

Cándido Gutiérrez García

Director de equipos

Oficina Nacional de Auditoría de la Intervención General de la Administración del Estado

La adaptación de las NIA al sector público: un cambio posible y necesario



PERFIL

Auditor de cuentas inscrito desde 1987. Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales UAM y Diplomado en Estudios de Empresa (Universidad de Salamanca). Cuerpo Técnico de Contabilidad y Auditoría (excedencia). Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado (excedencia). Cuerpo Superior de Interventores y Auditores de Estado (en activo).

- **Actividad Profesional**

Auditor Nacional Director de Equipos de la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) desde febrero de 2013.

-Subdirector General de Control Técnico del ICAC durante más de 12. Con responsabilidad sobre la calidad de los trabajos de los auditores de cuentas de España.

-Casi 20 años de experiencia en el ICAC en puestos directivos, participando en Grupos de Trabajo y Comisiones de Contabilidad y Auditoría.

Entre otras, Presidente de la Comisión de Normas de Auditoría del ICAC, participante en la Comisión de Normas Técnicas de Auditoría y en el grupo de adaptación de las NIA a España.

-Presidente de Tribunal calificador de acceso al ROAC y de la Comisión de Evaluación de auditores extranjeros para acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuenta en 2011.

-Gerente de auditoría en firma privada.

-Más de 30 años relacionado con la auditoría de cuentas y la contabilidad.

- **Actividad docente y de divulgación**

-Profesor del Instituto de Estudios fiscales y ex-profesor de la Universidad Carlos III de Madrid.

-Ponente en másteres profesionales relacionados con la auditoría de cuentas y la contabilidad.

-Autor y coautor de libros y artículos relacionados con la contabilidad y la auditoría de cuentas.

-Coordinador y autor de Mementos Expertos en otros trabajos del auditor y Control de Calidad (Control interno y externo en la auditoría de Cuentas).

Auditoría Pública.- Hasta la fecha, en la realización de auditorías financieras por parte de la ONA se han aplicado las NASP aprobadas en 1997 por el Interventor General del Estado así como por las NTAS desarrolladas a partir de 1999; en este sentido, no deja de ser llamativo el que los mencionados principios y normas no fueran exactamente las mismas que las aplicadas por el TCu o los OCEX siendo similar el ámbito de aplicación. **¿Qué sucederá en el futuro con las NIA? ¿Tiene alguna opinión al respecto?**

Las organizaciones que cita se rigen por normas de derecho positivo distintas y ello les genera desde el punto de vista jurídico perspectivas diferentes, lo cual no significa que sean divergentes, sino que son simplemente diversas; sin embargo, en los aspectos técnicos fundamentales todas tienen una base bastante común o muy similar. La Intervención General de Estado (IGAE) aborda sus competencias en auditoría pública de forma recurrente y con carácter periódico sobre todas aquellas organizaciones públicas estatales definidas en la Ley General Presupuestaria. Como se puede observar, hay una parte operacional o procedimental que diferencia a unas organizaciones públicas de otras. Además, la normas que usted cita tienen base y son el producto de la evolución de otras normas previas publicadas por la IGAE a principio de los años 80.

Por otra parte, intuyo que, las normas de auditoría aplicadas en el Sector Público, al igual que en cualquier otra materia que no tenga el carácter de regulación básica, han tendido a la dispersión regulatoria, casi, como un elemento identitario, como una imparable fuerza centrífuga.

En mi modesta opinión, y pensando en el futuro, si unas mismas normas de auditoría (en este caso las NIA) son aplicadas en todos los sectores y por todos los auditores, tanto públicos como privados, no debería tener que haber reduplicaciones en la realización de la auditoría de la misma naturaleza, en la misma entidad y en el mismo periodo. Además será más factible la existencia de una base de mayor confianza entre los auditores que conllevará a que unos puedan apoyarse en el trabajo e informes realizados por otro, para lo cual hay que salvar el escollo del secreto profesional en las relaciones entre algunos auditores.

Quisiera resaltar un elemento que, aunque a simple vista pudiera dudarse de la relevancia: la recurrencia anual con que la IGAE realiza la gran mayoría de las auditorías es una circunstancia importante a la hora de aplicar las NIA, que están pensadas inicial y genuinamente para una auditoría secuencial, aunque nada impide su aplicación de forma episódica en auditorías más irregulares en el tiempo. Esta periodicidad anual en el ejercicio de la auditoría acerca a la IGAE mucho a la actividad del auditor privado en el ámbito mercantil. Otro elemento importante son las rela-

ciones que existen con los auditores privados con los cuales se confuye en determinados trabajos, como en la auditoría de los grandes operadores públicos, ya que estos tienen grupos mercantiles en los que actúa el auditor privado de acuerdo con la Ley de Auditoría de Cuentas y desde 2014 con las NIAS-ES. Además, dentro de espectro de trabajo de la Intervención General hay diferentes tipos de entidades, algunas de las cuales, tienen regímenes jurídicos y contables similares a los previstos en el derecho mercantil, y por último bajo la dirección de la IGAE también desarrollan su trabajo algunos auditores privados contratados sobre la base de insuficiencia de medios. Por todas estas razones se toma como punto de partida las NIA-ES.

En mi opinión, aunque pueda parecer que el punto de partida para llegar a las NIA es distinto, en la práctica no lo es tanto, y desde luego el punto de llegada ha de ser muy similar.

AP. - La Resolución de 18 de febrero de 2014 de la IGAE pone en marcha el proceso de adaptación e integración de sus NASP y las NTAS a las NIAS-ES publicadas por el ICAC mediante su Resolución de 15 de octubre de 2013. ¿En qué fase se encuentra su desarrollo y cuándo tienen previsto que esté terminada la adaptación?

En primer lugar hicimos una fase interna de análisis global para ver el grado de dificultad con que nos podíamos tener y encontrar, algo así como una aproximación a la materia. Producto de esta tarea se emitió la resolución que cita, en la cual se presenta de forma precisa y detallada, aunque general, el proceso que se habrá de seguir.

En este momento estamos dando el desarrollo instrumental necesario en cumplimiento de la Resolución de 18 de febrero de la IGAE sustentadora del proyecto, ya tenemos un cierto camino andado y nos queda bastante tarea para completar el proceso de adaptación, y desde luego contamos con las ideas, la energía y la ilusión para conducirlo a buen término en un plazo razonable de tiempo.

AP. - ¿Cuáles son los aspectos de las NIAS-ES que marcan la diferencia fundamental con los principios y normas aplicados por la IGAE hasta la fecha?

La IGAE desde hace unos años ya ha tenido como referencia las NIA, de hecho estas normas son citadas en sus dos Circulares de 2009, tanto en la Circular 1/2009 sobre el Control Financiero Permanente como en la Circular 2/2009 sobre Auditoría Pública (incluye todos los trabajos de revisión a posteriori, distintos del control financiero permanente, el control de subvenciones y el control de fondos comunitarios) como referente. Incluso, observando el contenido de algunas NASP y NTAS vigentes, puede apreciarse una cierta correspondencia entre estas normas y las NIA existentes en los distintos periodos (Normas In-

ternacionales de Auditoría de cada época). Lo que quiero decir es que la IGAE desde las primeras normas que emitió en los años 80 (unas de las primeras normas de auditoría emitidas en España) ya tenía idea de realizar una auditoría conforme a estándares homologables, conforme a los usos y métodos de la profesión de auditor en el mundo. Por tanto, para nosotros no supone un cambio diametral de filosofía o método, aunque será un elemento muy importante en el medio plazo y, en mi opinión, conllevará un reenfoque de algunos de nuestros trabajos; por descontado, también precisará un esfuerzo intenso; se trata de un nuevo paso en el proceso de adaptación que se corresponde con nuestra tradición normativa asentada en varias décadas. Las diferencias que pueden existir entre las normas de auditoría de la IGAE y las NIA-ES, son similares a las que pueden plantearse entre las Normas Técnicas de Auditoría del ICAC vigentes hasta el ejercicio pasado y las NIA-ES. Hacer un inventario taxativo que pueda comprender todas las diferencias entre ambos cuerpos normativos no tendría mucha utilidad y podría resultar engañoso, puesto que hay una redistribución de asuntos y un reenfoque de algunos temas que merman la univocidad comparativa. Dicho esto, yo resaltaría dos elementos diferenciales o dos aspectos que se intensificarán: la realización de auditorías basadas en

“el resultado común no está en hacer todas las auditorías igual, puesto que, como decía, cada organización tiene un contexto jurídico distinto, unos objetivos diferentes, unos destinatarios finales que presentan cierta singularidad, etc., sino en tener un *locus communis* en las NIA”

riesgos y en control interno y el énfasis en la importancia de contar con un personal formado como elemento de calidad y la potenciación de unas estructuras propiciadoras de la calidad. Por lo demás, como decía, si hacemos una comparación norma a norma las diferencias aparentes nos darán resultados que podemos discutir.

AP. - Como usted conocerá, en la reunión del Presidente del TCu y los presidentes de los OCEX de 27 de junio de 2014 (ICEx) se aprobó la adaptación de sus procedimientos de fiscalización a las ISSAIs desarrolladas por INTOSAI. Dado que este proceso está en curso (ya se han aprobado las ISSAI-ES nivel III) y el iniciado por la IGAE también y considerando en ambos casos que su ámbito de actuación es el sector público ¿no cree que deberían actuar coordinadamente para llegar a un resultado común?

La reunión que dice, fue referida en una jornada de auditoría pública en la cual también participaba, pero desconozco los detalles concretos de este paso. En cualquier caso, me parece muy interesante y meritorio este acuerdo y ojalá que se constate pronto en los modos de trabajo coordinados y sea productivo para las organizaciones asistentes. Creo que el resultado común no está en hacer todas las auditorías igual, puesto que, como decía, cada organización tiene un contexto jurídico distinto, unos objetivos diferentes, unos destinatarios finales que presentan cierta singularidad, etc., sino en tener un *locus communis* en las NIA. En definitiva, las NIA una vez adaptadas tienen una importante base común que hará que todas las auditorías en el Sector Público, al igual que sucede en el Sector Privado, sean comparables en el método de trabajo, incluso, aunque en la configuración de los informes haya diferencias, sin perjuicio de que lo deseable es que haya coincidencia, al menos, en las líneas generales. Hay que pensar que las ISSAI, previsible fuente de los órganos de control externo, correspondientes a la auditoría financiera, son las NIA con una serie de adaptaciones conceptuales a una Administración Pública estándar y por tanto son una suerte de moldes en los que hay que incluir ingredientes propios de la Administración Pública correspondiente y del derecho que la regula. En definitiva, parafraseando a John Donne podríamos decir que las NIA no son una isla completa en sí misma, forman parte del continente del derecho que le aplica a la organización que las utiliza.

AP. - El control financiero por parte de la IGAE a través de la ONA incluye la realización de auditorías de cumplimiento con objeto de comprobar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión se han desarrollado de conformidad con normas, disposiciones y directrices que sean de aplicación y que los procedimientos aplicados garantizan de manera

razonable que las operaciones se han desarrollado de conformidad con la normativa aplicable. ¿Cuáles son las normas que regulan la realización de este tipo de auditorías?

Las normas que están previstas legalmente, tanto en la Ley General Presupuestaria como en sus desarrollos reglamentarios y resolutivos, e incluso en manuales de trabajo. Es decir, existe una base común para todas las auditorías públicas que se desarrollan a través de las normas técnicas partiendo de las dos circulares de la IGAE que referí con anterioridad. Sería largo enumerarlas, aun sin explicarlas. Un mero vistazo por la página web de la IGAE pueda dar idea del contingente normativo generado en la actividad de control a posteriori que corresponde a los diferentes trabajos. Dentro de las cuales, como también decía, hay referencias a las NIA. En el proceso de implementación de las NIA, tal y como se indica en la Resolución de 18 de febrero, también se coordinarán más directa e intensamente que ahora las normas de estos trabajos con las normas internacionales tanto en el ámbito de los trabajos como de los informes.

AP. - Asimismo, el control financiero por parte de la IGAE a través de la ONA incluye también la realización de auditorías operativas con el fin de verificar que la actividad económico financiera del sector público se adecuan a los principios de eficacia, eficiencia y economía ¿Está plenamente desarrollado este campo de actividad? ¿Se puede concretar a nivel porcentual dentro de la actividad de la IGAE?

La transparencia en las organizaciones, es algo prioritario en este momento y parte de la realización de una auditoría financiera, si no está configurado un control previo o fiscalización previa a los actos económico-financieros. A partir de la auditoría financiera y en correspondencia con el control financiero permanente, la ley asigna a la IGAE otro tipo de servicios tales como la auditoría operativa, auditorías de ventas o auditorías específicas, etc. Sin embargo, no solo con la auditoría de gestión u operativa se consigue, el objetivo de eficacia, eficiencia y economía (también el cumplimiento de legalidad), éstos van genéticamente incrustado en todos los trabajos de control, e incluso matizadamente en la auditoría financiera a la cual, en determinadas circunstancias se le añade un informe adicional que puede contener recomendaciones de mejora, además hay informes más generales de seguimiento de objetivos. El marco de la auditoría de gestión, basado en la Ley General Presupuestaria, está en continua evolución puesto que tiene que adaptarse a los cambios que se están operando en las organizaciones públicas como consecuencia de las reformas o paralelamente a ellas.

AP. - ¿Cuál es la relación de la ONA con el TCu en las entidades objeto de fiscalización por ambas instituciones?

El Tribunal de Cuentas es un órgano de control externo y la IGAE, se define como un órgano de control interno, aunque, en mi opinión, funcionalmente con sobradas dosis de independencia como para presentar informes de auditoría externos, tal como está configurado el sistema actualmente. Desde este punto de vista las relaciones, se atienen a lo dispuesto en las leyes financieras y constitutivas de estas organizaciones, sin perjuicio de pueda haber relaciones de transferencia de profesionales o de conocimientos operativos en el área de formación. Por ejemplo en el caso de que el Tribunal de Cuentas realice una fiscalización sobre una entidad en la que exista previamente una auditoría financiera, suelen indicar en su informe esta circunstancia y tiene en consideración este hecho, sin perjuicio de que en la fiscalización se plantee unos alcances que excedan los de una auditoría de cuentas y que el Tribunal manifieste su opinión como considere conveniente. Las NASP vigentes, la lógica, y, por supuesto las NIA, precisan que el auditor ha de tomar toda información que considere fiable para hacer su trabajo y por tanto resulta razonable que se tengan presente los informes de otros profesionales, lo cual es un elemento más de relación.

Con respecto a la elaboración de las normas, de acuerdo con la Resolución de 18 de febrero, el Tribunal de Cuentas puede formar parte si lo desea en la Comisión de Normas de Auditoría del Sector Público (CNASP), formada en el seno de la IGAE, como un miembro más, pero también cualitativamente importante.

AP. - ¿Y con el resto de los OCEx existe algún tipo de coordinación a nivel de objetivos?

Las que corresponden desde el punto de vista institucional dentro del ámbito de competencias de cada una de las organizaciones, pero obviamente dado el diferente ámbito y nivel de la Administración las relaciones son menos inmediatas. Y con respecto a la existencia de trabajo o informes previos de uno u otro auditor público, resulta también aplicable lo indicado en el punto anterior.

Desde luego, en este proceso de adaptación a las NIA cabe la posibilidad de consulta y opinión, pero aún el proceso no está cerrado y por tanto, habrá que atender a criterios de operatividad y eficiencia a la hora de solicitar la correspondiente colaboración. Mi opinión personal es que hay que tener amplitud de miras y cualquier operador activo en auditoría sea pública o privada ha de poder dar su opinión cualificada, incluyendo a las Corporaciones de Auditores privados. La materia objeto de regulación dista mucho de ser exacta y su aceptación tiene mucho que ver con que haya un elevado grado de consenso sobre ella y

sea aceptada mayoritariamente. Parafraseando a un famoso general francés se podría decir que los ingredientes de los éxitos grandes y clamorosos, suelen ser un conjunto de silentes detalles pequeños.

Por lo demás, cualquier colaboración a nivel formativo y de intercambio de experiencias, siempre ha de ser bienvenida y desde luego interesante.

AP. - ¿La aplicación de las mismas normas por las instituciones de control interno y externo del SPE ayudaría a mejorar la credibilidad y la transparencia de la información suministrada por las entidades públicas?

Creo que tendrá un efecto reputacional visible y que en un medio plazo aumentaría la confianza en los trabajos realizados por todos los operadores activos en auditoría, con independencia del sector al que pertenezcan. Las NIAS-ES son unas buenas normas y aportarán un buen caudal técnico que redundará en una mayor transparencia. Entiendo que en el medio plazo la existencia de estas normas, junto con otras medidas de potenciación de la calidad, puede ser un elemento clave en la confiabilidad de la información financiera pública.

Por otra parte, las tesis más oídas sobre transparencia indican que se ha de partir en origen de una información contable, financiera, presupuestaria que sea razonablemente informativa en su presentación, pero también ponderada en su cantidad.

AP. - ¿Entre los beneficios de la aplicación de las NIASP, se encuentra una sustancial mejora en la comparabilidad de los informes emitidos por las instituciones de control del SPE?

Entiendo que mejorará esta comparación, aunque quizá haya que hacer esfuerzos de adaptación en los modelos de informes. El momento es complejo con respecto a este asunto, puesto que hay una cierta discusión sobre el contenido del informe de auditoría en el sector de la auditoría privada. Así, tras haberse mantenido un modelo de informe de auditoría de cuentas durante décadas, en los próximos años asistiremos a cambios que pueden ser sustantivos tanto en el fondo como en la forma. Sin embargo, pienso que habría que hacer un esfuerzo para que los informes de auditoría, con independencia de su emisor tuvieran un contenido comparable. La IGAE en noviembre de 2013 adaptó su Norma Técnica de Informe al modelo de informe de las NIAS-ES, incluso antes de que éstas entrasen en su formulación definitiva, que ha sido el 1 de enero de este año. El objetivo es que sean comparables con los del sector privado, pero no pueden ser exactamente iguales, sobre todo porque tenemos organizaciones en las cuales las ejecuciones presupuestarias son de crucial importancia y por tanto también hay que aportar una opinión sobre esta actividad. Asimismo, deben anotarse otros

detalles diferenciales que para el auditor público resultan muy trascendentales, como es el objetivo de cumplimiento de la legalidad o, en su caso, la opinión sobre el control interno, que puede generar contenidos no tratados por la auditoría privada en España o al menos no abordados de forma general.

AP. - ¿Quién debe realizar en España la adopción de las NIASP? ¿Sería conveniente un único cuerpo de NIASP?

En mi modesta opinión, cada organización habrá de ver la conveniencia de adaptar sus normas de auditoría a las NIA. En el caso de la IGAE el proyecto de adaptación nos resulta necesario para nuestra actividad y supone un paso más en la lógica de nuestra trayectoria normativa. Como decía en otras respuestas, la adaptación de las NIA ha de tener en cuenta un entorno regulatorio, que no es el mismo para todos los operadores de auditoría pública. El objetivo de coordinación requiere un esfuerzo común y premeditado, desde luego.

Por lo demás, las NIA son un cuerpo único, si todas las organizaciones las tienen como referencia se producirá una razonable unicidad y un gran espacio común en la gran mayoría de los aspectos técnicos o al menos en los más relevantes.

AP. - ¿La aplicación de las NIASP por las diferentes organizaciones (IGAE, TCu y OCEX) creará problemas prácticos en los sistemas de metodología y supervisión de las auditorías? ¿Hay convicción suficiente para aceptar el reto? ¿Qué medidas se deben de considerar para minimizar el coste del cambio?

Desde el punto de vista técnico creo que, no solo no habrá problemas, sino todo lo contrario, debería haber soluciones de existir éstos. No debería tratarse tanto de

“asistiremos a cambios que pueden ser sustantivos tanto en el fondo como en la forma. Sin embargo, pienso que habría que hacer un esfuerzo para que los informes de auditoría... tuvieran un contenido comparable”

convicciones como de necesidades. Lo cierto es que no hay muchas opciones en la evolución de la normativa técnica de auditoría. En mi opinión, las NIA son unas buenas normas y tienen pocos sistemas oponentes en esa materia, el hecho de que presenten un nivel técnico aceptable no significa que no puedan ser susceptibles de crítica.

Invertir en la implementación de las NIA, es un primer paso para invertir en calidad y ésta genera unos costes, cuya recuperación no es inmediata. La inversión en calidad no solo puede ser un componente de los auditores del sector público, también lo es de las firmas privadas. En ambos sectores la calidad tiene que tener una cierta visibilidad e importancia en las organizaciones.

AP. - ¿Considera que es una mejora en el sistema nacional de control de las cuentas del sector público que todos los organismos de control, tanto interno como externo, apliquen en sus trabajos las mismas normas y procedimientos de auditoría?

Considero positivo que pueda haber una equivalencia clara y una apreciación objetiva y, por ende, un efecto de mejora en el control de las cuentas del sector público, pero, como decía, hay otros componentes y factores que influyen en la calidad, tales como la existencia de estructuras que valoren esta calidad en las correspondientes organizaciones y especialistas en calidad tanto en el nivel de ejecución de los trabajos como en la organización que los impulsa. Por lo demás el control público tiene puntos fuertes que bien aprovechados pueden generar calidad, como por ejemplo la especialización de su personal, la objetividad y ausencia de interés de los órganos técnicos, la independencia y el conocimiento de las organizaciones auditadas, así como una serie de códigos de conducta existentes, la valoración del factor tiempo, etc. Las normas de auditoría son una pieza más, muy importante, sí, dentro del sistema de control de calidad, pero no es la única.

AP. - ¿Es posible la planificación de una estrategia de transición de las NIASP común en todas las organizaciones afectadas?

Es plenamente posible, tal vez recomendable, pero no es imprescindible, puesto que al tener como referente común las NIA y al existir en éstas una serie de principios que protegen su aplicación, el margen para la dispersión no podría ser excesivo. En definitiva, trabajando todos con normas que tienen como referencia las NIA o adaptadas a las NIA-ES, los puntos de encuentro serán bastante claros y productivos.

AP. - ¿Se necesita idear una infraestructura de apoyo a la aplicación de las NIASP en áreas como la formación, la modificación de programas/guías/manuales o la incorporación de los mismos usos de las TICs?

“la formación del auditor de cuentas es como el universo: nunca se termina y además se expande a grandes velocidades.”

Quizá la adaptación de las NIA al Sector Público, si bien tiene una buena dosis de laboriosidad y perseverancia, será también muy esforzado establecer una estrategia de interiorización de estas normas mediante la formación continuada y la elaboración de guías y manuales que adapten con mayor fidelidad el contingente técnico de las NIA a la realización de los trabajos. La creación de una infraestructura puede ser una opción, pero no deja de ser un tema operativo. Cualquier organización pública puede ser capaz de formar a su propio personal y capaz de elaborar sus propias guías partiendo de las NIA, sin embargo puede haber una cierta sinergia si se llegan a acuerdos de colaboración, a convenios, mediante los cuales aquella Administración que pueda tener un sistema más consolidado o más experiencia en una materia pueda ayudar a otra. Si se me permite la expresión, en la medida que haya un mercado dentro de la auditoría pública donde existan foros de trabajo y cohesión entre sus miembros y mayor libertad para operar entre ellos, más interesante será el proceso. Por lo demás, la formación bien estructurada y adaptada a las necesidades de los receptores es un primer paso en el proceso, incluso más urgente que la adaptación, porque ésta es más rápida y directa, mientras que aquella ha de ser más constante y preventiva. Decía un compañero mío que la formación del auditor de cuentas es como el universo: nunca se termina y además se expande a grandes velocidades.