



## REALIZACIÓN DE CURSOS, JORNADAS Y DEMÁS ACTIVIDADES RELACIONADAS POR LOS AUDITORES DE CUENTAS EN RELACIÓN AL SECTOR PÚBLICO.

La Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, impuso a los Estados miembros asegurar que los auditores siguieran programas apropiados de formación continuada para mantener un nivel suficientemente elevado de conocimientos teóricos, cualificaciones y valores profesionales.

Tal y como se pone de manifiesto en la citada Directiva, la auditoría legal exige un conocimiento adecuado de asuntos tales como el Derecho de sociedades, el Derecho fiscal y el Derecho social. Así, la Directiva enumera en su artículo 8 los conocimientos teóricos que se exigen para el acceso a la actividad de auditoría de cuentas:

*“1. La prueba de conocimientos teóricos que figurará en el examen cubrirá los siguientes temas en especial:*

- a) teoría y principios contables generales;*
- b) requisitos y normas jurídicas relativas a la preparación de las cuentas anuales y consolidadas;*
- c) normas internacionales de contabilidad;*
- d) análisis financiero;*
- e) contabilidad de costes y de gestión;*
- f) gestión de riesgos y control interno;*
- g) auditoría y cualificaciones profesionales;*
- h) requisitos jurídicos y normas profesionales relativas a la auditoría legal y a los auditores legales;*
- i) normas internacionales de auditoría;*
- j) ética e independencia profesionales.*

*2. También cubrirá al menos los siguientes temas siempre que sean pertinentes para la auditoría:*

- a) Derecho de sociedades y gobernanza empresarial;*
- b) legislación sobre insolvencia y procedimientos similares;*
- c) legislación fiscal;*
- d) Derecho civil y mercantil;*



## FORMACIÓN CONTINUADA. ACTIVIDADES FORMATIVAS

---

- e) *Derecho de la seguridad social y Derecho laboral;*
- f) *tecnología de la información y sistemas informáticos;*
- g) *economía empresarial, general y financiera;*
- h) *matemáticas y estadísticas;*
- i) *principios básicos de la gestión financiera de empresas.”*

Asimismo, el artículo 26 de la Directiva 2006/43/CE establece que «*los Estados Miembros exigirán que los auditores legales y las sociedades de auditoría efectúen las auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión...*». Por normas internacionales de auditoría (NIA, en adelante) se entienden, de acuerdo con la definición dada en el artículo 2.11) de la citada Directiva, las emitidas por la IAASB (International Auditing and Assurance Board), de la IFAC (International Federation of Accountants).

Por otro lado, las normas internacionales relativas al sector público emanan de la IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), un órgano independiente emisor de normas bajo la supervisión de la IFAC. Estas normas emanadas de la IPSASB están diseñadas para aplicarse a todas las entidades del sector público, con excepción de las empresas públicas.

La Directiva 2006/43/CE fue incorporada a la legislación nacional mediante el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio. Tal y como se establece en su título competencial, el TRLAC se dictó en uso de la competencia exclusiva del Estado en materia de legislación mercantil, de conformidad con lo establecido en el artículo 149.1.6ª de la Constitución Española.

En materia de formación continuada, el artículo 7.7 del TRLAC establece la obligación para los auditores de cuentas de realizar actividades de formación continuada, las cuales podrán ser organizadas, en la forma y condiciones que se establezcan reglamentariamente, por las corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las entidades docentes autorizadas u otras entidades. Asimismo, el Reglamento de desarrollo del TRLAC, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, en sus artículos 40 a 42, regula de forma más detallada la obligación legal de realizar la formación continuada prevista.

El mencionado Reglamento designó al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) como responsable último del seguimiento y observancia de la obligación de realizar actividades de formación continuada. Al mismo tiempo, y conforme a lo dispuesto en los artículos 41.5 y 42.2 de dicho Reglamento, se facultaba al ICAC para que, mediante Resolución, y oído el Comité de Auditoría, regulase distintos aspectos de la formación continuada.



## FORMACIÓN CONTINUADA. ACTIVIDADES FORMATIVAS

---

En virtud de dicha facultad, se dictó la Resolución del ICAC de 29 de octubre de 2012, por la que se desarrollan distintos aspectos relacionados con la obligación de realizar formación continuada por parte de los auditores de cuentas.

El artículo 41 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) establece que, la obligación de formación continuada se entenderá cumplida mediante la realización de las siguientes actividades:

- a) Participación en cursos, seminarios, conferencias, congresos, jornadas o encuentros, como ponentes o asistentes.
- b) Participación en comités, comisiones o grupos de trabajo, cuyo objeto esté relacionado con los principios, normas y prácticas contables y de auditoría.
- c) Participación en tribunales de examen o en pruebas de aptitud que se deban superar para acceder a la condición de auditor de cuentas.
- d) Publicación de libros, artículos u otros documentos sobre temas relativos a las materias básicas que constituyen el núcleo de conocimientos del auditor.
- e) Realización de actividades docentes en Universidades a que se refiere la Ley Orgánica de Universidades y en cursos de formación de auditores homologados por el ICAC.
- f) Realización de cursos de auto estudio (...)
- g) Realización de estudios de especialización que lleven a la obtención de un título expedido por una Universidad, de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica de Universidades.

En consonancia con el mandato de la Directiva 2006/43/CE, las mencionadas actividades deberán versar sobre las materias a las que se refiere el artículo 34 del Reglamento que desarrolla el TRLAC, es decir:

- a) Marco normativo de información financiera.*
- b) Análisis financiero, referido a estados contables.*
- c) Contabilidad analítica de costes y contabilidad de gestión.*
- d) Gestión de riesgos y control interno.*
- e) Auditoría de cuentas y normas de acceso a ésta.*
- f) Normativa aplicable al control de la auditoría de cuentas y a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.*
- g) Normas internacionales de auditoría.*
- h) Normas de ética e independencia.*



## FORMACIÓN CONTINUADA. ACTIVIDADES FORMATIVAS

---

i) Y en la medida en que se requieran para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas:

1º Derecho de sociedades, de otras entidades y gobernanza; derecho concursal, fiscal, civil y mercantil; derecho del trabajo de la seguridad social tecnología de la información y sistemas informáticos.

2º Economía general, economía de la empresa y economía financiera; matemáticas y estadística, y principios fundamentales de gestión financiera de las empresas.”

El seguimiento de dichas materias, a los efectos de cumplirse el requisito de formación continuada, deberá ir **dirigido al mejor desempeño y práctica del ejercicio de la actividad de auditoría**, que se define en su normativa reguladora, y cuyo ámbito de aplicación queda definido en el artículo 1 del TRLAC que dice lo siguiente:

### **“Ámbito de aplicación**

1. La presente ley tiene por objeto la regulación de la actividad de auditoría de cuentas, tanto obligatoria como voluntaria, mediante el establecimiento de las condiciones y los requisitos de necesaria observancia para su ejercicio, así como la regulación del sistema de supervisión pública y los mecanismos de cooperación internacional en relación con dicha actividad.

2. Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.

(...)

4. La auditoría de cuentas tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la presente ley.”

El artículo 2 del TRLAC define, lo que a efectos de dicha ley, se entiende por marco normativo de información financiera.

“A los efectos de lo establecido en esta ley, se aplicarán las siguientes definiciones:

1. Marco normativo de información financiera: el conjunto de normas, principios y criterios establecido en:



## FORMACIÓN CONTINUADA. ACTIVIDADES FORMATIVAS

---

- a) *La normativa de la Unión Europea relativa a las cuentas consolidadas, en los supuestos previstos para su aplicación.*
- b) *El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.*
- c) *El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.*
- d) *Las normas de obligado cumplimiento que apruebe el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias.*
- e) *El resto de la normativa contable española que resulte de aplicación.”*

Además, debe tenerse en cuenta lo establecido por el TRLAC en su disposición adicional segunda, que dice lo siguiente:

*“La presente ley no será de aplicación a las actividades de revisión y verificación de cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables, ni a la emisión de los correspondientes informes, que se realicen por órganos de las Administraciones Públicas en el ejercicio de sus competencias, que continuarán rigiéndose por su legislación específica.”*

A estos efectos, también el Reglamento que desarrolla el TRLAC establece en su disposición adicional quinta, apartado uno, que:

*“Los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables de entidades que forman parte del sector público estatal, autonómico o local y se encuentran atribuidos legalmente a los órganos públicos de control de la gestión económico-financiera del sector público en el ejercicio de sus competencias **se rigen por sus normas específicas**, no resultando de aplicación a dichos trabajos lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.”*

Conforme a lo anteriormente expuesto, el citado artículo 34 **no incluiría entre las materias de auditoría y contabilidad contempladas en el mismo**, aquellas materias relativas a la normativa que afecte al sector público. Asimismo, los trabajos de auditoría de entidades que forman parte del sector público están legalmente asignados a los órganos de control de la gestión económico-financiera del sector público y se registrarán por sus normas específicas, sin que les sea de aplicación lo establecido en el TRLAC.

Ahora bien, la disposición adicional primera del TRLAC hace referencia a la **obligatoriedad** para determinadas entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, de someterse a la auditoría de



## FORMACIÓN CONTINUADA. ACTIVIDADES FORMATIVAS

---

cuentas prevista en el apartado 2 del artículo 1. No obstante, el apartado 2 de la mencionada disposición adicional primera establece que:

*“Lo previsto en esta disposición adicional no es aplicable a las entidades que formen parte del sector público estatal, autonómico o local, sin perjuicio de lo que disponga la normativa que regula dichas entidades del sector público. En todo caso, lo previsto en esta disposición adicional será aplicable a las **sociedades mercantiles** que formen parte del sector público estatal, autonómico o local.”*

La disposición adicional quinta del Reglamento, parcialmente reproducida, continúa diciendo lo siguiente en relación con la auditoría en entidades del sector público:

*“(…)*

***Lo dispuesto en el párrafo anterior es igualmente de aplicación para los trabajos de colaboración** que pudieran realizar los auditores de cuentas o sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores, **en virtud de contratos** celebrados por los citados organismos públicos de control y en ejecución del plan anual de auditorías de dichos órganos.*

*Los informes a los que se refiere este apartado que pudieran emitir auditores de cuentas o sociedades de auditoría sobre entidades públicas **no podrán identificarse como de auditoría de cuentas**, ni su redacción o presentación podrán generar confusión respecto su naturaleza como trabajo de auditoría de cuentas.*

*2. No obstante el apartado anterior, en los casos en que los mencionados contratos celebrados entre los órganos públicos de control y los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se incluya, junto a la colaboración en la realización de la auditoría pública, la emisión de un informe de auditoría de cuentas de los previstos en el artículo 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, destinado a atender determinadas exigencias previstas en normas sectoriales o por otras razones de índole mercantil o financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales o para obtener recursos en mercados financieros, **los informes de auditoría de cuentas que pudieran emitirse por los auditores de cuentas o sociedades de auditoría a estos efectos, estarán sujetos a los dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.***

*3. Los trabajos de auditoría de cuentas realizados por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas **sobre las cuentas anuales o estados financieros u otros documentos contables de entidades integrantes del sector público***



## FORMACIÓN CONTINUADA. ACTIVIDADES FORMATIVAS

---

*estatal, autonómico o local que, conforme a su normativa de aplicación, se encuentran obligados legalmente a someter sus cuentas anuales a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas **están sujetos a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.** En particular, están incluidos en este apartado los trabajos de auditoría realizados por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas sobre las cuentas anuales de las sociedades mercantiles pertenecientes al mencionado sector público sujetas a la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría conforme a la normativa mercantil.”*

El órgano público de control de la gestión económico-financiera competente en cada administración, realizará anualmente, en base a un Plan Anual de Auditorías, la auditoría de las cuentas anuales de los Organismos Autónomos, las Entidades Públicas Empresariales, las Entidades de Derecho Público distintas de las anteriores, los Consorcios contemplados en el artículo 2.1.h) de la Ley, las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social y los Fondos considerados en el artículo 2.2 de la Ley que rindan cuentas independientes, las Fundaciones del sector público obligadas a auditarse por su normativa específica y las Sociedades Mercantiles y las Fundaciones del sector público no sometidas a la obligación de auditarse que se hubieran incluido en el Plan Anual de Auditorías. Así, por ejemplo, según lo dispuesto en el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria, dicha obligación recae en la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) y la colaboración con auditores privados en dicho Plan deberá regirse por lo dispuesto en su Norma Técnica sobre Colaboración con Auditores Privados en la Realización de Auditorías Públicas, de 11 de abril de 2007. De acuerdo con tal norma, la realización de tales trabajos debería realizarse con arreglo a las normas de auditoría del sector público.

De las reproducidas disposiciones del TRLAC y su Reglamento de desarrollo, se extrae que para que las sociedades de auditoría y auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), puedan intervenir, de forma excepcional, en la ejecución del Plan Anual de Auditorías, es necesario la firma previa de un contrato con el organismo público de control de la gestión económico-financiera competente en cada administración. La realización de dichos trabajos no se encuadra dentro la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, sino que se regirá por su normativa propia y el informe emitido no podrá identificarse como de auditoría de cuentas.

Así, para la administración estatal, la referida Norma Técnica de la IGAE sobre Colaboración con Auditores Privados establece que será la propia IGAE, como órgano de contratación, la encargada



## FORMACIÓN CONTINUADA. ACTIVIDADES FORMATIVAS

---

de verificar que se cumplen los criterios de solvencia técnica o profesional de los auditores privados, fijados previamente en el pliego de cláusulas administrativas del contrato. Asimismo, será la IGAE quien realice las actuaciones de coordinación, verificación, revisión y recepción del servicio contratado; pudiendo entenderse extensivos dichos requisitos al resto de órganos públicos de control de la actividad económico-financiera de otras administraciones.

No obstante, en los siguientes casos, los trabajos realizados por los auditores de cuentas inscritos en el ROAC en relación con las cuentas anuales o estados financieros de entidades integrantes del sector público, se registrarán por lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas:

1. Cuando junto a la colaboración en la realización de la auditoría pública, se incluya la emisión de un informe de auditoría de cuentas de los previstos en el artículo 1 del TRLAC y con arreglo a su normativa, destinado a atender determinadas exigencias previstas en normas sectoriales o por otras razones de índole mercantil o financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales o para obtener recursos en mercados financieros, en el sentido apuntado en la disposición adicional quinta del RAC.
2. Cuando los trabajos de auditoría de cuentas se realicen sobre las cuentas anuales o estados financieros u otros documentos contables de entidades integrantes del sector público estatal, autonómico o local que, conforme a su normativa de aplicación, se encuentran obligados legalmente a someter sus cuentas anuales a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1 del TRLAC y, en particular, los trabajos de auditoría realizados sobre las cuentas anuales de las sociedades mercantiles pertenecientes al mencionado sector público sujetas a la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría conforme a la normativa mercantil, de acuerdo con lo previsto en el apartado segundo de la disposición adicional primera del TRLAC y en el apartado tercero de la disposición adicional quinta del RAC.

La particularidad que permite considerar la realización de estos trabajos como de auditoría de cuentas y someterse a lo previsto en el artículo 1 del TRLAC, es precisamente el carácter mercantil de la entidad o la necesidad mercantil o financiera que lo motiva, y derivando la realización de dichos trabajos de una exigencia impuesta por la normativa específica, siendo su única especificidad la pertenencia al sector público. Con carácter general, para que dichos trabajos de los auditores tengan la consideración de auditoría de cuentas, las cuentas de dichas sociedades deben estar sujetas al mismo marco normativo de información financiera contemplado en el artículo 2 del





## FORMACIÓN CONTINUADA. ACTIVIDADES FORMATIVAS

---

TRLAC, con algunas especificidades aplicables a la entidad auditada, y los auditores han de seguir las mismas normas de auditoría que las recogidas en el artículo 6 del TRLAC, que dice lo siguiente:

*“1. La actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a la normativa constituida por la prescripciones de esta ley, de su Reglamento de desarrollo, así como a las normas de auditoría, de ética y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.*

*2. Las normas de auditoría son las contenidas en esta ley, en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría, en aquellos aspectos no regulados por las normas internacionales de auditoría citadas.”*

Por tanto, la posibilidad muy excepcional prevista en la disposición adicional 5ª del Reglamento de desarrollo del TRLAC, no justifica que se pueda alcanzar la conclusión general de que toda actividad formativa que verse sobre el sector público pueda incardinarse en el ámbito de la formación continuada exigida a los auditores, en particular en las materias de auditoría y contabilidad, por las razones expuestas, y en la medida en que no va encaminada a alcanzar el fin, a que se refiere la exposición de motivos del dicho Reglamento, **“de mantener el adecuado nivel de exigencia en relación con la actualización de sus conocimientos, dentro de un entorno financiero y mercantil en continua cambio y progresivamente más complejo.”**

Precisamente, el preámbulo de la Resolución del ICAC de 29 de octubre de 2012, por la que se desarrollan distintos aspectos relacionados con la obligación de realizar formación continuada por parte de los auditores de cuentas, hace referencia a *“la necesidad de garantizar la idoneidad de las actividades que desarrollen, del material a utilizar y de los docentes seleccionados, que deberán poseer los conocimientos teóricos y experiencia práctica apropiada en la materia objeto de la actividad formativa. Debe tenerse en cuenta que la organización e impartición de las actividades de formación continuada deben ir encaminadas a la **actualización permanente de las materias a que se refiere el artículo 34.1 del RAC, del modo que sea más idóneo para alcanzar una mejora en su aplicación práctica (...)** Estos mismos criterios que deben presidir la planificación e impartición de la oferta formativa, deben guiar a los auditores al decidir y seleccionar la concreta actividad a realizar.”*

En consecuencia, las obligaciones de seguir actividades de formación continuada constreñidas a aquellas materias que son necesarias para un mejor conocimiento y desempeño práctico del ejercicio de la actividad de auditoría, **no deben comprender las materias relativas a la auditoría y contabilidad que disciplinan la actividad de las entidades del sector público**, cuya



## FORMACIÓN CONTINUADA. ACTIVIDADES FORMATIVAS

---

adecuación y acreditación corresponden en todo caso al órgano público de la gestión económico-financiera que tuviera competencias de acuerdo con la normativa específica correspondiente.

No obstante, tomando en consideración la existencia de entidades pertenecientes al sector público que deben someter sus cuentas anuales a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1 del TRLAC y con arreglo a la normativa reguladora de la actividad contemplada en el artículo 6 del citado texto, tendrá el carácter de actividad de formación computable a efectos de la formación de auditores, aquella que se requiera para el ejercicio de dicha actividad de auditoría de cuentas y que esté dirigida al aprendizaje o actualización de los conocimientos de aquellas otras materias que versen sobre el marco jurídico aplicable a dichas entidades. Por otro lado, las actividades que pudieran versar sobre materias de auditoría en relación con estas entidades estarían comprendidas en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas del TRLAC.