



Объемы реализации авто конечным покупателям в тыс. шт.

13% в smartphone

laptop

Segment	Share (%)
Premium	21%
Academic	27%
Mainstream	27%
Mass Premium	25%

Segment	Share (%)
Premium	21%
Academic	27%
Mainstream	27%
Mass Premium	25%

## Auditor Operativo Vs Auditor financiero

**José María Cordero Aparicio**  
Interventor Militar

**Resumen:** En este trabajo se presenta la relación entre la auditoría financiera y la auditoría operativa, partiendo de sus orígenes históricos y de las normas que las regulan. La auditoría financiera es la primera en aparecer, surgiendo más tarde la auditoría operativa que basará su esquema de trabajo en la auditoría financiera. Este punto de partida y el desarrollo común de ambos tipos de auditoría indicarán cuál debería ser la formación y experiencia del auditor operativo en relación con la del auditor financiero. Aunque el estudio que aquí se realiza se refiere al caso español, los comentarios generales y las conclusiones que se proponen podrían ser aplicables a cualquier país y organización.

**Abstract:** This paper presents the relationship between financial and performance auditing, starting from their historical origins and the standards that regulate them. Financial auditing is the first to appear, later on performance auditing will emerge and will base its working approach on financial auditing. This starting point and the common development of both types of audit will indicate what the training and experience of the performance auditor should be in relation to that of the financial auditor. Although the study carried out here refers to the Spanish case, the general comments and conclusions proposed could be applicable to any country and organization.

## 1. Orígenes modernos de la auditoría

El control del gasto público o privado, en general, y el de las inversiones públicas o privadas, en particular, ha existido en las diferentes culturas y civilizaciones a lo largo del tiempo. En un sentido moderno, el control de las inversiones privadas comenzó a tomar forma en el siglo XIX, como resultado de las crecientes relaciones mercantiles que se derivaban de las actividades de las empresas con una distribución de la propiedad entre numerosos accionistas. La quiebra de algunas de estas empresas llevó a los accionistas a exigir una mayor transparencia en la gestión de las mismas (cfr. Duréndez, 2001, p. 16).

Por este motivo, a mediados del siglo XIX se crearon en Gran Bretaña asociaciones profesionales de contables ("accountants") cuyo objetivo era revisar los estados financieros de las empresas que desearan someterlos a su comprobación. Los "accountants" se distinguían por su cualificación profesional y su independencia respecto de los particulares que les encargaban la revisión de los estados financieros de sus empresas.

Al "accountant" también se le denominó "auditor." El origen etimológico de la palabra es del verbo latino *audire*, que

significa 'oír', que a su vez tiene su origen, posiblemente, en que los primeros "accountants" o auditores ejercían su función juzgando la verdad o falsedad de lo que les era sometido a su verificación principalmente oyendo. En fin, la práctica auditora se consolidó con la aprobación de la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862. Por tanto, se puede considerar que las auditorías, tal como hoy se entienden, nacen en el sector privado británico en el siglo XIX.

### a. El origen de la auditoría en España

En nuestro país, la profesión auditora se reconoce oficialmente con la Ley de Auditoría de 1988, si bien la censura de cuentas ya se ejercía desde 1912, con la creación del Instituto de Contadores Públicos de España. Posteriormente, surgieron el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) y, más adelante, el Registro de Economistas Auditores (REA) en 1982 y el Registro General de Auditores (REGA) en 1985 (cfr. Duréndez, 2001, p. 19). Por otro lado, como se acaba de mencionar, la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, reguló por primera vez la actividad de auditoría de cuentas, una vez que incorporó en nuestro ordenamiento jurídico la Octava Directiva 84/253/CEE, del Consejo de la Unión Europea, de 10 de abril de 1984. A esta Ley de 1988 le sucedió la vigente Ley 22/2015, de 20 de julio.



En el sector público español, el término auditoría aparece por primera vez a nivel de ley en el artículo 17 de la Ley 11/1977 General Presupuestaria (LGP), de 4 de enero, cuando establece que el control financiero podría ser ejercido “mediante auditorías u otras técnicas de control”. No obstante, el control económico-financiero de la Administración Pública española, ya sea interno o externo, remonta sus orígenes modernos al siglo XIX.

Así, el control interno, en virtud de la Constitución de 1845 y bajo el mandato de Bravo Murillo, ministro de Hacienda en 1849 y 1850, quedó plasmado en la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública (LACHP), de 20 de febrero de 1850, que sería sustituida por la de 1870 y, después, por la de 1911, que a su vez sería reemplazada por la citada LGP de 1977 (cfr. [www.igae.pap.hacienda.gob.es](http://www.igae.pap.hacienda.gob.es)). A esta seguirían la LGP de 1988 (en forma de texto refundido) y la vigente Ley 47/2003, de 26 de noviembre.

## b. El Tribunal de Cuentas y la IGAE

Como órgano de control interno se institucionalizó la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE). Con el Decreto de Echegaray de 7 de enero de 1874, que desarrolló lo preceptuado en la citada LACHP de 1870, las funciones de contabilidad, presupuestación y fiscalización previa de la gestión económico-financiera del Estado se otorgaban a la IGAE, órgano de control interno y encargado de la gestión contable y presupuestaria del Estado, dependiendo del Ministerio de Hacienda.

En cuanto al control externo del sector público, en 1828 se aprobó la Ordenanza por la que se crea el Tribunal Mayor de Cuentas, que estuvo vigente hasta el 25 de agosto de 1851, cuando se aprobó la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. (cfr. [www.tcu.es](http://www.tcu.es)).

Resulta de especial significación destacar que durante una etapa de la historia económico-financiera de España estuvieron reunidos en una sola institución los órganos de control interno y externo. Fue durante la Dictadura del general Primo de Rivera, con el Estatuto del 19 de junio de 1924, cuando se creó el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública. Esta situación duró hasta que se proclamó la II República del año 1931, en cuyo período de vigencia se aprobó la Ley Orgánica de 24 de junio de 1934, por la que el Tribunal de Cuentas recuperó su característica de órgano de control externo, dependiente de las Cortes.

Con posterioridad a la Guerra Civil (1936-1939), el Tribunal de Cuentas recibió el nombre de Tribunal de Cuentas del Reino. Pero con la llegada de la Constitución de 1978, se le volvió a llamar Tribunal de Cuentas, y se crearon también los doce órganos de control externo (OCEX) de las Comunidades Autónomas que existen en la actualidad. Las ICEX (Institu-

ciones Públicas de Control Externo) incluyen a las OCEX y al Tribunal de Cuentas, al que nos ceñiremos en este trabajo en representación de las ICEX. El Tribunal de Cuentas como miembro de pleno derecho de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, según sus siglas en inglés), tiene como carta magna de la auditoría externa a la Declaración de Lima de 1977.

En suma, se puede considerar que en España queda definido el órgano de control externo del sector público en 1851 y el de control interno en 1874, si bien ambos han evolucionado mucho desde entonces. Por otro lado, la actividad auditora, tal como hoy se entiende, nace en el sector privado en el siglo XIX, se materializa en España con la creación del ICJCE de 1943 y cobra fuerza en su sector público a partir de 1977 (año en que la LGP introduce la herramienta de la auditoría, que coincide con el de la Declaración de Lima).

En fin, la auditoría tiene su origen en el sector privado como actividad externa respecto las empresas auditadas y se trata de una auditoría de cuentas o financiera. Más tarde se extiende al sector público y añade dos nuevas modalidades: la auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa, como veremos a continuación.

## 2. Tipos de auditoría

Actualmente, en el sector público estatal español el Tribunal de Cuentas (órgano de control externo) y la IGAE (órgano de control interno) realizan tres tipos de auditorías, si bien emplean diferentes denominaciones. El Tribunal de Cuentas, siguiendo INTOSAI, las califica como sigue: fiscalización de cumplimiento, fiscalización financiera y fiscalización operativa o de gestión. A su vez, la IGAE, de acuerdo con la citada LGP de 2003, establece en su artículo 164 las siguientes modalidades: auditoría de regularidad contable, auditoría de cumplimiento y auditoría operativa. En consecuencia, tanto la auditoría interna como la externa del sector público estatal emplea esas tres modalidades de control.

Es relevante mencionar que si bien puede existir una auditoría de cumplimiento aislada de los otros dos tipos de auditorías, no se puede decir lo mismo de la auditoría financiera, pues esta va siempre acompañada de una revisión del cumplimiento de determinadas normas que sustentan la contabilidad que se revisa. Es decir, la auditoría financiera es una versión de la auditoría de cumplimiento (de ahí que la LGP denomine auditoría de “regularidad” contable a la auditoría financiera), mientras que la auditoría de cumplimiento puede llevarse a cabo de un modo independiente.

Respecto el sector privado, la auditoría externa es la auditoría financiera o de cuentas, mientras que la auditoría interna es la de cumplimiento y la operativa o de gestión y, en especial, la que lleva a cabo el análisis y evaluación de riesgos.



**a. Normas de auditoría**

Las normas de auditoría financiera que se aplican en el sector privado son las ISAs (*International Standard on Auditing*) procedentes del IFAC (International Federation of Accountants). En aplicación de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, España, a través del ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), adoptó las normas internacionales de auditoría bajo la denominación de NIA-ES, que están en vigor desde 2019. A su vez, la adaptación al sector público español de las NIA-ES, que coordinó la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) de la IGAE, recibe el acrónimo de NIA-ES-SP.

En la auditoría financiera, lugar esencial ocupan las IFRS (*International Financial Reporting Standards*) elaboradas por el IASB (*International Accounting Standards Board*) y

apoyado por el IFAC, que adaptadas a España son las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad) y las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera). Para el sector público, IFAC elaboró las IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) a partir de las IFRS.

Por otro lado, INTOSAI elabora el IFFP (*INTOSAI Framework of Professional Pronouncements*), que incluye tres elementos: Principios, Normas y Guías. Las Normas o Estándares son las ISSAI (*International Standards of Supreme Audit Institutions*). En 2014 se constituyó la Comisión de normas y procedimientos de las ICEX con el objetivo de adaptar las normas de INTOSAI a España, es decir, las ISSAI-ES. Entre las ISSAI-ES adaptadas, subrayamos la ISSAI-ES 1000, que son las directrices de fiscalización o auditoría financiera; la ISSAI-ES 3000 sobre las directrices de la fiscalización operativa; y la ISSAI-ES 4000, que recoge las correspondientes a la fiscalización de cumplimiento.

En cuanto al IFAC, este no emite normas de auditoría operativa pero sí lo hace INTOSAI, ya que a diferencia de la auditoría de cuentas que emerge en el sector privado, la auditoría operativa ha sido especialmente desarrollada en el sector público.

Asimismo, en la auditoría interna del sector privado y del público se aplican las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna, que emite el *Institute of Internal Auditors* (IAA).

En resumen, las normas de auditoría financiera que se emplean en el sector privado español son las NIA-ES, mientras que en el control interno del sector público son las NIA-ES-SP y en el control externo las ISSAI-ES. En cuanto a las normas de auditoría de cumplimiento y operativa para el sector público son las ISSAI-ES. Además, las normas del IAA se aplican en la auditoría interna del sector privado y del público.

**b. Principios de auditoría**

La ISSAI 100 establece los Principios Fundamentales de Auditoría de Sector Público, aplicables a los tres tipos de auditoría. Estos principios son los siguientes:

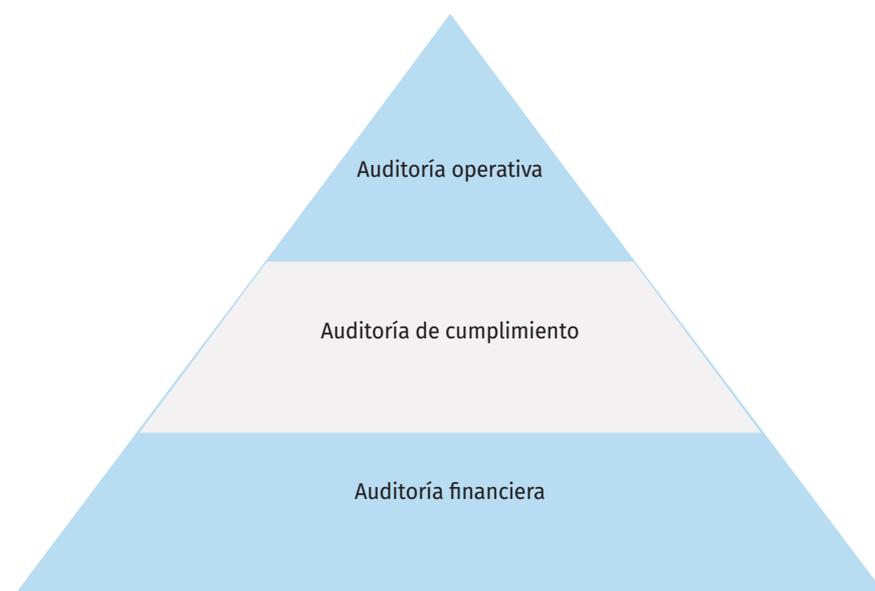
Principios generales			
- Ética e independencia	- Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo	- Control de calidad	- Gestión y habilidades del equipo de auditoría
- Riesgos de auditoría	- Materialidad	- Documentación	- Comunicación

### Principios relacionados con el proceso de auditoría

Planeación de la auditoría	Realización de la auditoría	Elaboración de informes y seguimiento
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Establecer los términos de la auditoría</li> <li>- Comprensión</li> <li>- Conducir una evaluación de riesgos</li> <li>- Identificar los riesgos de fraudes</li> <li>- Desarrollar un plan de auditoría</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Realizar los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de la misma</li> <li>- Evaluar la evidencia de auditoría y obtener conclusiones</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Preparar un informe con base a las conclusiones</li> <li>- Dar seguimiento a los asuntos reportados como relevantes</li> </ul>

La existencia de unos principios aplicables a los tres tipos de auditoría es una indicación clara del estrecho lazo que existe entre ellas. A partir de estos principios, cada modalidad de auditoría se ha ido desarrollando y marcando las diferencias entre unas y otras.

Estos principios generales y relacionados con el proceso de auditoría, combinados con el origen histórico de las auditorías, llevan a sugerir que los principios de la auditoría operativa se han ido formulando a partir de la experiencia y principios que han reglado la auditoría financiera y de cumplimiento. Esta circunstancia la podríamos expresar gráficamente de la siguiente manera:



### 3. La auditoría operativa

La auditoría operativa o de desempeño “tiene por objetivo contribuir a mejorar la economía, eficiencia y eficacia del sector público. También tiene por objetivo contribuir a la buena gobernanza, a la rendición de cuentas y a la transparencia. La auditoría de desempeño busca aportar nueva información, análisis o perspectivas, además de recomendaciones de mejora, cuando esto último aplique” (ISSAI 3000, 18).

Si se permite emplear la metáfora de una “matrioshka” con solo tres muñecas, la auditoría de cumplimiento estaría representada por la que contiene en su seno a la representante de la auditoría financiera. El espacio libre entre ambas muñecas sería el aspecto de la auditoría de cumplimiento que no se refiere a las normas contables. La auditoría de cumplimiento que no afecta a la auditoría financiera puede llevarse a cabo de modo independiente. A su vez, la auditoría operativa sería la muñeca más grande, porque contiene elementos de auditoría financiera y de

cumplimiento. El espacio libre entre la mayor y la muñeca de en medio se refiere a la parte de la auditoría operativa que no se apoya en la auditoría de cumplimiento. Las tres modalidades comparten una silueta semejante que viene determinada por unos mismos principios generales y de ejecución de las auditorías.

Es conveniente que el auditor operativo entienda los engranajes económico-financieros de las entidades auditadas, que es uno de los pasos previos imprescindibles para tratar de mejorar la organización. Es decir, el auditor operativo debería saber interpretar la contabilidad que refleja la imagen fiel de la entidad auditada, así como las normas que regulan la entidad. En otras palabras, debería ser capaz de entender y manejar la contabilidad y la normativa interna del organismo auditado, aunque no sea con el mismo grado de profundidad con que lo haría un auditor financiero o de cumplimiento.





Por otro lado, los estándares de auditoría operativa, que son más flexibles que los de la auditoría financiera y de cumplimiento, se basan en los mismos principios que las otras dos modalidades de auditoría, tal como se acaba de mencionar en el epígrafe anterior. De ahí que se considere que quien realice una auditoría operativa participe de las cualidades y conocimientos de los procesos de auditoría que se exigen al auditor financiero y al de cumplimiento.

Otra cosa distinta a la auditoría operativa, aunque con muchas semejanzas a esta, es la tarea de la evaluación de programas y de políticas públicas, en la que no se precisa tanto de tener conocimientos de auditoría financiera y de cumplimiento. Evaluadores pueden ser los auditores y los que no lo son, si bien es cierto que por motivos de objetividad e independencia, es recomendable que las evaluaciones sean llevadas a cabo también por auditores externos. En este sentido, INTOSAI se expresa del modo siguiente referido a los auditores públicos:

“Sin embargo, las EFS [Entidades Fiscalizadoras Supremas] son actores naturales en la evaluación de las políticas públicas, debido a que tienen la independencia necesaria, pueden desarrollar o acceder a conocimientos metodológicos de evaluación y, sobre todo, tienen un conocimiento de las

políticas públicas adquirido por sus otras misiones. A diferencia de las instituciones administrativas o de las organizaciones privadas, no tienen que demostrar su objetividad y asegurar su independencia del gobierno o de los intereses privados” (INTOSAI GOV 9400, para. 3.1).

Por consiguiente, el auditor, ya sea público o privado, que lleve a cabo auditorías operativas para el sector público, es conveniente que goce de la objetividad e independencia propia de cualquier auditor. También debería tener los conocimientos y la experiencia que otorga haber realizado auditorías financieras y de cumplimiento, así como los propios de la auditoría operativa que se le encomiende. En este último caso, dichos conocimientos y experiencia no es preciso que los tenga el auditor individualmente, pero sí el equipo de auditoría en su conjunto.

En fin, un auditor operativo no es un simple analista o evaluador, sino que ha de tener los suficientes conocimientos y experiencia en auditorías financieras y de cumplimiento que le permita llegar a conclusiones y recomendaciones válidas sobre cómo contribuir de un modo económico, eficiente y eficaz a la buena gobernanza, a la rendición de cuentas y a la transparencia de las entidades u organizaciones auditadas.



- Realizar cursos teóricos homologados por el ROAC y superar sus pruebas de acceso.
- Tener una formación práctica determinada.

Por otro lado, el citado artículo 9 en su punto 4 dispone que “podrán inscribirse en el ROAC los empleados públicos, cuya formación y funciones desempeñadas se hallen relacionadas con la auditoría de cuentas del sector público, o que examinen o valoren la situación financiera y patrimonial y la actuación de las entidades financieras o aseguradoras, y que hayan sido seleccionados como empleados públicos mediante oposición o mediante otras pruebas establecidas al efecto que permitan constatar la formación teórica y aptitud necesaria para el ejercicio de tales funciones, cuando cumplieran los requisitos para la inscripción en el ROAC establecidos en este artículo”.

“El requisito relativo al seguimiento de programas de enseñanza teórica y el correspondiente a la superación del examen de aptitud profesional, se entenderán cumplidos mediante la superación de la oposición o de las pruebas selectivas de acceso al empleo público referidas en el párrafo precedente.” Asimismo, se entenderá cumplido el requisito de la formación práctica “mediante el desempeño efectivo de trabajos correspondientes a la auditoría de cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos del Sector Público, de entidades financieras o aseguradoras, durante un periodo mínimo de tres años, debidamente certificado”.

## 4. El personal auditor

El personal que lleva a cabo las auditorías en España puede ser tanto auditores o firmas privadas de auditoría como el perteneciente a los distintos cuerpos de auditores e interventores de la administración pública.

### a. Sector privado

En el sector privado, la mencionada Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas establece en su artículo 8 que podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo las condiciones a que se refieren los artículos 9 a 11, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), y presten la garantía financiera a que se refiere el artículo 27.

En el artículo 9 de la ley se indican los requisitos para inscribirse en el ROAC, que se resumen en los siguientes:

- Estar en posesión de un título universitario oficial. También pueden simplemente estar en posesión de los estudios necesarios para el ingreso en la universidad, es decir, Bachillerato o equivalente, para determinados casos.

### b. Sector público

En cuanto al personal que lleva a cabo el control externo del sector público estatal español es el perteneciente al Cuerpo Superior de Auditores del Tribunal de Cuentas, mientras que el control interno recae en distintos cuerpos según se trate de la Administración del Estado, la Autonómica o la Local. Dejando a un lado la segunda, que varía en función de cada Comunidad Autónoma, nos hemos centrado en el presente estudio en las otras dos. En el caso de la Administración del Estado, la disposición adicional cuarta de la mencionada y vigente LGP de 2003 señala que los interventores delegados serán designados entre funcionarios de los Cuerpos siguientes:

- a) En la esfera civil del Estado, sus organismos públicos y entidades estatales de derecho público, entre los del Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado.
- b) En la militar, entre los del Cuerpo Militar de Intervención de la Defensa.
- c) En las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social, entre los del Cuerpo Superior de Intervención y Contabilidad de Administración de la Seguridad Social.

Como requisito académico para opositar al grupo A1, tanto del Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado como del Cuerpo Superior de Intervención y Contabilidad de Administración de la Seguridad Social, es indispensable ser titulado en Grado, Titulado Superior de Facultad o Escuela Técnica.

En el caso el Cuerpo Militar de Intervención, también del grupo A1, se requiere un título académico de licenciado o de grado recogido en un listado en el que se mencionan las carreras relacionadas con el derecho, la economía, la administración o dirección de empresas, la contabilidad, los negocios, las finanzas, el comercio, etc.

Para acceder a los tres cuerpos de Intervención, se requiere tener conocimientos en cuatro áreas fundamentales, a saber: derecho, economía, contabilidad y auditoría.

Por su parte, en la Administración Local, el Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, que regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional, distingue en el artículo 17 punto 1 las siguientes subescalas y categorías.

“La escala de funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional, se divide en las siguientes subescalas:

- a) Secretaría.
- b) Intervención-Tesorería.
- c) Secretaría-Intervención.

El artículo 18 del citado R.D. 128/2018 indica que para participar en las pruebas selectivas deberán estar en posesión, o en condiciones de obtener el momento en que termine el plazo de presentación de instancias, de la titulación universitaria exigida para el ingreso en los Cuerpos o escalas clasificados en el grupo A1, de acuerdo con lo previsto en el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre. 2.

Para acceder a las subescalas de Intervención-Tesorería y de Secretaría-Intervención también se han de tener conocimientos en las cuatro áreas citadas fundamentales, a saber: derecho, economía, contabilidad y auditoría.

Por último cabe destacar que los interventores de las administraciones locales también realizan las tres modalidades de auditoría mencionadas más arriba, de acuerdo con el artículo 29 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, del régimen jurídico de control interno en las entidades del Sector Público Local.



## 5. La formación del auditor

Los interventores de la administración pública española en su ámbito central y local, independientemente de la formación universitaria que posean antes de opositar a los cuerpos respectivos, tienen que superar unos exámenes de acceso que inciden, en mayor o menor medida, en las materias del derecho, de la economía, de la contabilidad y de la auditoría. Estas materias dan una base amplia de conocimientos para que luego el auditor o interventor pueda especializarse en estas mismas o en otras materias que estime oportunas. De este modo, se les capacita a que puedan llevar a cabo los tres tipos de auditoría mencionados, así como las restantes tareas propias de los interventores.

En el sector privado, está también regulada la formación académica y la experiencia que se requiere para ser auditor de cuentas, tal como establece la LAC. Sin embargo, todavía no existe una normativa que establezca qué condiciones ha de tener un auditor para poder llevar a cabo auditorías de cumplimiento u operativas.

No obstante, parece que para que sea efectiva la colaboración público-privada, reconocida en numerosas disposiciones, sería conveniente establecer dicho marco normativo. La citada colaboración se encuentra regulada, por ejemplo, en la disposición adicional segunda en relación con el artículo 165 de la citada LGP 47/2003, así como en el artículo 34 del mencionado R.D. 424/2017. De esta manera, los auditores privados que llevaran a cabo auditorías financieras, de cumplimiento u operativas en el sector público gozarían de un marco legal en el que se indicarían los conocimientos y experiencia que habrían de tener para realizar dicha tarea.

A este respecto, se realiza en el presente documento una propuesta basada en un paralelismo que hacemos entre las citadas LGP y LAC. Es decir, al igual que la LGP incluye los tres tipos de auditoría mencionados, la LAC podría también incluir los tres tipos de auditoría, así como recoger en su articulado la colaboración público-privada junto con los requisitos que se exigirían al auditor privado para llevar a cabo auditorías en el sector público. Algo parecido pero en sentido contrario ya hace la LAC en su artículo 9, como hemos visto más arriba, cuando determina qué requisitos ha de cumplir el interventor o auditor público para acceder al ROAC, lo que le habilita para, con los requisitos que exige la ley, realizar auditorías de cuentas en el sector privado.

Si se llevara a cabo lo propuesto, convendría que la Ley de Auditoría de Cuentas cambiara de denominación. Por ejemplo, podría tomar el nombre de "Ley General de Auditorías" (LGA), a semejanza de la Ley General Presupuestaria. Además,

al igual que existe el R.D. 2/2021, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la LAC 22/2015, podrían aprobarse sendos reales decretos que desarrollaran los reglamentos de las auditorías de cumplimiento y operativas.

Los requisitos que se le podrían exigir al auditor privado que deseara llevar cabo auditorías en el sector público en cualquiera de sus tres modalidades, deberían ser similares a los del interventor o auditor público. Es decir, convendría que tuviera una determinada formación académica en las materias fundamentales citadas, que incluirían de forma específica las siguientes:

- En el ámbito del derecho, las materias precisas serían: normativa del personal que trabaje para la administración pública; derecho presupuestario, que incluye tanto el gasto público como los ingresos públicos en sus distintas variantes; normativa de contratación pública; normas de procedimiento administrativo; historia del control de los fondos públicos; etc.
- En el ámbito de la ciencia económica se debería profundizar, en especial, en los conceptos que utiliza la auditoría operativa: economía, eficiencia y eficacia; sistemas y procedimientos; indicadores de gestión; cuadro de mando integral; etc.
- En el ámbito de la contabilidad y de la auditoría, se deberían conocer tanto las normas internacionales de contabilidad adaptadas a España en el sector privado (NIC y NIIF) y público (IPSAS), como las normas internacionales de auditoría adaptadas al sector privado (NIA-ES) y público español (NIA-ES-SP; ISSAI-ES).

Junto a esta formación académica, que podría complementarse con especializaciones en cada una de esas materias o en otras, los reales decretos que desarrollaran la supuesta LGA deberían contemplar también la experiencia que debería alcanzar el auditor privado para realizar auditorías públicas, según sus distintas modalidades.

## Conclusiones

La auditoría se originó en el sector privado a mediados del siglo XIX como una actividad externa a las empresas auditadas, y es una auditoría contable o financiera. Posteriormente se amplió al sector público, añadiendo dos nuevas modalidades: la auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa. Estos tres tipos de auditoría están regulados por una serie de normas internacionales que se han adaptado al sistema español. Las conclusiones que se formulan al respecto son las siguientes:

- I. Los tres tipos de auditoría están relacionados entre sí y se basan en los mismos principios generales. La auditoría financiera en el sector público estatal español se denomina auditoría de regularidad contable, es decir, se considera una forma de auditoría de cumplimiento. Sin embargo, hay auditorías de cumplimiento que no son auditorías de regularidad contable, ya que se refieren a aspectos normativos no contables. La auditoría operativa contiene elementos tanto de la auditoría financiera como de la auditoría de cumplimiento, así como elementos de otras características.
- II. Es conveniente que el auditor operativo comprenda los mecanismos económicos y financieros de los entes auditados, lo que constituye uno de los requisitos previos esenciales para intentar mejorar la organización. En otras palabras, el auditor operativo debe saber interpretar las cuentas que reflejan la imagen fiel de la entidad auditada, así como las normas que las rigen. El auditor operativo debe ser capaz de entender y tratar la normativa contable e interna de la entidad auditada, aunque no sea con el mismo grado de profundidad con que lo haría un auditor financiero o de cumplimiento.
- III. En cuanto al personal que realiza las auditorías en España, se distingue entre auditores o empresas privadas y auditores públicos e interventores. La formación y experiencia que deben tener estos últimos se estipula en varias resoluciones, siendo el derecho, la economía, la contabilidad y la auditoría las materias básicas de su formación. En el caso de los auditores privados españoles, la formación y la experiencia requeridas se establecen en la correspondiente Ley de Auditoría de Cuentas, dejando las auditorías de cumplimiento y operativas sin marco legal. Debido a la existencia de cooperación entre los sectores público y privado, sería deseable establecer un contexto normativo adecuado que abarque los tres tipos de auditoría y que establezca los requisitos para que el auditor privado participe en una auditoría pública.
- IV. En este sentido, el presente trabajo hace una propuesta basada en un paralelismo entre la Ley General de Presupuestaria (LGP) y la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC). Es decir, al igual que la LGP incluye los tres tipos de auditoría mencionados anteriormente, la LAC también podría incluir esos tres tipos de auditoría, así como incluir en su articulado la colaboración público-privada y los requisitos que se pedirían al auditor privado para realizar auditorías en el sector público. Si esta propuesta se llevara a cabo, la LAC podría denominarse "Ley General de Auditoría", siguiendo el ejemplo de la Ley General Presupuestaria.
- V. El auditor privado que desee realizar auditorías en el sector público, en alguna de sus tres modalidades, debería tener cierta formación académica en las materias básicas de derecho, economía, contabilidad y auditoría. Además de esta formación académica, se valoraría la experiencia que el auditor privado habría de tener en la realización de auditorías públicas en sus diferentes modalidades.
- VI. En suma, un auditor operativo no es un simple analista o evaluador, sino que ha de tener los suficientes conocimientos y experiencia en auditorías financieras y de cumplimiento que le permita llegar a conclusiones y recomendaciones válidas sobre cómo contribuir de un modo económico, eficiente y eficaz a la buena gobernanza, a la rendición de cuentas y a la transparencia de las entidades u organizaciones auditadas.

## Bibliografía

- Duréndez Gómez-Guillamón, A, (2001). La auditoría de cuentas en España: *Un estudio empírico sobre la función, utilidad y comprensión del informe de auditoría. Tesis leída en la Universidad de Murcia* (España). <https://www.repositorio.upct.es/>. Último acceso el 19/10/2021.
- <https://www.tcu.es/historia/>. Último acceso el 19/10/2021.
- <https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/presentación/>. Último acceso el 19/10/2021.
- Ley 11/1977 General Presupuestaria, de 4 de enero.
- Ley 47/2003 General Presupuestaria, de 26 de noviembre.
- Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, de 12 de julio.
- Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas (LAC), de 20 de julio.
- Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la LAC 22/2015.
- Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, que regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional.