

Continuando con la serie **RE-APRENDIENDO** la Ley de Auditoría, en esta tercera publicación tratamos sobre los requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas.

Contenido	Artículos de la Ley que se tratan en este número
1. Requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas	8.1 a 8.6
2. Inscripción en el ROAC de los auditores de cuentas	9 ,10.1 y 10.2
3. Inscripción en el ROAC de sociedades de auditoría	11.1 a 11.4
4. Supuesto particular de inscripción en el ROAC	10.3 y 11.5
5. Baja en el ROAC	12
6. Responsabilidad civil y garantía financiera	26 y 27
7. Obligaciones de formación continuada	8.7

La Ley de Auditoria establece que la auditoría de cuentas tiene que ser necesariamente realizada por un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, definidos en la propia Ley como sigue:

Auditor de cuentas: persona física autorizada para realizar auditorías de cuentas por el ICAC, conforme a lo establecido en el artículo 8.1 de la Ley de Auditoria, o por las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país.

Sociedad de auditoría: persona jurídica, independientemente de la forma societaria mercantil adoptada, autorizada para realizar auditorías de cuentas por el ICAC, conforme a lo dispuesto en el artículo 8.1 la Ley de Auditoria, o por las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país.

1. Requisitos para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas



El ROAC –Registro Oficial de Auditores de Cuentas– es un registro público y su información es accesible por medios electrónicos. La información que contiene dicho registro se encuentra regulada por los artículos 8.3 a 8.5 de la Ley de Auditoría y desarrollados reglamentariamente por los artículos 26 a 31 del RLAC¹. El ROAC consta de tres secciones:

- personas físicas, que a su vez se subdividen función de la relación de éstas con la actividad de auditoría de cuentas, en tres situaciones:
 - ejerciente
 - no ejerciente que presta servicios por cuenta ajena
 - no ejerciente
- sociedades de auditoría de cuentas
- auditores de cuentas, sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países

La inscripción en dicho registro no faculta para el ejercicio de otras actividades distintas a la auditoría de cuentas, definida en el artículo 1 de la Ley de Auditoría (ver publicación nº. 1) y sólo los auditores de cuentas inscritos como ejercientes pueden actuar como responsables y firmantes de dicha actividad.

¹En ausencia del desarrollo reglamentario específico de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (Ley de Auditoría o Ley), se considerará el actual Reglamento (RLAC), en todo lo que no contradiga a la Lev.

Segueix-nos a:



En este sentido los auditores de cuentas ejercientes deben inscribirse en alguna o algunas de las siguientes modalidades:

- a título individual
- como socio de sociedad de auditoría de cuentas
- como auditor designado expresamente por una sociedad de auditoría para firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad

En relación a la información contenida en el ROAC, detallada en el artículo 8 de la Ley, destacar que respecto al Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la Ley de Auditoría añade como información a incluir en dicho registro las sanciones impuestas como consecuencia del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo establecido en el artículo 82.

La Ley de Auditoría señala que una declaración responsable o una comunicación previa no permite el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y que no puede “entenderse estimada por silencio administrativo la petición de acceso al ROAC y, por tanto, de autorización para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas”.

La Ley de Auditoría al establecer los requisitos que permiten la inscripción en el ROAC o las condiciones a cumplir, distingue entre auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

2. Inscripción en el ROAC de los auditores de cuentas

Un auditor de cuentas para inscribirse debe cumplir los siguientes requisitos:

- a) Ser mayor de edad.
- b) Tener la nacionalidad española o la de alguno de los Estados miembros de la Unión Europea, sin perjuicio de lo que disponga la normativa sobre el derecho de establecimiento.
- c) Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos.
- d) Haber obtenido la correspondiente autorización del ICAC. Autorización que se concede a quienes hayan:
 - obtenido una titulación universitaria de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional,
 - seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una formación práctica, y
 - superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.

Adicionalmente la legislación contempla los supuestos siguientes de inscripción en el ROAC:

Auditores de cuentas autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en otros Estados miembros de la Unión Europea

En este supuesto para obtener la autorización del ICAC se deberá superar una prueba de aptitud sobre la normativa española aplicable a la auditoría cuyo conocimiento no se hubiese acreditado en el Estado miembro en que el auditor de cuentas esté autorizado.

Auditores de cuentas autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en terceros países, en condiciones de reciprocidad

En este supuesto podrán inscribirse aquellos que cumplan los requisitos equivalentes a los detallados en el punto d) anterior y que cumplan con la obligación de formación continuada (ver apartado 7). Para obtener la autorización del ICAC deben acreditar, al menos, los requisitos generales a) a c) anteriores.

Empleados públicos

Pueden inscribirse en el ROAC aquellos empleados públicos “cuya formación y funciones desempeñadas se hallen relacionadas con la auditoría de cuentas del sector público, o que examinen o valoren la situación financiera y patrimonial y la actuación de las entidades financieras o aseguradoras, y que hayan sido seleccionados como empleados públicos mediante oposición o mediante otras pruebas establecidas al efecto que permitan constatar la formación teórica y aptitud necesaria para el ejercicio de tales funciones” si cumplen con los requisitos a) a d) anteriores.

En este caso el seguimiento de programas de enseñanza teórica y la superación del examen de aptitud detallados en la letra d) anterior se entienden cumplidos mediante la superación de la oposición o la prueba selectiva de acceso y el requisito de formación práctica “mediante el desempeño efectivo de trabajos correspondientes a la auditoría de cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos del sector público, de entidades financieras o aseguradoras, durante un periodo mínimo de tres años, debidamente certificado”.

En relación a los requisitos del punto d) del cuadro anterior destacar:

Titulación universitaria de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional

El artículo 9.2 establece que la titulación universitaria no es exigible para aquellas personas que, cumpliendo con el resto de los requisitos, hayan cursado los estudios u obtenido los títulos que facultan para el ingreso en la Universidad y adquirido la formación práctica que se explica en el siguiente apartado, con un período mínimo de ocho años, en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, especialmente referidos al control de cuentas anuales, cuentas consolidadas y estados financieros análogos, de los cuales al menos cinco años hayan sido realizados 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.

Seguimiento de programas de enseñanza teórica y adquisición de formación práctica

En relación a los programas de enseñanza teórica la propia Ley enumera, para su posterior desarrollo reglamentario, las materias sobre las que debe versar. Adicionalmente el RLAC establece que quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional de las que se refiere el artículo 34 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidad, están dispensados de dichos cursos en aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos.

En cuanto a la formación práctica, la Ley establece que debe extenderse por un periodo mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, referidos especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos de los cuales, al menos dos años, deben realizarse con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría y en el ejercicio de esa actividad en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

El RLAC establece que no se entenderá cumplido el requisito de formación práctica hasta haber acreditado la realización de trabajos efectivos en el ámbito de la auditoría de cuentas durante, al menos, 5.100 horas de las cuales 3.400 deben corresponder a tareas relativas a las distintas fases que componen la actividad de auditoría de cuentas.

En relación a qué debe entenderse por tareas relativas a las distintas fases que componen la actividad de auditoría de cuentas ver:

- Resolución de 30 de marzo de 2016 del ICAC sobre diversos aspectos relacionados con la acreditación e información del requisito de formación práctica exigido para acceder al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- Resolución de 10 de octubre de 2016 del ICAC por la que se modifica la Resolución anterior.
- Circular ES14/2016 del ICJCE en la que se publica una Guía de aplicación práctica de las Resoluciones anteriores.

Adicionalmente el RLAC establece, entre otros, aspectos que dicha actividad se realizará, con carácter general, con posterioridad al curso de enseñanza obligatoria, computándose únicamente “con un máximo de 425 horas antes de la realización del citado curso y un máximo de 850 horas durante la realización del mismo la formación práctica correspondiente a la actividad de auditoría de cuentas y a la realización sustancial de todas las tareas relativas a la auditoría de cuentas”. Ver Disposición Transitoria 2ª del RLAC para formación práctica adquirida hasta el 1 de enero de 2015.

Examen de aptitud profesional

La Ley enumera las materias sobre las que debe versar este examen que se realiza mediante el sistema de convocatoria única. El RLAC regula las normas para la aprobación del contenido de los programas, la periodicidad y la composición del tribunal, estableciendo, entre otros aspectos, que el examen tiene, con carácter general, una periodicidad bienal y que consta de dos fases: una primera en la que se comprueban conocimientos técnicos y una segunda – a la que sólo pueden acceder quienes han superado la primera– para determinar la capacidad de aplicar dichos conocimientos a la práctica.

El RLAC exige de materias en el examen teórico, en los mismos términos explicados para la exención de los cursos teóricos del apartado anterior, a quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional de las que se refiere el artículo 34 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidad. Dispensa que también aplica, según lo regulado por la Disposición Transitoria Primera, a quienes estén en posesión de los títulos de Licenciado, Ingeniero, Profesor Mercantil, Arquitecto o Diplomado universitario.

3. Inscripción en el ROAC de sociedades de auditoría

Para la inscripción de una sociedad de auditoría deben cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Que las personas físicas que realicen los trabajos y firmen los informes de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría estén autorizadas para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España.
- b) Que la mayoría de los derechos de voto correspondan a auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.
- c) Que una mayoría de los miembros del órgano de administración sean socios auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.
En caso de que el órgano de administración no tenga más que dos miembros, al menos uno de ellos deberá cumplir las condiciones establecidas en este apartado.

La Ley de Auditoría señala en este apartado que a las sociedades de auditoría les es de aplicación, en cuanto no contravenga esta Ley, la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales.

Asimismo señala que la dirección y firma de los trabajos de auditoría realizados por una sociedad de auditoría de cuentas corresponderá, en todo caso, a uno o varios auditores de cuentas que pueden ejercer la actividad de auditoría en España y que estén designados por la sociedad de auditoría como auditores principales responsables para realizar la auditoría, así como para firmar el informe en nombre de dicha sociedad.

Adicionalmente la legislación contempla los supuestos siguientes de inscripción en el ROAC:

Sociedades de auditoría de cuentas autorizadas para realizar la actividad de auditoría de cuentas en otros Estados miembros de la Unión Europea

En este supuesto es necesario que el auditor o auditores principales responsables que realicen la auditoría figuren inscritos en la sección de personas físicas del ROAC en situación de ejercientes.

En este caso la autorización en otro Estado miembro puede exigirse mediante acreditación de un certificado emitido por la correspondiente autoridad competente dentro de los tres meses anteriores a la solicitud y su inscripción se comunicará a dicho Estado. Asimismo las retiradas de autorización del ROAC se comunicarán a los Estados miembros de acogida, con indicación de la causa de la misma.

4. Supuesto particular de inscripción en el ROAC

La Ley de Auditoría establece que, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea, deben inscribirse en el ROAC los auditores de cuentas y sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en terceros países que emitan informes de auditoría sobre cuentas anuales o cuentas anuales consolidadas de una entidad constituida fuera de la Unión Europea y cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial en España.

Exime de esta obligación cuando la entidad auditada emita exclusivamente obligaciones, bonos u otros títulos de deuda negociables que hayan sido admitidos a negociación en un mercado oficial en España antes del 31 de diciembre de 2010 y cuyo valor nominal por unidad sea como mínimo de 50.000 euros en la fecha de emisión o, en caso de haber sido emitidos con posterioridad a dicha fecha si su valor nominal por unidad sea como mínimo de 100.000 euros en la fecha de emisión.

Excepción que no es aplicable si la entidad emite valores que sean equiparables a las acciones de sociedades o que, si se convierten o si se ejercen los derechos que confieren, den derecho a adquirir acciones o valores equiparables a acciones.

Los artículos 10.3 y 11.5 establecen los requisitos que deben cumplir dichos auditores de cuentas y sociedades de auditoría, indicando que dicha inscripción no les faculta para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en relación con entidades domiciliadas en España.

También se señala que, sin perjuicio de lo que disponga la normativa Europea, no tendrán eficacia jurídica en España los informes de auditoría emitidos por estos auditores de terceros países no registrados en el ROAC.

5. Baja en el ROAC

La baja temporal o definitiva de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el ROAC se produce en los siguientes casos:

- a) por incumplimiento de los requisitos establecidos en la legislación
- b) por renuncia voluntaria
- c) por sanción

En caso de incumplimiento de los requisitos, corresponde a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría comunicarlos al ICAC.

En el caso de las sociedades de auditoría, el incumplimiento da lugar a la baja cuando se mantiene durante un tiempo superior a tres meses, si bien el ICAC excepcionalmente y a solicitud de esta, puede prorrogar dicho plazo por otros tres meses si se acreditan circunstancias suficientes que lo justifiquen.

No obstante antes de que transcurra esta prórroga el ICAC puede efectuar requerimientos para la subsanación o cumplimiento de los requisitos exigidos en un plazo determinado que si no son atendidos pueden dar lugar a la baja en el registro.

El RLAC establece que no mantener debidamente la fianza prevista (ver apartado siguiente) en el caso de los auditores de cuentas supone su inscripción automática en la situación de no ejercientes y en el caso de las sociedades de auditoría supone causar baja.

6. Responsabilidad civil y garantía financiera

Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría están sujetos, en relación a los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de sus obligaciones, a las reglas generales del Código Civil más las particularidades establecidas en el artículo 26 de la Ley de Auditoría.

Su responsabilidad civil les es exigible de forma proporcional y directa a los daños y perjuicios económicos que pudieran causar por su actuación profesional tanto a la entidad auditada como a un tercero. A estos efectos, la Ley indica que se entiende por “tercero cualquier persona física o jurídica, pública o privada, que acredite que actuó o dejó de actuar tomando en consideración el informe de auditoría, siendo éste elemento esencial y apropiado para formar su consentimiento, motivar su actuación o tomar su decisión”.

La responsabilidad civil es exigible de forma personal e individualizada, con exclusión del daño o perjuicio causado por la propia entidad auditada o por terceros y, cuando la auditoría de cuentas es realizada por un auditor de cuentas en nombre de una sociedad de auditoría, responden solidariamente, dentro de los límites señalados anteriormente, el auditor que haya firmado el informe de auditoría y la sociedad de auditoría.

La acción para exigir la responsabilidad contractual prescribe a los cuatro años a contar desde la fecha del informe de auditoría.

Sin perjuicio de la responsabilidad civil, para responder de los daños y perjuicios que pudieran causar en el ejercicio de su actividad, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas están obligados a prestar garantía financiera, garantía que puede prestarse mediante:

- depósito en efectivo,
- títulos de deuda pública,
- aval de una entidad financiera inscrita en los registros especiales, del Ministerio de Economía y del Banco de España,
- seguro de responsabilidad civil o de caución.

La cuantía de la fianza o garantía se regula en el artículo 55 apartados 2 y 3 del RLAC, según el siguiente detalle:

▪ Primer año de actividad

Auditor de cuentas	300.000 euros
Sociedad de auditoría	300.000 euros * [cada socio –auditor o no– y auditores designados para firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad]

▪ Transcurrido el primer año

La fianza anterior tiene el carácter de mínimo y “se incrementará en el 30% de la facturación que exceda de la cuantía equivalente a dicha fianza mínima y que corresponda a la actividad de auditoría de cuentas del ejercicio anterior”.

También se establece, a nivel del RLAC, entre otros, que la fianza debe mantenerse durante el plazo en el que pueda ejercitarse la acción de responsabilidad y que, los auditores de cuentas y sociedad de auditoría deben justificar anualmente la vigencia y suficiencia de ésta así como comunicar cualquier circunstancia que produzca su extinción, pérdida, reducción o modificación en los términos pactados en el plazo de quince días a contar desde que suceda dicha circunstancia.

7. Obligaciones de formación continuada

Si bien es el artículo 8.7 de la Ley de Auditoría el que establece la obligación de formación a los auditores de cuentas (a excepción del supuesto detallado en el apartado 3 anterior), dicha obligación se concreta en los artículos 40 a 42 del RLAC.

En concreto el RLAC establece que dicha obligación de formación continuada corresponde a: los ejercientes –cualquiera que sea su modalidad– y a los no ejercientes que presten servicios por cuenta ajena.

El cómputo de horas a realizar, que se calcula respecto a los doce meses anteriores al 30 de septiembre, se establece en:

	Trienio	Mínimo anual
Nº total de horas	120	30
En materias relativas a contabilidad y auditoría de cuentas	85	20

- No deben cumplir esta obligación los auditores inscritos como no ejercientes, pero si solicitan pasar a situación de ejerciente deberán acreditar 120 horas de formación continuada en el periodo de tres años que finalice en la fecha de su petición, de las que al menos 50 deberán haberse realizado un año antes de dicha fecha.
- Adicionalmente los auditores deben cumplir, en el periodo comprendido entre su inscripción como ejerciente y el final del correspondiente periodo de cómputo anual, un mínimo de horas igual a la prorrata que dicho intervalo represente.
- Se contempla la posibilidad de poder solicitar al ICAC una prórroga si, por causas de fuerza mayor, no se puede cumplir con dicha exigencia por un periodo superior a dos meses. El ICAC podrá no exigir la obligación de formación proporcional mínima a dicho periodo, siempre que se acredite su realización al año siguiente.

- Por otra parte se dispensa de esta obligación a los auditores de nuevo acceso al ROAC por el periodo –inferior al año– comprendido entre su inscripción en el registro y la fecha de rendición de la primera información.

En el propio RLAC se establecen las actividades que permiten cumplir con dicha obligación y la forma de rendir la información y en la Resolución del ICAC de 29 de octubre de 2012 se desarrollan distintos aspectos relacionados con la obligación de realizar formación continuada por parte de los auditores de cuentas

Para dudas y aclaraciones contactar con el departamento técnico del **CCJCC**