



Serie OPINIONES FIASEP

Nº 7/2021

***“Alcance de un trabajo y libre competencia.
Análisis de un ejemplo de pliegos para la
contratación de auditorías de cuentas.”***

Comité de Firmas de FIASEP

Abril, 2021

Antecedentes

Recientemente, ha llegado a nuestro conocimiento los pliegos publicados para la contratación mediante **procedimiento abierto** de los servicios profesionales de **auditoría de las cuentas** de una sociedad pública vasca para tres ejercicios cerrados a 31 de diciembre (2020, 2021 y 2022) con la opción de ampliar, por parte del órgano de contratación, el contrato un ejercicio más (2023).

Para introducir el tema, la citada sociedad pública es **propiedad 100 por cien** de una entidad local, y su **misión esencial** es ser el instrumento para liderar los retos y objetivos estratégicos del turismo de la ciudad; en concreto:

- Conducir un desarrollo sostenible del turismo de la ciudad
- Poner en valor la identidad de la ciudad
- Coordinar a los diferentes actores del destino y posicionarlo internacionalmente, a través de acciones de planificación e inteligencia turística, gestión del destino, desarrollo de la oferta, atención a los visitantes, promoción, comunicación y comercialización de productos y servicios.

Como **datos económico-financieros previsionales** de la sociedad pública del ejercicio de 2020 - último disponible en la página web-, señalamos:

- El total gastos e ingresos del ejercicio estimados ascienden a 3,88 millones de euros.
- Dentro de los gastos, los de personal suponen 2,03 millones y el resto son prácticamente en su totalidad gastos de naturaleza corriente.
- En ingresos, un total de 3,23 millones proceden de transferencias de instituciones públicas, fundamentalmente de la entidad local de la que depende la sociedad.
- El número de empleados se sitúa en torno a 30 personas.

Del **pliego de cláusulas administrativas particulares** que han de regir el procedimiento, destacamos los siguientes aspectos:

- El *valor estimado del contrato* asciende a 21.824 euros (IVA excluido) y calculado para cuatro años; el presupuesto máximo anual es de 5.456 euros (IVA excluido).
- La *garantía definitiva* a constituir por al adjudicatario supondrá un importe equivalente al 5 por ciento del precio final ofertado (IVA excluido).
- Los *requisitos específicos* para contratar, entre otros, se refieren básicamente a estar inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), no estar sancionados ni tener incoado expediente de sanción administrativa conforme a la normativa de la auditoría de cuentas ni estar incurso en incompatibilidad legal alguna.
- En cuanto a la *solventía económica y financiera*, el volumen anual de negocios en el ámbito de la auditoría deberá ser de al menos 6.000 euros, referido al mejor de los tres últimos ejercicios disponibles.
- Sobre la *solventía técnica o profesional*, se exige haber o estar ejecutando en el curso de los últimos tres años, al menos cuatro contratos de auditoría de cuentas a entidades del sector público de importe anual y características similares a los del presente contrato.
- La exigencia mínima de *recursos humanos* que se contempla es la de un socio o responsable de firma del informe con experiencia acreditada en gestión de equipos y prestación de

servicios de auditoría en entidades del sector público de al menos 15 años y la de un auditor con experiencia contrastada y acreditada de más de cinco años en auditoría de cuentas.

- En el sobre 2 de “documentación relativa a criterios cuya cuantificación dependa de un juicio de valor” se contempla la presentación de una *memoria técnica* que contenga la siguiente información:
 - Descripción y alcance del trabajo a realizar, que incluya la problemática propia de las entidades del sector público, las características del trabajo y las condiciones de prestación del mismo
 - Metodología del trabajo a realizar
 - Programa de trabajo, calendario y entrega del informe
 - Indicación del convenio colectivo que será de aplicación a los trabajadores que realicen la actividad objeto del contrato, convenio que será de obligado cumplimiento para los trabajadores objeto de las tareas del contrato.
- Sobre los *criterios de adjudicación*, señalamos:
 - Criterios cuya cuantificación dependa de un juicio de valor >>> sobre la memoria técnica: hasta un máximo de 48 puntos:
 - Descripción y alcance del trabajo, hasta un máximo de 16 puntos
 - Metodología, hasta un máximo de 16 puntos
 - Programa de trabajo y entrega del informe, hasta un máximo de 16 puntosSe exigirá una puntuación mínima de 30 puntos para continuar en el procedimiento.
 - Criterios evaluables mediante la utilización de fórmulas >>> proposición económica: hasta un máximo de 52 puntos.
 - La mejor de las proposiciones obtendrá 52 puntos; para el resto de las ofertas, estos puntos se asignarán mediante la siguiente fórmula:

$$P = 52 \times (\text{Oferta mínima}/\text{Oferta licitador}), \text{ siendo}$$

P: puntuación obtenida por el licitador

Oferta mínima: importe de la baja más baja admitida (IVA excluido)

Oferta licitador: importe de la oferta económica que se valora (IVA excluido)

- Las ofertas que no mejoren el presupuesto máximo de licitación, recibirán cero (0) puntos.
 - Se considera oferta desproporcionada o anormal la proposición cuya cuantía sea inferior al 20 por ciento de la oferta media.
- El contratista y para el plazo de duración del contrato, formalizará a su cuenta un *seguro de responsabilidad civil*, con un límite mínimo para todas las coberturas de un millón de euros por siniestro y año.

Del **pliego de prescripciones técnicas**, señalamos:

- El alcance del trabajo comprenderá las siguientes actuaciones:
 - Realización de la auditoría de cuentas de los ejercicios citados anteriormente.
 - Elaboración de los informes de las auditorías de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con la normativa de auditoría de cuentas.
 - Elaboración del informe de gestión previsto en la Ley de Sociedades de Capital.

- El desarrollo del trabajo se realizará en las siguientes fases:
 - 1ª. Fase preliminar, a realizar entre el 15 de febrero y 15 de marzo del año siguiente de los estados financieros cerrados del ejercicio anterior e incluirá la aplicación de los procedimientos de auditoría precisos.
 - 2ª Fase final o redacción del informe de auditoría de acuerdo con la normativa aplicable y antes del 10 de junio del año siguiente al auditado.
- Anuncio de licitación y plazo de presentación de las proposiciones: El anuncio se publica el 27 de enero de 2021 y el plazo de presentación termina el 10 de febrero de 2021; igualmente se establece que las aperturas de los distintos sobres se efectuarán el 12 y el 16 de febrero de 2021.

Comentarios sobre la licitación

Analizados los anteriores pliegos, queremos llamar la atención sobre los siguientes aspectos:

1. Dentro del **alcance del trabajo** a realizar que contiene los pliegos de prescripciones técnicas se señala expresamente: “c. *La elaboración del **informe de gestión** de acuerdo con lo previsto en el art. 262 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital* (en adelante, TRLSC).

El artículo 253 del referido TRLSC, establece que la responsabilidad de la elaboración (formulación) de dicho informe de gestión recae en los administradores de la sociedad pública. En concreto, se indica que: “*Los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión, que incluirá, cuando proceda, el estado de información no financiera, y la propuesta de aplicación del resultado...*”

Ahondando en la cuestión, la NIA-ES-SP 1200 establece, en su apartado 3º, que el *objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable.* Igualmente señala en su apartado 4º que *los estados financieros sometidos a auditoría son los de la entidad, preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad.*

Por tanto, el auditor firmante incurriría en infracción disciplinaria en el supuesto de ejecutar dicho encargo.

En consecuencia, el alcance de los trabajos contenido en los citados pliegos no puede incluir y por tanto exigir al auditor elaborar /formular tal estado. En definitiva, no puede obligar al auditor contratado a incumplir la normativa que regula la actividad de auditoría de cuentas.

2. Dentro de las finalidades generales de la contratación administrativa se encuentra la de salvaguardar **la libre competencia**, amparándose en los principios de libertad de acceso y de no discriminación e igualdad de trato entre los licitadores.

En nuestra opinión, tales principios se quiebran en la exigencia de recursos humanos que contiene los pliegos.

Así tenemos que mientras , por un lado, la solvencia económica y financiera se puede acreditar con una facturación mínima en realización de trabajos de auditoría de cuentas de tan sólo 6.000 euros en el mejor de los tres últimos ejercicios (cantidad ligeramente superior al tipo de licitación por ejercicio auditado) y, a su vez, la solvencia técnica o profesional se puede asimismo acreditar con la ejecución de, únicamente, 4 contratos de auditoría de cuentas similares en entidades del sector público en los últimos tres años (de media, 1,33 contratos anuales),

Sin embargo, por otro, la empresa licitadora debe adscribir, como mínimo, a la ejecución del contrato a un socio con experiencia acreditada de, al menos, 15 años de prestación de servicios de auditoría en entidades del sector público y un auditor, con experiencia contrastada de más de 5 años realizando proyectos de auditoría de cuentas. Exigencias desmedidas que no se justifican en los pliegos ni son coherentes con las dificultades técnicas asociadas a la ejecución de una auditoría de cuentas sobre una sociedad pública de esa naturaleza.

En definitiva, en la aptitud para contratar que contiene los pliegos, destaca la absoluta contradicción entre los razonables niveles de solvencia económica y financiera, así como técnica o profesional exigida a los licitadores (se entiende que ajustados a una entidad de su dimensión y complejidad para la auditoría), con los extraordinariamente exigentes requerimientos de experiencia profesional impuestos a los medios humanos que deben ser adscritos a la ejecución del contrato, sin que tal elevada exigencia se justifique de modo alguno la razón para establecer dicha limitación a la concurrencia. Este hecho, sin duda, supone una restricción al acceso de posibles licitadores a esta contratación.

En nuestra opinión, para garantizar el principio de libre acceso de los licitantes, y, por tanto, el cumplimiento de los principios generales de contratación, los requerimientos de solvencia y de adscripción de medios deben ser coherentes, complementarios y ajustados a las características y complejidad de la sociedad a auditar.

3. **Plazos.** La publicación del anuncio de esta licitación ha tenido lugar el 27 de enero de 2021; igualmente los pliegos fijan el 10 de febrero como fecha límite para la presentación de licitaciones y que las fechas de apertura de los distintos sobres se efectuaran los días 12 y 16 de febrero. En consecuencia, el inicio de los trabajos de auditoría, una vez completados y formalizados los trámites oportunos, respetando los plazos a los que todos los licitantes tienen derecho, no podrá tener lugar hasta finales del mes de febrero o inicios del mes de marzo de 2021.

Estas fechas son incoherentes con la fecha de inicio de los trabajos que se fijan en la fase preliminar que señalan los pliegos cuando indica que *“el trabajo en la fase preliminar debe realizarse entre el 15 de febrero y el 15 de marzo y se realizará, sobre los estados financieros cerrados a 31 de diciembre o posteriores, de cada ejercicio, e incluirá todos los procedimientos de auditoría que se consideren necesarios”* En consecuencia, la tardanza en la contratación de estos servicios, condiciona una fecha de inicio de los trabajos que afecta sensiblemente a la auditoría de las cuentas anuales de 2020, primero de los ejercicios auditados. Como es práctica habitual (y altamente recomendable) la formulación por parte de los administradores de las cuentas anuales después de la entrega del informe borrador de auditoría; y para ello, dicha

entrega debe producirse a mediados del mes de marzo. Por esta razón, el calendario impuesto en los pliegos para la realización de los trabajos de auditoría del primero de los ejercicios objeto de esta contratación resulta de difícil cumplimiento con las exigibles garantías de calidad y rigor técnico. Únicamente podría resultar asumible para el auditor predecesor de esta Sociedad.

4. Borrador de informe. Conocida la importancia en este tipo de trabajos de la realización y entrega del **informe borrador de auditoría**, no consta mención alguna en los pliegos reguladores de esta contratación.

Esta ausencia dificulta enormemente la valoración de las distintas proposiciones a la hora de valorar la memoria técnica dentro del apartado de criterios cuya cuantificación dependa de un juicio de valor. Así, se señala que se valorara hasta un máximo de 16 puntos el apartado de la citada memoria relativo al *“el alcance del programa de trabajo, así como la coherencia e idoneidad del calendario propuesto (especialmente en lo que se refiere a la entrega de informes)”*

Estamos nuevamente ante una situación y plazos del primer año de objeto de contratación que dificulta que los distintos licitadores obtengan una puntuación objetiva y coherente sobre la propuesta de calendario presentada y que, al igual que en el punto 3, se favorece al auditor predecesor de la sociedad.

5. Los comentarios de los puntos 3 y 4, dadas las fechas en las que se produce esta contratación, y a efectos de asegurar el cumplimiento de los principios generales de contratación y teniendo en cuenta nuestros comentarios reflejados en los puntos 3 y 4 anteriores, consideramos que los pliegos podían haber contemplado un calendario extraordinario para la entrega del informe borrador correspondiente a la auditoría de las cuentas anuales del año 2020 que evitara la discriminación entre los licitadores y el trato desigual entre ellos a favor del auditor predecesor.
6. Consideramos, no obstante, como positivo que una contratación de esta naturaleza se efectúe mediante un procedimiento abierto.

Igualmente reseñamos como positivo que, en los criterios de adjudicación evaluables mediante la utilización de fórmulas, se asigne la máxima puntuación -52 puntos- a la mejor oferta económica presentada y que las ofertas que no mejoren el presupuesto máximo de licitación obtengan cero puntos. Sobre la utilización de una fórmula matemática para la asignación de puntos al resto de ofertas observamos que no se considera como referencia la oferta media, referencia que, en nuestra opinión, resultaría incompatible con el principio de eficiencia en la gestión de los recursos públicos.

Comentarios sobre la adjudicación

Además de los comentarios anteriores relativos a los pliegos, sobre la conclusión del proceso de adjudicación analizado señalamos los siguientes aspectos:

- Una vez finalizado el plazo de presentación de proposiciones, se presenta exclusivamente una oferta.
- La oferta presentada corresponde a la empresa que ya realizó la auditoría de cuentas en años anteriores.

- Los plazos previstos se han cumplido estrictamente. El 16 de febrero de 2021, se efectúa la propuesta de adjudicación. Al único ofertante se le concede un plazo de 10 días hábiles contados desde el siguiente al que reciba la notificación para que aporte la documentación exigida en los pliegos.
- El importe anual de la oferta económica es un 19,35 por ciento inferior al presupuesto máximo contemplado en los pliegos: 4.400 euros/año frente a 5.456 euros/año (IVA excluido). Recordamos que se consideraba como oferta desproporcionada o anormal aquella proposición cuya cuantía fuera inferior al 20 por ciento de la oferta media.
- Pero, además, el importe ofertado en el proceso analizado es inferior en un 8,33 por ciento al importe ofertado por la misma empresa para los años de 2017 a 2019: 4.400 euros/año frente a 4.800 euros/año (IVA excluido)

Por tanto, la regulación del procedimiento analizado no ha facilitado, en principio, la competencia, concurrencia e igualdad de trato en la adjudicación de los servicios profesionales de la auditoría de cuentas sobre las cuentas anuales de una sociedad mercantil pública.