

# LA FORMACION DE AUDITORES EN ESPAÑA

**Francisco Javier Martínez García**

Departamento de Administración de Empresas y Contabilidad  
Universidad de Oviedo

**RESUMEN:** En toda actividad de auditoría el papel a desempeñar por el sujeto ejecutor resulta decisivo para el buen éxito de la misma. Indudablemente la cualificación de los auditores es uno de los atributos más importantes a reunir por estos profesionales, constituyendo un elemento de preocupación e interés permanentes por parte de las organizaciones profesionales de auditores y de las autoridades, tanto a nivel nacional como internacional, disponiendo al respecto diferentes conjuntos normativos.

Asimismo, es de aceptación general que la cualificación tiene como elemento nuclear la sólida formación en un conjunto de materias precisas y determinadas que proporcionarán a los auditores los conocimientos teóricos y prácticos que se requieren para cumplir con la debida competencia profesional las misiones que se les encomienden.

Por otra parte la Universidad, que es el "lugar" donde los saberes nacen, maduran y se transmiten, debe ser una institución plenamente insertada en el tejido social al que pertenece y desempeñar el papel que la propia sociedad le demande, evolucionando con ella y proporcionándole los profesionales que, debidamente formados y plenamente capaces, atiendan las necesidades que siente en los diferentes campos.

Así pues, nos planteamos como objeto de este trabajo reflexionar sobre los extremos anteriores y perfeccionar el protagonismo que la institución universitaria debe cumplir en el aspecto formativo de los profesionales de la auditoría, tanto internos como externos, para dar respuesta adecuada al reto que la sociedad le plantea en el contexto actual en el campo de esta actividad tan importante y vital para la buena marcha de las organizaciones empresariales y de la economía en general de los países.

**ABSTRACT:** The role carried out by the executing agent is essential for the success of any auditing activity. No doubt, a suitable professional attitude is one of the most important qualities for auditors, so much so that not only professional auditing organizations but also international and even home authorities are constantly concerned and worried about this issue. That is why they have to make use of several regulations.

On the one hand, it is generally accepted that the core of auditors' professionalism is their thorough study of a certain group of specific subjects which provide auditors with the theoretical and practical knowledge which is necessary to carry out their work with a high degree of professionalism.

On the other hand, the university is the appropriate "place" for knowledge to be born, to grow, and to be transmitted. It must be an institution permanently immersed in the social element it belongs to and, consequently, it must play the role demanded by society itself, evolve with it, and supply it with the professional staff who, duly trained and quite able to comply with the necessary requirements, may carry out their duties properly.

Therefore, the aim of this work is, through the consideration of the aforesaid points, to emphasize the capital importance of university institutions as far as the training of internal and external auditing professionals are concerned, in due response to the challenge society has to face within an activity vital for the development of societies and countries in general.

**PALABRAS CLAVE:** Auditoría, auditores, formación.

## 1. INTRODUCCION

El papel de la Contabilidad y los contables, en su sentido más amplio, es el elemento esencial para que las organizaciones, que actúan en unas condiciones caracterizadas, entre otras cuestiones, por unas relaciones económicas muy internacionalizadas y presididas por procesos de integración, por unas condiciones de fuerte competencia y complejidad en las actividades de producción e intercambio, y por una necesidad imperiosa de responder con eficacia y eficiencia, decíamos que las organizaciones consigan el *éxito*, que debe estar presidido en todo momento por las metas de innovación y expansión, aunque hemos de reconocer que no en pocas ocasiones su objetivo es la propia subsistencia.

La evolución permanente, más acentuada en los últimos años, de la Contabilidad y los contables para responder adecuadamente a los retos planteados por las exigencias de una demanda de información cada vez más diversa, más tecnificada, más relevante, más comparable, etc., tanto por quienes ostentan las responsabilidades de dirección y gestión de las organizaciones como por todos aquellos agentes económicos, del más variado espectro, que acuden a ella para sustentar convenientemente sus procesos decisionales, es una realidad perfectamente constatable y aceptada por el mundo económico y empresarial, por las autoridades y por la sociedad en su conjunto.

La Contabilidad adquiere una dimensión de *interés público* que la obliga a responder no sólo a un derecho de información subjetivo que detenta la titularidad de las empresas o entidades, sino también a un derecho de información objetivizado por los múltiples usuarios que configura *el público en general*, ante quienes las organizaciones tienen el deber de informar sobre aspectos patrimoniales, financieros, de resultados, de variaciones de fondos, etc.

En ese contexto le corresponde un especial y particular papel a la auditoría y a los auditores, que se configuran, dentro del *todo*, como el mecanismo de control, garantía y realimentación del sistema de información mismo y de sus "*productos*". Su evolución ha ido en la misma línea que la propia necesidad y/u obligación de elaborar, comunicar y utilizar información contable transparente, razonable, fiable, y, en definitiva, dotada de verdadera utilidad para los usuarios.

El éxito, el rigor y la calidad de la actividad profesional de la auditoría reside en gran medida en la calidad misma del auditor, debiendo este profesional reunir unos requisitos y atributos que le doten de las condiciones necesarias para llevar a buen término su misión.

Llegado a este punto en nuestra reflexión, queremos centrar la atención en lo que constituye el objeto de nuestro trabajo, que no es otro que resaltar los elementos que configuran, en estos momentos y circunstancias, uno de los atributos más importantes, diríamos que el primigenio, a poseer por los auditores: la competencia técnica o cualificación profesional, en especial su componente de *educación o formación*.

La cualificación de los auditores constituye un aspecto de preocupación e interés permanentes por parte de las corporaciones profesionales y las autoridades de todos los países, así como a nivel de organismos internacionales, disponiendo al respecto diferentes conjuntos normativos que concretan los elementos que pretendemos poner de relieve.

Es indispensable que estos profesionales posean una sólida formación en un conjunto de materias precisas y determinadas que les proporcionarán los conocimientos teóricos y prácticos que se requieren para cumplir con la debida competencia las misiones que se les encomienden.

A tal efecto queremos resaltar que la Universidad tiene que desempeñar un papel decisivo en esa tarea, el que le corresponde al ser el "lugar" en el que los saberes nacen, maduran y se transmiten, siendo su obligación atender las demandas que le hace la sociedad para que le proporcione profesionales debidamente formados y planamente capaces. Evidentemente, esta misión, a veces difícil de cumplir satisfactoriamente, es compartida con otras instituciones o centros de formación especializada de diferente carácter, pero, en cualquier caso, de plena solvencia y reconocimiento.

Dando un mayor énfasis, por razones de oportunidad, al ámbito de las organizaciones empresariales vamos a estructurar nuestro trabajo considerando de forma separada los elementos característicos de la formación de auditores externos y de auditores internos que en relación a ellas ejercen su actividad. No obstante, también haremos una breve referencia a los auditores que actúan en el sector público.

Los aspectos de coincidencia en la formación de cualquier tipo de auditores son muchos, pero tanto las peculiaridades que aportan las misiones que principalmente desarrollan, como la relación de dependencia orgánica que existe entre ellos y la empresa o entidad en la que realizan su trabajo, que configuran a la auditoría externa como una actividad profesional típicamente liberal que se proyecta fundamentalmente, aunque no sólo, en el campo de la auditoría financiera, contable o de cuentas, y a la auditoría interna como una función propia de la dinámica empresarial que se proyecta en el campo de la auditoría operativa o de gestión, nos hacen optar por la separación antedicha.

## 2. LA FORMACION DE AUDITORES EXTERNOS

En primer lugar efectuamos el análisis de la situación en España, pasando seguidamente a ponerla en relación con su entorno regional europeo al constatar, sucintamente, cómo se ha concretado la habilitación de los auditores que ejercerán el control legal de la información contable en los países de la Unión Europea (UE).

### 2.1. CAPACITACION Y HABILITACION EN ESPAÑA

La auditoría financiera o de cuentas, que en España se conforma como uno de los pilares fundamentales de la reforma y armonización de nuestra legislación mercantil a las normas de la UE, queda plenamente insertada en el Derecho contable y pasa a ser ampliamente regulada en todos sus aspectos significativos por el que denominamos "*nuevo sistema*", en contraposición con la situación anterior claramente incompleta, deficiente e ineficaz.

En el "*nuevo sistema*" (\*) es una gran preocupación dar una respuesta adecuada a todo lo referente al estatuto del *auditor de cuentas* y en particular al sistema de habilitación o autorización de los profesionales que podrán ejercer la actividad, cuyo aspecto más significativo es la configuración de la formación que deben poseer.

El auditor externo requiere un nivel idóneo de conocimientos, tanto desde el punto de vista teórico como desde su correcta aplicación a la práctica, y una experiencia o habilidad profesional adquirida en el ejercicio de funciones de auditoría, debiendo demostrarlo oportunamente para acceder a la condición plena de auditor mediante el sistema de exámenes adecuado a cada circunstancia.

A lo anterior se le puede unir el cumplimiento de otros requisitos de tipo más general, que en el caso de nuestro país suponen, además de estar en posesión de titulación universitaria (que tiene su excepción como veremos más adelante), tener la mayoría de edad, nacionalidad española o de un país de la Unión y carecer de antecedentes penales por delitos dolosos.

Con todo, el auditor obtiene la habilitación para ejercer legalmente mediante su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) creado en el seno del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

#### 2.1.1. La educación y el papel de la Universidad.

Los programas de formación que debe recibir el auditor, a todos los niveles y en todo momento, son elemento esencial en el que se sustenta la actividad de auditoría. Su finalidad es asegurar que acceden a un bagaje de conocimientos suficientes en todo un conjunto de materias que les han de permitir la comprensión de las situaciones en que se vean implicados en el ejercicio de su actividad y que les posibilitarán seguir la evolución que se produce en tales ámbitos.

Los conocimientos y materias específicas a incluir en la formación de los auditores han sido, desde siempre, una cuestión objeto de interés preferente por parte de las distintas organizaciones profesionales en cada país, así como a nivel supranacional, donde la Federación Internacional de Contadores (IFAC), a través de su Comisión de Formación ha emitido un conjunto de pronunciamientos en las que se concretan estos aspectos.

En Julio de 1991 la IFAC ha consolidado, corrigiendo las duplicidades existentes y llevando a cabo un proceso de actualización, las Guías Internacionales que durante los años 1982 a 1989 había emitido sobre el tema en la nueva Guía núm. 9: "Educación previa, pruebas de competencia profesional y experiencia práctica de los profesionales de la Contabilidad", constituyendo el marco de la educación y entrenamiento que todo contable debe adquirir para estar cualificado y ejercer su profesión tanto en la práctica pública, en la industria y comercio, la enseñanza o al servicio del gobierno.

En dicha Guía se establece en relación al contenido teórico de los estudios profesionales, que los programas de educación contable, que serán competencia de cada organización profesional miembro de la Federación a la vista de sus propias circunstancias (pudiendo en tal sentido acudir a formación por instituciones externas, formación propia o mixta), tendrán, como su propósito, el desarrollo en el estudiante de:

a) Una comprensión de la naturaleza y papel de la contabilidad en orden a facilitar un criterio con el que puedan ser juzgados los asuntos actuales. Esto requiere un conocimiento de:

- el desarrollo de la profesión contable - una perspectiva histórica.
- la naturaleza de la profesión contable - una perspectiva ética.
- los fundamentos teóricos de la contabilidad, auditoría y otras disciplinas, como economía, en las cuales este se proyecta - una perspectiva teórica.

b) Habilidades esenciales para el ejercicio de la función contable, es decir, la habilidad para:

- comprender y aplicar las destrezas de los procedimientos relevantes que sean de aplicación en cada área de conocimiento.
- integrar conocimientos de diferentes áreas.
- identificar asuntos importantes.
- ejercer juicio.
- formular propuestas, y
- comunicarse adecuadamente.

Resulta de gran interés poner de relieve que reconoce expresamente cómo las diferentes circunstancias profesionales, la variable tiempo y otras

cuestiones pueden matizar las exigencias de formación en cada caso, debiendo ser tenidas en consideración por las organizaciones profesionales.

Por otra parte no debemos perder de vista que el aspecto de la cualificación forma parte de un conjunto más amplio que no es otro que la *ética profesional*, siendo un deber moral y ético de los profesionales el estar en posesión de un alto nivel de formación y experiencia que les permita realizar el trabajo con plena autoridad y competencia, así como mantenerlo a lo largo de su vida activa.

Es por ello que el Comité de Ética de la IFAC elaboró en julio de 1990, con una visión globalizadora y refundiendo aspectos anteriormente tratados de manera individualizada, la "*International Guideline on Ethics for Professional Accountants*", que distinguiendo en dos apartados diferentes los aspectos aplicables a todos los profesionales de la contabilidad en general, de los que son aplicables expresamente a los contables en la práctica pública (auditores), recoge entre los primeros la competencia profesional como uno de los principios éticos fundamentales (junto con la integridad y la objetividad). Esta Guía fue revisada y aprobada para su publicación por el Consejo de la Federación en febrero de 1991, constituyendo el Código de Ética Profesional.

Asimismo, debemos destacar que el aspecto de la cualificación de los profesionales constituye el tema estelar de la Octava Directiva de la CEE, que estableciendo la debida flexibilidad (titulación-formación, vía profesional, excepciones, etc) para que los Estados miembros, con realidades diferentes, elijan el camino o caminos que consideren más oportunos a fin de llevar a cabo la armonización de sus normas nacionales a la citada Directiva, recoge de manera explícita y contundente las materias que han de componer la formación teórica que deberán recibir, para coseguir el alto grado de preparación y especialización requerida.

Ante este panorama, en España el "*nuevo sistema*" establece un régimen principal y general para el acceso a la condición de *auditor de cuentas*, que conlleva, como ya señalamos, la necesaria inscripción en el ROAC, estableciendo entre los requisitos a cumplir por los candidatos el estar en posesión de titulación universitaria y seguir los programas de enseñanza teórica en las materias señaladas en la Octava Directiva, configurando así la formación exigida en cuanto a conocimientos, que deberá completarse con una experiencia práctica.

El **CUADRO Nº 1** nos presenta comparativamente las materias que configuran el bloque de conocimientos teóricos que se exigen al auditor desde esa perspectiva profesional y legal que acabamos de señalar.

La IFAC establece con cierto detalle, en un Anexo de la mencionada Guía núm. 9, epigrafiado como "*El núcleo de conocimientos del profesional de la Contabilidad*", cuales han de ser los contenidos particulares de las diferentes materias. Si a ello añadimos el estudio realizado hace unos años por parte de la Unión Europea de Expertos Contables, Económicos y Financieros (UEC),

actualmente integrada en la Federación Europea de Expertos Contables (FEE), sobre sus programas de formación y la Octava Directiva nos encontramos con la referencia obligada a la hora de disponer, tanto por la legislación como por las organizaciones profesionales, las exigencias para la admisión a la profesión. Evidentemente son también referencia para la Universidad a la hora de diseñar los programas de las asignaturas en los planes de estudios de diferentes titulaciones o cursos específicos que pretenden proporcionar la formación adecuada para los auditores.

En los **CUADROS Nº 2 y Nº 3**, recogemos una síntesis de tales contenidos, destacando lo que nos parece de mayor interés.

Queremos significar de modo especial que en relación a los requisitos finalmente exigidos para la concesión de la autorización por parte del ICAC, se hace uso de la posibilidad "excepcional" recogida en el artículo 7 de la Directiva, dispensando a los Licenciados, Ingenieros, Profesores Mercantiles, Arquitectos o Diplomados del examen teórico de aquellas materias que hayan superado en sus estudios para la obtención de esos títulos.

Por otra parte, el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas matiza y desarrolla algunas cuestiones que inicialmente quedaron sin concreción y originaron ciertas polémicas en como ésta debería hacerse. Así, se deja en manos de las Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas la organización, y en su caso la impartición, de los programas de enseñanza, pudiendo igualmente ser impartidos por aquellos centros de enseñanza que reconozca el ICAC, siendo en ambos casos necesario que los cursos esten homologados por el Instituto.

Con fecha 10 de mayo de 1991 el Presidente del ICAC dicta sendas Resoluciones al respecto. Así, en la primera se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación de auditores de cuentas organizados por las Universidades al amparo del artículo 28.3 de la Ley Orgánica 11/1983 de Reforma Universitaria. En la segunda se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica impartidos por las Corporaciones de derecho público representativas de auditores.

Serán homologables aquellos cursos de formación que establezcan programas específicos en las materias que se recogen en el **CUADRO Nº 4** y que se estructuren con el mínimo de horas a impartir que se indican. Además, deben cumplir un conjunto de requisitos relacionados con aspectos docentes relativos al profesorado que puede participar en ellos (deben ser profesores universitarios y con el grado de Doctor en un porcentaje importante), la dirección, el número de alumnos, el sistema de evaluación, la obligación de presentar de una memoria previa a cada curso que puede verse sometida a observaciones por parte del ICAC, la obligación de remitir al Instituto la relación de personas que lo hayan superado, etc.

Para el curso 1993/94 el ICAC ha reconocido como cursos de formación completos que eximen de la realización de la primera parte del examen, relativa a conocimientos teóricos, tal como establece el artículo 26.3. del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, los organizados por las siguientes Universidades al amparo del citado artículo 28.3 de la Ley de Reforma Universitaria:

1. Autónoma de Madrid: IADE-Madrid.
2. Autónoma de Madrid: Cámara de Comercio e Industria-Toledo.
3. Complutense de Madrid.
4. Pontificia de Salamanca en Madrid.
5. Pontificia de Salamanca en Oviedo.
6. Córdoba.
7. Alicante.
8. Murcia.
9. Zaragoza.
10. Barcelona: Dirección Ciencias Jurídicas y Sociales-Titulares Mercantiles.
11. Barcelona: Departamento de Contabilidad y Finanzas-Colegio de Economistas
12. Vigo.
13. Pública de Navarra.
14. Castilla la Mancha.
15. Autónoma de Barcelona.

Igualmente reconocen como cursos de enseñanza teórica exigidos por la Ley de Auditoría de Cuentas y su Reglamento, ciertos módulos de formación impartidos por las siguientes instituciones, pero que en ningún caso eximen del realizar el examen de aptitud:

1. Universidad de Valencia (módulos 1 y 3)
2. UNED (módulo 1).
3. Universidad de Alcalá de Henares.
4. REA, en los Colegios de Economistas de:
  - Asturias.
  - Cantabria.
  - Córdoba.
  - Málaga.
  - Sevilla.
  - Valencia.

Además, otros centros e instituciones docentes vienen desarrollando cursos de formación de auditores que se han venido utilizando por los Colegios

profesionales para ciertos exámenes de aptitud.

Por otra parte, también será el ICAC quien resuelva sobre las dispensas que proceda en relación con los conocimientos ya adquiridos por los candidatos, referentes en todo caso a las materias objeto del examen, en la obtención de las titulaciones universitarias que ya indicamos.

El Presidente del Instituto dicta una tercera Resolución en la misma fecha que las anteriores, completando así totalmente la cuestión, por la que se determinan los criterios generales para conceder tales dispensas. De su contenido se desprende que se prevén dos vías para concederlas, que se presentan como excluyentes:

a) **Dispensa específica:** para aquellas materias señaladas en el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas y que fueron cursadas para obtener las titulaciones universitarias, siendo necesario presentar certificación académica y programa cursado. El ICAC resolverá teniendo en cuenta el contenido y horas de los cursos específicos a que nos referimos anteriormente.

b) **Dispensa general:** que supone la dispensa de las materias que concretamente se indican en el **CUADRO Nº 5** en función de los títulos presentados por los candidatos.

Hemos de aceptar, a la vista de lo que antecede, que el sistema de acceso establecido, en lo que a la concreción de la formación que se exige, recoge en gran medida las aspiraciones de la mayor parte de los sectores interesados en la consecución de un cuerpo profesional de prestigio, y se hace en plena armonía con las exigencias que se dan en los países comunitarios, de lo cual debemos congratularnos todos.

De lo señalado en los párrafos precedentes se concluye, como ya apuntamos, que la Universidad desempeñará un papel esencial en la formación de los auditores, tanto en el ejercicio de sus normales funciones docentes e investigadoras, a través de las propias titulaciones de carácter estatal como de las que establezcan las propias Universidades haciendo uso de sus competencias de autonomía al respecto, como en el desarrollo de actividades no regladas, organizando cursos de postgrado o Master en Contabilidad y Auditoría, con los requisitos ya señalados, o bien colaborando con las Corporaciones de derecho público representativas de auditores en los cursos que estas organicen, o con otros centros de formación.

Ciertamente, la Universidad no puede permanecer ajena a lo que ocurre en su entorno, a la constante evolución de la sociedad, a los cambios que ésta experimenta que sin duda influyen en todo el entramado social.

La Universidad debe evolucionar adecuadamente para cumplir con plena eficacia la alta misión que tiene encomendada hacia la búsqueda de la verdad y

la formación del ser humano, tratando de evitar las disfunciones que tradicionalmente se producen entre lo que la sociedad la demanda y lo que se la ofrece.

En tal sentido se manifiesta nuestra Ley de Reforma Universitaria al señalar en su preámbulo que la Universidad debe estar preparada para impulsar el desarrollo de la mentalidad y el espíritu científico, para asumir el reto del desarrollo científico-técnico que exige la plena incorporación al mundo de la ciencia moderna.

Sin renunciar a su propia esencia la Universidad debe ser algo vivo, insertado plenamente en el tejido social al que pertenece y desempeñar el papel que la propia sociedad le exija en cada momento. Así, debe dar una respuesta adecuada al reto que le plantea de que se le faciliten profesionales debidamente formados y plenamente capaces para atender sus necesidades en el campo de actuación de la auditoría, recibiendo igualmente en sus aulas a quienes como ejercientes necesitan la debida actualización y puesta al día.

En España no existió nunca una titulación universitaria específica en Contabilidad y Auditoría, un título de experto contable o contador que fuera el idóneo para la actividad objeto de nuestra atención. Pero, en los últimos años se viene desarrollando en nuestra Universidad una multiplicidad de reformas, entre las que se encuentra un nuevo diseño y configuración de títulos oficiales y planes de estudios, que ha de propiciar una situación más acorde con la que existe en los países de nuestro entorno comunitario.

En este contexto, aún inconcluso, las titulaciones de carácter estatal aprobadas que mejor incorporan en sus directrices generales propias un conjunto de materias que permiten la posibilidad de configurar los conocimientos necesarios para la auditoría en las condiciones dispuestas, son la Licenciatura en Administración y Dirección de Empresas y la Diplomatura en Ciencias Empresariales, quedando a la decisión de las propias Universidades, en el ejercicio de las atribuciones que les corresponden, el completar la troncalidad estatal con una obligatoriedad de Universidad y un abanico de optativas que recojan todas las materias a que hemos hecho referencia.

Existe, además, la vía que permite establecer, cumpliendo los requisitos emanados del Consejo de Universidades, titulaciones específicas de cada Universidad, lo que podría suponer el que algunas incluyeran en sus "currícula" una Diplomatura o Licenciatura en Contabilidad y Auditoría de Cuentas, esto es, crear el Diploma de Experto Contable- Auditor. Parece que en este sentido la Asociación Española de Administración de Empresas y Contabilidad (AECA) propiciaría la puesta en práctica del título de Experto Contable Europeo.

Por otra parte, siempre cabe, en el marco de la Extensión Universitaria, bien a través de las Facultades o Escuelas, de los Departamentos o de los Institutos Universitarios, la configuración de cursos postgrado o Master en Auditoría de Cuentas a los que podrían acceder

titulados de diferentes carreras universitarias. Estos serían los que el ICAC puede reconocer, y como vimos ya lo ha hecho en algunos casos.

Del análisis de los planes de estudios de las titulaciones referidas anteriormente ya aprobados por una parte de las Universidades españolas y publicados en el BOE, o que están en fase de elaboración muy avanzada, se desprende perfectamente una mayor presencia en ellos de las materias contables en general y de la auditoría en particular. Se asumen en muchos casos dos asignaturas de auditoría, e incluso más, con carácter esencialmente optativo y formando parte, en un buen número de ellos, de especialidades en este campo del saber. En algún caso concreto se ha tratado incluso de cubrir lo necesario, en contenidos y duración, para una posible homologación a efectos de habilitación como auditores de cuentas.

### 2.1.2 Formación práctica: experiencia profesional.

Ya señalamos que constituye el complemento indispensable y obligado de la formación teórica para acceder plenamente a la condición de auditor de cuentas.

La Guía 9 de la IFAC nos dice que la formación práctica se refiere al conocimiento y habilidades adquiridas en la participación de actividades desempeñadas por auditores profesionales, siendo distinto de la formación en la que se obtienen unos conocimientos teóricos. Asume, también en este caso, que las circunstancias de los distintos países son muy variadas y las posibilidades en cuanto a la duración de esta formación, la naturaleza del aprendizaje, etc., diversas, siendo las organizaciones profesionales de cada uno las que deben pronunciarse en cada caso, aconsejando que las prácticas se desarrollen siempre bajo la dirección y supervisión de miembros con experiencia de esas organizaciones.

Se recomienda por la Federación, con ese reconocimiento de diferencias entre los países, que se debe articular un período de prácticas suficientemente largo como para que el candidato desarrolle todas las habilidades necesarias en cada tipo de situación, que se debe establecer un control de esta formación, señalando los requisitos al efecto, y que responsabilidad ha de asumir el profesional con el que se realizan las prácticas.

Nuestro ordenamiento jurídico dispone la obligación de desarrollarla por un período de, al menos, tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, y se referirán especialmente al control de cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos, de los cuales, al menos dos, se realizarán con persona habilitada para el ejercicio de la auditoría de cuentas y en el ejercicio de esta actividad.

Ese período se amplía a ocho años, de los que al menos cinco serán en las condiciones señaladas, para el caso de personas que no teniendo titulación universitaria, pero hayan cursado los estudios u obtenido los títulos que

faculten para el ingreso en la Universidad, pretendan su inscripción en el ROAC.

Las Corporaciones profesionales representativas de auditores serán las encargadas de velar por la correcta realización de la formación práctica de aquellos que pretenden integrarse en las mismas y acceder al ROAC.

Así, para el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas el período de formación práctica ha de ser aprobado previamente por la Comisión de Formación, quién lo tutelarán, cuidando que el candidato adquiera la suficiente experiencia como para poder afrontar por sí mismo el trabajo de auditoría y emitir un informe con pleno conocimiento de la situación y responsabilidad.

Los objetivos que plantea para el período de prácticas son tanto aplicar los conocimientos teóricos a la solución de problemas como el adoptar una correcta metodología de trabajo.

Igualmente dispone el mecanismo que permitirá llevar a efecto la formación práctica: inclusión en el Programa de Formación Práctica solicitada por empresa y suscrito por ella y el candidato, establecimiento del plan de trabajo, nombramiento de un tutor, firma del Convenio Docente correspondiente, etc.

Cabe indicar que el desarrollo del período de formación práctica puede ser simultáneo con el de formación teórica no pudiendo, lógicamente, ser concluido antes que éste. También se dispone por el Instituto que no se puede iniciar la formación práctica antes de estar en posesión del título universitario, aunque excepcionalmente se puede autorizar para alumnos de último año de carrera.

En todo caso, la presentación del candidato a la segunda fase del examen de aptitud, que le permitirá obtener la autorización del ICAC, requiere, además de tener superada la primera fase del mismo de tipo teórico, haber completado el período de formación práctica exigido. Será obligado acreditar mediante certificación, que recogerá el vínculo contractual y el tiempo efectivo de trabajo, el cumplimiento del requisito de formación.

### 2.1.3. Demostración: examen de aptitud profesional.

Aunque ya nos hemos ido refiriendo al examen de aptitud pasemos sucintamente a señalar los aspectos más interesantes del mismo.

Refiriéndonos nuevamente a la Guía 9 de la IFAC, ésta reconoce como elemento importante en el proceso de formación la prueba de si los candidatos han obtenido o no el dominio suficiente de los conocimientos académicos, así como la habilidad para aplicar principios apropiados a situaciones prácticas, para formarse juicios, para valorar aplicaciones éticas y su propia actitud, etc. En definitiva, que la calidad de los auditores estará, en muchos casos, condicionada por lo idóneo de los exámenes o pruebas de competencia

profesional, debiendo por ello las organizaciones profesionales prestar una especial atención a este extremo.

En nuestro país el examen de aptitud para obtener la autorización del ICAC será desarrollado por las *Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas* que están reconocidas legalmente como tales, que son: el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas (ICJAE), el Consejo General de Colegios de Economistas (REA) y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles (REGA). El papel del ICAC es subsidiario y se reserva, en todo caso, las facultades de la convocatoria de los mismos y el nombramiento de los tribunales.

Se realizará en dos fases, siendo la primera la que tiene por finalidad comprobar el nivel de conocimientos teóricos sobre las materias anteriormente indicadas, y la segunda, a la que ya dijimos sólo pueden acceder los que hayan superado la primera y estén en posesión de la experiencia práctica exigida, la que tiene por finalidad comprobar la capacidad de aplicar los conocimientos teóricos a la práctica de la auditoría de cuentas.

Recordemos que hay situaciones en las que los candidatos, por la titulación universitaria que poseen o por los cursos de formación que hayan seguido, pueden verse eximidos de todo o parte de la primera prueba del examen de aptitud.

Queremos finalizar recalcando un aspecto de especial interés. Nos referimos al hecho de que todo lo analizado es fruto de nuestra obligada armonización a la legislación comunitaria, que igualmente afecta al resto de los Estados miembros de la UE, recogiendo de manera expresa la posibilidad de que sean habilitados en España como auditores de cuentas los nacionales de alguno de los países miembros, teniendo presente lo dispuesto por el derecho sobre la libre circulación y establecimiento. Más adelante vamos a realizar un sucinto análisis de la situación en el ámbito comunitario.

### 2.1.4. La formación continua.

Es evidente que ante la propia complejidad económica de la sociedad y su dinamismo, los auditores deben proceder a lo largo de su vida profesional a una continua actualización de sus conocimientos y capacidades. El servicio al cliente y a la sociedad se mantiene competente con el desarrollo de los oportunos programas de formación continua.

Mencionábamos antes el Código de Ética para la profesión contable de la IFAC y en él se reconoce expresamente que la competencia profesional puede ser dividida en dos fases separadas: acceso y mantenimiento, requiriendo esta última un continuo conocimiento de los desarrollos en la profesión contable, incluyendo los relevantes pronunciamientos nacionales e internacionales en contabilidad, auditoría y los requerimientos legales y estatutarios.

Por su parte el Comité de Formación de la Federación ha elaborado y aprobado en febrero de 1982 la Guía núm. 2 sobre *"Formación Profesional*

*Permanente*", señalando las líneas maestras que deben presidir la actuación de las organizaciones profesionales en este campo.

Debemos significar la importancia dada al tema en nuestro país, siendo obligación de las corporaciones de auditores el establecer los oportunos programas de formación continua de sus miembros.

A tal efecto el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España ha emitido la *"Norma Básica sobre Formación Profesional Continuada"*, que aprobada inicialmente el 29 de marzo de 1990 será modificada por el Consejo Directivo en su reunión del 28 de abril de 1994. En ella se recogen, después de una introducción justificativa de la misma, los objetivos que se persiguen, las actividades que son constitutivas de una formación de estas características, homologación de actividades externas o ajenas al Instituto, necesidad de su control, etc. Nos interesan destacar los objetivos y las actividades.

En relación a los primeros se determinan concretamente como objetivos de cualquier programa de formación permanente los siguientes:

- \* mantener un adecuado nivel de conocimientos entre los miembros de la profesión,
- \* ayudarles a adaptarse a las nuevas técnicas y a los cambios en sus responsabilidades y en el entorno económico en el que se desenvuelven, y
- \* demostrar a la sociedad en su conjunto el compromiso de la profesión con el interés público, al promover entre sus miembros la obtención de los conocimientos técnicos adecuados para realizar los servicios que puedan serles requeridos.

En relación a las segundas, son actividades especialmente destinadas a permitir la formación continua de los miembros del Instituto, las que siguen:

- a) Participación en cursos y seminarios, conferencias, jornadas o reuniones de trabajo, como ponente o asistente, organizados por el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas, las firmas que pertenecen al mismo u otras instituciones docentes especializadas en los campos de contabilidad, auditoría de cuentas y otros relacionados directamente con la práctica profesional.
- b) Participación en comités, comisiones o grupos de trabajo cuya actividad esté relacionada con la regulación de la profesión o de un colectivo profesional, de las prácticas contables o de las relativas a la auditoría.
- c) Participación en congresos, jornadas, encuentros, etc., ya sea como organizadores, ponentes, comunicantes o meros asistentes a los mismos, siempre que tengan relación con materias relativas a la práctica profesional.

- d) Publicación de libros, artículos u otros documentos sobre temas relativos a las materias básicas que constituyen el núcleo de conocimientos del auditor.
- e) Participación en Tribunales de examen o de pruebas profesionales que deban pasar los candidatos a auditores.
- f) Realización de actividades docentes en centros educativos oficiales, siempre que tales actividades se refieran a materias relacionadas con la contabilidad o la auditoría, y
- g) Realización de estudios de especialización que lleven a la obtención de un título oficial, expedido por una institución docente.

Actualmente se exigen a los auditores-censores una formación continua de, al menos, 100 horas para cada período de tres años, con un mínimo de 30 horas por año. Aunque se distingue la situación de ejerciente y no ejerciente, siendo para estos últimos sólo 40 horas, así como el número de horas a cubrir en formación general y en formación específica de auditoría, con mayor peso para esta última.

En aplicación de sus propios Estatutos la citada Corporación creó en su Consejo de 28 de noviembre de 1991 la Escuela de Auditoría, que tiene como una línea de actuación preferente la formación continua de sus miembros (además de cursos de acceso, control de exámenes de aptitud y formar a colectivos ajenos).

A tal efecto ha programado, elaborado y sistematizado, para su impartición a distancia a partir de 1993, los siguientes cursos de formación agrupados en cuatro serie según materias homogéneas, con distintas equivalencias en horas de formación:

A) Serie Auditoría:

- Curso de prácticas de auditoría (40 horas.)
- Revisión del control interno (6 horas).
- Técnicas estadísticas aplicadas a la auditoría (8 horas).
- Auditoría de inventarios (6 horas).
- Auditoría de la consolidación (16 horas).
- Carta de recomendaciones de auditoría (4 horas)
- Informes sobre aumentos de capital con cargo a reservas (6 horas)
- Empresa en funcionamiento (6 horas).
- Hechos posteriores al cierre del ejercicio (4 horas).
- Auditoría de entidades locales (12 horas).
- La opinión del auditor (6 horas).
- Las técnicas de examen analítico (6 horas).
- Reducción de capital para compensar pérdidas y operaciones "acordeón".
- Auditoría del entorno informático.
- Revisión de papeles de trabajo.

- La documentación del trabajo de auditoría.
- Importancia relativa en los trabajos de auditoría.
- Curso práctico sobre control interno.
- Auditoría de costes.
- Principios internacionales de auditoría.

## B) Serie Contabilidad:

- Los principios de contabilidad (6 horas).
- Principios contables internacionales (12 horas).
- Normas sobre inmovilizado material (8 horas).
- Normas sobre inmovilizado inmaterial (6 horas).
- Normas sobre activos financieros (6 horas).
- Determinación de la cifra de negocios (4 horas).
- Tratamiento contable de los impuestos anticipados y diferidos (4 horas).
- Principios de contabilidad aplicables a los pasivos financieros (8 horas).

## C) Serie Tributación Aplicada a la Contabilidad y Auditoría:

- Auditoría fiscal (12 horas).
- Contabilización del Impuesto de beneficios (12 horas).
- Requisitos formales en la facturación de profesionales (4 horas).
- Registros contables de los profesionales (4 horas).
- Tratamiento de las diferencias de imposición en la provisión para pensiones y obligaciones similares (4 horas).

## D) Serie Específicos y Monográficos:

- Fraudes y errores (4 horas).
- Ética del experto contable (6 horas).
- Infracciones y sanciones en auditoría (6 horas).
- Fusiones y absorciones (16 horas).

Asimismo ya sea de forma específica o adaptando los anteriores se imparten determinados Seminarios y Cursos en forma presencial, sea en la sede de la Escuela o en las Agrupaciones Territoriales. Por su parte las propias Agrupaciones organizan y desarrollan diversas actividades en este terreno: conferencias, mesas redondas, seminarios técnicos, etc.

En todas estas actividades, tanto las dirigidas desde el Instituto como las ajenas, el protagonismo de la Universidad, de sus Departamentos y su profesorado, es importantísimo y sigue una línea ascendente. Buena prueba de ellos es el reciente convenio que el Instituto ha firmado con la Universidad Pontificia de Salamanca, tanto para el desarrollo de cursos específicos como para la colaboración de los profesionales en el Master que la citada Universidad viene impartiendo desde hace varios años en Madrid y Oviedo.

En una línea similar, aunque por razones históricas y de medios menos intensa y tal vez menos conocida, están desarrollando su actividad de formación continua, que como dijimos es una de sus competencias y

obligaciones legales, las otras corporaciones profesionales de auditores reconocidas: el REA y REGA.

Por último no se puede olvidar que en este campo tienen una responsabilidad muy importante los propios auditores a nivel personal y las sociedades o firmas de auditoría, que tiene su reflejo en los cada vez más desarrollados departamentos de formación de que disponen.

## 2.2. LA SITUACION EN EL RESTO DE LOS PAISES DE LA U.E.

Es un hecho que uno de los objetivos de la Unión Europea es la consecución del Mercado Unico, que supone la total supresión de fronteras y comporta la libre circulación de bienes, servicios, capital y trabajo. A tal fin realiza una profunda actividad normativa para que los Estados miembros armonicen sus legislaciones nacionales en esa línea.

Por lo que hace referencia a la Contabilidad y a la Auditoría todos conocemos suficientemente la actuación de la Comunidad en el campo del Derecho de Sociedades, en el que se inserta el denominado Derecho Contable, con la Cuarta, Séptima y Octava Directivas como ejes nucleares.

Es la última de esas Directivas la que a efectos de nuestro trabajo adquiere mayor relevancia, tal como hemos puesto de relieve en más de una ocasión, pues en ella se disponen las condiciones, las "directrices", para la habilitación de los profesionales que han de ejercer el control legal de los documentos contables, siendo el aspecto de la cualificación, y en particular la configuración de la "educación" que han de poseer tales individuos su mayor preocupación, que como ya indicamos anteriormente queda supeditado a dos cuestiones:

- Haber alcanzado el nivel de acceso a la Universidad.
- Seguir programas de enseñanza teórica en un conjunto de materias específicas (dispuesta a la hora de señalar el examen) que son el soporte de la actividad a realizar y que ya vimos cuales eran.

Se complementa la educación con la debida "experiencia profesional" y el "examen" como instrumento típico de demostración de la capacidad.

Destaquemos la posibilidad contemplada en la Directiva de que se puedan habilitar a los auditores que aún no habiendo rebido una educación a través de títulos pueden llegar a estar debidamente cualificados por la acumulación de experiencia.

Ciertamente la Directiva conjuga las posturas de formarse en función de la experiencia (típicamente anglosajona) o la debida formación académica. Ya hemos analizado como se concretó todo esto en el caso de España, no sin pasar por etapas de gran conflictividad hasta llegar al "nuevo sistema" que aún mantiene aspectos susceptibles de ciertas críticas.

Si a lo anterior unimos el hecho mismo de esa futura libertad de movimiento de profesionales, con la necesaria homologación de su "educación" y en consecuencia "formación" (a tal efecto ya ha aprobado la Directiva

89/481, de 21 de diciembre de 1988 que dispone el sistema de reconocimiento de los títulos de enseñanza superior que sancionarán formaciones profesionales de una duración mínima de tres años), nos encontraremos ante un "mercado único europeo de la auditoría y los auditores" en el que la formación (habilitación) en cada país estará totalmente armonizada en base a los dispuesto en la Octava Directiva.

Señalemos que en España ya se ha promulgado el Real Decreto 1665/1991, de 25 de octubre, por el que se regula el sistema general de reconocimiento de los títulos de enseñanza superior de los Estados miembros de la UE que exigen una formación mínima de tres años de duración, siendo la auditoría de cuentas una actividad profesional catalogada como "actividad regulada", lo que suponen el reconocimiento en nuestro país de los títulos obtenidos en otros Estados miembros que faculten en ellos para su ejercicio, aunque deberán superar una prueba de aptitud que demuestre su conocimiento del Derecho español, tal como se determine en su caso.

Centrándonos en los Estados miembros, veamos, en un somero análisis comparativo, cómo han dispuesto el sistema de habilitación de los auditores una vez que han adecuado o establecido las normas nacionales oportunas para cumplir con la trasposición de la Octava Directiva.

En **Alemania** los profesionales que tiene la competencia de la auditoría legal son los *Wirtschaftsprüfer* (WP) y los *Vereidigter Buchprüfer* (VBP). A los primeros se les exige para poder acceder a tal condición:

- Seguir estudios en administración de empresas, derecho, economía general y materias similares.
- Experiencia de 5 años, 4 en auditoría.
- Superar un examen de tipo profesional, en materias de contabilidad, fiscalidad y auditoría.

También pueden acceder, en un 15%, quienes no estando en posesión de titulación universitaria, son VBP o tiene experiencia de 10 años.

A los VBP, dedicados a la auditoría de pequeñas empresas, se les exige una experiencia de 5 años, en una figura como asesor, de ellos 3 debería ser con un auditor, antes de presentarse al examen profesional.

En **Bélgica**, los *Reviseurs d'entreprises* son los profesionales legalmente reconocidos para llevar a cabo el control legal, siendo las exigencias para pertenecer al *Institut des Reviseurs d'entreprises* (IRE) las siguientes, entre otras:

- Poseer titulación universitaria.
- Superar un examen de admisión.
- Tres años de experiencia práctica con un auditor.
- Examen de aptitud profesional.

En **Dinamarca**, existen dos grupos de profesionales con facultad legal para realizar la auditoría: los "statsautoriserede revisorer" (pertenecientes a *Forening of Statsautoriserede Revisorer* -FSR-, o *Association of State-*

*authorizes Public Accountants*) y los "registered revisorer" (pertenecientes a la *Association of Registered Accountants*), que suelen realizar sus trabajos en empresas pequeñas. Para los primeros se exigen los siguientes requisitos:

- Titulación universitaria.
- Master en Auditoría.
- Tres años de experiencia con auditor o dos si se han realizado prácticas cuando eran estudiantes.
- Exámenes de aptitud profesional (organizado por un organismo público dependiente del Ministerio de Industria).

Para los segundos se rebaja el nivel de conocimientos a cursos en auditoría completados con exámenes en materias de empresa y contabilidad unidos a una experiencia profesional de tres años con un auditor de la primera categoría.

En **Francia**, son los *Commissaires aux Comptes*, pertenecientes a las *Compagnies Régionales des Commissaires aux Comptes* y a la *Compagnie National* (CNCC), los habilitados en exclusiva por la legislación para el control legal. Para su habilitación requieren:

- La obtención de una Diploma de Experto Contable.
- Práctica profesional.
- Examen de aptitud después de la práctica profesional.

En **Grecia**, son los miembros de la *Soma Orkoton Ligiston* (SOL) los que tienen el reconocimiento legal para la auditoría, siendo las cualificaciones que se les exigen:

- Diploma universitario en materias de finanzas, contabilidad, derecho contable, etc.
- Tener experiencia profesional de 11 años con un ex pertos contable.
- Realizar un curso de formación profesional de 3 años.
- Pasar los exámenes establecidos por Ley.

En **Irlanda**, país de gran tracción en este campo al igual que el Reino Unido, exige para ser auditor legal pertenecer a un cuerpo profesional reconocido por el Ministerio de Industria y Comercio, siendo este el *Institute of Chartered Accountants in Ireland* (ICAI), aunque las normas de formación y educación de sus miembros tienen un reconocimiento recíproco con las de los miembros de los institutos del Reino Unido: *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW) y el *Institute of Chartered Accountants in Scotland* (ICAS).

Son también organizaciones profesionales en Irlanda el *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA), el *Chartered of Certified Accountants* (ACCA) y, desde 1991, el *Institute of Certified Public Accountants in Ireland*.

De todos los anteriores, salvo el CIMA los demás están habilitados para el nombramiento de auditores.

En **Luxemburgo** la figura de auditor independiente, *Reviseur d'entreprise*, que fue introducida al llevar a cabo la adaptación de la Cuarta Directiva en 1984 y crearse el *Institut des Reviseurs d'entreprises* (IRE), es quien tiene atribuida la habilitación para realizar el control legal de las cuentas anuales. A estos profesionales se les exigen las siguientes condiciones para obtener la cualificación:

- Título universitario.
- Tres años de experiencia práctica.
- Examen de aptitud profesional organizado por el Ministerio de Justicia.

En **Portugal**, donde está perfectamente identificada y separada la profesión de contable (*contabilista, técnicos de contas, ...*) de la de auditor (*revisores oficias de contas*), se integran a los profesionales habilitados para el control legal de las cuentas en la *Câmara dos Revisores Oficias de Contas*, exigiéndoles a tal fin, entre otros requisitos:

- Estar en posesión de la Licenciatura en Derecho, Economía, Finanzas o similar.
- Tener unas experiencia profesional mínima de tres años.
- Superar un examen de aptitud profesional.

Por último, el país más emblemático en el campo de la auditoría, donde ésta tuvo su cuna, el **Reino Unido**, se reconocen como profesionales habilitados por la Secretaría de Estado de Comercio e Industria para ejercer legalmente la auditoría, los que pertenezcan a alguna de las organizaciones siguientes: *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW), *Institute of Chartered Accountants of Scotland* (ICAS), *Institute of Chartered Accountants in Ireland* (ICAC) y *Chartered Association of Certified Accountants* (ACCA). Las cualificaciones exigidas a estos profesionales son, entre otras:

- Tener formación que permita el acceso a la Universidad o una larga experiencia profesional.
- Haber superado un examen de conocimientos teóricos y la facultad de aplicarlos a la práctica de la auditoría, con un nivel equivalente al requerido para obtener un título universitario.
- Formación práctica de tres años, de ellos al menos dos con un auditor habilitado.

Vemos cómo en todos los países de la UE que ya han armonizado su legislación a la Octava Directiva adecúan las exigencias de sus auditores a la misma con ciertas diferencias: desde establecer sólo nivel previo de acceso a la universidad o exigir un título universitario, hasta posibilitar el acceso por la vía de la experiencia.

La formación práctica también se concreta de manera desigual, y a desde el mínimo dispuesto por la Directiva, los tres años y de ellos dos en el

despacho de un profesional habilitado, hasta los 11 años establecidos en Grecia.

La realización de un examen de aptitud está presente en todos los casos pues resulta preceptivo, la diferencia está en como se materializa y quién es el responsable de su organización.

### 3. LA FORMACION DE AUDITORES INTERNOS

Por lo que respecta a la parcela de la auditoría interna, que a nivel organizado cumplió en 1991 el cincuentenario de la creación del *Institute of Internal Auditors* (IIA), debemos tener presente que constituye una función propia de la dinámica empresarial que cada día adquiere mayor relevancia en escenarios altamente competitivos que requieren cambios de objetivos y estrategias a todos los niveles, donde la mejora de la eficacia y eficiencia es una obligación permanente.

Entendida como una actividad de valoración independiente dentro de la empresa o entidad, realizada por profesionales integrados en la misma, a efectos de examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la organización, ayudando en la ejecución eficaz de las responsabilidades gerenciales mediante la realización y comunicación de análisis, valoraciones, recomendaciones, etc., se la ha exigido en los últimos años una evolución hacia la auditoría de gestión, actuando con visión gerencial y ayudando a reforzar y ensalzar la filosofía de liderazgo de la alta gerencia.

Igualmente, se la exige que traspase el campo de actuación de las operaciones (control interno de las operaciones financieras y administrativas y la vertiente de control de la auditoría informática) y que, ante las nuevas exigencias de la dirección condicionada por el entorno, actúe en campos tales como la calidad total, la seguridad, la energía, el medio ambiente, etc.

En cualquier caso, y en una línea similar a lo que hemos considerado en relación a la auditoría de cuentas, la auditoría interna requiere la existencia de auditores responsables y altamente profesionalizados, cuya adecuada formación es esencial para llevar a buen término su trabajo, condicionado, en todo caso por las peculiaridades de la propia organización, del departamento de auditoría interna y de su director.

Así, el Instituto de Auditores Internos, en su documento "Normas Para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna" señala al referirse a la "aptitud profesional", que las auditorías internas deben realizarse con pericia y con el debido cuidado profesional, siendo el departamento el que "debe asignar, para cada auditoría, a aquellas personas que, en su conjunto, posean los conocimientos, aptitudes y disciplinas necesarias para efectuar apropiadamente el trabajo", adjudicando al departamento de auditoría y a su director la obligación de garantizar la formación técnica y la experiencia de los auditores internos, debiendo establecer los criterios apropiados al efecto

para cubrir los distintos puestos, según tipos de trabajo y niveles de responsabilidad.

Se deben exigir a los miembros del departamento los conocimientos y experiencia que les faculten para aplicar las normas, los procedimientos y las técnicas de auditoría, siendo la cualificación necesaria en materias como contabilidad, economía, finanzas, estadística, informática, ingeniería, tributación y derecho, aunque, evidentemente, no puede ser exigida en su conjunto a cada auditor, incluso puede acudir a consultores o expertos en determinadas materias, ajenos al departamento, si se estimase necesario y conveniente.

Ciertamente se debe aceptar como premisa fundamental que el auditor interno requiere, para ejercer como tal, una sólida formación universitaria, una especialización y capacidad práctica en auditoría interna y un conocimiento general de la organización en la que va a desempeñar su cometido, que lo hará en todo momento con una visión gerencial.

Nuevamente, la Universidad y otros centros de formación deben asumir un papel relevante, y así lo exige de manera especial la propia organización de profesionales, que se considera más desatendida que su homóloga de auditores externos, por lo que entiende que es el momento oportuno de avanzar, siendo necesario el reconocimiento de esta cuestión en el mundo académico, incorporando aquellas disciplinas adecuadas a esa formación. La comunidad universitaria tendrá que plantearse, como en otros tantos campos del saber, como evolucionar y afrontar el estudio, la docencia y la investigación en este campo.

Lo cierto es que en los nuevos planes de estudios anteriormente mencionados se comprueba, además del reconocimiento e incorporación general de las enseñanzas de auditoría de cuentas, una y importante penetración de asignaturas de auditoría interna, operativa y de gestión.

La competencia profesional de los auditores internos se apoya, como ya tuvimos oportunidad de señalar, en una sólida formación en las materias relacionadas con el mundo de las organizaciones (principios de administración y dirección, finanzas, contabilidad, auditoría, recursos humanos, comercialización, informática, economía general, etc.) y la aplicación práctica de esos conocimientos en sus funciones permitirá afrontar con garantía el trabajo de auditoría interna.

Al respecto, hay que destacar como referencia que el IIA pone en funcionamiento, en diciembre de 1972, el programa de *Certified Internal Auditor* (CIA), con la intención de ofrecer una orientación adecuada a los auditores internos interesados en su desarrollo profesional.

Podemos admitir que se pretende, en una línea similar a los *Certified Public Accountants* (CPA), que el CIA suponga el reconocimiento de un nivel de competencia profesional adecuado en auditoría interna. En tal sentido se definen perfectamente los criterios para ese reconocimiento profesional que

medirá las aptitudes de los candidatos para el acceso a la condición de auditores internos reconocidos, y que se proyectan sobre los aspectos que señalamos anteriormente.

Entre los requisitos que deben cumplir los candidatos a CIA destacamos los siguientes:

a) *Formación*: Se consigue, inicialmente, estando en posesión de titulación universitaria acreditada. Quedando completada mediante la Formación Profesional Continua a desarrollar en los tres años siguientes a la obtención del CIA, cuantificada en 100 horas anuales.

b) *Experiencia*: Tener una experiencia profesional en auditoría interna o "su equivalente" de, al menos, dos años. Esta experiencia deberá ser acreditada por un CIA o gerente de auditoría, o catedrático. Es importante poner de relieve que los criterios de equivalencia se concretan de la siguiente forma:

- Cursos de doctorado.
- Experiencia en auditoría externa.
- Enseñanza a tiempo total en escuelas profesionales o Universidad en materias del examen durante dos años equivalen a un año de experiencia en auditoría interna.

c) *Examen*: Superar el examen establecido, que supondrá aprobar las cuatro partes de que se compone y en los plazos que se disponen. De igual forma que sucede en el ámbito de la UE para los auditores de cuentas, al margen de la titulación que posea el candidato, realmente su formación específica para la auditoría interna quedará diseñada por la materias que son objeto del examen, que como comprobaremos son las que permiten, una vez superadas, concluir que el candidato tiene una formación teórico-práctica sólida.

Siendo cierto que para el acceso a la condición de CIA no se especifica la titulación universitaria que debe poseer el candidato, es nuestra opinión que la Licenciatura en Administración y Dirección de Empresas y la Diplomatura en Ciencias Empresariales serían las más adecuadas para atender las funciones de auditoría interna en su faceta tradicional y futura.

Esa formación universitaria de partida se debería completar, si en los planes de estudios no se incorpora o se hace de manera deficiente, con lo que serían los conocimientos más directamente relacionados con la auditoría interna: sus fundamentos, metodología, procedimientos, herramientas específicas, etc.

A tal fin se pueden articular soluciones similares a las que ya indicamos para la auditoría de cuentas. No obstante, no podemos olvidar que el campo de la auditoría interna se extiende cada vez más hacia facetas muy diversas (auditoría de calidad, auditoría energética, auditoría medioambiente tal, etc.) y otro tipo de formación universitaria parece, cuando menos, conveniente, lo

que nunca puede excluir la formación básica en el mundo de las organizaciones y en todos sus subsistemas.

Se plantea, pues, ante la limitación del ser humano, que tales formaciones específicas sí estén presentes en algunos miembros de los equipos o departamentos de auditoría interna, ya sea de forma directa y continua o de forma indirecta y específica (mediante el concurso de expertos puntualmente).

El examen a CIA se considera el marco de referencia para comprobar los conocimientos y aptitudes de los auditores internos; pretende medir su competencia técnica, proporcionar una base para la obtención de reconocimiento profesional y ofrecer una directriz a todos los auditores internos que buscan un posterior desarrollo profesional.

Su diseño pone de manifiesto dos cuestiones de gran interés: De una parte, como ya señalamos, cual es el perfil de formación que se prefiere para estos profesionales y, de otra, su amplitud y rigurosidad, estando estructurado en las cuatro partes que señalamos a continuación, debiendo significar que a partir del último celebrado en mayo de 1994 se introducirán algunas modificaciones en el mismo que supondrán, entre otras cuestiones, que un país o región va a quedar autorizado para desarrollar la Parte IV (el Comité de Prácticas Profesionales de la Confederación Europea de Institutos de Auditores Internos -ECIIA- lleva unos meses trabajando para determinar un núcleo común de conocimientos exigibles a los auditores internos europeos homologables en cualquier país y que sería la base para desarrollar esa Parte del examen) :

- Partes I y II: Teoría y práctica de la auditoría interna.
- Parte III: Gestión, métodos cuantitativos y sistemas de información.
- Parte IV: Contabilidad, finanzas y economía.

Todas ellas se corresponden con el "plan de disciplinas" que configuran el programa para los candidatos a CIA. Podemos ver en el **CUADRO N° 6** el análisis comparativo de las materias que comprende cada parte del examen con las materias troncales de las titulaciones universitarias anteriormente señaladas como más idóneas para cubrir la formación básica de estos profesionales (Licenciatura en Administración y Dirección de Empresas - LADE - y Diplomado en Ciencias Empresariales - DCC.EE.).

Retomando nuevamente los planes de estudios ya aprobados, o a punto de serlo, y sin ánimo de ser exhaustivos, pero sí dejar constancia de la nueva situación a la que aludimos anteriormente presentamos el **CUADRO N° 7** que nos recoge las asignaturas incorporadas por algunas Universidades.

En los últimos tiempos la promoción del examen CIA en español ha sido una de las soluciones que se proponen por los auditores internos de nuestro país ante la preocupación existente por resolver el problema de la escasa profesionalidad que pudiera existir. Así, ya va para dos años que Madrid es una de las sedes mundiales para participar en el examen.

Por otra parte el Instituto español ha creado el Certificado de Auditor Interno Diplomado (AID), que evidentemente se concede con sólo solicitarlo a quienes ya sean CIA.

Para obtener el AID el Instituto ha establecido un procedimiento transitorio y otro general. En el primer caso quienes vienen desempeñando cargos responsables en los departamentos de auditoría interna de las organizaciones y que son reconocidos como tales, deberán presentar al análisis del Comité de Calificación y Examen:

- Créditos a su favor (por asistencia a cursos y seminarios).
- Curriculum vitae, y
- Proyecto de trabajo monográfico sobre auditoría interna.

El procedimiento general supone para el solicitante reunir las siguientes condiciones:

1. Tener una experiencia profesional de más de cinco años, y al menos tres de ellos en el ejercicio de la profesión de auditor interno.
2. Reunir 30 créditos de docencia.
3. Realizar un trabajo monográfico sobre temas de auditoría y control internos, defender el mismo ante un tribunal y obtener su aprobación.

Del mismo modo que indicamos en el caso de los auditores externos hemos de tener en consideración, además de lo dicho hasta el momento, la necesidad de llevar a cabo un seguimiento de los adecuados programas de formación continua.

Las Normas Generales del IIA incorporan este aspecto fundamental al disponer que "los auditores internos son responsables de continuar su formación a fin de mantener sus capacidades. Deben estar informados de las mejoras y actualizaciones de las normas, procedimientos y técnicas de auditoría interna".

Aquí el papel de la Universidad, colaborando muy estrechamente con la organización profesional, también es importantísimo. Las nuevas técnicas, metodologías, etc. nacen, se estudian y enseñan en nuestras aulas y a ellas deben acudir los profesionales de cualquier tipo para actualizarse, reciclarse y seguir en la "brecha".

Las Normas generales citadas así lo reconocen al señalar que "la formación continuada se puede conseguir a través de las asociaciones y de la participación en sociedades profesionales, la asistencia a conferencias, seminarios, cursos universitarios, programas de preparación y por la participación en proyectos de investigación".

La experiencia en España no es muy amplia, pero en otros países de nuestro entorno, como el Reino Unido, la colaboración de los centros universitarios en los cursos de formación de auditores internos es muy importante, destacando entre ellos *The City University Business School, Birmingham Polytecnic, Mewcastle Politechnic, Lancashire Polytecnic y*

*Southampton Institute of Higher Education*. Desde 1981 y hasta 1991 han pasado por ellos 7.065 alumnos de los que 1.191 han superado el examen de cualificación, MIIA; por otra parte incorporan, dada la importancia que la misión de auditoría informática ha adquirido en los últimos años, una "Qualification in Computer Auditing" (QICA), superada por 59 profesionales al 31 de marzo de 1992.

Se augura un futuro de la formación de auditores internos en el Reino Unido, y por extensión en toda Europa, caracterizado por:

- a) Aceptación de la auditoría interna como disciplina de gestión.
- b) Una fuerte relación entre empresas-organizaciones profesionales-universidades.
- c) Desarrollo de nuevas titulaciones y cursos de alto nivel.
- d) Determinar los temas que configurarán el desarrollo de la formación continua.
- e) Potenciación de los estudiantes que se compromentan en la investigación de materias de auditoría interna.
- f) General fondos para afrontar tareas de investigación.

Resulta muy destacable la labor de formación continua que viene realizando el Instituto de Auditores Internos de España, cuyo programa para el año 1994 recoge un total de 33 Cursos o Seminarios agrupados en las cuatro áreas temáticas tal como recogemos a continuación:

#### A) Formación General:

- Teoría y práctica de auditoría interna.
- Sistema integrado de control interno. Una nueva concepción para auditores.
- Lo que el auditor interno debe saber sobre costes y su influencia en la toma de decisiones.
- Técnicas de muestreo aplicadas a la auditoría interna.
- La auditoría interna y la contabilidad.
- Introducción a la auditoría de los estados financieros.
- El PC como herramienta del auditor.
- La estadística en auditoría. Empleo del PC.
- Auditoría operativa.

#### B) Formación en Técnicas de Comunicación:

- Relaciones humanas en auditoría interna.
- Dirección de equipos de auditoría.
- Cómo hacer eficaz el informe de auditoría.

#### C) Formación en Areas Específicas:

- Auditoría aplicada al área fiscal.
- Auditoría y fraude en entidades financieras.
- Auditoría y control presupuestario y de gestión.
- Auditoría del sistema de calidad.
- Auditoría de la función de aprovisionamiento.

- Auditoría medio-ambiental.
  - Auditoría de los sistemas de producción.
  - Auditoría del área de Seguridad.
  - Auditoría operativa sobre áreas técnicas.
  - Auditoría del área de tesorería.
  - Auditoría para la pequeña y mediana empresa.
  - Auditoría de la seguridad informática.
  - Auditoría de los sistemas de información.
  - El control operativo de almacenes y stocks.
  - Auditoría de entidades aseguradoras.
  - Auditoría de entidades financieras.
  - El fraude informático.
  - El control interno en grandes almacenes y empresas de distribución.
- D) Gerencial:
- Determinación del plan de auditoría interna.
  - Organización y gestión de un departamento de auditoría interna.
  - Estrategias de comunicación para la auditoría.

Vemos que el Instituto español sigue una línea similar a la de otros Institutos europeos, tal como se puede comprobar en la documentación elaborada para la 3ª Conferencia de la Confederación Europea de Institutos de Auditoría Interna (ECIIA) que se celebró en Madrid los días 22 a 24 de abril de 1992, donde se recogen las actividades de cursos y seminarios que tienen previstos sus 15 Institutos miembros.

## 4. LOS AUDITORES EN EL SECTOR PUBLICO

En el ámbito del sector público, caracterizado por la amplia proyección del Estado en casi todos los niveles de actuación económica y social, por una necesidad imperiosa de conseguir el cumplimiento de "las tres es" - eficacia, eficiencia y economía - en la gestión de los recursos públicos, a las que recientemente se incorpora por parte de un sector de la doctrina una "cuarta e": *environnement* -, el cuidado por el medio ambiente, y que está caracterizado también por una constante y creciente demanda de transparencia que evite actuaciones fraudulentas e incluso corruptas por parte de los gestores públicos, lo que añade una "quinta e", la de la ética, las funciones de control o auditoría han venido adquiriendo un protagonismo muy especial en los últimos años, tratando de facilitar la aplicación de una "sexta e", la de la equidad en las actuaciones públicas.

Esas actuaciones de control, auditoría o fiscalización, que siempre conllevan la finalidad de informar a los diferentes órganos rectores, y en última instancia a órganos de representación política, comportan una preparación de los profesionales que las realizan y una metodología de trabajo que no difiere excesivamente de la que es aplicable en el campo de la auditoría del sector privado, sobre todo cuando nos encontramos ante la auditoría de la

empresa pública. Tal vez las mayores diferencias se plantean en el caso de la auditoría de los diferentes organismos o entes de las administraciones públicas, ya sea a nivel estatal, de comunidad autónoma o local.

No obstante, es un hecho que la tipificación, al igual que en el sector privado, de los dos grandes tipos de trabajo en razón del quien sea el sujeto ejecutor: auditoría externa (realizada por los tribunales o cámaras de cuentas con participación, en algunos casos, de firmas privadas de auditoría) y auditoría interna (por personas integradas en los organismos auditados, en particular por la Intervención General de la Administración del Estado), aporta ciertas peculiaridades al trabajo y a la formación de los auditores.

Centrándonos en el aspecto de la formación de estos profesionales que actúan en el sector público, pertenecientes en última instancia al mismo, ya sea formando parte de instituciones fiscalizadoras externas o de los diferentes organismos, hemos de significar que el acceso a los diferentes cuerpos de funcionarios (de los grupos A o B) se realiza mediante oposición de carácter general, a la que se accede por estar en posesión del título universitario preceptivo (Licenciatura y Diplomatura), que comporta la superación de una serie de ejercicios y la integración en prácticas en los respectivos cuerpos, debiendo seguir cursos de formación específicos a sus funciones.

Esa formación debe ser adecuada a los diferentes tipo de actividad a desarrollar y a los objetivos que pretenden. Podemos distinguir en tal sentido:

- A) *Auditoría financiera*: su misión es determinar si a juicio del auditor la información financiera se presenta adecuadamente, de acuerdo con los principios contables al efecto.
- B) *Auditoría de cumplimiento*: su misión es determinar si se ha cumplido la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos.
- C) *Auditoría de eficiencia y economía*: su misión es evaluar si la gestión de los recursos públicos (humanos, activos y fondos presupuestarios) se ha desarrollado de forma económica y eficiente.
- D) *Auditoría de resultados de programas o Control financiero de programas*: cuyo misión es evaluar el grado de eficacia en el logro de los objetivos previstos.

Las dos primeras facetas configuran la denominada *auditoría de regularidad*, que evidentemente comporta la comprobación del cumplimiento de las disposiciones y directrices de aplicación a los organismos y a las operaciones. Las otras dos facetas configuran la *auditoría operativa* al tratar de evaluar y juzgar el grado de funcionamiento económico y financiera y la eficacia conseguida, directamente enfocadas hacia la auditoría de gestión.

No obstante, en la mayoría de las situaciones los auditores en el sector público desempeñan *auditorías integrales* al sumir varias o todas las misiones apuntadas anteriormente.

Constatando que las normas de auditoría del sector público deben seguir y siguen la misma estructura que en el sector privado, comprobamos que entre las normas generales o personales dadas por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) está la de formación técnica o capacidad profesional definida en los siguientes términos: "El trabajo de auditoría será ejecutado por personas cuya formación y experiencia profesional sean las requeridas según el alcance y complejidad de sus funciones en auditoría. El auditor, para la ejecución de su trabajo, necesita una actualización permanente de sus conocimientos técnicos y generales".

Por su parte la Comisión de Coordinación de los Organos Públicos de Control Externo del Estado Español, creada en 1989 para establecer criterios homogéneos sobre terminología, normas técnicas, ..., a proponer a los organismos e instituciones pertinentes, asume como primera tarea, llevándola a buen término, la elaboración de unos "Principios y Normas de Auditoría del Sector Público", que recogen los criterios fundamentales que deben observar tanto los órganos institucionales de control externo, como los expertos independientes, con vistas a que sus informes puedan ser asumidos por aquellos.

En ese documento se incorpora también, como no podía ser de otra manera, el principio básico de que la "auditoría deberá ser realizada por personas con formación técnica y capacidad profesional adecuada", debiendo contemplar cualquier normativa que lo desarrolle los siguientes aspectos: la formación, la experiencia y la actualización de conocimientos, que perfila en los términos siguientes.

En cuanto a la *Formación*, los auditores deberán conocer:

- Los métodos y técnicas empleados en auditoría.
- Los principios y normas contables y presupuestarios.
- El funcionamiento, organización y características del Sector Público.

Por lo hace referencia a la *Experiencia*, la organización de auditoría fijará la experiencia que deberá poseer el personal auditor para el adecuado cumplimiento de sus funciones.

Por último, la actualización permanente de conocimientos es requisito necesario para mantener la capacidad profesional, siendo la organización de auditoría responsable de establecer y ejecutar un programa que garantice el conocimiento, entre otros, de los nuevos desarrollos de auditoría, contabilidad, muestreo estadístico y evaluación y análisis de datos.

Por todo lo dicho y a modo de síntesis podemos señalar que a los auditores del sector público se les exigen los siguientes requisitos:

- Estar en posesión de título universitario adecuado (Licenciado en Administración y Dirección de Empresas, Licenciado en Economía, Licenciado en Derecho, Diplomado en Ciencias Empresariales, Diplomado en Gestión y Administración Pública, ...).

- Acceso a los cuerpos de control correspondientes, mediante la superación de exámenes de conocimientos de tipo general y específico.
- Seguir una formación específica en teoría y práctica de la auditoría (bien estando en posesión de condición de auditor de cuentas, seguir cursos impartidos por universidades y corporaciones profesionales de auditores, y sobre todo siguiendo los cursos dispuestos por los organismos formadores de la Administración). Especial conocimiento en la elaboración de informes.
- Amplio conocimiento de la estructura general y funcionamiento de la Administración Pública en todos sus niveles, de los diferentes organismos autónomos y de las empresas públicas.
- Amplio conocimiento de contabilidad pública, técnica y gestión presupuestaria, legislación aplicable, documentación administrativa, etc.
- Amplio conocimiento de la tecnología de la información en general y aplicable en el sector público.
- Otros: lenguas oficiales de comunidades autónomas, lenguas extranjeras, técnicas comunicacionales, técnicas de conducta, etc.

Con esta formación y la experiencia práctica que adquieran al estar integrados en equipos de trabajo sometidos a planes generales de actuación, los auditores del sector público podrán desarrollar su trabajo con la debida competencia, a la que se deben unir el resto de las cualidades exigibles en general (independencia, objetividad, integridad, diligencia, secreto, conducta ética, etc.). Sin embargo, su formación inicial, como en todos los casos, debe completarse con la debida formación continuada, que amplíe conocimientos en otros campos y que atienda a la evolución y las innovaciones que se produzcan a todos los niveles (normativos, de sistemas, procedimentales, técnicas, etc.).

En el **CUADRO Nº 8** recogemos, a título de ejemplo de formación específica, el plan de estudios de la Escuela de la Hacienda Pública para la formación de Inspectores de Finanzas del Estado, de la Especialidad de "Intervención, Control Presupuestario y Financiero del Sector Público y Contabilidad Pública", para el curso 1992-93.

## 5. CONCLUSIONES

**Primera.**- Se asume, sin discusión alguna, la necesidad social de la auditoría de cuentas, consecuencia directa del interés público que tiene la información contable para usuarios múltiples, de la necesidad de dotarla de transparencia y fiabilidad y, en última instancia, de los efectos que para la propia economía nacional en general tienen las decisiones tomadas por los diferentes agentes sociales en base a la citada información.

**Segunda.**- Igualmente hay que asumir que en los últimos años la auditoría interna ha experimentado una positiva evolución, justificándose la creciente importancia y protagonismo de sus departamentos como uno de los componentes del staff más valorados por la alta dirección por sus funciones de asesoramiento directo y colaboración con consultores y auditores externos a fin de proporcionar los elementos necesarios para, reduciendo al máximo las condiciones ambientales tales de incertidumbre y riesgo, mejorar la gestión de la empresa o entidad y asegurar su supervivencia y su éxito.

**Tercera.**- En el ámbito del sector público se añade a los aspectos anteriores el hecho esencial de que la actividad desarrollada por los diferentes organismos se proyecta sobre todos los campos de actuación y comporta la alta responsabilidad del manejo de fondos públicos. Por ello también es creciente el desarrollo, la importancia y la valoración de la auditoría.

**Cuarta.**- En todos los casos la calidad, el rigor y la validez de la auditoría se sustentan consecuentemente en la calidad, rigor y validez de los auditores, siendo elemento primigenio a considerar a tal fin su competencia o cualificación profesional, en suma su educación o formación.

**Quinta.**- Admitiendo que toda actividad profesional comporta una especialización y una experiencia más o menos amplia, no es menos cierto que la educación y formación en los conocimientos teóricos-prácticos en todos los momentos de la vida activa, que hará a los auditores profesionales de gran prestigio, debe ser una piedra angular del sistema de reconocimiento, y en ella debe asumir una competencia esencial la Universidad.

**Sexta.**- Para que la Universidad tenga el protagonismo que le atribuimos debe atender convenientemente las demandas de la sociedad en tal sentido, cumpliendo con sus funciones naturales de estudio, docencia e investigación en los campos y en la dirección adecuada, aunque sin perder su esencia académica y científica, con el debido componente crítico. Por fortuna, parece que en esa dirección nos dirigimos.

**BIBLIOGRAFIA**

- ALMELA DIEZ, B.: *Control y auditoría internos de la empresa*, ed. Consejo General de Colegios de Economistas de España, Madrid, 1987.
- BLASCO LANG, J.J. y FERNANDEZ ESTELLES, M.: *El acceso a la profesión de auditor*, en J.A. GONZALO ANGULO: *Contabilidad en España 1992*, ed. ICAC, Madrid, 1992, págs. 413-425.
- BOLUFERNIETO, R. *Funciones actuales y perspectivas de desarrollo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, en V. MONTESINOS JULVE: *La auditoría en España. Homenaje a D. Manuel Vela Pastor*, ed. Universitat de València, Valencia 1991, págs. 19-29.
- CAÑIBANO CALVO, L. y CEA GARCIA, J.L. *La Contabilidad en los Planes de Estudios de Ciencias Económicas y Empresariales en las Universidades españolas*, CUPE, Vol. VI, 1980, págs. 431-449.
- CAÑIBANO CALVO, L. *La Universidad y la formación de los auditores*, Ponencia en las Jornadas sobre el futuro de la auditoría en España, Madrid, mayo 1981, ed. ICJCE-Fundación Universidad Empresa, Madrid, 1982.
- CEA GARCIA, J.L. *La formación profesional para la habilitación oficial del auditor independiente: aplicación de la normativa de la Comunidad Económica Europea a España*, Ponencia en La regulación de la auditoría en España. Análisis de la situación actual, perspectivas de futuro y propuesta de regulación, Jornadas organizadas por el REA en Madrid, 22 y 23 noviembre 1984, págs. 333-345.
- CEA GARCIA, J.L. *El Registro Oficial de Auditores de Cuentas y las Corporaciones de auditores*, en J.A. GONZALO ANGULO: *Contabilidad en España 1992*, ed. ICAC, Madrid, 1992, págs. 427-444.
- COMISION DE COORDINACION DE LOS ORGANOS PUBLICOS DE CONTROL EXTERNO DEL ESTADO ESPAÑOL: *Principios y Normas de Auditoría del Sector Público*, ed. Sindicatura de Cuentas, Valencia, 1992.
- COMPAGNIE NATIONALE DU COMMISSARIAT AUX COMPTES: *Le Contrôle Légal des Comptes Annuels en Europe*, ed. CNCC, Paris, 1990
- COURTEMANCHE, G.: *The New Internal Auditing*, ed. John Wiley & Sons, New York, 1986.
- FABADO I ALFONSO, E.: *Auditoría de economía, eficiencia y eficacia en el sector público: principios, normas, límites y condiciones para su realización. Aplicación práctica*, ed. Cámara de Comptos de Navarra, Pamplona, 1991.
- FEDERATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPEENS (FEE): *Training for the Profession. A Comparative Study*, Brusels, 1988.
- GARCIA BENAU, M<sup>a</sup> A.: *La auditoría en Europa. Adaptación de la VIII Directiva del Derecho de Sociedades*, ed. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Cuadernos nº 6, Madrid, 1992.

**BIBLIOGRAFIA**

- ALMELA DIEZ, B.: *Control y auditoría internos de la empresa*, ed. Consejo General de Colegios de Economistas de España, Madrid, 1987.
- BLASCO LANG, J.J. y FERNANDEZ ESTELLES, M.: *El acceso a la profesión de auditor*, en J.A. GONZALO ANGULO: *Contabilidad en España 1992*, ed. ICAC, Madrid, 1992, págs. 413-425.
- BOLUFERNIETO, R. *Funciones actuales y perspectivas de desarrollo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, en V. MONTESINOS JULVE: *La auditoría en España. Homenaje a D. Manuel Vela Pastor*, ed. Universitat de València, Valencia 1991, págs. 19-29.
- CAÑIBANO CALVO, L. y CEA GARCIA, J.L. *La Contabilidad en los Planes de Estudios de Ciencias Económicas y Empresariales en las Universidades españolas*, CUPE, Vol. VI, 1980, págs. 431-449.
- CAÑIBANO CALVO, L. *La Universidad y la formación de los auditores*, Ponencia en las Jornadas sobre el futuro de la auditoría en España, Madrid, mayo 1981, ed. ICJCE-Fundación Universidad Empresa, Madrid, 1982.
- CEA GARCIA, J.L. *La formación profesional para la habilitación oficial del auditor independiente: aplicación de la normativa de la Comunidad Económica Europea a España*, Ponencia en La regulación de la auditoría en España. Análisis de la situación actual, perspectivas de futuro y propuesta de regulación, Jornadas organizadas por el REA en Madrid, 22 y 23 noviembre 1984, págs. 333-345.
- CEA GARCIA, J.L. *El Registro Oficial de Auditores de Cuentas y las Corporaciones de auditores*, en J.A. GONZALO ANGULO: *Contabilidad en España 1992*, ed. ICAC, Madrid, 1992, págs. 427-444.
- COMISION DE COORDINACION DE LOS ORGANOS PUBLICOS DE CONTROL EXTERNO DEL ESTADO ESPAÑOL: *Principios y Normas de Auditoría del Sector Público*, ed. Sindicatura de Cuentas, Valencia, 1992.
- COMPAGNIE NATIONALE DU COMMISSARIAT AUX COMPTES: *Le Contrôle Légal des Comptes Annuels en Europe*, ed. CNCC, Paris, 1990
- COURTEMANCHE, G.: *The New Internal Auditing*, ed. John Wiley & Sons, New York, 1986.
- FABADO I ALFONSO, E.: *Auditoría de economía, eficiencia y eficacia en el sector público: principios, normas, límites y condiciones para su realización. Aplicación práctica*, ed. Cámara de Comptos de Navarra, Pamplona, 1991.
- FEDERATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPEENS (FEE): *Training for the Profession. A Comparative Study*, Brusels, 1988.
- GARCIA BENAU, M<sup>a</sup> A.: *La auditoría en Europa. Adaptación de la VIII Directiva del Derecho de Sociedades*, ed. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Cuadernos nº 6, Madrid, 1992.

- GONZALO ANGULO, J.A. *La oferta formativa en el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Nº 20-1990, págs. 4-11.
- HEVIA, E.: *Manual de auditoría interna. Enfoque operativa y de gestión*, ed. Centrum Técnicas y Científicas, Barcelona, 1989.
- HEVIA, E. *La situación actual de la función de auditoría interna*, Partida Doble, Nº 12, 1991, págs. 4-7.
- INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS: *Información y programa para los candidatos a Certified Internal Auditor*, Altamonte Springs, Florida, October, 1990.
- INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS, ESPAÑA: *Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna*, ed. IIA, España 1986 (reimp. 1989).
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS: *IFAC Handbook*, ed. IFAC, New York, act. 1993.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO: *Normas de auditoría del sector público*, 2ª edic. 1985.
- LOPEZ DIAZ, A.: "La enseñanza de la auditoría en la Universidad", Ponencia en I Congreso Regional de Economía y Economistas de Asturias, Oviedo, 8 a 10 de mayo de 1985.
- LOPEZ DIAZ, A. y MARTINEZ GARCIA, F.J. *Las enseñanzas de Contabilidad ante la reforma de los planes de estudios: La formación de auditores de cuentas*, en IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Santander, 30 y 31 de mayo y 1 de junio de 1991.
- MARTINEZ CHURIAQUE, J.I. *Universidad y auditoría*, Papeles de Auditoría, nº 4, 1986, págs. 31-32.
- MARTINEZ GARCIA, F.J.: *La regulación de la auditoría en España. Antecedentes, pasado reciente y situación actual*, ed. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1992.
- MARTINEZ GARCIA, F.J. *Los auditores internos: formación y Universidad*, Auditoría Interna, Nº 31, 1992.
- MONTESINOS JULVE, V. *Sistemas de información, contabilidad y auditoría en el sector público*, en *La auditoría en España. Homenaje a D. Manuel Vela Pastor*, ed. Universidad de Valencia, Valencia, 1991.
- OCDE-GROUPE DE TRAVAIL SUR LES NORMES COMPTABLES: *Les qualifications professionnelles des commissaires aux comptes*, Document de travail Nº 5, Paris, 1988.
- QUESADA SANCHEZ, F.J. *La profesionalidad de la Contabilidad*, Actualidad Financiera, Nº 2, 1992, págs. c1-c7.
- SELIN, G. *Enseñanza y formación profesional de auditores internos. La experiencia inglesa*, Auditoría Interna, Nº 32, 1992, págs. 6-8.
- UEC: *El programa de Formación de la UEC y la Octava Directriz*, ed. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1987.

## 7. ANEXOS: CUADROS

CUADRO Nº 1

IFAC (Guía Nº 9. Anexo)	CEE (Octava Directiva. Art. 6)	ESPAÑA (Reglamento LAC. Art. 24)
<b>MATERIAS BASICAS</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Contabilidad financiera.</li> <li>- Contabilidad directiva.</li> <li>- Tecnología de la información (IT)</li> <li>- Auditoría.</li> <li>- Sistema fiscal.</li> <li>- Finanzas.</li> </ul>	<b>MATERIAS BASICAS</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Auditoría.</li> <li>- Análisis y juicio crítico de los estados financieros anuales.</li> <li>- Contabilidad general.</li> <li>- Cuentas consolidadas.</li> <li>- Contabilidad de costos y de gestión.</li> <li>- Auditoría interna.</li> <li>- Normas relativas a la preparación de cuentas anuales y consolidadas y métodos de valoración del balance de situación, así como determinación de los resultados.</li> <li>- Normativa legal y profesional relativa a la auditoría legal de los estados contables y la aplicable a los que efectúan dichas auditorías.</li> </ul>	<b>MATERIAS BASICAS</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Auditoría de cuentas.</li> <li>- Análisis, económico, financiero y patrimonial.</li> <li>- Contabilidad general.</li> <li>- Consolidación de cuentas.</li> <li>- Contabilidad analítica de explotación y contabilidad de gestión.</li> <li>- Control interno.</li> <li>- Normas relativas a las cuentas anuales y cuentas consolidadas.</li> <li>- Normas jurídicas y profesionales relativas al control de las auditorías y auditores de cuentas.</li> </ul>
<b>MATERIAS DE APOYO</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Economía.</li> <li>- Derecho.</li> <li>- Matemáticas y estadística.</li> <li>- Ciencia de la conducta.</li> <li>- Dirección.</li> </ul>	<b>MATERIAS RELACIONADAS</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Derecho de sociedades.</li> <li>- La Ley de insolvencias y procedimientos similares.</li> <li>- Derecho fiscal.</li> <li>- Derecho civil y mercantil.</li> <li>- Ley de empleo y seguridad social.</li> <li>- Sistemas de información e informática.</li> <li>- Economía de la empresa, general y financiera.</li> <li>- Matemáticas y estadística.</li> <li>- Principios fundamentales de gestión financiera de las empresas.</li> </ul>	<b>MATERIAS RELACIONADAS</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Derecho de sociedades.</li> <li>- Derecho concursal.</li> <li>- Derecho civil y mercantil.</li> <li>- Derecho del trabajo y de la seguridad social.</li> <li>- Sistemas de información e informática.</li> <li>- Economía de la empresa, economía política y economía financiera.</li> <li>- Matemáticas, estadística.</li> <li>- Principios fundamentales de gestión financiera de las empresas.</li> </ul>

CUADRO Nº 2

NUCLEO DE CONOCIMIENTOS IFAC	
<b>MATERIAS BASICAS</b>	<b>MATERIAS DE APOYO</b>
<b>CONTABILIDAD FINANCIERA:</b> El núcleo de la Contabilidad Financiera. Principios de Contabilidad Financiera. Información financiera. La información bajo actos reguladores. Acumulación de datos y análisis.	<b>ECONOMIA:</b> Naturaleza de la Economía. Sistemas económicos y mercados. Ingresos y gastos nacionales Políticas monetarias y fiscales. Comercio internacional. Oferta y demanda. Determinación de precio y volumen de producción. Modelos económicos. Predicción. Decisiones incluyendo tiempo e incertidumbre.
<b>CONTABILIDAD DE GESTION:</b> Naturaleza y objetivos de la Contabilidad de Gestión. Clasificación y análisis de costes y ganancias. Contabilidad de costes. Presupuesto y costes standard. Modelos de decisión. Medidas de performance.	<b>DERECHO:</b> Leyes de contratos y ventas de productos. Leyes de asociaciones. Ley de sociedades. Leyes de insolvencias.
<b>TECNOLOGIA DE LA INFORMACION (IT):</b> Aspectos generales. Objetivos y núcleo de los sistemas. Elementos básicos y conceptos de los sistemas. Sistemas EDP.	<b>MATEMATICAS Y ESTADISTICA:</b> Matemáticas. Estadística.
<b>AUDITORIA:</b> Objetivos de auditoría. Conceptos de auditoría. Evidencia. Prácticas y procedimientos. Derechos, deberes y obligaciones de los auditores.	<b>CIENCIAS DEL COMPORTAMIENTO:</b> Conceptos de psicología y sociología. Introducción a métodos de investigación. Aprendizaje y cumplimiento. Actitudes. Motivación. Stress. Grupos y liderazgo.
<b>DERECHO FISCAL:</b> Objetivos de la fiscalidad. Tipos y naturaleza de los impuestos. El papel del profesional contable en la fiscalidad.	<b>DIRECCION:</b> Planificación. Toma de decisiones. Organización. Staffing. Dirección. Control. Organización y entorno.
<b>FINANZAS:</b> Relación de las finanzas con la Contabilidad. Entorno financiero. Dimensión financiera de las organizaciones. Decisiones financieras.	

CUADRO Nº 3

NUCLEO DE CONOCIMIENTOS BASICOS UEC	
<b>AUDITORIA</b>	
A. Principios de auditoría general. B. Misiones del auditor. C. Organización de la auditoría. D. Control interno. E. Técnicas de auditoría.	F. Misiones particulares. G. Informes. H. Auditoría internacional. I. Valor de la auditoría para la comunidad.
<b>ANALISIS CRITICO DE LAS CUENTAS ANUALES:</b>	
A. Introducción. B. Diagnostico financiero de la empresa. C. Analisis de la explotación.	D. Analisis de la rentabilidad. E. Cuadro de mando financiero. F. Problemas relativos a los estados financieros.
<b>CONTABILIDAD GENERAL:</b>	
<b>A. FUNDAMENTOS:</b>	
1. Papel de la Contabilidad. 2. Balance- Activo y pasivo.	3. Balance y cuenta de pérdidas y ganancias. 4. Técnicas y organización del sistema contable.
<b>B. CONTABILIDAD GENERAL SUPERIOR:</b>	
1. Contabilidad general- recordatorio nocios básicas. 2. Contabilización de stocks. 3. Contabilización del proceso de producción. 4. Inmovilizaciones y amortizaciones. 5. Titulos de participación y anticipos. 6. Inmovilizaciones inmateriales.	7. Gastos a distribuir. 8. Pasivo. 9. Compromisos, eventualidades y incertidumbres. 10. Capitales propios. 11. Gastos de personal. 12. Puntos específicos.
<b>CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS:</b>	
1. Los grupos de sociedades. 2. Las operaciones de preconsolidación. 3. Las operaciones de consolidación.	4. Puesta en práctica de la consolidación. 5. Presentación de cuentas consolidadas. 6. Auditoría y control externo de las cuentas consolidadas.
<b>CONTABILIDAD ANALITICA DE EXPLOTACION Y CONTABILIDAD DE GESTION:</b>	
<b>A. CONTABILIDAD ANALITICA:</b>	
1. Introducción. 2. Teoría del precio de coste. 3. Sistemas contables del precio de coste.	4. Método de cálculo del precio de coste. 5. Organización y funcionamiento de la Contabilidad analítica.
<b>B. CONTABILIDAD DE GESTION</b>	
1. Objetivos y estructuras de la dirección. 2. Organización de los sistemas de información de gestión. 3. Planificación a largo y a corto plazo.	4. La contabilidad, ayuda a la decisión. 5. La contabilidad, fundamento del control de gestión.
<b>EL CONTROL INTERNO:</b>	
A. Introducción a la organización y al control. B. Aspectos generales del análisis y de la organización de los sistemas	C. Analisis y organización de los sistemas informáticos. D. Auditoría del análisis y de la organización de los sistemas. E. Ejemplos y ejercicios.

CUADRO N° 3 (continuación)

NUCLEO DE CONOCIMIENTOS BASICOS UEC	
NORMAS RELATIVAS AL ESTABLECIMIENTO DE CUENTAS ANUALES Y CONSOLIDADAS	
A. EVALUACION DEL BALANCE Y DETERMINACION DEL RESULTADO:	
1. ¿Que es el valor?. No existe un valor único. Métodos de medida del valor, fundamento.	
2. Ventajas e inconvenientes de los métodos de evaluación teóricos y prácticos.	
3. Relación entre el valor, el coste, y la medida de beneficios de la empresa.	
4. Principios, métodos e hipótesis que sirven para medir gastos e ingresos para determinar el resultado.	
5. Aplicación práctica: problemas generales y problemas específicos.	
B. NORMAS RELATIVAS AL ESTABLECIMIENTO DE LAS CUENTAS ANUALES Y DE LAS CUENTAS CONSOLIDADAS:	
1. Origen y papel de las normas de establecimiento de las cuentas anuales.	
2. Normas contables internacionales.	
3. Normas contables europeas (directivas y UEC).	
4. Normas nacionales de contabilidad (profesionales o legales).	
NORMAS JURIDICAS Y PROFESIONALES RELATIVAS A LA AUDITORIA Y A LOS AUDITORES:	
A. NORMAS RELATIVAS A LOS DOCUMENTOS CONTABLES:	
1. Normas jurídicas.	
2. Normas profesionales: de auditoría y otras.	
B. NORMAS RELATIVAS A LOS AUDITORES:	
1. Normas jurídicas:	2. Normas profesionales:
- Acceso al estatuto de auditor legal.	- Normas de formación.
- Condiciones de autorización.	- Normas relativos al ejercicio de los mandatos.
- Condiciones para el ejercicio profesional.	- Normas de deontología o de ética.
- Procedimientos de nombramiento.	- Normas internacionales y europeas.
- Informes y contenidos de informes.	
- Poderes legales.	
- Responsabilidades legales.	

CUADRO N° 4

MATERIAS	HORAS
MODULO 1: AUDITORIA	180
- Auditoría.	
- Control interno.	
- Normas jurídicas y profesionales relativas a la auditoría y a los auditores de cuentas.	
MODULO 2: CONTABILIDAD GENERAL Y NORMAS RELATIVAS A LAS CUENTAS ANUALES	120
MODULO 3: CONTABILIDAD SUPERIOR	120
- Contabilidad analítica	
- Consolidación y normas relativas a las cuentas consolidadas	
- Análisis económico-financiero y patrimonial.	
MODULO 4: MATERIAS JURIDICAS (1)	120
- Derecho de sociedades.	
- Derecho concursal.	
- Derecho tributario.	
- Derecho civil.	
- Derecho mercantil.	
- Derecho del trabajo y de la Seguridad Social.	
MODULO 5: OTRAS MATERIAS (2)	100
- Sistemas de información e informática.	
- Economía de la empresa.	
- Economía política y financiera.	
- Matemáticas y estadística.	
- Gestión financiera de las empresas.	
<b>T O T A L</b>	<b>640</b>

CUADRO N° 5

MATERIAS	TITULOS
1. Auditoria.	-----
2. Control interno.	-----
3. Normas jurídicas y profesionales relativas a la auditoría y a los auditores de cuentas.	-----
4. Contabilidad general y normas relativas a las cuentas anuales.	LEE, LEG, PM y DCE
5. Contabilidad analítica de explotación y contabilidad de gestión.	LEE, PM y DCE
6. Consolidación de cuentas y normas relativas a las cuentas consolidadas.	LEE y PM
7. Análisis económico, financiero y patrimonial.	LEE y PM
8. Derecho de sociedades, concursal, tributario, civil, mercantil, del trabajo y de la Seguridad Social.	LEE, LEG, LD, PM y DCE
9. Sistemas de información e informática, economía de la empresa, economía política y financiera, matemáticas y estadística y principios fundamentales de gestión financiera de las empresas.	LEE, LEG, PM y DCE

Siendo: LEE Licenciado en Empresariales.  
 LEG Licenciado en Económicas.  
 DCE Diplomado en Ciencias Empresariales.  
 PM Profesor Mercantil.  
 LD Licenciado en Derecho.

CUADRO N° 6

MATERIAS EXAMEN C.I.A.	MATERIAS TRONCALES L.A.D.E.	MATERIAS TRONCALES D.CC.EE.
<u>PARTE I y II:</u> Naturaleza de la auditoría interna para entidades lucrativas y no lucrativas.	Contabilidad financiera y analítica	Contabilidad financiera
Administración del departamento de auditoría interna.	Contabilidad general y analítica.	Contabilidad de costes.
Administración del equipo y medios de auditoría interna.	Economía de la empresa.	Organización y administración de empresas.
Dirección y control interno.	Dirección financiera.	Dirección financiera.
Auditoría de las actividades de las organizaciones.	Dirección estratégica y política d empresa.	Dirección comercial.
Evidencia y documentación.	Dirección comercial.	Dirección política.
Auditoría PED.	Macroeconomía.	Economía española y mundial.
Muestresos estadísticos y no estadísticos.	Microeconomía.	Derecho de la empresa.
Comunicaciones de la auditoría.	Economía española y mundial.	Informática aplicada a la gestión de la empresa.
Ética.	Derecho de la empresa.	Matemáticas y estadística aplicada a la empresa.
Fraude.	Estadística e introducción a la econometría.	
	Matemáticas.	
	Econometría.	
<u>PARTE III:</u> Conducta de la organización.		
Sistemas de información de la dirección.		
Técnicas de dirección.		
Temas de actualidad.		
<u>PARTE IV:</u> Contabilidad analítica.		
Contabilidad financiera.		
Finanzas.		
Economía (micro y macro).		

CUADRO N° 7

LICENCIATURA EN ADMINISTRACION Y DIRECCION DE EMPRESAS			
UNIVERSIDAD	ASIGNATURAS	DESCRIPTORES	CR.
ALICANTE	AUDITORIA OPERATIVA	Concepto y evolución. Objetivos. Estructuración de la empresa. Eficiencia y eficacia. Informe de Auditoría interna. Control interno.	4,5
POMPEU FABRA DE BARCELONA	AUDITORIA Y CONTROL INTERNO	Auditoría y control interno.	6
CADIZ	AUDITORIA INTERNA	Estudio del establecimiento del control interno empresarial. Objetivos y metodología de la auditoría interna.	4,5
	AUDITORIA INFORMATICA	Análisis y control sobre la información de la empresa.	4,5
"JAUME I" DE CASTELLON	AUDITORIA OPERATIVA Y DE GESTION	Evaluación de la eficacia, eficiencia y economía de las organizaciones.	5
GRANADA FCA. ALMERIA	SISTEMA DE CONTROL INTERNO	Estudio de las principales medidas de control interno así como de las funciones de supervisión y vigilancia de la empresa. Especial referencia a la auditoría interna y operativa.	5
GRANADA FCA. JAEN	AUDITORIA OPERATIVA	Auditoría operativa.	6
U.N.E.D.	AUDITORIA OPERACIONAL	Auditoría de gestión de las operaciones.	4,5

Continúa...

CUADRO N° 7 (continuación)

DIPLOMATURA EN CIENCIAS EMPRESARIALES			
UNIVERSIDAD	ASIGNATURAS	DESCRIPTORES	CR.
AUTONOMA DE BARCELONA	AUDITORIA DE ORGANIZACION Y GESTION	Procedimientos y normas de organización. Flujoigramas. Auditoría de organización. Auditoría de gestión.	4,5
GRANADA FCA. JAEN	AUDITORIA DE LA GESTION EMPRESARIAL	Auditoría de la Gestión empresarial.	3
OVIEDO E.U. DE GIJON	CONTROL INTERNO CONTABLE	Naturaleza y tipos de control interno. Elementos de control interno. Diseño de los controles internos contables de las diferentes operaciones y ciclos de actividad. El control interno y la auditoría interna.	3
PAIS VASCO E.U. DE BILBAO	CONTROL INTERNO CONTABLE	Naturaleza y tipos de control interno. Elementos de control interno. Diseño de los controles internos contables de las diferentes operaciones y ciclos de actividad. El control interno y la auditoría interna.	3
PAIS VASCO E. SAN SEBASTIAN	CONTROL INTERNO CONTABLE	Naturaleza y tipos de control interno. Elementos de control interno. Diseño de los controles internos contables de las diferentes operaciones y ciclos de actividad. El control interno y la auditoría interna.	3
SALAMANCA	CONTROL INTERNO	Los procesos de juicio crítico en torno a la eficacia de los sistemas, métodos y procedimientos seguidos, tanto en la contabilidad interna como externa. El autocontrol de los mecanismos del proceso de la información.	4,5
VALENCIA	AUDITORIA INTERNA	Estudio de la evolución conceptual; aspectos diferenciales de la auditoría externa; auditoría de los sistemas organizativos de producción y distribución; programas de auditoría; metodología de implantación de informes; evolución del control interno.	6
	SISTEMAS CONTABLES INFORMATIZADOS Y AUDITORIA INFORMATICA	Evolución de los sistemas de información. Reconocimiento contable del entorno informatizado; organización y formación de recursos humanos. Diseño de sistema informático y control de la información. Auditoría de los sistemas informáticos y proceso de datos. Delito y fraude informático.	4,5

**CUADRO N° 8**

CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE FINANZAS DEL ESTADO

ESPECIALIDAD: INTERVENCION, CONTROL PRESUPUESTARIO  
Y FINANCIERO DEL SECTOR PUBLICO Y CONTABILIDAD PUBLICA

AREAS	ASIGNATURA	HORAS LECTIVAS
I. PLANIFICACION Y PRESUPUESTOS	- Planificación:	22
	a) Análisis Coste Beneficio b) Formulación Teórica	60
II. CONTABILIDAD DEL SECTOR PUBLICO	- Presupuestos:	70
	a) Teoría b) Políticas Sectoriales	30
III. CONTROL DEL SECTOR PUBLICO	- Contabilidad Pública	70
	- Contabilidad Nacional y Estadísticas Financieras	30
	- Gestión y Control del Gasto Público (1)	88
IV. FORMACION TRIBUTARIA	- Contro,Financiero (2)	98
	- Gestión y Control de Fondos Comunitarios	36
	- IVA	30
V. TECNICAS Y METODOS DE ACTUACION	- IRPF	22
	- I. SOCIEDADES	26
	- Prácticas en Intervenciones Delegadas	44
VI. FORMACION INSTRUMENTAL	- Prácticas en Intervenciones Territoriales	44
	- Informática	30
VII. FORMACION ORGANIZATIVA Y EN COOPERACION	* Aplicaciones	25
	* Corporativa	50
	- Seminarios	14
	- Talleres de Trabajo	14
TOTAL HORAS LECTIVAS .....		640

## (1) GESTION Y CONTROL DEL GASTO PUBLICO

- \* Organización y Sistemas de Control.
- \* Procedimiento general de la Administración Financiera: a) Gestión b) Control
- \* Procedimientos especiales.
- \* Modalidades de gasto:
  - Personal
  - Contratación Pública
  - Subvenciones y otros gastos

## (2) CONTROL FINANCIERO

- \* Auditoría Financiera: a) Teoría b) Supuesto práctico
- \* Auditoría Operativa
- \* Auditoría de Sistemas y Procedimientos
- \* Control Financiero Permanente.
- \* Control de Seguimiento de Programas Presupuestarios
- \* Control de Subvenciones
- \* Control de Ingresos A.E.A.T.

**INDICE:**

1. Introducción.
2. La formación de auditores externos.
  - 2.1. Capacitación y habilitación en España.
    - 2.1.1. La educación y el papel de la Universidad.
    - 2.1.2. Formación práctica: experiencia profesional.
    - 2.1.3. Demostración: examen de aptitud profesional.
    - 2.1.4. La formación continua.
  - 2.2. La situación en el resto de los países de la UE.
3. La formación de auditores internos.
4. Los auditores en el sector público.
5. Conclusiones.
6. Bibliografía.
7. Anexos: Cuadros.