



# La formación desde las empresas privadas especializadas en Auditoría Pública

**Alejandro Martínez Gómez**

*Auditor del Tribunal de Cuentas (en excedencia)  
Socio-Director de CAP AUDITORES y Director de la Escuela de Gestión Pública (Grupo Analistas)*

## **1. Introducción**

El ejercicio de la auditoría tanto en el ámbito privado como público, exige una combinación de tres elementos imprescindibles para garantizar la adecuación de los profesionales que la desarrollen: la necesaria titulación o formación teórica de tipo general, la formación específica en los procedimientos técnicos y características de los sujetos auditados y, por último, la experiencia práctica, tan importante en cualquier profesión y, en este caso, esencial por tratarse de un tipo de trabajo analítico, complejo y experimental.

El aspecto que vamos a desarrollar en este artículo se refiere a la formación de los auditores, desde sus diversas perspectivas y con la nota característica que adquiere dicha materia cuando

nos circunscribimos a un ámbito tan especializado como el de la gestión pública. Es decir, si el ejercicio de la auditoría requiere, en general, de una formación en herramientas, procedimientos y habilidades que son válidas para cualquier sector de la actividad económica auditable, privada o pública, la formación para ser auditor público exige una especialización adicional dada la complejidad y la elevada regulación de los entes públicos y la trascendencia social del ejercicio del control sobre las administraciones públicas.

Pues bien, el contenido de este artículo se basa en nuestra propia experiencia en la impartición de formación para la realización de auditorías en el ámbito público, tanto la impartida a los profesionales que componen la plantilla de nuestra empresa -de-

dicada exclusivamente a la realización de auditorías de entes públicos-, como a aquélla destinada a funcionarios que desarrollan auditorías desde instituciones de control externo o interno; y, toda ella, a través de nuestra Escuela de Gestión Pública.

## **2. La necesidad de formación**

Como se señalaba en la introducción, la formación es imprescindible para el buen desarrollo de los trabajos del auditor, pero conviene aquí indicar que hay que diferenciarla en función de las diversas áreas de conocimiento y de los distintos momentos temporales de la vida profesional del auditor.

Pero dicha formación no es tan solo aconsejable y, por tanto,

una demanda positiva que hará todo buen profesional, sino que tanto las normas que regulan el ejercicio de la profesión de auditor privado, como las que se refieren al específico ámbito público, exigen que las empresas o entidades a las que estén vinculados cuiden de una imprescindible formación permanente como requisito habilitante del ejercicio profesional de los auditores.

Efectivamente, tanto a nivel nacional como internacional, la legislación que regula la profesión de auditor privado exige una formación previa al acceso a la condición de auditor y una posterior formación, periódica, de actualización. En este sentido, en nuestro país, el Reglamento de 1990 que desarrolla la Ley 19/88 de Auditoría de Cuentas, señala en su artículo 75 que corresponde a las Corporaciones representativas de auditores desarrollar, entre otras, la función de "organizar los programas de formación permanente y de actualización que deben realizar los miembros de la Corporación". Estas Corporaciones han llevado a la práctica esta norma, impartiendo cursos

que actualizan los conocimientos que necesitan los auditores para el ejercicio profesional y exigen a cada uno de ellos un número mínimo de horas anuales de formación.

En el ámbito público, la situación es similar y, generalmente, en las normas de auditoría que emiten las instituciones nacionales de control se especifica con mayor o menor profusión, el contenido de esa exigencia de formación permanente, dado que se entiende indebidamente que la formación inicial está cubierta por las pruebas que forman parte de los sistemas de selección de personal.

En el ámbito internacional, citaremos como ejemplo las prestigias normas de auditoría de la General Accounting Office, GAO, -vinculantes para los auditores privados o públicos que desarrollan auditorías públicas en Estados Unidos- que, entre los deberes de los auditores incluyen una formación continua, responsabilidad del propio auditor y de la entidad auditora, con características como las siguientes:

- un número mínimo de 20 horas de formación anual y de 80 cada dos años,
- formación diferenciada en función del nivel e responsabilidad del auditor,
- el plan de formación incluirá materias referidas a aspectos técnicos como contabilidad, muestreo estadístico, diseño de programas; así como materias relacionadas con las especialidades de los auditores (ingeniería, informática, sociología, etc.).

La importancia que la GAO da a la educación continua le llevó a la emisión en 1991 de una norma especial titulada "Interpretación de la educación continua y los requerimientos de entrenamiento".

En nuestro país, además de las normas emitidas por los Órganos de Control Externo, merecen especial tratamiento las recientes y excelentes Normas de auditoría del Sector Público emitidas por la Intervención General de la Administración del Estado, IGAE, del Ministerio de Economía y Hacienda en 1998. De las mismas destacan, dentro del apartado relativo a la cualificación del sujeto auditor, el artículo 4.1.4 referido a la formación de los interventores que señala que "la IGAE establecerá un programa de formación permanente a efectos de garantizar que el personal auditor mantenga su cualificación profesional y que sus conocimientos se actualicen de acuerdo con los avances de las correspondientes disciplinas".

Asimismo, estas normas se preocupan de garantizar que los auditores privados que trabajen para el sector público tengan una preparación especial, es decir, mediante el control de su cualificación pretenden garantizar que además de ser profesionales de la auditoría tengan una especialización en las peculiaridades de la gestión pública. Por tanto, la IGAE se enfrenta directamente en estas normas con la tradicional queja de la trasposición automática de las habilidades auditoras privadas al ámbito público sin realizar una necesaria y profunda adaptación a las características particulares de este sector. Nos estamos refi-

*En el ámbito internacional, citaremos como ejemplo las prestigias normas de auditoría de la General Accounting Office, GAO*



riendo al artículo 4.1.6 que establece que "la IGAE deberá supervisar también la preparación y capacidad técnica de los Auditores en aquellos casos en que las firmas privadas sean requeridas para actuar en el sector público estatal (...). En estos casos se deberá exigir a los Auditores, además de la preparación genérica prescrita por las normas técnicas del ICAC cualificación específica en contabilidad pública, en derecho administrativo y en el funcionamiento del sector público, en la medida que sean de aplicación al ente auditado".

Es de desear que esta regulación sobre la preparación y formación de los auditores privados sea el paso definitivo hacia la creación en nuestro país, a semejanza del mundo anglosajón, de empresas privadas dedicadas en exclusividad y, por tanto, con garantías de calidad y adecuación, a realizar auditorías de entes públicos contratadas por estos entes o, lo que es práctica

habitual internacional, subcontratadas como apoyo a los órganos de intervención o a los tribunales de cuentas.

### **3. Objetivos de la formación**

Como se señaló anteriormente, la formación de los auditores puede analizarse desde diversas perspectivas, lo que permite, como veremos a continuación, clasificar los programas de formación en diversos apartados según los objetivos que los mismos pretendan alcanzar con relación a la mejora del nivel profesional de los auditores públicos.

Así, y desde nuestra experiencia en la formación de nuestros técnicos, se puede considerar que existen necesidades formativas en la fase inicial de ejercicio de la actividad profesional en las instituciones públicas (inmediatamente posterior al proceso de selección) y una formación permanente, imprescindible

para ir adaptando la cualificación profesional a las nuevas necesidades que van surgiendo y como aprendizaje de técnicas y herramientas más útiles.

Por otra parte, se pueden clasificar las actividades formativas atendiendo, no al momento de su impartición, sino a su contenido, esto es, diferenciando las que se refieren a las áreas de actividad del sector público auditado de aquellas que se refieren a procedimientos de trabajo o herramientas de auditoría.

#### **A. FORMACIÓN INICIAL**

Los procesos selectivos para reclutar profesionales en las empresas privadas de auditoría así como las oposiciones de acceso de los funcionarios no garantizan que una vez superadas dichas pruebas los nuevos auditores estén en condiciones plenas de enfrentarse con la ejecución de los trabajos de fiscalización o auditoría pública.

Por ello, y sin olvidar que la experiencia en la práctica profesional de la auditoría suministrará conocimientos suficientes, con el transcurso del tiempo, es imprescindible, a nuestro juicio, que se impartan cursos prácticos de iniciación al trabajo de auditoría.

El Plan de Formación Inicial incluiría dos tipos de cursos, algunos de ellos antes de comenzar a participar en los trabajos, y otros simultáneamente a las primeras etapas del ejercicio profesional.

Este Plan incorporaría el tratamiento práctico de materias que complementen las exigidas en los procesos selectivos y que, en todo caso, aporten información

de los problemas reales con los que se vienen enfrentando normalmente los compañeros de la empresa o institución. Así cabría incluir en los cursos aspectos como:

*Por otra parte, los planes de promoción profesional deben incluir un programa de formación que habilite para asumir nuevas responsabilidades en la ejecución de los trabajos*

- a) Estudio de la realidad del conjunto de instituciones que forman parte del sistema de control público, profundizando en el conocimiento de la organización y peculiaridades de funcionamiento del Tribunal de Cuentas, OCEX e intervenciones estatal, autonómicas y locales.
- b) Organización, estructura y funcionamiento operativo de los distintos componentes del organigrama de las empresas e instituciones a las que se incorporan.
- c) Procedimientos normalizados de trabajo de las unidades de la entidad y, particularmente, de aquellas a las que vayan a ser adscrito. Esto incluiría el estudio de los manuales internos de procedimiento, en el caso de que existan.
- d) Aprendizaje de las herramientas que han de utilizar, con especial hincapié en las informáticas.
- e) Estructura, composición y características actualizadas del funcionamiento del conjunto del sector público inscrito en el ámbito objetivo del control de la empresa o entidad.
- f) Aspectos económicos de cada uno de los entes, organismos y niveles territoriales del sector público, deducidos de los presupuestos de gastos e ingresos y de las cuentas rendidas.

- g) Análisis de las fiscalizaciones y auditorías realizadas por los órganos de control externo en los diferentes ámbitos controlados, de manera que se conozcan los hallazgos y recomendaciones más frecuentemente relacionados con las características de los citados entes y organismos.
- h) Casos prácticos acerca de aspectos concretos de los trabajos que permitan una cómoda incorporación a los equipos de auditoría como funciones de los componentes, relaciones con los entes auditados, estructura de los archivos de trabajo, modelos de papeles de trabajo, diferencias entre los trabajos en sede e "in situ". Todo ello a partir de exposiciones por profesionales experimentados de la ejecución de un trabajo completo de auditoría.
- i) Por último, e igualmente a través de la presentación de casos prácticos, la elaboración y ejecución de programas de trabajo de las diferentes áreas de una auditoría tipo, suministrando criterios acerca de aspectos como umbral de materialidad, importancia relativa, diferencia entre anomalía, irregularidad e indicio de responsabilidad contable, condiciones de las evidencias, etc.

## **B. FORMACIÓN PERMANENTE**

Además de que mediante la práctica profesional se obtengan conocimientos que permitan al auditor ir progresando, es necesario, para que ese crecimiento sea satisfactorio y le permita enfrentarse con la realidad cambiante, objeto de análisis, que reciba formación periódica.

Se pueden considerar dos tipos de dicha formación. Por un lado, la que precisa la mejor realización del puesto de trabajo o actividad de auditoría realizada con un nivel de responsabilidad determinado, es decir, la formación en el puesto. Por otra parte, los planes de promoción profesional deben incluir un programa de formación que habilite para asumir nuevas responsabilidades en la ejecución de los trabajos.

Estos dos ámbitos de formación pueden referirse a distintos aspectos que podrían agruparse en los siguientes:

- Formación general sobre la gestión pública.
- Formación relativa a los distintos ámbitos de la gestión desde las perspectivas sectorial y horizontal.
- Procedimientos y técnicas de los distintos tipos de auditoría pública.
- Herramientas de auditoría ■