

La colaboración de los auditores de cuentas en la auditoría pública

1. INTRODUCCIÓN

La Ley 47/2003, General Presupuestaria (LGP), dispone que el control externo del sector público corresponderá al Tribunal de Cuentas (TC) en su condición de órgano supremo fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público. Por su parte, de acuerdo con la mencionada Ley, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) realizará el control interno de la gestión económica y financiera del sector público estatal; asimismo, la Ley 38/2003, General de Subvenciones (LGS), dispone que la IGAE efectuará el control sobre las subvenciones y ayudas concedidas por los sujetos del sector público estatal y de las financiadas con cargo a fondos comunitarios.

La IGAE, según la LGP, elaborará anualmente un plan de auditorías en el que se incluirán las actuaciones a realizar durante el correspondiente ejercicio, para cuya ejecución podrá recabar la colaboración de empresas privadas de auditoría en caso de insuficiencia de medios propios, tal como establece la disposición adicional segunda. Para poder llevar a cabo esta contratación es precisa la publicación, con carácter anual, de una orden por parte del Ministerio de Hacienda; en el mismo sentido se pronuncia la disposición adicional cuarta de la LGS para la realización de controles financieros de subvenciones.

Como desarrollo de las disposiciones anteriores, se ha aprobado la Orden EHA/1322/2005 por la que se declara la insuficiencia de medios de la IGAE y se justifica la contratación de empresas privadas de auditoría. Con esta Orden se trata de cumplir el plan anual de auditorías y control financiero de subvenciones y ayudas públicas para el año 2005, aprobado por Resolución de 18 de enero de 2005 de la IGAE, que contempla, entre otras, los tres tipos siguientes de actuaciones:

- Certificación de la cuenta FEOGA-Garantía, a rendir por el Fondo Español de Garantía Agraria a la Comisión Europea.
- Control financiero sobre beneficiarios y entidades colaboradoras de subvenciones y ayudas públicas concedidas con cargo a los presupuestos generales del Estado y a los fondos de la Unión Europea (UE).
- Auditoría de cuentas.

Presentado el marco general en que se sustenta la colaboración de los auditores de cuentas en la auditoría pública, el objetivo que se persigue es analizar con más detalle el alcance de esta participación.

2. LA AUDITORÍA DE CUENTAS Y LOS AUDITORES DE CUENTAS

En el ámbito del sector privado español, la auditoría de cuentas ha pasado en los últimos quince años de ser un trabajo de escasa implantación, y sin ningún tipo de regulación, a una actividad de aplicación generalizada para determinado tipo de entidades, totalmente consolidada y plenamente arraigada en la sociedad española a pesar de los últimos avatares, sustentada en un marco legal con amplio número de disposiciones sometidas a un proceso de revisión y ampliación continuo, tanto en lo que compete a la auditoría como a los auditores de cuentas. Esta situación es análoga, como no podía ser de otra forma, a la de los países de nuestro entorno.

La auditoría de cuentas se concibe como un servicio que se presta a la entidad auditada y que afecta e interesa no sólo a la propia entidad, sino también a terceros que mantengan relación con ella. Por estos motivos ha tenido su correspondiente reflejo legal, regulándose, por un lado, la obligación que tienen determinadas empresas de ofrecer unos estados contables revisados por auditores de cuentas independientes y, por otro, los requisitos exigidos a los auditores sobre el ejercicio de su función. Este marco legal está sustentado fundamentalmente en la siguiente regulación:

- Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, parcialmente modificada por la Ley 44/2002, de Reforma del Sector Financiero.
- Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, el cual ya debería de haberse modificado para adecuarlo a los cambios experimentados por la Ley.

- Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 19 de enero de 1991, parcialmente modificada por la Resolución de 1 de diciembre de 1994, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría.

Además, con posterioridad a esta última, se han aprobado más de una treintena de Resoluciones entre las que cabe destacar, a nuestros efectos, las siguientes Normas Técnicas de carácter general por orden cronológico de aprobación:

- Control de calidad.
- Aplicación del principio de empresa en funcionamiento.
- Obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno.
- Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas.
- Importancia relativa.
- Carta de manifestaciones de la dirección.
- Contrato de auditoría o Carta de encargo.
- Estimaciones contables.
- Procedimientos analíticos.
- Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada.
- Errores e irregularidades.
- Consideración del trabajo realizado por auditoría interna.
- Relación entre auditores.
- Hechos posteriores.
- Auditoría de cuentas en entornos informatizados.
- Confirmaciones de terceros.
- Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas.
- Saldos de apertura en una primera auditoría.

- Consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración.
- Utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva.
- Otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas.

Por lo que compete a los auditores de cuentas, en el cuadro 1 se muestra la “Situación de la auditoría

de cuentas en España” a lo largo del período 1990-2004. Este cuadro constituye un resumen del estudio que con carácter anual se viene publicando en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC), cuyo contenido en la fuente de origen es más amplio que el extracto que aquí se presenta.

ACTIVIDAD DE AUDITORÍA DE CUENTAS: SITUACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS EN ESPAÑA															
AUDITORES DE CUENTAS PERSONAS FÍSICAS INSCRITAS EN EL ROAC															
	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
	Nº (%)	Nº (%)	Nº (%)	Nº (%)	Nº (%)	Nº (%)	Nº (%)	Nº (%)	Nº (%)	Nº (%)	Nº (%)	Nº (%)	Nº (%)	Nº (%)	Nº (%)
Ejercientes	4933 (37)	4788 (36)	4688 (35)	4606 (32)	4488 (31)	4414 (31)	4580 (30)	4495 (29)	4451 (29)	4610 (29)	4603 (29)	4525 (28)	4732 (28)	4686 (28)	4632 (27)
Prestando servicios por cuenta ajena	903 (7)	805 (6)	728 (5)	937 (7)	898 (6)	7489 (5)	1084 (7)	996 (7)	858 (6)	965 (6)	803 (5)	688 (4)	940 (4)	790 (4)	654 (4)
No ejercientes	7621 (56)	7875 (58)	8002 (60)	8826 (61)	9000 (63)	9170 (64)	9683 (63)	9849 (64)	10044 (65)	10522 (65)	10679 (66)	10838 (68)	1270 (68)	11561 (68)	11854 (69)
TOTAL	13457	13468	13418	14369	14386	14332	15347	15340	15353	16097	16085	16051	16942	17037	17140

SOCIEDADES DE AUDITORÍA INSCRITAS EN EL ROAC															
	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Sociedades	645	645	713	735	744	757	802	850	876	930	962	997	1070	1115	1155

FACTURACIÓN EN UNIDADES MONETARIAS (%)															
	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Sociedades	92	88	87	86	86	86	86	87	87	88	89	89	89	89	90
Personas físicas	8	12	13	14	14	14	14	13	13	12	11	11	11	11	10

FACTURACIÓN SEGÚN EL TIPO DE TRABAJO REALIZADO (%)															
	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Auditoría obligatoria	24	66	62	64	63	63	63	65	63	61	61	60	62	66	68
Auditoría voluntaria	38	17	16	17	18	19	20	20	21	22	23	22	22	23	23
Otros trabajos obligatorios	9	6	12	7	7	6	6	7	6	6	8	9	5	7	4
Otros trabajos voluntarios	17	10	9	10	9	10	9	7	9	9	7	9	9	4	4
Información errónea o no aportada	12	1	1	2	3	2	2	1	1	1	1	0	1	0	1

Fuente: Boletines del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

De la lectura del cuadro 1 se pueden realizar, entre otras, las siguientes consideraciones:

- A lo largo de estos años se ha incrementado ligeramente el número de auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), fruto de las cuatro pruebas de acceso realizadas.
- Destaca el escaso peso de los auditores ejercientes, cuyo porcentaje en 1990 representaba el 37% en tanto que ahora sólo alcanza al 27% del colectivo.
- El número de sociedades de auditoría se ha ido incrementado paulatinamente durante este tiempo, pasando de las 645 iniciales a las 1155 actuales.
- El mercado de la auditoría de cuentas está en manos de sociedades, pues la facturación en unidades monetarias de las personas físicas representa una pequeña participación (10%, en la actualidad), porcentaje que se ha mantenido prácticamente constante a lo largo de todo el período, si acaso tendiendo a disminuir.
- La principal fuente de trabajo en materia de auditoría de cuentas lo constituye la auditoría obligatoria que, en términos porcentuales, se situó siempre por encima del 60%, si se hace caso omiso del año 1990; si al anterior se añaden otros trabajos obligatorios, el porcentaje sobrepasa el 70%, constituyendo el resto actividad de auditoría de carácter voluntario.

En cuanto a las obligaciones de los auditores de cuentas, que en realidad sólo recaen sobre aquellos en situación de ejercientes, cabe destacar la constitución de una fianza para garantizar las responsabilidades que puedan derivarse de los trabajos realizados y el sometimiento a control de calidad de sus actuaciones, cuestiones que someramente se comentan a continuación dada la trascendencia que tienen, a nuestro entender, en el marco de la colaboración con la auditoría pública.

Los auditores de cuentas responderán de los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones, para lo cual estarán obligados a prestar fianza en forma de depósito en

efectivo, títulos de deuda pública, aval de entidad financiera o seguro de responsabilidad civil. La fianza del primer año de actividad, que tendrá carácter de mínima en los sucesivos, será de 300.506,50 € (50 millones de pesetas) para las personas físicas, en tanto que para las sociedades dicha cuantía se multiplicará por cada uno de los socios de la misma, sean o no auditores de cuentas, teniendo, asimismo, tal condición en los siguientes. Una vez transcurrido el primer año de actividad, la fianza mínima se incrementará en el 30% de la facturación que exceda de la cuantía equivalente a la de dicha fianza mínima y que corresponda a la actividad de auditoría de cuentas del ejercicio anterior.

Anualmente, los auditores de cuentas deberán justificar la vigencia de la póliza contratada o del aval. La insuficiencia de la fianza, cualquiera que sea la forma en que esté constituida, o la falta de vigencia del seguro o del aval, en su caso, será causa que automáticamente impedirá el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

Por lo que respecta al control de la actividad auditora, constituye un bastión fundamental para asegurar la buena calidad de las auditorías lo que, a su vez, redundará en una mayor credibilidad de la información contable y en una mejor protección de los usuarios de las cuentas anuales. La Recomendación de la Comisión de la UE de 15 de noviembre de 2000, sobre control de calidad de la auditoría legal en la UE, establece que los Estados miembros deben adoptar medidas que garanticen que todas las personas que realizan auditorías legales están sujetas a un sistema de control de calidad.

El control de la actividad de auditoría de cuentas corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), que será realizado de oficio cuando el superior interés público lo exija a través de revisiones o verificaciones de los trabajos realizados por los auditores de cuentas, así como el ejercicio de la potestad disciplinaria de los auditores. Sin perjuicio de esta competencia atribuida al ICAC, las Corporaciones representativas de los

auditores deberán realizar el control de calidad de los trabajos de sus miembros, así como comunicar al ICAC el resultado individualizado de dichos controles a final de cada año natural.

Una vez presentado el marco legal de la auditoría de cuentas en España, así como una visión resumida de la situación actual de los auditores, a continuación se hace referencia a la regulación de las actuaciones de este colectivo de profesionales en el contexto de la auditoría pública.

3. LA AUDITORÍA PÚBLICA Y LOS AUDITORES DE CUENTAS

La auditoría pública es definida en la LGP como la verificación de la actividad económico-financiera del sector público estatal mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la IGAE. Este proceso se llevará a cabo en función del mencionado plan anual de auditorías que elaborará la IGAE, teniendo en cuenta que la auditoría pública adoptará las siguientes modalidades:

- Auditoría de regularidad contable.
- Auditoría de cumplimiento.
- Auditoría operativa, distinguiendo a su vez:
 - a) Auditoría de programas presupuestarios.
 - b) Auditoría de sistemas y procedimientos.
 - c) Auditoría de economía, eficacia y eficiencia.

La IGAE realizará anualmente la **auditoría de las cuentas** anuales de organismos autónomos, entidades públicas empresariales, entidades estatales de derecho público distintas de las anteriores, mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social, fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales del Estado, así como determinados consorcios. A su vez efectuará la **auditoría de cumplimiento** y la **auditoría operativa** de aquellos órganos y entidades del sector público estatal que se incluyan en el plan anual de auditorías.

En cuanto a la participación en la auditoría pública de los auditores de cuentas, al margen de

las Leyes 47/2003 y 38/2003 mencionadas en la Introducción, aparece regulada en el artículo 2 del Real Decreto 339/1998, de 6 de marzo, que añade un nuevo apartado 4 al artículo 35 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se establece que las normas de auditoría e instrucciones dictadas por la IGAE serán de aplicación a todas las auditorías que se realicen en el ámbito del sector público estatal por los órganos funcionalmente dependientes de dicho centro directivo y los auditores de cuentas contratados al efecto. Sin embargo, donde se regula con más detalle esta colaboración es en las sucesivas Normas Técnicas que a lo largo de los últimos años ha ido aprobando la IGAE, disposiciones que se exponen seguidamente en la parte que hace referencia a los auditores de cuentas.

Normas Técnicas de Auditoría del Sector Público

Estas normas serán de aplicación a todas las auditorías que se realicen en el ámbito del sector público estatal por los auditores de cuentas contratados.

Por lo que respecta a las normas personales, la IGAE deberá supervisar la preparación y capacidad de los auditores en aquellos casos en que las firmas privadas sean requeridas para actuar en el sector público estatal y vigilará que se cumple la inscripción en el ROAC, así como que su actuación se adecua a las normas públicas; en estos supuestos se deberá exigir, además de la preparación genérica, cualificación específica en Contabilidad Pública, Derecho Administrativo y en el conocimiento del sector público en la medida en que sean de aplicación al ente auditado. Asimismo, la IGAE tendrá que comprobar su competencia e independencia en el momento de la selección y verificar que su trabajo se realiza con el adecuado celo profesional. Igualmente velará por el cumplimiento del secreto profesional de los auditores de cuentas intervinientes.

En cuanto a las normas de ejecución del trabajo de auditoría, a la hora de realizar la planificación deberá estar prevista la posible participación de

auditores de cuentas. En el caso de que esta colaboración tenga lugar, la IGAE podrá recurrir a los papeles de trabajo de estos profesionales de cara a economizar medios y tiempo. Asimismo, deberá revisar estos documentos para efectuar el correspondiente control de calidad de los trabajos realizados.

Norma Técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero

El control de calidad a efectuar por la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) es aplicable a las auditorías que realicen los auditores de cuentas contratados por la IGAE. Igualmente lo es para las auditorías encargadas por los Organismos públicos y por las sociedades mercantiles estatales cuando así se establezca en sus contratos.

Al respecto, es preciso indicar que este control de calidad es compatible e independiente de los que pudieran ser exigidos por el ICAC en el marco de sus competencias y de los efectuados por las Corporaciones profesionales. Por tanto, a los controles de calidad a que están sometidos los auditores de cuentas ahora se les añade el que puede realizar la ONA.

En todas las actuaciones de control de calidad de las auditorías realizadas por auditores de cuentas contratados por la IGAE se verificará el cumplimiento por parte del auditor de todas las obligaciones asumidas y, en particular, respecto al equipo responsable y al desarrollo de la auditoría en todos sus aspectos, esto es, planificación, ejecución del trabajo, dirección y supervisión, informe y archivos.

Finalmente es preciso indicar que, en el supuesto de que la auditoría sea efectuada por auditores de cuentas contratados por Organismos públicos y sociedades mercantiles estatales, se revisará el contenido de la carta de encargo comprobando que el resultado final del trabajo se adecua a las condiciones contratadas. En concreto, se comprobará que el contrato recoge expresamente la obligatoriedad de aplicar las normas de auditoría del sector público y demás instrucciones aplicables, así como la facultad

de acceder a los papeles de trabajo y demás soportes documentales.

Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la IGAE

En primer lugar es necesario indicar que esta norma difiere de la aprobada por el ICAC para su aplicación en el contexto de la auditoría de cuentas, si bien la razón de ser de ambas, así como su finalidad, es similar.

Realizada la precisión anterior, conviene recordar que esta norma se aplicará en las auditorías efectuadas por auditores de cuentas que colaboren con la IGAE.

Ahora bien, en la realización de las auditorías correspondientes a sociedades mercantiles estatales y fundaciones estatales sometidas a la Ley de Auditoría de Cuentas no serán de aplicación ciertos apartados de esta norma, concretamente los relativos a la importancia relativa en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe, sustituyéndose por lo dispuesto en la norma del ICAC. No obstante, en la auditoría de las anteriores entidades se deberán tener en cuenta todas las consideraciones que esta norma de la IGAE dispone acerca del tratamiento de la evidencia de incumplimientos legales.

Norma Técnica sobre los informes de auditoría de las cuentas anuales emitidos por la IGAE

Esta norma se aplicará en las auditorías realizadas por auditores de cuentas que colaboren con la IGAE.

Asimismo es de destacar que, de acuerdo con la disposición final de esta norma, podrán utilizarse como instrumento de referencia las Normas Técnicas del ICAC siempre que no contradigan normas o instrucciones emitidas por la IGAE.

Por último, la colaboración de auditores de cuentas también está contemplada en la regulación de los Órganos de Control Externo, aunque con escaso detalle. En concreto, las normas de fiscalización del TC disponen que los trabajos de fiscalización o de auditoría no realizados por el Tribunal sólo podrán ser utilizados tras verificar previamente que se han aplicado técnicas y pro-

cedimientos acordes con las mismas. Por su parte, la mayoría de los Órganos creados por las Comunidades Autónomas prevén la posibilidad de contratar auditores de cuentas para actuaciones concretas.

En resumen, con antelación a la entrada en vigor de la Orden Ministerial por la que se justifica la contratación de empresas privadas de auditoría ya se había contemplado este tipo de colaboración, estableciéndose en las normas de la IGAE los criterios generales que han de regir estas actuaciones.

4. COMPARACIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA PÚBLICAS CON LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORIA DE CUENTAS

Con la idea de valorar la participación de los auditores de cuentas en la auditoría pública, finalmente parece oportuno contrastar las normas actualmente vigentes en ambos contextos para lo cual se procede a su comparación, tomando como referencia las normas de contenido más general existentes, tal como se recoge en el cuadro 2.

Cuadro 2.- Normas de auditoría públicas y privadas

NORMAS	NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA (ICAC)	NORMAS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO (IGAE)	NORMAS INTERNAS DE FISCALIZACIÓN (TC)
PERSONALES	FORMACIÓN/CAPACIDAD INDEPENDENCIA DILIGENCIA RESPONSABILIDAD SECRETO HONORARIOS/COMISIONES PUBLICIDAD	CUALIFICACIÓN INDEPENDENCIA DILIGENCIA RESPONSABILIDAD SECRETO	FORMACIÓN/CAPACIDAD INDEPENDENCIA DILIGENCIA SECRETO
EJECUCIÓN DEL TRABAJO	PLANIFICACIÓN ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EVIDENCIA DOCUMENTACIÓN SUPERVISIÓN	PLANIFICACIÓN ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EVIDENCIA DOCUMENTACIÓN SUPERVISIÓN CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA	PLANIFICACIÓN ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EVIDENCIA DOCUMENTACIÓN SUPERVISIÓN CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA
INFORMES	ANALOGÍA EN CUANTO A CONTENIDO, OPINIÓN Y MODELOS (INFORMES CORTOS)		INFORMES LARGOS

Fuente: Elaboración propia

Según se desprende del cuadro 2, los diferentes Órganos establecen tres tipos de normas: relativas al sujeto auditor, acerca de la ejecución del trabajo y sobre la emisión de informes.

La auditoría de cuentas deberá realizarse por persona o personas que posean una serie de características que se concretan en las siguientes: formación y capacidad (cualificación), independencia, diligen-

cia, secreto, así como responsabilidad en las del ICAC y la IGAE.

En cuanto a las normas sobre ejecución del trabajo, en todas ellas se establece que el trabajo se planificará adecuadamente, deberá efectuarse un estudio y evaluación del sistema de control interno, habrá de obtenerse la evidencia necesaria y suficiente, se formará un archivo con los



papeles de trabajo empleados y se supervisará la labor realizada por el equipo de auditoría; además, en la regulación de la IGAE y del TC, dentro del trabajo a realizar, se considera expresamente la revisión del cumplimiento de la normativa, cuestión que es contemplada en una norma técnica específica en el contexto de la auditoría de cuentas.

Por lo que compete a las normas sobre informes, en todos los casos se conciben como el producto final de la auditoría y, como tal, son objeto de una regulación específica, presentando bastantes similitudes las normas del ICAC y de la IGAE en cuanto a contenido, opinión y modelos (informe corto), diferenciándose de las del TC que se concreta en un modelo de informe de tipo largo.

En resumen, el auditor de cuentas está familiarizado con las normas públicas personales, acerca de la ejecución del trabajo y, en cierta medida, sobre informes, dado que, salvadas las distancias que evidentemente existen, en el contexto de la auditoría de cuentas está sometido a una regulación que responde a los mismos objetivos generales que en la auditoría pública, al menos en lo que se refiere a la auditoría de regularidad contable.

Por último, dentro de este apartado relativo a las normas de auditoría públicas y privadas parece conveniente también realizar otra serie de consideraciones adicionales.

En el **I Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público** celebrado en Toledo en abril de 2004, entre cuyas Instituciones colaboradoras figuraba la *Revista Auditoría Pública*, destacan las siguientes conclusiones como más importantes a estos efectos:

- “Ante la ausencia de normas técnicas de auditoría pública generalmente aceptadas, la práctica de las auditorías en el sector público difiere según quien las realice. Esta situación debe cambiar para que la extensión de la realización de auditorías vaya unida a una mayor homogeneidad en su práctica y a una exigible garantía de la calidad técnica”.
- “La práctica de auditorías en el sector público requiere que, independientemente de qué entidad la ejecute, se desarrollen con una mayor homogeneización para lo que es necesario la emisión de unas Normas Técnicas de Auditoría Pública que abarquen la totalidad de los aspectos técnicos de los trabajos”.

- “Estas Normas Técnicas, que se consideran asimismo imprescindibles para la extensión con garantías técnicas y de calidad de las auditorías en el sector público, podrían ser emitidas por una entidad de carácter independiente existente o de nueva creación, en la que participarían instituciones, funcionarios y profesionales de la auditoría pública”.

A propósito de estas conclusiones, en primer lugar conviene recordar que en el ámbito privado existe más de una treintena de normas técnicas de auditoría específicas, muchas de las cuales pueden ser aplicadas en el contexto de la auditoría pública, como así expresamente admite la IGAE, siempre que no sean contrarias a sus propias disposiciones. Una simple lectura de la relación de normas publicadas por el ICAC, expuestas en el epígrafe 2, permite comprobar el interés que tiene su posible utilización en la auditoría del sector público, paliando así la ausencia de normas en este ámbito, al menos hasta que se establezcan expresamente.

Finalmente, y como continuación de la idea apuntada en el párrafo anterior, es obligado mencionar a la *General Accounting Office* (GAO), órgano de control externo en Estados Unidos, entre cuyas competencias está la emisión de normas de auditoría pública. Desde hace varios años, la GAO y el *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), corporación profesional de auditores de cuentas, han emitido una serie de normas de auditoría de obligado cumplimiento en el desarrollo de auditorías en el sector público. Esta colaboración entre órganos públicos y privados nos parece particularmente interesante como opción a seguir en nuestro país.

5. A MODO DE RESUMEN Y CONCLUSIONES

Ante la insuficiencia de medios por parte de la IGAE para hacer frente, en el plazo establecido, a algunas de las actuaciones previstas en el plan anual de auditorías y control financiero de subvenciones y ayudas públicas, se ha aprobado la Orden EHA 1322/2005 que reconoce la carencia de efectivos y

justifica la contratación de empresas privadas de auditoría.

La colaboración de auditores de cuentas en las auditorías públicas no constituye una novedad en nuestro país puesto que esta participación se ha venido produciendo en los últimos años, estando incluso contemplada, desde una perspectiva general, en la normativa de la IGAE. Esta práctica tampoco es original, pues es seguida en otros países de nuestro entorno con una mayor tradición auditora.

La realización de auditorías públicas por auditores de cuentas requiere regular con más detalle su participación en ciertos aspectos, entre ellos, comprobar que los contratados poseen los conocimientos específicos y la capacidad técnica necesaria para realizar satisfactoriamente su labor; además, esta colaboración precisa el establecimiento de una supervisión específica por parte del Órgano público contratante, adicional al control de calidad realizado por las Corporaciones profesionales de auditores y, en su caso, por el ICAC, lo que sin duda refuerza las garantías de la actuación.

Asumida la intervención de auditores de cuentas en la auditoría pública, sería deseable que el espíritu de colaboración se extendiese también a la hora de emitir normas para la realización de auditoría de cuentas públicas y privadas, en sintonía con lo que está ocurriendo en determinados países.

Por último, a nuestro entender la colaboración de los auditores de cuentas facilitaría que los auditores públicos centrasen más su atención en las auditorías de cumplimiento y, fundamentalmente, operativas, en detrimento de las auditorías de regularidad contables, parte de las cuales podrían ser realizadas por auditores privados, por supuesto, bajo control público. Esta participación en la auditoría de las cuentas públicas permitiría generalizar la práctica de la auditoría a todas las entidades del sector público de cierta trascendencia, en analogía con lo que ya es una realidad en el sector privado y con las prácticas internacionales.

BIBLIOGRAFÍA

Ley 19/1988, de 12 de julio, de *Auditoría de Cuentas*.

Ley 44/2002, de *Reforma del Sector Financiero*.

Ley 38/2003, de 17 de noviembre, *General de Subvenciones*.

Ley 47/2003, de 26 de septiembre, *General Presupuestaria*.

Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el *Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988*.

Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el *Régimen de Control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado*.

Real Decreto 339/1998, de 6 de marzo, por el que se modifican determinados artículos del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el *Régimen de Control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado*.

Orden EHA/1322/2005, de 29 de abril, por la que se declara la insuficiencia de medios de la *Intervención General de la Administración del Estado, que justifica la contratación con empresas privadas de auditoría*.

Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 19 de enero de 1991, parcialmente modificada por la *Resolución de 1 de diciembre de 1994, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría*.

Resolución de 1 de Septiembre de 1998, de la Intervención General del Estado, por la que se ordena la publicación de la *Resolución que aprueba las Normas de Auditoría del Sector Público*.

Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, de 18 de enero de 2005, por la que se aprueba el *Plan de Auditorías y Control Financiero de Subvenciones y Ayudas Públicas para el año 2005*.

Tribunal de Cuentas (1997): *Normas internas de fiscalización del Tribunal de Cuentas*. Tribunal de Cuentas, Madrid.

Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) (1999): *Norma Técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero*.

Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) (2002): *Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado*.

Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) (2005): *Norma Técnica sobre los informes de auditoría de cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado*.