

GUÍA DE APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA RESOLUCIÓN DEL ICAC SOBRE DIVERSOS ASPECTOS RELACIONADOS CON LA ACREDITACIÓN E INFORMACIÓN DEL REQUISITO DE FORMACIÓN PRÁCTICA EXIGIDO PARA ACCEDER AL ROAC

El ICAC ha llevado a cabo la publicación de la Resolución de 30 de marzo de 2016 sobre diversos aspectos relacionados con la acreditación e información del requisito de formación práctica exigido para acceder al ROAC, modificada recientemente mediante Resolución del ICAC de 10 de octubre de 2016.

¿Cuál es el objeto de esta Resolución?

Regula dos cuestiones fundamentales:

- el contenido de la información anual a remitir al ICAC por parte de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría relativa a la formación práctica realizada por el personal a su servicio.
- el contenido y modelo de las certificaciones a expedir sobre dicha formación práctica, a efectos de concurrir al examen profesional de acceso al ROAC.

¿Cuándo entró en vigor?

El 1 de octubre de 2016.

No obstante, de acuerdo con la disposición transitoria de la mencionada Resolución, la información anual a remitir por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas en octubre de 2016, respecto al periodo anterior que finaliza el 30 de septiembre de ese mismo año, puede efectuarse de forma voluntaria conforme a los requisitos establecidos por la Resolución.

La formación práctica realizada con anterioridad a la entrada en vigor de la Resolución podrá **CERTIFICARSE** voluntariamente de acuerdo con el modelo de la misma y no necesariamente conforme a lo previsto en el régimen anterior, es decir mediante certificación basada en los criterios de las anteriores convocatorias.

¿Cuál es el marco normativo en el que se fundamenta?

Tanto el artículo 9 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) como el artículo 8 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, al que aquella ley viene a sustituir, exigen para el acceso al ROAC un periodo de formación práctica que deberá extenderse por un periodo mínimo de tres años realizados en el ámbito financiero y contable, y que se referirá especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos. Al menos dos años de dicha formación práctica se deberá realizar con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, y en el ejercicio de esta actividad en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

El artículo 35 del Reglamento que desarrolla el TRLAC aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, que permanece en vigor en tanto no contradice lo dispuesto por la LAC, tradujo a horas esta exigencia. Así, se establece que el número mínimo indispensable es de 5.100 horas, de las cuales 3.400 horas deben corresponder a tareas relativas a las distintas fases que componen la actividad de auditoría. De este último número podrá justificarse hasta un 20 por ciento por dedicación a otras tareas relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas.

¿Qué se considera “personal en formación práctica”?

Se considera personal en formación práctica a:

- Todo aquel que preste sus servicios para un auditor de cuentas ejerciente o sociedad de auditoría que colabore en el ejercicio efectivo de la actividad de auditoría de cuentas participando en la realización de los encargos de auditoría
- Y siempre y cuando no tenga la condición de auditor de cuentas inscrito en el ROAC.

¿Cuál es la información anual a remitir al ICAC?

En la información anual a remitir al ICAC por los auditores y sociedades de auditoría se especificará, individualmente, en relación con el personal en formación práctica:

- a. El vínculo contractual.
- b. El periodo efectivo de prestación de servicios computable.
- c. Total de horas efectivamente dedicadas al conjunto de tareas de auditoría realizadas en dicho periodo.
- d. Total de horas dedicadas a otras tareas relacionadas con la actividad de auditoría en ese mismo periodo.

Esta información se remitirá al ICAC en el mes de octubre de cada año, en relación con los doce meses anteriores al 1 de octubre.

¿Qué tipo de vínculos contractuales se contemplan?

La relación con el personal contempla cualquiera de los vínculos contractuales existentes, entendiéndose por tales las figuras de contrato laboral o mercantil (contrato de servicios, autónomo económicamente dependiente u otros).

Asimismo, dicha relación contractual puede estar formalizada a través de un Convenio de Cooperación Educativa, establecido con la Universidad donde se cursen los estudios al amparo del Real Decreto 592/2014, de 11 de julio, por el que se regulan las prácticas académicas externas de los estudiantes universitarios.

¿Cuál es el número de horas a acreditar para el acceso al ROAC?

El número máximo de horas computable por cada persona en formación al año será de 1.900 horas si la prestación se ha realizado durante todo el periodo, y de la parte proporcional según el tiempo de prestación de servicio en el caso de que se hubiese producido por tiempo inferior al año.

El número de horas que deben acreditarse en el ejercicio efectivo de la actividad de auditoría de cuentas es como mínimo de 3.400. De este número podrán acreditarse, en su caso, un máximo del 20% (680 horas) en otras tareas relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas.

Los requisitos para no titulados universitarios resultan superiores.

Requisitos mínimos para presentarse el examen ROAC de los Titulados Universitarios.

5.100 horas en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable.	Al menos 3.400 horas con un auditor de cuentas y en el ejercicio de esta actividad.	2.720 horas efectivamente dedicadas a la auditoría de cuentas (mínimo). 680 horas efectivamente dedicadas a otras tareas relacionadas con la auditoría de cuentas (máximo).
	1.700 horas otro tipo de trabajos en el ámbito financiero y contable.	

Requisitos mínimos para presentarse el examen ROAC de los No titulados Universitarios.

13.600 horas en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable.	8.500 horas con un auditor de cuentas y en el ejercicio de esta actividad.	6.800 horas efectivamente dedicadas a la auditoría de cuentas. 1.700 horas efectivamente dedicadas a otras tareas relacionadas con la auditoría de cuentas.
	5.100 horas otro tipo de trabajos en el ámbito financiero y contable.	

¿Qué tipo de tareas se consideran computables?

La formación práctica con un auditor de cuentas o sociedad de auditoría y en el ejercicio de esta actividad, debe comprender de forma sustancial todas las áreas integrantes de las distintas fases que componen la actividad de auditoría de cuentas, además de otras tareas relacionadas con la actividad.

En concreto, debe entenderse contempladas las fases desarrolladas en la actividad de auditoría de cuentas que, a modo orientativo, serían las siguientes:

- a) Actividades preliminares del encargo y de planificación:
 - aceptación o continuidad del cliente y encargo, evaluación del cumplimiento de los requisitos de ética e independencia y acuerdo de los términos del encargo;

- definición de una estrategia global de auditoría y desarrollo de un plan global sobre la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos planificados para identificar y valorar los riesgos de auditoría.

- b) Ejecución de una auditoría de cuentas, en las diferentes áreas de auditoría, que consiste en la obtención de evidencia adecuada y suficiente mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo y procedimientos de auditoría posteriores, tales como pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

- c) Fase final de conclusiones y emisión del informe de auditoría, que implicará concluir sobre si la evidencia de auditoría es adecuada y suficiente, si existen incorrecciones materiales no corregidas, si los estados financieros han sido preparados conforme al marco de información financiera aplicable y preparación del informe de auditoría.

Como se indicará más adelante, ello no conlleva la obligación de la firma auditora de detallar el tiempo efectivamente realizado por cada persona en formación práctica, en cada fase o tarea.

Las horas de formación computables en el bloque dedicado efectivamente a la auditoría de cuentas, con un mínimo de 2.720 horas para los titulados universitarios, deben haberse obtenido en trabajos realizados en el ámbito de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Las tareas relativas a la administración, documentación y cierre de archivos de los diferentes trabajos concretos de auditoría de cuentas, debe considerarse que se corresponden con las tareas de una fase propia de la actividad de auditoría de cuentas, como es la de compilación del archivo final del trabajo de auditoría de cuentas.

¿Qué se entiende por otras tareas relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas?

Se entienden como otras tareas relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas las relativas a trabajos distintos a los que sean propiamente de auditoría de cuentas, pero relacionados con dicha actividad.

Puede contemplarse a modo orientativo las siguientes actividades:

- Elaboración de informes especiales y complementarios en base a lo establecido por la normativa específica de las entidades auditadas o por la legislación mercantil, tales como los informes especiales sobre información pública de las entidades emisoras de valores admitidos a cotización, los informes especiales y complementarios para entidades aseguradoras o para las entidades de crédito, los informes de aumento de capital con cargo a reservas o de aumento de capital por compensación de créditos, etc.

- Trabajos de revisión o verificación de la contabilidad y la información contable que se hayan encargado al auditor de cuentas:
 - i) Que tengan un menor grado de seguridad que el de auditoría de cuentas, tales como el informe sobre exclusión del derecho de suscripción preferente, valoración de las participaciones o acciones del socio, procedimientos acordados, revisiones limitadas o los informes sobre proyectos de fusión, escisión y transformación de sociedades mercantiles, etc.,
 - ii) Que no estén dentro del ámbito de aplicación de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas (al corresponder a entidades en las que la normativa reguladora que les resulta de aplicación no establece de forma expresa un marco normativo de información financiera para la elaboración y presentación de los estados financieros revisados)
- Registro, obtención de datos y realización de otras actuaciones que, sin estar asociadas a un encargo concreto, se desarrollen en el contexto del control de calidad del auditor o sociedad de auditoría.

¿Cómo se acreditan las horas realizadas en otros trabajos en el ámbito financiero y contable?

La formación práctica realizada en otros trabajos en el ámbito financiero y contable distintos al ejercicio efectivo de la actividad de auditoría de cuentas se acreditará mediante certificación de la empresa o entidad, sea o no de auditoría de cuentas, en la que se haya realizado tal formación, en la que se indicará la descripción de la tarea o función realizada en el ámbito financiero y contable, el tiempo efectivamente empleado, con el detalle del número de horas y la naturaleza de la vinculación contractual.

¿Con base en qué información debe cumplimentarse la acreditación de horas en tareas de auditoría?

El artículo 6 de la Resolución indica lo siguiente: *“De acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán dejar constancia en la documentación de cada trabajo de auditoría de cuentas, en relación con el personal en formación, la información correspondiente al tiempo empleado individualmente por cada uno de ellos en las tareas que efectivamente hayan realizado en las distintas fases de los trabajos de auditoría de cuentas en los que hayan participado”*.

De lo anterior se colige, en el contexto de la Resolución, la necesidad de dejar constancia de la información relativa al tiempo empleado con el siguiente detalle:

- individualmente, por cada persona en formación;
- para cada trabajo de auditoría de cuentas;
- el total de horas empleadas al conjunto de tareas comprendidas en dicho trabajo.

Con base en dicha información, se elaborará la correspondiente acreditación de horas de formación práctica en tareas de auditoría.

¿Cómo justificar el número de horas incluidas en las declaraciones anuales y en los certificados?

En la parte expositiva de la Resolución se indica que el tiempo empleado en la formación práctica debe cubrir de forma equilibrada y ponderada las distintas fases de la auditoría, las distintas áreas que integran los estados financieros, así como la información incluida en otros estados de las cuentas anuales y en el informe de gestión. Además el artículo 4.2 de la Resolución indica que la formación práctica correspondiente a los dos años que, como mínimo, deben realizarse con un auditor de cuentas o sociedad de auditoría y en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, deberá cubrir las tareas relativas a las distintas fases que componen dicha actividad.

Sin embargo, la Resolución no exige que se detalle para cada persona en formación práctica el número de horas desglosándolo por cada una de las tareas y fases que se enuncian de forma meramente orientativa.

Por lo tanto, es preciso recabar la información que soporte los certificados que, en su caso, habrán de ser expedidos con la única distinción entre el tiempo dedicado a tareas efectivas en auditoría de cuentas y a otras tareas relacionadas con dicha actividad. De ello es preciso dejar constancia en la documentación de cada trabajo de auditoría de cuentas, individualmente por cada persona en formación práctica, con el nivel de detalle indicado.

Dicho de otro modo, para cada una de las personas que están en formación práctica y para cada encargo, el auditor o sociedad de auditoría debe de disponer de los datos en horas, desglosados por cada entidad (y en el caso de que a una misma entidad se le realice más de un encargo, también por encargo, por ejemplo mediante la asignación de un número identificativo determinado a cada entidad y/o encargo), con el siguiente nivel de detalle:

- Tiempo dedicado a tareas realizadas efectivamente en auditoría de cuentas
- Tiempo dedicado a otras tareas relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas

¿Podría sancionar el ICAC al auditor o sociedad de auditoría por incumplimientos respecto a la información anual y a la acreditación?

Los datos reflejados en la información anual y certificados emitidos en relación con la formación práctica podrán ser objeto de comprobación por el ICAC en el ejercicio de su función supervisora (artículo 46 de la nueva LAC). Asimismo, han de tomarse en consideración las facultades de comprobación reconocidas al Tribunal calificador de las pruebas de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas en relación con la acreditación de la formación práctica en la convocatoria en que actúe.

Si de las comprobaciones se derivara el incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos, el ICAC podrá no reconocer el periodo de formación práctica correspondiente a efectos de entender cumplida la adquisición de la formación práctica.

Además, el ICAC podría sancionar con infracción leve por la negativa a la emisión del certificado, por su emisión con contenido incorrecto o no soportado por la documentación interna de auditoría, así como por la falta de remisión de la información anual cuando no hayan transcurrido tres meses desde la finalización del plazo establecido para ello. Y se considera infracción grave la falta de remisión de la información anual mencionada cuando hayan transcurrido más de tres meses desde la finalización del plazo establecido, así como cuando dicha información resulte sustancialmente incorrecta o incompleta (art. 73 d) LAC).

¿Cuándo se remite dicha información?

La información anual deberá remitirse al ICAC en el mes de octubre de cada año, en relación con los doce meses anteriores, mediante el modelo a cumplimentar aprobado, referido, por tanto, al periodo que finaliza el 30 de septiembre de cada año.

¿Qué documentos debe emitir el auditor o sociedad de auditoría?

Para que el personal en formación práctica pueda acreditar haber realizado la formación exigida el auditor o sociedad de auditoría deberá expedir la certificación de conformidad con el modelo que se acompaña en el Anexo I de la Resolución y de este documento.

Respecto a los trabajos realizados en el ámbito financiero y contable se deberá expedir la certificación de conformidad con el modelo que se acompaña en el Anexo II de esta Resolución y en este documento.

ANEXO I. MODELO DE CERTIFICADO DE HABER SEGUIDO LA FORMACIÓN PRÁCTICA EN TRABAJOS DE AUDITORÍA DE CUENTAS.

El auditor/sociedad de auditoría que suscribe, con número de ROAC _____, con NIF/CIF _____ y con domicilio en _____, como responsable del personal de formación práctica que se incluye en el presente documento.

CERTIFICA

Que ha prestado servicios en mi organización en relación con el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas:

D./Dña. _____

Con DNI _____ y hace constar que:

- 1) Su vinculación a lo largo del tiempo, según consta en las declaraciones periódicas realizadas al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) ha sido detallada a continuación:

PERIODO		Descripción de la relación jurídica (contrato mercantil, contrato de trabajo, convenio de cooperación educativa ¹ con la Universidad XXX, etc.)
Desde el día (dd-mm-aa)	Hasta el día (dd-mm-aa)	

- 2) Ha realizado bajo su dirección y supervisión (en caso de auditor de cuentas individual) o bajo la dirección y supervisión de un auditor de cuentas de la sociedad de auditoría (en caso de sociedades de auditoría) trabajos relativos a las tareas correspondientes a las distintas fases de la actividad de auditoría de cuentas y en otra tareas relacionadas con dicha actividad, con el desglose que contempla la Resolución ICAC de 30 de marzo de 2016 y que se especifica en el siguiente cuadro, cuyos datos se han obtenido de la correspondiente documentación obrante e nuestros archivos y registros:

PERIODO DE PRÁCTICAS	Nº DE HORAS DEDICADAS
1. Tiempo dedicado a tareas realizadas efectivamente en auditoría de cuentas	
2. Tiempo dedicado a otras tareas relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas	

- 3) Ha participado bajo su dirección y supervisión (en caso de auditor de cuentas individual) o bajo la dirección y supervisión de un auditor de cuentas de la sociedad de auditoría (en caso de sociedades de auditoría) en la realización efectiva de los siguientes trabajos de auditoría:

(...)²

Y para que conste, a petición del interesado, a efectos de concurrir a las pruebas de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) firmo el presente, a _____ de _____ de _____

EL AUDITOR/SOCIEDAD DE AUDITORÍA (firma autorizada y sello)

Notas:

1. Con base en las relaciones contractuales formalizadas mediante un convenio de cooperación educativa establecido con la universidad donde se cursen los estudios al amparo del Real Decreto 592/2014, de 11 de julio, por el que se regulan las prácticas académicas externas de los estudiantes universitarios. Englobarán tanto las prácticas curriculares como extracurriculares.
2. Enumeración de los trabajos de auditoría desarrollados.

ANEXO II. CERTIFICADO DE REALIZACIÓN DE OTROS TRABAJOS EN EL ÁMBITO FINANCIERO Y CONTABLE¹

D.

como _____ (cargo o profesión) _____ de la sociedad

_____, con NIF/CIF _____

Y domicilio en _____

CERTIFICA QUE

D. /Dña. _____, con DNI _____ ha prestado servicios en mi organización realizando trabajos en el ámbito financiero y contable, y además:

1) Que los periodos de prestación de servicios en el ámbito financiero y contable han sido los siguientes:

PERIODO		Descripción de la relación mantenida (contrato mercantil, contrato de trabajo, etc.) y del régimen de dedicación (tiempo completo o parcial)
Desde el día (dd-mm-aa)	Hasta el día (dd-mm-aa)	

2) Que las labores atendidas por el colaborador han consistido en:

2.1. _____

2.2. _____

2.3. _____

(Se pueden añadir cuantas líneas sean necesarias)

3) Que puede aportar, para que el candidato si fuera requerido entregue al Tribunal calificador de las pruebas del examen de aptitud profesional para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, los documentos que acreditan la prestación de servicios anterior.

Y para que conste, a petición del interesado, a efectos de concurrir a las pruebas de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) firmo el presente, a ___ de ___ de _____

EL RESPONSABLE O LA SOCIEDAD (firma autorizada y sello)

Notas:

1. A elaborar por la entidad en la que el candidato ha prestado sus servicios, de auditoría o no.