCIÓN: OS PROBLEMAS QUE TRATAR

Aínda que en España non se relacionou, polo momento, crise financeira e auditoría de contas, en cada un dos fracasos soados de empresas (desde Enron ata Martinsa-Fadesa, pasando por Parmalat) está presente a figura do auditor como un axente moi importante que debera terlles advertido a tempo aos propietarios e acredores destas empresas sobre a súa deplorable situación. E, sistematicamente, ningún o fixo.

Cando unha situación (antecedentes-proceder-consecuencias) se repite no espazo e no tempo, convértese nunha cuestión que pode ser analizada desde un punto de vista teórico ou empírico para sacar conclusións. Os procesos de percepción, información, formación de xuízo e decisión que levan a cabo os auditores foron obxecto de estudos desde o punto de vista psicolóxico da profesión.

É verosímil, como sosteñen Guiral *et al.* (2010), que sobre a transformación da evidencia obtida no traballo nunha posterior decisión de cara ao informe de auditoría se proxecte unha sorte de “sedución moral” desde a empresa ao profesional, co resultado de que unha vez sometido por un cúmulo de relacións e circunstancias, atopa plenamente xustificado emitir informes sen salvidades por xestión continuada para entidades con risco patente de fracaso financeiro no curto prazo. Outros riscos como o de litixio ou a profecía autocumprida pesan máis que o seu coñecemento e a súa ética profesional.

Non obstante o que se pense sobre o camiño que os auditores seguen ao formar o seu xuízo e deciden ou non comunicalo, todos os que escribiron sobre as maneiras de atallar este problema de mala práctica sinalan que hai fundamentalmente dúas formas de vacinarse contra este perigo: a primeira é exercendo un *férrero control de calidade sobre a actividade dos auditores* que deben asinar os informes; e a segunda é *redeseñando os procesos de formación inicial e continuada dos profesionais* que deben formar e emitir opinións sobre os estados financeiros das empresas.

Ambas as dúas medidas son complementarias, e deben pórse en xogo simultaneamente. De feito, a formación continuada é un elemento esencial do control de calidade nas firmas profesionais, segundo establece a Norma de control de calidade interno da Federación Internacional de Contadores (IFAC)². Posto que existe unha relación tan estreita entre control de calidade, formación e proceso de toma de decisións en auditoría, parece lóxico que cando se estea revisando o deseño da formación dos auditores se teña en mente a finalidade que se persegue, que non é outra que aumentar a confianza que os usuarios da información financeira teñen no traballo do auditor e nos seus resultados plasmados no informe de auditoría. Logo, ao analizar os cambios, terase que razoar sobre se cumpren ou non ese obxectivo desexado.

² Posta en vigor en España pola Resolución de 26 de outubro de 2011 do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas (ICAC), pola que se publica a Norma de control de calidade interno dos auditores de contas e sociedades de auditoría. Pode atoparse en <<http://www.icac.meh.es/Temp/20130108190858.PDF>> (acceso: 12 de decembro de 2012).

Se a auditoría, como actividade profesional, estaba nunha encrucillada nos anos noventa (Gonzalo, 1995), na segunda década do século XXI, *coa maioría dos problemas que daquela se entrevían aínda sen resolver*, ten ante si un conxunto de retos para alcanzar a xustificación social que a poida lexitimar como un conxunto de profesionais que buscan o interese público, máis alá dos seus propios intereses ou dos que posúen quen lles aboan a factura.

Os maiores problemas aos que se enfrontan os auditores son, sen lugar a dúbidas, a independencia de criterio e a formación para o exercicio da súa actividade, necesidades que se reparten de forma heteroxénea entre firmas grandes, pequenas e medianas e profesionais individuais.

Os problemas da independencia están sendo obxecto de tratamento polos reguladores máis importantes do mundo: a Unión Europea e a *Securities and Exchange Commission* (SEC) estadounidense. O «Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de la crisis» (Comisión Europea, 2010) e as propostas de regulamento e de directiva de auditoría son proba da boa vontade que a autoridade pública pon por tratar de resolver a falta de credibilidade dos profesionais, que envilece calquera reforma dos mercados financeiros. Non obstante, non está claro se, a teor das críticas inducidas polas grandes firmas de auditoría a estes intentos, os profesionais que lideran este sector senten unha forte necesidade de mellorar a súa actuación e a súa imaxe social.

A revisión da Lei de auditoría de contas do ano 1988 (levada a cabo mediante a Lei 12/2010, de 30 de xuño) traía causa da modificación da VII Directiva no ano 2006 e, polo tanto, os seus principais efectos non se poden localizar no terreo da formación. Non obstante, a consideración posterior dos efectos inducidos no campo formativo fai necesario un comentario polo miúdo deses efectos, porque tras a citada Lei, desenvolvida polo Regulamento aprobado no ano 2011³, tanto a formación para superar as probas de acceso como a formación continuada experimentaron cambios de enorme calado. O texto refundido da Lei abreviarase no sucesivo como TRLAC, mentres que o Regulamento se designará como RLAC.

Este traballo está destinado a comentar eses cambios, inseríndoos no seu obxectivo de mellora dos profesionais que deben traballar polo interese xeral. En consecuencia, abordarase, en primeiro lugar, a formación para o acceso, discutindo as súas partes e os seus responsables, tanto da parte de formación teórica como da práctica, incluíndo as probas finais para a obtención da cualificación de auditor de contas. Non se abordará máis que a vía académica para o acceso, que existe título universitario, aínda que existe unha vía profesional, con períodos máis longos de práctica e sen a posibilidade de exención da fase teórica do exame, que quedou como unha reliquia do pasado en virtude do número de candidatos que a

3 Trátase do Real decreto 1517/2011, de 31 de outubro, polo que se aproba o Regulamento que desenvolve o texto refundido da Lei de auditoría de contas, aprobado á súa vez polo Real decreto legislativo 1/2011, de 1 de xullo. O texto refundido da Lei, ao que se fará referencia desde este momento, resultou necesario para compilar e homoxeneizar a redacción dun texto legislativo de hai case vinte e cinco anos, que foi modificado en numerosas ocasións.

utilizan. Tampouco se analizará o acceso de funcionarios ou de empregados públicos ao ROAC, cuxo proceso de formación é moi diferente, xa que ten que ver coas probas de acceso ao corpo ou á categoría na que se integren e coa realización efectiva de traballos de auditoría ou supervisión de entidades públicas ou privadas.

En segundo lugar, comentarase a normativa referente á formación continuada, que “era obrigatoria” xa na modificación da Lei de auditoría efectuada no ano 2002, pero que por falta de desenvolvemento regulamentario non se esixía, co que se perdeu unha década para os efectos de homologar as condicións dos profesionais españois aos europeos, o que probablemente fai que España sexa o último país da Unión Europea en implantar esta esixencia.

Como España é un país sen demasiada tradición auditora, nin os institutos profesionais –aquí denominados corporacións de dereito público representativas dos auditores– nin o Goberno tomaron iniciativas propias ata o momento nas cuestións cruciais da auditoría, e as que se tomaron –como a rotación obrigatoria con períodos de encargo máximos de nove anos– resultaron falidas. Por esta razón, o diagnóstico que cómpre realizar é moi fácil: a normativa de auditoría que se aprobou entre os anos 2010 e 2012 responde a problemas e a necesidades sentidos hai unha década, e este é o atraso que, como mínimo, se leva con respecto a outros países máis desenvolvidos.

Para tomar un punto de comparación na situación da formación recorrerase ás normas e guías de educación emitidas polo *International Accounting Education Standards Board* (IAESB) da IFAC, que se poden consultar e descargar gratuitamente na páxina web <<http://www.ifac.org/education>>. Por outra parte, a situación da formación dos auditores en España nas dúas últimas décadas foi tratada por Larriba (2005).

Nas Normas Internacionais de Educación (NIE) abórdanse e tratan de orientarse as solucións para todos os problemas formativos, tanto dos profesionais contables en xeral coma dos auditores. Nestes momentos, o IAESB está nun proceso de “clarificación” das súas normas, e algunhas delas están xa revisadas. As novas son menos normativas e máis orientadoras, aínda que o contido pode cualificarse como similar. As normas da IFAC obrigan aos institutos profesionais adheridos, o que quere dicir que non son voluntarias e que se requiren para solicitar e conservar a pertenza a esta asociación mundial de institutos profesionais. Non obstante, a única corporación española que pertence á IFAC é o Instituto de Censores Xurados de Contas de España.

2. FORMACIÓN PARA O ACCESO: QUE, QUEN E COMO

O produto que se quere obter na formación do auditor é nestes momentos un importante obxecto de discusión, porque os cambios na contorna económica e profesional fixeron que se reformulen os obxectivos do proceso formador nas súas dúas etapas: a de formación teórica e a de formación práctica. A primeira delas ten como obxectivo proporcionar certos coñecementos necesarios, xunto coa

necesidade de mantelos actualizados, mentres que a segunda etapa ten como obxectivo a práctica supervisada deses coñecementos no desenvolvemento de auditorías de contas.

O auditor non é simplemente un profesional contable con “coñecementos” de auditoría, senón unha persoa que, cunha profunda formación en contabilidade, en auditoría e noutras materias relacionadas con elas, ten a capacidade de emitir xuízos profesionais sobre a adecuación da información contida nos estados financeiros ás necesidades dos usuarios.

2.1. FORMACIÓN CENTRADA EN COMPETENCIAS

Neste punto cómpre falar das competencias que a formación ha de dar ao futuro profesional. O obxectivo de calquera empeño educativo debe establecerse en forma de competencias, que son o conxunto de coñecementos, habilidades, actitudes, comportamentos e desempeño dun profesional, encamiñadas á optimización do seu traballo en beneficio do interese público que a súa actividade comporta.

As competencias fanse explícitas antes de comezar o proceso formativo e, ademais, son avaliábeis para coñecer se tivo éxito. Non se trata, polo tanto, só de demostrar que se coñecen as tarefas profesionais, senón de probar que se van levar a cabo cun grao de eficiencia e de calidade predeterminadas. Isto é especialmente útil en certas actividades que, como a auditoría, a avogacía ou a medicina, supoñen un grao elevado de confianza en quen as practica, ata o punto de facelas de interese xeral.

Aínda que poida parecer unha inxerencia na esfera persoal do individuo, a formación por competencias busca determinar o comportamento do 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 previsibles”. O aprendiz, tras pasar por un proceso de aprendizaxe, debe ter máis coñecementos e, ademais, debe saber como poñelos en práctica para alcanzar o obxectivo de emitir unha opinión sobre os estados contables que se lle someten.

Seguindo o artigo 6 da VIII Directiva da UE (2006/43/CE), sobre auditoría de contas, unha persoa física só poderá ser autorizada para levar a cabo controis legais das contas anuais despois de ter alcanzado o nivel de acceso á universidade, seguido un programa de ensinanza teórica, realizado unha formación práctica e superado un exame de aptitude profesional de nivel análogo ao nivel de fin de estudos universitarios, organizado ou recoñecido polo Estado.

O termo aptitude profesional que se demostra mediante un exame, aínda que procede do texto orixinal da Directiva, redactada no ano 1984, pode ser entendido, en liña co que se dixo, como equivalente á acreditación das competencias (coñecementos, habilidades, comportamentos) que capacitan para realizar unha auditoría de contas.

Na figura 1 represéntase a relación entre coñecementos e competencias, aplicados ao caso concreto do auditor. Os coñecementos achégaos, principalmente, o currículo académico, as habilidades teñen que ver con saber aplicar estes coñecementos en situacións reais, que veñen proporcionadas pola práctica profesional previa á autorización para exercer.

Figura 1.- Formación e competencias do auditor



FONTE: Elaboración propia.

Non obstante, os coñecementos e habilidades deben utilizarse dunha maneira particular, que na figura 1 se representan por catro calidades persoais que son cruciais para a eficacia do desempeño como auditor: o criterio para discernir (capacidade analítica para chegar a conclusións cos coñecementos e coa práctica adquiridos), a madurez para tomar decisións (capacidade resolutive para solucionar problemas), a independencia mental (capacidade de abstraerse das consecuencias ao decidir), e o comportamento ético (capacidade para someterse a valores humanos e profesionais buscando o interese xeral).

No traballo de Ferrada Vergara, Valencia Pozo e Soto Villareal (s/d), que se centra nos requisitos esixidos nos procesos de selección polas firmas de auditoría, detéctase a través de enquisas ás auditoras máis importantes a relativa perda de importancia dos coñecementos técnicos, agás o caso da tecnoloxía da información, que é cada vez máis relevante, á vez que se fan máis importantes outras competencias que teñen que ver, por exemplo, co comportamento social ou coa capacidade para asimilar o cambio que teñan os candidatos.

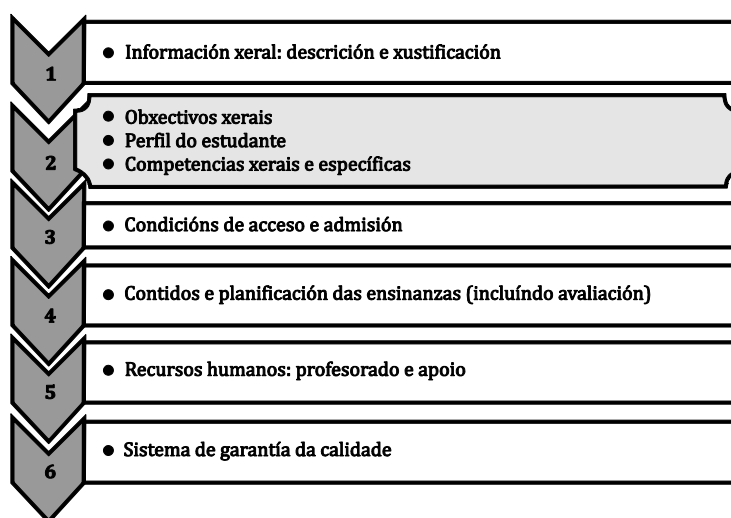
Colocar as competencias nun nivel superior, que inclúe e subsume coñecementos e habilidades, é unha constante das preocupacións pedagóxicas das últimas décadas para distinguir a formación da simple posesión de coñecementos. Desta maneira, pode lerse a guía máis autorizada sobre a materia, que é a Norma Internacional de Educación (NIE) 8 *Competence Requirements for Audit Professionals*

(IAESB, 2010) emitida pola Federación Internacional de Contadores (IFAC), na que se especifica que constan de coñecementos; habilidades; valores, actitudes e ética profesionais; experiencia práctica; desenvolvemento continuado e avaliación.

Na nova proposta do Consello de Normas Internacionais de Educación da IFAC, que pretende –pero non consegue– clarificar a anterior NIE, simplifícanse as competencias para ser auditor, agrupándoas en tres: competencias técnicas; habilidades profesionais; e actitudes, ética e valores profesionais.

Na Resolución do ICAC sobre condicións de formación teórica non se enumeran os obxectivos da educación en termos de competencias que se deben adquirir, o que non quere dicir que non se recoñeza a súa función esencial. Para obter a homologación dos programas, os proponentes –universidades ou corporacións– deben presentar unha memoria que ten a estrutura que se mostra na figura 2, en cuxo apartado 2 deben reflectirse os obxectivos xerais do programa presentado, o perfil do estudante e as competencias xerais e específicas que se adquiriran seguindo este.

Figura 2.- As competencias na memoria de solicitude



FONTE: Elaboración propia.

A estrutura da memoria é moi parecida á utilizada polas universidades para solicitar a verificación dos seus títulos ante a Axencia Nacional de Avaliación da Calidade e Acreditación (ANECA), seguindo o anexo 1 do Real decreto 1393/2007, de 29 de outubro, polo que se establece a ordenación das ensinanzas universitarias oficiais, segundo a redacción dada polo Real decreto 861/2010, de 2 de xullo.

Polo tanto, a Resolución do ICAC do ano 2012 sobre programas de formación teórica outórgalles aos obxectivos da aprendizaxe, incluíndo as competencias que

se desexan para os estudantes, o papel que merecen en todo empeño educativo, a pesar de que a súa parte substancial se dedica aos contidos.

2.2. AXENTES DA FORMACIÓN TEÓRICA

Poden presentar a homologación programas formativos ao ICAC tanto as universidades como as corporacións representativas dos auditores. Na resolución de cursos de formación do ano 2012 suprimíuse a posibilidade de que outros centros docentes non universitarios puidesen impartir ensinanzas teóricas, o que ten xustificación non só no escaso número de peticións recibidas no pasado destes centros, senón tamén na constatación de que a práctica totalidade dos programas de ensinanza teórica homologados desde que se instaurou este sistema son proxectos conxuntos entre unha universidade e unha corporación de auditores.

Mentres que a universidade pode achegar organización e persoal docente capacitado, do que carecen as corporacións, estas poden ofrecerlle o achegamento á práctica profesional, do que carecen as institucións de ensinanza superior, e está ligado á formación práctica, que é o complemento esencial dos programas de formación teórica.

Desafortunadamente, a pesar dalgúns intentos de achegamento, o sector da práctica profesional contable e auditora está moi separada da ensinanza superior desas mesmas disciplinas na universidade, agás algún caso illado en certos programas de formación de auditores. Isto non sucede unicamente en España, aínda que si é xenuíno deste país a ausencia dunha reflexión crítica sobre as consecuencias deste divorcio, co que supón de indolencia por ambas as dúas partes, que afasta e dificulta calquera intento de solución do problema de carácter profesional máis importante das últimas décadas.

Só por destacar que este problema tamén existe e se percibe noutras latitudes, e que tamén se reflexiona chegando a propostas comúns, cómpre citar as recomendacións da denominada *Pathways Commission on Higher Education*, creada pola *American Accounting Association* e o *American Institute of Certified Public Accounting* (AAA e AICPA, 2012) para estudar a estrutura da educación superior da profesión contable e desenvolver recomendacións sobre os sendeiros que na educación poden levar a comprometer e a reter a mellor comunidade de estudantes, académicos, profesionais e doutros líderes no estudo e na práctica contable.

A primeira recomendación céntrase nas interaccións entre os docentes e os profesionais, e nela aconséllase construír para o futuro unha profesión formada mediante a integración consciente da investigación contable, a educación e a práctica profesional, comprometendo a estudantes, a profesionais da contabilidade e a educadores, cos seguintes obxectivos:

- Integrar de forma máis plena a profesores cuxa orientación sexa a profesional nos cadros docentes universitarios nos aspectos significativos da educación contable, nos programas docentes e na investigación.

- Enfocar máis a investigación en problemas relevantes de tipo profesional.
- Realzar o valor dos intercambios entre profesionais e educadores.
- Integrar a investigación contable nos cursos e programas contables.

Isto pode solucionar, entre outras cousas, a falta de interese que na actualidade supón a carreira docente para os profesionais ou para os estudantes, co déficit que iso implica no relativo ao persoal investigador formado para atender as necesidades académicas ou os desenvolvementos que formula constantemente a profesión contable.

2.3. O CONTIDO DOS PROGRAMAS DE FORMACIÓN

Hai importantes novidades na estrutura das materias teóricas que compoñen a formación do auditor, comparándoa coa vixente na antigas resolucións dos anos 1991 e 1997, pero as máis relevantes na orde docente son tres:

- 1) A concepción do conxunto dos cursos acomódase á estrutura normal dun pos-grao universitario, concibido dentro do Espazo Europeo de Educación Superior (EEES ou Proceso de Bolonia, por referencia á Declaración sobre educación universitaria asinado polos países da UE e por outros Gobernos europeos nesta cidade italiana no ano 1999, e implantada en todos eles no ano 2010).
- 2) Hai unha incorporación clara dos marcos normativos internacionais, tanto no ámbito da contabilidade –coas Normas Internacionais de Información Financieira (NIIF)– como no da auditoría coas Normas Internacionais de Auditoría (NIA)–, o que supón un importante cambio de orientación na formación dos auditores, ata agora relegada á normativa española derivada da implantación das directivas europeas de contabilidade e de auditoría.
- 3) Introdúcense tanto o control de calidade da auditoría coma o estudo da ética e a independencia nos programas de formación dos auditores, ausentes na regulación anterior.

Na táboa 1 resumíuse o contido substancial da formación teórica do auditor, que pode cursarse no grao parcialmente, pero que deberá ser completada nun máster universitario para poder ser considerada como formación que dispensa das probas teóricas do exame de acceso. As materias concretas (disciplinas) agrúpanse en módulos e os módulos en dous bloques, que son de contabilidade e auditoría e doutras materias necesarias para o exercicio da actividade.

Bloques, módulos e materias son, con todo, unha referencia xeral que admite diferentes contidos, énfases e combinación de temas. A estrutura dos programas e guías de estudo apropiados é unha tarefa na que universidades e corporacións teñen moito que acordar, aínda que quizais non se formulara nunca este tipo de colaboración. Para o deseño adecuado dos contidos podería ser útil participar ou, cando menos, tomar como referencia o proxecto de varios institutos profesionais

européos denominado *Common Content Project-Professional Accountancy Qualifications*, con propostas curriculares destinadas a ser unha referencia na educación de profesionais contables nun contexto mundializado nos negocios e mercado por un mercado único europeo no que a actividade profesional está normalizada⁴. España, a través das súas corporacións profesionais, estivo ausente ata o momento neste proxecto, que comparten nove institutos profesionais de cinco países europeos.

Táboa 1.- Estrutura da formación teórica

Bloque I	Contabilidade e auditoría (40 ETCS)	Módulo I.1: Auditoría	18 ETCS
		Módulo I.2: Marcos normativos da información financeira aplicables en España	18 ETCS
		Módulo I.3: Outras materias contables (análise de estados financeiros; contabilidade analítica e orzamentaria, e valoración de empresas)	4 ETCS
Bloque II	Outras materias (20 ETCS)	Módulo II.1: Materias xurídicas	12 ETCS
		Módulo II.2: Tecnoloxía da información e sistemas informáticos	4 ETCS
		Módulo II.3: Outras materias (economía xeral, financeira e de empresa, xestión financeira, matemáticas e estatística)	4 ETCS

FONTE: Elaboración propia.

Cada un dos módulos da táboa 1 ten establecido o esforzo que lles vai supor aos estudantes utilizando a métrica de Bolonia, isto é, os créditos do sistema de transferencia europeo (ETCS) que equivalen a 25 horas de traballo do alumno. Isto significa que, se se lle dá a esta estrutura o carácter de coñecementos mínimos, os candidatos deberán facer un esforzo mínimo en materias para o exercicio profesional de 60 créditos ou ben 1.500 horas de traballo.

Aínda que pode tomarse como un anacronismo pedagóxico, tamén se recollen as horas de docencia que deben ter estas materias en caso de que o proponente do programa non sexa unha universidade, que se obteñen multiplicando por 10 os créditos ETCS anteriores. Esta proporción pode marcar tamén a correspondencia entre créditos e horas de presenza en clase para as universidades, pero parece que a principal misión que ten é permitir que as corporacións de auditores, que son as que non están suxeitas ao EEES, poidan facer a programación dos cursos como a viñan facendo anteriormente.

Polo que respecta ao contido, as novidades que se citaron e que incorporan a normativa internacional son, ante todo, o recoñecemento de que a actividade profesional dos contables e dos auditores está fortemente influída pola evolución dos principios e das prácticas internacionais.

No caso das NIIF, constitúen un marco normativo de información financeira aplicable en España, posto que se utilizan para presentar os estados financeiros por parte das entidades cotizadas en Bolsa, o que quere dicir que se emiten informes de auditoría sobre a consecución da imaxe fiel mediante o seu cumprimento.

⁴ Véxanse as propostas en <<http://www.commoncontent.com/index.php>>.

Non obstante, o seu interese sería evidente aínda que só fose porque representan os principios contables aceptados mundialmente como adecuados para o tratamento das transaccións e demais sucesos económicos. Ademais, inspiraron desde hai décadas as reformas contables da normativa española, e singularmente as dúas últimas versións do Plan xeral de contabilidade, que pode considerarse como unha versión resumida –e polo tanto limitada– delas.

No tocante ás NIA, son o expoñente máis claro da regulación profesional do traballo do auditor. A Federación Internacional de Contadores (IFAC), que as leva emitindo desde finais da década de 1970 (Gonzalo e Tua, 1988, pp. 206-213), fixo un esforzo notable por clarificar o seu contido e facer que cubran todos os aspectos da tarefa do auditor. Seguindo as directrices emanadas da UE, os países están incorporándoas á súa normativa interna, o que quere dicir que axiña empezarán a estar en vigor en España, substituíndo a normativa local elaborada polas corporacións de auditores e publicada polo ICAC. As NIA teñen graves problemas de adaptación á práctica española, que ata o momento se compoñía de normas técnicas de auditoría baseadas en regras que había que cumprir, posto que as normas internacionais, baseadas en principios, lle esixen ao auditor unha posición activa que supón deseñar por si mesmo os procedementos que en cada caso ten que utilizar, documentalos razoadamente e seguilos. Este é un cambio de actitude que pode ser asimilado só desde unha formulación docente adecuada, que ensine a comprender a filosofía e os principios da norma e, mediante a práctica correspondente, instrúa no deseño das probas e dos procedementos necesarios para obter evidencia de auditoría.

A terceira novidade que se resaltou é a introdución do control de calidade e da ensinanza da ética. Xa se mencionou anteriormente a vixencia en España da norma emitida pola IFAC sobre o control de calidade interno dos auditores e das sociedades de auditoría, que entrou en vigor a partir do 1 de xaneiro de 2013 por Resolución do ICAC de 26 de outubro de 2011. Non se trata só de regular a organización interna da firma, senón de facelo da maneira máis eficaz posible para cumprir a misión do auditor, que é emitir opinións fundadas e independentes sobre a información financeira. En relación coa ensinanza da ética, na redacción da Resolución descríbese o contido como se fose o coñecemento das normas éticas, pero quizais ese sexa un formato obrigado pola redacción do RLAC, que fala no seu artigo 34 de “*normas de ética e independencia*”. En realidade, o coñecemento desa normativa é condición necesaria, pero non suficiente, e o que o proceso formativo debe facer é ensinar e adestrar en comportamentos que en todo momento estean presididos polo respecto ás normas éticas, a máis importante das cales é a independencia profesional.

Este déficit de implicación activa dos docentes na motivación ética xa foi sinalado pola literatura. No traballo de Armstrong, Ketz e Owsen (2003) ponse de manifesto a ausencia de factores de motivación para conseguir un comportamento de carácter ético entre os alumnos. A súa análise de materiais pedagóxicos e recomendacións profesionais revela unha preponderancia de traballos que discuten o

desenvolvemento de aspectos morais do traballo profesional, que consiste na sensibilización e no razoamento prescritivo, cunha falta patente de traballos que se dirixan cara á práctica da virtude moral, que consiste en motivación para provocar o comportamento ético dos estudantes.

Se en España non se desenvolveu a discusión necesaria sobre os aspectos éticos da auditoría, nin sequera na ensinanza, non é porque falten posturas dos teóricos a favor da catarse que poña este problema no primeiro plano das preocupacións profesionais. Poden citarse tanto o traballo de Larriba (1997) coma o de Gonzalo Angulo e Garvey (2005). En Espinosa e Aldazábal (2010) pode verse o grande apoio que entre os profesores de contabilidade ten a ensinanza da ética.

A ensinanza da ética necesita, probablemente, desenvolver marcos conceptuais propios que vaian máis alá da simple descrición das normas de comportamento e das sancións, chegando ao adestramento e á avaliación de actitudes dos alumnos (Dellaportas *et al.*, 2011); non obstante, este tipo de ensinanzas en cursos de profesionais contables pode beneficiarse das leccións que neste terreo ofrecen profesións de máis soleira como a medicina e a avogacía (Liu, Yaho e Hu, 2012).

Á parte da ética, a outra materia cuxa relevancia é cada vez maior é a aplicación á contabilidade e á auditoría da tecnoloxía da información e a informática, que está contemplada entre as materias do bloque 2 da táboa 1, pero que quizais non sempre se lle deu o contido que merece pola falta de expertos ou de medios nos programas de ensinanza. Extremos como a seguridade informática, a intercomunicación entre sistemas e aplicacións, a incidencia da externalización de funcións contables, o funcionamento das redes, así como a auditoría mediante programas informáticos, son esenciais na formación dos futuros profesionais. O parágrafo 33 da NIE 8, ao facer a clasificación dos contidos esenciais da formación do auditor, distingue entre tres bloques en pé de igualdade: os relacionados coa auditoría, os relacionados coa información contable histórica e os relacionados coas tecnoloxías da información.

3. O PERÍODO DE PRÁCTICA

Segundo as esixencias da VIII Directiva, os candidatos deben demostrar, con anterioridade á realización da fase práctica do exame, unha experiencia de cando menos tres anos de traballo profesional, dous deles como mínimo ao carón dun auditor de contas. Por ser un requisito da UE, esta condición está vixente desde a redacción orixinal da Lei de auditoría de contas do ano 1988, aínda que pola indefinición consciente dos requisitos constitúe o elo máis débil de todo o proceso formativo que culmina co acceso ao ROAC.

Ata a regulación contida no artigo 35 do vixente RLAC non se abordara dunha forma seria e sistemática o período de práctica en auditoría esixible para concorrer ás probas. A esixencia de demostrar experiencia práctica de tres anos e dous deles cun auditor de contas non achegaba documentos verosímiles sobre ese exercicio profesional máis que no caso de empregados de firmas medianas e

grandes de auditoría, que poden planificar o desenvolvemento profesional do seu persoal cunha certa folgura.

No caso de firmas pequenas ou de auditores individuais, os certificados achegados en certos casos lograban acreditar que o candidato a auditor estivera prestando os seus servizos como empregado na firma, pero non aseguraban que necesariamente traballase habitualmente en auditoría de contas nin, polo tanto, que pasase pola experiencia de participar nas diferentes fases de calquera encargo, desde a negociación do prezo ou a planificación do traballo ata a redacción dos papeis de traballo ou do informe de auditoría.

Os tribunais de exame que se viñeron sucedendo desde principios da década de 1990 puxeron bastante empeño en garantir que os candidatos posuíran a formación práctica, pero moitos destes intentos fracasaron polas presións que os candidatos ou as súas firmas facían sobre as corporacións para que aceptaran calquera elemento de proba que lles permitira pasar o requisito.

Probablemente este feito, moi coñecido entre os profesionais, así como o deficiente funcionamento dos tribunais constituídos polas corporacións ao longo da década de 1990, que non lograron utilizar criterios homoxéneos para a corrección das probas, provocou no ano 2002 unha reforma da Lei de auditoría, contida na Lei 44/2002, de 22 de novembro, sobre medidas urxentes de reforma do sistema financeiro. Desta maneira ha de lerse o artigo 48, que leva un título autoexplicativo: "*examen unificado del sistema de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas*".

Así, os tribunais únicos para todos os candidatos que actuaron a partir desta data unificaron criterios, pero aínda tiveron problemas para obter a evidencia que desexaban sobre o traballo realizado polo candidato a auditor. Desta forma, a achega de probas como contratos de traballo ou mercantís, convenios de colaboración educativa con universidades, ou simplemente os certificados de cotización á Seguridade Social ou de ingresos a conta de carácter tributario son documentos que proban a existencia de dependencia cun auditor, e mesmo de ter realizado un traballo remunerado, pero son insuficientes para demostrar que o candidato tivo un período efectivo de iniciación na auditoría.

As corporacións viñeron dándolles o visto e praxe aos certificados estendidos polos auditores sobre a realización da formación práctica, posto que o esixían as ordes ministeriais de convocatoria de exame⁵. Nos seus inicios, este requisito era unha invitación para que exerceran un certo control que nunca asumiron sobre as prácticas. En ausencia dese control, os visados das corporacións non teñen ningún sentido e deberían excluírse de calquera procedemento que se inicie no futuro.

A declaración anual que os auditores exercentes e as sociedades de auditoría deben realizar ao ICAC proporciona, probablemente, un elemento de proba, complementaria coas anteriores, de moita máis fiabilidade. Por esa razón recorreuse a

⁵ Véxase, por exemplo, o artigo 3.3 da Orde EHA/303/2011, de 10 de febreiro, pola que se publicou a última convocatoria conxunta. Na última, publicada pola Orde ECC/682/2013, de 15 de abril (*Boletín Oficial del Estado*, nº 100, de 26/04/13), suprimíuse este requisito.

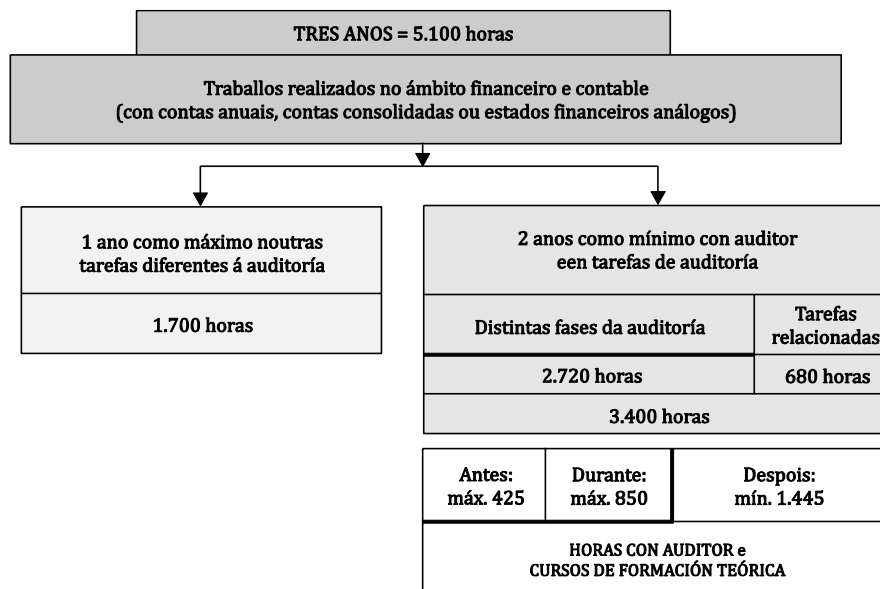
esta forma de evidencia nas últimas convocatorias. Esta parece ser a solución que contempla o RLAC, posto que no artigo 35, ao regular a formación práctica, establece que: “*los auditores y sociedades deberán declarar las personas que estén en régimen de formación práctica a su servicio, con el detalle que se determine en la pertinente Resolución del ICAC*” (artigo 35.3); e 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*” (artigo 35.4).

A dificultade para considerar cumprido o requisito de formación práctica non só provén da proba da vinculación co auditor, senón tamén de que os certificados emitidos polos auditores “mentores” non especifican o tempo efectivamente dedicado ás diferentes tarefas que compoñen unha auditoría, co cal é difícil facerse unha idea da suficiencia da formación recibida.

Noutros países con moita máis tradición en auditoría de contas, o requisito da formación práctica vén acreditado polas corporacións ou polos institutos profesionais, que despregan un conxunto de ferramentas de control para identificar os candidatos en fase de práctica (ás veces desenvolvida xuntamente coa formación teórica), controlar a súa actividade e verificar periodicamente o progreso que van facendo mediante inspeccións á firma ou a realización de probas aos candidatos. Desta maneira van integrando ao candidato na propia corporación, para o que poden ter prevista unha categoría de “auditor en prácticas” e poden proporcionarlles validez aos certificados que emitan os mentores ao efectuar o acceso aos rexistros oficiais.

As dificultades de entendemento entre o ICAC e as corporacións, remisas a tomar compromisos na formación práctica ata o momento, fixo que o RLAC descenda ao establecemento de esixencias horarias, de modo que a formación práctica en auditoría se realice preferentemente durante ou despois da formación teórica e que abarque todas as tarefas relativas ás distintas fases que compoñen a actividade de auditoría de contas. Na figura 3 móstrase unha representación dos intervalos temporais contemplados no Regulamento.

Os “anos” de prácticas convertéronse en horas (1.700 horas/ano e 5.100 horas en total) e, tendo en conta que un dos anos pode acreditarse noutras funcións de xestión ou administrativas non desenvolvidas con auditor, quedan 3.400 horas que xustificar. Destas, tendo en conta que nunha firma de auditores o candidato pode ser requirido para outras tarefas distintas da auditoría, pero relacionadas con ela, nos momentos de escasa actividade, permítese detraer deste total un 20% (680 horas), que poden xustificarse con traballos fóra dos propios do auditor. Desta forma, deben acreditarse un mínimo de 2.720 horas en tarefas propias da auditoría, das cales como máximo 425 horas puideron ter lugar antes de seguir os cursos de formación teórica, 850 como máximo poden ser coetáneas con eses cursos, e as restantes 1.445, como mínimo, deberon dedicarse a realizar todas as fases dunha auditoría de contas.

Figura 3.- Estrutura dos anos de formación práctica dos auditores

FONTE: Elaboración propia.

Antes de terminar este apartado é preciso sinalar que esta estrutura da formación práctica só é viable se as corporacións de auditores desexan implicarse nela, o que non quere dicir que controlen o número de horas, xa que isto o pode facer o ICAC ou o tribunal de exame á vista das declaracións dos auditores “mentores” ou dos certificados que se emitan para cumprir o requisito. Pola contra, o que se debe controlar é o cumprimento do espírito da norma, é dicir, que os candidatos presentados a través de cada corporación cumpran en esencia os requisitos de formación práctica, o que non só implica que poidan xustificar un número determinado de horas.

A proba práctica do exame para o acceso profesional non se resolve só co coñecemento das normas, senón empregando comportamentos de auditor para enfocar o problema, resolvelo e documentar a decisión á que se chegou. Conseguilo supón a posta en práctica de actitudes que só se conseguen a través de horas de traballo ao lado dun “mentor”, aprendendo do seu enfoque dos problemas e da súa maneira de actuar.

A esixencia do requisito de formación práctica, tal e como vén esixida no artigo 35.3 do RLAC, prevé unha resolución do ICAC que marque a obriga dos auditores de render información sobre o detalle e a distribución da formación práctica que realizaran as persoas ao seu servizo. Non obstante, como se discutirá a continuación, é difícil que unha norma non aceptada polos interesados poida ser cumprida como prevé o espírito da disposición, que co obxecto de facilitar a transición só é aplicable a partir do 1 de xaneiro de 2015.

Para tomar un punto de referencia que poida servir de orientación pode recorrerse á experiencia internacional. A falta de estudos máis detallados, o mellor é recorrer á correspondente Norma Internacional de Educación emitida polo IAESB. Neste caso é a NIE 5 *Practical Experience Requirements*, aprobada no ano 2004 e en proceso de clarificación a través dunha nova proposta revisada de xullo de 2011. O IAESB tamén emitiu unha guía denominada *International Education Practice Statement (IEPS) 3 Practical Experience Requirements – Initial Professional Developments for Professional Accountants*. Como a NIE 5, esta guía vai dirixida á formación práctica dos profesionais contables en xeral, con algunhas especificidades para os auditores.

Os elementos esenciais da NIE 5 afectan ao proceso que ten que seguir a corporación ou o regulador profesional, non aos candidatos, polo que se trata dunha norma cun enfoque radicalmente distinto do marcado polo RLAC, no que parece que é o candidato quen debe demostrar. Por esta razón os argumentos que seguen poden non ser totalmente comparables co exposto ata o momento. Os puntos máis importantes desta normativa son os seguintes:

- A formación práctica serve a uns obxectivos determinados, polo que ten que ir dirixida a eles. As competencias que desenvolver son a comprensión das organizacións e da contorna de traballo; a aplicación de coñecementos técnicos, a obtención de habilidades profesionais (intelectuais, técnicas, persoais, interpersoais e organizativas); a aplicación de valores, ética e actitudes profesionais; e o desenvolvemento de niveis progresivos de responsabilidade. A adquisición destas competencias debe estar presidida pola consideración do interese público ao que serve a actividade profesional.
- A formación práctica faise de forma concorrente á formación teórica ou con posterioridade a esta, pero nunca antes de comezar o programa de formación teórica.
- A formación práctica é obrigatoriamente guiada por un “mentor” ou un supervisor, que asumen este nomeamento por ser membros con experiencia dun instituto profesional. Estes profesionais son os responsables do desenvolvemento profesional práctico do candidato e por iso deben ser elixidos coidadosamente, o que quere dicir que non todos os profesionais están cualificados para asumir esta responsabilidade. O “mentor” ou o supervisor son os responsables de obter e gardar as evidencias do progreso do candidato e de garantir que obtivo unha formación práctica adecuada e suficiente.
- A formación práctica planifícase e faise constar nos oportunos rexistros.
- A formación práctica avalíase mediante informes escritos e, eventualmente, mediante entrevistas co candidato.

En resumo, a formación práctica baseada en pasar un número de horas axudando a un auditor, que despois a certifica, ten pouco que ver coa forma de enfocarse esta etapa crucial da formación do candidato a auditor. É só o resultado bus-

cado, pero non di nada acerca do proceso que cómpre cumprir, para o que se debe seguir a normativa internacional citada. Son as corporacións as responsables de darlle contido substancial á formación práctica, de maneira que se demostre que o futuro profesional non só fixo unhas certas horas de traballo, senón que obtivo as competencias que se requiren, axudado polo seu “mentor” ou supervisor, e o demostrou de forma palpable. Este debe ser o contido do que no artigo 35.1 do RLAC se describe como “*tareas relativas a las distintas fases que componen dicha actividad*” ou “*realización sustancial de todas las tareas relativas a la auditoría de cuentas*”.

A colaboración das corporacións na formación práctica está recollida entre as funcións das corporacións no artigo 105 do RLAC, ao indicar que “impulsarán” a colaboración dos seus membros na formación práctica requirida para o exame de actitude, pero o verbo entre comiñas representa un grao de obriga demasiado débil para que poida dar froitos: debe ser a iniciativa das corporacións, polo compromiso que representa co interese público da actividade, a que impulse unha estrutura coherente e efectiva para a formación práctica, e non un mandato oficial, porque se só se trata de iso todos os interesados buscarán un modo de esquivar o requisito da maneira que sexa máis favorable aos seus intereses particulares.

4. AS PROBAS PARA O ACCESO

A VIII Directiva, cuxo texto orixinal data do ano 1984, veu marcando o requisito de que o acceso dos auditores ao exercicio profesional se consegue tras ter superado un exame profesional. O texto do artigo 4 da Directiva di: “*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 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*”.

O artigo 8 do TRLAC recolleu este mesmo precepto, pero cambiando lixeiramente a redacción, para dar conta da implicación da Administración Pública no proceso, e así no artigo 8.2 c) fala de “*haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado*”. Esta redacción –que é a mesma desde a primeira versión da LAC do ano 1988– é redundante, posto que se o Estado organiza algo non tería necesidade de recoñecelo, e polo tanto require unha interpretación en clave de exclusión de terceiros. O que está dicindo o texto é que o Estado se reserva todas as competencias na materia, e que non se prevé ningún recoñecemento de exames organizados por terceiros.

Os exames de acceso constan en España de dúas probas. A primeira para comprobar o nivel de coñecementos teóricos, que pode ser dispensada para quen os obtiveran en estudos universitarios; e a segunda –para concorrer a ela cómpre ter pasado o período de prácticas– co fin de verificar a capacidade de aplicación deses

coñecementos á práctica da actividade de auditoría de contas (artigo 36.1 do RLAC). En definitiva, na primeira proba demostráronse coñecementos e na segunda competencias profesionais.

Aínda que nun primeiro momento se lle deu unha certa autonomía ás corporacións para que configuraran tribunais e probas con liberdade, axiña se puxo de manifesto que as condicións de acceso non eran as mesmas en cada unha delas. Había diferenzas patentes que se manifestaban principalmente nas esixencias de formación práctica e no rigor de corrección dos exames en cada unha delas. O seguinte texto é moi significativo do desexo 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 e Larriba, 1997, p. 31).

O sentimento xeneralizado de subxectividade provocou que se modificaran as condicións. Así, a xa citada reforma da LAC do ano 2002 cambiou a forma de concibir e administrar o exame de aptitude, que se conserva ata agora. As corporacións teñen desde ese momento dereito a propor a súa realización, pero a decisión de convocalo correspóndelle ao Ministerio de Economía, que ten fixada regulamentariamente a realización de convocatorias bianuais. Os tribunais están presididos por un representante do ICAC, contan con representantes das corporacións e, ademais, con funcionarios do ICAC e cun catedrático de universidade. A estrutura garante que os representantes das corporacións sexan igual número ca o resto dos membros con voto, o que esixirá que o presidente decida en caso de empate.

A experiencia das últimas convocatorias (2009 e 2011) mostra, pola elevada porcentaxe de candidatos que non pasaron o exame práctico (moi por riba do 50%), a falta de correspondencia entre as expectativas dos candidatos e os requisitos esixidos. É posible que estes resultados sexan debidos en parte á velocidade vertixinosa coa que cambia a normativa contable e de auditoría. Non obstante, se se considera que moitos dos problemas cos que se tiveron que enfrontar non teñen que ver moito coas novidades senón con competencias profesionais como a análise rigorosa, a xustificación da evidencia ou falta de evidencia obtida, a documentación da decisión tomada, a rapidez para formar un xuízo fundado, etc., pode chegar a deducirse que unha parte importante dos candidatos non adquirira as habilidades e competencias necesarias para a cualificación profesional á que estaba optando.

As dúas partes do exame de aptitude teñen algúns problemas específicos que se abordan a continuación.

4.1. PRIMEIRA FASE TEÓRICA: O PROBLEMA DAS DISPENSAS

Xa se falou da formación teórica, da súa estrutura e contido, así como de que pode ser impartida por universidades e corporacións. A primeira fase do exame

de acceso ten que ver con eses coñecementos. Ata o momento, a proba adminístrase a través dun conxunto de tests de respostas múltiples nas que os candidatos deben sinalar as correctas de entre as que se ofrecen como posibles.

No caso de que os contidos, parcial ou totalmente, se cursaran no seo de titulacións oficiais e con validez en todo o territorio nacional (graos, másteres ou doutoramentos universitarios), os candidatos que os recibiran poden solicitar as correspondentes dispensas.

Ata a promulgación do RLAC do ano 2011 isto significaba que os diplomados en Ciencias Empresariais e os licenciados en Economía, en Administración de Empresas ou en Dereito tiñan pola súa titulación unha dispensa xenérica en varias materias que alcanzaba ata a totalidade destas, agás a auditoría no caso dos licenciados en Administración e Dirección de Empresas. As materias non cursadas nos títulos oficiais aprobábanse no que se denominan estudos propios, deseñados por cada universidade, pero sometidos a homologación por parte do ICAC. Con esta homologación os candidatos asegurábanse de que cursaran todos os coñecementos requiridos e, o máis importante, que estaban dispensados de realizar a primeira fase do exame de aptitude.

As corporacións e outros centros docentes podían homologar tamén programas de formación que incluían os contidos da formación teórica, pero sen a capacidade de dispensar de cara ao exame de aptitude.

Coa aprobación das modificacións da lei de auditoría por parte da Lei 12/2010, de 30 de xuño, a redacción do apartado de dispensas, aínda sendo parecido ao anterior, adquiriu unha dimensión totalmente distinta, posto que a implantación do denominado Proceso de Bolonia lle deu carta de natureza ao que antes eran títulos propios de posgraos, converténdoo en títulos de carácter oficial e con validez en todo o territorio nacional.

As universidades poden seguir facendo estudos propios relacionados con materias de auditoría, pero parece lóxico esixir que os títulos válidos para a dispensa dunha habilitación nacional como a de auditor tivesen as garantías de calidade propias dun título universitario acreditado polos órganos do Ministerio de Educación como válido en todo o territorio español. A pesar de que algunhas universidades poden ter controis de calidade para os seus títulos propios tan estritos ou máis que o Ministerio, esa calidade non está asegurada con xeneralidade nestes estudos, pero si nos posgraos oficiais universitarios.

Polo tanto, son as universidades, a través da impartición de títulos oficiais e con validez en todo o territorio, as únicas que poden proporcionar dispensa da realización da primeira fase do exame. As corporacións poden colaborar coas universidades ou, como se di no artigo 36.2 do RLAC, as universidades poderán solicitar a colaboración dunha corporación representativa de auditores para a impartir estes títulos.

A colaboración entre universidades e corporacións foi aleccionadora e frutífera nos vinte primeiros anos de vixencia da LAC, pero algúns pensan que o éxito se debeu á estrutura relativamente informal dos estudos propios, que permitían

moita liberdade no que respecta ao contido, impartición, profesorado e prezo (relativamente alto) dos cursos para aspirantes a auditores. Estas condicións, e en especial a participación de profesionais como auditores, é máis difícil de conseguir en títulos oficiais de grao ou de máster debido aos procesos de selección do profesorado universitario, co que debe pensarse en procedementos alternativos que garantan a colaboración. Non obstante, está demostrado sobradamente o interese que espertan entre os alumnos de Administración de Empresas os profesores de contabilidade con experiencia profesional, ata o punto de que os perciben como de máis calidade que quen carecen dela (Mounce, Mauldin e Braun, 2004).

Por esta razón, algúns dos responsables universitarios dos estudos pensados para os auditores lamentaban a nova regulación da LAC e do RLAC polo efecto negativo que puidese ter na colaboración e participación de profesionais e corporacións, imprescindible neste tipo de cursos (Condor, 2012). A autorizada e sincera opinión do profesor Condor, clamando por fórmulas máis flexibles que non pasen pola realización dun “máster oficial”, ten moito máis de queixa polas rixideces que formulan os procedementos das universidades públicas que de obxección frontal á decisión tomada na modificación do ano 2010 da Lei de auditoría por parte do lexislador.

A solución ao problema da colaboración entre profesionais e universidades consiste en flexibilizar estes procedementos esixidos en cada unha das universidades públicas, que son autónomas e que contan con medios para iso, non en rebaixar as calidades que deben presidir os cursos de formación de auditores que dispensan da realización dunha proba de carácter profesional. Hai excelentes exemplos de másteres en contabilidade e auditoría que, desde universidades públicas, ofrecen formación de calidade realizada en colaboración con profesionais e corporacións.

Pero implantar esta solución require tempo e moito esforzo. Por esta razón, a Resolución do ICAC de 21 de xuño de 2012, que regula as dispensas da primeira fase do exame, estableceu un réxime transitorio –ata o 30 de xuño de 2014– no que as universidades poderán seguir impartindo títulos propios que tiveran aprobados ao emitirse a Resolución e eximían desta proba. A partir do curso 2014-2015 non se poderán homologar máis que títulos oficiais con validez en todo o territorio nacional.

Nesa mesma Resolución establécense tres posibilidades diferentes de dispensa, que se denominan xenérica total, xenérica parcial e específica.

As *dispensas xenéricas* solicítanse as universidades que ofrezan as correspondentes ensinanzas. A *dispensa xenérica total* só pode conseguirse por parte de quen realicen un máster oficial universitario homologado polo ICAC e que conteña todas as materias esixidas para a formación teórica, quedando daquela eximidos da realización de toda a primeira fase do exame de aptitude. A *dispensa xenérica parcial* pode solicitárselle ao ICAC para graos ou másteres nos que se impartan algunhas das materias esixidas na formación teórica dos auditores, e quen as cursen e aproben quedarán eximidos de examinarse da parte homologada.

O réxime de dispensa xenérica parcial segue en vigor para os que teñan títulos de licenciado ou de diplomado universitario. Non obstante, como as materias cambiaron, o anexo B da Resolución de dispensas contén unha táboa, parecida á vixente desde o ano 1991, coas correspondentes aos títulos de carácter económico, empresarial ou xurídico previos aos actuais, que alcanzan a unha parte das materias en función dos contidos dos plans de estudos correspondentes.

A *dispensa específica* é xa tradicional na práctica e na doutrina do ICAC, e solicítana os interesados presentando o currículo académico cos programas ou guías docentes que se vexan como equivalentes ás materias previstas na formación teórica. Mediante resolución e tras a análise dos cursos achegados, o ICAC concede dispensa das materias que polo seu contido e extensión se correspondan coas previstas na formación teórica. O interesado pode, a partir de aí, pasar o exame do resto das materias ou ben cursalas en calquera dos graos ou dos posgraos que as teñan homologadas polo ICAC, cuxa lista é pública e pode consultarse na páxina web do organismo.

4.2. SEGUNDA FASE PRÁCTICA: COMPETENCIAS FRONTE A SIMPLES COÑECEMENTOS

A segunda fase do exame é, loxicamente, a que admite menos regulación normativa, pero é a máis importante. Trátase de aplicar os coñecementos teóricos á práctica da actividade auditora, polo que require necesariamente ter pasado previamente o período de práctica.

Os detalles da realización desta proba figuran normalmente nas ordes ministeriais das sucesivas convocatorias, pero os datos proporcionados polo texto da convocatoria son moi concisos, xa que só indican⁶ que a proba consiste na resolución dun ou de varios supostos prácticos de acordo coa normativa vixente na data de finalización do prazo de presentación; que se poden consultar textos legais e normas de auditoría, sempre que non estean comentados, así como utilizar máquinas calculadoras que non almacenen datos; e que a duración máxima do exercicio será de seis horas.

Ao interesado que non estea avisado pódelle parecer unha convocatoria máis, que se podería resolver con bos coñecementos técnicos e cunha certa práctica na resolución de exercicios sobre o papel e que, ademais, non hai que memorizar porque se poden levar os textos normativos. Porén, nada máis afastado da realidade. Os exames –que son propostos coa participación significativa dos auditores en exercicio representantes das corporacións– adoitan supor un exercicio constante de xuízo profesional, enfrontado ás restricións coas que se atopa normalmente o auditor no seu quefacer: limitación de información, escaseza de tempo e esixencia de tomar decisións fundadas a partir de evidencia incompleta plasmada en papeis de traballo. Ademais de tomar decisións con estas características, que non son familiares para quen non as experimentara en vivo, o candidato debe xustificar por escrito os xuízos tomados a partir da normativa aplicable e, o que é

⁶ Tómase como exemplo a última convocatoria, descrita na nota 5 anterior.

máis importante, facer xogar nas súas decisións o compoñente ético, posto que aparece constantemente na tarefa de calquera auditor. En definitiva, esta fase ten como obxectivo demostrar que se teñen as competencias profesionais requiridas, o que vai moito máis alá de posuír coñecementos, por moi enciclopédicos que estes sexan.

Poden achegarse moitas razóns, como xa se fixo, como xustificación desta fase do exame, pero a máis importante é unha de orde práctica: o candidato que a supera pode inscribirse no ROAC e está autorizado para ofrecerlle os seus servizos a calquera entidade que necesite verificar se a información financeira que presenta é a imaxe fiel da súa situación e actividade. Isto quere dicir que xa ten recoñecida a competencia para facelo.

A elección sobre o deseño das probas que fixo a normativa de auditoría española, porén, é a única posible para demostrar a competencia profesional dos candidatos. A NIE 6 *Initial Professional Development – Assessment of Professional Competence* (revisada en novembro de 2012) marca a obriga de avaliar as competencias de calquera profesional contable antes de darlle a licenza para actuar, mentres que a NIE 8 *Competence Requirements for Audit Professionals*, cando fala das avaliacións, 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 profesionales que se requieren para ejecutar de forma competente el trabajo de los auditores*”.

5. FORMACIÓN CONTINUADA: CARACTERÍSTICAS E CONDICIÓNS

Xa se comentou previamente que a formación continuada está prevista desde a reforma da LAC do ano 2002 pero, ao faltar o desenvolvemento regulamentario, non se lles esixiu aos auditores. No RLAC dedícanse tres longos artigos a ela, establecendo a obriga xeral de realizala e fixando certos criterios para complementar o réxime sancionador que pola súa falta estableceu a Lei de auditoría na súa reforma do ano 2010.

Cómpre resaltar que a normativa vixente para os auditores está fortemente inspirada na procedente do Instituto de Censores Xurados de Contas, que mantén actividades de formación continuada obrigatorias desde hai máis de vinte anos, obrigando aos seus membros a declaralas, aínda que o seu labor de reforzo non pasou desta esixencia de rendición de información. Os profesionais desta corporación non deben atopar diferenzas relevantes coa normativa previa que lles era familiar.

No tocante á obriga, o artigo 40.1 do RLAC establece que é preceptiva para os auditores exercentes ou que presten servizos por conta allea. Na Resolución do ICAC de 29 de outubro (Resolución sobre formación continuada) dispónse que os períodos de esixencia coincidan co curso académico, posto que son tres cursos sucesivos que van dese outubro ata setembro. Cada suxeito obrigado debe realizar nese período 120 horas de formación continuada, cun mínimo anual de 30 horas.

No que se refire ao reforzo e ao control do cumprimento, hai obriga de declarar a formación continuada ao ROAC. No artigo 34.n do TRLAC considérase falta grave o incumprimento das obrigas neste campo.

Posto que os auditores en situación de non exercentes non teñen obriga de realizar formación continuada, para asegurar a súa actualización en caso de que soliciten pasar a esta situación deben acreditar, en función do establecido no artigo 40.1 do RLAC, ter feitas 120 horas de actividades de formación continuada nos tres anos anteriores á data de cambio de situación, das cales 50 horas corresponderán aos doce meses anteriores e o 70% das horas deberán acreditarse, en función do establecido no artigo 2.2 da Resolución de formación continuada, en materias de contabilidade e auditoría.

A continuación abordaranse, por esa orde, as actividades que comprenden a formación continuada, os centros e institucións que están habilitados para realizarlas e os pormenores da rendición de información anual polos auditores.

5.1. ACTIVIDADES DE FORMACIÓN

Como se pode apreciar na táboa 2, na que se resumiron os tipos de actividades contempladas como de formación continuada e as condicións esixidas para o seu cómputo, poden considerarse de tres tipos: discentes, docentes e profesionais.

As actividades discentes poden ser organizadas polas corporacións directamente ou a través da súa rede territorial, pero o ICAC tamén pode recoñecer programas formativos ofrecidos polas universidades e por outros centros docentes de educación superior, logo de solicitude. Para os efectos de formación continuada, as sociedades de auditoría cun mínimo de quince socios ou os grupos de auditores individuais que alcancen esa cifra poderán solicitar o recoñecemento como centros organizadores de formación para os seus membros e empregados.

Na táboa 2 poden verse tanto as subcategorías de actividades contempladas polo artigo 41.1 do RLAC e pola segunda parte da sección 3ª da Resolución do ICAC sobre formación continuada, como os condicionantes temporais e as condicións para poder ser computables a estes efectos.

Como detalle adicional pode sinalarse a validez das actividades de autoestudo realizadas polos auditores, pero a Resolución establece unhas condicións de “estudo organizado, dirixido e avaliado” que en realidade asemellan esta actividade á ensinanza semipresencial ou a distancia. Non obstante, as ofertas deste tipo de actividades poden facer máis livián a realización de actividades formativas en casos de afastamento dos centros nos que se ofrezan as actividades presenciais requiridas ou cando non se dispoña de tempo para asistir a elas nos horarios habituais.

Existe unha esixencia para os organizadores de actividades formativas respecto da participación de auditores de contas e é que han de constituír como mínimo o 20% do claustro de profesores e impartir cando menos o 20% das horas de docencia en materias de contabilidade e auditoría. Non hai esixencias adicionais con

respecto á cualificación ou ao adestramento dos docentes nas actividades formativas das corporacións, que estarán, porén, garantidas no caso de ser impartidas por universidades ou por centros de formación superior grazas á selección previa dos instrutores.

Táboa 2.- Actividades de formación e condicións para o cómputo

Actividades	Subcategorías	Horas		Observacións
		Mínimo	Máximo	
DISCENTES	Contabilidade e auditoría	20 por ano 85 no trienio	-	<ul style="list-style-type: none"> - Cursos e seminarios de corporacións, universidades ou centros recoñecidos - Admítense actividades de autoestudo organizadas e controladas por un organizador - Conferencias, congresos, xornadas ou encontros homologados polo ICAC - Se o curso ten avaliación, superala computa un 50% adicional sobre a duración
	Outras materias	-	-	
DOCENTES		-	-	En títulos universitarios ou homologados polo ICAC para formación teórica
PROFESIONAIS	Conferencias, congresos, xornadas ou encontros			Sobre normas e principios contables ou de auditoría de contas organizados polo ICAC ou homologados se se realizan por corporacións, asociacións e colexios profesionais ou de profesores universitarios, ou institucións públicas
	Comités, comisións e grupos de traballo		20 ao ano (10 por cada un)	
	Publicacións	-	20 ao ano	<ul style="list-style-type: none"> - Sobre materias de contabilidade e auditoría, así como as demais que constitúen parte da formación específica do auditor, segundo o artigo 34.1 do RLAC - Inclúense guías, criterios ou circulares técnicas - Achegando ISBN (libros), ISSN (artigos) ou DOI (publicacións na rede)
	Tribunais	-	10 ao ano	<ul style="list-style-type: none"> - De acceso ao ROAC - Por deseño, confección ou corrección de probas

FONTE: Elaboración propia.

Por outra parte, establécese que os docentes que participen en actividades de formación continuada poderán computarse por unha soa vez o dobre do tempo de impartición para ter en conta o de preparación. Non obstante, os monitores ou docentes non poderán xustificar toda a formación continuada como tal, posto que terán que acreditar cando menos dez horas doutras actividades.

A supervisión das actividades recoñecidas ou homologadas correspóndelle ao ICAC, que poderá solicitar información e mesmo destacar ao seu persoal para que asista a elas. As sancións por incumprimento das condicións poden ser a perda da homologación inmediata para a actividade e a do recoñecemento do centro sempre que a deficiencia fose relevante e non se emendase nun prazo de tres meses

desde o requirimento correspondente, segundo o artigo 15 da Resolución de formación continuada.

Este enfoque de horas en actividades prefixadas é, con todo, unha das posibilidades que se contempla na NIE 7 *Continuing Professional Development* (nova redacción de xullo de 2012), que o describe como desenvolvemento profesional continuado baseado en recursos dedicados. Neste caso, a normativa española é igual á da NIE, que tamén contempla 120 horas cada trienio. Existe outra posibilidade baseada nos resultados obtidos, na que os auditores deben demostrar periodicamente o mantemento e o desenvolvemento profesionais mediante a verificación de competencias adquiridas. Tamén é posible un enfoque mixto.

5.2. CENTROS E INSTITUCIÓNS HABILITADOS PARA REALIZAR ACTIVIDADES

A regulación sobre os centros habilitados para realizar actividades de formación continuada persegue, a través da súa acreditación e posterior control, a eficacia no cumprimento desta obriga cunha certa calidade.

As corporacións, as universidades, os centros de educación superior, as agrupacións de auditores para a formación, as asociacións profesionais e certas entidades públicas son os axentes da formación continuada. Mentres que as corporacións non necesitan acreditación ningunha, o resto dos axentes necesitan un recoñecemento expreso por parte do ICAC, que ten unha validez temporal e que é renovable co requisito de que se sigan cumprindo as condicións. Na páxina web do ICAC aparecerá a lista de centros recoñecidos, como habitualmente se fai ata agora cos cursos de formación teórica homologados.

As corporacións, aínda que teñen recoñecidas competencias como centros organizadores no RLAC e, polo tanto, non necesitan acreditación ningunha, deben ofrecer cursos suficientes para permitirilles aos seus membros cumprir coa totalidade das obrigas de formación continuada. Poden actuar a través da súa rede territorial, formada por agrupacións ou colexios, pero asumindo directamente a responsabilidade da actividade levada a cabo ante o ICAC.

As universidades poden solicitar o recoñecemento, que se concederá e manterá coa condición de que lles ofrezan cando menos cen horas de formación continuada aos auditores. A persoa ou as persoas responsables na universidade da formación continuada para os auditores deberán acreditar experiencia práctica en auditoría, ademais da súa experiencia docente. A concesión do recoñecemento é por períodos anuais prorrogables tacitamente.

As sociedades de auditoría ou os grupos de auditores poden ser recoñecidos coa condición de que reúnan quince auditores (socios, designados ou auditores individuais) inscritos no ROAC e exercentes. Deben demostrar que teñen medios para acometer a función docente, incluíndo as avaliacións e a garantía de calidade dos cursos. Os beneficiarios dos cursos só poden ser os seus membros (auditores exercentes ou ben que exerzan por conta allea), a quen han ofrecer como mínimo un número de horas que lles permita cumprir coas obrigas de formación continuada. A persoa ou as persoas responsables no grupo da formación continuada

para auditores deben acreditar experiencia docente, ademais da súa experiencia na práctica auditora. A Resolución permite que quen impartan a ensinanza sexan terceiros que non pertencen ao grupo de auditores petionario. O recoñecemento, coma no caso das universidades, ten validez anual e é prorrogable tacitamente.

Os outros centros docentes de educación superior citados na disposición adicional sexta da Lei orgánica 6/2001 de universidades (LOU) deben estar previamente autorizados como tales pola Administración Pública competente. Estes centros son os que, pola natureza das ensinanzas que impartan ou polos títulos ou diplomas que estean autorizados a expedir, non se integren ou non proceda a súa integración ou adscrición a unha universidade. O recoñecemento concédese por períodos de dous anos, prorrogables por nova petición expresa.

Todos os centros recoñecidos deben remitir no mes de setembro de cada ano o programa de actividades de formación continuada que teñan previsto desenvolver no período anual de outubro a setembro posterior, comprometéndose a difundir coa suficiente antelación os aspectos básicos de cada unha das súas actividades para coñecemento dos interesados. O programa de actividades enténdese vinculante, pero admite variacións non significativas, segundo o establecido no artigo 36.1, que se xustificarán na memoria anual que se lle debe render ao ICAC. Enténdese, daquela, que as variacións importantes deben ser sometidas ao control do supervisor.

Estes centros garantirán, ademais, a idoneidade dos docentes e os materiais empregados para a impartición dos cursos, así como as actividades de avaliación cando se requiran. Para estes efectos é importante que despreguen un conxunto de medios para garantir a calidade das ensinanzas, o que supón manter unha estrutura de supervisión sobre elas que permita cumprir coa súa finalidade, incluíndo, por exemplo, procedementos internos para selección e aprobación dos cursos, para selección de docentes, para supervisión de materiais, para fixación de prezos, para control de asistencia e idoneidade da avaliación ou para obter retroalimentación dos asistentes.

Con independencia dos centros recoñecidos, as asociacións profesionais e as entidades públicas poden organizar de forma esporádica ou sistemática conferencias, congresos, xornadas, encontros, comités, comisións e grupos de traballo onde se traten cuestións relativas a normas e principios contables ou de auditoría. En tal caso, e logo de petición, poden obter homologación evento por evento se llo solicitan ao ICAC. Este recoñecemento pode prorrogarse no tempo de forma tácita no caso de que se trate de actividades levadas a cabo periodicamente, sempre que se comuniquen, como fan os centros recoñecidos, ao longo do mes de setembro.

5.3. RENDICIÓN DE INFORMACIÓN

O outorgamento da condición de centro organizador recoñecido, ou o recoñecemento de eventos ou de grupos de traballo no caso de asociacións e de entidades públicas, ten como contrapartida, ademais da obrigatoriedade de realizar as

actividades cun certo nivel de calidade, a de informar o ICAC dos auditores que as realizaran, indicando a súa duración.

Cada un dos participantes nas accións formativas debe recibir un certificado acreditativo por cada unha delas no prazo de dous meses tras a súa realización e sempre antes do 15 de outubro do curso seguinte, que poderán achegar en caso de ser necesario á corporación ou ao ICAC nas declaracións anuais.

En principio, os centros e as entidades anteriores deberían proporcionarlle información ao ICAC de todas as actividades discentes e profesionais realizadas por auditores, agás as publicacións. Contando con esta colaboración, os auditores só deberían declarar as actividades docentes e as publicacións (táboa 2), posto que o resto da formación continuada está encomendada a centros, asociacións ou entidades públicas, coa obriga de enviar as listas dos auditores participantes nas actividades.

Non obstante, para asegurar a completa información, a resolución de formación continuada formula unha declaración en varias etapas, implicando tanto ás corporacións, aos centros organizadores como aos propios auditores:

- I. Na primeira (*con prazo máximo de dous meses tras a realización da actividade, e en todo caso antes do 31 de outubro*) os auditores deben (se son exercentes ou non exercentes que prestan servizos por conta allea) ou poden (se non exercent) declarar á súa corporación as actividades realizadas das que esta non tivera constancia por non telas organizado, achegando as certificacións ou as probas correspondentes.
- II. Na segunda (*durante o mes de novembro*), os centros organizadores recoñecidos farían a declaración anual de actividades de formación realizadas nos doce meses anteriores rematados o 30 de setembro. No caso das corporacións, a declaración incluiría os datos achegados polos auditores na etapa anterior, con suficiente detalle por cada unha das actividades realizadas ou declaradas.
- III. Na terceira etapa (*ata o 15 de decembro*) os auditores poderían facer unha declaración complementaria que abarcara actividades distintas das declaradas na etapa anterior, achegando os xustificantes acreditativos.

Este proceso por etapas parece ter por obxecto tanto a exactitude (mediante a depuración de erros obtendo información de diferentes fontes) como a completude das declaracións (permitindo complementar os datos ofrecidos por corporacións e centros organizadores), debido á transcendencia da declaración que, por outra parte, finalmente é unha obriga de cada auditor, non de quen organizara as actividades.

Se o auditor exercente, ou exercente por conta allea, non realiza a declaración ou esta é substancialmente incorrecta ou incompleta, incorre en infracción leve, que se converte en grave aos tres meses do prazo concedido para a declaración complementaria. Pola comisión de infraccións leves, segundo o artigo 36.3 do

TRLA, imponse á infractor unha multa por importe de ata 6.000 euros ou unha amonestación privada. Pola comisión de infraccións graves, segundo o artigo 36.2 do TRLAC, pode imponse, tras a apertura do correspondente expediente administrativo, unha das seguintes sancións: a suspensión da autorización para exercer e baixa temporal de ata dous anos no ROAC, ou ben unha multa por un importe de entre 6.001 e 12.000 euros.

Por último, cómpre facer unha alusión á ausencia de responsabilidade que se aprecia na normativa para a sociedade de auditoría na realización efectiva e na remisión de información sobre a formación continuada dos seus membros. Se o auditor se encadra como socio asinante, como designado ou como exercente por conta allea nunha sociedade, unha das obrigas desta é a velar pola actualización de coñecementos. Na Norma de control de calidade interno de auditores e sociedades de auditoría, aprobada pola Resolución do ICAC de 26 de outubro de 2011, ínstase a estas á preservación da competencia dos seus membros da seguinte maneira: *“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 necesidad 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”*.

Desta forma, as sociedades teñen por extensión, sexa ou non esixible pola lexislación, unha responsabilidade clara no desenvolvemento de procedementos que permitan conservar e pór ao día os coñecementos, habilidades e aptitudes dos seus membros, e podería pensarse nunha responsabilidade compartida cos propios auditores para o caso de que estes non cumprisen as súas obrigas de formación continuada.

6. A MODO DE CONCLUSIÓN

Este traballo pretendeu mostrar, debidamente comentados, os recentes desenvolvementos na formación para o acceso dos auditores e a formación profesional continuada que introduciu a normativa derivada da modificación da Lei de auditoría pola Lei 12/2010, desenvolvida no Regulamento do ano 2011 e en tres resolucións do ICAC do ano 2012 que versan, respectivamente, sobre cursos de formación teórica, sobre dispensa da primeira fase do exame e sobre formación continuada.

A modernización levada a cabo non constitúe ningunha novidade. Só se adaptou á normativa española o contido na modificación da VIII Directiva de dereito de sociedades da UE promulgada no ano 2006.

Aínda que non se introduciron cambios profundos nos mecanismos de acceso ao Rexistro Oficial de Auditores de Contas, matizáronse e modernizáronse as esi-

xencias para poñelas ao día ou ben para detallar o seu contido. No caso dos cursos de formación teórica actualizáronse os contidos, que se expresan en unidades propias do Espazo Europeo de Educación Superior (ECTS), ampliando a formación a normas internacionais de contabilidade e de auditoría e dando entrada explícita a temas importantes como o control de calidade ou as normas éticas e de independencia.

Aínda que tanto as universidades como as corporacións poden organizar a formación, a dispensa da fase teórica do exame de acceso só pode conseguirse cursando as materias en graos e en posgraos universitarios homologados polo ICAC, polo grao de esixencia e rigor que poden supoñer ao estar debidamente acreditados polas autoridades educativas de educación superior. Non obstante, a normativa fai especial fincapé na colaboración entre as universidades e as corporacións nesta formación teórica, aprobando implicitamente a práctica maioritaria ata o momento.

No caso da formación práctica estableceuse un réxime de horas mínimas, tradución do requisito tradicional de tres anos de experiencia práctica, dous deles con auditor. Tolérase que unha parte da formación práctica con auditor sexa anterior á teórica, aínda que este comportamento non teña demasiada xustificación lóxica ou pedagóxica. Para acreditar estes períodos de práctica estableceuse claramente que os candidatos en fase de formación práctica deben ser declarados ao ICAC por parte dos auditores “mentores” ou das súas firmas. Non obstante, a posta en práctica destes requisitos será moi difícil se as corporacións profesionais non toman en serio a súa tarefa de colaborar na formación, controlando o desenvolvemento da aplicación dos coñecementos á práctica diaria e facendo que se estendan, como di a normativa, a todas as fases e tarefas da auditoría.

A normativa aprobada consagra a convocatoria conxunta e única para o acceso con independencia da corporación a través da que se faga, así como o desenvolvemento da fase práctica do exame, que non só require a aplicación de coñecementos, senón tamén o despregamento de habilidades e competencias adquiridas na fase de formación práctica, entre as que se atopa a resolución de conflitos éticos ou a toma de decisións en condicións de incerteza ou de falta de tempo.

Por primeira vez regúlase polo miúdo a formación profesional continuada: actividades que a compoñen, axentes desta e rendición periódica da información sobre o seu cumprimento que, de faltar, poderá ser obxecto de sanción polo ICAC. Tardouse máis dunha década en implantar esta formación continuada, a pesar de que moitos auditores a viñan facendo pola súa convicción de que contribuía a manter a calidade do seu servizo.

Nunha época onde o labor do auditor está posto en interdito pola súa implicación en escándalos e fraudes financeiros, toda mellora ou contribución da formación (teórica, práctica ou continuada) pode ser un revulsivo para mellorar a percepción do auditor sobre o interese público da súa actividade profesional.

BIBLIOGRAFÍA⁷

- 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 xaneiro de 2012). <http://commons.aahq.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 xaneiro 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 - Noticario del Registro de Economistas Auditores*, 11 (marzo), pp. 7-8.
- 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 ETXEBERRÍA, 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 xaneiro 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 xaneiro 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.

⁷ As normas de auditoría citadas poden atoparse e descargarse de forma gratuíta nas páxinas web dos seus emisores: ICAC <www.icac.meh.es> e IFAC <www.ifac.org>.

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.