
**PROPUESTA DE MEDIDAS A DESARROLLAR
EN LAS ADJUDICACIONES PÚBLICAS PARA
EL INCREMENTO DE LA CALIDAD EN LAS
AUDITORÍAS REALIZADAS POR FIRMAS
PRIVADAS EN COLABORACIÓN CON LOS
ÓRGANOS DE CONTROL PÚBLICOS**

ISBN: 978-84-17367-61-9

© Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. España. 2023.

INDICE

1. ELEMENTOS A CONSIDERAR POR LOS ÓRGANOS DE CONTROL PÚBLICO.....	2
1. Responsabilidad del informe de auditoría	3
2. Enfoque de las licitaciones públicas para mejorar el objetivo de calidad	4
PRIMERO. INSOLVENCIA	4
SEGUNDO. PRESUPUESTO BASE DE LICITACIÓN, sobre la base del cálculo de las horas de trabajo	5
TERCERO. Criterios de adjudicación.....	6
Recomendaciones sobre criterios técnicos a considerar en una licitación de auditoría	7
CUARTO. Información sobre las entidades a auditar	9
QUINTO. Adecuada justificación de las bajas desproporcionadas	9
2. ELEMENTOS A CONSIDERAR POR LOS AUDITORES PRIVADOS QUE CONCURREN A LICITACIONES DE TRABAJOS DE COALBORACIÓN EN AUDITORÍA PÚBLICA	11
1. Aplicación de las NIAS-ES-SP en las auditorías de cuentas de las normas de calidad del trabajo	12
2. Algunos aspectos a considerar en las auditorías de cuentas	13
3. Algunos aspectos a considerar en la Auditoría de cumplimiento de legalidad.....	15
4. Algunos aspectos a considerar en la Auditoría operativa	16
5. Responsabilidad del auditor privado en trabajos de auditoría en colaboración con órganos de control público	17
6. Honorarios	18
ANEXO. NOTAS	19

Los órganos de control público, en el ejercicio de sus funciones, vienen utilizando de manera habitual la colaboración con auditores privados para la ejecución de los trabajos de auditoría pública sobre las entidades que componen el sector público, tanto estatal, autonómico como local, y en las múltiples fórmulas jurídicas en que este se estructura.

Esta es una fórmula que permite incrementar el alcance del control de los órganos públicos, ya que únicamente con sus recursos propios en ocasiones sería insuficiente para alcanzar la cantidad y diversidad de entidades a controlar y, así mismo, da cabida a la colaboración público-privada, lo que facilita el intercambio de conocimientos y experiencia entre auditores públicos y privados, repercutiendo en una mayor eficiencia y calidad de los trabajos de auditoría pública.

Esta colaboración público-privada tiene sin duda múltiples beneficios en el ejercicio de la auditoría pública, **siempre y cuando esta se realice bajo unos parámetros de calidad adecuados**, lo que debe ser una exigencia tanto para el órgano de control que contrata auditores privados, desde el momento inicial de la contratación, como para los propios auditores que deben adaptar sus procedimientos cuando son contratados para colaborar en trabajos de auditoría pública.

En este contexto, el presente documento pretende ser una reflexión sobre los **elementos fundamentales que deben tenerse en consideración en este tipo de trabajos para garantizar la calidad de los trabajos de auditoría realizados por firmas privadas de auditoría en colaboración con los órganos de control públicos.**

1

ELEMENTOS A CONSIDERAR POR LOS ÓRGANOS DE CONTROL PÚBLICO

1. Responsabilidad del informe de auditoría

La responsabilidad de la firma del informe de auditoría corresponde, salvo que se trate de una entidad mercantil o en casos muy excepcionales, al Interventor, de acuerdo con la Norma Técnica de Relación con auditores en el ámbito del Sector Público publicada por la IGAE y otras normas como por ejemplo el Real Decreto 424/2017, de 18 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local. Igualmente, en el caso de los informes de fiscalización de los Órganos de Control Externo, la responsabilidad sobre el informe recae también en el propio Órgano de Control.

En el caso de los gestores de las Entidades auditadas *y en cierta medida de los interventores* en el ejercicio de la función interventora, además de las responsabilidades generales, tienen una responsabilidad tipificada en la normativa como responsabilidad contable dentro de lo que se denomina la jurisdicción contable, cuyo órgano fiscalizador es el Tribunal de Cuentas (o, en su caso, los órganos equivalentes de las Comunidades Autónomas).

En este contexto, debido a la gran responsabilidad que asumen los gestores de las Entidades auditadas y los Órganos de Control Públicos, la auditoría en su sentido más amplio (auditoría de cuentas, operativa y de cumplimiento), permite reducir estos riesgos y el mayor interesado en que dicho trabajo se haga con un alto grado de calidad es tanto el propio Órgano público responsable del control o fiscalización, como los gestores de la entidad. Una de las maneras de asegurar que dicha responsabilidad queda cubierta, es que la licitación pública asegure que se pueden cumplir estos requisitos de calidad en el trabajo y de cumplimiento de las Normas de Auditoría del Sector Público, ya que, aunque el trabajo lo realice un auditor privado contratado, la responsabilidad última es del órgano de control competente, de acuerdo con la normativa pública de aplicación.

Igualmente, la auditoría supone un trabajo de gran complejidad y que en el Sector Público ha sido recientemente regulado con un bloque normativo como son las NIA-ES-SP. Este marco normativo es complicado y requiere de una extensa formación y aplicación práctica para su comprensión. Es necesario que los gestores e interventores entiendan la complejidad del trabajo y puedan asumir como propio el trabajo que realizan los auditores privados. Es muy habitual que algunos interventores (quizá más en el sector público local) conozcan en profundidad el trabajo a realizar en la fiscalización permanente, pero no conozcan suficientemente las NIA-ES-SP a aplicar en el caso de auditoría financiera de entidades del sector público. Es recomendable instrumentar formación con una visión práctica de la auditoría para que sean capaces de fijar adecuadamente las horas necesarias mínimas para realizar un trabajo de calidad, y luego dirigir y supervisar el trabajo.

2. Enfoque de las licitaciones públicas para mejorar el objetivo de calidad

Uno de los factores a tener en cuenta en la mejora de la calidad de los trabajos de auditoría pública, es una adecuada definición de los términos esenciales de la licitación, ya que unos pliegos definidos de manera imprecisa o errónea pueden condicionar el conjunto de la ejecución de los trabajos. A pesar de la exigencia de aplicar las normas técnicas de auditoría, en determinadas ocasiones un trabajo de auditoría pública puede no ejecutarse con la calidad mínima como consecuencia de una licitación mal planteada o de una adjudicación a un licitador que no puede garantizar la calidad necesaria.

Por este motivo, se apuntan algunos factores que pueden redundar en una mejora de las licitaciones:

PRIMERO. SOLVENCIA

Las empresas que concurren a la licitación han de acreditar su solvencia y su capacidad para poder realizar este tipo de trabajos. Para respetar lo previsto en el artículo 1 LCSP y promover la máxima concurrencia, es necesario que las exigencias relativas a la solvencia empresarial sean proporcionadas a las características del objeto del contrato que se está licitando.

- **FINANCIERA.** Si se utiliza el volumen anual de negocios, se recuerda que el artículo 87.1. a LCSP, determina que el mínimo exigido no ha de exceder de una vez y media el valor estimado del contrato. Puede ser superior en casos debidamente justificados, como los relacionados con los riesgos especiales vinculados a la naturaleza de los servicios, que han de quedar acreditados en el expediente.
- **TÉCNICA.** Aunque son los pliegos del contrato los que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 90.2 LCSP, han de especificar los medios escogidos para la acreditación de la solvencia técnica de los empresarios que opten a la adjudicación del contrato, con indicación expresa, en su caso, de los valores mínimos exigidos para cada uno de ellos, recordamos que en defecto de tal detalle la solvencia técnica o profesional se acreditará mediante la relación de los principales servicios efectuados en los tres últimos años, de igual o similar naturaleza que los que constituyen el objeto del contrato, cuyo importe anual acumulado en el año de mayor ejecución sea igual o superior al 70 por ciento de la anualidad media del contrato por lo que sería conveniente justificar los importes que sean notablemente superiores al indicado.

En este sentido, la experiencia mínima como medio de acreditar la solvencia debe ser proporcionada al trabajo que se va a realizar, lo que varía en función del Ente o Entes a auditar. Es decir, se puede pedir una experiencia de un determinado número de auditorías a entidades similares durante los últimos ejercicios, pero el hecho de exigir una experiencia muy superior no va a garantizar un mejor trabajo, y sí podría ser cuestionado desde el punto de vista de la libre competencia y demás principios que rigen la contratación pública.

SEGUNDO. PRESUPUESTO BASE DE LICITACIÓN, sobre la base del cálculo de las horas de trabajo:

En primer lugar, la Entidad Adjudicadora debería realizar un cálculo de las horas que entiende que son necesarias para desarrollar el trabajo por categorías profesionales, y aplicar un precio razonable a dichas horas para calcular el presupuesto de licitación. La experiencia en auditorías anteriores puede ayudar mucho a realizar dicho cálculo. Sin embargo más apropiado es partir siempre de una adecuada estimación del esfuerzo de auditoría necesario para la realización del trabajo (tal y como establece el art. 62¹ del RLAC), en lugar de utilizar como punto de partida el precio de la última adjudicación, pues, de esta manera, cuando se han realizado varias adjudicaciones, el precio tiende a bajar hasta límites donde, al no existir elementos que puedan aportar mejoras en la productividad de los servicios ofrecidos, sea muy difícil realizar ese trabajo de acuerdo con el esfuerzo de auditoría requerido y, en particular, con las horas que son necesarias para que el equipo de trabajo ejecute el encargo, lo que puede influir negativamente en la calidad de los trabajos.

Es importante que se realice una adecuada estimación del número de horas necesario para realizar los trabajos de auditoría de acuerdo con el nivel de calidad y documentación que requiere la aplicación de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría al Sector Público (NIAS-ES-SP), y respetando las distintas fases de trabajo que una actuación de auditoría supone, teniendo en cuenta las distintas áreas a revisar, el personal que se considera que ha de adscribirse a cada una, y dando una adecuada dimensión a los trabajos de planificación, y no solo a los ejecutivos. Deben incorporarse también las previsiones necesarias que aseguren que el adjudicatario invierte el tiempo requerido en la ejecución del trabajo.

En segundo lugar, la Entidad Adjudicadora debería estimar el presupuesto base de licitación de acuerdo con unos precios de mercado, tal y como exige el artículo 100.2 LCSP.

Debe tenerse en consideración que, aunque el presupuesto de licitación debe desglosar los costes salariales estimados a partir del convenio laboral de referencia, existen algunos sectores que no se encuentran bien representados o suficientemente concretados en esos instrumentos, y se recurre a los de actividad general más similar, con un marco demasiado amplio como para precisar los costes de determinadas actividades en las que la especialización de su personal es elevada, por lo que las previsiones del convenio pueden no ser suficientes para reflejar los costes de la actividad. Las actuaciones de auditoría son uno de esos supuestos. El presupuesto de licitación debe adecuarse a los precios de mercado, por lo que deberá tenerse en consideración si los salarios en el mercado de auditoría (considerando las categorías

¹ Dispone el citado art. 62 del RLAC, en sus apartados 1 y 2:

"1. Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría deberán fijarse en función del esfuerzo de auditoría estimado para la realización de cada trabajo, debiendo figurar en el contrato de auditoría los criterios de determinación del precio en función de dicho esfuerzo.

2. A tal efecto, el esfuerzo de auditoría estará determinado en cada trabajo de auditoría por el tiempo, los medios, recursos y cualificación y especialización suficientes y necesarios para su realización, por el tamaño y complejidad de la actividad u operaciones de la entidad auditada y por el riesgo de auditoría esperado".

del personal exigido, su experiencia y especialización) se corresponden con los establecidos en el convenio laboral utilizado como referencia. En particular, la entidad pública contratante debería tener en especial consideración las singularidades del sector de la auditoría, que, por la cualificación de su personal, las exigencias de formación continua, control de calidad, etc., soportan unos gastos generales muy significativos en su estructura de costes, así como también los costes de personal directo de los auditores son muy distintos a los salarios del Convenio Laboral de referencia aplicable a los trabajos de oficina en general como puede comprobarse con un simple análisis en las páginas de búsqueda de empleo en las que se hace referencia a los sueldos medios retribuidos en los distintos sectores y categorías.

El ejercicio de la auditoría de acuerdo con las normas de auditoría y de calidad requiere recursos tecnológicos y formación continua, así como tener establecido un sistema de control de calidad, lo que redundará en unos costes de estructura en el sector de la auditoría que deben tenerse en consideración a la hora de determinar el presupuesto de licitación. La consulta 40/19 de la Junta Consultiva de Contratación del Estado concluye que si bien los porcentajes para los gastos generales (del 13% al 17%) como el relativo al beneficio industrial (6%), pueden ser de aplicación a los contratos de servicios, lo son solo en la medida en que el órgano de contratación los considere adecuados a la naturaleza de la prestación contractual y a las características propias del contrato en cuestión. En consecuencia, los porcentajes utilizados para contratar auditores pueden ser otros en función de las características del sector.

TERCERO. Criterios de adjudicación:

Si bien la auditoría no es un servicio al que la LCSP le haya dado la consideración expresa de prestación de carácter intelectual, no cabe duda que es un tipo de servicio con una componente intelectual significativa, a diferencia de otras prestaciones puramente materiales, por lo que resultaría razonable y recomendable la utilización de más de un criterio para la selección de la mejor oferta. Ha de rechazarse la práctica de adjudicación utilizando únicamente el precio como criterio de valoración, tanto en procedimientos ordinarios como en licitaciones extraordinarias a través de la contratación menor.

Por tanto, considerando ese carácter intelectual, pero también la responsabilidad que asume el órgano de control y la relevancia que tiene la calidad de los trabajos en este tipo de servicios, la Entidad Adjudicadora debería ponderar más los criterios de adjudicación que muestran las capacidades técnicas que son necesarias para desarrollar dicho encargo, que el precio de la adjudicación.

En esta línea, las capacidades técnicas del equipo que va a realizar el trabajo, que condiciona la calidad de la prestación, deben ser medidas de manera eficiente, alineadas con la naturaleza y objetivos del encargo. Por ejemplo, es muy común valorar la participación en el encargo de un número de personas con ROAC muy superior al que realmente es necesario o un número desmesurado de años de experiencia a la gran mayoría del equipo. Probablemente, la inclusión de los criterios indicados aumentará innecesariamente el presupuesto de partida que debe considerar el auditor que licita o en el caso de que se prime el precio, el adjudicatario los cumple

de manera formal, pero no de manera efectiva y no sirven para que el trabajo de auditoría se haga con mayor calidad. Por ello, en aras de seguir los principios de eficiencia y economía que rige la contratación pública, es necesario que se haga una reflexión acerca de cuáles son los criterios técnicos a valorar para garantizar que dicho trabajo se va a hacer con calidad.

En este punto, cabe recordar el documento de preguntas y respuestas publicado por la Comisión de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA) en relación con la “Designación de auditores legales o sociedades de auditoría por entidades de interés público”. Aunque se refiere a otro ámbito (en concreto, a los procesos de licitación o de selección de auditor previstos en el art. 16 del Reglamento UE 537/2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público), sus orientaciones pueden ser ilustrativas de los criterios que COESA considera pertinentes para la selección de un auditor: *“Durante el proceso de selección, la entidad auditada debe considerar la mejor manera de dar mayor importancia a factores como la reputación, la experiencia académica y profesional del auditor como conocimiento técnico, el conocimiento del sector y recursos, frente a factores puramente cuantitativos como los honorarios, a fin de garantizar la primacía de la calidad de la auditoría en la selección del auditor. Por tanto, para garantizar la transparencia del proceso de selección y de su evaluación, se debe considerar debidamente la ponderación adecuada de cada criterio”*.²

Recomendaciones sobre criterios técnicos a considerar en una licitación de auditoría

- ▶ **Equipo piramidal en función de las necesidades:** en general, es eficiente tener un socio responsable del trabajo y el resto del equipo dependiendo de las necesidades reales. Generalmente es interesante que todos los miembros del equipo aporten su CV, para que la entidad adjudicadora pueda hacer un seguimiento de su participación en los trabajos. Si hay que sustituir a cualquier miembro del equipo, este deberá tener un CV similar a la persona a sustituir y en el pliego constará que debe ser aprobado por la Entidad Adjudicadora. A efectos de valoración se deberá valorar la experiencia del equipo, ya sea en base al número de trabajos o años de experiencia, o una combinación de ambos, pero siempre dentro de los límites de las necesidades reales del equipo.

² Y se dice a continuación en el mismo documento de preguntas y respuestas (para acceder al documento completo, pinchar en el siguiente [enlace](#)):

“La siguiente lista no es exhaustiva ni vinculante y tiene como objetivo proporcionar orientación sobre los factores que pueden considerarse al determinar los criterios de selección transparentes y no discriminatorios:

- i. Calidad del servicio prestado por el auditor.*
- ii. Indicadores objetivos sobre la reputación.*
- iii. Experiencia académica y profesional, así como conocimiento técnicos y competencia del auditor y del equipo de auditoría, disponibilidad de especialistas cuando corresponda.*
- iv. Facilidad de comunicación e interacción con la entidad auditada durante el proceso de selección.*
- v. Independencia, objetividad y escepticismo profesional.*
- vi. Conocimiento/experiencia específicos del sector.*
- vii. Herramientas de apoyo tecnológico.*
- viii. Honorarios propuestos”.*

Por ejemplo, se podrá valorar los años de experiencia del junior del equipo, pero no se deberían valorarse más allá de un límite; en concreto, será más valorado un junior de 3 años que uno de 2, o de uno, pero no debería ser más valorado un junior de 4 años. El objetivo de dichos criterios es no romper los criterios de eficiencia que hemos comentado anteriormente. En relación con la experiencia en auditorías de sector público, o en un determinado sector de actividad, debería ponerse más peso en la valoración del personal más senior del equipo. Si el Órgano Adjudicador considera que se pueden hacer mejoras al equipo base establecido, que defina claramente sus funciones y que el licitador presente el CV del profesional que va a cubrir dichas funciones.

- ▶ **Calendario:** el calendario es un aspecto complicado, pues no sólo depende de la firma de auditoría su correcto cumplimiento. En cualquier caso, la valoración del calendario propuesto por la firma de auditoría debe mantener el equilibrio con el equipo propuesto y las necesidades mínimas de tiempo que son necesarias para realizar el trabajo de campo. Adicionalmente, debería estar basado en unos hitos contrastables. Por ejemplo, a partir de la fecha en la que se reciba toda la documentación de la solicitud inicial, el trabajo de campo finalizará X semanas después, con una reunión para evaluar conjuntamente los aspectos más importantes del trabajo. Es importante tener en consideración que el cumplimiento del calendario depende en gran medida de la obtención de documentación y evidencias que deben ser proporcionadas por la entidad auditada.

Por otra parte, la valoración, entre los criterios de adjudicación, de la reducción del plazo para la ejecución de los trabajos puede afectar a la calidad de estos. Ello obligaría a identificar parámetros de temeridad en las ofertas, atendiendo a la búsqueda de calidad en los trabajos que ha de mantenerse. Y, en todo caso, debe recordarse que la legislación, en distintos sectores, impone que se respete el plazo mínimo de un mes (p.ej. art. 270 de la Ley de Sociedades de Capital, art. 25.5 de la Ley estatal de Fundaciones, etc.), precisamente por entender que un plazo menor puede redundar en perjuicio de la calidad de la auditoría.

- ▶ **Relación con la Intervención:** hay que valorar la relación profesional entre los auditores privados y la Intervención, fijando un mínimo de reuniones necesarias en la fase de planificación y cierre del trabajo (reuniones que pueden ser presenciales, pero también telemáticas). En aplicación de la norma técnica de relación con auditores, este sería un requisito indispensable que la firma adjudicataria debe cumplir y forma parte del proceso habitual de ejecución de los trabajos y, por tanto, no debería ser un factor valorable en función de un mayor número de reuniones propuestas. No obstante, sí podría plantearse como un factor a valorar el tipo de información, memorándums de conclusiones parciales u otros elementos a aportar en estas reuniones de coordinación. En relación con lo anterior, y para no vulnerar la libre competencia, debe evitarse la inclusión en los pliegos de requisitos de arraigo territorial a los licitadores, como la disposición de oficinas en una determinada ciudad, provincia o comunidad autónoma. Este tipo de requisitos solo son admisibles si se refieren al adjudicatario (y no a los licitadores), guarda relación con el objeto del contrato y resulta proporcionado, lo que debe estar adecuadamente justificado en los pliegos.

- ▶ **Formación:** el equipo de auditoría debe tener, en su conjunto, un conocimiento suficiente del sector público. El Sector Público es extraordinariamente complejo, y tener una formación general o especial del mismo puede ayudar mucho en el entendimiento entre la Entidad auditada y los auditores privados. Por ejemplo, sin que sea limitativo, puntuar que en el equipo se incorporen profesionales que tienen un máster de auditoría del sector público, formación específica, etc. Algunos aspectos de formación a valorar pueden ser: contabilidad pública, contratación pública, subvenciones, auditoría, etc. También podría valorarse la participación de los miembros del equipo de trabajo como ponentes en la impartición de cursos sobre estos aspectos. La valoración de la formación teórica no debería ser superior a la valoración de la experiencia práctica y tampoco debería ser un criterio de solvencia.

CUARTO. Información sobre las entidades a auditar:

Por último, para que los licitadores puedan evaluar con mayor precisión tanto su propuesta económica como su propuesta técnica, es indispensable que cuenten con un mínimo de información sobre las entidades que van a ser auditadas, por lo que es muy recomendable que se adjunte a los pliegos dicha información (o el sitio web de donde pueda obtenerse), como pueden ser: las últimas cuentas anuales aprobadas, con su informe de auditoría; o cualquier otra información que pueda ser relevante, respetando la debida confidencialidad.

QUINTO. Adecuada justificación de las bajas desproporcionadas

En un entorno de libre competencia, es habitual que en un proceso de contratación pública se oferten aquellos precios que los licitadores consideren más oportunos en función de su política comercial, temporada de trabajo, expansión territorial u otros múltiples factores. Sin embargo, la propia normativa de contratación pública establece los parámetros para la consideración de bajas desproporcionadas y el procedimiento para su justificación. Sin entrar en otros factores que pueden justificar la presentación de una oferta presuntamente desproporcionada, es importante que la garantía de calidad sea uno de los factores esenciales que los órganos de control público tengan en consideración en el momento de evaluar la justificación de estas ofertas.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 149 LCSP, la empresa que ha presentado una oferta anormalmente baja ha de probar que concurren en ella alguna de las siguientes premisas o alguna otra circunstancia que pueda justificar la baja ofertada, sin que sea suficiente a estos efectos una mera ratificación del importe presentado (cuyo desglose en todo caso se puede solicitar también):

- a. Justifica el ahorro que un proceso propio de prestación de los servicios, frente al planteado por la Administración, le permite.
- b. Informa sobre las soluciones técnicas adoptadas y las condiciones excepcionalmente favorables de que disponga para prestar los servicios.
- c. Acredita la innovación y originalidad de las soluciones que propone para prestar los servicios.

Resulta imprescindible ser riguroso en el análisis de estas justificaciones, así como en su posterior seguimiento durante la ejecución del trabajo.

En todo caso, ha de respetar las obligaciones que resulten aplicables en materia medioambiental, social o laboral, y de subcontratación, no siendo justificables precios por debajo de mercado o que incumplan lo establecido en el artículo 201.

2

ELEMENTOS A CONSIDERAR POR LOS AUDITORES PRIVADOS QUE CONCURREN A LICITACIONES DE TRABAJOS DE COLABORACIÓN EN AUDITORÍA PÚBLICA

1. Aplicación de las NIAS-ES SP en las auditorías de cuentas y de las normas de calidad del trabajo

Los trabajos de auditoría de cuentas realizados por auditores de cuentas en colaboración con los órganos de control deben realizarse de acuerdo con las Normas de Auditoría del Sector Público emitidas por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), que son fruto de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría: actualmente un total de 34 NIAS-ES-SP.

Ello implica que el trabajo de colaboración de los auditores privados con las Intervenciones generales en la realización de auditorías de cuentas de entidades públicas ha de ejecutarse con un nivel de calidad similar a las auditorías de cuentas en el ámbito privado (que se realizan de acuerdo con las NIAS-ES publicadas por el ICAC), dado que en ambos casos se trata de una adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por el IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) del IFAC (International Federation of Accountants).

Tienen especial importancia a efectos de la calidad del trabajo de auditoría, además de las siguientes NIAS-ES-SP que apliquen a cada ámbito, la *Norma Técnica de Relación con auditores en el ámbito del sector público*, emitida por la IGAE, que especifica que, en los pliegos de contratación, debe establecerse *“la necesaria aplicación del sistema de gestión de calidad establecido por el auditor en similares condiciones a las referidas en la legislación de auditoría de cuentas privada para una entidad de interés público, salvo que se establezcan otros requisitos de calidad en el contrato”*; es decir, se exige al auditor aplicar en las auditorías en colaboración con la Intervención general los mismos sistemas de calidad que aplica en las auditorías para entidades de interés público en el ámbito privado.

Por último, cabe también mencionar que, si bien en la normativa de auditoría pública no se desarrollan de la misma manera los requisitos de independencia e incompatibilidades, como se hace en los trabajos sujetos a la Ley de Auditoría de Cuentas, los auditores deben de considerar la normativa que ha dictado al respecto la IGAE para el ejercicio de sus funciones de control y, en cualquier caso, aplicar de manera supletoria, los requisitos que aplica de manera habitual en cualquier otro tipo de trabajo de auditoría.

2. Algunos aspectos a considerar en las auditorías de cuentas

Se destacan a continuación algunos aspectos específicos que deben tenerse en consideración al realizar trabajos de colaboración con los órganos de control públicos en la realización de auditorías de cuentas, lo que puede implicar un mayor esfuerzo que en la auditoría del ámbito privado:

Conocimientos especializados

Se requiere que el equipo de auditoría en su conjunto tenga conocimientos sobre aspectos como: organización del sector público, procedimiento administrativo, presupuesto público, contratación, subvenciones, personal del sector público, impuestos y tasas, etc. (ver Nota 1).

Cumplimiento de la legalidad

Aunque la colaboración sea para la realización de la auditoría de cuentas, el cumplimiento de la legalidad tiene especial relevancia. Así lo reflejan las NIAS-ES-SP (ver Nota 2).

La *Norma Técnica de Relación con auditores en el ámbito del sector público* incide, para la auditoría de cuentas, la auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa, en que *“Dada la importancia del principio de legalidad que rige la actuación administrativa, recogido expresamente en la Constitución Española, así como aludido en otra normativa como la Ley 47/2003, 26 noviembre, General Presupuestaria, entre otras, el auditor colaborador debe prestar una especial atención, dentro del alcance de esta, al contexto regulatorio y al efecto que las disposiciones legales y reglamentarias tienen sobre el objeto de la auditoría o en relación a este.”*

Aplicación de notas técnicas y guías de la IGAE

No solo han de tenerse en consideración las NIAS-ES-SP, también las normas técnicas, notas técnicas, resoluciones, instrucciones y guías de la IGAE (ver Nota 3), o, en el caso de trabajos de colaboración con Órganos de Control Externo, también las Guías Prácticas de Fiscalización (GPF- OCEX).

Cabe tener en cuenta que la normativa de auditoría y restantes notas y guías técnicas de la IGAE, son de aplicación directa al sector público estatal y al local. Sin embargo, en los trabajos de colaboración con la Intervenciones Generales de las distintas Comunidades Autónomas, la normativa de la IGAE no es de preceptiva aplicación, aunque suele ser un marco de referencia común. En estos casos, deben considerarse

la normativa e instrucciones propias de cada Comunidad Autónoma que puede diferir en cuanto a formato de informe, alcance de determinados aspectos de revisión u otros aspectos de procedimientos, así como también las prescripciones concretas reguladas en los pliegos de cada licitación.

Auditoría de la liquidación del presupuesto

Las cuentas de las entidades públicas, además de la información de la contabilidad financiero patrimonial incluye información sobre la liquidación del presupuesto (estado de liquidación del presupuesto y notas de la memoria con información presupuestaria). Además, se requieren conocimientos sobre gestión y contabilidad presupuestaria (ver Nota 4).

Mayor alcance de la auditoría

En ocasiones, los pliegos pueden exigir al auditor, además de colaborar en la auditoría de cuentas, extender *“el objetivo de esta a otros aspectos de la gestión de los entes públicos, y a cuestiones relacionadas con el análisis de la información financiera, incluyendo, en su caso, la presupuestaria, e información no financiera.”*³

³ Apartado 5.2. *Alcance de la colaboración del auditor contratado en la auditoría pública* de la Norma Técnica de *Relación con auditores en el ámbito del sector público*.

3. Algunos aspectos a considerar en la Auditoría de cumplimiento de legalidad

La colaboración con las Intervenciones generales u órganos de control externo abarca también otros tipos de control: auditoría de cumplimiento de legalidad y auditoría operativa, que no se dan en el ámbito privado y que requieren la aplicación de conocimientos y técnicas específicos.

La auditoría de cumplimiento cuyo objeto consiste en la verificación de que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que les son de aplicación.⁴

Por tanto, el alcance de la auditoría de cumplimiento abarcará, según se establezca en los pliegos técnicos, aspectos como cumplimiento del presupuesto, cumplimiento de los fines de la entidad, cumplimiento de la normativa sobre contratación pública, personal, subvenciones, impuestos, estabilidad presupuestaria, etc., de acuerdo con las Normas de auditoría del Sector Público y las Guías de Fiscalización GPF-OCEX, que abordan aspectos concretos relativos a este tipo de auditorías.

⁴ Artículo 164.1.b) de la LGP.

4. Algunos aspectos a considerar en la Auditoría operativa

La auditoría operativa constituye un examen sistemático y objetivo a fin de proporcionar una valoración independiente de las operaciones de una organización, programa, actividad o función pública, con la finalidad de evaluar el nivel de eficacia, eficiencia y economía alcanzado por ésta en la utilización de los recursos disponibles, detectar sus posibles deficiencias y proponer a la dirección las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquellas, de acuerdo con los principios generales de la buena gestión, facilitando la toma de decisiones a las personas con responsabilidades de vigilancia o capacidad de emprender acciones correctivas.

Incluye la auditoría de economía y eficiencia, la auditoría de programas y las auditorías de sistemas y procedimientos. Serán los pliegos técnicos de la licitación los que establezcan el alcance de la auditoría operativa.

Si bien las Normas de Auditoría del Sector Público no desarrollan en detalle la auditoría operativa, sí que existen otras referencias normativas, como las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs), emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) o las propias guías de los Órganos de Control Externo, GPF-OCEX, que también abordan aspectos concretos relativos a este tipo de auditorías.

La auditoría operativa tiene un mayor nivel de complejidad tanto en la planificación como en la ejecución, entre otros aspectos porque, a diferencia de las auditorías de cuenta anuales y de cumplimiento, no existe fijado un criterio de auditoría para evaluar la economía, eficacia y la eficiencia.

Así, el auditor colaborador en auditoría operativa deberá⁵, entre otros:

- ▶ Identificar los objetivos y los indicadores de la actividad o intervención pública auditada.
- ▶ Determinar las responsabilidades respectivas de los diferentes actores.
- ▶ Identificar y evaluar los procesos clave de gestión y control, incluidos los sistemas informáticos.
- ▶ Identificar y evaluar los riesgos para la buena gestión financiera y, si fuera aplicable, la materialidad.
- ▶ Elaborar el plan de auditoría operativa, incluyendo, entre otros: definir las preguntas de auditoría y definir los criterios de auditoría que se utilizarán.

⁵ Apartado 5.3.2. *Auditorías operativas de la Norma Técnica* de Relación con auditores en el ámbito del sector público.

5. Responsabilidad del auditor privado en trabajos de auditoría en colaboración con órganos de control público

La *Norma Técnica de Relación con auditores en el ámbito del sector público* establece en su apartado 5.4 la responsabilidad del auditor privado que colabora en la realización de auditorías con las Intervenciones generales en los siguientes términos:

“La responsabilidad civil de los auditores colaboradores será tanto contractual como extracontractual. En este sentido, en el contrato de servicios y en virtud de las prerrogativas del órgano de contratación, este podrá declarar, entre otras, la responsabilidad imputable al contratista a raíz de la ejecución. Esta responsabilidad incluirá cuando por dolo o culpa graves los auditores colaboradores actúen con infracción de las disposiciones de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, para el ámbito de la IGAE, y de las demás normas que rigen para la auditoría pública, quedando obligados a indemnizar a la Hacienda Pública estatal o, en su caso, a la respectiva entidad los daños y perjuicios que sean consecuencia de su actuación, con independencia de la responsabilidad penal o de otra naturaleza que les pueda corresponder.”

6. Honorarios

Si bien la colaboración de los auditores privados con los órganos de control público no está sujeta a la Ley de Auditoría de Cuentas se considera que, en la fijación de los honorarios (es decir, la oferta del precio que el auditor privado presentará a las licitaciones de dichos trabajos de colaboración) debe fijarse en función del esfuerzo de auditoría, teniendo en cuenta los aspectos anteriormente mencionados y lo dispuesto en el ya citado artículo 62 del Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 2/2021, de 12 de enero.

ANEXO



NOTAS

NOTA 1

Así el párrafo A12 de la NIA-ES-SP 1220 “Control de calidad de la auditoría de estados financieros” especifica, respecto a la asignación de equipos a los trabajos de auditoría y su competencia y capacidad:

“En el Sector Público, la competencia adicional apropiada puede incluir ... por ejemplo, algunos aspectos de ejecución de la auditoría o una valoración exhaustiva del cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones, así como la prevención y detección del fraude y de la corrupción.”

NOTA 2

“En el Sector Público puede haber responsabilidades adicionales con respecto a la consideración de las disposiciones legales y reglamentarias que puedan estar relacionadas con la auditoría de cuentas o que se refieren a otros aspectos de las operaciones de la entidad. En tal sentido habrá de tenerse en cuenta lo establecido en el anexo 1”.⁶

“...El cumplimiento de la normativa jurídica adquiere especial importancia en el ámbito del sector público, ya que toda su actividad financiera está sometida al principio de legalidad. Es por eso por lo que en las auditorías de entidades públicas el alcance de las pruebas de cumplimiento deberá tener mayor amplitud que el que se aplica normalmente en las auditorías financieras del sector privado.

En muchas ocasiones, el cumplimiento de legalidad será un objetivo propio y específico de las auditorías públicas, aun cuando no tenga efectos inmediatos con entidad suficiente en los estados financieros, o en los restantes objetivos de las auditorías operativas.

...

El término “incumplimiento” tiene un significado más amplio que el estrictamente relativo a los actos ilegales; los incumplimientos incluyen no sólo actos ilegales, sino también violaciones de las previsiones contractuales o de las condiciones de concesión de subvenciones. Como los actos ilegales, estos tipos de incumplimientos pueden ser significativos para los objetivos de la auditoría. Los auditores diseñarán la auditoría de forma que proporcione garantía razonable de que son detectadas las falsedades con materialidad suficiente en los estados financieros que resulten de incumplimientos de las previsiones contractuales o de las normas relativas a la concesión de subvenciones. Si los auditores obtuvieran información acerca de la posible existencia de este tipo de incumplimientos, habrán de diseñar procedimientos específicos dirigidos a detectarlos.

...”⁷

“En la planificación hay que tener en cuenta y estar más atento a los riesgos de incumplimiento de la normativa y a la comprobación del control interno en relación con ella, aunque el trabajo de auditoría no esté tan específicamente orientado a dichas cuestiones como lo estaría una auditoría de cumplimiento legal.

En tal sentido, ha de pedirse al auditor público una mayor comprensión del marco legal con carácter general, sobre todo en algunas actividades muy específicas del Sector Público, como, por ejemplo, contratación, personal, subvenciones y configuración de algunos ingresos, como tasas o precios públicos y, en su caso, el área de presupuestos cuando la entidad auditada haya de formar presupuestos limitativos.

...

La planificación de una auditoría de cuentas en el Sector Público puede tener que considerar objetivos adicionales, como pueden ser el cumplimiento de la legalidad, la valoración de la eficiencia del control interno o cualesquiera otras indicaciones que se establezcan dentro del alcance del trabajo. Estos objetivos adicionales habrán de ser programados adecuadamente por el auditor de acuerdo con la NIA-ES-SP 1300. Incluso aunque pueda existir el planteamiento de trabajos específicos que tengan como objetivo verificar el cumplimiento de la legalidad, (por ejemplo, la auditoría de cumplimiento) o el control interno (por ejemplo, la auditoría operativa) o ambas cuestiones, en general se espera del auditor público una mayor incisión o profundidad en la revisión de aquellos aspectos que puedan suponer un mayor riesgo de incumplimiento

⁶ Párrafo A6 de la NIAS-ES-SP 1250 “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros”.

⁷ Del Anexo I de la NIAS-ES-SP 1250 “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros”.

legal o que conlleven la posibilidad de mejora del control interno.”⁸

“En el caso de la auditoría de entidades del Sector Público, las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones pueden afectar a las operaciones de la entidad. Es indispensable considerar estos elementos para conocer la entidad y su entorno.”⁹

“Los auditores del Sector Público a menudo tienen responsabilidades adicionales con respecto al control interno. Por ejemplo, informar sobre el cumplimiento de un determinado código de conducta o de procedimiento específico. Los auditores del Sector Público pueden igualmente tener responsabilidades de informar sobre el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias o de otro tipo. En consecuencia, es posible que su revisión del control interno sea más amplia y detallada.”¹⁰

“El control interno en una entidad pública, además de las consideraciones que se incluyen en la NIA-ES-SP 1315, ha de tener instrumentos que favorezcan el cumplimiento de la legalidad vigente en toda su extensión (financiera, de gasto público, presupuestaria, fiscal, correspondiente a subvenciones, a personal, contratación etc.), siendo particularmente fuerte en el control a que se refiere la NIA-ES-SP 1240, sobre fraude y la NIA-ES-SP 1250, sobre incumplimientos legales. El auditor público tendrá, por tanto, una especial responsabilidad de conocimiento más profundo de la regulación que afecte en general o de forma específica a la entidad auditada, así como a los objetivos de auditoría marcados en los correspondientes planes de trabajo o determinados por estos.”¹¹

“Como ya se ha indicado en otras notas explicativas incluidas en otras NIA-ES-SP, los auditores del Sector Público pueden tener en algunas auditorías mayores responsabilidades, entre otras, consistentes en:

- Considerar un mayor alcance en la verificación de la legalidad, como por ejemplo en áreas de contratación, de ingresos por tasas u otros recursos tributarios, de personal, de subvenciones, de presupuestos, de funcionamiento o desempeño del papel que las normas han otorgado a la organización pública sometida a auditoría.*
- Verificar de forma más profunda el funcionamiento del control interno relacionado con la gestión de los recursos públicos.*
- Atender a mayores alcances para cubrir posibles riesgos de fraude o malas prácticas.”¹²*

“Con carácter general los auditores del Sector Público pueden tener procedimientos específicos regulados para la obtención de evidencia, derivados del cumplimiento de las leyes y la normativa de desarrollo, en la cual se le pueden imponer procedimientos tasados mediante los cuales han de solicitar, elaborar, contrastar, archivar, etc., determinada información o documentos, sin perjuicio de lo establecido en esta NIA-ES-SP.”¹³

NOTA 3

Así, en la NIA-ES-SP 1500 “Evidencia de auditoría” se especifica:

“La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) dispone de manuales de trabajo en auditoría financiera, e incluso guías concretas para desarrollar la auditoría en determinados auditados, que pueden ser de utilidad para diseñar los procedimientos en los programas de trabajo. También, como elemento de cohesión técnica, la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) ha publicado notas técnicas. En este

⁶ Párrafo A6 de la NIAS-ES-SP 1250 “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros”.

⁷ Del Anexo I de la NIAS-ES-SP 1250 “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros”.

⁸ De la Nota explicativa de la NIA-ES-SP 1300 “Planificación de la auditoría de estados financieros”

⁹ Párrafo A21 de la NIA-ES-SP 1315 “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”

¹⁰ Párrafo A65 de la NIA-ES-SP 1315 “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”

¹¹ De Nota explicativa de la NIA-ES-SP 1315 “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”

¹² De la Nota explicativa de la NIA-ES-SP 1330 “Respuestas del auditor a los riesgos valorados”

¹³ De la NIA-ES-SP 1500 “Evidencia de auditoría”

sentido, por lo que a la evidencia se refiere, hay que tener en cuenta como elemento aplicativo correspondiente a esta NIA-ES-SP las notas técnicas de la ONA relativas a esta materia”.

NOTA 4

Así, en la NIA-ES-SP 1315 “Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas” se establece un apartado específico sobre la auditoría de la liquidación del presupuesto:

“Considerando que, como parte de la auditoría de cuentas en el Sector Público, determinadas entidades han de presentar estados presupuestarios y teniendo en cuenta la importancia que estos tienen en la gestión de los recursos públicos, se establece un área específica denominada “área presupuestaria.”

✓ AUDITORES

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA