Requisitos de acceso a la profesión de auditoria en Estados Miembros de la Unión Europea: Alemania, Bélgica, España, Francia, Italia, Irlanda y Portugal

CONVENIO ICAC-ASEPUC (2019-2022)







En virtud de los acuerdos alcanzados con la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) publica el presente Estudio.

Este Estudio cumple los requisitos de relevancia específica para la divulgación de los aspectos que afectan a la aplicación de la normativa de auditoría y al ejercicio de las competencias atribuidas al ICAC, así como la máxima oportunidad de los objetivos de estudio, tanto en su naturaleza como en su alcance.

El ICAC no garantiza la certeza de los datos incluidos en el Estudio, que sean distintos de los aportados a los autores para el estudio.

Con el objetivo de facilitar la difusión de estos trabajos se hacen públicos y están disponibles en el sitio web www.icac.gob.es/categorias-publicaciones

Las opiniones expresadas en este Estudio reflejan exclusivamente el criterio de los autores y no deben ser atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

© ICAC. Se autoriza la reproducción de los contenidos de esta publicación siempre que se mencione su procedencia

ASEPUC-ICAC

Informe sobre

Requisitos de acceso a la profesión de auditoria en Estados Miembros de la Unión Europea: Alemania, Bélgica, España, Francia, Italia, Irlanda y Portugal

Beatriz García Osma (Universidad Carlos III de Madrid)

Belén Gill de Albornoz Noguer (Universidad Jaume I)

Ana Gisbert Clemente (Universidad Autónoma de Madrid)

Begoña Navallas Labat (Universidad Autónoma de Madrid)

2019-2022

Publicación en línea NIPO: 095-22-018-6

Edita:

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital Calle de las Huertas, 26 28014 Madrid

© Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

CONTENIDO

Inf	orme ejecutiv	· · · · · · · · · · · · · · · · · · ·	9					
1.	Regulación	Regulación de la profesión de auditor en la UE						
	1.1. Vía de	acceso general	13					
	1.2. Vía de	acceso extraordinaria	14					
	1.3. Regula	ción de la profesión de asesor contable en la UE	15					
2.	El acceso a	la profesión de auditoría en los principales Estados miembros de la UE	16					
	2.1.1. 2.1.2. 2.1.3.	niaLa vía ordinaria específica	16 16 21 21					
	2.1.4.	Acceso a la profesión contable: el experto contable y el asesor fiscal	22					
	2.2. Bélgica 2.2.1.	La vía ordinaria específica	23 24 24 26 28 29 30					
	2.2.2. 2.2.3. 2.2.4.	La vía de la experiencia adquirida	30 30 30					
	•	La vía ordinaria específica	32 32 34					
	2.3.2.2.3.3.2.3.4.2.3.5.	Dispensa para el examen teórico	34 34 34 35					
	2.4. Francia	1	36					
	2.4.1.	La vía general específica: Experto contable (DCG, DSGC y DEC)	37 38 39 41					
Ca	racterísticas d	le las pruebas escritas del DEC	44					
Cai	racterísticas d	le la prueba de defensa del DEC	45					
Ob	tención del D	Diploma DEC	46					

	2.4.2.	La vía general no específica (CPFCAC y CAFCAC)
		2.4.2.1. El Certificado Preparatorio para las Funciones de Auditor (CPFCAC)
		2.4.2.2. El Certificado de Aptitud para las Funciones de Auditor (CAFCAC)
	2.4.3.	Cuestiones específicas sobre la pasantía
		2.4.3.1. Pasantía de experto contable
		2.4.3.2. Pasantía de auditor
		2.4.3.3. Informes semestrales
	2.4.4.	La vía de la experiencia adquirida
		2.4.4.1. VAE del DCG y DSCG
		2.4.4.2. VAE del DEC
	2.4.5.	Prueba de aptitud para profesionales extranjeros
2.5.	Italia	
	2.5.1.	La vía ordinaria específica: condiciones para la inscripción en el registro
	2.5.2.	Cuestiones específicas sobre la pasantía
	2.5.3.	La vía de la experiencia adquirida
	2.5.4.	Prueba de aptitud para profesionales extranjeros
2.6.	Irlanda	
	2.6.1.	La vía ordinaria específica
		2.6.1.1. Las asociaciones profesionales en Irlanda (RABs, PABs nacionales y en Reino Unido)
		2.6.1.2. Certificación profesional: Certificados práctica profesional y auditoría
		2.6.1.3. Vías de obtención de la experiencia profesional
		2.6.1.4. Fase 1: Exámenes acceso a la profesión contable
	2.6.2.	Estadísticas de auditores en Irlanda
		2.6.2.1. Auditores y firmas de auditoría en Irlanda
	2.6.3.	La vía de la experiencia adquirida y prueba de aptitud para profesionales extranjeros
2.7.	Portuga	ıl
	2.7.1.	Examen de acceso al registro de revisores oficiales de cuentas
		2.7.1.1. Pruebas escritas
		2.7.1.2. Curso de preparación para revisores oficiales de cuentas (auditores)
		2.7.1.3. Prueba oral
	2.7.2.	Las prácticas profesionales
	2.7.3.	Prueba de aptitud para la inscripción de auditores de cuentas de la Unión Europea y el Espacio Económico Europeo
	2.7.4.	Prueba de examen para ciudadanos extranjeros empadronados que tienen pleno derecho de ejercicio de la profesión de auditor en organismos similares de su
		país, reconocidos por la IFAC
hliogra	fía	país, reconocidos por la IFAC

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Contenido mínimo de la prueba de conocimientos teóricos (artículo 8 DA)	14
Tabla 2. Vías de acceso a la profesión de auditoría en Alemania	17
Tabla 3. Composición del tribunal de los exámenes orales de cada módulo	19
Tabla 4. Tasas de admitidos, suspensos y aprobados en cada uno de los módulos	21
Tabla 5. Número de auditores individuales y firmas de auditoría registrados en Bélgica. 2014-2021	23
Tabla 6. Contenidos del examen teórico de acceso a la profesión de auditor en Bélgica	24
Tabla 7. Presentados y tasa de superación de los exámenes teóricos en Bélgica. 2013-2021	26
Tabla 8. Datos de la evolución del número de auditores en pasantía y prestación de juramento	28
Tabla 9. Presentados y tasa de éxito a los exámenes finales de aptitud en Bélgica. 2015-2021	30
Tabla 10. Auditores y sociedades de auditoría inscritas en el ROAC. 2014-2021	32
Tabla 11. Materias de los programas de enseñanza teórica del examen ROAC	33
Tabla 12. Pruebas del DCG	38
Tabla 13. Pruebas del DSCG	4(
Tabla 14. Pruebas del DEC	42
Tabla 15. Exámenes del CPFCAC	48
Tabla 16. Resultados del CPFCAC	49
Tabla 17. Exámenes del CAFCAC	5(
Tabla 18. Resultados del CAFCAC	5(
Tabla 19. Contenidos específicos del examen	65
Tabla 20. Tasas de aprobados en examen (CPA Ireland)	67
Tabla 21. Auditores y Firmas de Auditoría en Irlanda (2014-2021)	67
Tabla 22. Profesión contable en Irlanda	68
Tabla 23. Responsabilidades de los organismos relacionados con la regulación y supervisión de la profesión de auditor y contable certificado en Portugal	70
Tabla 24. Contenido de los exámenes escritos de la prueba de acceso a la Orden de Revisores Oficiales de Cuentas	72
Tabla 25. Contenido de los módulos del curso de preparación para revisores oficiales de	73

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Evolución de las tasas de éxito de las materias del DCG. 2017-2021	39
Gráfico 2. Tasas de éxito de las materias del DSCG. 2019-2021	40
Gráfico 3. Número de presentados totales DEC. Noviembre 2010-mayo 2022	43
Gráfico 4. Número de presentados por prueba del DEC. Noviembre 2010-mayo 2022	43
Gráfico 5. Tasas de éxito DEC*. Noviembre 2010-mayo 2022	47
Gráfico 6. Notas medias de las pruebas del DEC. Noviembre 2010-mayo 2022	47
Gráfico 7. Número de personas físicas inscritas en el registro de la RGS. 2018-2021	57
Gráfico 8. Nº de nuevas sociedades de auditoría inscritas en el registro de la RGS (2013-2020)	57
ÍNDICE DE FIGURAS	
Figura 1. Propuesta de itinerarios acceso a la profesión contable y de auditoría en España	10
Figura 2. Requisitos establecidos en la DA para el acceso a la profesión de auditor	13
Figura 3. Acceso general a la profesión de Experto Contable y Auditor Financiero en Francia	36
Figura 4 Auditores Extranieros en Irlanda	68

"The profession is witnessing a threat to its future viability as a result of three broad challenges. I will call these: the challenge of attraction; the challenge of relevance; and the challenge of change" (Andrew Hunter, Chief Executive Officer, CPA Australia, 2021)

INFORME EJECUTIVO

Este informe describe los sistemas de acceso a la profesión de auditoría de cuentas en España, así como en otros países de la Unión Europea representativos de distintas tradiciones (germana, anglosajona, francesa e italiana). En el Anexo 1 se presenta una tabla comparativa de los distintos sistemas, que respetan los requisitos mínimos establecidos en la Directiva Europea 43/CE de 2006, pero que los desarrollan y concretan de forma distinta. El presente informe se refiere exclusivamente a la auditoría de cuentas o auditoría legal definida en la Directiva 2006/43/CE.

La auditoría es una profesión de interés público altamente regulada. Desde hace más de dos décadas, las grandes firmas de servicios profesionales manifiestan su preocupación por el escaso interés de los recién titulados en la profesión, que es identificada como aburrida y rutinaria, y en definitiva poco atractiva (Albrecht and Sack, 2000). Esta falta de interés del talento más joven provoca que efectivamente no sean los mejores los que acceden y la falta de atractivo de la profesión acaba convirtiéndose en una profecía autocumplida (Friedman and Lyne, 2001). Esta percepción de la profesión como poco atractiva explica la caída en el número de estudiantes que cursan estudios relacionados con la contabilidad, así como la del número de candidatos que se presentan a los exámenes de acceso a la profesión, por ejemplo, en Estados Unidos (Financial Times, 2022; Expansión, 2022).

A pesar de los profundos cambios experimentados por la profesión en las últimas décadas, la percepción del trabajo que desarrolla un profesional de la contabilidad sigue anclada en la imagen estereotipada del contable (Richardson et al.,2015), imagen que las firmas profesionales han intentado cambiar (Jeacle, 2008, Navallas et al, 2022). Por su parte, desde los principales reguladores se pone de manifiesto la necesidad de actualizar los perfiles de los profesionales en el área de contabilidad y auditoría (IFAC, 2021), subrayando la necesidad de hacer mayor énfasis en áreas relacionadas con la tecnología, como la inteligencia artificial, y otras como el análisis de datos o la lucha contra el fraude.

En el caso concreto de España, se calcula que la media de edad en el acceso al Registro Oficial de Auditores (ROAC) es de 37 años con una edad media de 58 para los miembros inscritos (ICJCE, 2016), habiéndose producido un significativo descenso de aspirantes presentados al examen de acceso al ROAC un 70% menos de 2011 a 2021 –de 1.905 en 2011 a 575 en 2021 (Registro de Economistas Auditores, 2022). Este hecho pone de manifiesto el largo camino para la acreditación profesional, que resulta claramente desincentivador para los jóvenes, teniendo en cuenta las bajas tasas de éxito en los exámenes de las últimas convocatorias. La creación de una figura profesional, similar a la existente en otros países europeos, permitirá atraer a aquellos jóvenes con las competencias y habilidades apropiadas.

El análisis y evaluación comparada de los sistemas de acceso a la profesión de auditoría nos lleva a identificar elementos comunes y mejores prácticas, que dan lugar a las recomendaciones al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) que a continuación se detallan. Estas recomendaciones resumen las evidencias revisadas y constituyen propuestas de mejora al modelo actual de acceso a la profesión de auditoría de cuentas en España.

[1.] Diseñar y regular la profesión contable. En buena parte de los países analizados el profesional de la auditoría se considera un especialista, que sigue un itinerario profesional cuya base son los conocimientos técnicos en contabilidad, auditoría y fiscalidad que le acreditan como *profesional de la contabilidad*. Esta figura no está regulada actualmente en el ámbito español y sí en la mayoría de los países de su entorno. Es el caso de todos los países a los que se refiere el informe, excepto Alemania.

Este vacío ha desencadenado, en años recientes, diversas iniciativas desde la profesión en España para generar figuras acreditadas de 'experto contable' o similar. Esta espontánea y concurrente deci-

sión de las asociaciones profesionales ratifica la existencia de una demanda real para la creación de un sistema de acreditación de la profesión. Si bien la autorregulación de la profesión existe entre los países estudiados (Ej.: Irlanda), las bases comunes para tales acreditaciones están, en todo caso, centralizadas desde el organismo responsable de supervisión de la profesión (homólogo del ICAC en cada país).

La vía de acceso a la profesión contable empieza, en algunos casos, ya desde el bachillerato (Ej.: Francia), para garantizar que los profesionales contables, se conviertan o no en auditores, tengan una sólida formación. Como norma general, la formación requerida para la acreditación en contabilidad incluye un grado universitario en el área; y podría valorarse la obtención de acreditaciones iniciales a través de la formación profesional de grado superior.



Figura 1. Propuesta de itinerarios acceso a la profesión contable y de auditoría en España

- [1.1.] Se recomienda generar un doble itinerario para el acceso a la profesión de auditoría, como se refleja en el Cuadro 1. Mantener un itinerario directo (Itinerario 1), pero crear también un segundo itinerario por etapas (Itinerario 2), como paso previo de reconocimiento como profesional de la contabilidad. Debe encontrarse el equilibrio entre la exigencia que requiere el acceso a la profesión de auditoría y hacer la profesión atractiva para asegurarse de que los mejores profesionales no renuncian a convertirse en auditores. Adicionalmente, la especialización en auditoría de aquellos profesionales procedentes de una acreditación previa garantiza determinada una experiencia y una formación relevante para el ejercicio de la auditoría.
- [1.2.] El profesional contable podría tener reservadas determinadas funciones / tareas, como ocurre por ejemplo en Portugal, donde los contables certificados son los únicos profesionales que tienen potestad para firmar los estados financieros de una empresa junto con los representantes legales de esta; o en Italia, donde los *dottori commercialisti* pueden llevar a cabo labores de revisión de cuentas distintas de la auditoría obligatoria.
- [2.] Diseñar y regular el currículum de conocimientos, competencias y habilidades para acceder a la profesión contable y de auditoría. Dicha formación debe ser pautada, tanto en tiempos (por módulos, empleando como referencia los 60 ECTS del curso académico) como en contenidos y puede ser ofrecida tanto por Universidades y centros universitarios, como por las asociaciones profesionales acreditadas para ello, bajo un temario único y común.
- [2.1.] Se recomienda un sistema de niveles claro (Ej.: inicial, intermedio, avanzado), pudiendo el profesional obtener certificaciones progresivas que se valoren en el mercado laboral. Esto sucede en el caso de Francia, o en otras profesiones como el CFA (*Chartered Financial Analyst* -CFA-, que consiste en tres niveles reconocidos y acreditables).
- [2.2.] La compleción de los módulos debe ser evaluada, pero no necesariamente todos ellos en base exclusivamente a un examen final. Se recomienda un sistema de pruebas de evaluación sucesivas, con-

siderándose la posibilidad de que algunas sean, como en Irlanda, a través de pruebas *online* en fechas concretas, otras en pruebas *online* realizadas libremente por el alumno, otras en base a formación/experiencia y finalmente, otras en base a exámenes de libro abierto. La superación de estos módulos puede simultanearse con el período de experiencia profesional (pasantía) descrito más adelante, como ocurre ya en algunos países como Bélgica.

- [2.3.] Se recomienda crear un modelo de exenciones (para profesionales con experiencia, graduados en ciertas áreas) y convalidaciones. Dicho modelo debe ser claro y puede considerar delegarse a las asociaciones profesionales.
- [2.4.] En relación con el contenido de las materias y competencias requeridas para la inscripción, se recomienda la actualización periódica para dar cabida a temas nuevos que afecten a la profesión, como son en este momento las competencias digitales, formación en ética e información no financiera.
- [3.] Exámenes finales comunes, simultáneos y promovidos por el ICAC. Si bien la formación y exámenes relativos a algunos conocimientos y competencias en módulos iniciales e intermedios puede realizarse por parte de las asociaciones profesionales, los exámenes finales de cada módulo/itinerario/área de conocimiento, que dan acceso definitivo a la profesión, deben ser preparados por el ICAC.
- [3.1.] La permanencia en el tiempo de los examinadores (tanto quienes plantean el examen como quienes lo evalúan) es recomendable, para garantizar homogeneidad en los criterios exigidos a las sucesivas promociones admitidas a la profesión. Este es el caso de Francia, por ejemplo. En países como Portugal, los miembros de dichos tribunales tienen dedicación a tiempo completo. En otros países como Bélgica o Alemania, hay comisiones responsables de la organización y configuración del examen que son estables en el tiempo. Relacionado con la recomendación 2.4., se recomienda que sea este tipo de comisión permanente la responsable de la actualización de los temarios del examen, similar a lo que ocurre en Alemania o Bélgica.
- [3.2.] Se recomienda un sistema transparente y público de evaluación (en forma de repositorio de exámenes anteriores). Esto es común en países del entorno como Francia, Alemania, Bélgica o Irlanda. Dicho sistema debería incluir una definición más detallada del contenido de los exámenes (la convocatoria es genérica y poco detallada.)
- [4.] Registro y supervisión de la pasantía/prácticas profesionales. Se recomienda que la acreditación de experiencia se haga en base a pasantías registradas, supervisadas por un auditor autorizado y controladas por una comisión ajena a la entidad en la que se realiza. En algunos países como Portugal, la pasantía se realiza una vez aprobado el examen, siendo un período de 'auditoría en prácticas'; en otros países, como Alemania o Francia, se realiza antes del examen. En Bélgica, la realización de los exámenes iniciales de acceso a la profesión, se realizan de manera simultánea al desarrollo de la pasantía.
- [4.1.] Se recomienda que los pasantes elaboren informes periódicos durante el periodo en formación que sean valorados por el tutor auditor y también puedan ser recibido por el ICAC.
- [4.2.] La figura del tutor auditor debe regularse, y garantizar una experiencia mínima. Se recomienda, como en el caso de Bélgica, una experiencia de al menos 5 años.
 - [4.3.] Registro de posición y horas del pasante. Debe llevarse un registro detallado de las prácticas.
- [4.4.] Para el cumplimiento de [4.3] se recomienda la inscripción previa al inicio de la pasantía en registro público, para garantizar adecuado registro.
- [5.] Reconocimiento y registro de asociaciones profesionales reconocidas. Se recomienda crear un sistema de acreditación, reconocimiento y supervisión de las asociaciones profesionales que forman y agrupan a auditores y profesionales de la contabilidad.
- [5.1.] Las asociaciones deben promover la formación continua y el asesoramiento de los profesionales.

- [5.2.] Las asociaciones, a través de acciones de promoción de la profesión, darían visibilidad a la misma transmitiendo a la sociedad su valor añadido, una cuestión clave para incrementar el interés en la carrera profesional en el ámbito de la auditoría y la contabilidad, convirtiéndola en una carrera atractiva para el talento.
- [5.3.] Este registro, supervisado por el ICAC, permitiría no solo un mayor control, sino también una colaboración entre instituciones públicas y asociaciones y una coordinación eficiente entre las acciones llevadas a cabo por las asociaciones y organismos reguladores de la profesión.
- [6.] Establecimiento condiciones claras para el cambio de situación de los auditores inscritos. Uno de los problemas detectados es el alto número de auditores no ejercientes inscritos en el registro, como es el caso de Italia. Esta circunstancia desvirtúa cualquier análisis realizado sobre el número de auditores inscritos y en ejercicio.
- [6.1.] Debe establecerse un sistema claro que regule los requerimientos de cambio de situación de los auditores, en particular las condiciones exigidas para el cambio de no ejerciente a ejerciente. Bélgica, por ejemplo, establece un examen específico para aquellos auditores que hayan estado más de cinco años en situación de baja.

1. Regulación de la profesión de auditor en la UE

La auditoría es una profesión regulada a nivel de la Unión Europea (UE). La normativa de la UE protege la denominación "auditor" de forma que solo puede ser utilizada por personas que cumplen todos los requisitos legales para ejercer la profesión. La UE también regula las actividades que están reservadas para ser desempeñadas por auditores cualificados, básicamente firmar el informe de auditoría.

La normativa de la UE que regula la profesión de auditoría es la Directiva 2006/43/CE (en adelante DA¹). En particular, los requisitos mínimos de acceso a la profesión se establecen en los artículos 4 a 11 de la DA, sintetizados en la Figura 1.

Figura 2. Requisitos establecidos en la DA para el acceso a la profesión de auditor

	Vía general ¹	Vía experiencia acumulada²
Obligatorio	Buena reputación	Buena reputación
Obligatorio	Grado de acceso a universidad o equivalencia	
Obligatorio	Curso de instrucción técnica	
Obligatorio	Formación práctica Tres años con un auditor legal autorizado	15 años + examen o 7 años + práctica profesional + examen
Obligaroio	Aprobar examen competencia profesional nivel universitario Parte teórica y parte práctica ³	

Fuente: Elaboración propia.

El artículo 4 de la DA establece como primer requisito para acceder a la profesión *gozar de buena reputación*.

De los artículos 6 y 11 de la DA se derivan dos vías de acceso a la profesión de auditor:

- La vía que denominaremos "vía general", cuyos requisitos mínimos deben estar recogidos por la regulación local de todos Estados Miembros, pudiendo éstos endurecer los mismos y/o exigir otros requisitos adicionales; y
- La vía que denominaremos "vía extraordinaria", basada en la probada experiencia profesional, que los Estados miembros tenían opción de incorporar o no en su regulación nacional.

1.1. Vía de acceso general

Según el artículo 3 de la DA, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 11 (donde se establece la posibilidad de acceso por la que hemos denominado vía extraordinaria) para, las autoridades competentes de los Estados miembros sólo podrán autorizar como auditores legales a las personas físicas que cumplan al menos las condiciones establecidas en los artículos 4 y 6 a 10.

¹ La vía general debe ser incluida en la regulación nacional de todo Estado miembro, con los requisitos mínimos establecidos en la DA.

² La vía de la experiencia acumulada cada Estado miembro decide si quiere o no establecerla en su regulación nacional.

³ Los Estados miembros pueden establecer exenciones a la realización de todo o parte del examen.

¹ La aprobación posterior de la Directiva 2014/56/CE y el Reglamento 537/2014 no cambia los requisitos de acceso a la profesión.

El artículo 6 de la DA establece requisitos mínimos en cuanto a la formación, indicando que una persona física solo podrá ser autorizada a realizar una auditoría legal una vez que haya alcanzado el grado de acceso a la Universidad o un grado equivalente, realizado posteriormente un curso de instrucción teórica, una formación práctica y aprobado un examen de competencia profesional del nivel de examen final universitario o de un nivel equivalente, organizado o reconocido por el Estado miembro en cuestión.

Según el artículo 7 de la DA, el examen de competencia profesional debe garantizar el nivel necesario de conocimientos teóricos de las materias pertinentes para la auditoría legal y la capacidad de aplicar en la práctica dichos conocimientos. Por lo tanto, el examen incluirá una parte teórica y una parte práctica. Además, se exige que al menos una parte de dicho examen deberá ser escrito.

Respecto a la prueba de conocimientos teóricos, el apartado 1 del artículo 8 de la DA enumera una serie de temas que *cubrirá en especial*; mientras que en el apartado 2 del mencionado artículo se enumeran otros temas que el examen *cubrirá al menos*, *siempre que sean pertinentes para la auditoría*. Los temas enumerados en la DA se recogen en la tabla 1.

Tabla 1. Contenido mínimo de la prueba de conocimientos teóricos (artículo 8 DA)

Contenido mínimo obligatorio	Contenido mínimo obligatorio (si es relevante para la auditoría)
 Teoría y principios contables generales; Requisitos y normas jurídicas relativas a la preparación de las cuentas anuales y consolidadas; Normas internacionales de contabilidad; Análisis financiero; Contabilidad de costes y de gestión; Gestión de riesgos y control interno; Auditoría y cualificaciones profesionales; Requisitos jurídicos y normas profesionales relativas a la auditoría legal y a los auditores legales; Normas internacionales de auditoría mencionadas en el artículo 26; Ética e independencia profesionales. 	 Derecho de sociedades y gobernanza empresarial; Legislación sobre insolvencia y procedimientos similares; Legislación fiscal; Derecho civil y mercantil; Derecho de la seguridad social y Derecho laboral; Tecnología de la información y sistemas informáticos; Economía empresarial, general y financiera; matemáticas y estadísticas; Principios básicos de la gestión financiera de empresas.

Por otro lado, en el artículo 9 de la DA se deja abierta la posibilidad de que cada Estado miembro establezca exenciones de examinarse tanto de la prueba de conocimientos teóricos como de prueba práctica en uno o más de los temas, si se ha aprobado un examen universitario o equivalente que cubra dichos temas.

Finalmente, respecto al requisito de garantizar la capacidad para aplicar en la práctica los conocimientos teóricos, en el artículo 10 de la DA se indica que, al margen de que una prueba de lo cual estará incluida en el examen, la persona en fase de formación completará un mínimo de formación práctica de tres años, entre otras materias, en la auditoría de los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados o estados financieros similares. Al menos dos tercios de dicha formación práctica se realizarán con un auditor legal o una sociedad de auditoría autorizados en cualquier Estado miembro. En este artículo también se establece la responsabilidad de cada Estado miembro de asegurar que toda formación se lleve a cabo con personas que ofrezcan las oportunas garantías en cuanto a su capacidad para dispensar la formación práctica.

1.2. Vía de acceso extraordinaria

Esta vía, que los Estados miembros pueden incorporar o no en su regulación nacional, está recogida en el artículo 11 de la DA, y se basa en la dilatada experiencia profesional. En particular, se establece que los Estados miembros podrán autorizar a una persona que no cumpla las condiciones establecidas en el artículo 6 como auditor legal, si puede demostrar:

- que durante quince años se ha dedicado a actividades profesionales que le han permitido adquirir experiencia suficiente en los ámbitos de las finanzas, el derecho y la contabilidad y ha aprobado el examen de competencia profesional..., o bien
- que durante siete años se ha dedicado a actividades profesionales en esos ámbitos y, además, ha seguido la formación práctica ... y aprobado el examen de competencia profesional.

Para poder ejercer la profesión de auditor, independientemente de la vía de acceso utilizada, la DA exige además estar registrado en un registro público, que debe estar operativo en todos los Estados miembros desde al menos el 29 de junio de 2009. Este requisito, así como los requerimientos mínimos de información pública que deben aparecer en el registro, se regula en los artículos 15 a 17 de la DA.²

1.3. Regulación de la profesión de asesor contable en la UE

A diferencia de la auditoría, la UE no regula la profesión de experto o profesional contable. Ésta, sin embargo, sí está regulada a nivel nacional en algunos Estados miembros.³ En la UE, la profesión contable se encuentra regulada de un modo u otro al menos en Austria, Bélgica, República Checa, Dinamarca, Francia, Hungría, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Portugal, Rumania, Eslovenia y Suecia (ver Anexo 1). En estos países, la vía de acceso a la profesión de auditor y a la de profesional/experto contable suelen tener requisitos comunes, e incluso en algunos existen puentes entre ambas cualificaciones, llegando a ser incluso más común el acceso a la profesión de auditor a través de la vía de profesional, como ocurre en Francia. En estos casos es difícil entender el acceso a la profesión de auditor sin conocer también el del profesional contable. Por ello, aunque el objetivo de este informe es analizar con detalle el acceso a la profesión de auditor, en aquellos países donde el acceso a la profesión contable se solapa con el acceso a la auditoría, se debe hacer también referencia a la regulación de dicha profesión contable.

² Profundizar en este tema queda fuera del alcance del presente informe.

³ La regulación de la profesión contable en los distintos Estados miembros debe cumplir con las directrices básicas establecidas en la Directiva 2005/36/CE sobre Reconocimiento de Profesionales Cualificados; así como con la Directiva 2006/123/CE sobre Servicios.

2. El acceso a la profesión de auditoría en los principales Estados miembros de la UE

2.1. Alemania

La profesión de auditor se denomina en Alemania, *Wirtschaftsprüfer* y la figura de experto contable se denomina *Buchprüfer*, aunque ya no es posible acreditarse en esta última figura, y sólo es posible hacerlo como *Wirtschaftsprüfer*.

Existen dos corporaciones profesionales, el Wirtschaftsprüferkammer – Chamber of Public Accountants (WPK), de afiliación obligatoria y el IDW – Institut der Wirtschaftsprüfer, cuya afiliación es voluntaria. El WPK es responsable del registro oficial de auditores de cuentas y también de los Buchprüfer. El acceso a esta última figura se cerró en el año 2007. Desde entonces los Buchprüfer pueden pasarse al cuerpo de auditores (Wirtschaftsprüfer) por una vía especial regulada en el artículo 13 de la ley de auditoría (Wirtschaftsprüferordnung -WPO-).

El organismo público de supervisión de la profesión de auditoría en Alemania es el *Abschlussprue-feraufsichtsstelle* (APAS), que delega distintas funciones, entre ellas el acceso a la profesión y el registro profesional en el WPK – *Wirtschaftsprüferkammer*.

La Ley que regula el acceso a la profesión de auditoría es la WPO - *Wirtschaftsprüferordnung*, publicada por primera vez en 1990 y actualizada por última vez en 2021. En la ley se regulan los requisitos de acceso a la profesión de auditor: *Wirtschaftsprüfer*. Además, de cara a entender el acceso a la profesión de auditor en Alemania es necesario tener en consideración dos ordenanzas: la ordenanza que regula el examen de competencia profesional de los auditores, denominado *Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung* (*WiPrPrüfV*)), que fue modificada por última vez el 25 de junio de 2021; y la ordenanza de acreditación de las titulaciones *Wirtschaftsprüfungsexamens-Anrechnungsverordnung* (*WPAnrV*)), modificada por última vez por el artículo 4 de la Ordenanza de 28 de abril de 2016 (BGBl. I p. 1046).⁴

2.1.1. La vía ordinaria específica

Pueden acceder a la profesión todos aquellos que tengan una titulación universitaria, siendo las más recomendables, aquellas relacionadas con el área de la economía, incluyendo materias como auditoría, tributación de sociedades o derecho tributario.

La tabla 2 resume los requisitos y distintos caminos que existen para acceder a la profesión de auditoría y ser nombrado auditor por parte del WPK. La tabla es una traducción libre de la original, disponible directamente en la web del WPK. Los requisitos están regulados en los distintos artículos (art. 8, 8a y 13) de la WPO.

⁴ Todas las disposiciones legales que regulan el acceso a la profesión pueden encontrarse en Internet en la página web del WPK - Rechtsvorschriften.

Tabla 2. Vías de acceso a la profesión de auditoría en Alemania

Art. 8	WPO	Art. 8a WPO	Art. 13	b WPO	
Est	tudios Universitarios (C	Grado)	Estudios Universitarios (Grado) Reconocimiento de exámenes individuale por parte del WPK		
	Experiencia práctica		Experienc	cia práctica	
Después de al menos 8 semestres de estudios universitarios, 3 años de experiencia profesional.	Después de menos de 8 semestres de estudios universitarios, 4 años de experiencia profesional.	6 meses de prácticas, de los que 3 meses deben corresponder a experiencia en auditoría	Después de al menos 8 semestres de estudios universitarios, 3 años de experiencia profesional.	Después de menos de 8 semestres de estudios universitarios, 4 años de experiencia profesional.	
Para ser auditor o tral auditoria es necesario de experiencia corres	que al menos 2 años	Máster en auditoría	Para ser auditor o trabajar en una firma auditoria es necesario que al menos 2 a de experiencia correspondan a auditor		
Superación del e Wirtschaj		Superación del examen para ser Wirtschaftsprüfer (reducido)			
		2 años de experiencia profesional en auditoría	Superación del examen para ser Wirtschaftsprüfer (reducido)		
Nombramiento como auditor por el WPK					

Fuente: Traducción propia a partir de la tabla original publicada en www.wpk.es.

Los másteres de auditoría reconocidos para poder ser auditor, así como las materias individuales que pueden cursarse de acuerdo con el artículo 13 de la WPO, son revisados todos los años y el listado de los cursos y másteres reconocidos puede consultarse en la web del WPK. La normativa que regula el reconocimiento de los programas de grado y posgrado de acuerdo a lo establecido en la WPO puede encontrarse en la ordenanza de auditoría (WPAnrV - Wirtschaftsprüfungsexamens-Anrechnungsverordnung) que establece los requisitos para el reconocimiento de programas de grado de acuerdo con el art. 8a del Reglamento de Auditores y sobre la acreditación de exámenes de programas de grado de acuerdo al art. 13b de la WPO.

Según la ordenanza mencionada, para que un título de máster este reconocido por la WPAnrV, es necesario que "proporcione a los estudiantes los conocimientos y habilidades que corresponden al perfil profesional de un auditor" y debe incluir los contenidos docentes siguientes:

- Auditoría, valoración de empresas y derecho profesional.
- Economía y administración de empresas
- Derecho comercial
- Fiscalidad

De cada una de las materias anteriores, es necesario que el estudiante haya adquirido una serie de competencias básicas relacionadas con:

- Los conocimientos básicos: es decir, el conocimiento de los contenidos esenciales y su capacidad para exponerlos.
- La **comprensión**: la capacidad para organizar y reproducir el conocimiento, identificando problemas.

- La **aplicación** de los conocimientos adquiridos, creando sus propias interpretaciones y evaluaciones del resultado.
- El **análisis** de problemas complejos en base a la experiencia adquirida.
- La síntesis de los profesos para desarrollar otros nuevos, presentar sugerencias de mejora y corregirlos.
- La **evaluación**, desarrollo de opiniones, análisis comparativos, conclusiones y análisis de previsiones.

Además, para que un máster se reconozca como vía de acceso a la profesión es necesario que tenga una serie de requisitos de admisión.

- Todos los estudiantes admitidos, deben tener una experiencia profesional de al menos 6 meses, estando 3 de ellos directamente vinculados a la profesión de auditoría. Este requisito debe cumplirse antes de acceder al máster.
- Es necesario realizar una prueba de ingreso al máster, que esté planteada con contenidos relevantes para la profesión de auditoría. Esta prueba de ingreso viene determinada por un marco común de referencia elaborado por un comité regulado en la propia normativa WPAnrV.⁵
- El plan de estudios debe recoger 4 semestres teóricos.
- El trabajo final de máster (TFM) debe redactarse en el área de "auditoría económica, valoración de empresas y derecho profesional".

La Universidad correspondiente debe solicitar la acreditación al Consejo de Acreditación (Akkreditierungsrat).

Además de la titulación universitaria, en la que se hayan cursado las materias necesarias establecidas en la legislación (WPO y WPAnrV), es necesario tener al menos 3 años de experiencia profesional, dos de ellos al menos deben estar directamente ligados a la auditoría y la preparación de los informes. En el caso de los egresados en algún máster de auditoría, esta experiencia profesional se reduce a dos años y seis meses previos de prácticas.

Una vez superados los requisitos anteriores,⁷ es necesario realizar un examen de capacitación profesional (art. 15 WPO) para poder acceder a la profesión de *Wirtschaftsprüfer*. El WPK es responsable del examen desde el año 2004 y cuenta con una unidad responsable de este examen (*Prüfungsstelle*).⁸ De acuerdo con el artículo 14 de la WPO, el Ministerio de Economía es el encargado de nombrar la composición de la comisión evaluadora responsable de la elaboración y realización del examen: *Prüfungskommission*. Para la realización del examen es necesario realizar una solicitud a la *Prüfungsstelle* del WPK.

Las oficinas regionales del WPK ayudan en su organización a la unidad responsable del examen recibiendo las solicitudes. Las materias que contiene el examen se recogen en la ordenanza que regula el examen de competencia profesional (*WiPrPrüfV*). El examen es común para todo el país y se desarrolla en las oficinales regionales de la WPK.

La convocatoria de los exámenes se realiza dos veces al año. En la primera convocatoria los exámenes escritos son en febrero, y en mayo-junio los orales. La admisión debe solicitarse hasta el 31 de agosto del año anterior al examen. En la segunda convocatoria los exámenes escritos son en agosto, y en noviembre-diciembre los orales. La admisión debe solicitarse hasta el 28 de febrero de ese mismo año.

⁵ Este comité está formado por un representante de: las autoridades fiscales, uno de la WPK, un representante del ministerio de economía, dos representantes de la profesión nombrados por el WPK y dos representantes de las universidades. El Consejo de Acreditación (*Akkreditierungsrat*) también puede participar de manera consultiva en las reuniones del comité.

⁶ Al menos 53 semanas de trabajo.

⁷ Desde el año 2021, es posible adelantar la realización de los exámenes antes de la finalización del período de experiencia profesional, siempre que se tengan al menos 6 meses de experiencia práctica (art. 9 WPO). Esta excepción no es válida para los exámenes del módulo 1 que sólo se podrán superar una vez finalizado el período de experiencia profesional necesario.

⁸ Hasta el 1 de enero de 2004, el examen estaba en manos de las Consejerías de Economía de cada Estado Federal.

Los exámenes tienen todos parte escrita y oral. En total, hay 7 exámenes repartidos en las siguientes materias, que están distribuidas en 4 módulos:

- Módulo 1: Auditoría, valoración de empresas y derecho (2 exámenes).
- Módulo 2: Administración de empresas y Economía (2 exámenes).
- Módulo 3: Derecho mercantil (1 examen).
- Módulo 4: Derecho tributario (2 exámenes).

Todos los exámenes serán de carácter práctico. El candidato puede examinarse de todos los módulos de una sola vez o en varias convocatorias. Las tasas son de 500 € por examen. Es decir, un total de 3.500 €.

El tiempo de duración de cada examen es de 4 a 6 horas

Los exámenes orales tienen lugar ante de un tribunal que en cada módulo está compuesto por perfiles profesionales diferentes. La tabla 3, procedente de las instrucciones de realización de exámenes de la *Prüfungsstelle*, indica la composición del tribunal del examen oral de cada módulo.

Tabla 3. Composición del tribunal de los exámenes orales de cada módulo

	Presidente	Auditor	Profesor universitario	Economista	Abogado	Profesional gestión financiera
Módulo 1	X	XX		X		
Módulo 2	X	X	X	X		
Módulo 3	X	X			X	
Modulo 4	X	X				X

Fuente: Normas de desarrollo del examen elaboradas por la oficina de exámenes del WPK (Prüfungsstelle)

Exámenes abreviados

Según el art. 8 a de la WPO, los titulados de máster (acreditado) con menos de 4 años de antigüedad, no tendrán que realizar los exámenes escritos y orales del módulo 2 y módulo 3.

Por otra parte, el artículo 13 de la WPO regula otras exenciones a la realización de los exámenes. En particular, los exámenes abreviados de acuerdo con el artículo 13 de la WPO son un total de 5 repartidos en 3 módulos (1, 3 y 4). Las exenciones específicas son las siguientes:

- a. Los asesores fiscales (*Steuerberater*), de acuerdo con el artículo 13 de la WPO pueden realizar una versión abreviada del examen (3 módulos) y están exentos del módulo de derecho tributario. Los mismo ocurre para los abogados que están exentos del módulo de derecho mercantil.
- b. Los expertos contables (*Butchprüfer*) de acuerdo con el artículo 13 de la WPO pueden realizar una versión abreviada del examen (3 módulos). En total deben superar 5 exámenes prácticos en lugar de los 7 de la vía ordinaria y 1 tema de cada uno de los tres módulos para defenderlo en el examen oral, que tiene una duración máxima de 1 hora (10 minutos por tema).
- c. De acuerdo a la ordenanza de acreditación de titulaciones y exámenes de otros cursos de acceso a la profesión, las universidades pueden solicitar a la unidad responsable del examen "*Prüfungsstelle*", que los exámenes de determinadas asignaturas son equivalentes a las del examen de acceso a la profesión, y por lo tanto, es posible estar exento de su repetición. Estas exenciones sólo pueden darse en los módulos 2 y 3, pero nunca en los módulos 1 y 4.

⁹ Las asignaturas que deben superar son: Contabilidad (1 examen), auditoría y valoración de empresas (1 examen), Derecho mercantil (1 examen) y Derecho fiscal (1 examen). Cada examen tiene una parte oral.

Los exámenes son accesibles a través de la página web del WPK. Hay una versión de examen abreviado para aquellos que cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 13 de la WPO. El procedimiento de admisión al examen está regulado en el artículo 25 de la *WiPrPrüfV*. El candidato debe cumplir con una serie de requisitos previos que deberá acreditar para poder presentarse al examen.

El contenido específico de cada uno de los módulos del examen está regulado en el artículo 4 de la Ordenanza del examen (*WiPrPrüfV*).

Los exámenes se valoran en una escala inversa del 1 al 6 siendo:

- Grado 1 = muy bueno
- Grado 1,01 a 2,00 = bueno
- Grado 2,01 a 3,00 = satisfactorio
- Grado 3.01 a 4.00 = suficiente
- Grado 4,01 a 5,00 = inadecuado
- Grado 5,01 a 6,00 = insuficiente

El módulo está aprobado si se obtiene una calificación máxima de 4 puntos sobre la escala anterior. Cualquier calificación superior implica que el examen está suspenso.

En los exámenes escritos, es necesario obtener una calificación de máximo 5 puntos para poder pasar al examen oral. En cada uno de los módulos, el examen oral tiene un peso del 40% sobre la calificación total del módulo (art 18 de la *WiPrPrüfV*) y debe superarse con una calificación de máximo 4 puntos. El módulo se supera si se obtiene de media una calificación de máximo 4 puntos, teniendo en cuenta que los exámenes escritos deberán tener al menos una calificación de 5 puntos.

El examen oral del módulo en el área de examen de Auditoría de Empresas, Valoración de Empresas y Derecho Profesional tiene tres partes, siendo la primera una breve exposición sobre un tema relacionado con la labor profesional de los auditores. El tema será elegido de un total de tres temas que se comunican con media hora de antelación, durante la que el candidato puede prepararse. Con posterioridad a la presentación habrá un turno de preguntas por parte del comité examinador. La duración total del examen oral será de 15 minutos. A continuación, realizará los exámenes orales del resto de temáticas del módulo. En el resto de los módulos el examen oral tiene una duración de 10 minutos.

Deben superarse los 4 módulos para poder aprobar el examen de acceso a la profesión. En algunos casos concretos, se puede optar a realizar una repesca del examen escrito. Estas "repescas" aplican sólo al módulo de "auditoría, valoración de empresas y derecho" y están reguladas en el art. 19 de la *WiPrPrüfV*. Los casos recogidos son los siguientes:

- Si la persona evaluada ha obtenido una nota global del módulo de máximo 4,15 (auditoría, valoración y derecho) en segunda instancia y ha superado todos los demás módulos, tiene posibilidad de realizar un examen oral suplementario en esta área.
- Si la persona evaluada ha obtenido una nota global del módulo de máximo 4,30 (auditoría, valoración y derecho) en segunda instancia y ha superado todos los demás módulos, tiene posibilidad de realizar un examen complementario de carácter oral y escrito. Lo anterior no puede aplicarse si ninguna de las pruebas del módulo (auditoría, valoración y derecho) si tiene una calificación de máximo 4.
- El examen suplementario deberá superarse con una calificación de máximo 4 puntos. En caso contrario, se considerará que el módulo está suspenso definitivamente suspenso.

Los exámenes de cada módulo pueden repetirse en dos ocasiones. En todos los casos debe solicitarse de nuevo la admisión a examen. El plazo para superar todos los exámenes de los módulos es de 6 años.

La *Prüfungsstelle* publica las estadísticas de los resultados de los exámenes de acceso, que son públicas. En la tabla 4 se recogen algunos datos de los años 2020 y 2021. Las tasas de aprobados son superiores al 60% en todos los módulos menos en el de derecho fiscal.

Tabla 4. Tasas de admitidos, suspensos y aprobados en cada uno de los módulos

	Modulo 1						N	Iodulo 2		
	Admitidos	Suspensos	%	Aprobados	%	Admitidos	Suspensos	%	Aprobados	%
2021	660	153	23,2%	444	67,3%	482	67	13,90%	336	69,7%
2020	646	117	18,1%	439	68%	447	78	17,45%	335	74,9%
		N			Modulo 4					
	Admitidos	Suspensos	%	Aprobados	%	Admitidos	Suspensos	%	Aprobados	%
2021	423	47	11,11%	357	84,4%	430	72	16,74%	232	54,0%
2020	452	43	9,51%	379	83,8%	357	65	16,74%	154	43,1%

Fuente: Elaboración propia a partir de los resultados de los exámenes publicados en la web del WPK.

El registro oficial como auditor lo realiza la cámara de auditores WPK, una vez superados todos los requisitos de formación, experiencia práctica y los exámenes. No obstante, si existe una duda razonable de que el profesional pueda ejercer sus funciones como auditor de forma correcta, la ley otorga al comité la posibilidad de denegar la concesión del nombramiento. Antes del nombramiento como auditor, éste debe prestar juramento ante la WPK. La cita del juramento queda recogida en el artículo 17 de la WPO y es la siguiente:

"Juro desempeñar los deberes de un auditor de manera responsable y cumplir cuidadosamente con mi deber, en particular mantener el secreto y proporcionar informes de auditoría y opiniones de expertos concienzuda e imparcialmente, así que Dios me ayude." 10

2.1.2. Prueba de aptitud para profesionales extranjeros

La Ley de cualificaciones profesionales (*Berufsqualifikationsfeststellungsgesetz* – BQFG) establece que puede ejercerse una profesión regulada en Alemania si el profesional tiene una cualificación equivalente y no existen diferencias significativas entre el proceso de obtención y en particular, hay diferencias significativas en las habilidades y contenidos de las pruebas necesarias para acceder a la profesión regulada. En caso de ser reconocida la equivalencia, el auditor procedente de un país extranjero deberá formalizar su registro en el WPK y quedará dispuesto a los procedimientos de control establecidos en la legislación.

2.1.3. La vía de la experiencia adquirida

El art. 8 de la WPO permite que se pueda eximir de estudios universitarios a aquellos que acrediten al menos 10 años de experiencia profesional junto a un *Vereidigte Buchprüfer* ¹¹ (contador público) o asesor fiscal *(Steuerberater)*. Este plazo se reduce a 5 para los propios *Buchprüfer y Steuerberater*. En estos casos, podrán pasar directamente a examinarse de las pruebas de capacitación profesional sin tener que acreditar la formación previa.

Además, como se ha expuesto previamente, los *Buchprüfer y Steuerberater* tienen la posibilidad de pasarse a la figura de *Wirtschaftsprüfer* realizando exámenes abreviados de acuerdo con el artículo 13 de la WPO. Ante la desaparición de la figura de *Buchprüfer* muchos han realizado los exámenes de acceso abreviados para pasar a la figura de *Wirtschaftsprüfer*.¹²

^{10 &}quot;Ich schwöre, dass ich die Pflichten eines Wirtschaftsprüfers verantwortungsbewusst und sorgfältig erfüllen, insbesondere Verschwiegenheit bewahren und Prüfungsberichte und Gutachten gewissenhaft und unparteilsch erstatten werde, so wahr mir Gott helfe." El juramento se puede tomar también sin afirmación religiosa.

¹¹ También se exime a los que tienen experiencia profesional en otras figuras relacionadas: *Genossenschaftlicher Prüfungsverband, Prüfungsstelle eines Spar-kassen- und Giroverbandes, überörtliche Prüfungseinrichtung für Körperschaften* y *Anstalten des öffentlichen Rechts.*

¹² Esto ocurrió especialmente en el año 2008 y 2009.

2.1.4. Acceso a la profesión contable: el experto contable y el asesor fiscal

La figura de experto contable se denomina *Buchprüfer*, pero desde 2006 su acceso está cerrado, sustituido por el acceso a la profesión de auditoría.

El Buchprüfer puede ejercer la auditoría de cuentas, con algunas limitaciones. Concretamente, sólo pueden realizar la auditoría de empresas medianas con responsabilidad limitada (art. 267 párr. 2 Código de Comercio (Handelsgesetzbuch (HGB)) y nunca de sociedades anónimas (Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)) de tamaño medio que estén sujetas a auditoría legal de acuerdo con el art. 316 párr. 1 de la HGB. De acuerdo con el artículo 128 de la Ley de Auditoría (WPO), la tenencia del título de Wirtschaftsprüfer por parte de un Buchprüfer, hace que este reconocimiento expire automáticamente.

Lo mismo ocurre para las firmas de auditoría. Es decir, las firmas de expertos contables denominadas en Alemania como *Buchprüfungsgesellschaften*, dejan de serlo si son reconocidas como firmas de auditoría *Wirtschaftsprüfungsgesellschaft*.

Junto a la figura de experto contable, se encuentra la de asesor fiscal (*Steuerberater*) y otras figuras profesionales acreditadas, que de acuerdo con el artículo 13 de la WPO tienen la posibilidad de realizar exámenes abreviados para poder acreditarse como *Wirtschaftsprüfer*. El sistema de acreditación profesional para ser asesor fiscal (*Steuerberater*) sigue un esquema similar al de los auditores (*Wirtschaftsprüfer*): formación universitaria, experiencia profesional y examen de acceso. Alternativamente, aquellos que demuestren experiencia profesional de al menos 10 años, podrán acceder directamente al examen de acceso.

2.2. Bélgica

De acuerdo con la legislación belga los auditores individuales se conocen como Réviseur d'Entreprises (Bedrijfsrevisor) y las firmas de auditoría se denominan Cabinet de Revisión (Auditorganisaties). En la tabla 5 se recoge la evolución del número de firmas y auditores individuales registrados entre 2014 y 2021. También está regulada la profesión contable, reconociéndose la figura de experto contable (Expert-comptable Certifié), cuyos requisitos de acceso son similares a los del auditor, si bien esta profesión está más ligada a la de experto fiscal que a la de auditor (ver epígrafe 2.2.4.).

Tabla 5. Número de auditores individuales y firmas de auditoría registrados en Bélgica. 2014-2021

Λα.	Firmas de auditoría	Auditores individuales		
Año	Total	Total	En ejercicio	
2014	522	1061	144	
2015	529	1052	142	
2016	531	1068	153	
2017	543	1081	176	
2018	563	1076	187	
2019	579	1072	198	
2020	593	1063	193	
2021	608	1063	199	

Nota: 33% francófonos y 67% flamencos. Fuente: IRE Rapport Annuele (2021).

La Ley de 7 de diciembre de 2016 regula el acceso a la profesión y los procedimientos de supervisión de esta. El organismo responsable es el *Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises* (CSR), que tiene como función principal, según lo dispuesto en el capítulo IV de la Ley de 7 de diciembre de 2016, velar por el cumplimiento del marco legislativo aplicable a la profesión de auditoría. En particular, las funciones del CSR son: (a) supervisar el acceso a la profesión, el registro y el mantenimiento y actualización del registro; (b) supervisar la educación continua; (c) supervisar los sistemas de control de calidad y (d) supervisar el cumplimiento de las obligaciones legales y normativas. Además, el CSR participa en las actividades de cooperación planteadas por el CEAOB.

El CSR delega en la corporación profesional de auditores en Bélgica (el *Institut des Réviseurs d'Entreprises / Instituut van de Bedrijfsrevisoren* – IRE/IB), las siguientes funciones: (a) el acceso a la profesión – retirada y concesión de la licencia; (b) el registro, inscripción, mantenimiento y actualización del registro público; (c) la organización de la formación continua. En los casos de incumplimiento normativo por parte de los auditores, el CSR es competente para trasladar el caso al Comité de Sanciones del FSMA (*Financial Services and Market Authority*), regulador del mercado de capitales. Sin embargo, en el caso de los auditores en proceso de formación que están realizando su pasantía, es el IRE el órgano responsable de la ejecución de las sanciones que sean pertinentes. La propia Ley de auditoría de 2016 recoge todas las funciones del IRE/IB de forma detallada. También lo hace el Real Decreto de 17 de agosto de 2018, que regula en detalle el acceso a la profesión de auditoría.

2.2.1. La vía ordinaria específica

De acuerdo con el artículo 5 de la Ley de Auditoría, para el acceso a la profesión los candidatos deben cumplir los siguientes requisitos:

- Ser nacional de un Estado miembro de la UE y residir en él o en Bélgica.
- No haber sido condenado por delitos penales.
- Tener titulación de máster de una universidad belga o una escuela superior (*Haute École de type long*) o un diploma de máster extranjero que deberá obtener un certificado de equivalencia emitido por el *Naric Vlaanderen*, organismo oficial responsable del reconocimiento de títulos en la comunidad flamenca y por el *Service de la reconnaissance académique et professionnelle des diplômes étrangers d'enseignement supérieur* en la zona belga.
- No tener más de 60 años.
- Tener un convenio por el periodo de duración de la pasantía con un auditor individual o firma de auditoría que lleve más de 5 años en el registro de auditores. Este auditor será el supervisor del período de pasantía y se denomina "maître de stage".

Todo candidato que cumple con los requisitos anteriores debe pasar las siguientes fases:

- a. Superación de los exámenes teóricos de acceso a la profesión.
- b. Realización y superación de un período de prácticas (pasantía) bajo la supervisión de un auditor (maître de stage).
- c. Superación de los exámenes prácticos acceso a la profesión.
- d. Superación de la prueba final de aptitud.

2.2.1.1. Fase 1: Exámenes teóricos de acceso a la profesión

Con anterioridad a la Ley de 7 de diciembre de 2016, antes del comienzo de la pasantía, era necesario que el candidato superase una prueba de acceso teórica. Sin embargo, desde la promulgación de la nueva Ley, la pasantía puede comenzarse sin haber superado las pruebas de acceso teóricas. En la actualidad, el candidato tiene tres momentos para la realización de los exámenes teóricos: (1) antes del inicio de la pasantía; (2) antes y durante el desarrollo de la pasantía.

El contenido de los exámenes teóricos, establecido en el art. 28.1 del Real Decreto de 17 de agosto de 2018 de acceso a la profesión de auditoría (A.R. Accès à la profession du 17 août 2018), se muestra en la tabla 6.

Tabla 6. Contenidos del examen teórico de acceso a la profesión de auditor en Bélgica

Código	Contenido	ECTS
010	Teoría general y principios de la contabilidad	10
021	Requisitos legales y normas para la elaboración de las cuentas anuales	4
022	Requisitos legales y normas para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas	2
030	Normas Internacionales de Contabilidad	6
040	Análisis financiero	6
050	Contabilidad de costes operativos y control de gestión	6
060	Control interno y gestión de riesgos	6
070	Auditoría y habilidades profesionales	6
080	Requisitos legales y normas de profesionalidad y conducta relativas a la auditoría legal de las cuentas anuales y los auditores legales	3
090	Normas Internacionales de Auditoría	3
100	Ética e independencia	3
111	Derecho de sociedades	4

Código	Contenido	ECTS
112	Gobierno corporativo	2
120	Legislación concursal y procedimientos similares	3
130	Derecho fiscal	3
141	Derecho civil	1
142	Derecho mercantil	1
150	Derecho laboral y de seguridad social	2
160	Tecnología de la información y sistemas informáticos	8
170	Economía general, financiera y comercial	8
181	Matemáticas	3
182	Estadística	3
190	Fundamentos de la Gestión Financiera Corporativa	6
Total		99

Podrán dispensarse por parte de la Comisión de Prácticas una o más asignaturas de la lista recogida en la tabla 6, siempre y cuando el número de ECTS dedicados a la materia sea considerado suficiente para el desarrollo de la profesión. La Comisión de Prácticas dispone de un simulador online para que los solicitantes puedan conocer las posibilidades de obtener una exención.

Desde el 1 de julio de 2019, todos los auditores que están en su período de pasantía deben aprobar determinados exámenes teóricos al final de su primer año. En concreto, los relativos a las siguientes materias: 111. Derecho de sociedades, 112. Gobierno Corporativo, 010. Teoría General y Principios de Contabilidad, 021. Requisitos Legales y Normas para la Elaboración de Cuentas Anuales, 100. Ética e Independencia. Si no se aprueban estas materias en el primer año, será necesario volver a presentarse a los exámenes en el segundo año. De no superarlos en la segunda convocatoria, es necesario extender un año más el período de pasantía.

Para los exámenes de contenido teórico no hay cursos preparatorios, pero sí que existe una lista de referencias bibliográficas básica. Además, también son públicos los exámenes de años anteriores, si bien el acceso está restringido a los inscritos previamente al examen. Las tasas de acceso a los exámenes teóricos son de 56 euros por examen.

Para aprobar los exámenes teóricos, el candidato debe obtener un promedio del 60% y con el mínimo del 50% en todas las asignaturas recogidas en la tabla 6. No se tiene en cuenta en la media ponderada un resultado inferior al 35% y los resultados entre el 35% y el 50% se considerarán en el cálculo de la media ponderada en función de lo que dicte el comité examinador. La ponderación se realizará en función de los ECTS de cada asignatura y el número de ECTS se duplicará para las materias 010 – 100 inclusive, que son las que se enumeran en el artículo 8.1 de la Directiva 2006/43/EG de 17 de mayo de 2006 y que corresponden a todas aquellas relacionadas con la auditoría y la contabilidad.

Exenciones a la realización del examen¹³

Para obtener cualquier tipo de exención se debe ir por alguna de las siguientes vías:

- a. Que las asignaturas se hayan cursado durante el desarrollo de estudios de un bachillerato profesional, económico o legal que haya dado lugar a la obtención de una titulación universitaria equivalente al de máster (4 años) de acuerdo con el Código de Educación Superior de 11 de octubre de 2013.
- b. Tener un certificado complementario de rendimiento expedido por una institución educativa de acuerdo con el Decreto de la Comunidad Francesa de 7 de noviembre de 2013 que regula el acceso a la educación superior y la organización académica de los estudios.

¹³ Art. 29.1 del Real Decreto de 17 de agosto de 2018 de acceso a la profesión de auditoría.

c. Que las materias que hayan superado de manera aislada en el marco del desarrollo de estudios universitarios. Las exenciones solo se otorgarán cuando haya equivalencia en los créditos ECTS superados.

Tasas de éxito de los exámenes teóricos

En la tabla 7 se presentan los datos proporcionados por el IRE del total de presentados, aprobados y suspensos de los exámenes teóricos entre 2013 y 2021. La tasa de aprobados supera en todos los años el 50%, no tiene una tendencia clara a lo largo del periodo, presenta el máximo en 2020 con el 67% y el mínimo en 2017 con el 52%.

Tabla 7. Presentados y tasa de superación de los exámenes teóricos en Bélgica. 2013-2021

Año	Presentados	Suspensos	Tasa de aprobados
2013	2762	1546	56%
2014	2807	1748	62%
2015	2887	1753	61%
2016	3208	1805	56%
2017	2039	1068	52%
2018	1897	1085	57%
2019	1940	1222	63%
2020	1965	1321	67%
2021	1618	896	55%

Fuente: IRE Rapport Annuele (2021).

2.2.1.2. Fase 2: Período de pasantía (Stage)

Antes de proceder a realizar el examen de ingreso a la profesión, es necesario hacer un periodo de pasantía bajo la supervisión de un *maitre de stage*. La pasantía debe ser de al menos 1.000 horas por año durante 3 años.

La pasantía debe ser aprobada por la Comisión de Prácticas del IRE, que no sólo tendrá en cuenta la capacidad del auditor individual o firma de auditoría de ofrecer trabajo equivalente a un mínimo de 1.000 horas de trabajo anual, sino que también tendrá en cuenta la calidad y diversidad de los encargos que tiene el *maitre de stage* para que el pasante pueda desarrollar distintos tipos de encargos y funciones. El proceso de autorización lleva cierto tiempo de estudio por parte de la Comisión de Prácticas, de forma que los candidatos que pretenden comenzar su pasantía a primeros de julio deben realizar la solicitud como muy tarde a mediados de febrero.

El maitre de stage debe cumplir una serie de requisitos:

- Tener una antigüedad en el Registro de auditores de al menos 5 años.
- No puede supervisar a más de tres pasantes al mismo tiempo, aunque se pueden solicitar exenciones para supervisar hasta cinco.
- No puede estar suspendido de su actividad, ni siquiera temporalmente.
- Debe firmar una carta de compromiso.

La solicitud de aprobación de la pasantía debe presentarse a la Comisión de Prácticas del IRE debe contener:

- Una copia del convenio de pasantía firmado.
- La carta de compromiso firmada por el *maitre de stage* y el candidato. El IRE pone a disposición a través de sus web modelos de convenio y de cartas de compromiso de las partes.
- Copia del contrato de trabajo o contrato de servicios en régimen de trabajador autónomo. El contrato de trabajo o de servicios, debe contener el salario vigente en el momento para los auditores que están desarrollando su pasantía, que ha quedado establecido en el año 2022 en 2.071, 60 euros brutos mensuales para los auditores asalariados o 22 euros brutos por hora para los autónomos.
- Un certificado *de bonne vie et mœurs*, equivalente a un certificado de antecedentes penales.
- Una copia de la tarjeta de identidad.
- Una copia del diploma/s de estudio.

Una vez autorizada, es imprescindible que el pasante prepare un diario de sus tareas a lo largo de todo el período de pasantía.

Cualquier cambio relativo al período de formación del auditor (pasantía) debe ser aprobado por la Comisión de Prácticas. Así, de conformidad con el artículo 7, 6° del Real Decreto de 17 de agosto de 2018 sobre el acceso a la profesión de auditor, la Comisión de Prácticas del IRE decide sobre "la prórroga o reducción de la duración de la pasantía, la suspensión, la reanudación, el cambio de supervisor o la realización de la pasantía en el extranjero". El pasante debe solicitar cualquier cambio en su formación a través del formulario electrónico del IRE. La pasantía puede suspenderse hasta un período máximo de 5 años. Pasado ese tiempo, el auditor pasante se da de baja administrativa.

En la reanudación del período de pasantía puede cambiarse de supervisor y también de firma de auditoría o auditor con el que se desarrolla. El período formativo también puede realizarse en el extranjero, como máximo 1/3 del período total de la pasantía.

Junto a la autorización y supervisión de la pasantía, la Comisión de Prácticas también tiene otras funciones asignadas, como la organización de seminarios de formación de carácter opcional pero que sirven para preparar los exámenes prácticos que deben realizar los auditores durante su pasantía.

En la tabla 8 se muestran los datos publicados por el IRE del número de auditores en proceso de realización de su pasantía entre 2013 y 2021. El número de auditores en pasantía, tanto total como de nuevos pasantes, creció sustancialmente entre 2013 y 2017, y se reduce considerablemente con posterioridad. Por otro lado, el número de auditores que prestan juramento se sitúa aproximadamente entre los 30 y los 40 cada año.

Tabla 8. Datos de la evolución del número de auditores en pasantía y prestación de juramento

	Número total de auditores en pasantía	Nuevos auditores en pasantía	Prestación de juramento
2013	447	131	40
2014	464	124	38
2015	463	158	40
2016	494	130	36
2017	600	277	43
2018	589	107	28
2019	541	113	31
2020	577	146	37
2021	542	133	38

Fuente: IRE Rapport Annuele (2021).

2.2.1.3. Fase 3: Exámenes prácticos de acceso a la profesión

Esta fase es obligatoria sólo para los auditores en desarrollo de su periodo de pasantía que han comenzado su período de formación a partir del 1 de julio de 2019.

Junto a los exámenes teóricos, el auditor que está realizando su pasantía debe superar una serie de exámenes prácticos relacionados las siguientes doce materias:¹⁴

- 1. Derecho de sociedades.
- 2. Contabilidad general y elaboración de cuentas anuales.
- 3. Consolidación y auditoría de cuentas consolidadas.
- 4. Normas Internacionales de Contabilidad.
- 5. Análisis financiero.
- 6. Control interno y gestión de riesgos.
- 7. Control externo.
- 8. Normas Internacionales de Auditoría.
- 9. Ética e independencia.¹⁵
- 10. Procedimientos acordados.
- 11. Informe de revisión.
- 12. Comité de Empresa.

Se hacen once exámenes prácticos, dado que las materias (7) y (8) se evalúan en un único examen.

Al finalizar el primer año de pasantía, deben haberse superado los exámenes de las materias (1), (2) y (9). Si no se superan con éxito estas materias al término del primer año de pasantía, se pueden realizar el segundo año. Caso de no superarlas, es obligatorio aumentar el período de pasantía un año más.

A finalizar el segundo año, es necesario superar los exámenes prácticos de las materias (6), (7) y (8). Al igual que en las materias anteriores, si no se superan el segundo año, el candidato podrá presentarse en el tercero y si no se superan de nuevo, será necesario alargar un año el período de pasantía.

¹⁴ Art. 28.2 del Real Decreto de 17 de agosto de 2018.

¹⁵ Tema incorporado con la entrada en vigor del Real Decreto de 17 de agosto de 2018.

Para la superación de estos exámenes prácticos, la Comisión de Prácticas organiza seminarios de formación sobre los distintos contenidos obligatorios. Los exámenes prácticos de los cinco últimos años están disponibles a través de la web del IRE. Los criterios para superar el examen son los mismos que los del examen teórico.

La normativa de educación continua que aplica a los auditores desde el 1 de enero de 2022 es aplicable también a los pasantes, que deben cumplir con un programa mínimo de formación anual. Dicho programa incluye seminarios, jornadas de estudio o sesiones informativas. Toda esta formación está organizada por el *Centre d'information du révisorat d'enterprises* (ICCI).

La participación en los exámenes prácticos es gratuita.

2.2.1.4. Fase 4: Examen final de aptitud

El examen final está descrito en los artículos 39 a 42 del Real Decreto. La Comisión de Prácticas delibera dos veces al año (durante sus reuniones de enero y septiembre) sobre la admisión al examen final de aptitud. Los auditores en pasantía que son admitidos al examen de aptitud son informados de esta decisión por correo electrónico. Hay dos convocatorias al año (mayo-junio y noviembre-diciembre) y una sesión informativa que se celebra en el mes de septiembre, organizada por dos auditores que hayan aprobado recientemente su examen.

La participación en el examen de aptitud es gratuita la primera vez. En total, el candidato tiene cinco convocatorias para superar el examen en un plazo máximo de cinco años. Su repetición sí tiene un coste (221 euros). El examen se realiza en las instalaciones del IRE.

El examen tiene una parte escrita y otra oral. La parte escrita se desarrolla en el ordenador. La parte oral se desarrolla frente a un jurado de cinco miembros compuestos por: un profesor universitario que ejerce de presidente de la comisión de evaluación, tres auditores y un miembro relevante del mundo económico y social.

La parte escrita consta de dos partes:

- Parte 1. Un ejercicio sobre cuentas anuales consolidadas donde el candidato debe identificar el entorno de control, el umbral de materialidad y debe desarrollar los temas propuestos sobre las cuentas anuales de la empresa y el informe anual del consejo de administración.
- Parte 2. El candidato recibe la solución de la primera parte y debe elaborar el "informe de auditoría" utilizando para ello varias plantillas propuestas.

La parte oral se presenta ante un jurado de cinco miembros (un presidente, profesor de educación universitaria o superior a nivel universitario, tres auditores y un representante del mundo económico y social). Consiste en el análisis del examen escrito y en una pregunta sobre el ejercicio de la profesión, la misión, las responsabilidades y la ética del auditor.

Al finalizar la parte oral, el jurado delibera sobre el resultado para comunicárselo directamente al candidato. En su evaluación no sólo se valoran los conocimientos, sino también la madurez del candidato.

Toda la información sobre el examen y las plantillas para su solución están disponibles para los candidatos. Para acceder a ellas es necesario hacerlo con usuario y contraseña.

En la tabla 9 se presentan los datos publicados por el IRE en sus informes anuales¹6 del número de candidatos y aprobados a los exámenes finales de aptitud entre 2015 y 2021. La tasa de éxito está habitualmente en torno al 40-45%.

¹⁶ Todos los informes anuales del IRE están disponibles a través de su página web: Rapports annuels (ibr-ire.be).

Tabla 9. Presentados y tasa de éxito a los exámenes finales de aptitud en Bélgica. 2015-2021

Año	Número de candidatos	Número de participantes en primera instancia		
2015	84	50	37	44%
2016	91	48	34	37%
2017	83	47	36	43%
2018	94	62	38	40%
2019	76	36	34	45%
2020	73	39	33	45%
2021	73	39	33	45%

Fuente: IRE Rapport Annuele (2021).

2.2.1.5. Examen tras la suspensión temporal del registro

De acuerdo con lo establecido en el artículo 47 del Real Decreto de 17 de agosto de 2018, en aquellos casos en los que el auditor haya suspendido su actividad durante un plazo mayor a cinco años, será necesario superar un examen oral para comprobar que es capaz de desarrollar de nuevo la actividad como auditor, según las disposiciones reglamentarias vigentes en ese momento. Este examen oral será responsabilidad de una comisión de evaluación nombrada por el Consejo del IRE.

2.2.2. La vía de la experiencia adquirida

De acuerdo con el artículo 74 de la Ley y del real Decreto de 17 de agosto de 2018, la Comisión de Prácticas del IRE, puede eximir de la realización de todo o una parte del período de formación práctica – pasantía - a todo aquel que pueda comprobar una experiencia profesional equivalente de al menos quince años. En caso de ser exento del desarrollo del período mínimo de práctica profesional de 3 años, el candidato pasa directamente a la fase final del proceso con la realización del examen de aptitud.

2.2.3. Prueba de aptitud para profesionales extranjeros

Los profesionales que cuenten con el reconocimiento como auditor en otro Estado miembro de la UE, están exentos de realizar los exámenes teóricos y prácticos de acceso a la profesión, el período de pasantía y el examen de aptitud. También puede eximirse a otros auditores pertenecientes a países fuera del ámbito de la UE, siempre y cuando se pueda considerar que el procedimiento de acceso a la profesión cuenta con las mismas garantías de calidad que en Bélgica.

No obstante, el Consejo del IRE organiza periódicamente pruebas destinadas a garantizar que los auditores extranjeros cuentan con los conocimientos necesarios para desarrollar su actividad en Bélgica.

2.2.4. Acceso a la profesión contable: el experto contable y el asesor fiscal

Junto a los auditores, la profesión contable se encuentra formalmente reconocida a través del título de experto contable. Hasta 2020, para acceder a la profesión contable, era necesario tener un título

universitario de grado o máster en contabilidad, contar con una experiencia profesional de 1 a 3 años y superar un examen oral y escrito, evaluado por un jurado de cinco miembros.

Desde 2020, la profesión contable se divide en dos figuras: experto contable (expert-comptable certifié) y asesor fiscal (conseiller fiscal certifié). Ambas figuras están profesionalmente agrupadas en el Institut for Tax Advisors and Accountants (ITAA). El ITAA es el resultado de la fusión del Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (L'IEC) y l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés (IPCF). La ley de 17 de marzo de 2019 consagra la fusión de ambas entidades y crea el Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables (ICE) –conocido también por su nombre en inglés ITAA.

Las figuras de experto contable y asesor fiscal están reguladas por ley, lo que implica que para ejercer profesionalmente es necesario cumplir una serie de requisitos y al igual que los auditores, estar inscritos en un registro oficial.

El acceso a la profesión contable es muy similar al acceso a la profesión de auditor. Existe una vía ordinaria, similar a la del auditor de cuentas. Esta vía ordinaria supone: (1) tener una titulación reconocido por la Ley que regula el acceso a la profesión de experto contable o fiscal; (2) realizar un examen de admisión; (3) realizar un período de pasantía supervisado mínimo de 3 años y máximo de ocho años; y (4) realizar un examen final de aptitud. La convocatoria de este examen de aptitud tiene lugar dos veces al año.

Los auditores pueden ejercer también y estar inscritos como expertos contables. Sin embargo, no es así para la figura de asesor fiscal. Es decir, los auditores no están habilitados para ejercer como asesores fiscales reconocidos por el ITAA.

Junto a la vía ordinaria, existe otra extraordinaria de reconocimiento de la experiencia profesional. En este caso es necesario un mínimo de siete años de experiencia profesional para poder realizar un examen de aptitud (escrito y oral) que debe ser aprobado antes de prestar juramento. Así, por ejemplo, los asesores fiscales que deseen ser reconocidos como expertos contables, deben acreditar esta experiencia profesional y superar el examen de aptitud, para el que hay varias convocatorias al año.

Todos los expertos contables o asesores fiscales que contaban con el reconocimiento previo del IPCF antes de la promulgación de la nueva Ley del año 2019, deben ser conocidos como expertos contables bajo el ITAA a través de un procedimiento de pasarela en el que deben superar una prueba de aptitud.

2.3. España

En España, a diferencia de lo que ocurre en la mayor parte de los países europeos analizados, la única profesión regulada es la específica del auditor de cuentas, no existiendo equivalente en el ámbito de la contabilidad como sí ocurre en otras jurisdicciones europeas.

La actividad de revisión de cuentas o censura de cuentas en España nace directamente de la iniciativa privada, hasta que tuvo lugar en los años ochenta del pasado siglo una profunda reforma contable y mercantil que supuso la adaptación del marco regulatorio español a la normativa europea. La Ley 19/1989 de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la Comunidad Económica Europea (CEE) en materia de sociedades supuso la adaptación a la Cuarta (1978) y Séptima Directiva (1993), dando lugar un nuevo Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (1989), Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (1995), la emisión de un Plan General de Contabilidad obligatorio (1990) y la primera ley de auditoría que regula la profesión (1990).

Hasta la creación en el año 1988 del ICAC y del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), la profesión estaba coordinada y supervisada por organismos y asociaciones profesionales, entre los que destaca el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) creado en 1942. Las distintas adaptaciones legislativas posteriores no han cambiado sustancialmente los criterios y pruebas de acceso al registro de auditores contempladas en la ley de 1988 que dio lugar a la creación del ROAC. La Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero establece la obligatoriedad de realizar un único examen común para todo el territorio nacional.

De acuerdo con la última información publicada por el ICAC, de los 21.433 auditores inscritos en el ROAC, 16.786 auditores son no ejercientes, cerca del 80% del total. En la siguiente tabla se incluyen la información de los inscritos por año, si bien estos datos son objeto de revisión periódica por parte del ICAC.

Tabla 10. Auditores y sociedades de auditoría inscritas en el ROAC. 2014-2021

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Auditores inscritos	20.654	20.657	21.000	20.997	21.335	21.314	21.443	21.433
Sociedades de auditoría	1.404	1.383	1.418	1.384	1.405	1.421	1.436	1.449

Fuente: Informes anuales del ICAC

2.3.1. La vía ordinaria específica

El artículo 9 de la Ley 22/2015, de 20 de julio de Auditoría de Cuentas establece los requisitos para solicitar la inscripción en el ROAC:

- Ser mayor de edad.
- Tener la nacionalidad española o la de alguno de los Estados miembros de la UE.
- Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos.
- Haber obtenido la correspondiente autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

La autorización que se indica en el punto anterior requiere a su vez:

- Haber obtenido una titulación universitaria de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional.
- Haber seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una formación práctica.
- Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.

En resumen, para poder acceder por la vía ordinaria específica, el candidato debe acreditar: (i) estudios universitarios sin que se exija determinados grados en el área como sí ocurre en otros países; (ii) cursar un programa específico de formación definido por el ICAC y (iii) acreditar experiencia profesional para poder acceder al examen que da acceso al ROAC.

El ICAC ha venido regulando a través de distintas resoluciones, los contenidos teóricos y duración de los programas de enseñanza teórica necesarios para cumplir con el requisito específico de formación. La más reciente es la Resolución de 26 de julio de 2021, que trata sobre el contenido y la estructura de dichos programas teóricos para el acceso a la inscripción en el ROAC previstos en la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) del año 2015. Esta Resolución trata entre otras cuestiones sobre quién puede impartir estos programas (universidades y corporaciones profesionales fundamentalmente) y establece la extensión de cada uno de los epígrafes previstos en la Ley. De esta forma, los programas de enseñanza teórica para el acceso a la profesión deberán ser impartidos por las universidades, corporaciones profesionales o centros de educación superior acreditados por ANECA y tener una duración de 60 créditos, con el contenido que se detalla en la tabla 11.

Tabla 11. Materias de los programas de enseñanza teórica del examen ROAC

	ECTS	Horas
BLOQUE I: Contabilidad y auditoría	40	400
MÓDULO I.1: Auditoría de cuentas:	18	180
I.1.1: Gestión de riesgos y control interno		
I.1.2: Normas y procedimientos de auditoría		
I.1.3: Normas de acceso a la auditoría de cuentas		
I.1.4: Normativa sobre el control de calidad de la auditoría de cuentas		
I.1.5: Normas Técnicas de Auditoría resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES) y otras Normas Técnicas de Auditoría.		
I.1.6: Normas de ética e independência		
MÓDULO I.2: Marcos normativos de información financiera aplicables en España:	18	180
I.2.1: Plan General de Contabilidad y PGC de PYMES		
I.2.2: Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas		
I.2.3: Normas Internacionales de Información Financiera		
I.2.4: Otros marcos: contabilidad de entidades financieras y de seguros, de entidades sin ánimo de lucro, de entidades públicas y de situaciones concursales		
MÓDULO I.3: Otras materias contables:	4	40
I.3.1: Análisis de estados financieros		
I.3.2: Contabilidad analítica de costes, presupuestaria y de gestión		
I.3.3: Técnicas de valoración de empresas y confección de planes de viabilidad		
BLOQUE II: Otras materias	20	200
MÓDULO II.1: Materias jurídicas:		
Derecho civil y mercantil; Derecho de sociedades, de otras entidades y gobernanza; Derecho concursal;	12	120
Derecho fiscal; Derecho del trabajo y de la Seguridad Social		
MÓDULO II.2: Tecnología de la información y sistemas informático	4	40
MÓDULO II.3: Otras materias	4	40
Economía general y economía financiera; Economía de la empresa;		
Principios fundamentales de gestión financiera de las empresas		
Matemáticas y estadística		

Fuente: Resolución de 21 de junio de 2021 de del ICAC.

¹⁷ Cada una de las resoluciones pueden encontrarse en la página web del ICAC: www.icac.gob.es .

2.3.1.1. Examen de acceso

El examen se convoca a propuesta de las corporaciones profesionales y consiste en una prueba teórica y una prueba práctica para los que superen la primera. La Ley de Auditoria de Cuentas de 2015 no incluye mayor detalle respecto a la estructura o duración de este examen. El artículo 9 de la ley establece que el examen "estará encaminado a la comprobación rigurosa de la capacitación del candidato para el ejercicio de la auditoría de cuentas" e indica las materias sobre las que deberá versar de forma genérica.

En relación con el tribunal del examen, éste está constituido por un presidente designado por el ICAC, dos vocales representantes de las corporaciones profesionales, dos vocales representantes del ICAC, un catedrático de universidad experto en las áreas de conocimiento y un representante de la Intervención General de la Administración del Estado. Cabe mencionar que los enunciados de los exámenes no están disponibles para su consulta en la página del ICAC, si bien las corporaciones publican con regularidad el examen y la solución propuesta en manuales que venden a quien esté interesado.

Respecto a los resultados del examen práctico y por tanto los resultados finales de las pruebas de acceso, el porcentaje de candidatos aptos es bajo: sólo un 30% de los candidatos presentados al examen práctico lo aprueban (200 de los 658 presentados en 2021).

2.3.2. Dispensa para el examen teórico

La normativa prevé la dispensa del examen teórico para aquellos candidatos que cursen un máster oficial con las materias previstas en el artículo 9 de la LAC, dispensa que se regula en una Resolución del ICAC adicional del 26 de julio de 2021. Esta opción se ha convertido en la más habitual de los candidatos. De acuerdo con los datos de la convocatoria de 2021, el 98,7% de los presentados solicitaron dispensa del examen teórico, 650 de 658, siendo por tanto la forma más frecuente de acceso para los candidatos.

2.3.3. Cuestiones específicas sobre la pasantía

El artículo 9 de la LAC indica que la formación práctica debe ser un periodo mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, referido especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos. De este periodo de tres años al menos dos deberá ser realizado en el ámbito de la auditoría de cuentas.

Como norma general se requiere haber realizado el periodo de formación práctica con anterioridad a la convocatoria del examen, si bien el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas (RLAC) del 2021 acepta un máximo del 50% realizado antes de cursar los programas de formación teórica de la formación práctica exigida. Esta formación deberá ser reportada al ICAC pero no requiere inscripción previa como en otros países.

Al contrario que en otros países europeos, en España no existe un registro de pasantía (prácticas), y los pasantes no son supervisados o evaluados durante este periodo.

2.3.4. La vía de la experiencia adquirida

La normativa española prevé el acceso por la vía de la experiencia profesional que afecta a aquellos candidatos sin titulación universitaria pero acreditada experiencia profesional en el área. En estos casos, el artículo 9 de la LAC establece que pueden presentarse si acreditan una formación práctica mínima 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 deben haber 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 UE.

Posteriormente, el RLAC de 2021 vuelve a incluir en su artículo 28 la obligatoriedad de acreditar al menos 5 años de experiencia a tiempo completo en trabajos efectivos en auditoría de cuentas, o su equivalente a tiempo parcial.

Además de esta vía de acceso por experiencia profesional, en España existe otra vía específica que se refiere a la inscripción en el ROAC de los empleados públicos cuando su formación y funciones desempeñadas correspondan a la auditoría de cuentas del sector público o que cumplan funciones similares y que hayan accedido mediante oposición o pruebas similares.

2.3.5. Prueba de aptitud para profesionales extranjeros

El artículo 9 de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas establece como requisito para la inscripción del candidato que posea la nacionalidad española o de alguno de los estados miembros de la UE. Además de los ciudadanos comunitarios, la ley deja abierta la puerta a la posibilidad a los no comunitarios en función de lo dispuesto en la normativa sobre el derecho de establecimiento.

Respecto al reconocimiento de auditores ya registrados y en ejercicio fuera de España, el Reglamento de la Ley de Auditoría aprobado en el año 2021 regula el proceso de inscripción de los auditores autorizados en otros países, a los que requiere la obligación de acreditar que cumplen con las condiciones que se exigen para el ejercicio de la profesión previstos en la Ley 22/2015. A los auditores de terceros países, se les exige además que acrediten la concurrencia de la condición de reciprocidad.

2.4. Francia

Francia es uno de los Estados miembros de la UE en los que, además de la auditoría, la profesión contable está regulada. Así, hay dos segmentos de la profesión reconocidos: los auditores (*Commissaire Aux Comptes*) y los expertos contables (*Expert-Comptable*).

La profesión de auditor está regulada, junto con otras, en el Código de Comercio, que atribuye al *Haut Conseil du Commissariat aux Comptes* (H3C), organismo independiente no gubernamental supervisado por el Ministerio de Justicia, la responsabilidad de supervisar la profesión de auditoría. Además, los auditores están regulados a nivel profesional por la *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes* (CNCC).

Por su parte, la profesión de experto contable está muy consolidada. Se definió por primera vez en la Ordenanza de 19 de septiembre de 1945 por la que se establecía la Orden de Expertos Contables y se regulaba el título y la profesión de experto contable (o contador público). A nivel profesional los expertos contables están supervisados por el *Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables* (CSOEC).

Los requisitos de acceso a la profesión de auditor están especificados en el Código de Comercio y los del experto contable en el Decreto 2012-432. Existen puentes entre las distintas vías que permiten acceder a ambas profesiones, por lo que no se entiende el acceso a la profesión de auditor sin conocer también el acceso a la de experto contable. De hecho, los datos que ofrecen los organismos oficiales indican que la mayor parte de los auditores acceden a la profesión por la vía del Diploma de Experto Contable (DEC). Se trata de un sistema flexible, con numerosas posibilidades de exención/dispensa en los diversos estadios de formación que deben acreditar los candidatos.

La forma de acceso general se sintetiza en la Fuente: CNCC (traducción propia). (1) UE: Unidad Educativa o didáctica.3.

EXPERTO CONTABLE y AUDITOR FINANCIERO EXPERTO CONTABLE AUDITOR FINANCIERO CAFCAC PASANTÍA DEC DBC Certificado de Aptitud Diploma de œη Diploma de Experto para las fundones de Audito Experto Contable Auditor de Cuentas autorizado Contable No Realizada con un Auditor de PASANTÍA PROFESIONAL años) PASANTÍA PROFESIONAL de experto contable (3años) CPFCAC Certificado Preparatorio para las Funciones de Auditor de Cuentas Acredita 4 UE^(t)o más DSCG BAC +5 na Superior de ipleta las UE que No acredita AUE del Contabilidad y Gestión DSCG por equivalencia (2años) MASTER 20 **EQUIVALENTE** DCG BAC +3 BAC +2 JUT / BTS / BAC PRO BACHILLER O EQUIVALENTE

Figura 3. Acceso general a la profesión de Experto Contable y Auditor Financiero en Francia

Fuente: CNCC (traducción propia). (1) UE: Unidad Educativa o didáctica.

Aunque existen varios puentes entre ambas, se identifican básicamente dos vías principales para convertirse en auditor:

- 1. Una vía en la que, al acabar el bachiller, se cursan estudios específicos de contabilidad y gestión durante cinco años (en adelante, vía general específica):
 - El Diploma de Contabilidad y Gestión (Diplôme de comptabilité et de gestion DCG) (3 años) y
 - El Diploma Superior de Contabilidad y Gestión (*Diplôme supérieur de comptabilité Gestion*, DSCG) (2 años).

Posteriormente se realiza una pasantía de 3 años, con cuyo certificado (válido por 6 años) se puede realizar el examen de competencia profesional denominado Diploma de Experto Contable (*Diplôme d'Expertise comptable*, DEC). Superar este examen permite registrarse como experto contable; y y también como auditor de cuentas, pero en este al menos dos tercios de los tres años de la pasantía deben haberse realizado con un auditor autorizado, o bien realizar un año adicional de pasantía con un auditor autorizado.

2. Una segunda vía (en adelante, vía general no específica), en la que la entrada es un diploma de máster universitario de cualquier especialidad¹8 que, a menos que tenga contenidos equivalentes al DSCG, requiere superar el Certificado Preparatorio para las Funciones de Auditor (Certificat Préparatoire aux fonctions de Commissaire aux comptes, CPFCAC) antes de poder hacer la pasantía de 3 años con un auditor autorizado; para posteriormente hacer un examen de aptitud profesional denominado Certificado de Aptitud para las funciones de Auditor de Cuentas (Le certificat d'aptitude aux fonctions de commissariat aux comptes, CAFCAC).

Por otro lado, Francia hizo uso de la opción permitida en la DA para acceder a la profesión de auditor por la vía de la experiencia profesional, puesto que su regulación nacional establece la posibilidad de acceso acreditando experiencia profesional.

En resumen, y aunque el sistema es flexible y se establecen diversos puentes entre las distintas etapas de formación de las distintas vías, en Francia podemos distinguir tres vías de acceso a la profesión de auditor:

- Vía general específica: acabado el bachiller, los candidatos cursan estudios universitarios específicos de contabilidad y finanzas para convertirse en Experto Contable.
- Vía general no específica: para candidatos que acceden a partir de estudios universitarios no específicos de contabilidad y finanzas.
- Vía extraordinaria: en la que la experiencia profesional exime del cumplimiento de uno o varios requisitos de formación.

A continuación, describimos en detalle los requisitos y el funcionamiento de las distintas vías, así como las características de la pasantía en Francia.

2.4.1. La vía general específica: Experto contable (DCG, DSGC y DEC)

Un candidato que al finalizar el bachillerato quiera seguir esta vía para convertirse en auditor financiero, cursaría tres titulaciones sucesivas, independientes y complementarias:

- Un grado a nivel de licenciatura, el Diploma en Contabilidad y Gestión (DCG).
- Un título de nivel máster, el Diploma Superior en Contabilidad y Gestión (DSCG).
- Un diploma de acreditación profesional (el DEC).

Estos títulos siguen el esquema europeo LMD (Licenciatura - Máster - Doctorado). Hay todo un juego de exenciones que establece puentes de un curso a otro, y es posible ingresar en el mercado laboral en cada una de las etapas.

¹⁸ Los candidatos por esta vía son normalmente ingenieros.

2.4.1.1. El Diploma de Contabilidad y Gestión (DCG)

El DCG es un diploma nacional que otorga el grado de licenciatura (BAC +3). Se trata de un título preparatorio para las profesiones de contabilidad, consultoría o auditoría. En general, la inscripción en las clases preparatorias para el DCG está abierta a los candidatos que acrediten el título de bachiller.¹⁹

Para obtener el título deben hacerse las 13 pruebas recogidas en la tabla 12, que reportan un total de 180 créditos ECTS.

Lo normal es cursar las materias del DCG en tres años (seis semestres de 30 créditos cada uno). Hay una sesión de examen por año, en el mes de junio.²⁰ Se puede preparar de forma independiente, o bien de forma presencial en las Escuelas Secundarias.

Tabla 12. Pruebas del DCG

Materia	Coeficiente*	Tipo de examen	ECTS	Duración prueba
UE 1. Fundamentos de derecho	1	Escrito	14	3h
UE 2. Derecho de sociedades y de grupos empresariales	1	Escrito	14	3h
UE 3. Derecho social	1	Escrito	14	3h
UE 4. Derecho tributario	1	Escrito	14	3h
UE 5. Economía contemporánea	1	Escrito	14	4h
UE 6. Finanzas empresariales	1	Escrito	14	3h
UE 7. Management	1	Escrito	14	4h
UE 8. Sistemas de información de gestión	1	Escrito	14	4h
UE 9. Contabilidad	1	Escrito	14	3h
UE 10. Contabilidad avanzada	1	Escrito	14	3h
UE 11. Control de gestión	1	Escrito	14	4h
UE 12. Inglés para negocios	1	Escrito	14	3h
UE 13. Comunicación profesional	1	Oral	12	1h
UE 14. Optativa: lengua extranjera viva	1	Escrito		3h

^{*} Por el que se multiplica la nota de la prueba correspondiente para obtener la puntuación total del candidato.

En las Escuelas Secundarias que hay repartidas por todo el país²¹ los tres años de estudio son gratuitos, y los estudiantes tienen controles semanales y apoyo individualizado. Estos centros trabajan en estrecha colaboración con las profesiones contables y sus instituciones (Orden de Contadores Públicos

¹⁹ No obstante, algunos otros diplomas permiten obtener ciertas exenciones e integrarse en el DCG.

²⁰ Los candidatos se inscriben en línea en el mes de enero (www.siec.education.fr). La tasa de inscripción de cada prueba es de 22 euros. Hay un listado de diplomas que dan derecho a dispensa de algunas de las pruebas del DCG.

²¹ Véase el mapa interactivo en el que se muestran los institutos de cada departamento del país donde se imparte el DCG en la web de la APDCG (Association des Professeurs des Diplômes de Comptabilité et de Gestion).

(OEC) y Compañía Nacional de Auditores (CNCC)). Cada año se dedica a preparar cuatro o cinco de los exámenes que componen el diploma. La repetición de año sólo está permitida en el tercer año y con carácter excepcional.

El DCG se expide a los candidatos que obtienen una media global de al menos 10 sobre 20 en el conjunto de pruebas que componen el título, sin que ninguna nota sea inferior a 6 sobre 20. Todas las materias del diploma tienen un coeficiente de 1, es decir, ponderan igual para calcular la media. Los informes del jurado, que se hacen públicos cada año, presentan las tasas de éxito por materias (véase gráfico 1).

90,0% 80,0% 70,0% 60.0% 50.0% 40,0% 30,0% 20,0% 10,0% 0.0% UE 3 UF 4 UF 6 UF 7 LIF 8 UF 9 UF 10 UF 11 UF 12 UF 5 ■ 2021 ■ 2020 ■ 2019 ■ 2018 ■ 2017

Gráfico 1. Evolución de las tasas de éxito de las materias del DCG. 2017-2021

Fuente: Informe del jurado del DGC de 2021.

2.4.1.2. El Diploma Superior de Contabilidad y Gestión (DSCG)

El DSCG es un diploma nacional que otorga el título de máster (BAC +5), que conduce en particular a las profesiones de contabilidad, consultoría o auditoría y a numerosos puestos de dirección en el campo de la gestión. Se estructura en torno a un programa de 120 créditos ECTS, correspondiente a un horario indicativo de 1.000 horas de formación en las ocho materias enumeradas en la tabla 13. Hay una sesión de examen por año, a principios de octubre. A diferencia del DCG, para obtener este diploma la nota de algunas materias pondera más que otras.²²

²² Los candidatos se inscriben en abril-mayo (www.siec.education.fr). La tasa por prueba es de 30 euros.

Tabla 13. Pruebas del DSCG

Materia	Coeficiente*	Tipo de examen	ECTS	Duración prueba
UE 1. Gestión jurídica, fiscal y social	1,5	Escrito	20	4h
UE 2. Finanzas	1	Escrito	15	3h
UE 3. Management y control de gestión	1,5	Escrito	20	4h
UE 4. Contabilidad y auditoría	1,5	Escrito	20	4h
UE 5. Gestión de sistemas de información	1	Escrito	15	3h
UE 6. Inglés de negocios	1	Oral	15	1h
UE 7. Memoria (redacción y defensa)	1	Escrito y oral	15	1h
UE 8. Optativa: lengua extranjera viva	1			3h

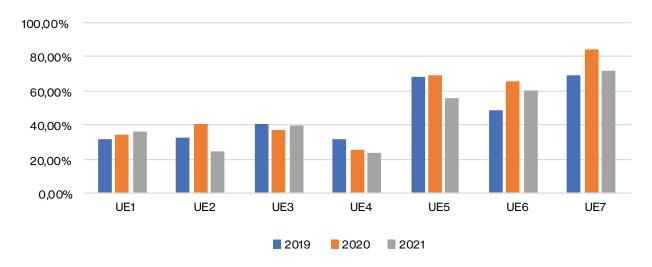
^{*} Por el que se multiplica la nota de la prueba correspondiente para obtener la puntuación total del candidato.

Para poder inscribirse en las pruebas del DSCG se debe ser titular del DCG, de alguno de los títulos admitidos con carácter de exención, o de cualquier título que confiera el grado de máster expedido en Francia o en otro Estado miembro de la UE.²³

La oferta para preparar el DSCG es muy extensa. Hay organismos de formación continuada de la Educación Nacional que son una extensión de los centros (públicos) que preparan el DCG; también se ofrece en algunas universidades; hay universidades que ofrecen el máster en Contabilidad, Control y Auditoría, donde se oferta formación complementaria específica para los titulares de este diploma; también hay organizaciones privadas que ofrecen esta formación; y hay centros privados con preparación 100% presencial.

El DSCG se suele preparar en 2 años, aunque en algunos centros, universitarios o privados, se organizan en un año de formación intensivo a tiempo completo, excepto el período de prácticas de 12 semanas. En el gráfico 2 se muestra la evolución de la tasa de éxito de las distintas materias desde 2019 a 2021.

Gráfico 2. Tasas de éxito de las materias del DSCG. 2019-2021



Fuente: Elaboración propia a partir de la información del informe del jurado del DSCG de 2021.

²³ Algunos másteres de Estados miembros de la UE permiten obtener exenciones: Máster en Auditoría de Control Contable (CCA), máster en finanzas, máster en Dirección de Sistemas de Información, máster Universitario en Control de Gestión y Auditoría Organizacional, DSGC Cnam/Intec, máster en escuelas superiores de negocios con opción en finanzas, contabilidad y auditoría.

2.4.1.3. El Diploma de Experto Contable

El DEC es un diploma nacional de nivel BAC +8 que constituye la última etapa de los estudios conducentes a la profesión de experto contable. Este diploma es necesario para ejercer como contable por cuenta propia. Es también el principal medio de acceso a los auditores de cuentas. Suele prepararse durante la pasantía. La preparación para el diploma es realizada por institutos regionales de formación (IRF) adscritos a los Consejos Regionales de la Orden de Contadores Públicos (CRCC) o por organismos privados. Esta preparación va unida a las jornadas de formación obligatoria que se realizan durante la pasantía o prácticas profesionales.

El examen DEC se rige por el decreto número 2012-432 de 30 de marzo de 2012 (DO de 31 marzo de 2012) y la orden de 28 de marzo de 2014 (BO ESR núm. 14 de 3 de abril de 2014). Para matricularse es necesario el DSCG²⁴ y el certificado de fin de la formación práctica o pasantía de 3 años que deben hacer los candidatos. Los candidatos tienen un período de 6 años a partir de la fecha de emisión del certificado de finalización de la pasantía para obtener el diploma de experto contable. Más allá de este período, el certificado de finalización de la formación se vuelve nulo y sin efecto. También pueden inscribirse en el DEC los candidatos que tienen el certificado de aptitud para las funciones de auditor (CAFCAC).

Hay dos convocatorias al año: en mayo (inscripción en enero) y en noviembre (inscripción en agosto). El registro y el desarrollo de los exámenes se lleva a cabo en el SIEC (*Service Interacadémique des Examens et Concours*). ²⁵ La tasa para el registro de cada examen es de 50 euros.

En cada convocatoria del examen el jurado emite un informe con información relevante para los candidatos y estadísticas de los resultados. Los informes del jurado están disponibles desde mayo de 2004. Se realizaron cambios en la estructura del examen en 2010, por lo que los datos que ofrecemos en el presente informe comienzan en dicho año.²⁶

El DEC consiste en tres pruebas, cuyas características básicas se resumen en la tabla 14.

Durante una primera inscripción los candidatos deben inscribirse necesariamente para las dos pruebas escritas, aunque pueden presentarse a las tres pruebas. La prueba de defensa de la tesis puede hacerse dentro de las cuatro sesiones sucesivas (es decir, 2 años) después de la primera inscripción. Por ello, como muestra el gráfico 3, no todos los candidatos presentados en una convocatoria tienen la opción de obtener el título en dicha convocatoria.

Suele ser mayor el número de candidatos en la convocatoria de noviembre que en la de mayo.

Excluyendo el 2020, cuando debido a la Covid 19 se realizó excepcionalmente una convocatoria única, el número de candidatos máximo presentado fue de 2.218 en noviembre de 2012 y el mínimo lo marcó la convocatoria de mayo de 2017 con 1.340 candidatos. Por su parte, la proporción de candidatos graduables, es decir, que en cada convocatoria tienen opción de obtener el diploma, suele encontrarse entre el 40 y el 50%. Los informes del jurado que ofrecen información sobre la distribución por género de los candidatos graduados indican que se mantiene bastante estable, siendo la proporción de candidatas en torno al 40-45%.

²⁴ Concretamente, para inscribirse deben haberse superado al menos cuatro unidades didácticas de DSCG. En caso de inscripción con DSCG incompleta, el DSCG debe ser validado en el plazo de dos años; en caso contrario, se suspende la pasantía. Esta suspensión puede durar 3 años. Si dentro de este plazo aún no se obtiene el DSCG, el curso se cancela.

²⁵ Más comúnmente conocido como la "Maison des Examens" (Casa de los Exámenes) en referencia a sus instalaciones ubicadas en Arcueil, es el organismo que organiza muchos exámenes nacionales de educación en Francia, así como los concursos del Ministerio de Educación Nacional y otros ministerios.

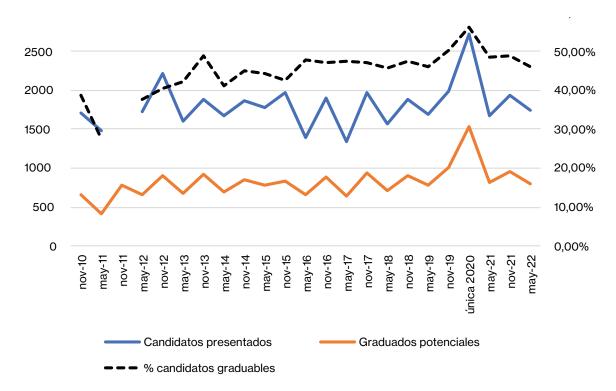
²⁶ El último informe disponible en julio de 2022 es el de la convocatoria de mayo de 2022. No se encuentran disponibles los informes de mayo de 2008, mayo y noviembre de 2009, y mayo de 2010. El presidente del jurado entre 2004 y 2010 fue el profesor universitario y experto contable Jean-Guy Degos; y desde noviembre de 2010 preside el jurado ininterrumpidamente el profesor de la Universidad de Borgoña Martial Chadefaux.

Tabla 14. Pruebas del DEC

Prueba	Duración	Tipo de examen	Habilidades que dominar según boletín oficial	Nota mínima eliminatoria	Coeficiente*
Prueba número 1: Regulación profesional y ética	1 hora	Escrito: Cuestionario respuesta corta o cuestionario opción múltiple.	 Comprender, dominar y respetar el marco legal, regulatorio y ético de la profesión contable. Dominar el marco normativo de la profesión. 	6/20	1
Prueba número 2: Revisión legal y contractual de las cuentas	4 horas y 30 minutos	Escrito: Uno o más casos prácticos que se acerquen en la medida de lo posible a situaciones reales. Suele dividirse en dos partes, una con preguntas de contabilidad y otra de auditoría.	 Participar, diseñar o supervisar misiones de revisión legal y contractual. Dominar el marco normativo de la profesión. Participar, diseñar o supervisar misiones de diseño o evaluación de control interno dentro de un marco legal o contractual. Comprender, diseñar o evaluar el sistema de información contable de una entidad. Intervenir en diversas entidades en términos de estatus (oferta pública/privada, pública o no pública, mercantil/no de mercado) o en términos de actividad en un contexto nacional o internacional. Adoptar un enfoque analítico y consultivo. 	6/20	3
Prueba número 3: redacción y defensa de una tesis	1 hora máximo	Oral	 El tema de la disertación se relaciona con una o más actividades relacionadas con la contabilidad pública y/o la auditoría. El tema de la tesis debe ser propuesto para la aprobación del jurado nacional al menos seis meses antes de la fecha de inicio de los exámenes de la convocatoria en la que el candidato desea defender. 	10/20	4

^{*} Por el que se multiplica la nota de la prueba correspondiente para obtener la puntuación total del candidato.

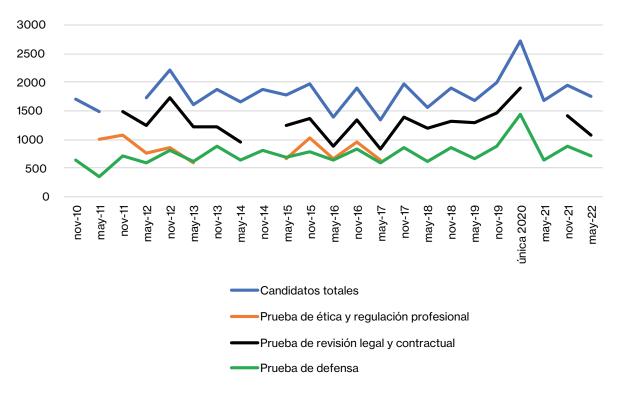
Gráfico 3. Número de presentados totales DEC. Noviembre 2010-mayo 2022



Fuente: elaboración propia a partir de los informes del jurado de cada convocatoria.

Nota: El informe del jurado de noviembre de 2011 no proporciona el total de candidatos presentados.

Gráfico 4. Número de presentados por prueba del DEC. Noviembre 2010-mayo 2022



Fuente: elaboración propia a partir de los informes del jurado de cada convocatoria.

Nota: El único dato que está disponible en todos los informes del jurado es el de los candidatos que defienden la tesis.

Por pruebas, en el gráfico 4 se observa que el menor número de candidatos es casi siempre el de la prueba de defensa, que siempre es mayor en la convocatoria de noviembre, y que se mantiene bastante estable en torno a una media de 800 candidatos, con ligera tendencia creciente. Hay pocos datos del número de candidatos presentados a la prueba de ética, pero suele ser mayor al de la prueba de defensa y bastante inferior al de la de revisión legal y contractual. Esto se debe a que, como se muestra posteriormente, la prueba de revisión legal es, con diferencia, la que tiene menor tasa de éxito.

Características de las pruebas escritas del DEC

El programa de las dos pruebas escritas se encuentra detallado en el anexo a la orden de 13 de febrero de 2019. Antes de su corrección, las copias de cada candidato son anonimizadas. En ambas pruebas hay preguntas de la parte de Contador Público y preguntas de la parte de Auditor de Cuentas.²⁷

Primera prueba: sobre normas profesionales y ética para Contadores Públicos y Auditores

- Para realizar la primera prueba no es posible utilizar ninguna documentación.
- Esta prueba puede tener dos formatos: cuestionario de opción múltiple (MCQ) o preguntas abiertas con respuesta corta (QRC).²⁸
- Cuando la prueba tiene forma de MCQ se asigna un punto a las preguntas correctas. Las respuestas total o parcialmente incorrectas no puntúan, ni se les atribuyen puntos negativos a las respuestas incorrectas.
- Cuando la prueba es en forma de QRC, las copias son corregidas por dos correctores, cada uno de los cuales desconoce el nombre del otro: los puntos y observaciones se registran en una hoja separada específica para cada corrector y no se entrega al otro corrector. La nota es la media de las notas otorgadas por los dos correctores, siempre que la diferencia entre ambas notas no exceda de cuatro puntos. En caso contrario, la copia es objeto de una tercera corrección y la nota final corresponde a la media de las dos notas más próximas.
- Una nota inferior a seis sobre veinte es eliminatoria.
- Una calificación inferior a diez sobre veinte obliga al candidato a repetir la prueba.

Segunda prueba: Revisión legal y contractual de las cuentas

- Se concreta en un caso práctico en forma de uno o varios ejercicios a resolver.
- Los candidatos pueden llevar cualquier documentación escrita a mano o mecanografiada, pero no
 podrán intercambiar su documentación entre sí durante el evento; ni podrán incluir en su prueba
 un documento elaborado con anterioridad o recortado de una obra consultada durante la prueba.
- Se autoriza a los candidatos a llevar una calculadora básica.²⁹ Un candidato no puede prestar o
 recibir una calculadora. No es posible utilizar ningún otro dispositivo electrónico.
- Los candidatos redactan únicamente sobre las hojas de examen distribuidas, que entregan con su nombre escrito en cada una de ellas.
- Los candidatos no pueden salir de la sala de examen durante la primera hora de la prueba.
- Las pruebas son corregidas por dos correctores, cada uno de los cuales no sabe el nombre del
 otro: los puntos y observaciones se escriben en una hoja separada específica de cada corrector y
 no se entregan al otro.
- La nota final es la media de las notas otorgadas por los dos correctores, siempre que la diferencia entre ambas notas no supere los cuatro puntos. En caso contrario, la prueba es objeto de una tercera corrección y la nota final corresponde a la media de las dos notas más próximas.
- Una nota inferior a seis sobre veinte es eliminatoria.
- Una calificación inferior a diez sobre veinte obliga al candidato a repetir la prueba.

²⁷ Los exámenes de cada convocatoria están disponibles en línea. Existen anales de los exámenes desde 1993. Como ejemplo, puede consultarse el enunciado de las pruebas de la convocatoria de mayo de 2021.

²⁸ De las 23 convocatorias consultadas, en 16 ocasiones el formato fue QRC y en 7 ocasiones MCQ.

²⁹ Los requisitos que debe cumplir la calculadora están definidos en la circular 2015-178 del 10-01-2015.

Características de la prueba de defensa del DEC

- La tesis es un ejercicio de reflexión. No debe exceder las 100 páginas desde el inicio de la introducción hasta el final de la conclusión y excluyendo los apéndices.
- El tema es propuesto por el candidato, pero debe ser primero aprobado por el jurado. Un candidato no puede registrarse para esta prueba sin haber obtenido primero la aprobación de su tema de tesis por parte de un examinador.
- Los posibles temas de la tesis son muy numerosos.³⁰ El tema elegido es mejor tratado por el candidato si ha sido objeto de trabajo durante sus prácticas profesionales. El jurado sugiere que tema elegido debe ser acotado, ya que los candidatos suelen elegir temas demasiado extensos. El tema no debe ser estrictamente descriptivo. El título de la tesis debe ser breve pero explícito.
- La solicitud de aprobación debe incluir:
 - una portada;
 - una nota explicativa: aproximadamente de cinco páginas, donde se expone el tema seleccionado, las razones de su elección, así como los objetivos de la disertación, las contribuciones buscadas por el candidato y las posibilidades que tiene de lograrlo, y las limitaciones (áreas no cubiertas, aspectos deliberadamente excluidos, etc.);
 - una propuesta de plan resumen: solo muestra las partes y los capítulos (mencionando el número estimado de páginas);
 - una propuesta de plan detallado: debe tener aproximadamente cinco páginas; deberá indicar para cada sección, capítulo o parte de la tesis, así como para la introducción y la conclusión, el número estimado de páginas;
 - una bibliografía: las referencias citadas deben estar directamente relacionadas con el tema. Los artículos citados deben ser tomados de revistas de carácter científico y/o profesional.
- El jurado emite un dictamen motivado sobre la solicitud de homologación:
 - aprobación con la necesidad de que el candidato tenga en cuenta los comentarios y consejos (decisión 4.1.).
 - posibilidad de mantener el tema, pero necesidad de presentar una nueva solicitud de aprobación teniendo en cuenta las modificaciones solicitadas sobre la materia y/o las instrucciones y/o el plan y/o la bibliografía (decisión 4.2.).
 - o rechazo del tema y por lo tanto del plan propuesto (decisión 4.3.).
- Cuando la decisión es favorable (decisión 4.1.), el candidato obtiene la aprobación de su tema de tesis durante cuatro sesiones sucesivas (es decir, dos años). Una decisión del tipo 4.2 no implica dejar pasar un nuevo plazo de 6 meses para realizar una nueva solicitud; pero si la decisión es del tipo 4.3, el candidato no puede hacer una nueva solicitud en un plazo de 6 meses desde la fecha de presentación de la anterior.
- Una vez aprobada la solicitud, para defender la tesis se especifican unas normas editoriales, para garantizar una presentación estándar de las tesis.
- La defensa oral de la tesis también sigue unas normas. El tiempo máximo es de una hora. La defensa comienza con una presentación del candidato de unos diez minutos, donde debe resaltar las contribuciones de la disertación. Después, los examinadores hacen preguntas al candidato sobre el contenido de la disertación y se aseguran de que la parte de preguntas/respuestas ocupe la mayor parte del tiempo de la defensa. Los examinadores no tienen que aconsejar al candidato.
- Al final de la prueba, y sin la presencia del candidato, los examinadores evalúan la disertación y su defensa otorgando una nota global al candidato. Esta nota no podrá en ningún caso serle comunicada antes de la deliberación final del jurado nacional. Los examinadores deberán consignar en la hoja de calificación las valoraciones generales de la tesis y de la defensa y, en particular, en caso de nota inferior a la media, los elementos que justifiquen esta valoración (incumplimiento del

³⁰ Sólo quedan excluidos los temas de carácter macroeconómico (inflación, política monetaria, la monografía de una rama económica, etc.). Un tema jurídico puede ser tema de disertación, si es tratado desde el punto de vista del gestor (es decir con un análisis operativo, una metodología práctica de uso).

plan aprobado o de las instrucciones impartidas durante aprobación, deficiencias importantes de forma, ausencia de respuesta, o errores en las respuestas a las preguntas formuladas, ausencia de aportación personal evaluable, etc.) Si el candidato no obtiene el promedio con el trabajo, la hoja de calificación de los examinadores incluye instrucciones o consejos para una nueva presentación.

Obtención del Diploma DEC

Si no se obtiene la nota mínima requerida en todos los exámenes (6 sobre 20 en las dos pruebas escritas y 10 sobre 20 en la defensa de la tesis) el candidato queda eliminado. La prueba en la que más candidatos son eliminados es la de la defensa, seguida de la de revisión legal y contractual, y por último la de ética, en la que se eliminan muy pocos candidatos.

A la puntuación obtenida en la primera prueba se le asigna un coeficiente de 1, a la de la segunda prueba de 3 y a la de defensa de 4. Para obtener el diploma es necesario sumar 80 puntos. Es posible, por tanto, obtener el Diploma sin haber aprobado (10 sobre 20), alguna, o ambas, pruebas escritas.³¹

Un candidato puede decidir guardar la nota de una prueba, siempre que la apruebe, durante las siguientes 8 sesiones consecutivas. La renuncia al aplazamiento es definitiva, y la inscripción a la prueba en una sesión posterior invalida el aplazamiento.

Si un candidato se considera justificado para impugnar la deliberación del jurado que le concierne, puede formular por correo dentro de los dos meses siguientes a la notificación de los resultados una apelación gratuita al director de la Cámara de Exámenes. No obstante, de acuerdo con el reglamento de examen, el jurado es soberano y contra las decisiones tomadas no cabe recurso alguno. Sólo se pueden subsanar las irregularidades resultantes de errores de derecho o materiales. Si el recurso no contencioso es desestimado, el candidato podrá interponer recurso contencioso ante el tribunal territorialmente competente en el plazo de dos meses desde la recepción de la respuesta al recurso no contencioso o en el plazo de cuatro meses si no obtuvo respuesta de la administración.

Tasas de éxito de las distintas pruebas del DEC

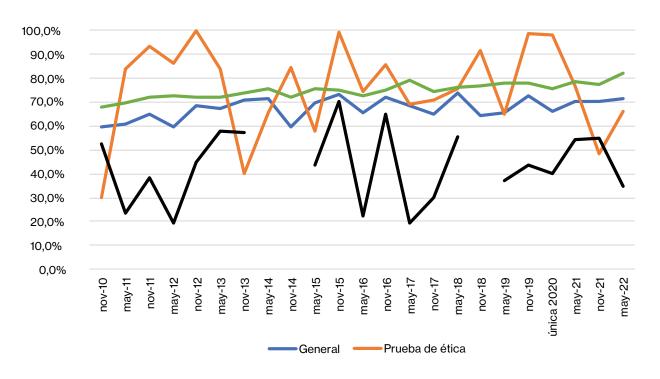
El gráfico 5 muestra la evolución de la tasa de éxito general, y la de las tres pruebas por separado, desde noviembre de 2010 a mayo de 2022. La tasa de éxito general tiene una ligera tendencia creciente, marcando el mínimo la convocatoria de noviembre de 2010 con un 59,6% de candidatos potencialmente graduables que finalmente obtuvieron el diploma, y el máximo en mayo de 2018 con un 76,3%. La tasa de éxito de la prueba de defensa, también con una ligera tendencia creciente, al tener un coeficiente de 4, es la que marca la tendencia de la tasa general. El mínimo de aprobados en la defensa lo vemos en la convocatoria de noviembre de 2010 (un 67,7%) y el máximo en mayo de 2022 (un 82%). Las otras dos pruebas tienen tasas de éxito más variables, aunque la primera prueba (ética) es la que presenta la tasa de éxito más alta en la mayoría de las convocatorias, llegando en algunos casos casi al 100% (noviembre de 2012, 2015 y 2019). En esta primera prueba los informes del jurado ponen de manifiesto que la tasa de éxito es superior cuando el formato es COM que cuando se hace en forma de QRC. Por su parte, la prueba de revisión legal y contractual tiene tasas de éxito muy bajas, no superando casi nunca el 70%, y marcando un mínimo inferior al 20% en mayo de 2012 y de 2017.

Las notas medias, que se muestran en el gráfico 6, están en concordancia con las tasas de éxito. En la prueba de defensa es muy estable, estando entre 10 y 12 durante todo el periodo; y es más volátil en las otras dos pruebas, con la media de la prueba de ética casi siempre por encima. Son muy pocas las convocatorias en las que la media de la prueba de revisión legal está por encima de 10 (mayo de 2013 y noviembre de 2015 y 2016).

³¹ Por ejemplo, un candidato que obtuviese en las 3 pruebas con un 10 sobre 20 obtendría 80 puntos; y un candidato con la nota mínima en las dos pruebas escritas (6 sobre 20) y un 14 en la prueba de defensa también obtendría 80 puntos.

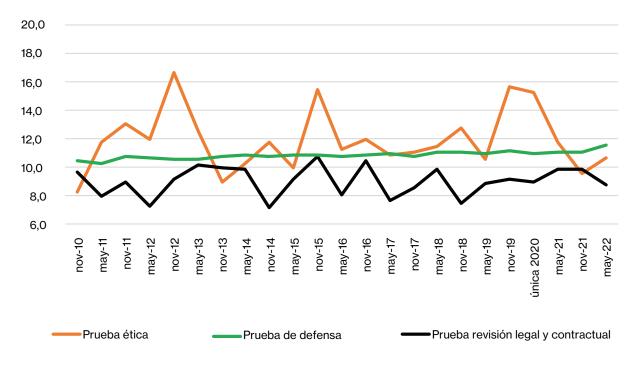
³² En los informes del jurado en que está disponible la información, se observa que el mayor número de candidatos eliminados es en la prueba de defensa, seguida de la de revisión legal, y por último la de ética, con muy pocos candidatos eliminados.

Gráfico 5. Tasas de éxito DEC*. Noviembre 2010-mayo 2022



Fuente: elaboración propia a partir de los informes del jurado de cada convocatoria.

Gráfico 6. Notas medias de las pruebas del DEC. Noviembre 2010-mayo 2022



Fuente: elaboración propia a partir de los informes del jurado de cada convocatoria.

^{*} La tasa de éxito general es el porcentaje de los candidatos potencialmente graduables que obtienen el diploma. Por su parte, la tasa de éxito de cada prueba por separado es el porcentaje de candidatos presentados a dicha prueba que obtienen al menos 10 sobre 20. En algunas convocatorias el informe del jurado no proporciona información de la tasa de éxito de la prueba de revisión legal y contractual; en otras, ese dato es el porcentaje de candidatos que alcanzan la media, que o bien está en torno a 10 o es inferior (ver gráfico 6), en este último caso el porcentaje real de tasa de éxito es inferior al reportado en el gráfico.

2.4.2. La vía general no específica (CPFCAC y CAFCAC)

Junto al camino de los diplomas DCG/DSCG/DEC, existe un camino menos utilizado para convertirse en auditor en Francia. Esta vía es la del certificado de aptitud para las funciones de auditor (CAFCAC) (ver Figura 2).

El CAFCAC está abierto a cualquier persona que posea un título de máster nacional o un título o diploma que confiera el título de máster, independientemente del campo de especialización (derecho, economía, finanzas, informática, matemáticas, RSC, etc.); y que lleve a cabo una pasantía profesional de tres años, que tiene muchas similitudes con la pasantía de experto contable (ver apartado 3.4.3.); en particular, muchos cursos de capacitación comunes, aunque se hace más hincapié en las materias de auditoría.

2.4.2.1. El Certificado Preparatorio para las Funciones de Auditor (CPFCAC)

Yendo por esta vía, para poder acceder a realizar la práctica profesional, primero deberán aprobarse las pruebas para el certificado preparatorio para las funciones de auditor (CPFCAC). Este certificado, que se creó en 2014, tiene un nivel equiparable al DCG.³³ Si el candidato posee un título de máster que confiere por equivalencia cuatro de las siete unidades didácticas del DSCG está exento del CPFCAC.

Las pruebas del CPFCAC se realizan una vez al año. La inscripción en este examen la gestionan los consejos regionales del CNCC. Las pruebas tienen lugar en París.³⁴ Para inscribirse en el CPFCAC es necesario tener el título de máster (BAC +5) o estar en proceso de obtención de dicho título. Para obtener este certificado se realizan dos pruebas, una prueba de elegibilidad, en la que se hacen dos exámenes (ver tabla 15.A); y una prueba de admisión, que solo hacen los candidatos que obtienen un promedio de 10 sobre 20 en las pruebas de elegibilidad, y que consiste en dos exámenes orales (ver tabla 15.B).

Tabla 15. Exámenes del CPFCAC

A. Prueba de elegibilidad			
Examen	Coeficiente*	Tipo de examen	Duración prueba
Contabilidad	3	Escrito	3h
Sistemas de información de gestión y técnicas de gestión cuantitativa	2	Escrito	2h
B. Prueba de admisión			
Examen	Coeficiente*	Tipo de examen	Duración prueba
Pregunta sobre asuntos jurídicos, contables, financieros y fiscales	3	Oral	1h
Inglés aplicado a la vida empresarial	2	Oral	30 min

^{*} Por el que se multiplica la nota de la prueba correspondiente para obtener la puntuación total del candidato.

³³ Puede consultarse el decreto oficial en el que se establecen los programas del CPFCAC y del CAFCAC.

³⁴ El CPFCAC no da la equivalencia de un máster, solo asegura que el candidato (que posee ese título de máster) tenga las bases contables y financieras necesarias. El título de máster es necesario para iniciar la pasantía y hacer el CAFCAC.

En los anales del CPFCAC publicados por el CNCC se pueden consultar los programas, los enunciados de los exámenes de todas las pruebas y sus soluciones, así como estadísticas de los resultados. En la tabla 16 se presentan algunos datos proporcionados en los anales. Los datos muestran que hay pocos candidatos que realizan estas pruebas, aumentando los presentados desde 30 a 71 entre 2014 y 2018, pero manteniéndose en torno a 50 desde entonces. Por su parte, las tasas generales de aprobados no son altas: no superan el 50% en ninguna convocatoria, y son inferiores al 40% en todas las convocatorias menos en 2019 y 2021. Dado que la tasa de éxito de las pruebas de elegibilidad es superior, son las pruebas orales de admisión las que presentan tasas de éxito inferiores.

Tabla 16. Resultados del CPFCAC

Año	Presentes ¹	Aprueban pruebas elegibilidad	Tasa éxito elegibilidad²	Total admisibles ³	Total aprobados⁴	Tasa éxito general ⁵
2014	30	18	60%	18	6	20%
2015	53	26	41%	38	18	34%
2016	61	17	27%	32	19	31%
2017	57	15	26%	20	11	19%
2018	71	38	53%	45	27	38%
2019	50	26	52%	33	24	48%
2020	47	21	45%	27	17	38%
2021	50	35	70%	40	25	50%

Fuente: Anales del CPFCAC sesiones 2014 a 2021 y de la sesión 2021 (CNCC).

2.4.2.2. El Certificado de Aptitud para las Funciones de Auditor (CAFCAC)

Después de hacer (o tener la equivalencia) el CPFCAC, es posible iniciar la pasantía profesional (ver apartado 3.4.3.), al final de la cual el presidente del consejo regional de auditores expide un certificado de fin de pasantía, que permite inscribirse en las pruebas CAFCAC. También pueden inscribirse en el CAFCAC los titulares del DSCG con el certificado de fin de la pasantía.

La inscripción en este examen se gestiona por los consejos regionales del CNCC.

El CAFCAC se realiza cada año, en el segundo semestre. La estructura es similar a la del CPF-CAC. Consta de dos pruebas: la prueba de elegibilidad, y la de admisión. En la prueba de elegibilidad se hacen cuatro exámenes escritos y en la de admisión dos orales. En la tabla 17 se sintetizan las características de ambas pruebas.

¹ Candidatos que se presentan, que suelen estar en torno al 70% de los que se inscriben.

² Candidatos que obtienen media de 10 sobre 20 en los exámenes de elegibilidad de la convocatoria del año sobre presentados.

³ Suma de los candidatos que pasan las pruebas de elegibilidad en la convocatoria del año y los que las pasaron el año previo pero no pasaron las de admisión, ya que estos candidatos pueden guardar el resultado para la convocatoria siguiente.

⁴Total candidatos aprobados que superan las pruebas de elegibilidad y admisión.

⁵Total candidatos aprobados sobre presentados.

Tabla 17. Exámenes del CAFCAC

A. Prueba de elegibilidad			
Examen	Coeficiente*	Tipo de examen	Duración prueba
Contabilidad y auditoría	4	Escrito	5h
Derecho empresarial	3	Escrito	4h
Economía, finanzas y gestión	2	Escrito	4h
Prueba de síntesis	3	Escrito	3h
B. Prueba de admisión			
Examen	Coeficiente*	Tipo de examen	Duración prueba
Pregunta sobre asuntos jurídicos, contables, financieros y fiscales	3	Oral	1h 30 min preparación 30 min presentación
Entrevista con el jurado	1	Oral	30 min

^{*} Por el que se multiplica la nota de la prueba correspondiente para obtener la puntuación total del candidato.

El CNCC publica anales de los exámenes del CAFCAC, con enunciados y soluciones de los exámenes, así como con estadísticas y comentarios para los candidatos. También hay informes del jurado de cada convocatoria disponibles. En la tabla 18 se proporcionan algunos datos de candidatos presentados y tasas de éxito.

Tabla 18. Resultados del CAFCAC

Año	Presentes ¹	Aprueban pruebas elegibilidad	Tasa éxito elegibilidad²	Total admisibles ³	Total aprobados⁴	Tasa éxito general ⁵
2013	90	44	49%	56	44	49%
2014	76	18	24%	28	15	20%
2015	79	12	15%	19	14	18%
2016	93	8	9%	12	10	11%
2017	73	38	52%	39	33	45%
2018	44	13	30%	19	16	36%
2019	40	19	48%	21	16	40%
2020	22	14	64%	18	16	73%

Fuente: Anal del CAFCAC sesión 2021 (CNCC).

¹ Candidatos que se presentan, cuya proporción sobre los inscritos ha ido reduciéndose desde el 70% en 2013 al 56% en 2020.

² Candidatos que obtienen media de 10 sobre 20 en los exámenes de elegibilidad de la convocatoria del año sobre presentados.

³ Suma de los candidatos que pasan las pruebas de elegibilidad en la convocatoria del año y los que las pasaron el año previo pero no pasaron las de admisión, ya que estos candidatos pueden guardar el resultado para la convocatoria siguiente.

⁴Total candidatos aprobados que superan las pruebas de elegibilidad y admisión.

⁵Total candidatos aprobados sobre presentados.

El número de candidatos que se presentan anualmente a las pruebas del CAFCAC no ha superado nunca los 100, y ha descendido notablemente desde los 90 candidatos de 2013 a los 22 de 2020. Por su parte, las tasas de éxito son muy variables. Las pruebas de elegibilidad fueron superadas por solo el 9% de los presentados en 2016 y por un 64% en 2020. En cuanto a la tasa general de éxito, en 2016 11% de los candidatos presentados obtuvo el certificado, mientras que en 2020 lo obtuvieron el 73% de los presentados. En definitiva, no parece que esta vía sea muy tenida en cuenta por los franceses que desean dedicarse a la contabilidad profesionalmente, y en concreto a la auditoría. Como se ha puesto de manifiesto en el apartado 3.4.1., es la vía del DEC la que da entrada a la mayoría de los profesionales no solo de la contabilidad, sino también de la auditoría en Francia.

El CAFCAC otorga la equivalencia total del DSCG y la pasantía de Experto Contable, y permite registrarse directamente para las pruebas DEC. Sin embargo, hasta el 27 de mayo de 2024, la ley del PAC-TE permite a los titulares de CAFCAC solicitar su inscripción como Experto Contable sin hacer el DEC.

2.4.3. Cuestiones específicas sobre la pasantía

Según la regulación francesa, la pasantía es un período de experiencia profesional durante el cual el pasante es un empleado de pleno derecho.

2.4.3.1. Pasantía de experto contable

Todos los candidatos que posean el DESCF³⁵ o el DSCG pueden inscribirse para la pasantía de contabilidad. Los candidatos titulares del DSCG pueden inscribirse para el primer año de la pasantía contable incluso si han validado solo 4 de las 7 UE (lo mismo para las validaciones por equivalencia). Si un candidato se inscribe en el primer año de la pasantía sin haber validado todas las UE del DSCG debe validarlas antes del final de su segundo año. En caso contrario, las prácticas contables quedan suspendidas por un periodo máximo de 3 años. Después de ese tiempo, si el candidato aún no ha validado todas las UE del DSCG, la pasantía se cancela y debe iniciar de nuevo el proceso de inscripción desde el principio.

La solicitud de registro de la pasantía se realiza ante el Consejo Regional de la Orden de Contadores Públicos del que depende el supervisor de prácticas. Todos los candidatos deben tener como supervisor a un contador registrado en la Orden de Contadores Públicos aprobada por el Consejo Regional del lugar de finalización de la pasantía. Un supervisor no puede tener más de 5 candidatos en prácticas, dado que este tiene un papel de guía.

Generalmente, la pasantía contable se lleva a cabo en una empresa de contabilidad, sin embargo, es posible solicitar una excepción para llevar a cabo un año dentro de otro tipo de empresa, en Francia o en el extranjero, con el fin de abrir horizontes más amplios.

El pasante tiene la obligación de seguir 24 días de formación, repartidos equitativamente a lo largo de los tres años de prácticas. Estos cursos alternan la ética, el comportamiento profesional y la formación técnica.

2.4.3.2. Pasantía de auditor

También es por un período de tres años. La pasantía contable también puede permitir ejercer la profesión de auditor si se completan al menos 2 años de ésta con un auditor autorizado y se llevan a cabo al menos 200 horas de auditoría.

Para inscribirse en una pasantía de auditoría, los candidatos deberán demostrar que han obtenido un título de máster o de nivel equivalente. No se requiere que este diploma se haya obtenido en materias contables y financieras. Pero si este no es el caso, los candidatos deben haber obtenido previamente el

³⁵ El Diplôme d'études supérieures comptables et financiers (DESCF), que fue reemplazado por el DSCG.

CPFCAC, a menos que tengan aprobadas un mínimo de 4 UE del DSCG de las 7 obligatorias, o su máster se las convalide.

La pasantía se lleva a cabo en el domicilio de una persona física o en una empresa inscrita en la lista prevista en el artículo L. 822-1 y autorizada a tal efecto.

El becario deberá aportar al presidente del consejo regional, mediante carta certificada con acuse de recibo, al menos quince días antes del inicio de sus prácticas:

- Su nombre y dirección,
- El nombre y la dirección de su supervisor de formación,
- Un certificado del supervisor de formación que indique que está de acuerdo en recibir al aprendiz y la fecha de inicio de las prácticas.

El pasante tiene la obligación de seguir 24 días de formación, repartidos equitativamente a lo largo de los tres años de prácticas. Estos cursos alternan la ética, el comportamiento profesional y la formación técnica.

2.4.3.3. Informes semestrales

Los pasantes deben presentar cuatro informes semestrales de prácticas, al menos dos de los cuales se ocupan de la experiencia contable, a partir del 2º año.

Los objetivos de los informes de pasantías semestrales son:

- dar la oportunidad de tratar cuestiones de práctica profesional,
- permitirle dar un paso atrás en su trabajo y analizar las diferentes soluciones posibles,
- proporcionar capacitación en la redacción de informes (estructurar ideas y escribir una síntesis),
- permitir que el supervisor de formación siga su evolución,
- permitir que el responsable del tratamiento evalúe el trabajo y la práctica del aprendiz durante su período de prácticas,
- permitir la emisión del certificado de finalización de la pasantía por parte del consejo regional después de examinarlos el Comité Regional de Pasantías.

Los informes semestrales deben verse como capacitación para la disertación (planteando un problema, comunicación escrita). Los esfuerzos de retrospectiva y análisis que se requieren en estos informes también atestiguan la capacidad de formular una opinión y asesoramiento.

2.4.4. La vía de la experiencia adquirida

Tanto el DCG y el DSCG como el DEC pueden obtenerse mediante la validación de la experiencia adquirida (VAE), un procedimiento establecido en Francia para reconocer que la actividad profesional o extraprofesional de un candidato ha producido competencias susceptibles de ser convalidadas mediante la expedición de un título o un diploma. Así, el candidato no tiene que superar las pruebas relativas al título en cuestión, pero debe presentar dos dossiers y, en algunos casos preparar una entrevista, para comprobar que efectivamente ha adquirido las competencias necesarias gracias a su experiencia profesional o extraprofesional. Desde 2011, el VAE está vigente para el diplomado en contabilidad y gestión (DCG) y el diplomado superior en contabilidad y gestión (DSCG). Para el DEC el VAE está vigente desde 2020. Es un procedimiento largo y exigente.

2.4.4.1. VAE del DCG y DSCG

Desde la ley del 8 de agosto de 2016, el acceso al proceso de VAE está sujeto a la condición de justificar al menos 1 año de actividades asalariadas, por cuenta propia o voluntarias relacionadas con las competencias de la DCG o la DSCG.

Se tienen en cuenta los años de actividad por cuenta ajena, funcionario, trabajador autónomo o voluntario en una asociación. Se excluyen los años de actividades pasados en el marco de la preparación de un diploma o un título (formación de estudio y trabajo, pasantías).

No es necesario tener un diploma para ingresar al sistema VAE. Sin embargo, algunos candidatos tienen diplomas que les dan derecho a la exención de las pruebas.

El candidato deberá registrarse personalmente en el servicio de gestión territorialmente competente y remitirle su dossier 1, a partir del cual el servicio decidirá si procede o no su solicitud. En caso de admitirse su solicitud, el candidato puede entonces proceder con su registro en línea y el depósito de su dossier 2.

Al ingresar al sistema VAE, el candidato se registra para todas las pruebas o unidades didácticas (UE). Sin embargo, este requisito no se aplica a las UE para las que el candidato pueda justificar una nota de al menos igual a 10/20 o una exención. Para el mismo diploma, solo es posible una solicitud por año natural. Un candidato puede renovar su registro varios años, consecutivos o no, si no ha validado todas las UE del título en cuestión.

El expediente que permite realizar la inscripción al trámite VAE, ya sea para la DCG o la DSCG, incluye dos cuadernillos: dossier 1 y dossier 2.

Dossier 1

Tiene por objeto justificar la experiencia profesional necesaria para iniciar un proceso de validación de la experiencia adquirida.

Este es el primer paso en este procedimiento.

Es importante ser lo más específico posible al presentar información sobre esta experiencia laboral. Solo se deben presentar experiencias relacionadas con las competencias del título en cuestión.

Dossier 2

Está destinado a una comisión académica o inter académica y luego al jurado nacional. Constituye el trabajo principal del candidato.

Es a través de la lectura de este dossier 2 que la comisión evaluará las competencias adquiridas por el candidato y la posibilidad o no de otorgarle un diploma, o determinadas UE de este, a partir de la convalidación de esta experiencia.

Este folleto describe las habilidades adquiridas a través de las diferentes experiencias obtenidas en una o más organizaciones.

Es fundamental destacar, con claridad, cómo las tareas realizadas en esta o estas organizaciones han permitido al candidato adquirir las competencias propias de cada una de las UE del título objeto de la solicitud.

La entrevista

La entrevista es opcional y tendrá una duración de 1 hora máximo. Tiene lugar a petición del candidato en el momento de la inscripción o de la comisión. Si es convocado por la comisión, se hace obligatoria. La comisión está formada tanto por profesores como por profesionales.

Comienza con una presentación del candidato. La entrevista debe permitirle entonces explicar su expediente escrito a los miembros de la comisión. Asimismo, los miembros de la comisión podrán formular preguntas con el fin de obtener detalles sobre la trayectoria profesional del candidato y/o las tareas realizadas.

En ningún caso esta entrevista debe ser una oportunidad para realizar preguntas de conocimiento sobre las unidades didácticas del título en cuestión.

Notificación de resultados

La convalidación del título puede ser denegada, sea global o solo parcial. Las unidades didácticas validadas bajo el VAE tienen una vigencia de 5 años.

2.4.4.2. VAE del DEC

El decreto del 13 de febrero de 2019 (BO núm. 26 del 27 de junio de 2020) introdujo el VAE del DEC a partir de 2020. Una circular del 25 de febrero de 2020 especifica las etapas del procedimiento, que son similares a las del VAE para el DCG y el DSCG.

A diferencia del VAE para el DCG y el DSCG, es la SIEC y no los rectorados de los servicios regionales el servicio que gestiona el VAE de la DEC.

El procedimiento se lleva a cabo de la siguiente manera:

- Elaboración y envío del dossier 1 en el plazo previsto por el calendario: 1 de septiembre 31 de enero.
- Recepción por parte de la SIEC que tiene 2 meses para pronunciarse sobre la solicitud de admisibilidad a partir del acuse de recibo.
- Envío por la SIEC de la decisión de admisibilidad (duración de la vigencia de una decisión de admisibilidad: 2 años).
- Elaboración y envío del dossier 2 antes del 31 de mayo.
- Entrevista en septiembre-octubre con una comisión que evalúa la coincidencia entre la experiencia general del candidato y los requisitos de la DEC.
- Publicación de los resultados al día siguiente de la reunión del jurado a principios de enero.

El comité examinador está integrado por un número igual de docentes y expertos contables, o auditores autorizados, designados por el presidente del jurado nacional de la DEC. El propósito de la entrevista con el comité de evaluación es evaluar la adecuación entre todos los logros del candidato y los requisitos del DEC. Permite al candidato completar o explicar la información que ha aportado en su expediente y en ningún caso constituye un examen oral de conocimientos.

Los candidatos con un diploma DEC a través del VAE pueden registrarse en el Registro de la Orden de Contadores Públicos y ejercer la profesión.

Esta vía de obtención del DEC es muy poco utilizada. Hay pocas solicitudes, y de estas muy pocas acaban obteniendo el diploma. Desde 2020, según los escasos datos proporcionados en los informes del jurado del DEC, poco más de 10 candidatos han obtenido el diploma por esta vía. Por ejemplo, en la convocatoria de noviembre del 2021, de la que se disponen de más datos, se registraron 106 candidatos, se llevaron a cabo 104 entrevista, y solo 13 candidatos obtuvieron el diploma vía VAE.

2.4.5. Prueba de aptitud para profesionales extranjeros

Los expertos contables extranjeros, que deseen registrarse en la Orden de Contadores Públicos franceses, deben presentar una solicitud de registro al Consejo Superior de la Orden de Contadores Públicos o CSOEC, y aprobar un examen de aptitud.

Cada año se lleva a cabo una prueba de aptitud para los contadores extranjeros, prevista en la Ordenanza Nº 45-2138, de 19 de septiembre de 1945.

La prueba consiste en exámenes escritos y orales. En 2015 se modificó el currículo y las condiciones para la obtención de esta prueba de aptitud. Los candidatos deben inscribirse para todas las pruebas, escritas y orales, durante la misma sesión. En caso de no aprobar, no se conservan las calificaciones obtenidas en las pruebas parciales.

Antes de 2015, la prueba escrita contemplaba cinco asignaturas. Cada asignatura era evaluada durante una hora en forma de preguntas de opción múltiple. En 2015 se limita el número de asignaturas a tres (derecho mercantil, derecho fiscal y derecho laboral y social), cuyo examen dura una hora cada uno. Todas ponderan lo mismo.

La asignatura de regulación profesional y la ética de los miembros de la Orden de Contadores Públicos, previamente evaluada por escrito, se añade al programa de la prueba oral. Esta prueba es siempre una entrevista de unos treinta minutos ante un comité.

Antes de 2015, los candidatos debían tener al menos 10 sobre 20 en cada una de las pruebas. Ahora, deben obtener una media general de 10 sobre 20, y no tener en ninguna prueba una puntuación eliminatoria (6 sobre 20 en todas las pruebas).

Los datos disponibles, de la convocatoria de 2020 y 2021, indican que son muy pocos los candidatos que se presentan a esta prueba de aptitud. En 2020 aprobaron 27 candidatos de 40 presentados y en 2021 aprobaron 41 de 57 candidatos presentados.

2.5. Italia

En Italia coexisten en la actualidad diferentes figuras de capacitación profesional: Esperto Contabile, Dottori Commercialisti y Revisori Legali dei conti. La figura de Revisori Legali dei conti es la profesión considerada por la UE como auditoría de cuentas. La diferencia entre unas figuras y otras se refiere a las actividades que pueden realizar cada una de ellas, siendo la función de la auditoría de cuentas exclusiva de los Revisori Legali dei conti.

La revisión de cuentas ha existido en Italia mucho antes de la reforma europea. El órgano principal de revisión era el *Collegio Sindacale* creado por el Código de Comercio de 1882 y responsable de la supervisión de la gestión de los administradores, de la correcta aplicación de las normas contables y del cumplimiento normativo, entre otras funciones. Para dar cumplimiento a la DA se publicó el Decreto legislativo 39/2010 del Ministerio de Economía y Finanzas que crea la figura del *Revisori Legali dei conti*. Hasta ese momento la gran mayoría de los *Dottori Commercialisti* realizaban las tareas que pasan a ser responsabilidad de los *Revisori Legali*. Posteriormente, se aprueba el Decreto legislativo 135/2016 que regula y complementa la normativa anterior.

Tras la reforma de 2010, en Italia coexisten actualmente las siguientes figuras de capacitación profesional: *Esperto Contabile*, *Dottori commercialista* y *Revisori Legali dei conti*. Cada uno de ellos realiza con las siguientes funciones:

- Esperto Contabile: servicios de contabilidad y asesoría fiscal y determinados servicios de revisión.
- Dottori Commercialisti: mismos servicios profesionales que los Esperto Contabile y otras actividades como representación de los clientes ante determinadas reclamaciones fiscales, o labores en el ámbito concursal. Pueden realizar ciertos servicios de revisión de cuentas distintos de la auditoría de cuentas anuales.
- Revisori Legali dei conti: encargados de las auditorías de cuentas anuales.

2.5.1. La vía ordinaria específica: condiciones para la inscripción en el registro

Para poder ejercer como *Revisori Legali dei conti*, es necesario inscribirse en el registro oficial de auditores existente en la *Ragionería Generalle dello Stato* (RGS), dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas.

Hasta 2006 el registro estuvo a cargo de una comisión especial del Ministerio de Justicia, posteriormente y de forma transitoria estuvo a cargo del *Istituto dei Revisori Contabili*, consorcio sin ánimo de lucro nacido de la colaboración entre el *Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti* (CNDC) y el Consiglio Nazionale dei Ragionieri e Periti Commerciali (CNRPC) dos organismos profesionales representativos de la profesión contable. A partir del 1 de enero de 2008 y hasta la entrada en vigor del Decreto Legislativo n.39/2010, el CNRPC se integra en el CNDC que gestiona el registro hasta la entrada en vigor del Decreto Legislativo 39/2010 dando lugar al *Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili* (CNDCEC).

El CNDCEC es el organismo profesional reconocido en el Decreto 139/2005 como emisor de normas en materia de ética, supervisión o representación internacional. Además, existen dos asociaciones representantes de la profesión que son: el *Istituto Nazionale Revisori Legali* (INRL), y la *Associazione Italiana Revisori Contabili* (ASSIREVI).

Desde la entrada en vigor de la reforma, el número de *revisori legali* se ha ido reduciendo considerablemente y no se encuentran estadísticas completas de las altas y bajas que se han producido en el registro oficial. En la página web de la RGS sólo están accesibles los informes del 2019 y 2020. Tal y como indica la RGS en su informe de 2020, durante el trienio 2017-2019 se han registrado múltiples bajas en el registro, bien tramitadas de oficio ante la inactividad del profesional bien por la aplicación del procedimiento de baja por morosidad de tal forma que sólo en el año 2019 se han producido un total de 14.973 bajas.

Una de las preocupaciones de la RGS es la excesiva actividad de los auditores individuales respecto a la media de los países de la UE, especialmente teniendo en cuenta que un altísimo porcentaje de estos no presentan actividad profesional (se calcula que un 67% de la totalidad de personas físicas inscritas no han tenido actividad en el último ejercicio).

154.399

150.573

136.950

129.512

2018

2019

2020

2021

Gráfico 7. Número de personas físicas inscritas en el registro de la RGS. 2018-2021

Fuente: Elaboración propia a partir de la información disponible en el Registro dei revisori legali. Analisi della composizione degli iscritti Anno 2020 y 2021.

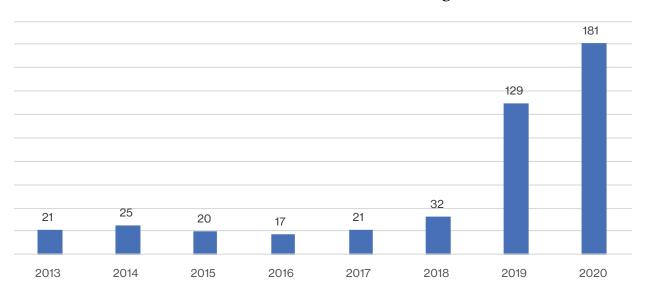


Gráfico 8. Nº de nuevas sociedades de auditoría inscritas en el registro de la RGS (2013-2020)

Fuente: Registro dei revisori legali. Analisi della composizione degli iscritti Anno 2020 y 2021.

La vía más habitual para el acceso al registro de auditores es la que requiere formación universitaria, experiencia profesional y haber superado un examen nacional. Además de esta vía, está prevista la convocatoria para los profesionales ya registrados como *Esperto Contabile* o Dottore *Commercialista*, para los que los requisitos son inferiores, de manera que tengan determinadas exenciones dado que ambas figuras requieren también de formación universitaria, experiencia práctica y haber superado un examen nacional. Estas exenciones se refieren fundamentalmente a la necesidad de examinarse sólo del temario de auditoría.

Para convertirse en *Esperto Contabile*, debe aportarse un título universitario de tres años en determinadas titulaciones específicas de Economía o Administración de Empresas (titulaciones 17, 28, L18, L33) y aprobar un examen nacional, así como un periodo de prácticas de 18 meses con un *Esperto Contabile o un Dottore Commercialisti*.

El *Dottore Commercialisti* debe tener un título de *Laura magistrale*, equivalente a máster, necesariamente en Economía (LM-56) o Administración de Empresas (LM-77) obtenida en una universidad italiana. También debe realizar un período de prácticas de 18 meses y superar un examen de estado.

En resumen, como forma de acceso general puede considerarse dos vías: la primera es el acceso directo mediante un examen completo y la segunda mediante alguna acreditación previa en el área más un examen de sólo ciertas materias de auditoría. No hay estadísticas disponibles sobre el número de accesos por una y otra vía.

Examen de acceso

El examen lo convoca el *Ministero dell'economia e delle finanze*, generalmente con una periodicidad anual, y la norma básica que lo regula es el Decreto Ministerial del Ministerio de Justicia nº 63 de 19 de enero de 2016.

La comisión examinadora es nombrada por decreto del director general de la Dirección General de Justicia Civil del Ministerio de Justicia previa consulta con el Ministerio de Economía y Finanzas, y está integrada por:

- a. un magistrado, que lo preside con determinada calificación profesional reconocida;
- b. dos profesores universitarios titulares o equivalente en las materias específicas;
- c. un auditor de cuentas inscrito en el registro durante al menos cinco años;
- d. un alto directivo del Ministerio de Economía y Finanzas Dirección General de Contabilidad del Estado.

El examen incluye tres pruebas escritas y un examen oral. Los contenidos de los exámenes abordan los siguientes temas:

- Contabilidad general;
- Contabilidad analítica y de gestión;
- Elaboración de los estados financieros anuales y consolidados;
- Principios contables nacionales e internacionales;
- Análisis financiero;
- Gestión de riesgos y control interno;
- Normas de auditoría nacionales e internacionales;
- Normas de auditoría legal;
- Ética profesional e independencia;
- Técnica de revisión profesional;
- Derecho civil y comercial;
- Derecho de sociedades
- Derecho concursal;
- Derecho tributario;
- Derecho del trabajo y seguridad social;
- TI y sistemas operativos;
- Economía política, empresarial y financiera;
- Principios fundamentales de la gestión financiera;
- Matemáticas y estadística.

Las tres pruebas escritas consisten en dos pruebas de carácter teórico y una prueba de carácter práctico. Las tres pruebas se estructuran de la siguiente manera:

- Prueba teórica 1 sobre asuntos económicos y empresariales (contabilidad general, analítica y de gestión; disciplina presupuestaria y principios contables; análisis financiero; economía política, empresarial y financiera; informática, sistemas operativos, matemáticas y estadística);
- Prueba teórica 2 sobre asuntos legales (derecho civil y comercial; derecho societario; derecho concursal; derecho tributario; derecho laboral y de seguridad social);
- Prueba práctica, relativa a los temas técnico-profesional y de auditoría (gestión de riesgos y control interno; normas de auditoría nacionales e internacionales; disciplina fiscalizadora; ética e independencia profesional; técnica profesional de auditoría).

Al aprobar estas tres pruebas escritas, se pasa al examen oral, que consiste en una entrevista que se realiza con la comisión examinadora, que abarcará todos los temas de las pruebas escritas.

Respecto a la forma en la que se desarrolla el examen, el Decreto 63 del Ministerio de Justicia de 19 de enero de 2016 detalla el procedimiento de cada convocatoria, y permite que se incluyan las pruebas para los *Revisori Legali dei conti* junto con el examen de los *Dottori Commercialisti y Esperto Contabile*, de tal forma que pueden realizarse en las universidades italianas.

Las tres pruebas escritas se desarrollan en tres días consecutivos. Al comienzo de cada prueba escrita, la comisión selecciona un tema entre las materias previstas, que el candidato deberá desarrollar por escrito en un plazo máximo de cinco horas. Los resultados de los exámenes escritos deben ser publicados en un plazo máximo de seis meses. La prueba oral, que podrán realizar los candidatos que hayan superado las pruebas escritas, se desarrollará en sesión pública con una duración entre 45 y 60 minutos de exposición.

Cabe destacar que para la convocatoria del 2022, las pruebas 1 y 2 del examen de estado requerido para la figura de *Esperto Contabile* y de *Dottore Commercialisti*, así como la prueba integrativa de *Revisori Legali dei Conti*, pasan a ser un único examen oral realizado a distancia (artículo 6 de la *Ordinanza Ministeriale 442*, del 5 de maggio 2022).

2.5.2. Cuestiones específicas sobre la pasantía

Para poder solicitar la inscripción en el registro de auditores de la RGS, es obligatorio aportar un período de prácticas (*Tirocinio*) que está ampliamente regulado y que debe ser registrado en la RGS para poder ser reconocido a efectos del acceso a la profesión. En la página web del RGS se puede acceder al registro de prácticas y consultar cada una de ellas bien por nombre y apellidos, bien por provincias. La información es detallada: dónde se han realizado las prácticas, datos personales de los profesionales en el período de pasantía (pasantes), así como la situación de dicho periodo (en curso, finalizado, suspendido).

Para inscribirse en el registro de prácticas también es necesario:

- Cumplir con los requisitos de integridad previstos en el artículo 3, párrafo 1 del Decreto Ministerial n. 145 de 20 de junio de 2012³⁶;
- Tener estudios universitarios de al menos tres años, entre los señalados en el artículo 2 del citado Decreto.

³⁶ No haber sido objeto de medidas cautelares ordenadas por la autoridad judicial relativo al código de leyes medidas antimafia y de prevención y no haber sido condenado con sentencia irrevocable a (1) pena de prisión superior a seis meses por alguno de los delitos previstos en las normas que rigen las actividades bancarias, financieras, bursátiles, de seguros y por las normas sobre mercados, valores e instrumentos de pago, (2) pena privativa de libertad mayor de seis meses por uno de los delitos enumerados en el título XI de libro V del código civil; (3) prisión de más de un año por un delito contra el público, administración, contra la fe pública, contra la propiedad, contra el orden público, contra la economía pública o por un delito fiscal; (4) prisión por más de dos años por cualquier delito no culposo; (5) condenas penales u otras sanciones en Estados extranjeros por los casos y la duración correspondiente a los que implicarían, según la ley italiana, la pérdida de los requisitos de integridad.

El Decreto legislativo n. 135/2016 reformuló el artículo 3 del decreto legislativo n. 39 de 2010, introduciendo la disposición expresa de:

"Obligación del pasante de colaborar en el desempeño de las funciones del auditor de cuentas o de la sociedad auditora de cuentas donde se realicen las prácticas".

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas que asumen la función de tutor están llamados a "velar y controlar la colaboración efectiva del pasante en la actividad relativa a uno o más encargos de auditoría de cuentas".

Existe el límite máximo de tres pasantes que cada auditor de cuentas puede aceptar al mismo tiempo en su firma, con el fin de garantizar un tiempo adecuado para la supervisión de las actividades y el acceso efectivo a la documentación del trabajo

También se introdujo la posibilidad de realizar la pasantía al mismo tiempo que el período de estudios de dos años destinado a obtener un título de especialista o de máster.

Al final de cada año de la pasantía, así como con ocasión de cada traslado a otro despacho profesional o de auditoría, el aspirante a auditor está obligado a elaborar un informe específico que:

- también lo firma el tutor, como parte esencial del acuerdo formativo-profesional;
- informa de las tareas y actividades de auditoría en las que el becario ha asistido o participado;

El informe anual no debe ser un mero listado de las actividades realizadas, sino que debe hacer un informe sobre el trabajo realizado de tal manera que permita comprender las tareas realizadas.

2.5.3. La vía de la experiencia adquirida

El artículo 11 del Decreto 63/2016 establece que los funcionarios públicos que hayan realizado los exámenes requeridos por la *Scuola Nazionale del'Amministrazione* (Escuela Nacional de la Administración) estarán exentos de los exámenes para el acceso al registro.

No parece existir otra vía adicional, dado que la normativa ya prevé la posibilidad de reconocimiento e inscripción a aquellos profesionales acreditados como *Dottori Commercialista y Esperto Contabile* de tal manera que será a través de estas figuras como puedan canalizarse las solicitudes de profesionales con experiencia previa.

2.5.4. Prueba de aptitud para profesionales extranjeros

Los auditores procedentes de otros países europeos que ya figuren inscritos en un registro oficial equivalente al italiano y deseen inscribirse en el registro de la RGS, deben realizar una solicitud dirigida al Ministerio de Economía. La inscripción en el registro de *Revisori Legali die Conti* está sujeta al resultado de una prueba de aptitud en italiano y relacionada con el conocimiento de la legislación nacional, y corresponde por decreto del Inspector General de Finanzas de la Oficina General de Contabilidad del Estado.

En el caso de solicitudes procedentes de profesionales de países distintos de la Unión Europea, la normativa italiana permite su inscripción bajo determinadas condiciones: deben haber participado en programas de actualización profesional en el país extranjero y siempre que el tercer país garantice condiciones de reciprocidad a los auditores italianos. Al igual que en el caso de solicitantes procedentes de la Unión Europea, se requiere haber superado una prueba de aptitud realizada en italiano y relativa al conocimiento de la legislación nacional pertinente.

2.6. Irlanda

En Irlanda, el *Companies Act of 2014* (actualizado en 2018) fija los requisitos para la preparación de estados financieros. Para aquellas empresas no obligadas a presentar sus estados financieros bajo normativa NIIF (UE), deben seguir bien el régimen general de las consolidadas o los principios emitidos por (i) el *Financial Reporting Council (FRC)* de Reino Unido; o (ii) en algunos casos limitados, alguna otra normativa, como los US GAAP.

La auditoría (obligada para empresas con 50 o más empleados, ventas de más de €8.8 millones y total activo de más de €4.4 millones) está también regulada por el *Companies Act* de 2014 (actualizado en 2018) y el *Statutory Instrument* (SI) 220 de 2010, que transpone la Directiva 2014/56/EY y la Regulación UE 2014/537. Aplican los *International Standards of Auditing (Ireland)* del FRC británico, que recogen los requisitos 2018 ISA del IAASB. La responsabilidad de todos los asuntos relacionados con la regulación de la auditoría está en última instancia en manos de esta autoridad competente.

Como sucede en otros países europeos, la profesión de auditoría y la profesión contable están ambas claramente definidas, y de forma muy relacionada, siendo el acceso a la profesión contable visto como un paso en el acceso a la profesión de auditoría. Ambas profesiones están reguladas por el referido *Companies Act of 2014* (actualizado en 2018), así como el *Staturory Instrument No. 360 de 2017*.

El *Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority* (IAASA) es el principal organismo supervisor (POBSA), establecido por el *Companies Act* para examinar y garantizar el cumplimiento de la normativa contable y para supervisar las funciones de los *Prescribed Accountancy Bodies* (PABs). Un PAB es un organismo que ofrece acceso a la profesión contable (cualificación contable) bajo la supervisión del IAASA. IAASA también supervisa a los *Recognized Accountancy Bodies* (RABs), que son las PABs que pueden autorizar a sus miembros individuales y firmas a realizar auditorías.

En concreto, el IAASA: i) supervisa cómo los PABs regulan y controlan a sus miembros; (ii) realiza las tareas de investigación y disciplina (I&D) para las entidades de interés público (PIEs); (iii) promueve la adhesión a normas profesionales de calidad en la profesión de auditoría y contabilidad; (iv) controla si los estados financieros cumplen la normativa y requisitos contables pertinentes; (v) realiza revisiones de control de calidad (QA) de las PIE; (vi) supervisa los sistemas de QA operados por las (RABs); (vii) y adopta las normas de auditoría para su uso en Irlanda bajo licencia del FRC de Reino Unido.

2.6.1. La vía ordinaria específica

Existen numerosas organizaciones profesionales, agrupadas bajo el *Consulting Committee of Accountancy Bodies – Ireland* (CCAB-I). El CCAB-I agrupa a las profesiones de contabilidad financiera (*Chartered Accountants Ireland* (ICAI)), y *The Institute of Certified Public Accountants in Ireland – (CPA Ireland*), además de la *Association of Chartered Certified Accountants* (ACCA), así como de la contabilidad de gestión (*Chartered Institute of Management Accountants –* CIMA). Nos referimos a estas asociaciones profesionales y sus competencias en Irlanda en primer lugar.

2.6.1.1. Las asociaciones profesionales en Irlanda (RABs, PABs nacionales y en Reino Unido)

Las siguientes PABs³⁷, RABs³⁸ y Asociaciones Profesionales operan en Irlanda. (De las cuales, las tres primeras son exclusivamente irlandesas y miembros del IFAC). Tal y como se aprecia, muchas de

³⁷ En concreto: son PABs: Association of Chartered Certified Accountants (ACCA); Association of International Accountants (AIA); Chartered Institute of Management Accountants (CIMA); Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA); Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW); Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI); Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS); y the Institute of Certified Public Accountants in Ireland (CPA Ireland).

³⁸ Son RAB: ACCA; ICAEW; ICAI; ICAS; y CPA Ireland.

ellas son asociaciones de Reino Unido, que están o han estado tradicionalmente reconocidas para operar en Irlanda: ³⁹

- [Irlanda] Accounting Technicians Ireland (ATI) La ATI es una organización voluntaria, creada en 1983, que ofrece a los aspirantes a técnicos contables formación, experiencia y certificación. La ATI no es PAB ni RAB. No tiene un organismo regulador independiente, sino que es un organismo asociado al Institute of Chartered Accountants of Ireland (ICAI). El ATI es miembro asociado de la IFAC. Esta organización es de relevancia, pues existe un itinerario para acceder a la figura de profesional de la contabilidad y auditoría, a través de acreditación previa como "Técnico Contable." Esta vía constituye un puente que salva el requisito de tener un título de grado universitario, tal y como recalcamos más adelante en este informe.
- [RAB] [Irlanda]: *Institute of Chartered Accountants of Ireland* (ICAI) organización de afiliación voluntaria establecida en 1888, miembro del CCAB. PAB y RAB en Irlanda, miembro de la IFAC y de *Accountancy Europe*.
- [RAB] [Irlanda]: *Institute of Certified Public Accountants in Ireland* (CPA Ireland) organización de afiliación voluntaria, PAB y RAB en Irlanda, miembro de la IFAC y de Accountancy Europe.

Otras RABs y asociaciones reconocidas que operan en Reino Unido e Irlanda:

- [UK & Irlanda] Association of Accounting Technicians (AAT). La AAT, creada en 1980, es una organización de afiliación voluntaria que ofrece cualificaciones de contabilidad y finanzas basadas en competencias profesionales. El CIPFA, ICAEW, CIMA e ICAS ofrecen a los miembros de la AAT una vía de progresión hacia sus respectivas cualificaciones profesionales. La AAT regula a sus miembros y se asegura de que cumplan los requisitos éticos y es responsable de la investigación y la disciplina de sus miembros. La AAT es miembro de la IFAC.
- [RAB] [UK & Irlanda] Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). RAB y PAB en Irlanda. ACCA es miembro de la IFAC, de Accountancy Europe y del CCAB.
- [UK & Irlanda] *Association of International Accountants (AIA)*. La AIA se creó en 1928 y tiene afiliación voluntaria, es RAB y PAB. La AIA no es miembro de la IFAC.
- [UK & Irlanda] *Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)* organización de miembros voluntarios para contables de gestión fundada en 1919. CIMA no es RAB, y sus miembros no están autorizados a realizar auditorías legales. La CIMA es PAB en Irlanda, y miembro de la IFAC y de la CCAB-Irlanda
- [UK & Irlanda] Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) organización de miembros voluntarios creada en 1885. Especializada en gestión de las finanzas públicas. El CIPFA es PAB en Irlanda, miembro de la IFAC y de Accountancy Europe
- [RAB hasta 2021] [UK & Irlanda] *Institute of Chartered Accountants of England Wales (ICAEW)* afiliación voluntaria, PAB y RAB en Irlanda, miembro de IFAC, CCAB y Accountancy Europe.⁴⁰
- [RAB hasta 2021] [UK & Irlanda] *Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)* organización de miembros voluntarios para contables colegiados, es una PAB y RAB en Irlanda, miembro de IFAC, CCAB y Accountancy Europe.⁴¹

Algunos aspectos de la Directiva de la UE y del Reglamento de auditoría de la UE se designan en la legislación irlandesa como responsabilidad de la IAASA y otros como responsabilidad de las asociaciones profesionales sujetos a la supervisión de la IAASA. Además de la responsabilidad de la supervisión, la IAASA es responsable del control, investigación o sanción de los trabajos de auditoría cuando éstos se relacionan con las auditorías de las entidades de interés público. Estas funciones, que son responsabilidad directa de IAASA, se tratan con arreglo a los procedimientos de IAASA. Las firmas registradas por el

³⁹ Los requisitos para ser auditor varían ligeramente entre ambos países (también según si los profesionales fueron admitidos antes o después del 1 de enero de 1990. Los miembros admitidos antes de dicha fecha obtienen de forma automática los requisitos educativos.) En Irlanda, el requisito mínimo es de 46 semanas de práctica en auditoría, diferente del requisito en Reino Unido.

⁴⁰ ICAEW fue considerado RAB hasta el 21 de Julio de 2021.

⁴¹ ICAS fue considerado RAB hasta el 22 de diciembre de 2021.

Instituto no sólo aceptan estar obligadas por este reglamento sino las normas y procedimientos de IAA-SA y se someten al procedimiento de ejecución de IAASA.

La sección 27 de la ley confiere a las RABs las siguientes funciones de regulación de la auditoría

- la aprobación de las firmas como auditores registrados
- la aprobación de individuos como profesionales individuales
- la concesión de la "cualificación adecuada" a quienes que hayan cumplido los requisitos de auditoría y de experiencia práctica en auditoría;
- establecer procedimientos para mantener la competencia de estos profesionales
- en relación con los trabajos de auditoría que no sean de entidades de interés público
 - supervisar la realización de los trabajos de auditoría;
 - investigar las posibles infracciones de estas normas; y
 - disciplinar y sancionar los incumplimientos de estas normas.
- la aplicación, supervisión y cumplimiento de las normas adecuadas.

Cualquiera de estas funciones, caso por caso o respecto a categorías de auditores registrados o auditorias puede también, en determinadas circunstancias, revertir a la IAASA.

2.6.1.2. Certificación profesional: Certificados práctica profesional y auditoría

Para acceder a la profesión, la vía ordinaria consiste en primero ser profesional contable, o, como denominan en Irlanda, "Chartered Accountant" para ello, debe tenerse un "Practicising Certificate" y ser miembro de un RAB. El acceso a la profesión es a través tanto de (1) exámenes profesionales; y (2) práctica contable profesional. Pueden acceder tanto graduados como no graduados, con diversos itinerarios para universitarios, técnicos contables y profesionales experimentados.

Pueden ser auditores en Irlanda (de acuerdo con la sección 1470 de la Ley de 2014), (a) miembros de un RAB con las cualificaciones adecuadas; (b) auditores de la EEA o de un tercer país y haber pasado una prueba de aptitud o tener una excepción para dicho test. Los requisitos para ser auditor están fijados en la sección 1472 de la Ley de 2014.

Las dos organizaciones fundamentales, ICAI y CPA Ireland, organizan el acceso a la profesión de auditoría como un nivel o cualificación adicional a la práctica contable

Para práctica profesional existe lo que se denomina un "Practicising Certificate" 42

- Dos años de práctica (tras ser miembro)
- Completar el examen CPA Advanced Taxation (Nivel 2) o equivalente en otra RAB
- Cumplir con los requisitos profesionales en los dos años anteriores
- Haber completado en los 36 meses previos el "Practice Orientation Online Certification" y aprobado el examen asociado a dicho certificado.

Para la práctica de auditoría es necesario un "Auditing Certificate" 43, esto en realidad, consiste en tener un "Practicing Certificate" con "Audit qualification" – el Audit qualification se obtiene:

- Tres años de experiencia como auditor, al menos dos después de ser miembro. Al menos 40 semanas de esta formación debe ser supervisada por un auditor o firma de auditoría.
 - Para la vía a través de un "contrato de prácticas," aplica este mínimo de tres años. Durante esta experiencia profesional, la normativa indica que deberá asumirse progresivamente responsabilidades mayores.
 - Para la vía de la "experiencia aprobada," dicho período debe ser supervisado por un "Mentor," para los graduados de programas de máster aprobados (via general), la experiencia también será de tres años. Esta experiencia se amplía:

⁴² CPA Ireland da detalles para sus asociados en: https://www.cpaireland.ie/Members/Members-in-Practice/Going-into-Practice/Do-l-Qualify-for-a-Practising-Certificate.

⁴³ CPA Ireland da detalles para sus asociados en: https://www.cpaireland.ie/Members/Members-in-Practice/Going-into-Practice/Do-I-Qualify-for-an-Auditing-Certificate.

- Hasta tres años y medio para los graduados de programas de grado/licenciaturas.
- Hasta cuatro años para los no graduados y graduados como "Técnico Contable."
- Completar el programa de "Practice and Audit Orientation Online Certificate" y el examen asociado, como mucho tres años antes de solicitar la qualificacion.
- Ocho horas de "Structured Continuing Professional Development" en el área de auditoria en los doce meses previos.
- Completar los requisitos de formación (Advanced Corporate Reporting, Audit Practice & Assurance Services, y Advanced Taxation)

2.6.1.3. Vías de obtención de la experiencia profesional

Como se ha señalado previamente, para obtener la experiencia profesional necesaria, hay dos vías fundamentales: bien a través de la **vía de las prácticas**, mediante un contrato de prácticas en una entidad reconocida para la realización de dichas prácticas; bien a través de la **vía flexible** y el reconocimiento de experiencia aprobada.

La primera de estas vías, registrando un contrato de prácticas ("Training Contract") requiere que el alumno se registre dentro del primer mes de iniciar su experiencia laboral. Cambios en este contrato inicial deben también ser registrados dentro del mes en el que se concede el cambio. Las organizaciones reconocidas para dar estas contratos de prácticas deben contar con un Director/Principal de Prácticas, que debe (i) ser miembro del RAB; (ii) ser socio de la firma o alguien senior de categoría similar; (iii) aprobada por el RAB, y (iv) si este Director también es responsable de supervisar los requisitos para obtener la "Audit Qualification" deberá ser un auditor.

Cada alumno tendrá además un Mentor. Si bien no se fjia un límite al número de alumnos que un Mentor puede tener, la normativa indica que debe ser un ratio adecuado para permitir asesorar y aconsejar a los estudiantes. El Mentor debe ser miembro de alguna institución miembro de IFAC, y tener experiencia y estatus adecuado.

La segunda de estas vías, denominada flexible, no requiere de un contrato de prácticas como tal, pero exige que el alumno sea (i) graduado (bien de Universidad, bien de *Accounting Technicians Ireland*); y (ii) con un mínimo de cuatro años de experiencia profesional.

2.6.1.4. Fase 1: Exámenes acceso a la profesión contable

Para poder acceder a la profesión de auditor, debe tenerse un *Practicing Certificate*" como contable profesional "*Chartered Accountant*". Para ello, debe aprobarse los exámenes que, si bien son administrados separadamente por cada RAB, en general constan de los siguientes elementos.

Exámenes de acceso44

El examen consiste en tres niveles de examen: (i) fundamentos (Foundation), (ii) profesional (Professional); y (iii) estrategia (Strategia), con 14 exámenes en total. Los alumnos pueden tener alguna excepción. Los exámenes se celebran al menos dos veces al año, en formato "computer-based online," y son preparados por el Comité de Educación & Preparación. Solo alumnos de CPA Ireland pueden presentarse, que estén al día de su suscripción.

Es posible obtener el CPA en un máximo de 9 años desde que se registró como alumno al nivel de "Fundamentos", de 7 años desde el nivel "Profesional", y 3 años del "Estratégico". Los exámenes deben pasarse por niveles, si bien el orden dentro de cada nivel es libre, con un máximo de 4 exámenes cada vez. Los exámenes son sin materiales en los niveles de Fundamentos y Profesional. Materiales permitidos en los de Estrategia en formato papel.

⁴⁴ CPA Ireland da detalles para sus asociados en: https://www.cpaireland.ie/Current-Students/Examinations.

Tabla 19. Contenidos específicos del examen

Nivel / Tema ⁴⁵	Pre-requisitos
Fundamentos ⁴⁶	
Contabilidad financiera ⁴⁷	No hay prerequisitos
Contabilidad de gestion ⁴⁸	No hay prerequisitos
Fiscalidad ⁴⁹	No hay prerequisitos
Fundamentos de gestion	No hay prerequisitos
Professional	
Reporting financiero	Fundamentos – Contabilidad financiera
Gestión del desempeño	Fundamentos – Contabilidad de gestión
Auditoría & Aseguramiento	No hay prerequisitos
Fiscalidad avanzada	Fundamentos - Fiscalidad
Gestión financiera	No hay prerequisitos
Derecho corporativo	No hay prerequisitos
Estrategia	
Reporting financiero avanzada	Profesional – Fiscalidad avanzada
Estrategia & liderazgo	No hay prerequisitos
Asignaturas optativas 'Estrategia' (2 de 4)	
Estrategia fiscal avanzada	Profesional – Fiscalidad avanzada
Auditoría & aseguramiento avanzada	Profesional – Auditoría & aseguramiento
Finanzas corporativas avanzadas	Profesional – Gestión financiera
Data analytics para finanzas	Profesional – Gestión del desempeño

CPA Ireland

Para ser miembro de CPA Ireland es necesario 3 años de experiencia relevante (supervisada), y completar todos los exámenes. La experiencia profesional puede ser en auditoría, la industria, el sector

⁴⁵ https://www.cpaireland.ie/CPAIreland/media/Education-Training/2021%20Examinations/2021-EXAM-REGULATIONS-FINAL_1.pdf

⁴⁶ Ejemplos resueltos de examen de sistemas de información: https://www.cpaireland.ie/Current-Students/Study-Support/Formation-2/Information-Systems/Suggested-Solutions

⁴⁷ Ejemplos resueltos de examen: https://www.cpaireland.ie/Current-Students/Study-Support/Formation-2/Financial-Accounting/Suggested-Solutions

⁴⁸ Ejemplos resueltos de examen: https://www.cpaireland.ie/Current-Students/Study-Support/Formation-2/Management-Accounting/Suggested-Solutions

⁴⁹ Ejemplos resueltos de examen: https://www.cpaireland.ie/Current-Students/Study-Support/Formation-2/Taxation/Suggested-Solutions

público, comercial o una combinación. Esta experiencia debe ser en dos de las seis áreas reconocidas, siendo el último año de experiencia completado a la par (o después) de haber superado el nivel "Estrategia" de exámenes. Áreas de experiencia (marcado con asterisco aquellas áreas que son optativas para los exámenes de profesional de la contabilidad, pero que son obligatorias para el acceso a la profesión de auditoría):

- (i) contabilidad financiera:
 - 1. preparación básica de estados contables;
 - 2. preparación de cuentas de control y balance de sumas y saldos;
 - 3. preparación de cuentas entidades no incorporadas (desde registros incompletos*, balance de sumas y saldos a partir del diario*);
 - 4. preparación de estados financieros (de empresas con responsabilidad limitada*, estados consolidados*, cumplimiento con Código Comercio 1963 y 2014*, cumplimiento con normativa contable*)
 - 5. preparación de estados financieros para entidades especiales (subsidiarias*, banca, aseguradoras, hospitales, pensiones, etc.*, cumplimiento normas mercado de capitales*)
- (ii) auditoría & cumplimiento;
 - 1. Planificación
 - 2. Pruebas de auditoría (registro y documentación*, verificación y evaluación de sistemas*, revisión de estados financieros y hechos posteriores*, audit trail*, evaluación control de sistemas*).
 - 3. Informe (procedimientos internos de control*, preparar y presentar informes a la gerencia*, gestión de riesgos*, informes formales*).
 - 4. Cumplimiento (para la oficina central de estadística*)
 - 5. Liquidaciones (informe acreedores*, informe trabajadores*, estados financieros liquidación y bancarrota*)
- (iii) planificación, control y gestión de tesorería:
 - 1. sistemas de costes,
 - 2. informes de gestión,
 - 3. análisis de flujo de caja y presupuestos,
 - 4. planificación estratégica;
 - 5. tesorería
- (iv) sistemas de información y financieros;
 - 1. transacciones usando sistemas de información (IT)
 - 2. análisis de sistemas
 - 3. contribuir al diseño e implementación de un sistema de contabilidad
 - 4. evaluación de requisitos de un sistema de contabilidad
 - 5. compilar manual de procedimientos
 - 6. programación
 - 7. mantenimiento de sistemas financieros
- (v) gestión general/habilidades de gestión;
 - 1. Planificación
 - 2. Gestión del desempeño
 - 3. Gestión de recursos humanos
 - 4. Gestión de proyectos
 - 5. Habilidades de comunicación

(vi) Fiscalidad:

1. Impuesto sobre beneficio (preparación de los cálculos para socios individuales*, para Schedule D, E & F*, cálculos de capital*, condiciones en caso de pérdidas*, preliminar*, completar y enviar documentación*)

- 2. Impuesto corporativo (ídem pero para empresas*)
- 3. Impuesto sobre ganancias de capital (preparación*, cálculos*, condiciones de reducciones a las empresas*, preliminares*).
- 4. Otros impuestos (impuesto de adquisición de capital*, impuesto de propiedad inmobiliaria*, tasas y otras cargas*).

Tabla 20. Tasas de aprobados en examen (CPA Ireland)

	2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015
Fundamentos	62%	50%	61%	56%	49%	66%	59%
Profesional	63%	73%	75%	64%	65%	61%	65%
Estrategia							
Contabilidad financiera avanzada	59%	46%	53%	53%	53%	51%	60%
Auditoría & Servicios Aseguramiento avanzada	60%	66%	63%	53%	53%	57%	50%
Estrategia impositiva avanzada	74%	75%	69%	61%	61%	58%	52%
Finanzas corporativas avanzada	53%	47%	100%	83%	83%	43%	64%
Estrategia & liderazgo	51%	69%	58%	52%	52%	60%	51%
Data analytics para finanzas	90%	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a

2.6.2. Estadísticas de auditores en Irlanda

IAASA aporta datos sobre los auditores y firmas de auditoría registradas en Irlanda, por RAB. Hasta 2021 (inclusive), eran también RAB dos asociaciones profesionales de Reino Unido: ICAEW e ICAS, pero a partir de 2022, dejan de ser RAB, por lo que segregamos sus datos, para una mejor comparativa.

2.6.2.1. Auditores y firmas de auditoría en Irlanda

De acuerdo con los datos publicados en las memorias anuales del IAASA, el número de auditores y firmas de auditoría que pueden operar en Irlanda queda recogido en la Tabla 21.

Tabla 21. Auditores y Firmas de Auditoría en Irlanda (2014-2021)

	2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014
Auditores	2208	2576	9657	10000	9566	10591	9997	10264
ACCA	537	565	578	591	556	602	635	646
CPA	393	412	435	450	477	427	459	481
ICAI	1278	1333	1360	1412	1430	1481	1546	1573
ICAEW/ICAS*	-	266	7284	7547	7103	8081	7357	7564
Firmas auditoríaa	1343	1491	4341	4568	4745	5031	5272	5529
ACCA	359	406	418	430	416	461	480	493
CPA	308	319	344	371	388	340	362	372
ICAI	676	723	750	783	810	844	894	930
(ICAEW/ICAS)*	-	43	2829	2984	3131	3310	3455	3643

^{*}ICAEW/ICAS han sido revocadas como RABs. Ver datos en IAASA "Profiles of the Profession", disponible online en http://www.iaasa.ie/Publications/General, subpartados General>Profiles of the Profession (consultado en Sep-2022).

Como se ha venido indicando, el paso previo para ser auditor es tener un "practicing certificate", esto es, ser profesional de la contabilidad. La Tabla 22 recoge los datos relativos al número de profesionales de la contabilidad en Irlanda, de acuerdo con los datos publicados por el IAASA:

Tabla 22. Profesión contable en Irlanda

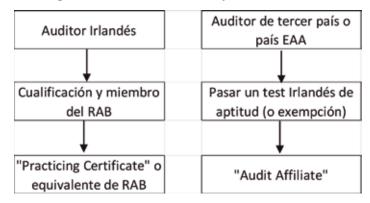
	2021	Mujeres	2020	2019	2018
Miembros en Irlanda de PAB	42040	17980	41229	40027	38530
ACCA	12385	5952	11987	11775	11322
СРА	4031	2066	3974	3974	3958
ICAI	21005	8967	20093	19180	18277
AIA	145	38	121	96	87
CIMA	4420	1543	4452	4402	4297
CIPFA	54	21	56	55	56
Estudiantes en Irlanda	17505		17212	16830	16462

Ver datos en IAASA "Profiles of the Profession", disponible online en http://www.iaasa.ie/Publications/General, subpartados General>Profiles of the Profession (consultado en Sep-2022).

2.6.3. La vía de la experiencia adquirida y prueba de aptitud para profesionales extranjeros

Los profesionales que cuenten con el reconocimiento como "auditor" en otro Estado Miembro de la Unión Europea (EAA) o en un tercer país deben realizar una prueba de aptitud. Están exentos de realizar los exámenes teóricos y prácticos de acceso a la profesión, y del período de prácticas, e incluso, pueden tener exención en el examen de aptitud. Estos auditores que no son miembros de ninguna RAB, tienen en lugar de un certificado profesional ("Practicing Certificate") la consideración de "Audit Affiliates".

Figura 4. Auditores Extranjeros en Irlanda



La IAASA⁵⁰, en cumplimiento de la sección 1476(3) de la Ley de 2014, fija los requisitos para decidir si un auditor de un Estado miembro o de un tercer país ha demostrado un conocimiento suficiente de la legislación y la práctica y, por lo tanto, no está obligado a realizar y aprobar una prueba de aptitud. El auditor debe solicitar la exención, que debe ser concedida por el RAB solo en casos excepcionales.

La norma general es que la exención de la prueba de aptitud sólo se considerará cuando el solicitante pueda demostrar que ha superado un examen externo equivalente a los exámenes de la prueba de aptitud.

Pauta de experiencia suficiente: Una persona que cumpla con todo lo siguiente:

- demuestre una experiencia reciente suficiente en la realización de la auditoría legal de empresas registradas en Irlanda empresas registradas en Irlanda;
- ha realizado un DPC reciente y relevante para Irlanda; y
- tiene un historial satisfactorio de control de calidad, puede estar exento de la prueba de aptitud.

La RAB que conceda estas exenciones debe demostrar lo anterior (por ejemplo, recabar muestras de opiniones de auditoría emitidas y confirmaciones/certificados de cursos relevantes). Para cumplir estos requisitos, la IAASA fija como guía que una persona haya firmado la opinión de auditoría legal de al menos 10 entidades irlandesas en los tres años inmediatamente anteriores a la solicitud para para poder optar a dicha exención.

Solo puede solicitarse la exención a un RAB. Si se rechaza la solicitud, deberá presentarse a la prueba de aptitud y aprobarla.

La IAASA señala que se espera que la mayoría de los solicitantes tengan que demostrar estos conocimientos a través de la prueba de aptitud y que la concesión de cualquier exención sólo se considere en una de forma excepcional.

⁵⁰ Ver IAASA (2022) "Regulatory and Monitoring Supervision. Guidelines on Exemption from the Aptitude Test" http://www.iaasa.ie/getmedia/7dc97e68-a3ca-4f19-87b6-af005a9dea6d/Aptitude-Test-Exemption-Guidelines.pdf?ext=.pdf

2.7. Portugal

Portugal es otro de los Estados miembros de la UE donde la profesión de contable está regulada. Así, los Decretos Ley 140/2015 y 139/2015 reconocen dos segmentos de la profesión: auditores (*Revisores Oficiais de Contas*, en adelante ROCs) y contables certificados (*Contabilistas Certificados*). No obstante, el acceso a ambas profesiones es independiente.⁵¹

La Ley 148/2015 establece que la Comisión del Mercado de Valores Mobiliarios (*Comissão do Mercado de Valores Mobiliários*, en adelante CMVM) es la organización responsable de supervisar a los auditores. Además, a nivel profesional los auditores y los contables certificados se encuentran regulados por la Orden de Revisores Oficiales de Cuentas (*Ordem dos Revisores Oficials de Contas*, en adelante OROC u Orden)⁵² y la Orden de Contables Certificados (*Ordem dos Contabilistas Certificados*, en adelante OCC)⁵³ respectivamente. Estos dos organismos profesionales, junto con las universidades, juegan un papel importante en la implementación tanto de la formación inicial como de la formación continuada que los auditores y contables certificados deben seguir obligatoriamente, y cuyos requisitos se establecen en la Ley 148/2015, y en los Decretos Ley 140/2015 y 139/2015.

En la tabla 23 se enumeran las responsabilidades de los tres organismos mencionados en el párrafo anterior.

Tabla 23. Responsabilidades de los organismos relacionados con la regulación y supervisión de la profesión de auditor y contable certificado en Portugal

CMVN	OROC	осс
 Mantener el registro de auditores y sociedades de auditoría (Sociedades de Revisores Oficiais de Contas, en adelante SROCs); Establecer sistemas de garantía de la calidad de la auditoría de las entidades de interés público; Desarrollar el sistema de supervisión y el régimen disciplinario de la profesión; y Emitir la normativa relacionada con las cuestiones que son de su responsabilidad, consultando con la OROC. 	 Implementar requisitos de formación inicial (IPD) y continuada (CPD) para los auditores; Mantener un registro de auditores personas físicas y de firmas de auditoría; Establecer los requisitos éticos para sus miembros; Administrar y supervisar el programa de formación continuada; Establecer un sistema de calidad para las auditorías de las entidades que no son de interés público; Establecer sistema de supervisión y régimen disciplinario para sus miembros. 	 Mantener el registro de contables certificados y de firmas de contabilidad; Implementar requisitos de IPD y CPD para los contables certificados; Hacer cumplir las normas éticas; Establecer un sistema de supervisión y el régimen disciplinario para sus miembros; Administrar y supervisar el programa de CPD; y Establecer un sistema de garantía de calidad para sus miembros.

Cuando el objeto de auditoría son las entidades de interés público, algunas funciones de la CMVN y la OROC se solapan. No obstante, las funciones asociadas al acceso a la profesión de auditor recaen

⁵¹ Los contables certificados preparan los estados fiscales y financieros y son los únicos profesionales que tienen potestad para firmar los estados financieros de una empresa junto con los representantes de esta, dado que en Portugal las empresas están obligadas a tener una Firma de Contabilidad Certificada que haga de enlace con la Autoridad Fiscal, y apoye a los gerentes en la preparación de la información financiera.

⁵² Creado en 1974.

⁵³ Creado en 1995, organismo profesional de los contables certificados (CC) y las sociedades de contabilidad (Sociedades Profissionais de Contabilistas Certificados e Sociedades de Contabilidade).

sobre la OROC. En particular, los requisitos generales para poder ejercer la profesión de auditor se establecen en el artículo 148 del Estatuto de la OROC,⁵⁴ y son los siguientes:

- a. tener idoneidad y cualificación profesional adecuada para el ejercicio de la profesión. El artículo 148 detalla cómo debe apreciarse la idoneidad referida en este apartado, que es el reflejo del requisito establecido en la DA sobre la necesidad de que los profesionales de la auditoría gocen de buena reputación.
- b. gozar de plenos derechos civiles y políticos;
- c. poseer un título de licenciatura, maestría o doctorado, o título académico superior extranjero equivalente;
- d. aprobar el examen de ingreso a la Orden.
- e. realizar satisfactoriamente las prácticas profesionales.

El candidato debe solicitar su admisión al registro como auditor, dentro de los tres años siguientes a la finalización con éxito de la pasantía profesional o de la obtención de la exención de la pasantía (ver apartado 1.1.3.), adjuntando declaración de que reúne los requisitos previamente enumerados, un certificado de antecedentes penales y copia de su documento de identificación.

A continuación, se describen con mayor detalle los requisitos d) y e), regulados en las secciones II y III del Estatuto de la Orden, y que se desarrollan en sendos Reglamentos.

2.7.1. Examen de acceso al registro de revisores oficiales de cuentas

La sección II del Estatuto de la Orden (artículos 151 a 154) establece los requisitos generales del examen de ingreso a la misma.

El examen consta de pruebas escritas y orales, y se realiza al menos una vez al año. El jurado del examen consta de cinco miembros, que preferentemente serán auditores en ejercicio, con dedicación exclusiva de funciones durante al menos cinco años, y con experiencia docente en las materias del programa. El jurado se reúne para organizar el examen, aprobar las declaraciones de las pruebas escritas, asignar las notas de las pruebas (escritas y orales), establecer la clasificación final, admisiones y exclusiones, y para cualquier otra cuestión de interés relacionada con el examen.

El Estatuto indica el contenido mínimo de materias que deberá cubrir el examen de conocimientos teóricos, que son las mismas que establece el artículo 8 de la DA (ver tabla 1).

El examen de capacitación profesional y el proceso de inscripción en el Registro de auditores están regulados con mayor detalle en el Reglamento de la OROC de 30 de junio de 2016, elaborado para dar cumplimiento a la Directiva 2014/56/UE y al Reglamento Europeo 537/2014.

El examen consta de:

- Cuatro pruebas escritas, correspondientes a cada uno de los grupos de materias que se enumeran en la tabla 22. El jurado tiene la potestad de revisar los programas de los distintos grupos de materias, que surten efecto 180 días después de su publicación en la web de la Orden.
- Una prueba oral, que se realiza una vez superadas las cuatro pruebas escritas, y consiste en la presentación de un tema.

Los candidatos deben presentar la solicitud de admisión, y pagar las tasas correspondientes, a cada prueba del examen dentro de los 30 días anteriores a la fecha de realización de esta.

⁵⁴ Para registrarse como contable certificado, los requisitos son similares: tener título universitario de grado o posgrado que contenga una cantidad suficiente de contenidos de contabilidad. Diploma universitario con al menos tres años de formación relacionada con business; Dieciocho meses de experiencia práctica supervisada; y aprobar un examen de capacitación profesional (que organiza y regula la OCC). Dado que cada registro es independiente del otro, y cumplir los requisitos de acceso a contable certificado no autoriza a inscribirse como auditor de cuentas, no profundizamos en la figura de contable certificado.

2.7.1.1. Pruebas escritas

Cada una de las pruebas escritas tendrá una duración máxima de 4 horas, y se valoran de 0 a 20 puntos, siendo el peso de cada módulo del grupo el indicado en la tabla 24.

Tabla 24. Contenido de los exámenes escritos de la prueba de acceso a la Orden de Revisores Oficiales de Cuentas

Prueba	Módulo	Peso
1 (enero)	Matemáticas financieras y métodos cuantitativos	20%
	Derecho civil, comercial, de sociedades y de trabajo	40%
	Contabilidad financiera I	40%
2 (abril)	Fiscalidad	35%
	Contabilidad financiera II	35%
	Economía y finanzas empresariales	30%
3 (julio)	Contabilidad de gestión y sistemas de control	30%
	Auditoría: aspectos generales y cuestiones de planificación	35%
	Auditoría: evaluación de riesgos, control interno y sistemas de información	35%
4 (diciembre)	Auditoría: procedimientos sustantivos	35%
	Auditoría: conclusión e informe	35%
	Ética profesional e independencia	30%

Fuente: Artículo 20 del Reglamento del examen de acceso a la orden de revisores oficiales de cuentas de 30 de junio de 2016. Los contenidos específicos de los distintos módulos pueden consultarse en el Anexo del mencionado Reglamento del examen.

Para superar el examen deben obtenerse al menos 10 puntos en cada una de las cuatro pruebas escritas, y una calificación de "aprobado" en la prueba oral. El jurado publicará la clasificación de las pruebas escritas en un orden del día firmado por el presidente del jurado.⁵⁵

Los candidatos que no superen alguna de las pruebas escritas en una convocatoria, pueden repetirlas en las convocatorias de los tres años posteriores a la realización de esta por primera vez. Igualmente, la prueba oral puede repetirse en las tres convocatorias posteriores a partir de la fecha en que no la superan.

Los candidatos tienen la opción de solicitar fotocopias de sus respuestas a las pruebas en los cinco días siguientes a la publicación de los resultados, así como una revisión de la corrección en caso de disconformidad, acompañando a la misma una copia de la resolución y mención expresa de las razones del error o disconformidad con la corrección. El/los miembros del jurado a quienes el presidente del mismo encargue la revisión, responderán por escrito a las alegaciones de los candidatos en el plazo de quince días, expresando claramente si hay razón para ajustar la clasificación asignada inicialmente.

⁵⁵ El Reglamento no establece un plazo mínimo ni máximo para la publicación de los resultados.

2.7.1.2. Curso de preparación para revisores oficiales de cuentas (auditores)

Se trata de un curso (no obligatorio) de cuatro trimestres de duración, en sesiones de cuatro horas,⁵⁶ organizado y regulado por la OROC,⁵⁷ que tiene el objetivo de preparar a los candidatos del examen de capacitación profesional para los auditores. Se lleva a cabo en los lugares donde hay suficiente número de candidatos, normalmente en Lisboa y Oporto.

Los candidatos admitidos (por un jurado) cursan el contenido de los cuatro grupos de módulos de los que los candidatos se examinan en las respectivas pruebas escritas (ver tabla 25), que asciende a 288 horas de formación; pudiendo la dirección del curso proponer módulos adicionales. Los profesores son auditores o especialistas en las distintas materias, generalmente docentes de enseñanza superior. Para obtener el certificado de asistencia al curso no debe superarse el 25% de faltas a las clases de cada uno de los módulos.

Tabla 25. Contenido de los módulos del curso de preparación para revisores oficiales de cuentas

1 ^{er} Grupo		Número de horas
Módulo 1	Matemáticas financieras y métodos cuantitativos	16
Módulo 2	Derecho civil, comercial, de sociedades y de trabajo	28
Módulo 3	Contabilidad financiera I	28
2º Grupo		
Módulo 4	Fiscalidad	28
Módulo 5	Contabilidad financiera II	24
Módulo 6	Economía y finanzas empresariales	20
3 ^{er} Grupo		
Módulo 7	Contabilidad de gestión y sistemas de control	20
Módulo 8	Auditoría: aspectos generales y cuestiones de planificación	24
Módulo 9	Auditoría: evaluación de riesgos, control interno y sistemas de información	28
4º Grupo		
Módulo 10	Auditoría: procedimientos sustantivos	28
Módulo 11	Auditoría: conclusión e informe	24
Módulo 12	Ética profesional e independencia	20

Fuente: Anexo al Reglamento del curso de preparación de revisores oficiales de cuentas de 30 de junio de 2016.

⁵⁶ Normalmente organizadas en viernes y sábado.

⁵⁷ El último Reglamento de este curso fue aprobado el 30 de junio de 2016.

2.7.1.3. Prueba oral

Tras superar las cuatro pruebas escritas, los candidatos pueden realizar la prueba oral, que consistirá esencialmente en la presentación y defensa de un trabajo realizado por el candidato sobre un tema seleccionado a sorteo de entre un conjunto de temas propuestos por el tribunal examinador, que deben relacionarse preferentemente con los más relevantes para el ejercicio de la profesión (auditoría, contabilidad, fiscalidad y derecho).

El sorteo de los temas se realiza al menos dos veces al año, siendo los candidatos incluidos en el primer sorteo posterior a la fecha en la que acreditan la superación de los cuatro exámenes escritos con éxito. Tras el sorteo, los candidatos disponen de tres meses para presentar su trabajo.⁵⁸

El trabajo debe ser defendido ante un jurado de tres miembros, al menos uno de los cuales debe ser miembro del jurado de los exámenes escritos. La defensa tendrá una duración máxima de una hora y debe hacerse en un plazo máximo de cinco meses contados desde la fecha de depósito del trabajo.

Además de la exposición del trabajo presentado, en el examen oral el jurado hará preguntas relacionadas con el ejercicio de la profesión (asuntos de ética y deontología profesional, estatuto, y otros aspectos del plan de estudios).

La prueba oral se califica por el jurado como "aprobado" o "no aprobado", sin necesidad de razonar la misma.

Los candidatos que aprueban el examen oral tienen una nota final numérica igual a la media aritmética simple de las pruebas escritas. La lista de candidatos aprobados y no aprobados se publica en la web de la Orden durante 30 días.

Los candidatos que han superado el examen se comunican a la Comisión de Prácticas, y pueden solicitar su inscripción como miembros en formación y la realización de la pasantía.

2.7.2. Las prácticas profesionales

La sección III del Estatuto de la Orden (artículos 155 a 160) establece los requisitos generales de la pasantía obligatoria para inscribirse como auditor. Asimismo, existe un Reglamento de pasantías aprobado por la Orden el 30 de junio de 2016.

La pasantía es una formación práctica, que se debe iniciar en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha del examen de admisión a la Orden. Su duración será de un mínimo de tres años, con un mínimo de 700 horas por año, y debiendo pasar al menos dos tercios del tiempo con un empleador que sea auditor o sociedad de auditoría autorizado.

Los candidatos deben inscribirse en un registro para llevar a cabo la pasantía, que se realiza bajo la dirección y supervisión del Comité de Pasantías; además de la dirección específica del empleador, que debe ser un auditor o sociedad de auditoría, debiendo designarse en el último caso un socio responsable de la misma, que debe tener una antigüedad mínima de cinco años como auditor. Entre otras funciones, el Comité de Pasantías es el encargado de organizar el trabajo de evaluación continua de los pasantes, supervisar el progreso y confirmar su finalización.

El Comité de Pasantías puede reducir la duración de la pasantía a un mínimo de uno a dos años a los candidatos que acrediten experiencia en el área de auditoría y áreas afines durante cinco años. Excepcionalmente, el Comité de Pasantías podrá dispensar de la pasantía a candidatos que acrediten experiencia de auditoría y áreas afines durante diez años.

⁵⁸ El trabajo debe seguir unas reglas de elaboración y presentación, que se divulgan en el sorteo y se publican en la web de la Orden.

El pasante puede en cualquier momento solicitar retirarse de la pasantía; y el Comité de Pasantías puede igualmente excluir al pasante en cualquier momento. La exclusión extingue todos los derechos adquiridos por el pasante. También se puede solicitar, por causas justificadas, la interrupción de la pasantía durante un periodo máximo de dos años, consecutivos o no, siendo el periodo mínimo de interrupción de seis meses.

Cada seis meses el pasante emitirá un informe, y el empleador dará su opinión sobre el mismo y el progreso de las prácticas. Durante el periodo en prácticas, los pasantes son evaluados al menos en dos ocasiones intermedias

Además, los candidatos deben superar una evaluación final de conocimientos al final de la pasantía, que consistirá en la presentación de un trabajo escrito, en versión electrónica, cuyo tema, a ser propuesto por el miembro aprendiz y ser aprobado por el Comité de Prácticas, debe abordar, con ilustración práctica, situaciones sucedidas durante la pasantía; y en la discusión oral del trabajo escrito presentado así como en la apreciación y discusión de aspectos específicos ocurridos durante la pasantía y reportados en el ámbito de los informes anuales preparados por el candidato.

2.7.3. Prueba de aptitud para la inscripción de auditores de cuentas de la Unión Europea y el Espacio Económico Europeo

Según el artículo 182 del Estatuto de la Orden y el artículo 30 y 31 del Reglamento del examen, los auditores legales de otros Estados miembros de la UE y del EEE pueden inscribirse tras superar una prueba de aptitud, que se garantiza mediante la acreditación de la asistencia a los módulos 2 y 4 del curso de preparación para auditores de cuentas referido en el apartado 1.1.1.2. Estos candidatos deben asistir como mínimo al 80% de las sesiones de esos módulos.

2.7.4. Prueba de examen para ciudadanos extranjeros empadronados que tienen pleno derecho de ejercicio de la profesión de auditor en organismos similares de su país, reconocidos por la IFAC

Estos ciudadanos deben superar las pruebas escritas correspondientes a los módulos 2 y 4 de los tres primeros exámenes.

La duración de cada una de las pruebas de los módulos 2 es de una hora y treinta y seis minutos y las de las pruebas de los módulos 4 de una hora y veinticuatro minutos.

Cada prueba se califica entre 0 y 20.

BIBLIOGRAFÍA

- Albrecht, W. & Sack, R. (2000). Accounting education: charting the course through a perilous future. *Accounting Education Series*, 16, 1-72.
- Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC. *Brussels: Official Journal of the European Union L157/87*.
- Expansión (2022): Los contables quieren que su oficio parezca divertido. https://ec.economistas.es/ yy_noticias/los-contables-quieren-que-su-oficio-parezca-divertido/
- Financial Times (2022): Accountants work to shed "boring" tag amid haring crises. https://www.ft.com/content/4d014b21-c4f6-4562-ab33-48a51d0312b0
- Friedman, A.L., & Lyne, S.L. (2001). The beancounter stereotype: towards a general model of stereotype generation. *Critical Perspective on Accounting*, 12(4),
- International Federation of Accountants -IFAC- (2021): The future of Accounting. https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/future-accounting
- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España-ICJCE-(2016):El presente y el futuro de la auditoría de cuentas. https://www.icjce.es/presente-futuro-auditoria-cuentas
- Jeacle, I. (2008). Beyond the boring grey: the construction of the colorful accountant. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(8), 1296-1320
- Navallas, B., del Campo, C. & Camacho-Miñano, M.M. (2022): Professional contacts and the decision to become an auditor. An analysis using linked In, Accounting Education, DOI: 10.1080/09639284.2022.2121169
- Registro de Economistas Auditores (2022): Los economistas
- auditores alertan del descenso en la incorporación de nuevos profesionales al sector. http://sevillanegocios.com/los-economistas-auditores-alertan-del-descenso-en-la-incorporacion-denuevos-profesionales-al-sector/
- Richardson, P., Dellaportas, S., Perera, L., & Richardson, B. (2015). Towards a conceptual framework on the categorization of stereotypical perceptions of Accounting. *Journal of Accounting Literature*, 35, 28-46.

Anexo 1. Comparativa de los requisitos de acceso a la profesión de auditoría en Francia, Italia, España, Bélgica, Alemania, Irlanda y Portugal

CUESTIONES GENERALES								
	FRA	FRANCIA	ITALIA	ESPAÑA	BÉLGICA	ALEMANIA	IRLANDA	PORTUGAL
Profesión contable regulada		Sí	Sí	No	Sí	$ m No^1$	Sí	Sí
Práctica profesional requerida²	Pas	Pasantía	Pasantía	Experiencia	Pasantía	Experiencia	Pasantía	Pasantía
Acceso específico al registro de auditores a partir de la profesión contable		Sí	Sí	No	$ m N_{ m o}$	Sí	Sí	No
Acceso por la vía de la experiencia acumulada	I	$ m No^3$	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	$\mathrm{S}\acute{\mathrm{f}}^4$
Años de experiencia exigidos	ı	n.a.	n.d.	8	15	5 / 10 ⁵	3 mínimo	5 (parcial) 10 (total)
EXAMEN DE CAPACITACIÓN PROFESIONAL	PROFESION/	II.						
	FRA	FRANCIA	ITALIA	ESPAÑA	BÉLGICA	ALEMANIA	IRLANDA	PORTUGAL
Examen de estado		Sí	Sí	Sí	No		No	n.a.
Denominación del examen	DEC	CAFCAC	EIAERL	Examen ROAC	ES / EA^6	Wirtschaftsprü- fungsexamen	Audit Quali- fication ⁷	Esame ROC
Tasa examen	50 € por prueba	$1^{\circ}/2^{\circ}/3^{a}$ sesión: 250\pounds 4^{a} sesión: 125\pounds 5^{a} sesión: gratis	100-360 €	160 €	ETH 56 € cada uno EPR gratis EAP gratis 221 € (repetir)	500 € por examen	100-150 € por examen	330 € por mó- dulo
Antes / después /durante la pasan- tía	Después	Después	Durante/ Después	Después	Durante/ Después	$\mathrm{Despu\acute{e}s}^8$	Durante/ Después	Antes
Nº convocatorias anuales examen	2	2	1	bianual	1	2	1	Min 1
Nº pruebas	4	5	4	2	23 (ETH) 11 (EPR) 1 (APT) ⁶	7	3	ιν
Nº pruebas escritas	2	4	3	2	35	7	3	4

	FRA	FRANCIA	ITALIA	ESPAÑA	BÉLGICA	ALEMANIA	IRLANDA	PORTUGAL
Tipo pruebas escritas ⁹	T/CRB/ CP	T/CRB/CP	Tema/CP	T/CP	n.d. (ETH) CP (ETH) CP (EAP)	CP	T/CS	n.d.
Duración pruebas escritas (horas)	1+4,5	5+4+4+3	5+5+5	9+9	n.d.	4-6 cada una	3-3,5 cada una	Max 4 horas cada una
Nota eliminatoria	Sí (6/20)	No	n.a.	Sí	Sí	Sí (4/6)	No	Sí (10/20)
Nº pruebas orales	T	2	1	n.a.	1	9	n.a.	1
$ m Tipo~pruebas~orales^{10}$	Tesis	Tema / Entrev.	Tema	n.a.	EAP	Tema	n.a.	$Tema - tesis^{11}$
Duración pruebas orales (horas)	Max 1 hora	2+0,5	45-60 min	n.a.	n.d.	Max 10 minutos	n.a.	Max 1 hora
Nota eliminatoria	Sí (10/20)	No	Sí	n.a.	Sí (6/10)	Sí (4/6)	n.a	Sí (Aprobado)
Posibilidad exención exámenes	Sr^3	$S\dot{t}^3$	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No
Ponderan todas las pruebas igual	No	$ m N_{ m o}$	n.d.	Sí	Sí	40% oral 60% escrito	n.a.	No
Deben aprobarse todas las pruebas en la misma convocatoria	No	No	Sí	$ m No^{59}$	No	N	No	$ m No^{12}$
Tasa de éxito ¹³	71,5% (mayo 2022)	73% (2020)	n.d.	30% (2021)	Teóricos 55% (2021) Aptitud 45% (2021)	>65% (2021)	64% (2021) ¹⁴	n.d.
PASANTÍA								
	FRANCIA		ITALIA	ESPAÑA	BÉLGICA	ALEMANIA	IRLANDA	PORTUGAL
Pasantía obligatoria		Sí	Sí	$ m No^5$	Sí	$ m No^{15}$	Sí	Sí
Período obligatorio pasantía (años)		3	3	n.a.	Min 3 años (1.000 h/ año)	n.a.	No	Min 3 años (700 h/año)
Registro de pasantes		Sí	Sí	n.a.	Sí	n.a.	No	Sí

59 Existe la exención del teórico para pasar directamente al examen práctico pero debe aprobarse todo en la misma convocatoria.

	FRANCIA	ITALIA	ESPAÑA	BÉLGICA	ALEMANIA	IRLANDA	PORTUGAL
Registro de pasantía	Sí	Sí	n.a.	S_{1}	n.a.	No	Si^{16}
Supervisor de pasantía	Sí	Sí	n.a.	$S_{ ilde{1}}$	n.a.	Sí	Sí
Max. Nº de pasantes por supervisor	Sí (5)	Sí (3)	n.a.	Sí (5)	n.a.	Sí	No
Exámenes durante la pasantía	No	No	n.a.	Sí	n.a.	Sí	Sí
Informes durante la pasantía	Sí	Sí	n.a.	No	n.a.	Sí	Sí
Examen final de pasantía	No	No	n.a.	No	n.a.	Sí	Sí
Periodo de validez de la pasantía (años)	9	n.d.	n.a.	Sí	n.a.	n.a.	n.a.
Posibilidad de exención de la pasantía	Sr_3	n.d.	n.a.	Sí	n.a.	°N	Sr^{17}

La acreditación de experto contable denominada Butchprüfer se ha eliminado recientemente.

Se refiere a la forma en que se concreta el requisito de la práctica profesional mínima requerida en el art.6 de la DA.

El sistema VAE en Francia permite obtener dispensa de una o varias pruebas de los distintos exámenes, aunque no es equiparable a la vía de experiencia acumulada de otros países.

' Para dispensa de la pasantía (5 años parcial, 10 años total).

Para dispensar la acreditación de estudios universitarios y poder acceder directamente al examen es necesario acreditar 10 años de experiencia profesional con un Buchprüfer o Steuerberater Si se ha ejercido directamente con estas acreditaciones, la experiencia que debe acreditarse es de 5 años.

'ES: Examens de stage; EA: Examen d'aptitude; Examens de stage théorique (ETH), Examens de stage practiques (EPR), Examens d'aptitude (EAP).

7 Son varias las vías para el acceso a la profesión: además de CPA Ireland, otros organismos permiten el ejercicio de la profesión.

Desde 2021 es posible adelantar la realización de los exámenes de algunos módulos, siempre que la experiencia profesional sea de al menos 6 meses.

⁹ T. cuestionario tipo test; CRB: Cuestionario de respuesta breve; CP: Casos prácticos.

10 Tesis: defensa de una tesis/trabajo elaborado por el candidato; Tema: presentación de un tema del contenido del programa; Entrev.: Entrevista.

11 El tema se asigna por sorteo tras aprobar las pruebas escritas.

12 La prueba oral solo se hace tras aprobar las escritas, que se guardan en caso de aprobarse durante las 3 convocatorias posteriores.

13 En su caso, las tasas de aprobados corresponden en cada caso al último dato disponible, y entre paréntesis se indica el año al que corresponde en cada país. No obstante, dadas las características específicas de las pruebas en cada país, estas tasas son difícilmente comparables.

14 Media de los exámenes

15 Los estudiantes que proceden de un máster de auditoría, deben haber realizado un período de prácticas de al menos 6 meses antes de acceder al máster.

16 Los pasantes son miembros de la Orden "en formación".

17 Parcial con 5 años de experiencia acreditada, total con 10 años de experiencia acreditada.

 $An exo\ 2.\ Profesiones\ reguladas\ relacionadas\ con\ la\ contabilidad\ en\ los\ Estados\ miembros\ de\ la\ UE$

País	Profesiones	Núm. de profesionales (2020)	Núm. aprendices/ año	Núm. candidatos examen/año	Núm. aprobados
Alemania	Auditor (Wirtschaftsprüfer) Tax consultant (Steuerberater)	16.945 87.500	n.d. 5.200 aprox.	796 4.720	331 2392
Austria	Public Accountants (Wirtschaftsprüfer) Tax Advisors (Steuerberater)	2.972 (individuos y firmas) 8.080 (individuos y firmas)	3.736 entre ambas	n.d. n.d.	52 (2019) ¹ 179 (2019) ²
Bélgica	Certified Accountant Certified Tax Advisor Auditor Accountant	5.000 (3.000 en práctica) 5.500 (3.800 en práctica) 1072 6.600 (incluyendo 1.600 aprendices)	300 50 110 350	350 40 76 400	170 20 34 140
Bosnia Herzegovina	Authorised Auditor	646	n.d.	130	40
Bulgaria	Registered Auditor (Регистриран одитор)	708 personas físicas, 84 firmas	100 aprox.	100 aprox.	15-20 aprox.
Chipre	Certified Public Accountant	4.809 (incluidos 1236 profesionales en prácticas)	370	1.754	963
Croacia	Certified Auditor	996	30	30	20
Dinamarca	State-authorised public accountant (statsautoriseret revisor) Registered public accountant (registreret revisor) ⁴	1.905 1.474	200 n.a.	n.a.	65 n.a.
Eslovaquia	Certified Auditor – CA	800 personas físicas y 240 firmas	70	55 (2019)	15 (2019)
Eslovenia ⁹	Certified auditor Certified appraiser	191 210	4 41	18 205	2 33
España	Statutory auditor	21.335 (2018)		702 (2017) 1.141 (2015)	51% (2017) 34% (2015)
Estonia	Auditor	346	100 (incluye otros profe- sionales)	10	10
Francia	Statutory Auditor (Commissaire aux comptes) Professional Accountant (Expert-comptable)	12341 21296	n.d.	n.d.	n.d.
Finlandia	KHT auditor HT auditor JHT auditor	724 536 121	n.d. n.d. n.d.	117 (2019) 172 (2019) 8 (2019)	49 (2019) 105 (2019) 6 (2019)

País	Profesiones	Núm. de profesionales (2020)	Núm. aprendices/ año	Núm. candidatos examen/año	Núm. aprobados
Grecia	Certified Public Accountant – CPA (ΟΡΚΩΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ – ΟΕΛ)	917	200 aprox.	1000 por convocatoria aprox.	65% aprox.
Hungria	Auditors (Könyvvizsgálók) Registered accountant (Mérlegképes könyvelő)	4.286 52.840	101 n.d.	57 n.d.	44 n.d.
Irlanda	Chartered Accountant Certified Public Accountant	28.557 4.519	1793 219	1192 289	1120 118
Italia	Accounting expert (Esperto contabile, Section B)	1.298 114.370	n.d. 13.751	n.d.	n.d. 306 (2018)
	Chartered Accountant (Dottore commercialista, Section A) Statutory auditor (Revisori legali dei conti)	135.878 (activos 42.874)	7.777	462	44
Letonia	Sworn auditor	172	8-9	28-30	3-5
Lituania	Auditor (Auditorius)	341	172	35 (2019)	11 (2019)
Luxemburgo	Statutory auditor (Réviseur d'entreprises) Chartered Accountant (Experts-Comptables)	468 práctica pública / 113 en empresas / 78 en firmas auditoria 1.168 personas físicas / 553 firmas	63 n.d.	44 (2019) n.d.	19 (2019) n.d.
Malta	Certified Public Accountant (CPA) Certified Public Accountant with Practicing Certificate in Auditing (CPApc)	3.067 1.524 (incluidos en los anteriores)	399 n.d.	214 73	214 73
Países Bajos ⁸	Chartered Accountant (Registeraccountant (RA)) Accountant – Administration consultant (Accountant -Administratieconsulent (AA))	15.500 6.200	700	750 200	600 150
Portugal	Statutory Auditor Accountants	1.504 71.260	115 1049	311 2228	182 406
Polonia					
República Checa ³	Statutory Auditor Tax Advisor	1.160 4.953	80-90 n.d.	289 472	33 147
Rumania	Financial Auditor Expert Accountant Licensed Accountant	4570 30.384 (activos 18.851) 2.894 (activos 1.662)	n.d. 1.000 50	160 507 14	67 275 10

País	Profesiones	Núm. de profesionales (2020)	Núm. aprendices/ año	Núm. candidatos examen/año	Núm. aprobados
Suecia ¹⁰	Authorised public accountant Approved public accountant	2.730 346	n.d. n.d.	328 (2019) n.d.	184 (2019) n.d.

Fuente: elaboración propia a partir de la información proporcionada en Accountancy in Europe.

¹ Taking professional oath (Beeidigungen).

² Swearing-in (Angelobungen).

³ Existe el "certified auditor" que requiere registro y hay examen profesional, pero no es profesión regulada, ni supervisada. El Tax Advisor es profesión regulada pero no supervisada.

⁴ Título extinguido.

⁵ Las personas físicas 74€, las firmas 174€.

⁶En función del tamaño de la firma, perfil de riesgo y número de socios.

⁷Examen realizado por diversas universidades.

⁸ Existe una tercera profesión cuyo título está protegido pero que no se encuentra formalmente regulada (Registered controller).

⁹ Hay otras tres profesiones relacionadas (Qualified auditor and internal auditor, Qualified information systems auditor, Qualified accountant) que no están reguladas, ni supervisadas, ni su título está protegido.

¹⁰ Hay otras tres profesiones relacionadas (Authorized accounting consultant FAR, Authorized payroll consultant FAR, Certified tax consultant FAR) que no están reguladas, pero sí supervisadas, y su título sí está protegi

