

ANÁLISIS DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR LOCAL EN EUROPA



AUDITORES

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

Edita
**Instituto de Censores
Jurados de Cuentas de España**

Redacción y administración:
**Paseo de la Habana, 1
28036 Madrid**

Teléfono:
+34 91 446 03 54

e-mail:
comunicacion@icjce.es

Coordinación:
Departamento de Comunicación

Dirección:
Departamento de Comunicación

Autores:
**Isabel Brusca - Universidad de Zaragoza - España
Vicente Condor - Universidad de Zaragoza - España
Francesca Manes-Rossi -Universidad de Nápoles Federico II-Italia
Jorge Olmo- Universidad de Zaragoza - España**

Depósito Legal
ISBN 978-84-15354-94-9

ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN	5
2.	CONTEXTO NORMATIVO DE LA AUDITORÍA EN LA UNIÓN EUROPEA: LA DIRECTIVA EUROPEA	6
3.	OBJETIVOS DEL TRABAJO	10
4.	METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	11
5.	LOS SISTEMAS DE AUDITORÍA DE LAS ENTIDADES LOCALES: ESTUDIO COMPARADO.	12
	5.1. Control interno y auditoría independiente en los países europeos	12
	5.2. Órganos responsables de la auditoría: el papel del auditor privado	15
	5.3. Periodicidad de la auditoría de las entidades locales	20
	5.4. Alcance de la auditoría por parte de auditores privados	23
	5.5. Alcance de la auditoría de los Órganos de Control Externo Nacionales y Órganos de Control Regionales	25
	5.6. Los tipos de auditoría aplicados en el ámbito de las entidades incluidas en el sector local	27
	5.7. Normas de auditoría aplicadas en el ámbito local	29
	5.8. Los Informes de Auditoría y su publicidad	32
	5.9. Contratación del auditor privado y requisitos a reunir	34
	5.10. La formación de auditores privados: reconocimiento de la formación en el ámbito de la contabilidad pública	36
	5.11. Sobre la adecuación de la auditoría de los entes locales y la necesidad de la armonización en la Unión Europea: la opinión de los encuestados	39
	5.12. El control de las subvenciones recibidas de la Unión Europea en las entidades locales: las ayudas para la recuperación del covid.	40
	5.13. Sobre la adecuación de la auditoría de los entes locales y la necesidad de la armonización en la Unión Europea: la opinión de los encuestados	43
	5.14. El control de las subvenciones recibidas de la Unión Europea en las entidades locales: las ayudas para la recuperación del covid.	45
6.	ANÁLISIS DE LA NORMATIVA DE ALGUNOS PAÍSES DEL ESTUDIO	47
	6.1. Alemania	47
	6.2. Austria	47
	6.3. Bélgica	48
	6.4. Bulgaria	49
	6.5. Croacia	49

6.6. Dinamarca	50
6.7. Eslovaquia	50
6.8. Eslovenia	51
6.9. España	51
6.10. Estonia	54
6.11. Finlandia	55
6.12. Francia: el experimento de la contratación de auditores privados por parte del Órgano Nacional de Control Externo	56
6.13. Grecia	58
6.14. Hungría	59
6.15. Italia	60
6.16. Letonia	61
6.17. Lituania	61
6.18. Polonia	62
6.19. Portugal	62
6.20. Rumania	63
7. ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN DE ESPAÑA RESPECTO A LOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA.	64
8. CONCLUSIONES	67
BIBLIOGRAFÍA	72

Introducción

La armonización de la contabilidad pública en el ámbito de la Unión Europea es uno de los objetivos actuales de la Comisión Europea, cuyo origen está en la Directiva 2011/85/UE del Consejo de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados Miembros. Esto fue impulsado fundamentalmente por los problemas financieros de algunos países miembros durante la crisis de 2008 y la necesidad de disponer de datos comparables para poder controlar el déficit y deuda de los Estados Miembros.

La Directiva establece la obligación, para los países miembros, de contar con sistemas de contabilidad íntegros y coherentes que puedan generar datos según el principio de devengo para preparar la Contabilidad Nacional. Con objeto de garantizar la comparabilidad de dicha información contable, se han llevado a cabo diversos esfuerzos, plasmados en estudios, informes y grupos de trabajo, en los que la Comisión ha hecho público que el objetivo es elaborar unas Normas Europeas de Contabilidad Pública (European Public Sector Accounting Standards), cuyo planteamiento inicial es que puedan entrar en vigor en el año 2025.

En este marco de armonización contable, cabe plantearse también cuál es el nivel de armonización de la auditoría pública entre los distintos países de la Unión Europea. En este trabajo se aborda la auditoría de una parte importante del sector público europeo, como es el sector local.

A este respecto, cabe señalar que la Directiva 2011/85/UE del Consejo precisa que estos sistemas de contabilidad de los estados miembros estarán sujetos a control interno y serán objeto de auditorías independientes. Ahora bien, la Directiva no concreta sobre los responsables de las auditorías o los términos en que deben llevarse a cabo las mismas. En la exposición de motivos tiene una breve referencia al tema indicando "el control interno debe garantizar que las normas vigentes se apliquen en todos los sectores de las administraciones públicas. Las auditorías de cuentas independientes realizadas por instituciones públicas como los tribunales de cuentas o por auditores privados deben fomentar las mejores prácticas internacionales."

Sin embargo, los esfuerzos de armonización contable no han ido acompañados de intentos de armonización en el ámbito de la auditoría.

Diversos estudios constatan la existencia de un panorama heterogéneo en el ámbito de la auditoría de las entidades locales europeas, tal como ya se apuntaba en el informe elaborado por Ernst & Young (2012) para la Comisión Europea cuando se puso de manifiesto esa necesidad de comparabilidad de la información contable. También el Informe sobre Implementación de la Directiva 2011/85/UE del Consejo, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados Miembros, constata la existencia de diferencias en el panorama actual del control interno y externo en el ámbito europeo. Estos mismos resultados se constatan en el trabajo desarrollado previamente por Condor, Brusca y Manes Rossi (2017), donde se pone de manifiesto que la situación de la auditoría en Europa es poco homogénea.

Esta diversidad supone un freno importante al objetivo de armonización de los sistemas contables públicos en Europa, en tanto que la modernización de la contabilidad debe ir unida a la exigencia de criterios que aseguren la adecuada fiabilidad de la información. Las estadísticas europeas y la Contabilidad Nacional no pueden elaborarse con información que no ha sido debidamente certificada a través de un proceso de auditoría.

Por otro lado, la falta de auditoría supone también una limitación importante a las leyes de transparencia de las cuentas públicas, introducidas en la mayor parte de los países europeos. Para que la información financiera cumpla con ese objetivo de transparencia y de rendición de cuentas, antes de ser publicada, debe haber sido auditada, de modo que se pueda garantizar su fiabilidad, su transparencia, calidad e independencia.

Este panorama heterogéneo y las sucesivas referencias a la necesidad de establecer la auditoría de los recursos públicos, y en concreto de los administrados por los entes locales, ponen de manifiesto la importancia de llevar a cabo estudios en este ámbito, con objeto de evidenciar la situación actual y las iniciativas adoptadas en los países más avanzados, de forma que puedan ser tomados como referencia por otros países, o incluso por la propia Comisión Europea para regular la auditoría en Europa.

Este trabajo analiza el contexto normativo de la auditoría de las entidades locales en la Unión Europea y actualiza y completa el llevado a cabo previamente por Condor, Brusca y Manes-Rossi (2017). Para ello, además de analizar toda la información disponible sobre los países analizados, se ha realizado una encuesta a académicos y profesionales de los países de la Unión Europea (UE) con objeto de poder establecer una comparación.

Capítulo 2

Contexto normativo de la auditoría en la Unión Europea: La directiva europea

Mediante la auditoría se pretende garantizar la adecuación y fiabilidad de la información elaborada por las entidades, tratando sobre todo de proteger los intereses de los usuarios de dicha información. A este respecto, cabe señalar que la armonización contable y de auditoría del sector empresarial ha sido uno de los objetivos de la Comisión Europea desde sus inicios. Así se constata en la Octava Directiva 84/253/CEE, de 10 de abril de 1984, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables, cuyo objetivo era establecer un marco común para la auditoría en los Estados Miembros.

La estrategia de globalización en el ámbito contable de la UE, plasmada en la obligatoria aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en las empresas europeas que cotizan en mercados regulados, llevó a la aprobación de una nueva Octava Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006. Esta versión de la Directiva supuso un paso importante en la armonización de la auditoría en Europa, ya que requería que los auditores legales y las sociedades de auditoría efectúen las auditorías legales de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (International Standards on Auditing-ISAs), emitidas en este caso por la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants, en adelante IFAC). Entre los argumentos para el cambio, se indicó que se enmarcaba en una nueva forma de entender la actividad de auditoría, como una función de interés público, lo que hacía relevante velar por su correcta y adecuada ejecución.

Por último, en 2014 se emite la Directiva 2014/56, de 16 de abril de 2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE y se aprobó el Reglamento 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público. Los Estados miembros disponían para la transposición de la Directiva hasta 17 de junio de 2016.

Todo ello ha tenido lógicamente su repercusión en la regulación española de la auditoría, que ha sufrido diversos cambios en los últimos años, dando lugar por ejemplo a la Resolución de 15 de octubre de 2013, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, adaptadas a las Normas Internacionales de Auditoría. El marco normativo actual queda recogido en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y el reglamento que la desarrolla, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero.

Esto contrasta sin embargo con la situación de la auditoría del sector público, cuyas referencias en la normativa europea son más bien limitadas. Prácticamente la única referencia está en la Directiva 2011/85/UE, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros, en la que se establecen requisitos para garantizar la disponibilidad pública, oportuna y periódica, de datos presupuestarios relativos a todos los subsectores de las administraciones públicas de los países miembros, así como una serie de reglas presupuestarias.

El artículo 3 de la Directiva establece "los Estados miembros dispondrán de unos sistemas de contabilidad que cubran de manera íntegra y coherente todos los subsectores de las administraciones públicas y contengan la in-

formación necesaria para generar datos según el principio de devengo con el fin de preparar datos basados en la norma SEC- 95. Los sistemas de contabilidad pública estarán sujetos a control interno y serán objeto de auditorías independientes”.

No precisa sin embargo los requisitos para llevar a cabo dichas auditorías independientes ni tampoco las Normas de Auditoría a aplicar. La única mención al respecto está en la exposición de motivos de la Directiva, en la que se indica que “el control interno debe garantizar que las normas vigentes se apliquen en todos los sectores de las administraciones públicas. Las auditorías de cuentas independientes realizadas por instituciones públicas como los tribunales de cuentas o por auditores privados deben fomentar las mejores prácticas internacionales.”

Aunque la armonización de la Contabilidad Pública es uno de los objetivos de la Unión Europea y se está trabajando para la elaboración de unas Normas Europeas de Contabilidad del Sector Público, no se ha abordado, sin embargo, la falta de regulación y armonización en materia de auditoría. Pueden resaltarse no obstante un par de informes de la Comisión Europea en los que se aborda la aplicación de la Directiva y de forma muy parcial los sistemas de contabilidad y auditoría de los Estados Miembros.

El primero de los trabajos es un informe elaborado en 2013 por la Comisión y titulado “Interim Progress Report on the implementation of Council Directive 2011/85/EU on requirements for budgetary frameworks of the Member States”. En el informe se hace un breve análisis sobre los sistemas de contabilidad pública y auditoría de los Estados Miembros, pero en la mayor parte de los casos se refiere al sistema de la administración central y sólo en algunos casos hace mención expresa al sector local. Aún así, de dicho informe se desprende que los sistemas de auditoría del sector público de los Estados Miembros están sometidos a regulaciones no homogéneas en general.

Posteriormente, el informe de la Comisión Europea titulado “Revisión sobre la adecuación de la Directiva 2011/85/UE, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados Miembros” señala que en la mayoría de los Estados miembros hay regulación sobre la auditoría interna y externa de las cuentas públicas. El informe indica que los gobiernos centrales están sujetos normalmente a la auditoría de los Tribunales de Cuentas nacionales o Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) equivalentes. En el caso de los entes locales, el propio informe hace referencia a la diversidad existente al respecto: en algunos Estados Miembros son auditados por firmas de auditoría privadas certificadas, a veces en nombre de la EFS nacional y con auditores seleccionados mediante procedimientos de contratación pública. También señala que es habitual encargar a auditores privados la auditoría de las empresas públicas.

En tanto que la Directiva 2011/85 no establece ningún requisito al respecto, esta diferenciación entre modelos públicos y privados sería compatible con la Directiva, ya que sería discrecional para los Estados Miembros, siempre que **dicha auditoría esté asegurada de forma anual**. Esta discreción provoca cierta diversidad en los sistemas

de auditoría externa del sector público, y en concreto en el caso del sector local. Esa diversidad tiene lugar igualmente respecto al control interno, tal como se reconoce en el propio informe de la Comisión Europea.

Por tanto, parece que no existe evidencia clara y específica sobre el cumplimiento de la Directiva en los Estados Miembros en el ámbito de las entidades locales, razón que nos ha llevado a plantear este estudio, cuyo objetivo es analizar los sistemas de auditoría de las entidades locales, el grado de homogeneidad y las particularidades de los mismos, y cómo se está aplicando la Directiva en la práctica.

La literatura académica se ha hecho eco de la diversidad, tanto en el ámbito contable como de la auditoría (Brusca et al., 2015) y ha manifestado la importancia de alcanzar comparabilidad dentro de los países miembros de la UE (Manes-Rossie et al., 2020). En definitiva, este es un reto que la Unión Europea deberá afrontar y entendemos que los resultados de este estudio pueden ser relevantes para dicho fin.

Capítulo 3

Objetivos del trabajo

En el contexto y marco descritos en el apartado anterior, el objetivo de este trabajo es estudiar los sistemas de control y auditoría de las entidades locales en los países de la Unión Europea. En concreto, se pretende caracterizar los órganos responsables de la auditoría de los municipios y otras entidades locales, así como de las empresas dependientes de los mismos.

Mediante el trabajo se pretenden evidenciar los siguientes aspectos:

1. Órgano responsable del control externo de los entes del sector local: municipios, empresas municipales y otros entes dependientes.
2. Situación de la auditoría del sector local en Europa: entidades auditadas anualmente, al objeto de analizar el grado de cumplimiento de la obligación de auditoría recogida en la Directiva 2011/85/UE del Consejo, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados Miembros.
3. Papel del auditor privado en el control del sector público y requisitos de los auditores privados para participar en el control del sector público.
4. Formación continua de los auditores privados y contabilidad pública.
5. Los informes de auditoría de las entidades del sector local: tipos y contenido.

Para dar respuesta a las cuestiones anteriores, el trabajo realizará un análisis de la situación de la auditoría en las entidades locales de los 27 países miembros de la Unión Europea, con especial énfasis en los cambios que han tenido lugar en los últimos años. Por ello, se analizará de forma especial la evolución que está teniendo lugar en Francia mediante el experimento llevado a cabo con 25 entidades.

Capítulo 4

Metodología de la investigación

Mediante este trabajo de investigación se pretende comparar la situación de la auditoría de los entes locales en los Estados Miembros de la UE, para ver en qué medida los sistemas son homogéneos y, sobre todo, cómo se están cumpliendo los requisitos de auditoría interna e independiente recogidos en la Directiva 2011/85/UE en cada uno de los países.

La muestra objeto de estudio son los 27 Estados Miembros de la UE. Para analizar la situación de la auditoría de las entidades locales europeas y realizar un estudio comparativo se han realizado las siguientes actividades:

- a) Análisis de informes sobre la normativa aplicable a las entidades locales en los 27 países miembros de la Unión Europea. En el apartado sexto del trabajo se recoge un resumen de dicha normativa para cada uno de los países de los que hemos podido disponer de información.
- b) Encuesta a académicos y profesionales del sector de la auditoría, con el objetivo completar el análisis del punto anterior, debido especialmente a las dificultades de idioma de las normativas de algunos de los países. El apartado quinto de este informe recoge un análisis comparativo de la situación en los diferentes países basado en la información obtenida en ese cuestionario.
- c) Estudio de la opinión de los académicos y profesionales sobre la situación de la auditoría en los países miembros, que pretende servir de barómetro de la transparencia y fiabilidad de la información publicada por las entidades locales.
- d) Estudio sobre el control de las subvenciones de la UE al sector local. Este último objetivo ha sido añadido como consecuencia de la relevancia que tiene el adecuado control de los fondos recibidos de la Unión Europea, y en concreto los fondos para la recuperación de la pandemia.

La información obtenida de cada uno de los países, tanto mediante el análisis de la normativa como mediante el cuestionario, ha sido completada con el estudio de la literatura y estudios previos sobre la auditoría en los distintos países objeto de estudio, tanto para corroborar las respuestas del cuestionario como ampliar la información.

Capítulo 5

Los sistemas de Auditoría de las Entidades Locales: Estudio comparado.

A continuación, se realiza un análisis comparado de la auditoría de las entidades locales en Europa basándonos en el cuestionario señalado anteriormente y la normativa de cada uno de los países de la que hemos podido disponer. Aunque el cuestionario ha sido enviado a los 27 países, no ha resultado posible disponer de la información relativa a Luxemburgo. Además, en alguna de las cuestiones algunos países no han completado el cuestionario, en cuyo caso el análisis comparativo del apartado se realiza exclusivamente para los países de los que se ha dispuesto la información.

5.1. Control interno y auditoría independiente en los países europeos

Como hemos señalado anteriormente, la Directiva hace énfasis en la obligatoriedad del control interno y auditoría independiente para todas las unidades incluidas en el sector público. Por eso, el objetivo de este apartado es analizar los tipos de control ejercidos en el ámbito de las entidades locales.

Tradicionalmente se ha diferenciado entre control interno y externo, teniendo en cuenta el órgano que lleva a cabo el mismo. Así, el control interno se caracteriza porque se ejerce por órganos de la propia administración con el objetivo de aportar fiabilidad y verificar el cumplimiento de la legalidad vigente y la gestión eficiente de los recursos. En contraposición, el control externo es llevado a cabo por órganos e instituciones ajenos a la entidad auditada. Sin embargo hay que señalar que en ocasiones, la diferenciación entre ambos tipos de control no tiene lugar y son los propios auditores externos los que llevan a cabo la verificación de los procedimientos administrativos y presupuestarios.

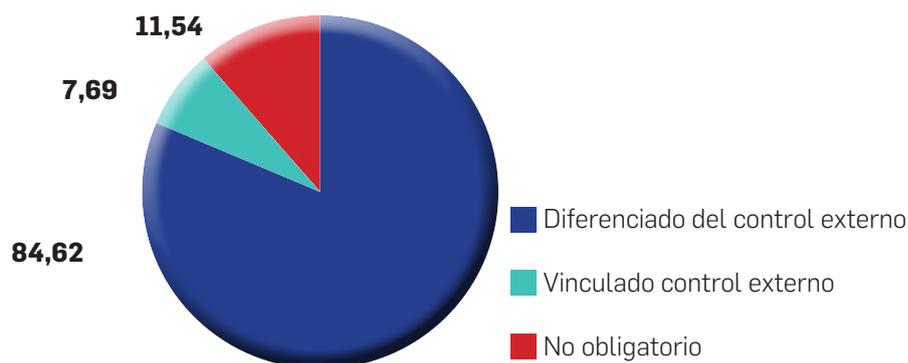
Junto a estos dos tipos de control, el control político es llevado a cabo por el órgano político y tiene como objetivo la supervisión de la gestión política. Este último tipo de control ha quedado al margen en este estudio de investigación, considerando exclusivamente el control interno y externo.

La Tabla 1 recoge la situación en los países estudiados. Como puede observarse en el gráfico 1, en la mayor parte de los casos los gobiernos locales están sometidos al doble control interno y externo, con la excepción de Bélgica, Letonia y Malta, donde no hay normativa que regule el control interno. Esto indica ya cierto reparo en la aplicación de la Directiva 2011/85/UE.

Tabla 1. Tipos de control diferenciados en las entidades locales

País	Control Interno	Control externo	Diferenciación entre Regiones
Alemania	Sí	Sí	Sí
Austria	Sí	Sí	Sí
Bélgica	No (R. Flandes)	Sí	Sí
Bulgaria	Sí	Sí	No
Chequia	Sí	Sí	No
Chipre	Sí	Sí	No
Croacia	Sí	Sí	No
Dinamarca	Sí, vinculado a ext.	Sí	No
Eslovaquia	Sí	Sí	No
Eslovenia	Sí	Sí	No
España	Sí	Sí	Sí
Estonia	Sí	Sí	No
Finlandia	Sí	Sí	No
Francia	Sí	Sí	Sí
Grecia	Sí	Sí	No
Holanda	Sí	Sí	No
Hungría	Sí	Sí	No
Irlanda	Sí	Sí	No
Italia	Sí	Sí	No
Letonia	No	Sí	No
Lituania	Sí	Sí	No
Malta	No	Sí	No
Polonia	Sí	Sí	No
Portugal	Sí	Sí	No
Rumanía	Sí	Sí	No
Suecia	Sí, vinculado a ext.	Sí	No

Gráfico 1. El control interno de los entes locales en la UE



El control interno constituye una primera verificación de la aplicación de la normativa y de la adecuada gestión, pero debe ser revisado y valorado por una auditoría externa, al objeto de verificar si los procedimientos de control interno de la entidad son suficientemente fiables para proteger los bienes y derechos de la misma. De hecho, el control externo se debe apoyar en el control interno.

Como se ha señalado, en algunos casos no existe una diferenciación entre ambos tipos de control y es el propio auditor externo el que lleva a cabo el control de procedimientos presupuestarios y administrativos, ejerciendo por tanto funciones de control interno. Este es por ejemplo el caso de Dinamarca, donde no existe propiamente un órgano de control interno pero el auditor verifica los procedimientos administrativos. Una situación similar tiene lugar en Suecia, donde el pleno municipal nombra a un Comité de Auditoría constituido por 5 auditores políticos que llevan a cabo el control de las finanzas locales, y que son asistidos por auditores profesionales.

Existen también diferencias en cuanto al responsable de control interno, dado que en algunos casos existe de forma específica el auditor interno y en otros el control interno es llevado a cabo por el interventor municipal. En algunos países se combinan ambas figuras, en función del tamaño. También existen diferencias en cuanto a la dependencia funcional del responsable de control interno. En Francia, por ejemplo, en muchos casos son nombrados y pagados por la administración central.

Por tanto, se detecta la falta de homogeneidad entre los países en cuanto al control interno y surgen dudas sobre la aplicación de Directiva 2011/85/UE en el subsector de las entidades locales, en tanto que parece que en alguno de los países no existe una normativa que regule el control interno.

El control externo es obligatorio en todos los países, pero la falta de homogeneidad se produce incluso dentro de algunos de ellos, donde existen diferencias en la regulación del control externo de los entes locales entre las regiones y/o estados de los mismos. Pero el principal problema es la periodicidad del mismo, ya que en la mayoría de los casos, el control no es anual, ni siquiera periódico, tal como veremos posteriormente.

En concreto, hay diferencias entre regiones en Alemania, Austria, Bélgica, España y Francia. En estos países, existen regulaciones relativas a la auditoría aplicables de forma particular a cada uno de los estados y/o regiones, de modo que las obligaciones de auditoría no son las mismas para las entidades locales ubicadas en regiones diferentes, o puede suceder, como en España, que teniendo una misma normativa, se aplique de manera distinta, al tratarse aquélla de un mínimo a cumplir, que puede ser superado. Se trata, en la mayor parte de los casos, de países que tienen elevados niveles de descentralización (como es el caso de Alemania o España).

En Alemania, hay 16 jurisdicciones regionales (Länder) que son autónomos e independientes en cuanto a contabilidad y auditoría. Tres de ellos son los llamados estados-ciudad (Berlín, Bremen, Hamburgo) y los otros trece, son

los llamados estados territoriales. En los primeros, en tanto que son estados y ciudad al mismo tiempo, son los Órganos de Control Externo Regionales los encargados de llevar a cabo la auditoría. En los otros trece Estados, corresponde al Gobierno regional establecer la legislación aplicable a los municipios, por lo que el control financiero municipal externo en Alemania se basa en dichas leyes territoriales, con diferencias entre ellas.

También existen diferencias entre las distintas regiones de Bélgica: Flandes, Valonia y la región de Bruselas capital. En el caso de Flandes, no existe obligación de implantar control interno.

5.2. Órganos responsables de la auditoría externa: el papel del auditor privado

Dentro del control externo, el panorama existente respecto a los órganos responsables de la auditoría es bastante diverso, tal como puede verse en la Tabla 2, en la que se recoge los responsables de la auditoría del sector local de acuerdo con la normativa vigente (Órgano de Control Externo Nacional-OCEN, Órgano de Control Externo Regional-OCER, y auditor externo). Cabe mencionar que en este apartado hacemos referencia a la entidad local principal, como por ejemplo el municipio, dejando el tratamiento de las entidades dependientes para un apartado posterior.

Tabla 2. Órganos responsables de la auditoría externa de la entidad principal

País	OCEN	OCER	Profesional de auditoría externo al sector público	Dif. regiones
Alemania	Si (*)	Sí (*)		Sí
Austria	Sí	Sí		Sí
Bélgica		Sí (**)		Sí
Bulgaria	Sí			
Chequia	Si			
Chipre	Si			
Croacia	Sí			
Dinamarca	Fondos estatales		Sí	
Eslovaquia	Sí		Sí	
Eslovenia	Sí			
España	Sí	Sí		Sí
Estonia	Sí		Sí (Registro especial SP)	
Finlandia			Sí (Registro especial SP)	
Francia	Sí	Sí	Sí (entidades experimento)	
Grecia	Sí		Sí	
Holanda			Sí (***)	
Hungría	Sí		En algunos casos	
Irlanda (****)				
Italia	Sí		Sí (Registro especial SP)	
Letonia	Sí		Sí	
Lituania	Sí			
Luxemburgo (*****)				
Malta	Sí		Sí	
Polonia	Sí	Sí	Sí (municipios de más de 150.000 habit.)	
Portugal	Sí		Sí	
Rumanía	Sí			
Suecia			Sí (Registro especial SP)	

(*) Diferenciación entre Estados, Länder.

(**) Diferenciación entre Regiones.

(***) Con la excepción de los municipios de Ámsterdam y The Hague, que tienen su propio Servicio de Auditoría Local.

(****) La auditoría de las entidades locales se lleva a cabo por un servicio específico dependiente del Ministerio del Interior "Servicio de control de la contabilidad local".

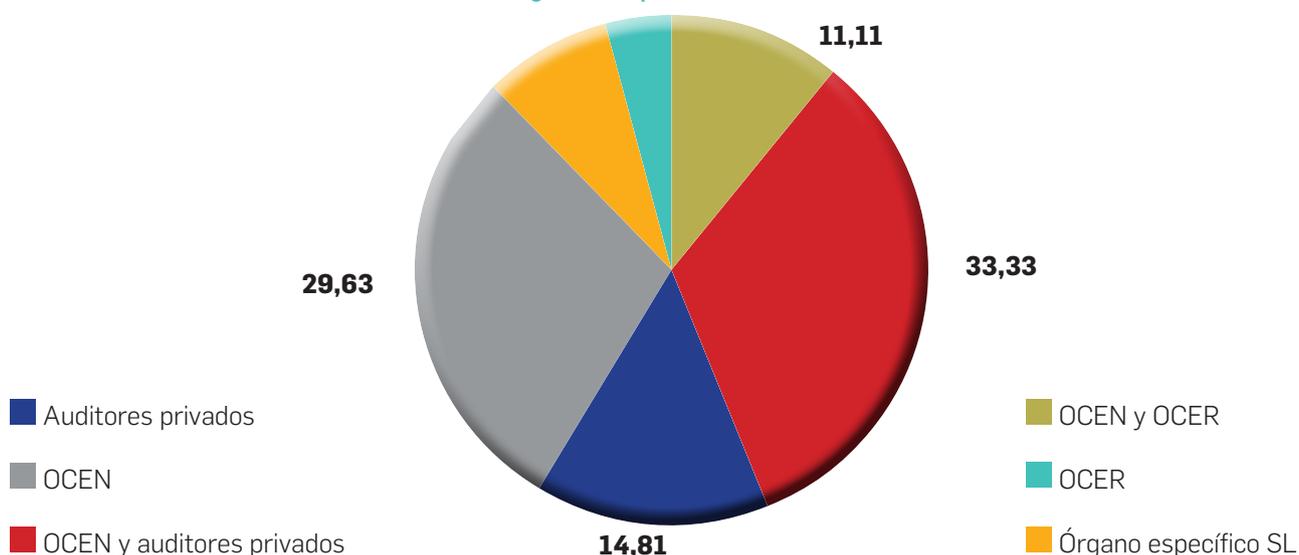
(*****) Existe un departamento de auditoría local a nivel central.

En primer lugar, puede constatarse que el recurso a los servicios de profesionales externos de auditoría de una forma obligatoria está bastante extendido en el ámbito de los países de la UE (en 13 países), aunque no se observan cambios respecto a la situación en 2017. No obstante, en algunos países se trata de regulación que se ha aprobado en los últimos 10 años.

Así, ya sea de una forma directa o indirecta, los profesionales de la auditoría externos al sector público son los responsables de la auditoría de las entidades locales en Dinamarca, Eslovaquia, Estonia, Finlandia, Grecia, Holanda (excepto en Ámsterdam y The Hague, que tienen su propio servicio de auditoría municipal), Italia, Letonia, Malta, Polonia (municipios con más de 150.000 habitantes), Portugal y Suecia. En algunos casos, como Finlandia se crean comités externos de auditoría, del cual forman parte personas no acreditadas como auditores, que se encargan de la auditoría operativa. También en Suecia hay un comité de auditores no profesionales elegido por el pleno, pero su labor se lleva a cabo con el apoyo de auditores privados profesionales.

Como puede verse en el Gráfico 2, en el 48,15% de los países analizados, los auditores privados realizan, ya sea directa o indirectamente, la auditoría externa del sector local, ya sea de forma exclusiva o a través de modelos en los que coexiste la auditoría privada y la de los Órganos de Control Externo (30,77% de los casos). En ocasiones, la participación de los profesionales externos se realiza a través de los propios Órganos de Control Externo, que mantienen la competencia de la auditoría del sector local pero de forma normalizada se recurre a profesionales expertos para que lleven a cabo la misma. Es el caso por ejemplo de Malta, donde el Órgano de Control Externo contrata a auditores privados que llevan a cabo la auditoría. España no está incluida en dicha opción porque aunque en algunas Comunidades Autónomas sí se contrata auditores privados, prácticamente se trata de situaciones puntuales y no generalizadas, mientras en Malta es esta la forma utilizada de manera habitual.

Gráfico 2. Órganos responsables de la auditoría



En Portugal la auditoría de profesionales externos al sector público no es obligatoria para los municipios de menor tamaño y que llevan un régimen contable simplificado. En Grecia, sin embargo, es obligatoria para todos los gobiernos locales, con independencia de su tamaño. En estos casos, son los propios gobiernos locales los encargados de contratar al auditor mediante el proceso habitual de contratación pública y sometido a las normas que la regulan en cada caso. En el caso de Malta, la auditoría es contratada con auditores del sector privado, que realizan tal auditoría en nombre del Auditor General.

En algunos de estos países existe un registro específico de auditores externos que pueden actuar en el ámbito de sector público, o incluso del sector municipal. Es el caso de Finlandia, Italia o Suecia. Por ejemplo, en Finlandia la auditoría financiera externa es realizada por auditores de finanzas públicas certificados (Certified Public Finance Auditor-CPFA).

Sin embargo, en la mayor parte de estos países no existe diferencia entre los auditores que intervienen en el sector privado y público, si bien en ocasiones se establece algún requisito adicional que deben cumplir para intervenir en el sector público. Este es el caso por ejemplo de Dinamarca, donde existe un registro específico de auditores del sector público y se accede a través de la formación específica en ese ámbito.

Cabe mencionar que también en Francia se está valorando el paso a un modelo de este tipo, y se ha iniciado con un experimento en el que participan 25 municipios en los que los profesionales de la auditoría externos al sector público llevan a cabo la auditoría de los gobiernos locales, bajo la coordinación del Tribunal de Cuentas y de los Órganos de Control Externo Regionales (OCER). Dado el interés de este modelo y su reciente implantación, será objeto de análisis en un epígrafe específico.

Por otro lado, cabe señalar que en algunos países de este grupo, la auditoría obligatoria de un profesional de auditoría externo al sector público y correspondiente el sector privado coexiste con el control del Órgano de Control Externo Nacional (OCEN). Se incluye aquí Croacia, Grecia, Italia, Letonia, Malta y Portugal. En estos países, se lleva a cabo una labor de auditoría por parte de ambos responsables pero con un enfoque diferente. El llevado a cabo por parte de los profesionales del sector privado, se realiza normalmente en las mismas condiciones que la auditoría financiera del sector empresarial, mientras que los órganos de control externo se centran más en aspectos legales y operativos.

En Italia existe un doble control por parte de órganos públicos y privados, dado que el Tribunal de Cuentas lleva a cabo el control de los entes locales pero también es obligatorio contar con un auditor profesional o Comité de auditoría, (formado por tres auditores) cuando el municipio tiene más de 15.000 habitantes. Existe una regulación específica sobre los requisitos de los auditores para que puedan ser nombrados como tales para una entidad local y un registro específico de auditores expertos del sector público, que es gestionado por el Ministerio del Interior.

Frente a este modelo en el que destaca el importante papel de los auditores del sector privado, existe un segundo grupo de países en los que el control obligatorio es exclusivamente público. Dentro de este grupo de países, puede a su vez diferenciarse entre los países en los que el control se lleva a cabo por el Órgano de Control Externo Nacional (OCEN) y países en los que es el OCER el que lleva a cabo el control externo del ámbito local en la práctica, aunque quede también dentro del ámbito de competencia del órgano nacional, pero existe una delegación en el órgano regional. Este último es por ejemplo el caso de Francia, donde son los Órganos Regionales los responsables del control local por delegación del Tribunal de Cuentas nacional. También en el caso de Alemania, en algunos de los estados, se delega en los órganos regionales, siendo los órganos de los Länder los responsables de la auditoría externa.

En Chequia, Chipre, Eslovenia y Hungría, es el OCEN el que lleva a cabo la auditoría de las entidades del sector local. No obstante, en Hungría, como el Ministerio de Hacienda es el encargado de elaborar las cuentas consolidadas del estado y los municipios, es el que en la práctica lleva a cabo la auditoría de los estados financieros de los municipios. Hay que señalar que hay países en los que las entidades locales están sometidas tanto al control del OCEN, o Tribunal de Cuentas, como de Órganos de Carácter Regional-OCER o Autonómico, donde se incluye Austria y España. No obstante, en ocasiones existe un reparto de funciones. Por ejemplo, en Austria, el control externo es llevado a cabo por el Tribunal de Cuentas de Austria, 8 Tribunales de Cuentas Provinciales, y la Institución de Auditoría de Viena. Existen diferencias entre las 8 provincias en cuanto a las competencias asignadas a los respectivos Tribunales de Cuentas Provinciales. El Tribunal de Cuentas tiene competencias en los municipios de más de 10,000 habitantes (87 de los 2.098 municipios austriacos), así como en las empresas municipales (cualquiera que sea su forma legal) que son propiedad (al menos 50% de propiedad de los municipios solos o junto con otras instituciones controladas por el Tribunal de Cuentas o controlados por los municipios) o controladas por el municipio.

Por otro lado, cabe mencionar que en algunos países, se deja la opción a las propias entidades para contratar los servicios de auditoría de profesionales del sector privado, de modo que dicha auditoría, aunque no es obligatoria, sí que puede contratarse.

Sin embargo, en algunos países en los que se ha optado por un modelo de auditoría exclusivamente pública, es decir llevada a cabo por organismos de carácter público y no es obligatoria la realización de auditoría por parte de un experto independiente del sector privado. Por ejemplo, en Eslovenia, España y Rumanía ni siquiera se contempla que las entidades contraten de forma voluntaria los servicios de un profesional independiente para garantizar la fiabilidad de los estados financieros. No obstante, en alguno de ellos son los propios Órganos de Control Externo los que pueden llevar a cabo la contratación de auditores privados para llevar a cabo la auditoría. En Hungría, la contratación de auditores privados no es obligatoria, a discreción de las entidades, y en ese caso el Órgano de Control Externo es encargado de llevar a cabo el control del trabajo realizado por los auditores externos.

Por último, cabe mencionar el modelo público de auditoría en Irlanda, donde hay un departamento de Auditoría Local dentro del gobierno central, el cual se encarga de la auditoría de todos los gobiernos locales irlandeses y publica dos informes individualizados de cada uno de ellos: un informe de auditoría financiera y de cumplimiento y otro informe de auditoría operativa.

5.3. Periodicidad de la auditoría externa de las entidades locales

La Directiva de la Unión Europea, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados Miembros, hace referencia a la obligatoriedad de contar con sistemas de auditoría y por tanto cabe entender que dicha auditoría debería de tener una periodicidad anual. Sin embargo, en la práctica no en todos los países es así.

La Tabla 3 recoge la periodicidad con la que se lleva a cabo la auditoría en las entidades locales de los países de la Unión Europea, ya sea por parte de auditores privados o públicos.

Como puede observarse en la Tabla 3, de todos los países incluidos en la muestra, sólo en 13 de ellos se realiza una auditoría externa anual de todas las entidades. Son, fundamentalmente, países en los que es obligatorio contratar la auditoría externa anual con auditores privados.

Sin embargo, en los países en los que el control externo es exclusivamente público, son pocos los casos en los que se lleva a cabo una auditoría anual. Concretamente sólo en Chipre e Irlanda se lleva una auditoría anual de todas las entidades por parte de un Órgano de Control Externo Nacional, que en el caso de Irlanda es el Servicio de Auditoría del Gobierno Local, dependiente del propio gobierno irlandés. En el resto de países en los que únicamente existe control público, los órganos de control realizan un muestreo anual de las entidades del sector local, cuyo porcentaje varía de unos países a otros, e incluso de unas regiones a otras dentro de un mismo país. Por ejemplo, en Austria, el porcentaje de entidades del sector local auditadas anualmente es inferior al 1% y en Eslovenia en torno al 10%. En Letonia por ejemplo, el Órgano de Control Externo cada año realiza en torno al 30% de las entidades, y en Croacia el 15-20% de las entidades.

Tabla 3. Periodicidad de la auditoría externa en las entidades locales

País	Auditoría ext. anual de todas entidades	Auditoría ext. anual auditor privado	OCEN: anual de todas	OCEN: anual de una muestra	OCER: anual de una muestra
Alemania				Sí	Sí
Austria					Sí
Bélgica			ProvincISA	Sí	(**)
Bulgaria	Las que tienen ppto superior a 10 mill. leva				
Chequia	Sí		Sí		
Chipre	Sí		Sí	Sí	
Croacia					
Dinamarca	Sí	Sí		Sí	
Eslovaquia	Sí	Sí		Sí	
Eslovenia				Sí	
España				Sí	Sí
Estonia	Sí	Sí (Reg. Específico)			
Finlandia	Sí	Sí (Reg. Específico)			
Francia				Sí	Sí
Grecia	Sí	Sí			-
Holanda	Sí	Sí		Sí	-
Hungría	Sí	Sí			-
Irlanda	Sí (*)			Sí	
Italia	Sí	Sí (Reg. Específico)			Sí
Lituania	Sí		Sí	Sí	
Letonia	Sí	Sí			
Malta	Sí	Sí	Sí	Sí	
Polonia	Con más de 150.000 hbts	Con más de 150.000 hbts		Sí	
Portugal	Sí	Sí		Sí	
Rumanía					
Suecia	Sí	Sí (Reg. Específico)			

(*) La auditoría es llevada a cabo por el Servicio de Auditoría del Gobierno Local

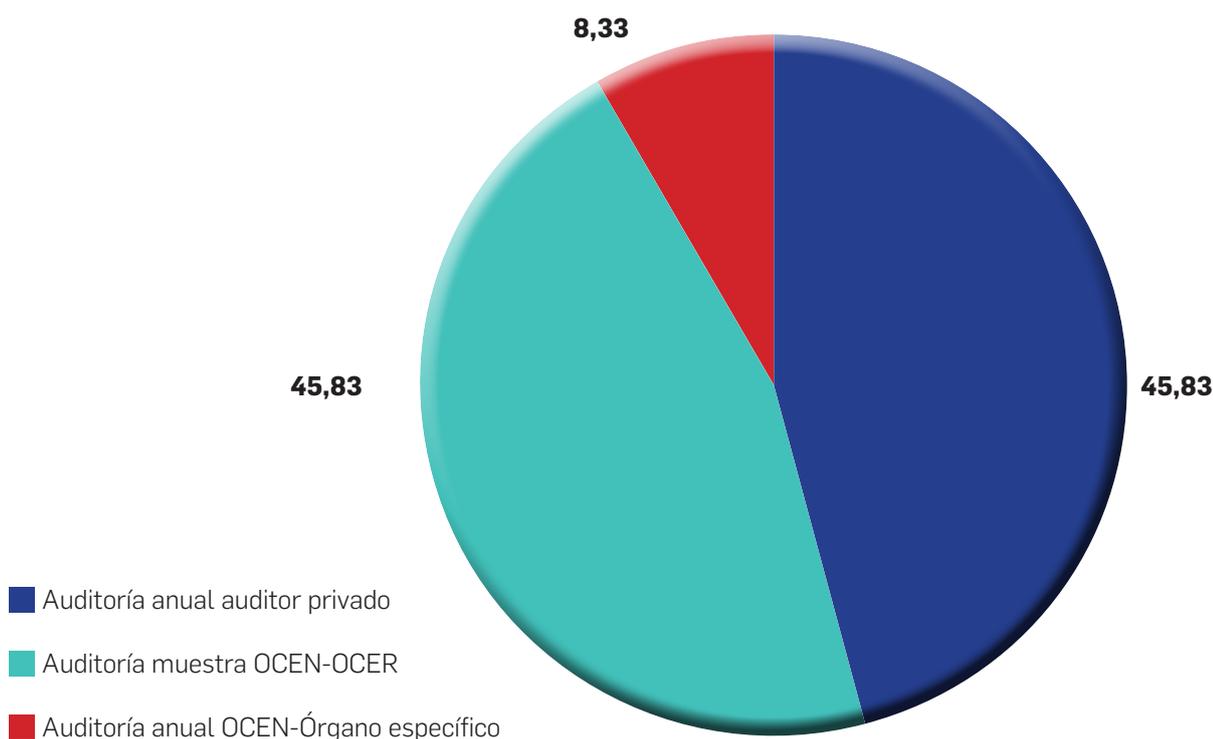
(**) Existen diferencias entre Regiones.

El criterio utilizado para seleccionar el tipo de entidades a auditar también varía. En ocasiones se aplica muestreo, en otras, criterios de riesgo, como es el caso de Francia. En Letonia, la selección se hace con base en tres criterios: nivel de materialidad, principio de rotación de las entidades auditadas y análisis y valoración de riesgos. La idea es que cada gobierno local debe ser auditado al menos una vez cada 5 años, pero los gobiernos locales con alta materialidad (hay 6 de esos municipios), cada año. Esto significa que la selección anual consta de 29-30 gobiernos locales.

En Croacia, la selección de entidades a auditar en el plan de trabajo anual está basada por ejemplo en los siguientes criterios: evaluación de riesgos, materialidad financiera de las entidades auditadas, resultados de auditorías anteriores y otra información recopilada sobre las operaciones de las entidades auditadas.

En resumen, en el Gráfico 3 se constata que en el 54,27% de los países analizados se realiza una auditoría externa anual de todas las entidades principales comprendidas en el sector local. Sin embargo, España no se encuentra dentro de dicho porcentaje y la situación actual dista bastante de alcanzar la auditoría externa anual incluso de los municipios de mayor tamaño. De hecho, no existe referencia a la periodicidad mínima obligatoria para la auditoría de las entidades locales por parte del Tribunal de Cuentas o de los Órganos de Control Externo Regionales.

Gráfico 3. Periodicidad de la auditoría externa en las entidades locales



5.4. Alcance de la auditoría externa por parte de auditores privados

Con la Nueva Gestión Pública, en la mayor parte de países europeos ha tenido lugar un proceso de descentralización en la prestación de servicios municipales. La administración local engloba tanto a los ayuntamientos como a sus entidades dependientes, tales como empresas locales, fundaciones o consorcios. Por tanto, es importante analizar en qué medida quedan sometidas a auditoría todas las entidades englobadas en el entramado local. En este apartado analizamos cuál es el alcance de la auditoría llevada a cabo por los auditores privados dentro del sector local, es decir qué entidades son auditadas por los auditores privados en el contexto de los países analizados. En concreto, queremos analizar en qué medida quedan bajo responsabilidad del auditor privado los distintos entes que pueden componer un grupo local, diferenciando entre entidad principal, empresas municipales controladas por la entidad principal (propiedad es al menos el 50%), fundaciones y otras entidades no lucrativas dependientes.

Los resultados constatan que en los países en los que se lleva a cabo la auditoría exclusivamente por parte de auditores profesionales del sector privado, tal como puede verse en la Tabla 4, éstos realizan habitualmente la auditoría externa de todas las entidades incluidas en el sector local. Este es el caso de Dinamarca, Finlandia y Suecia.

Por otro lado, en los países en los que coexisten sistemas públicos y sistemas privados de auditoría, siendo la auditoría externa por parte de un auditor privado, obligatoria para la entidad principal, en la mayor parte de los casos, esta obligatoriedad abarca también a todas las entidades dependientes del ente local. Este es el caso de Eslovaquia, Estonia, Letonia y Portugal. Sin embargo, en Grecia y Holanda la auditoría llevada a cabo por el profesional independiente del sector privado abarca exclusivamente al municipio. El resto de entidades estarán sometidas a auditoría privada cuando su respectiva legislación así lo requiera, normalmente en función del tamaño.

Cuando no existe obligación de contratar la auditoría con auditores privados para entidad local principal (ej. municipio, ciudad o distrito), y se lleva a cabo por órganos nacionales o regionales de control externo, los auditores privados llevan a cabo la auditoría de sociedades mercantiles, fundaciones y otras entidades dependientes, cuando de acuerdo con la legislación societaria aplicable les resulta obligatoria, como es el caso de España. Esto está indicado en la tabla con la designación "según límites legales".

Tabla 4. Alcance de la auditoría externa por parte de auditores privados

País	Municipio	Sociedades dependientes y controladas (propiedad 50%)	Fundaciones y entidades no lucrativas	Información consolidada
Alemania		Según límites legales	Según límites legales	
Austria		Según límites legales	Según límites legales	
Bélgica		Según límites legales		
Bulgaria		Sí		
Chequia		Según límites legales	Según límites legales	
Chipre		Según límites legales	Según límites legales	
Croacia		Según límites legales	Según límites legales	
Dinamarca	Sí	Sí	Sí	Sí
Eslovaquia	Sí	Sí	Sí	
Eslovenia		Según límites legales	Según límites legales	
España		Según límites legales	Según límites legales	
Estonia	Sí	Sí	Sí	Sí
Finlandia	Sí	Sí	Sí	Sí
Francia	Algunos	Según límites legales	Según límites legales	
Grecia	Sí	Según límites legales	Según límites legales	
Holanda	Sí	Según límites legales	Según límites legales	
Hungría		Según límites legales	Según límites legales	
Irlanda		Según límites legales	Según límites legales	
Italia	Sí	Sí	Sí	Sí
Letonia	Sí	Sí	Sí	Sí
Malta	Sí	Según límites legales	Según límites legales	
Polonia	Algunos			
Portugal	Sí	Sí	Sí	Sí
Rumanía		Según límites legales	Según límites legales	
Suecia	Sí	Según límites legales	Sí	Sí

(*) Les es aplicable la normativa de las entidades de los respectivos sectores, en función del tamaño auditoría obligatoria.
NA - No aplicable

Por último, cabe mencionar que la elaboración de estados consolidados por parte de las entidades locales no está generalizada en los países de la UE, y sólo en algunos países es obligatorio. Destaca el hecho de que en la mayoría de los países en los que el control se lleva a cabo exclusivamente por auditores privados, sí se elaboran estados consolidados y además dichos estados son también auditados por los auditores privados, abarcando en este caso la auditoría del grupo municipal consolidado, por lo que la auditoría cubre tanto la información individual como la consolidada.

Los estados consolidados son también objeto de auditoría privada en Estonia, Italia, Letonia y Portugal, mientras en el resto de países en los que la auditoría privada es obligatoria normalmente dichos estados no se elaboran, como es el caso de Grecia. En España, la elaboración de estados consolidados será obligatoria para el año 2022 en los municipios de más de 50.000 habitantes y entidades locales de ámbito superior, quedando los mismos sometidos al mismo régimen de auditoría que los estados financieros individuales.

5.5 Alcance de la auditoría de los Órganos de Control Externo Nacionales y Órganos de Control Regionales

De forma complementaria al análisis realizado en el apartado anterior, en este apartado estudiamos qué entidades son sometidas a control por parte de los órganos públicos de control, ya sean éstos nacionales o regionales.

En primer lugar, tal como puede verse en la Tabla 5, puede destacarse la amplia cobertura de los órganos nacionales y regionales de control externo de Austria, España y Francia, donde ambos órganos son encargados de la auditoría de todas las entidades del sector local, si bien en el caso de Francia hay una delegación en los tribunales regionales. Cabe mencionar al respecto la particularidad de los estados consolidados, que en Francia son competencia del Órgano Nacional. En Austria, en estos momentos, la consolidación de cuentas de las entidades locales y sus entidades dependientes no es obligatoria y por tanto los estados contables consolidados no son objeto de auditoría. En España, la elaboración de cuentas consolidadas en el ámbito local será obligatoria para el ejercicio económico 2022 en los municipios de más de 50.000 habitantes y demás entidades locales de ámbito superior (Orden HAC/836/2021, de 9 de julio, por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local), y para las demás entidades a partir del ejercicio económico correspondiente a 2024. Aunque la normativa de control no se refiere a dichas cuentas consolidadas, es entendible que es aplicable el mismo régimen de los estados individuales y que por tanto la auditoría de las mismas corresponde tanto al Tribunal de Cuentas como a los Órganos de Control Externo Autonómico.

Por otro lado, en aquellos países en los que el Tribunal de Cuentas Nacional tiene competencia para llevar a cabo la auditoría, habitualmente abarca también todas las entidades incluidas en el sector local, tal como Croacia, Eslovaquia, Eslovenia, Grecia, Hungría, Italia, Letonia, Lituania, Polonia y Portugal.

Tabla 5. Entidades bajo el control de los Órganos de Control Externo.

País	Ente local		Empresas dependientes y controladas (50% propiedad)		Fundaciones		Estados consolidados	
	OCEN	OCER	OCEN	OCER	OCEN	OCER	OCEN	OCER
Alemania		Sí		(**)		(**)		Sí
Austria	Sí	Sí	Sí		Sí			
Bélgica	Solo provin-	(***)						
Chipre	cISA		Sí		Sí			
Croacia	Sí		Sí		Sí		Sí	
Dinamarca	Sí							
Eslovaquia			Sí		Sí		Sí	
Eslovenia	Sí		Sí		Sí		Sí	
España	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí (2022)	Sí (2022)
Estonia	Sí		Sí					
Finlandia	Sí							
Francia		Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	
Grecia	Sí		Sí		Sí			
Holanda	Sí							
Hungría			Sí		Sí			
Irlanda (*)	Sí							
Italia			Sí		Sí		Sí	
Letonia	Sí		Sí		Sí		Sí	
Lituania	Sí		Sí		Sí		Sí	
Malta	Sí		Sí					
Polonia	Sí	Sí	Sí		Sí		Sí	Sí
Portugal	Sí		Sí		Sí		Sí	
Rumanía	Sí		Sí		Sí			Sí
Suecia	Sí							

(*) Servicio de Auditoría del Gobierno Local.

(**) Existen diferencISA entre los Länder. Por ejemplo, en Bavaria no, pero en Mecklemburgo-Antepomerania sí.

(***) Existen diferencISA entre Regiones

De forma similar, cuando el control se lleva a cabo por parte de los órganos autonómicos, se realiza el mismo tanto en el ente local como en empresas dependientes, como es el caso de Bélgica (región de Flandes). En Alemania, como ya hemos indicado, existen diferencISA entre los distintos Länder, aunque en algunos de los casos los órganos de control regionales llevan a cabo la auditoría del ente local y del grupo local. La respuesta recogida en la tabla corresponde al Länder de Baviera.

Por último, señalar que también en este caso se observa que en algunos países las cuentas consolidadas no son elaboradas y por tanto no están incluidas en el alcance de la auditoría llevada a cabo por parte de los órganos públicos de control externo. Esto pone de manifiesto una insuficiencia en el control como grupo de entidades, a lo que se une que los entes dependientes no siempre son objeto de auditoría anual, dado que en la mayor parte de los casos se trata de una auditoría por muestreo.

5.6. Los tipos de auditoría externa aplicados en el ámbito de las entidades incluidas en el sector local

Dado que en el ámbito del sector público pueden diferenciarse distintos tipos de auditoría, el objetivo de este apartado es poner de manifiesto qué tipos de auditoría se llevan a cabo por parte de cada tipo de responsable en cada uno de los países analizados. Diferenciamos a este respecto en los siguientes tipos: auditoría de legalidad o cumplimiento (AC), auditoría financiera o contable, (AF) y auditoría operativa (PA).

La auditoría de legalidad o cumplimiento (AC), se centra en la revisión del cumplimiento de la normativa legal vigente en la gestión de los fondos públicos. Este control analiza los documentos justificativos del proceso presupuestario para garantizar, por ejemplo, que los créditos no exceden del importe por el que aparecen en el presupuesto de gastos, ni que no se hayan aprobado en éste.

La auditoría financiera (AF), tiene por objeto verificar la gestión económico-financiera de la entidad local y garantizar la correcta presentación de la información económico-financiera.

La auditoría de legalidad y la financiera o contable se engloban habitualmente en el concepto de auditoría de regularidad.

La auditoría operativa o de gestión (PA), consiste en examinar la gestión de la entidad con el objetivo de evaluar la eficacia en la consecución de los objetivos de la organización y la economía y eficiencia en la utilización de recursos. Normalmente, la auditoría de gestión se lleva a cabo en áreas o políticas concretas.

La tabla 6 contiene el análisis de los tipos de auditoría llevados a cabo por parte de los distintos órganos responsables de la auditoría.

En relación a la auditoría realizada por los auditores privados, aparecen algunas diferencias entre los distintos países. Estos llevan a cabo, en todos los casos, la auditoría financiera, y en la mayoría de ellos también la auditoría de legalidad. Destaca, no obstante, el reparto de funciones en algunos países en los que la contratación del auditor privado es obligatoria, pero esto se compensa con las competencias de los órganos de control externo. Así, en Grecia, Italia, Letonia y Portugal, los auditores privados se encargan exclusivamente de la auditoría financiera, mientras que el OCEN es el responsable de la auditoría de legalidad y, en ocasiones, la auditoría de gestión. En el caso de Estonia, el auditor privado realiza también la auditoría de legalidad.

Sin embargo, en los países donde el único control es el llevado a cabo por el auditor privado, normalmente se lleva a cabo una labor de auditoría más extensa. Por ejemplo, en Dinamarca y Suecia el auditor privado es el encargado de los tres tipos de auditoría analizados, mientras que en Finlandia sólo realizan la auditoría financiera y legal, y un comité de auditoría se encarga de la auditoría de gestión u operativa.

Como puede observarse, en todos los países en los que el OCEN lleva a cabo la auditoría, se realiza un control amplio que engloba, en la mayor parte de los casos, todos los tipos de auditoría. La única diferencia aparece en la auditoría operativa, dado que hay algunos países en los que ésta no se aplica, como es el caso de Grecia, Rumanía y Eslovenia.

En cuanto al control de los OCER, habitualmente realizan también el control desde las tres perspectivas, si bien es cierto que normalmente hay diferencISA entre regiones. Así, en Alemania es habitual que el órgano autonómico lleve a cabo los distintos tipos de auditoría mencionados. No obstante, como hemos mencionado, existen diferencISA entre los 16 Länder. La respuesta recogida en la tabla corresponde al Länder de Baviera.

Tabla 6. Tipos de auditoría externa aplicados

País	Auditor Privado/Firma	OCEN	OCER
Alemania			AL/AF/AP (*)
Austria		AP	AL/AF/AP (*)
Bélgica			AL/AP (*)
Chipre		AL/AF/AP	
Croacia		AL/AF/AP	
Dinamarca	AL/AF/AP		
Eslovaquia	AF	AL/AF/AP	
Eslovenia		AL/AF/AP	
España		AL/AF/AP	AL/AF/AP (*)
Estonia	AL/AF	AL/AF/AP	
Finlandia	AL/AF		
Francia		AL/AF/AP	AL/AF/AP
Grecia	AF	AL	
Holanda	AL/AF		
Hungría	AF	AL/AF/AP	
Irlanda		AL/AF/AP	
Italia	AF/AL/AP	AL	
Letonia	AF	AL/AF/AP	
Lituania		AL/AF/AP	
Malta	AL/AF	AL/AF/AP	
Polonia	AF	AL/ AP	AL/ AP
Portugal	AF	AL/AF/AP	
Rumanía		AL/AF/AP	
Suecia	AL/AF/AP		

Nota: AF: Auditoría financiera; AL: Auditoría de legalidad o cumplimiento; AP: Auditoría de Gestión o Performance. (*) DiferencISA entre regiones

Sin embargo, en Francia el OCER es el encargado de llevar a cabo la auditoría legal, financiera y de gestión por delegación del Tribunal de cuentas nacional. Por el contrario, en España, tanto el OCEN como los OCER llevan a cabo todos los tipos de auditoría, si bien la realización de auditoría operativa tiene lugar de una manera muy incipiente.

5.7. Normas de auditoría aplicadas en el ámbito local

Uno de los objetivos de la regulación europea en el ámbito de la auditoría empresarial es la armonización de los sistemas de auditoría mediante la aplicación de una misma normativa para la realización de los encargos de auditoría. A este respecto, hay que tener en cuenta que en el ámbito de la Unión Europea (UE) son obligatorias las Normas Internacionales de Auditoría (ISA), emitidas por el IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), de la IFAC.

Sin embargo, en el caso del sector público, la UE no ha establecido regulación alguna sobre las normas de auditoría a aplicar, por lo que cada país fija las normas de auditoría a utilizar. En muchos casos, el desarrollo de las normas de auditoría ha tenido como referencia los principios y normas de auditoría del sector privado. A nivel internacional, la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) ha adoptado también las ISA a través de las Directrices de auditoría financiera, las cuales forman parte del marco normativo establecido por la INTOSAI a través de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Standards of Supreme Auditing Institutions-ISSAI).

En el ámbito de la UE, cabe señalar que en la mayoría de los países hay normas específicas de auditoría del sector público, que habitualmente son adaptaciones de las normas del sector privado y de las ISSAI. En ocasiones, las adaptaciones o las guías de aplicación son elaboradas por los propios Órganos de Control Externo, como es el caso de Alemania, Croacia, Eslovenia y España.

Hemos tratado de analizar de forma diferenciada las normas utilizadas por auditores privados y órganos de control externo, tal como puede verse en la Tabla 7. Cabe señalar que auditores privados y órganos de control utilizan las mismas normas en Estonia, Italia, Letonia, Malta y Portugal. Sin embargo, en Grecia y Portugal la auditoría realizada por los auditores privados se realiza utilizando las mismas normas del sector empresarial (ISAs), independientemente de las normas utilizadas por los órganos de control, entendiéndose que los objetivos de ambos tipos de auditoría pueden variar, dado que el auditor privado se encarga exclusivamente de la auditoría financiera.

En los países en los que hay exclusivamente un sistema de auditoría privada, en la mayor parte de los casos se aplican normas nacionales adaptadas a las ISAs, como es el caso de Dinamarca y Finlandia. En Holanda y Suecia se aplican igualmente normas nacionales, aunque no nos consta que estén basadas en las ISAs.

En el trabajo desarrollado por los órganos de control externo, en la gran mayoría se aplican normas basadas en las ISSAIs (Austria, Bélgica, Chequia, Chipre, Croacia, Eslovenia, España, Estonia, Francia, Grecia, Hungría, Letonia, Malta y Portugal), ya sea de forma directa (Bélgica, Chipre, Croacia, Estonia, Francia, Letonia, Malta y Portugal) o a través de normas nacionales en las que se adoptan dichas ISSAIs (Austria, España, Estonia, Grecia y Hungría).

En algunos de estos países son igualmente de aplicación, directa o indirecta las ISAs, que como hemos indicado, han sido también consideradas en el marco de la ISSAIs, por lo que su aplicación es completamente compatible. En Polonia, las normas nacionales se han elaborado con base en las ISAs y son de aplicación en la auditoría llevada a cabo por lo Órganos de Control Externo, tanto nacional como regionales.

Sólo en Alemania, Irlanda y Rumanía se indica la existencia de normas nacionales que no tienen referencia directa en las ISAs o ISSAIs.

Como puede verse en la Tabla 8, las ISSAIs emitidas por la INTOSAI, son aplicadas o tomadas como referencia en 14 de los países, que en algunos casos, han elaborado sus propISA normas de auditoría para el sector público tomando como base éstas. Este es el caso de Eslovenia, España y Hungría.

Tabla 7. Normas de auditoría aplicadas en la auditoría externa de los entes locales

País	Audidores Privados	OCEN	OCER
Alemania		Normas nacionales	Normas nacionales
Austria		Normas nacionales basadas en ISAs y ISSAIs	Normas nacionales basadas en ISAs y ISSAIs
Bélgica			ISSAIs
Chequia		ISAs y ISSAIs	
Chipre		ISSAIs	
Croacia		ISSAIs	
Dinamarca	Normas nacionales basadas en ISAs		
Eslovenia		ISAs y ISSAIs	
España		Normas nacionales basadas en ISA e ISSAIs	Normas nacionales basadas en ISA e ISSAIs
Estonia	Normas nacionales basadas en ISAs y ISSAIs	Normas nacionales based on ISAs and ISSAIs	
Finlandia	Normas nacionales basadas en ISAs		
Francia		ISAs y ISSAIs	ISAs y ISSAIs
Grecia	ISAs	Normas nacionales basadas en ISSAIs	
Holanda	Normas nacionales		
Hungría		Normas nacionales basadas en ISAs y ISSAIs	
Irlanda		Normas nacionales	
Italia	Normas nacionales basadas en ISAs	Normas nacionales basadas en ISAs	
Letonia	ISAs y ISSAIs	ISAs y ISSAIs	
Malta	ISAs y ISSAIs	ISAs y ISSAIs	
Polonia		Normas nacionales basadas en ISAs	Normas nacionales basadas en ISAs
Portugal	ISAs	ISAs and ISSAIs	
Rumanía		Normas nacionales	
Suecia	Normas nacionales		

Por ejemplo, en España, los presidentes del Tribunal de Cuentas (TC) y de los OCEX crearon una Comisión Técnica de Normas y Procedimientos con el fin de adaptar a España las ISSAI, bajo las siglas ISSAI-ES. Además, la Intervención General de la Administración del Estado aprobó la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría, mediante las denominadas NIA-ES-SP. Considerando tanto las ISSAI-ES como las NIA-ES-SP, la Comisión Técnica de los Órganos de Control Externo (2019) ha elaborado unas Guías Prácticas de Fiscalización para las auditorías realizadas en el sector público por parte de estos Órganos, lo cual nos sitúa en línea con la tendencia internacional en cuanto a las normas aplicadas por los OCEX.

5.8. Los Informes de Auditoría Externa y su publicidad

Mediante el informe de auditoría los auditores expresan el resultado del trabajo realizado y su opinión sobre la entidad auditada. Dado que en el sector público, el tipo de auditoría puede variar, el informe de auditoría atenderá al tipo de auditoría realizado. Por eso, en primer lugar tratamos de evidenciar qué tipo de informes elaboran los distintos responsables de la auditoría y también la publicidad de los mismos.

El primer aspecto analizado es en qué medida la información financiera se publica junto al informe de auditoría, práctica asentada en el sector empresarial con objeto de dar fiabilidad a la información recogida en las cuentas anuales. Cabe señalar que según los resultados de la encuesta realizada, en la mayor parte de los países del ámbito Europeo, la información financiera se publica junto al informe de auditoría, entre los cuales no se encuentra España. Por tanto, aunque exista obligación de publicar la información financiera, si esta no ha sido avalada por un auditor, no existe garantía de la fiabilidad de la información y la transparencia es sólo limitada.

En la auditoría realizada por auditores privados, en la mayor parte de los casos se elabora un informe de auditoría financiera que acompaña a las cuentas anuales, como es el caso de Grecia, Portugal y Letonia. En otros casos, se trata de un informe integrado, en el que se pone de manifiesto el resultado de distintos tipos de auditoría. Por ejemplo, en Dinamarca e Italia se muestra el resultado de la auditoría financiera, de cumplimiento y de gestión, mientras que en Finlandia se hace un informe de auditoría financiera y un informe de auditoría de cumplimiento.

En Finlandia, Holanda y Malta el informe del auditor privado se centra en los aspectos financieros y legalidad, tratándose de un informe de auditoría financiera y de cumplimiento.

Existe un formato específico para el informe de auditoría financiera del sector público elaborado por el auditor privado en el caso de Estonia, Finlandia, Grecia, Italia, Letonia y Malta.

Como puede verse en la Tabla 9, los Órganos de Control Externo elaboran distintos tipos de informes, en función del objetivo de la auditoría. Así, con la excepción de Italia y Grecia, cuya actividad se refleja en el informe de cumplimiento, en el resto de países los órganos de control externo nacionales y regionales o autonómicos, en los casos en que los hay, llevan a cabo distintos tipos de informe: informe de auditoría financiera, informe de auditoría de cumplimiento e informe de auditoría de gestión. En algunos casos, se elabora un único informe integrado en el que se refleja el resultado de los tres tipos de auditoría. Este es el caso de los órganos de control de Austria, Chipre, España y Polonia (tanto nacional como regional), Malta, Letonia y Rumanía, en aquellos casos en los que la auditoría realizada cubre las tres áreas, si bien también pueden elaborarse informes que cubren exclusivamente alguna de las áreas.

En lo que respecta a la divulgación del informe de auditoría, hay que señalar también la falta de criterio homogéneo, dado que en algunos casos el informe de auditoría se publica en la web por parte de la entidad local (Dinamarca, Estonia, Finlandia, Letonia, Polonia, Portugal y Suecia), especialmente el informe de auditoría financiera, mientras que en otros casos son los órganos de control los que publican los informes de auditoría de las entidades auditadas durante cada uno de los ejercicios, siendo esta última la práctica más habitual. Sin embargo, también hay casos en los que el informe de auditoría no es publicado en la web, como en el caso de Grecia, Holanda y Alemania. No obstante, hay que señalar que en Holanda está planificada una reforma que requerirá una declaración por parte del pleno municipal sobre la auditoría de cumplimiento. En Polonia, los resultados de la auditoría de gestión no son publicados en la web, mientras que sí se publican el informe de auditoría financiera y de cumplimiento.

Tabla 8. Tipo de informes de auditoría externa elaborados

País	Auditor Privado/Firma	OCEN	OCER
Alemania			IAF/IAC/IAP (*)
Austria		IAF/IAC/IAP IIntegrado	AF/IAC/IAP (*) IIntegrado
Bélgica			IAF/IAL/IAP
Chipre		IAF/IAC/IAP IIntegrado	
Croacia		IAF/IAC/IAP	
Dinamarca	IIntegrado		
Eslovaquia	IAF	IAF/IAC/IAP	
Eslovenia		IAF/IAC/IAP	
España		IAF/IAC/IAP IIntegrado	IAF/IAC/IAP (*) IIntegrado
Estonia	IAF	IAF/IAC/IAP	
Finlandia	IAF/IAC		
Francia		IAF/IAC/IAP	AL, PA
Grecia	IAF	AL	
Holanda	IAF/IAC		
Hungría		IAF/IAC/IAP	
Irlanda		IAF/IAC/IAP	
Italia	IIntegrado	IAC	
Letonia	IAF	IAF/IAC/IAP IIntegrado	
Lituania		IAF/IAC/IAP	
Malta	IAF/ IAC	IIntegrado	
Polonia		IAF/IAC/IAP IIntegrado	IAF/IAC/IAP IIntegrado
Portugal	IAF	IAF/IAC/IAP	
Rumanía		IAF/IAC/IAP IIntegrado	
Suecia	IAF/IAC/IAP		

Nota: IAF: Informe de auditoría financiera; IAC: Informe de auditoría de legalidad o cumplimiento; IPA: Informe de auditoría de Gestión o Performance.
(*) Diferenciación entre regiones

5.9. Contratación del auditor privado y requisitos a reunir

Como hemos señalado antes, los profesionales de la auditoría del sector privado tienen un papel importante en muchos de los países analizados en el estudio, que además parece que tiene una tendencia creciente en los últimos años. Existe no obstante diversidad en cuanto al órgano responsable de su contratación y de los requisitos que dichos auditores deben reunir, aspectos analizados a continuación.

En la mayoría de los casos la contratación del auditor corresponde al propio municipio, tal como Dinamarca, Eslovaquia, Estonia, Finlandia, Grecia, Holanda, Italia, Letonia, Portugal y Suecia. No obstante, el procedimiento de contratación también varía. En Finlandia, Grecia, Portugal y Letonia la contratación debe realizarse de acuerdo con las normas de contratación del sector público. También en Eslovaquia los auditores privados son contratados, tanto por parte de los municipios como de las empresas municipales, mediante procedimientos de contratación pública. En Dinamarca, el municipio selecciona un auditor privado cada 4 años mediante procedimientos de contratación pública. El coste de la contratación del auditor es, en esos casos, cubierto con el presupuesto del municipio.

Sin embargo, en un segundo grupo de países, son los propios órganos de control externo los que coordinan la contratación de los auditores. Es el caso de Malta, y el experimento de Francia. De esta forma, la auditoría se lleva a cabo por parte de auditores profesionales dados de alta en el registro de auditores pero bajo la supervisión de los órganos de control externo.

En Italia, al objeto de incrementar las garantías de independencia, la ley requiere la selección aleatoria de auditores entre los incluidos en el Registro de Auditores Públicos, gestionado por el Ministerio del Interior. La selección del auditor la realiza igualmente el Ministerio del Interior, aunque corresponde al gobierno local su contratación. Los auditores deben informar al órgano de control externo sobre el proceso de auditoría, y por tanto en cierta medida existe una coordinación también entre la auditoría llevada a cabo por los órganos públicos de control externo y la auditoría privada. En definitiva, el órgano público se apoya casi exclusivamente en el trabajo realizado por el auditor privado.

Sin embargo, en la mayoría de países existe una total diferenciación entre la labor del auditor privado, cuya actividad se realiza normalmente en condiciones similares a las de la auditoría en el sector empresarial y la auditoría de los órganos de control externo, realizando por ejemplo distintos tipos de auditoría. E incluso en algunos de los países, sólo está implementada la auditoría por parte de profesionales independientes, como es el caso de Dinamarca, Finlandia y Suecia.

En relación a los requisitos aplicados a los auditores para poder llevar a cabo la auditoría local, en Grecia, Letonia y Portugal, no hay un registro específico de profesionales para el sector público, y por tanto los profesionales registrados como auditores son los que pueden realizar la auditoría como tales. En Dinamarca, existe un registro único pero los auditores deben reunir determinados requisitos para actuar en el sector local.

Sólo en Estonia, Italia, Finlandia y Suecia hay un registro específico de auditores para el sector público, que en algunos casos es simplemente parte del registro general pero se requiere cumplir determinados requisitos de formación o experiencia en el sector público. El registro es gestionado por el Ministerio del Interior en el caso de Italia, en Finlandia por el órgano de control del Ministerio de Trabajo e Industria y en Suecia por la Asociación Sueca de Auditores Profesionales de Gobiernos Locales (SKYREV).

En cuanto a las exigencias que deben cumplir los auditores que quieren ser inscritos en el registro de auditores del sector local, en aquellos casos en los que hay registro específico, en Italia se requiere ser experto contable o auditor registrado, durante al menos 2 años, y tener formación específica en contabilidad y auditoría del sector público o contar con experiencia como auditor en el sector local. En Finlandia, se requiere contar con formación específica, experiencia en auditoría y haber pasado el examen organizado por el organismo nacional de supervisión de auditores. En Suecia, para formar parte de la Asociación de Auditores del Gobierno Local se requiere una licenciatura y un total de 6 años de experiencia práctica, de los cuales al menos tres años deben ser en auditoría municipal. La renovación de la acreditación se requiere cada cinco años y se basa en una combinación de capacitación adicional y experiencia laboral práctica.

A este respecto, cabe mencionar por ejemplo, los requisitos exigidos en Reino Unido a los auditores del sector local, los cuales deben tener acreditación para la auditoría local y al menos dos años de experiencia en auditoría local, y en el caso de las firmas de auditoría, el socio debe tener la formación que constata su conocimiento de la regulación y requerimientos de información del sector local.

Por último, como hemos indicado antes, en algunos países donde a priori la auditoría es competencia exclusiva de organismos públicos y no existe regulación específica sobre la contratación de la auditoría de profesionales independientes, en muchas ocasiones son los propios organismos públicos los que recurren a la misma entre auditores profesionales del sector privado.

Por ejemplo, esto tiene lugar en algunos Länder de Alemania, donde el OCER contrata con auditores del sector privado.

En Austria, en casos particulares, los auditores privados también pueden participar en la auditoría del gobierno local para proporcionar algún servicio profesional especial, pero su papel en el sistema de auditoría externa no es significativo.

En España, también hay algunos Órganos de Control Externo que contratan la colaboración de auditores privados para llevar a cabo la auditoría. Por ejemplo, la Cámara de Comptos de Navarra contrata con auditores del sector privado la realización del trabajo de campo de algunas auditorías, lo cual le permite incrementar la cobertura, de modo que todos los Ayuntamientos de determinado tamaño son auditados de forma anual. Sin embargo es la propia Cámara la que emite los informes correspondientes. Cabe mencionar igualmente que el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, que regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, recoge también la posibilidad de que sean las propias Entidades Locales las que lleven a cabo la con-

tratación de firmas privadas de auditoría para colaborar en los trabajos de auditoría, cuya responsabilidad recae en el Interventor General de la Entidad Local. A este respecto, la IGAE publicó en diciembre de 2020 la Norma Técnica de relación con auditores en el ámbito del sector público, aplicable en los casos de contratación de auditores privados. El alcance del trabajo de auditoría puede combinar objetivos de auditoría de regularidad contable (de cuentas o financiera), de cumplimiento y operativa.

5.10. La formación de auditores privados: reconocimiento de la formación en el ámbito de la contabilidad pública

Como hemos visto, en buena parte de países analizados, los profesionales y firmas de auditoría del sector privado desarrollan también su actividad profesional en el ámbito de la auditoría local. Además, en muchos casos, no existe un registro específico de auditores para el sector local, sino que los auditores acreditados pueden intervenir tanto el sector privado como en el público.

En este sentido, hemos querido poner de manifiesto el reconocimiento de la formación en el ámbito de la normativa del sector público (tanto de contabilidad como de auditoría) por parte de los órganos encargados de la supervisión de la auditoría.

La Directiva 2014/56/UE , de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, establece la formación continua obligatoria para ejercer la profesión de auditoría, señalando su artículo 13 "Los Estados miembros se asegurarán de que los auditores legales estén obligados a participar en programas apropiados de formación continua para mantener un nivel suficientemente elevado de conocimientos teóricos, competencias y valores profesionales, y de que el incumplimiento de los requisitos de formación continua sea objeto de las sanciones oportunas".

Por tanto, la Directiva delega en los estados miembros las exigencias de formación continua requeridas a los auditores inscritos en el Registro público de auditores, encontrando cierta diversidad al respecto.

En España, el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se refiere a la formación continuada de los auditores en el Capítulo II del Título II. El artículo 33 del RD señala que los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas deberán realizar actividades de formación continuada por un tiempo equivalente, al menos, a ciento veinte horas en un período de tres años, con un mínimo de treinta horas anuales.

El artículo 35 precisa las actividades de formación, señalando "La obligación de formación continuada deberá cumplirse considerando su aplicación práctica y el marco normativo en que se desenvuelve la actividad, aspectos del negocio y sector de las entidades auditadas, en la medida que se consideren necesarias para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, mediante la realización de las siguientes actividades:

- a) Participación en cursos, seminarios, conferencias, congresos, jornadas o encuentros, como ponentes o asisten-

tes.

- b)** Realización de cursos de autoestudio, bien sea a través de medios electrónicos o de otro tipo, siempre que el organizador del curso haya establecido el adecuado control que garantice su realización, aprovechamiento y superación.
- c)** Realización de actividades docentes en Universidades a que se refiere la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades y en cursos de formación de auditores reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- d)** Realización de estudios de especialización que lleven a la obtención de un título expedido por una Universidad, de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre.
- e)** Participación en comités, comisiones o grupos de trabajo, cuyo objeto esté relacionado con la elaboración e interpretación de los principios, normas y prácticas contables y de auditoría de cuentas.
- f)** Publicación de libros, artículos u otros documentos sobre temas relativos a las materISA básicas que constituyen el núcleo de conocimientos del auditor.
- g)** Participación en tribunales de examen o en pruebas de aptitud que se deban superar para acceder a la condición de auditor de cuentas.

Además, el RD señala que al menos veinte horas de formación continuada en un año y ochenta y cinco horas en el periodo de tres años deben realizarse en materISA relativas a contabilidad y auditoría de cuentas. A este respecto el RD remite al art. 9.2.c de la Ley de Auditoría de Cuentas, cuando regula el contenido del examen de aptitud profesional a realizar para acceder al Registro de Auditores, en el que se indican las siguiente materISA: marco normativo de información financiera; análisis financiero; contabilidad analítica de costes y contabilidad de gestión; gestión de riesgos y control interno; auditoría de cuentas y normas de acceso a ésta; normativa aplicable al control de la auditoría de cuentas y a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría; normas internacionales de auditoría; así como normas de ética e independencia.

Puede constatarse que no se hace mención expresa al marco normativo de información financiera en el ámbito de las administraciones públicas, por lo que el organismo regulador puede decidir a este respecto si está incluido o no dentro de las citadas materISA. Desde una perspectiva integradora, debe entenderse que el marco normativo de la información financiera incluye también el marco normativo de la información financiera pública, en tanto que dicha normativa regula la elaboración de información financiera de un conjunto de entidades públicas y constituye parte del marco regulador español.

Y si nos referimos al marco normativo de información financiera a nivel internacional, cabe mencionar que el organismo emisor de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público-IPSASB depende de la IFAC, mismo organismo del que depende el organismo emisor de normas de auditoría. No cabe pensar por tanto que la normativa contable del sector público no es relevante para los profesionales de la contabilidad y auditoría, cuando se trata de normas emitidas por el mismo organismo profesional, aunque a través de distintos comités.

Por otro lado, si atendemos al artículo 35 del RD, en el que se matiza que "La obligación de formación continuada deberá cumplirse considerando su aplicación práctica y el marco normativo en que se desenvuelve la actividad,

aspectos del negocio y sector de las entidades auditadas, en la medida que se consideren necesarias para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas", hay que considerar que cada vez más los auditores están participando en la realización de auditorías sometidas al marco normativo de contabilidad pública y que por tanto requieren de formación en ese ámbito. La exclusión de esta normativa del concepto de contabilidad y auditoría parece un poco contradictoria a la evolución de la auditoría en el sector público en Europa en general, y en España en particular. A esto hay que añadir que ni siquiera dentro de "otras materias" se contempla la formación en el ámbito de la contabilidad y auditoría del sector público, lo que resulta en paradoja si tenemos en cuenta la diversidad de áreas y temas que pueden ser incluidos en este apartado.

Con objeto de conocer la situación en otros países de la UE, hemos incluido una pregunta en el cuestionario relativa a la formación de los auditores y el reconocimiento de las materias de contabilidad pública en la misma. Los resultados muestran que la normativa contable del sector público está incluida, de una forma genérica, dentro de las posibles materias de formación continuada de los auditores del sector privado en los siguientes países: Bélgica, Chipre, Eslovenia, Finlandia, Grecia, Letonia, Malta y Portugal. En todo caso, cabe resaltar que en la mayor parte de países no se hace diferenciación entre las materias de contabilidad y auditoría y otras materias, como se contempla en el caso de España.

A continuación describimos la situación en algunos de los países que han dado respuesta a la misma.

Bélgica: Las normas no establecen como requisito obligatorio que los auditores hagan un mínimo de cursos de contabilidad pública, pero si los hacen, sí les computan como horas dentro del requisito de formación continuada.

Grecia: La materia de contabilidad pública está incluida en el examen de auditor. Por tanto, esta materia está al mismo nivel que cualquier otra de contabilidad. No hay regulación específica sobre el contenido de la formación obligatoria, es sólo definida de una forma muy general.

Portugal: Aunque la normativa no hace referencia expresa a la contabilidad pública dentro de las materias de formación (se refiere de forma general a auditoría, contabilidad, fiscalidad, derecho y otros temas relacionados con la actividad de los auditores legales), la materia de contabilidad pública está incluida en el examen de aptitud profesional para el acceso al registro de auditores. Por tanto, esta materia está al mismo nivel que cualquier otra de contabilidad. No hay regulación específica sobre el contenido de la formación obligatoria, es sólo definida de una forma muy general.

Malta: no explícitamente, pero sí de facto. Los colegios profesionales organizan cursos de contabilidad pública y computan como formación continua obligatoria.

Italia: hay un registro específico para auditores privados y otro del sector local. La formación en el ámbito de la contabilidad pública se reconoce exclusivamente para los auditores inscritos en el registro de auditores del sector local.

Por otro lado, cabe señalar que existe un registro específico de auditores del sector público en Finlandia y Estonia, al que se accede constatando la formación y experiencia en esa área, además de un examen. Por ejemplo en Finlandia el registro es controlado por el Ministerio de Trabajo e Industria. En Dinamarca, aunque el registro es único, para poder participar en la auditoría del sector público también se les exige determinada formación en contabilidad del sector público.

5.11. Sobre la adecuación de la auditoría de los entes locales y la necesidad de la armonización en la Unión Europea: la opinión de los encuestados

A través del cuestionario, hemos tratado de recoger la opinión de los encuestados, en su mayor parte académicos, sobre la adecuación del sistema de auditoría de los entes locales, así como si debería o no de haber una armonización entre los distintos países de la UE. No obstante, la validez de los resultados es limitada, dado que únicamente hemos recogido un número muy limitado de cuestionarios por países (hasta tres). Además, por tratarse de una opinión, no deja de ser algo subjetivo y que probablemente puede variar de unos encuestados a otros.

En relación a la valoración del sistema de auditoría de los entes locales, en general los encuestados valoran entre media-alta su adecuación y la eficiencia de la regulación. Se observa que, en líneas generales, en los países donde participan los auditores privados la valoración es mayor considerando que el sistema es efectivo, mientras en algunos países con sistemas exclusivamente públicos se considera que pueden todavía hacerse mejoras para mejorar los sistemas, especialmente ampliar el número de entidades auditadas o, en la medida de lo posible, cubrir de forma anual todos los municipios, al menos los de mayor tamaño. También se sugiere la conveniencia de incluir dentro del alcance de la auditoría a las empresas con participación municipal inferior al 50%, que en estos momentos quedan fuera del alcance en la mayor parte de los casos. Asimismo, se sugiere incrementar el contenido del informe de auditoría financiera, incluyendo por ejemplo los aspectos claves de auditoría, que en algunos casos todavía no están recogidos.

Otro cambio sugerido es el relativo a la auditoría de gestión u operativa, pues se considera en muchos casos que debe prestarse mayor atención a este tipo de auditoría y debería extenderse a todas las entidades y en todos los países.

En Suecia, donde existe una coordinación entre la auditoría política y la auditoría profesional, dado que hay un cargo de auditor electo en las elecciones que es el responsable de contratar y coordinar la auditoría, se considera importante que se produzca una separación entre ambas funciones (auditoría política y profesional) y que el control externo se base en una auditoría profesional, con independencia del control político.

En relación a la conveniencia de la armonización de los sistemas de auditoría existe casi unanimidad y la mayoría los encuestados consideran que es necesaria. Sólo en 3 casos (respecto a 28 encuestados) no se considera necesario. Parece por tanto que existe cierto consenso de la conveniencia de establecer normas comunes que regulen la auditoría en el sector local, en aspectos como la frecuencia anual, las competencias de los auditores, las normas de auditoría, o incluso sobre los órganos responsables de auditoría. Parece por tanto que esta es una materia pendiente que habrá que abordar en los próximos años.

Pero las diferencias ISA no aparecen sólo entre países, sino que también entre diferentes regiones del mismo país, como es el caso de Austria y Alemania, e incluso España. En esos casos, la armonización a nivel nacional se hace más que imprescindible, estableciendo normas comunes de auditoría, en la cualificación de los auditores o en las competencias ISA de los mismos en cuanto a entidades sometidas a auditoría.

5.12. Análisis de la situación en las principales ciudades europeas

Para completar el análisis comparativo realizado en este estudio, en este apartado se analizan los informes de auditoría de las principales ciudades europeas. Para ello, hemos consultado las páginas web de las ciudades europeas y hemos buscado los informes financieros y de auditoría publicados en las mismas. El objetivo es analizar si las entidades publican o no los estados financieros y si dichos estados financieros van o no acompañados del informe de auditoría. Asimismo, en aquellos casos en los que los estados financieros no van acompañados del informe de auditoría, hemos tratado de conocer en qué año se realizó la última auditoría del Ayuntamiento, si bien ha resultado complejo, tanto por las dificultades del idioma, en algunos casos, como por la falta de disponibilidad de la información.

La muestra seleccionada corresponde a las 25 ciudades de la Unión Europea de mayor tamaño, atendiendo al número de habitantes, con independencia del país al que pertenecen las mismas. La tabla 10 recoge las ciudades y los resultados del análisis.

Como puede observarse en la tabla 10, los municipios seleccionados publican todos ellos su información financiera en la web, cada uno de ellos acorde a los criterios contables vigentes en su respectiva normativa, entre las que, como ya hemos señalado, existen diferencias ISA importantes.

Tabla 9. Publicación del Informe Financiero y del Informe de Auditoría

Ciudad	Nº Habitantes	Informe financiero en la web/año	El informe incluye informe de auditoría	Responsable del informe de auditoría	Tipo de Auditoría
Berlín	3.566.791	Sí	Sí /2019	Órgano de Control del Estado de Berlín	Auditoría de legalidad, financiera y de gestión
Madrid	3.334.730	Sí	No		
Roma	2.856.133	Sí	Sí/2019	Comité de Auditores	Auditoría financiera y legalidad
París	2.148.271	Sí	No	En 2020 Tribunal de Cuentas, pero en 2021 Grant Thornton.	
Bucarest	2.139.439	Sí	No	Órgano de Control Externo Nacional	
Viena	1.897.491	Sí	Sí/2019	Tribunal de Cuentas de Austria	Auditoría financiera
Hamburgo	1.845.570	Sí	Sí /2019	Órgano de Control del Estado de Hamburgo	Auditoría de legalidad, financiera y de gestión
Varsovia	1.777.972	Sí	No	Sociedad de auditoría	
Budapest	1.752.286	Sí	No	Órgano de Control Externo Nacional	
Barcelona	1.636.762	Sí	Sí/2020	Interventor General, basado en trabajo de Ernst & Young	Auditoría financiera
Múnich	1.478.622	Sí	Sí/2019	Oficina Local de Auditoría	Auditoría de legalidad, financiera y de gestión
Milán	1.458.689	Sí	Sí/2019	Comité de Auditores	Auditoría financiera y presupuestaria
Praga	1.308.632	Sí	Sí/2014	Nexia-audit company	Auditoría financiera
Sofía	1.269.384	Sí	Sí	Oficina Nacional de Auditoría	Auditoría financiera y legal
Bruselas	1.138.854	Sí	No		
Colonia	1.089.984	Sí	Sí/2018	Oficina Regional de Auditoría	Auditoría de legalidad y financiera
Estocolmo	972.647	Sí	Sí/2019	Comité de Auditores	Auditoría financiera y de gestión
Nápoles	959.188	Sí	Sí/2019	Comité de Auditores	Auditoría financiera y presupuestaria
Turín	911.823	Sí	Sí/2029	Comité de Auditores	Auditoría financiera y presupuestaria
Ámsterdam	873.471	Sí	Sí/2020	Oficina Local de Auditoría	Auditoría financiera
Marsella	869.815	Sí	Si/2020	Deloitte	Auditoría financiera
Valencia	794.288	Sí	No		
Zagreb	790.017	Sí	Sí/2029	Oficina Nacional de Auditoría	Auditoría financiera y presupuestaria
Cracovia	771.069	Sí	Sí/2020	Sociedad de Auditoría	Auditoría financiera
Fráncfort	761.561	Sí	Sí/2019	Oficina Local de Auditoría	Auditoría de legalidad y financiera

En relación al informe de auditoría, existen diferencias en cuanto a su publicación y al tipo de auditoría realizada. Así, aunque en la mayoría de los municipios se publica el informe de auditoría, ya sea formando parte del informe financiero anual o como informe específico e individualizado, también hay algunos municipios para los que no hemos podido encontrar el informe de auditoría. En esos casos, si los estados financieros no han sido objeto de un informe de auditoría que garantice la fiabilidad de la información contenida en los mismos, no hay garantía de que los mismos reflejen la imagen fiel y por tanto el grado de transparencia puede ser débil, aun cuando en la práctica totalidad de los mismos la auditoría es obligatoria, pero como ya hemos señalado, no en todos los municipios tiene una frecuencia anual.

En total, 18 municipios presentan el informe de auditoría junto con las cuentas anuales, entre los que se encuentran todos los municipios de Alemania, Italia y Suecia. Sólo hay 7 municipios para los que no hemos encontrado el informe de auditoría, entre las que se encuentran dos ciudades españolas de tamaño elevado, como son Valencia y Madrid. En todo caso, es posible que ante las dificultades del idioma, alguno de los municipios publiquen la información pero no hayamos accedido a la misma.

En el caso de Alemania, existen diferencias entre las entidades correspondientes a distintos estados. Berlín y Hamburgo son ciudades-estado y son auditadas por el Órgano de Control del Estado, mientras que en Múnich, Colonia y Frankfurt el informe es realizado por su propia oficina de auditoría. También Ámsterdam tiene su propio servicio de auditoría, la Oficina Local de Auditoría, cuyo director es nombrado por el Consejo Municipal, a diferencia del resto de municipios holandeses (excepto el municipio de The Hague), que deben contratar los servicios de un auditor independiente externo.

Los municipios italianos publican junto con los estados financieros su informe de auditoría elaborado en este caso por un Comité de Auditoría, pero se refiere exclusivamente a la auditoría financiera y presupuestaria.

En Polonia, dado que tanto Varsovia como Cracovia tienen más de 150.000 habitantes, están también obligados a contratar los servicios de auditoría de un profesional independiente, si bien sólo hemos encontrado en la red el informe de Cracovia.

En el caso de Estocolmo (Suecia), el informe anual ofrece un análisis de las actividades llevadas a cabo por el Ayuntamiento, mostrando como máximo responsable tanto al alcalde como al Director Ejecutivo del Ayuntamiento. Además de los estados financieros, el informe contiene un resumen de todas las actividades llevadas a cabo en todas las áreas. El informe de auditoría ha sido elaborado por un Comité de Auditoría seleccionado por el pleno municipal, compuesto de 20 personas, entre las que figuran profesionales de la auditoría. El informe recoge una opinión tanto sobre los estados financieros como de la gestión llevada a cabo.

En Francia, Marsella presenta también las cuentas anuales con el informe de auditoría, y en el caso París, aunque en 2020 no ha publicado informe de auditoría, sí se ha contratado ya con una firma de auditoría el correspondiente al ejercicio 2021. Ambos municipios forman parte del experimento que se está llevando para introducir la certificación de cuentas en los entes territoriales de Francia.

También las capitales de Austria y Bulgaria publican el informe de auditoría junto con sus cuentas anuales, realizados en este caso por los respectivos Órganos de Control Externo.

En España, el ayuntamiento de Madrid publica su información financiera en la web, pero no incluye un informe de auditoría. La auditoría externa es competencia del Tribunal de Cuentas y de la Cámara de Cuentas de Madrid, aunque en ninguno de los dos casos se lleva a cabo una auditoría anual. El último informe de fiscalización de la Cámara de Cuentas de Madrid correspondiente al ayuntamiento de Madrid corresponde al ejercicio 2016 y se llevó a cabo en 2019. Por tanto, esto pone de manifiesto que la auditoría no se realiza de forma regular y, cuando se realiza, se lleva a cabo con mucho retraso, lo que cuestiona la oportunidad de los resultados obtenidos.

En el ayuntamiento de Barcelona, la situación es bastante diferente, dado que de forma voluntaria se presentan estados contables consolidados (serán obligatorios a partir de 2022) y dichos estados sí contienen un informe de auditoría, elaborado por la Intervención General del Ayuntamiento sobre la base del trabajo realizado por la sociedad de auditoría Ernst & Young. A este respecto, cabe recordar que el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, que regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, permite a las entidades locales contratar la colaboración de firmas privadas de auditoría para llevar a cabo la auditoría. Dichos trabajos de auditoría se llevan a cabo, a partir de 1 de enero de 2021, según lo recogido en la Norma Técnica de relación con auditores en el ámbito del sector público, publicada por la IGAE en diciembre de 2020.

5.13. Nivel de Auditoría y Cumplimiento de la Directiva de la Unión Europea en los países europeos.

En este apartado se hace una síntesis de la situación en cada uno de los países analizados en base a las características estudiadas previamente con objeto de mostrar cuál es el nivel de implantación de la auditoría en las entidades locales y con ello el grado de cumplimiento de la Directiva 2011/85/UE.

Dado que la directiva se refiere a la obligación de contar con sistemas de contabilidad pública sujetos a control interno y que son objeto de auditorías independientes, los aspectos seleccionados para analizar el nivel de auditoría de los países son los siguientes: existencia de control interno, auditoría financiera anual de las entidades administrativas con presupuesto, auditoría legal anual de las entidades administrativas con presupuesto, auditoría financiera anual de las entidades dependientes y auditoría legal anual de las entidades dependientes. Cada una de estas variables reciben un valor de 0/1 en función de si la normativa vigente en el país contempla su cumplimiento o no. En aquellos casos en los que no se contempla para todas las entidades pero sí para las de un tamaño determinado, se ha asignado una puntuación de 0,5. La suma de las puntuaciones obtenidas por cada una de las entidades, es convertida en porcentajes respecto al máximo total (que indicaría un nivel del 100%) para mostrar cuál es el nivel de auditoría de las entidades locales en cada uno de los países analizados. La Tabla 11 recoge el análisis de las variables para cada uno de los países incluidos en el estudio y el porcentaje total obtenido por cada uno de ellos. En función del nivel de auditoría, se ha caracterizado el grado de implantación en un ranking cualitativo con tres categorías: satisfactorio cuando el nivel es del 100%, mejorable cuando es mayor o igual al 50% e insuficiente cuando el nivel es inferior al 50%.

Tabla 10. Publicación del Informe Financiero y del Informe de Auditoría

País	Control interno	Auditoría financiera ext. anual ent. administrat.	Auditoría financiera ext. anual ent. dependientes	Auditoría legal ext. anual ent. administrativas	Auditoría legal ext. anual ent. dependientes	Nivel de auditoría	GRADO IMPLANTACIÓN
Bélgica (*)	0	0	0,5	0	0	10% (*)	INSUFICIENTE
Alemania (**)	1	0	0,5	0	0	30% (**)	
Austria	1	0	0,5	0	0	30%	
Croacia	1	0	0,5	0	0	30%	
Eslovenia	1	0	0,5	0	0	30%	
España	1	0	0,5	0	0	30%	
Lituania	1	0	0,5	0	0	30%	MEJORABLE
Rumanía	1	0	0,5	0	0	30%	
Francia	1	0,5	0,5	0	0	40%	
Polonia	1	0,5	0,5	0	0	40%	
Letonia	0	1	1	0,5	0,5	40%	
Grecia	1	1	0,5	0	0	50%	
Holanda	1	1	0,5	0	0	50%	SATISFACTORIO
Eslovaquia	1	1	1	0	0	60%	
Hungría	1	1	1	0	0	60%	
Portugal	1	1	1	0	0	60%	
Bulgaria	1	0,5	1	1	0	70%	
Chipre	1	1	0,5	1	0	70%	
Suecia	1	1	0,5	1	0	70%	
Malta	0	1	1	1	1	80%	
Chequia	1	1	0,5	1	1	90%	
Irlanda	1	1	0,5	1	1	90%	
Dinamarca	1	1	1	1	1	100%	
Estonia	1	1	1	1	1	100%	
Finlandia	1	1	1	1	1	100%	
Italia	1	1	1	1	1	100%	
Luxemburgo	1	1	1	1	1	100%	

(*) Existen diferencias entre las distintas regiones

(**) Existen diferencias entre los Estados, Länder

La tabla constata las diferencias existentes entre los distintos países en cuanto al nivel de auditoría de las entidades incluidas en el sector local. Así, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Italia y Luxemburgo tienen el máximo nivel de auditoría, con modelos que permiten garantizar que la totalidad de entidades del sector local quedan sometidas a una auditoría financiera y legal de forma anual, además de al control interno. Frente a ello, en Bélgica el nivel de cumplimiento de la Directiva para este sector podría calificarse como muy insuficiente, al no tener instaurado un modelo de control interno y además en el control externo no quedan cubiertas la totalidad de las entidades.

Como puede observarse en la tabla, España se encuentra dentro del grupo de países con menor nivel de auditoría dentro del sector local, dado que ni en las entidades administrativas ni en las dependientes se lleva a cabo una auditoría anual externa de la información financiera ni tampoco una auditoría externa de legalidad de forma anual. Aunque existen diferencias entre Comunidades Autónomas, normalmente la auditoría se realiza por parte del Tribunal de Cuentas y de los Órganos de Control Externo mediante un muestreo, quedando fuera de la misma una buena parte del gasto público local, como se pone de manifiesto en el trabajo de Vela et al. (2019).

Esta situación de no auditoría de una parte de las entidades administrativas y con presupuesto es contraria a la Directiva 2011/85/UE, que exige la auditoría independiente de todas las entidades del sector público, y por ende debe entenderse de forma anual. La situación se agrava en estos momentos por la situación de crisis que viven las administraciones públicas y la escasez de recursos, por lo que hay que introducir medidas que permitan racionalizar el gasto y asegurar la calidad de la información contable publicada.

5.14. El control de las subvenciones recibidas de la Unión Europea en las entidades locales: las ayudas para la recuperación del covid.

El control de las subvenciones de la Unión Europea es siempre un aspecto relevante, pero tiene incluso más importancia, si cabe, en un contexto como el actual, en el que a consecuencia de la crisis sanitaria provocada por la pandemia, la Unión Europea ha incrementado sus ayudas a los Estados Miembros a través de fondos para la recuperación. El tema que aquí se plantea es la auditoría o control de esas ayudas para garantizar el correcto aprovechamiento de los recursos y la utilización de los mismos según las bases establecidas, es decir el control de las subvenciones de la Unión Europea.!

A este respecto, hay que señalar que cuando estas subvenciones se reciban por parte de entidades públicas y en concreto por parte de entidades locales, estarán dentro del alcance de la auditoría interna y externa. Ahora bien, el principal problema es los nichos de no auditoría detectados en muchos de los países, dado que aunque efectivamente la auditoría es obligatoria, cuando esta es llevada a cabo por los órganos de control externo, ante la limitación de los medios y recursos, es habitual la realización de muestreos y planes anuales de auditoría que cubren únicamente un porcentaje de las entidades.

A este respecto, cabe señalar que en muchos de los países en los que el control externo es llevado a cabo exclusivamente por los órganos públicos de control externo, el control de las subvenciones recibidas de la Unión

Europea corresponde a auditores privados. Este es el caso por ejemplo de Rumania, donde el control recae en el OCEN pero auditores privados se encargan de la auditoría de las subvenciones europeas.

En el caso concreto de España, esto podría llevar a que algunas subvenciones no sean objeto de control, lo que requiere que por parte de las administraciones tengan conciencia de ello y busquen soluciones alternativas. Una de ellas puede ser la obligatoria contratación de auditores privados que se encarguen de la auditoría del cumplimiento de dichos fines, especialmente cuando se constate que los órganos de control externo no tienen recursos suficientes para hacer una auditoría anual de todas las subvenciones percibidas.

Capítulo 6

Análisis de la normativa de algunos países del estudio

Con objeto de completar el análisis comparativo realizado anteriormente, presentamos a continuación un estudio de la normativa en algunos de los países incluido en el estudio, además de España.

6.1. Alemania

En Alemania hay 16 jurisdicciones regionales (Länder), compuestas por 13 estados y 3 estados-Ciudad (Berlín, Bremen, Hamburgo), cada uno de los cuales son autónomos aunque no soberanos. Tienen su propia Constitución, Parlamento, Gobierno y Administración.

El control financiero municipal externo en Alemania se basa en las leyes de los 13 Estados territoriales y estas leyes son diferentes en todos ellos. Los Estados-Ciudad no necesitan tales leyes puesto que el Estado y el municipio son idénticos (Hamburgo y Berlín por ejemplo son a la vez un Estado y un Municipio). En estos tres Municipios el Tribunal de Cuentas Regional es el encargado de llevar a cabo el control externo municipal.

En los municipios de los otros 13 estados, los aspectos relativos a las auditorías, frecuencia, publicidad, etc., se regulan en cada una de las leyes de los diferentes estados. Por eso, hay diferencias importantes entre estados.

La responsabilidad del control financiero municipal externo está en 7 estados en el Tribunal de Cuentas del Estado, en 4 estados en una institución especial de control estatal (Baden-Württemberg, Bayern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen) y en 2 en el Ministerio del Interior (Brandenburg, Sarre). Esto implica diferencias importantes entre unos Municipios y otros, en función del estado en el que está ubicado. En general, las instituciones de auditoría elaboran un programa anual de auditoría y esos programas varían de un año a otro. En algunos casos, se han creado además oficinas locales de auditoría, dependientes de las respectivas administraciones.

Por otro lado, la participación de los auditores privados es también variada. En la práctica, hay una situación mixta, en ocasiones se hace directamente por el OCER y en otras el Tribunal de Cuentas Estatal encarga el control a un auditor privado. Además, en aquellos casos en los que no hay órgano de control, las entidades pueden contratar a un auditor privado.

6.2. Austria

En Austria, el control externo es llevado a cabo por el Tribunal de Cuentas de Austria, 8 Tribunales de Cuentas Provinciales y la Institución de Auditoría de Viena. Existen diferencias entre las 8 provincias en cuanto a las competencias asignadas a los respectivos Tribunales de Cuentas Provinciales y sólo algunos de ellos tienen competencias sobre los municipios.

De acuerdo con el estudio publicado por el Task Force de Auditoría Municipal de EUROSAI (2018), el Tribunal de Cuentas tiene competencia en los municipios de más de 10,000 habitantes (87 de los 2.098 municipios austriacos), así como en las empresas municipales (cualquiera que sea su forma legal) que son propiedad (al menos 50% de propiedad de los municipios solos o junto con otras instituciones controladas por el Tribunal de Cuentas o controladas por los municipios) o controladas por el municipio.

En casos particulares, los auditores privados también pueden participar en la auditoría del gobierno local para proporcionar algún conocimiento especial, pero su papel en el sistema de auditoría externa no es significativo.

El Tribunal de Cuentas de Austria tiene autoridad para definir el alcance de las auditorías en el ámbito local y puede realizar auditorías financieras, de cumplimiento y de gestión en las entidades auditadas. Sin embargo, habitualmente centra su actividad en la auditoría operativa. Cada año se auditan entre 10 y 40 entidades.

A nivel regional, la auditoría municipal se lleva a cabo por los órganos de control externo de las 8 provincias y la Institución de Auditoría de Viena. Estos realizan también la auditoría por muestreo, y se centran fundamentalmente en la auditoría financiera y de cumplimiento, tanto de las entidades locales como de las empresas y otras entidades dependientes de los mismos.

6.3. Bélgica

En Bélgica, existen diferencias entre provincias y municipios. El Tribunal de Cuentas no tiene competencia sobre los municipios y ciudades, siendo un órgano regional el responsable de llevar a cabo la auditoría, lo cual implica diferencias relevantes entre cada una de las tres Regiones: Flamenca, Valona y Región de Bruselas capital.

En la región Flamenca, no existe obligatoriedad de implantar auditoría interna, aunque algunas entidades sí han implantado de forma voluntaria auditoría interna. Sin embargo, sí hay una auditoría externa, pero sólo de legalidad y de gestión, dado que no existe auditoría financiera. La auditoría financiera es voluntaria para las entidades locales de la Región de Flandes, pero en la práctica apenas hay entidades locales que contratan la auditoría financiera con empresas privadas. Esto es nuevamente indicativo de falta de homogeneidad en la aplicación de la Directiva en los Estados Miembros.

La auditoría externa se basa en la evaluación de los sistemas de control interno, cuando éstos han sido implantados, e incluye la auditoría externa periódica de los principales procesos que conducen a los informes de políticas y de gestión. Además, se ha facilitado la posibilidad de llevar a cabo auditorías temáticas o investigaciones de fraude. Todas estas tareas se organizan en el marco de la Oficina de Auditoría de Flandes.

En Valonia, sin embargo, sí existe auditoría financiera de las entidades locales, que es llevada a cabo por un comité externo formado por profesionales que en la mayor parte de los casos son auditores públicos.

6.4. Bulgaria

El OCEN es el responsable de la auditoría de los municipios. Anualmente realiza la auditoría financiera de los estados financieros de los municipios cuyo presupuesto de gastos o el importe de subvenciones de fondos europeos del ejercicio anterior es superior a 5,11 millones de euros, mientras que para el resto de entidades se utiliza un criterio de selección basado en la valoración de riesgos. Se lleva a cabo la auditoría de todas las entidades incluidas en el grupo. Asimismo, se lleva a cabo la auditoría de cumplimiento según un plan anual. La auditoría de gestión es también competencia del órgano de gestión externo, si bien se llevan a cabo de una forma más esporádica.

Por otro lado, las empresas propiedad de las entidades locales o aquellas en las que las entidades locales participan en su capital están obligadas a contratar auditores privados para verificar sus estados financieros anuales. La ejecución de proyectos municipales cofinanciados por la UE también está sujeta a la verificación de auditores privados.

Además de las auditorías mencionadas anteriormente, de carácter financiero, los municipios pueden designar auditores privados para realizar una auditoría externa de economía, eficiencia y eficacia de todas las actividades municipales o si lo consideran necesario para algún propósito específico.

6.5. Croacia

En Croacia, la auditoría del sector local es llevada a cabo por el OCEN (Oficina Estatal de Auditoría). La Oficina Estatal de Auditoría tiene competencia para realizar la auditoría financiera, de cumplimiento y operativa, tanto de los municipios como de las entidades creadas por estos o de las empresas con participación mayoritaria municipal. En cuanto a la auditoría financiera, la Oficina realiza anualmente la auditoría de una muestra de entidades, entre el 15 y 20% del total de entidades (por ejemplo en 2016 se llevó a cabo la auditoría de 82 entidades, de los 574 municipios existentes).

En relación a la auditoría de gestión u operativa, en lugar de realizar la auditoría de todas las áreas de una entidad, se suele realizar la auditoría de una o varias áreas para un grupo de entidades seleccionadas.

Los resultados de la auditoría se recogen en el informe, que contiene las recomendaciones y mejoras propuestas a las autoridades competentes.

6.6. Dinamarca

En Dinamarca, el OCEN (Oficina Nacional de Auditoría de Dinamarca) tiene competencia ISA de control solo con respecto a los fondos estatales. La auditoría financiera de los municipios es llevada a cabo por auditores privados.

El municipio selecciona un auditor privado cada 4 años mediante procedimientos de contratación pública. Existen requisitos especiales para los auditores: los auditores deben estar certificados y realizar auditorías de acuerdo con las normas de auditoría pública. La remuneración se paga con cargo al presupuesto del municipio o región. En cuanto al alcance de la auditoría, ésta cubre todas las entidades y áreas contables pertenecientes al municipio. De acuerdo con las Normas de Auditoría del Sector Público, los auditores privados están obligados a realizar todo tipo de auditorías (financieras, de cumplimiento y operativas) en las autoridades locales.

Las auditorías financieras se realizan anualmente en todos los municipios. El auditor verifica que las cuentas anuales expresan la imagen fiel y que las transacciones incluidas en los estados financieros están de acuerdo con las normas correspondientes. La auditoría pública, realizada por auditores privados, durante muchos años ha incluido la auditoría de cumplimiento y operativa, pero desde 2017 la normativa establece seis áreas fijas sobre cumplimiento y 5 áreas fijas de gestión, que los auditores privados deben evaluar dentro de un plazo de 5 años en cada municipio. Los resultados de la auditoría se recogen en el informe de auditoría (en la auditoría financiera también se emite una opinión sobre los estados financieros). Además, el auditor emite informes intermedios durante el año cuando se prescribe o cuando el auditor lo considera apropiado. Los informes se envían al consejo municipal, que es el responsable de implementar las recomendaciones.

6.7. Eslovaquia

El OCEN lleva a cabo de forma combinada auditoría financiera y de cumplimiento, de acuerdo con un plan anual de auditoría, en el que se incluye tanto al municipio como a sus entidades dependientes. Asimismo, se lleva a cabo la auditoría de gestión para algunas entidades seleccionadas.

Por otro lado, los estados financieros de todos los municipios son objeto de auditoría por parte de auditores privados en todos los ejercicios. Al auditar los estados financieros, los auditores privados también verifican el cumplimiento de las obligaciones y reglas presupuestarias definidas en la Ley Presupuestaria. Los auditores privados también pueden auditar empresas de propiedad municipal. Existen algunas similitudes entre Eslovaquia y Portugal en la contratación de auditores privados.

Los auditores privados son contratados, tanto por parte de los municipios como de las empresas municipales, mediante procedimientos de contratación pública. Pueden ser nombrados para auditar empresas o instituciones de

propiedad municipal, fondos públicos y agencISA. En el caso de las empresas y entidades de propiedad municipal, estas auditorías son obligatorISA según el tamaño. En la mayor parte de los casos, los auditores privados realizan la auditoría financiera de los estados financieros anuales de las empresas e instituciones públicas de propiedad municipal. No obstante, los municipios pueden contratar también a auditores privados para realizar auditorías externas / internas de su desempeño.

Existe una total coordinación entre los auditores privados y el órgano de control externo, con un acuerdo de intercambio de información y actividades de formación conjuntas.

6.8. Eslovenia

La auditoría de los municipios es llevada a cabo por el órgano de control externo de Eslovenia, que tiene competencISA para llevar a cabo la auditoría de los estados financieros pero habitualmente no hace un informe específico de auditoría financiera en el que se emite una opinión de los mismos, lo habitual es realizar una auditoría de cumplimiento, incluyendo el área financiera y de gestión. La auditoría cubre tanto a la entidad principal como a las entidades dependientes.

6.9. España

En España existe una clara diferenciación entre el control interno y el control externo dentro del sector local. En relación al primero, queda regulado en el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, y debe ser llevado a cabo por el órgano interventor, para lo que puede contar con la colaboración externa de entidades públicas o auditores privados (Condor, 2017; Bausa Crespo, 2019).

En relación al control externo, tal como establece el artículo 36 de la Constitución Española, en España el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas, de la actividad económico-financiera del sector público y de los responsables del manejo de los fondos públicos.

Además, en doce Comunidades Autónomas se han creado Órganos de Control Externo Autonómicos que cuentan con facultades propISA en el ámbito autonómico, mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización junto con el Tribunal de Cuentas, proporcionando informes sobre la contabilidad y la gestión de estas entidades a este último. La finalidad es coordinar la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas y de los órganos de control de las Comunidades Autónomas para mejorar la eficacia y evitar duplicidades en las actividades fiscalizadoras.

Se establece así un modelo de control externo cuya responsabilidad recae exclusivamente en el Tribunal de Cuentas y en los Órganos de Control Externo Autonómicos. Aunque existen diferencias en el nivel de auditoría implementado en cada una de las Comunidades Autónomas, en cuanto al porcentaje de entidades auditadas anualmente, en la mayor parte de los casos se lleva a cabo por muestreo y no cubre la totalidad del sector, fundamentalmente por razones de disponibilidad de recursos.

En este marco, la normativa no requiere la contratación de auditores privados para la realización de la auditoría del sector público, a diferencia de lo que ocurre en el sector empresarial, donde las empresas de cierto tamaño están obligadas a someterse a la auditoría de cuentas de un auditor inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC). Tal y como señala Montesinos (1994, p.292) la auditoría de las entidades públicas debería ser obligatoria en España a partir de una cierta dimensión, como ocurre en el sector privado. De acuerdo con dicho autor, "no se puede entender en este sentido que la auditoría de los Ayuntamientos y Diputaciones de cierta dimensión no sea obligatoria en España", ya que incluso algunas sociedades de pequeña dimensión tienen la obligación de someterse anualmente a la auditoría.

En el sector público en general, y en el sector local en particular, las sociedades mercantiles y fundaciones dependientes que superen los límites requeridos por las respectivas legislaciones (Ley de sociedades de capital y Ley de fundaciones respectivamente) también deben de ser objeto de auditoría anual. Además, todas las entidades dependientes están sujetas a control interno por parte del órgano interventor de la entidad local. Sin embargo, si nos centramos en el ámbito del control externo, queda un número importante de entidades no sujetas a auditoría privada y comprendidas exclusivamente en el control externo del Tribunal de Cuentas y de los OCEX, que por la limitación de los recursos no pueden llevarse a cabo de forma anual.

La Ley 19/2013 de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno obliga a las administraciones locales a publicar sus estados financieros en la página web, tratando así de dar respuesta a la preocupación de los ciudadanos sobre la gestión de los recursos públicos y sobre todo de recuperar la confianza de los mismos en las instituciones. Sin embargo, no se requiere que esos estados financieros hayan sido auditados previamente por un auditor independiente que garantice la fiabilidad de la información, de una forma similar a como se hace en el sector empresarial. Tanto el Tribunal de Cuentas como los OCEX llevan a cabo la auditoría con unos plazos bastante distintos a los establecidos en la Ley de Auditoría de Cuentas de las sociedades mercantiles, para garantizar la información financiera, y el Informe de Auditoría no se adjunta habitualmente a las cuentas anuales publicadas.

A este respecto, cabe resaltar que el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, en desarrollo de lo establecido en la Ley 27/2013 de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración local señala que para garantizar la trans-

parencia de las actividades relacionadas con el funcionamiento y control de las actuaciones públicas, “la información contable de las entidades del sector público local, y en su caso, los informes de auditoría de cuentas anuales, deberán publicarse en las sedes electrónicas corporativas”. El Reglamento pretendía introducir un avance en la publicación de informes de auditoría por parte de las entidades locales, dado que en el preámbulo hace referencia a la obligatoriedad de publicar en las sedes electrónicas corporativas, los informes de las auditorías de cuentas anuales junto a la información contable, conforme a la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. Hay que entender no obstante que se refiere a la auditoría pública llevada a cabo en las entidades dependientes.

En su objetivo de mejorar la situación de la auditoría pública en el sector local, el Real Decreto de Control Interno prevé la posible contratación de auditores privados para colaborar en el control interno. En concreto, el artículo 34 señala que la Entidad Local podrá contratar para colaborar con el órgano interventor a firmas privadas de auditoría que deberán ajustarse a las instrucciones dictadas por el órgano interventor. Los auditores serán contratados por un plazo máximo de dos años, prorrogable en los términos establecidos en la legislación de contratos del sector público, no pudiendo superarse los ocho años de realización de trabajos sobre una misma entidad a través de contrataciones sucesivas, incluidas sus correspondientes prórrogas, ni pudiendo a dichos efectos ser contratados para la realización de trabajos sobre una misma entidad hasta transcurridos dos años desde la finalización del período de ocho. Las sociedades de auditoría o auditores de cuentas individuales concurrentes en relación con cada trabajo a adjudicar no podrán ser contratados cuando, en el mismo año o en el año anterior a aquel en que van a desarrollar su trabajo, hayan realizado o realicen otros trabajos para la entidad, sobre áreas o materISA respecto de las cuales deba pronunciarse el auditor en su informe.

Las actuaciones de auditoría pública se someterán a las normas de auditoría aprobadas por la Intervención General de la Administración del Estado.

Otra posible participación de los auditores privados proviene de la contratación de los OCEX, quienes en el ejercicio de sus funciones pueden apoyarse en los servicios de auditores privados. Este es de hecho el caso de la Cámara de Cuentas de Navarra, que contrata auditores privados para la realización del trabajo de campo de auditoría necesario para la fiscalización de algunas entidades locales bajo su competencia (Cámara de Cuentas de Navarra, 2015). Los encargos se realizan bajo la supervisión de un Auditor-Director designado por la Cámara de Cuentas, y tendrán el alcance de una auditoría de regularidad, financiera y de legalidad. La auditoría debe ejecutarse de acuerdo con los “Principios y normas de auditoría del sector público” de la Cámara de Cuentas de Navarra, las Normas Internacionales de las ISSAI-es, así como las guías de trabajo utilizadas por la Cámara y, supletoriamente, con las Normas de Auditoría aprobadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que actualmente son las Normas Internacionales de Auditoría, adaptadas a España (NIA-es) (Cámara de Cuentas de Navarra, 2015).

A este respecto, cabe mencionar que la disposición adicional segunda de la Ley de Auditoría de Cuentas, excluye de su ámbito de aplicación a las actividades de revisión y verificación de cuentas anuales y estados financieros, así como la emisión de los correspondientes informes, que se realicen por órganos de control de las administraciones públicas en el ejercicio de sus funciones, que deberán regirse por su legislación específica. Tampoco será de aplicación dicha Ley a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales u otros estados financieros de entidades que forman parte del sector público estatal, autonómico o local y cuya realización corresponda a los órganos públicos de control de la gestión económico financiera del sector público en el ejercicio de sus funciones.

Sin embargo, cuando en virtud de los contratos celebrados entre los órganos públicos de control y los auditores de cuentas inscritos en el ROAC se emita un informe de auditoría de cuentas de los previstos en el art. 1 de la Ley de Auditoría de Cuentas, cuyo objetivo sea cumplir las exigencias previstas en normas sectoriales u otras razones de carácter mercantil o financiero, tales como asistir a mercados internacionales para obtener recursos en mercados financieros, el informe de auditoría se debe someter a la normativa reguladora de la auditoría de cuentas privada.

Por tanto, en la realización de auditorías del sector público son aplicables las normas de auditoría del sector público, ya sean las aplicables al control interno o las aplicables al control externo. La colaboración de los auditores privados en estas auditorías se plantea como una posible línea de mejora de la transparencia de la gestión pública de nuestras administraciones para el futuro (Cámara, 2020).

6.10. Estonia

El Órgano de Control Externo (Oficina Nacional de Auditoría de Estonia) tiene competencia para realizar auditorías financieras y de cumplimiento en las autoridades locales. En relación a las auditorías operativas, únicamente se audita el uso de ayudas estatales y subvenciones de la UE y de los activos estatales cedidos a la entidad local. También tiene competencia para auditar a fundaciones y entidades no lucrativas creadas por la entidad local.

Por otro lado, la ley establece la obligación de que las entidades locales sean auditadas anualmente por profesionales privados de auditoría. Los auditores privados auditan tanto los informes financieros de los municipios como los de las empresas que son propiedad de éstos. Además, los auditores pueden igualmente verificar los estados financieros de otras entidades dependientes del municipio, como fundaciones o entidades no lucrativas, si el municipio lo encarga, aunque en estas últimas no lo exige la ley. Si un auditor privado desea ser cualificado para realizar auditorías del sector público, debe aprobar la correspondiente prueba de acceso, y la cualificación es asignada por el Comité de Supervisión (un cuerpo del Consejo de Auditores).

Los auditores privados presentan sus informes de auditoría a los gobiernos municipales y entes auditados. Las recomendaciones están dirigidas al municipio (gobierno municipal y al departamento financiero) y empresas propiedad

del municipio. El pleno municipal es el encargado de supervisar cómo se ha llevado a cabo la implementación por parte del gobierno.

6.11. Finlandia

En Finlandia, el OCEN (Institución Superior de Auditoría) no tiene competenciaISA para llevar a cabo la auditoría de los municipios. Las auditorías externas del gobierno local son realizadas por auditores de finanzas públicas certificados y por un comité de auditoría. En concreto, la auditoría financiera externa es realizada por auditores de finanzas públicas certificados (CPFA) y la auditoría operativa es ejecutada por comités de auditoría de las autoridades locales.

Los auditores privados auditan anualmente los estados financieros municipales que incluyen estados financieros consolidados de los municipios y empresas de propiedad del municipio. El alcance de la auditoría es auditoría de cumplimiento, dado que además de llevar a cabo la auditoría financiera realizan auditoría de legalidad. El auditor financiero se elige de acuerdo con las reglas de contratación pública y se paga con cargo al presupuesto del municipio. Los auditores informan de sus resultados en un informe de auditoría que se entrega al pleno municipal. Existe un registro específico de auditores de finanzas públicas que es controlado por el Consejo de Auditores de Finanzas Públicas.

En cuanto al comité de auditoría, sus miembros son nominados por los plenos locales, es decir personas elegidas por el pleno para un puesto de confianza, no son auditores profesionales. El número exacto de miembros es decisión del pleno municipal. En la mayoría de los municipios, los comités de auditoría son pequeños (2-3 personas), mientras que en algunos municipios más grandes el número de miembros del comité de auditoría varía entre 6 y 11. El comité de auditoría recibe financiación del pleno local y le rinde cuentas. El comité no tiene competenciaISA para realizar auditorías financieras, las principales auditorías que realiza esta entidad son operativas y cumplimiento. Las auditorías pueden realizarse en municipios, empresas de propiedad municipal y asociaciones de municipios. El comité de auditoría de la entidad local elabora un plan de evaluación y presenta al ayuntamiento un informe de evaluación de cada año, en el que se presentarán los resultados de la evaluación.

6.12. Francia: el experimento de la certificación de auditores privados

En Francia, el control externo de las entidades locales es responsabilidad del Tribunal de Cuentas y de las Cámaras Regionales de Cuentas, siendo estas últimas las que llevan a cabo la auditoría externa, legal, presupuestaria y de gestión. Las relaciones entre las Cámaras Regionales y el Tribunal de Cuentas se realizan a través del Consejo Superior de las Cámaras Regionales de Cuentas presidido por el Presidente del Tribunal de Cuentas.

Las Cámaras Regionales llevan a cabo la auditoría de los entes locales elaborando su propio plan de auditoría,

basado en una muestra de entidades, que varía de unas regiones a otras. No existe una auditoría anual en todos los ayuntamientos y la periodicidad con la que se lleva a cabo la auditoría también es distinta en función de la región y el tipo de ayuntamiento. Por otro lado, es habitual que ante cambios de equipo de gobierno se solicite una auditoría financiera y legal a una empresa privada.

Es precisamente en el ámbito de las administraciones locales donde queda mayor porcentaje de gasto público no sujeto a auditoría anual, frente al sector sanitario o universidades, donde la auditoría anual es obligatoria. Esto, unido al retraso con el que se publican los resultados de la auditoría, puso de manifiesto algunas deficiencias y debilidades del sistema y abrió un debate sobre la falta de oportunidad y la escasa frecuencia con la que las cuentas son auditadas, además de numerosas irregularidades observadas. A modo de ejemplo, un informe del ayuntamiento de París correspondiente al año 2008, fue publicado en 2015. El debate puso igualmente de manifiesto que para que la transparencia de las administraciones públicas sea efectiva, es necesario que los estados financieros divulgados sean auditados o certificados.

Como consecuencia de ello, la Ley que regula la Organización Territorial de la República (Ley 2015-991 de 7 Agosto de 2015) establece un experimento para la auditoría de cuentas de las entidades locales y sus grupos, que tiene como objeto facilitar la regulación futura de la auditoría de cuentas del sector local. El objetivo es garantizar la fiabilidad de la información publicada por los entes locales.

La certificación o auditoría de cuentas de los gobiernos locales se pretende instaurar como complemento al sistema de auditoría vigente en estos momentos. La certificación de cuentas está pensada para los estados financieros de un determinado organismo, al objeto de garantizar la fiabilidad de la información contenida en los mismos, pero se pretende dejar al margen de la auditoría tanto la ejecución presupuestaria como la gestión de la entidad local, que seguirán con el actual sistema de control por parte del Tribunal de Cuentas y las Cámaras Regionales de control externo.

En definitiva, el objetivo es que mediante la auditoría financiera se asegure que los estados financieros de la entidad no contienen ninguna anomalía suficientemente significativa como para confundir al lector acerca de la situación financiera y patrimonial de la entidad. De esta forma, tanto el órgano de deliberación que debe aprobarlas como cualquier usuario externo tienen la garantía de un experto independiente sobre el cumplimiento de la normativa vigente en materia contable.

El experimento se está llevando a cabo en 25 entidades piloto y con el objetivo de introducir de forma gradual la certificación de las cuentas por parte de auditores profesionales en el ámbito local. El experimento consta de tres etapas: una primera fase de diagnóstico, llevada a cabo en 2016, y otras dos etapas durante el período 2017- 2023. En la segunda etapa, desde el ejercicio 2017 y hasta la presentación de los estados financieros correspondientes al ejercicio 2019, el Tribunal de Cuentas y las Cámaras Regionales de Cuentas han estado colaborando con las 25 entidades piloto para preparar de forma gradual la verificación de la auditoría, de modo que durante los ejercicios 2018 y 2019, estas entidades fueron objeto de auditorías especiales por parte de los órganos de control externo. El objetivo era modernizar y adecuar los sistemas de información a las exigencias y calidad requeridas para llevar a

cabo la certificación por auditores profesionales.

En la tercera etapa, a partir del ejercicio 2020 y hasta 2022, las entidades deben contratar los servicios de profesionales independientes del sector privado para que lleven a cabo la certificación de las cuentas. El objetivo es que tras esos tres años, el Tribunal de Cuentas elabore un informe que recoja los resultados del experimento y sea presentado al Gobierno para que valore la extensión de este proceso de certificación de las cuentas a todos los entes locales del país.

Durante el ejercicio 2020, han sido 24 entidades de las que forman parte del experimento piloto las que han contratado los servicios de profesionales independientes para llevar a cabo la auditoría, dado que el municipio de París se ha retrasado y ha pospuesto dicha contratación al ejercicio 2021. Las 24 entidades hicieron licitación pública para la contratación y en varios casos han sido firmas grandes de auditoría las que han recibido el encargo de auditoría. Asimismo, en este año 2021 el municipio de París ha contratado la auditoría de los estados financieros de 2021 y 2022 con la sociedad de auditoría Grant Thornton, que será la responsable de llevar a cabo dicha auditoría financiera.

En relación a los resultados de la auditoría, aunque no han sido divulgados los informes de las 24 entidades experimentales, algunos medios¹ se han hecho eco de la falta de preparación de los sistemas de información de las entidades locales para llevar a cabo el proceso de auditoría, con limitaciones relativas a los inventarios de activos tangibles e intangibles, dificultades en la revisión del reconocimiento de ingresos fiscales, en los sistemas de reconocimiento de amortizaciones de activos o el deterioro de los deudores a cobrar. Son algunos ejemplos que constatan las debilidades de los sistemas de información y la necesidad de poner medidas y herramientas para resolverlos. La auditoría de cuentas se ve como medida que permitirá superar estas debilidades.

A modo de ejemplo pueden mencionarse los resultados de la auditoría de la comunidad urbana de Albigeois, una de las que ha formado parte del experimento, llevada a cabo por Grant Thornton² y considera que la auditoría financiera permitirá introducir mejoras importantes en la gestión contable y en la fiabilidad de la información financiera. El resumen publicado por la firma establece limitaciones para llevar a cabo la auditoría del ejercicio 2020 y propone un plan de acción para 2021 y 2022 que permita mejorar las siguientes áreas: crear un inventario fiable de los activos en el que consten las valoraciones de los mismos, fortalecer los mecanismos de control sobre ingresos propios de la entidad, establecer sistemas de reconocimiento de amortizaciones y deterioros de activos y existencias, establecer sistemas de control y gestión de riesgos, con reconocimiento contable de las provisiones necesarias, sistema de seguimiento de compromisos adquiridos, fortalecer los sistemas de control interno de todos los ingresos procedentes de subvenciones y donaciones. En definitiva, la certificación de cuentas se está utilizando para introducir un cambio de gestión y cultural en las administraciones que participan, de modo que pueda servir para incrementar la transparencia y también garantizar la credibilidad de sus ciudadanos. El director de finanzas de una de las entidades participantes en el experimento señalaba³: "El enfoque ya ha inculcado una nueva cultura: hemos pasado de ser puramente presupuestario a tener en cuenta los impactos contables. Y alimenta el debate democrático

¹ <https://www.lagazettedescommunes.com/767952/une-premiere-certification-a-blanc-des-comptes-en-forme-davertissement/>

² Grant Thornton (2021) Mission de certification des comptes. Communauté d'agglomération de l'Albigeois. Synthèse de l'audit final Comptes 2020

³ <https://www.lagazettedescommunes.com/767952/une-premiere-certification-a-blanc-des-comptes-en-forme-davertissement/>

tico al permitir tomar conciencia de los riesgos asociados a un compromiso ".

En ese sentido, Deloitte realizó una encuesta a los directores financieros de 300 entidades locales con objeto de recabar su opinión sobre este proceso de certificación de cuentas (Muller y Castets, 2021). Los resultados ponen de manifiesto un nivel muy heterogéneo en la preparación de las entidades para la certificación de cuentas, pero en general valoran de forma muy positiva esta medida a adoptar en el futuro. El 84% de las entidades encuestadas ya se han embarcado en trabajos preparatorios para mejorar la calidad contable. Además, se constata que los entes locales son plenamente conscientes del valor del proceso de certificación, que constituye un paso fundamental para el control de riesgos y para la mejora de la calidad de la gestión contable y de la organización en general. Los responsables financieros consideran que este nuevo enfoque puede aportar los siguientes beneficios: Contribuir al fortalecimiento de las herramientas de gestión y gestión de riesgos (92% opiniones favorables); fortalecer el control de la ejecución presupuestaria y aumentar la fiabilidad de la información patrimonial (90% opiniones favorables); constituir una palanca de cambio, creando un entorno en el que se valore a la entidad y a sus agentes implicados (86% opiniones favorables). Solo el 39% de los encuestados cree que controla los riesgos contables y financieros a través de sistemas eficientes. Las entidades encuestadas proponen algunos cambios y retos que van a afrontar en este camino hacia la certificación de cuentas: modernizar los sistemas de control de riesgos contables y financieros (57% de los encuestados), garantizar la fiabilidad de la información sobre los activos fijos (47% de los encuestados) y fortalecer la eficiencia de sistemas de información (43% de los encuestados).

A modo de conclusión, la introducción de este experimento como fase previa a la auditoría financiera de las entidades locales ha generado un proceso de modernización contable de las entidades locales y se valora de muy positiva por las mismas, que consideran el mismo una palanca de cambio de cultura en la gestión de las administraciones locales. En ese sentido, este objetivo marcado en Francia para los próximos años sigue la línea de otros países europeos continentales, como Portugal o Grecia, en los que la auditoría financiera por parte de auditores profesionales ha pasado a ser obligatoria para los municipios, al menos los de un determinado tamaño.

6.13. Grecia

En Grecia, el control externo del sector local está asignado al Tribunal de Cuentas de Grecia, quien lleva a cabo el control de legalidad de las entidades locales mediante un programa anual de auditoría basado en una selección de entidades por muestreo. El ámbito de control incluye a todas las entidades, es decir tanto al ente local como a sus entidades dependientes.

Por otro lado, existe la obligación de contratar a profesionales privados externos para llevar a cabo la auditoría anual financiera. En Grecia, desde el año 2011 todos los gobiernos locales están sometidos a una auditoría profesional llevada a cabo por auditores del sector privado. Con anterioridad, únicamente los gobiernos que aplicaban contabilidad de devengo (aquellos con más de 5.000 habitantes) estaban sometidos a la auditoría de profesionales independientes (desde 2002).

Las auditorías municipales son realizadas por auditores profesionales inscritos en el Instituto de Auditores Profesionales, y no existe un registro específico de auditores para el sector público. Para llevar a cabo su contratación, los

municipios llevan a cabo un proceso de licitación pública, de acuerdo con la ley de contratos aplicable.

La auditoría llevada a cabo por profesionales independientes del sector privado alcanza únicamente al ente local. Las empresas y organismos dependientes están sometidos a la misma regulación que las empresas privadas y sólo si superan los límites recogidos en la legislación deben someterse a auditoría.

Además, la auditoría realizada por auditores privados es exclusivamente financiera, cuyo objetivo es por lo tanto garantizar la fiabilidad de los estados financieros municipales griegos, de modo que sus potenciales usuarios cuenten con las garantías suficientes. Esta auditoría no incluye por tanto ningún aspecto relativo a la gestión de las entidades locales, sino exclusivamente la aplicación de la regulación aplicable en materia de contabilidad.

Para llevar a cabo la auditoría, los auditores deben aplicar las Normas y Principios de Auditoría griegas desarrolladas para el sector privado y basadas en las ISAs. El contenido y forma del informe, también sigue los criterios establecidos para el sector empresarial, aunque existe un formato adaptado a los entes locales, el cual contiene una opinión sobre la aplicación de la normativa contable, la legislación de haciendas locales y otros requerimientos legales.

6.14. Hungría

En Hungría, el OCEN (Oficina Estatal de Auditoría de Hungría) tiene competencia ISA para realizar auditorías financieras, de cumplimiento y de desempeño de todos los recursos gestionados por el gobierno local, incluyendo los municipios, sus empresas, asociaciones de municipios u otros tipos de entidades locales. Dado el elevado número de municipios, la auditoría se realiza cada año para una selección de entidades, teniendo en cuenta criterios de riesgo).

No obstante, la Oficina Estatal de Auditoría no realiza habitualmente las auditorías financieras, dado que los estados financieros de los municipios son auditados por el Ministerio de Hacienda. Por eso, suele centrarse en la realización de auditorías de cumplimiento, que comprenden la regularidad del sistema de control interno, la gestión financiera (es decir, ejecución presupuestaria, uso y gestión de subvenciones estatales, fondos, activos y propiedades de los gobiernos locales) y también el funcionamiento regular en la prestación de los servicios públicos.

No se establece la contratación obligatoria de auditores privados para los gobiernos locales, salvo en algunas excepciones. Por ejemplo, los gobiernos locales con un presupuesto anual superior a 300 millones de HUF (1 millón de euros) y que tienen endeudamiento o van a emitir deuda, deben ser auditados por un profesional independiente. En el caso de empresas de propiedad municipal, la Ley de Contabilidad de Hungría establece los criterios generales (importe de ingresos y número de personas contratadas) para la auditoría externa obligatoria de las empresas. En esos casos, la auditoría se centra en los estados financieros, cuya opinión es dirigida a los máximos órganos de gobierno de la entidad.

En estos casos, el OCEN también proporciona control de calidad de los auditores privados, ya que en caso de que la auditoría revele deficiencias importantes con respecto al trabajo de los auditores privados designados (principalmente en las empresas propiedad del municipio), notifica a la Cámara de Auditores de Hungría.

6.15. Italia

En Italia, el control externo de los municipios es ejercido por el Órgano de Control Externo Nacional, el Tribunal de Cuentas, a través de las secciones regionales que tiene distribuidas en las diferentes regiones del país.

Además, los municipios son auditados por auditores profesionales independientes a partir de una reforma llevada a cabo en el año 1990. Para ello se creó un registro de auditores públicos que es gestionado por el Ministerio del Interior. Pueden acceder a dicho registro todos aquellos profesionales que constatan experiencia y formación específica en el sector público mediante la realización de un examen.

De esta forma, todas las entidades son auditadas anualmente por expertos independientes. La ley requiere un único auditor individual en aquellas entidades con menos de 15.000 habitantes y un Comité de Auditoría formado por tres auditores en las entidades que superan dicho tamaño. Desde marzo de 2013, al objeto de incrementar las garantías de independencia, la ley requiere la selección aleatoria de auditores entre los incluidos en el Registro de Auditores Públicos, gestionado por el Ministerio del Interior.

El Comité de Auditoría lleva a cabo un control permanente y continuo en la entidad y debe verificar la efectividad de los sistemas de control interno, así como el adecuado cumplimiento de la normativa de tipo financiero, y en concreto la que hace referencia a la estabilidad y sostenibilidad financiera. Los auditores deben de controlar el cumplimiento de los principios presupuestarios, la ejecución del mismo de acuerdo con la normativa aplicable y la adecuada aplicación de la normativa contable. Además, desde el año 2000 (Decreto Legislativo 267), los auditores tienen que cooperar con los gobiernos locales para incrementar la eficiencia y eficacia de la gestión e incluso deben de controlar que se mantiene la situación de equilibrio financiero. También debe realizarse una auditoría de la tesorería de forma trimestral. Por tanto, el papel del auditor en este caso va más allá del tradicional control externo realizado a posteriori, e incluye funciones propISA de control interno.

El resultado de la auditoría se concreta en el informe de auditoría elaborado a final de año, en el cual se plasma la opinión del auditor y las recomendaciones y propuestas para incrementar la eficiencia y la mejora de la gestión de los recursos.

Por otro lado, las entidades están sometidas también al control externo del Tribunal de Cuentas, encargado de salvaguardar las finanzas públicas y el cumplimiento de la ley, pero desde su reforma en el año 1994 se ha reducido su papel y se centra fundamentalmente el control de legalidad, incrementando el de los auditores independientes. Existe por tanto un doble control por parte del Tribunal de Cuentas y de profesionales independientes. Se han establecido mecanismos de colaboración entre los auditores de la entidad y el Tribunal de Cuentas, de modo que éstos deben de remitir a final de año un formulario específico en el que se detalla el tipo de control ejercido durante el año, el resultado del informe, la ejecución presupuestaria y la situación financiera de la entidad.

6.16. Letonia

El OCEN de Letonia, la Oficina de Auditoría del Estado, tiene competencia ISA para realizar auditorías financieras, de cumplimiento y de gestión de todas las entidades incluidas en el sector local. El plan estratégico recoge el número de municipios a auditar cada año, pero se pretende realizar al menos una auditoría (financiera, de cumplimiento y de gestión) cada cinco años en cada uno de los municipios y en aquellos municipios que cumplen con el principio de materialidad, cada año. El ámbito de la auditoría incluye tanto a los municipios como a todas las empresas y entidades creadas por los mismos, o que son participadas por los municipios, tales como fundaciones u otras entidades no lucrativas. También se realiza la auditoría de los estados consolidados de todas las entidades incluidas en el grupo municipal.

Además, se elaboran estados consolidados de todo el sector público y la Oficina de Auditoría se encarga de la auditoría de dichos estados consolidados.

Por otro lado, de forma obligatoria, los municipios deben contratar a auditores profesionales del sector privado mediante procedimiento de contratación pública, remunerados con el presupuesto del municipio, los cuales se encargan de verificar los estados financieros de los municipios. Sin embargo, la ley recoge algunas excepciones para la contratación de estos servicios. Los auditores privados realizan la auditoría anualmente y deben emitir su opinión sobre si los estados financieros de los municipios presentan una imagen fiel y veraz sobre la situación financiera y los resultados de acuerdo con las normas de contabilidad financiera y cumplen con las leyes aplicables.

Existe una colaboración entre el Órgano de Control Externo y los auditores privados, siguiendo la NIA 600 e ISSAI 1600, con objeto de evitar duplicidades. Además, el Órgano de Control Externo no realiza una auditoría financiera completa y no emite opinión sobre los estados financieros de un municipio en particular. Además, como auditor de los estados financieros consolidados, el Órgano de Control Externo colabora con los auditores privados y utiliza su trabajo, pudiendo hacer referencia al mismo en el informe de auditoría.

6.17. Lituania

El OCEN de Lituania tiene competencia ISA para realizar auditorías financieras, de cumplimiento y de gestión en las entidades locales, que abarca tanto municipios como instituciones municipales, empresas de propiedad municipal y otras entidades a las cuales la institución municipal ha asignado fondos o participa en su propiedad. La auditoría se lleva a cabo según el plan nacional de auditoría.

Por otro lado, los estados financieros son auditados por los servicios de control y auditoría municipales. Estos servicios están formados por varios auditores y deben llevar a cabo la auditoría financiera, de cumplimiento y de gestión. En relación a la auditoría financiera, los auditores del servicio de auditoría y control deben emitir una opinión sobre los estados financieros consolidados del municipio, que es remitido al pleno municipal.

Además, los estados financieros de los 60 municipios se consolidan en el conjunto de estados financieros nacionales, que son auditados por el Órgano de Control Externo Nacional, realizando simultáneamente una auditoría de cumplimiento de los municipios.

Los auditores privados son contratados exclusivamente para llevar a cabo la auditoría de las empresas municipales, siendo éstas las que deben cubrir el coste.

6.18. Polonia

En Polonia, las entidades locales están sujetas a la auditoría del OCEN, que puede llevar a cabo la auditoría financiera, de cumplimiento y operativo. Anualmente se realiza la auditoría financiera de una muestra de entidades que cubre también a sus entidades dependientes.

Los OCER también tienen asignada la auditoría de las entidades locales y llevan a cabo la auditoría financiera y de cumplimiento (puede cubrir aspectos de auditoría operativa) de cada municipio cada cuatro años, que incluye tanto al ente principal como a las entidades dependientes.

Por tanto, es posible que se produzca una duplicidad en el trabajo de auditoría, puesto que una misma entidad puede ser auditada en un mismo ejercicio por el órgano de control nacional y por el órgano regional. Además, esa duplicidad puede tener lugar en la auditoría financiera, de cumplimiento o de gestión.

Por otro lado, para los municipios de más de 150.000 habitantes es obligatorio contratar los servicios de auditoría de los profesionales del sector privado, al igual que lo es para las empresas de mayor tamaño.

6.19. Portugal

En Portugal, el Órgano de Control Externo Nacional, el Tribunal de Cuentas, ejerce el control de los fondos gestionados por todas las entidades del sector público, con el fin de garantizar que su administración se ajusta al ordenamiento jurídico. Dentro de sus competencias se incluye el control externo del sector local. Para ello, el Tribunal de Cuentas desarrolla auditorías financieras, de gestión, y de legalidad. De forma anual se elabora un programa de auditoría en el que se incluyen las entidades locales, realizando la selección de algunas entidades, utilizando básicamente un criterio de rotación, dado que se considera el tiempo transcurrido desde el último informe.

Por otro lado, la Ley 73/2013 establece el régimen financiero de las entidades locales y otras entidades intermunicipales. Dicha ley regula la elaboración de la información financiera y su presentación. Las entidades deben someter a aprobación del pleno las cuentas anuales individuales durante el mes de abril y las cuentas consolidadas durante el mes de junio.

Junto a los estados financieros debe presentarse el informe de auditoría independiente, en el que constará la opi-

nión sobre las cuentas anuales.

A este respecto, el artículo 77 de la ley señala que el auditor externo es el responsable de la certificación legal de las cuentas, que debe ser designado por el órgano deliberativo a propuesta del órgano ejecutivo, de entre los auditores oficiales de cuentas o sociedades de auditores oficiales de cuentas inscritos en el Registro de Auditores. No existe un registro específico de auditores del sector público.

El auditor externo realiza una auditoría financiera anual de las cuentas de los entes locales, y de acuerdo con la ley su labor debe comprender lo siguiente:

- a) Verificar la regularidad de los libros contables y de los registros contables realizados por la entidad, así como de los documentos que le sirven de soporte.
- b) Comunicar a los órganos municipales competentes las irregularidades, así como aquellos hechos que considere relevantes, y de las posibles dificultades e irregularidades en la ejecución de programas plurianuales de inversión.
- c) Verificar los bienes patrimoniales del municipio, así como los recibidos en garantía, depósito u otras formas .
- d) Remitir semestralmente a los órganos ejecutivos y deliberativos información sobre la situación económica y financiera de la entidad.
- e) Emitir una opinión sobre los estados financieros presentados por la entidad, sobre la ejecución presupuestaria, la situación económica y los resultados obtenidos, que abarca tanto a los estados contables individuales como los consolidados. En ese sentido, la auditoría abarca el control indirecto de las entidades dependientes, y en concreto la comprobación de la adecuación de los sistemas de control interno.

También compete al auditor externo pronunciarse sobre los planes de recuperación financiera que en su caso elabore la entidad, de forma previa a la aprobación de los mismos, en los términos requeridos por la ley.

6.20. Rumania

El Tribunal de Cuentas de Rumania tiene competenciaISA para llevar a cabo la auditoría financiera, de cumplimiento y de gestión de todas las entidades territoriales. La auditoría abarca tanto los estados financieros del municipio como los de las instituciones públicas, financiadas total o parcialmente con cargo a los presupuestos locales y los estados financieros consolidados.

Capítulo 7

Análisis de la situación de España respecto a los países de la Unión Europea.

Si realizamos una comparación de España con respecto al contexto de la UE, podemos señalar en primer lugar la obligatoriedad del control interno y externo, en línea con la tendencia más generalizada. El control externo es realizado exclusivamente por los Órganos de Control Externo, coexistiendo la responsabilidad del Tribunal de Cuentas y los Órganos Autonómicos de Control Externo. Este modelo es similar al existente en Francia.

A diferencia de otros países europeos con tradición contable similar a la nuestra, como Italia, Portugal o Grecia, en España no es obligatoria la contratación de auditores privados. Esto también contrasta con lo que ocurre en el sector empresarial, donde las empresas de cierto tamaño están obligadas a someterse a la auditoría de cuentas de un auditor inscrito en el ROAC.

El Tribunal de Cuentas y los Órganos Autonómicos de Control Externo son los únicos responsables de llevar a cabo la auditoría externa de las entidades locales y también de sus entidades dependientes (estas últimas, si tienen forma societaria o de fundación, es posible que por razones de tamaño sí estén sometidas a auditoría privada). Además, corresponde al órgano de intervención el control interno de la entidad local y de todas sus entidades dependientes.

La Tabla 10 muestra la composición del sector local, teniendo en cuenta tanto entidades principales como entidades dependientes.

Como puede observarse en la Tabla 10, el número total de entidades, incluyendo tanto principales como dependientes es de 17.160. Todas ellas están, como hemos indicado, bajo la competencia del Tribunal de Cuentas y los 13 Órganos de Control Externo Autonómicos existentes en España. Destaca la existencia de algunas entidades que son participadas por varios entes (municipios, diputaciones, comarcas,...) y por eso no han sido asignados a ningún ente principal, por lo que aparecen en una columna separada denominada "sin dependencia conocida", al no existir un ente con participación mayoritaria.

Tabla 11. Estructura del Sector local en España

	Mun.	Diput./ Consejos/ Cabildos	Ámbito Inferior al Municipio	Agrup. de municip.	Manco- de municip.	Comarcas	Áreas Metrop.	Total con depend. conocida	Total sin dependencia conocida	TOTAL
Entidades principales	8.131	51	3.688	76	950	82	3	12981	0	12.981
Entidades dependientes	2.550	464	9	1	52	85	16	3.177	1002	4.179
Organismos Autónomos	697	97	1	0	9	14	1	819	0	819
Entidad Pública Empresarial	42	10	0	0	0	1	1	54	0	54
Consortios	221	151	2	0	10	45	5	434	54	488
Sociedades	1.243	130	3	1	27	20	9	1.433	92	1.525
Fundaciones	259	63	1	0	6	3	0	332	289	621
Asociaciones	41	13	1	0	0	2	0	57	566	623
Comunidades usuarios	47	0	1	0	0	0	0	48	1	49
Total Entidades	10.681	515	3.697	77	1.002	167	19	16.158	1002	17.160

Fuente: Ministerio de Hacienda (2021)

La tabla pone de manifiesto el elevado número de entes a auditar, y las auditorías externas, por parte del Tribunal de Cuentas y de los OCEX, se realizan habitualmente por muestreo, con algunas excepciones, por lo que en la mayor parte de los casos la auditoría no tiene una periodicidad anual, a diferencia de aquellos países en los que existe obligación de contratar a auditores privados.

Por otro lado, en la mayor parte de los países europeos en los que existe responsabilidad de los Órganos de Control Externo, éstos recurren a la contratación de auditores privados para llevar a cabo la auditoría de los Entes locales. Sin embargo, España está ubicada dentro del grupo de países en los que predomina exclusivamente un modelo de control público. Cabe mencionar la similitud al modelo de control francés y en el que se están introduciendo cambios a este respecto. Como se ha indicado, Francia ha tomado conciencia de las deficiencias del modelo y está desarrollando una experiencia piloto para realizar una auditoría financiera anual de la información financiera de los Ayuntamientos, de momento 25 Ayuntamientos seleccionados, para lo que se contará con la participación de auditores privados bajo la supervisión del Tribunal de Cuentas.

Esto constata la existencia de algunas deficiencias en el ámbito del control externo en España, en tanto que mientras en la mayor parte de los países europeos los Entes locales están sometidos a una auditoría de cuentas con periodicidad anual, la situación es bastante distinta en nuestro país, donde algunos Ayuntamientos no han sido sometidos a auditoría en los últimos 20 años. Ello se debe en cierta medida a modelos mixtos de auditoría, con participación de los auditores privados, bajo diferentes modalidades.

No obstante, hay que señalar que en España hay diferencias entre regiones, existiendo también algunas experiencias en la contratación de auditores privados por parte de los Órganos de Control Externo, como es el caso de la Comunidad Foral de Navarra, lo cual le permite incrementar la cobertura de auditoría a la práctica totalidad de los municipios, con una rotación razonable. Así, la Cámara de Cuentas de Navarra, en línea con la tendencia en algunos países europeos, contrata a auditores privados para la realización del trabajo de campo de auditoría (Cámara de Cuentas, 2015). Los encargos se realizan bajo la supervisión de un Auditor-Director designado por la Cámara de Cuentas, con el alcance de una auditoría de regularidad (financiera y de legalidad).

La extrapolación de este modelo a otras Comunidades Autónomas, permitiría, dentro del marco legal español, una expansión del control sin modificar el modelo actual, lo que permitiría acercarnos a estándares más avanzados.

Un punto positivo a favor de nuestras administraciones es la aplicación de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a España (ISSAI-es) y NIA-ES-SP adoptadas por los OCEX, lo que nos sitúa en línea con los sistemas más avanzados. La elaboración de informes por tipos de entidades o subsectores, habitual en muchos Órganos de Control Externo, es otra ventaja de nuestro sistema de auditoría, dado que permite realizar comparaciones entre entidades.

La Ley 19/2013 de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno obliga a las administraciones locales a publicar sus estados financieros en la página web, pero sin embargo no se requiere que esos estados financieros hayan sido auditados previamente por un auditor que garantice la fiabilidad de la información, de una forma similar a como se hace en el sector empresarial. El informe de auditoría debería formar parte también de la cuenta general publicada, como ocurre en muchos de los municipios europeos, o al menos en las entidades de determinado tamaño.

CONCLUSIONES

El sector local tiene un importante peso en el gasto público y es importante establecer adecuados mecanismos de control del uso de los recursos públicos y de sus sistemas de información. Mediante la auditoría pública se pretende garantizar la fiabilidad de la información publicada por las entidades auditadas, así como revisar que la gestión económico-financiera de la entidad se ha realizado conforme a la legalidad y los principios de economía, eficacia y eficiencia. De hecho, para que la transparencia sea efectiva es importante que la información divulgada haya sido previamente certificada por un auditor.

En línea con ello, la Directiva Europea requiere que las administraciones públicas tengan sistemas de control interno y auditorías independientes que garanticen la fiabilidad de la información contable elaborada por las mismas. Sin embargo, en el marco del trabajo se han constatado la existencia de algunas debilidades en los sistemas de control de los países miembros de la UE que pueden poner en duda la aplicación práctica de dicha Directiva.

En relación al control interno, se constata que en algunos países no existe un marco legal específico para el control interno, lo que supone sin duda una primera limitación en la aplicación obligatoria de la Directiva. En algunos países la responsabilidad del control interno y externo recae sobre el mismo órgano, de forma que no existe esa clara diferenciación entre ambos tipos de control. Es el caso de Dinamarca y Suecia.

La auditoría externa independiente de las entidades locales es a priori obligatoria en todos los países analizados en el estudio. Sin embargo, analizando con mayor detalle en qué medida las entidades del sector local son auditadas con una periodicidad anual, el grado de conformidad con la Directiva disminuye. Se observa que en algunos casos el control o auditoría no cubre todas las entidades locales de forma anual, por lo que podría decirse que en esos casos la aplicación de la Directiva también es cuando menos dudosa.

Los países en los que existe obligación de contratar la auditoría de un profesional del sector privado son los que mayoritariamente cumplen con la obligación de auditoría independiente con una periodicidad anual. En los países en los que sólo se lleva a cabo el control por parte de los órganos de control externo nacionales o regionales, habitualmente se realizan auditorías anuales por muestreo o basado en criterios de riesgo. El porcentaje de entidades auditadas varía de unos países a otros, pero sólo de forma excepcional cubre a la totalidad de entidades del sector local. En este grupo podríamos mencionar a algunas Regiones de Alemania, Austria, Bélgica, Croacia, Francia, España, Eslovenia, Hungría y Rumanía.

Por tanto, en los países con modelos de auditoría pública en los que sólo los órganos públicos de control externo ejercen la auditoría del sector local, una parte de las entidades locales quedan fuera de la auditoría independiente en algunos ejercicios, lo que supone sin duda limitaciones en el control y auditoría del sector local. De hecho, la falta de auditoría de una parte importante del gasto público llevada a cabo por los entes locales y el retraso en la publicación de los informes por parte de los órganos de control externo originó un debate en Francia sobre la debi-

lidad y limitaciones del sistema de control. Dicho debate originó la concienciación por parte de las administraciones y de los propios órganos de control, llevando a una modificación de la normativa legal para la implantación de una experiencia piloto que pretende sentar las bases para que en el futuro pueda regularse la auditoría financiera de las entidades locales de manera anual. El objetivo es garantizar la fiabilidad de la información que va a ser divulgada, para hacer efectivo el principio de transparencia.

Esta experiencia piloto de Francia, en la que están participando 25 entidades, se está llevando a cabo en tres fases, y comenzó en el ejercicio 2017 con un diagnóstico de la situación y se prevé que finalice en el ejercicio 2023 con la auditoría de las cuentas anuales de 2022. En ese momento, el Tribunal de Cuentas elaborará un informe en el que exponga los resultados y conclusiones que han tenido lugar durante la experiencia y en base a ello se valore la adecuación de extender la auditoría financiera a todos los municipios.

Tras dos ejercicios (2018 y 2019) en los que la función fundamental de los órganos de control externo ha sido apoyar a las 25 entidades piloto para preparar el proceso de certificación de cuentas, con recomendaciones para mejorar sus sistemas de información, en el ejercicio 2020 ya se ha llevado a cabo la contratación de auditores privados para realizar la auditoría financiera. Los resultados ponen de manifiesto numerosas limitaciones en el trabajo de auditoría financiera, derivados fundamentalmente de debilidades en los sistemas de información contable utilizados en los entes locales, resultando en propuestas de planes de acción de mejora. Por eso, este experimento se valora de forma muy positiva tanto por las entidades participantes como las que todavía no han iniciado el proceso pero son conscientes de la importancia que la auditoría tiene. Ha sido valorado como una palanca de modernización de la gestión de las entidades locales, poniendo de manifiesto la importancia de establecer sistemas de control de riesgos, ausentes en la mayor parte de los casos hasta el momento actual, así como inventarios permanentes de activos o sistemas de amortización y deterioro.

Cabe resaltar que en muchos de los países de la UE se está implantando un modelo de control caracterizado por la coexistencia de auditores pertenecientes a órganos de control externo y la obligatoriedad de auditoría por parte de un auditor profesional. En estos casos, todas las entidades locales deben contratar una auditoría financiera anual como si se tratará de una empresa, la cual es llevada a cabo por auditores inscritos en el registro de auditores. Normalmente esa auditoría es sólo obligatoria para el ayuntamiento, mientras que las empresas, fundaciones y restos de entidades dependientes sólo están obligadas a ser auditadas cuando se superen los límites contenidos en la correspondiente legislación mercantil. Dentro de este modelo podemos mencionar por ejemplo a Grecia, Letonia y Portugal, donde el auditor profesional independiente lleva a cabo la auditoría financiera. También la experiencia piloto que se está llevando a cabo en Francia podría encuadrarse en este modelo, donde el objetivo es que las entidades locales se sometan a auditoría financiera por parte de auditores profesionales independientes y que el control presupuestario y de gestión se lleve por parte de los órganos de control externo.

El análisis realizado pone de manifiesto la falta de armonización de los sistemas de auditoría del sector local, a diferencia de lo que ocurre en el sector empresarial, donde la Directiva establece criterios más precisos sobre las obligaciones de auditoría y los requisitos que deben cumplir los profesionales de la auditoría. Las diferencias en la normativa y regulación del control externo tienen lugar incluso entre las regiones de un mismo país, especialmente en el caso de países con elevados niveles de descentralización, como es el caso de Alemania o de España, pero también en Francia.

La armonización de los sistemas de contabilidad de las administraciones públicas es actualmente uno de los retos prioritarios de la Comisión Europea, que pretende alcanzarse mediante la elaboración de unas Normas Europeas de Contabilidad del Sector Público. La armonización de la auditoría debería igualmente abarcarse dentro de dicho objetivo, puesto que en otro caso la armonización y el cumplimiento de las normas puede tener algunas limitaciones. Los sistemas contables requieren contar con una auditoría con periodicidad anual y no es suficiente con una rendición de cuentas en la que no se ha garantizado la fiabilidad de la información. De hecho, como se ha constatado en el experimento de Francia, la realización de auditorías financieras es una herramienta útil para modernizar la gestión contable y el control de riesgos de las administraciones locales, por lo que debería ser obligatoria en todas las entidades.

En este sentido, otra recomendación que se deriva de los resultados del estudio es, para aquellos países en los que no todas las entidades son sometidas a auditoría anual, la introducción de algún mecanismo que permita dicha auditoría anual, como puede ser por ejemplo la contratación con profesionales de la auditoría del sector privado. En otro caso, la información publicada no está garantizada y puede contener sesgos y errores. Este es de hecho el objetivo del experimento desarrollado en Francia, con la idea de que a partir de 2023 pudiera extenderse la obligación de auditoría para todas las entidades del sector. En el año 2020, 24 entidades han sido ya auditadas por auditores profesionales independientes y en 2021 se unirá también el municipio de París. Tanto las entidades participantes como entidades ajenas al experimento han valorado de forma muy positiva este experimento y consideran que va a fortalecer los sistemas contables, los sistemas de control interno y los sistemas de gestión de riesgos (Muller y Castets, 2021).

España está entre los países en los que no se lleva a cabo una auditoría externa anual en todas las entidades del sector local, quedando fuera del proceso de control externo una buena parte del gasto público local, derivado especialmente del gran número de entidades y la complejidad del sector, a lo que se une la obligatoriedad de presentar estados consolidados a partir de 2022. El control llevado a cabo por los Órganos de Control Externo Autonómicos no permite cubrir la totalidad de los municipios de la Comunidad Autónoma, con escasas excepciones, como el caso de la Comunidad Foral de Navarra. En esta última, para cubrir un mayor porcentaje de auditorías de forma anual se contrata con auditores privados la realización de auditorías, bajo la supervisión y responsabilidad del Órgano de Control Externo. Esto pone de manifiesto una debilidad importante en las garantías de la información publicada por

las administraciones. A diferencia de la mayor parte de países europeos, en España, la normativa no hace referencia expresa a la contratación de auditores privados por parte de las entidades locales para llevar a cabo la auditoría externa. Cuando se contratan los servicios es como apoyo en el proceso de control interno, tal como señala el Reglamento de Control Interno. Sin embargo, el análisis realizado, abre de nuevo el debate sobre la conveniencia de establecer la obligación de auditoría de los ayuntamientos, al menos de aquellos de cierta dimensión, como ocurre en el sector empresarial.

Según la Ley 19/2013 de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, las administraciones locales están obligadas a publicar sus estados financieros en su página web, con el objetivo de mostrar los resultados de la gestión económico-financiera y tratando así de recuperar la confianza de los ciudadanos en las instituciones. Sin embargo, si estos estados financieros no están auditados previamente, no se garantiza la fiabilidad de la información. A este respecto, cabe señalar que el Reglamento de Control Interno sí requiere que las entidades publiquen en la web las cuentas anuales y, en su caso, los informes de auditoría realizados en el marco del control interno.

La Tabla 12 resume las principales implicaciones y recomendaciones derivadas de las conclusiones obtenidas en el trabajo, diferenciando entre las implicaciones que el trabajo tiene para la Unión Europea, y posibles acciones que deberían llevarse en ese ámbito, y las que tiene en España y que por tanto deberían ser objeto de revisión del marco normativo en ese contexto.

La principal implicación de las conclusiones obtenidas en el trabajo es la falta de normalización en Europa y las deficiencias ISA en algunos países europeos, y en particular en España. Se observa que el nivel de auditoría es bajo en algunos países, en los que no se realiza la auditoría anual de todas las entidades incluidas en el sector local. Esta es de hecho la situación de España.

Por eso, una de las recomendaciones para España, es precisamente que se establezca algún requisito para que las cuentas anuales publicadas en la web vayan acompañadas de un informe de auditoría, ya sea este público o privado, en tanto que en otro caso no está garantizada ni la fiabilidad ni la transparencia de la información. El Reglamento de Control Interno de las Entidades Locales trata de dar una orientación en este sentido, requiriendo que junto a las cuentas anuales, se publique en su caso el informe de auditoría. Es sin duda un avance muy importante, si bien se trata de una auditoría interna, por lo que tampoco puede cumplir las funciones tradicionalmente asignadas a la auditoría externa e independiente.

Al igual que se ha hecho para el control interno, parece conveniente establecer algún mecanismo que dé cabida a la participación del auditor privado, puesto que en otro caso existen dificultades para realizar una auditoría externa anual de los municipios (al menos para los de un cierto tamaño). De hecho, podría generalizarse el modelo utilizado en la Comunidad Foral de Navarra, donde se contrata con auditores privados su participación en la auditoría

de Ayuntamientos, bajo la supervisión y responsabilidad de la Cámara de Comptos. Esto permite incrementar la cobertura de municipios auditados de forma anual, dentro del actual marco regulador de la auditoría de los Entes locales, acercándonos así a estándares más avanzados.

Esto tiene igualmente diversas implicaciones para los profesionales de la auditoría, que en estos momentos participan en la realización de auditorías públicas, pero siempre bajo la supervisión y coordinación de los entes contratantes.

Tabla 12. Principales Implicaciones y Recomendaciones derivadas de las Conclusiones

Ámbito	Conclusiones	Recomendaciones
Unión Europea	<ul style="list-style-type: none"> ■ Falta de normalización de la auditoría en el ámbito de la Unión Europea, con grandes diferencias entre los países ■ Aunque en todos los países hay un modelo de control externo de las entidades locales, en algunos de ellos no se lleva a cabo una auditoría financiera anual de todas las entidades, quedando un elevado porcentaje de gasto público del sector que no ha sido auditado. 	<ul style="list-style-type: none"> ■ El proyecto de armonización contable que se está desarrollando en la Comisión Europea debe incluir también la auditoría pública de los países de la Unión Europea para establecer algunos criterios mínimos para todos los países. ■ Desarrollar la Directiva 2011/85/UE en materia de auditoría, para recoger de forma expresa la necesidad de llevar a cabo la auditoría anual de las entidades locales, o al menos las de cierto tamaño.
España	<ul style="list-style-type: none"> ■ Existen algunas deficiencias en la auditoría externa de las entidades locales, dado que no todas son auditadas están sujetas a auditoría externa de forma anual en el modelo actual. ■ Aunque las entidades locales publican sus estados financieros, si los mismos no han sido auditados, no hay garantías de la fiabilidad de la información. ■ Escasa participación de auditores profesionales independientes en la auditoría de los entes locales, frente a un contexto europeo en el que los auditores privados han ido ganando relevancia para evitar que el gasto público local quede sin auditar. En esta línea se sitúa de hecho el experimento llevado a cabo en Francia y que pretende incluir la certificación de cuentas de los entes locales de forma obligatoria en un futuro. 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Establecer mecanismos que permitan ampliar el nivel de auditoría de las entidades del sector local, por lo menos en las de una determinada dimensión. ■ Los estados financieros deberían ir acompañados del informe de auditoría, al menos en las de mayor dimensión, lo cual garantiza la fiabilidad de la información recogida en las mismas. Esta es la situación en la mayor parte de países de la Unión Europea. ■ Valorar las alternativas existentes para introducir un modelo mixto de auditoría, con participación de auditores profesionales independientes, ya sea a través de colaboraciones con los Órganos de Control Externo o mediante contratación por parte de las entidades.

BIBLIOGRAFÍA

Bausa Crespo, M. (2019). Ámbito de actuación de los auditores en el sector público local. Cuaderno Técnico nº1. Consejo General de Economistas.

Brusca, I., Condor, V. y Manes Rossi, F. (2017). La auditoría de los entes locales en la Unión Europea. Un análisis comparado. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. and Manes Rossi, F. (eds.) (2015): Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonization. Basingstoke: Palgrave Macmillan.

Cámara, F.J. (2020). Auditores del Sector Público. Consejo General de Economistas.

Cámara de Cuentas de Navarra (2015): Pliego de cláusulas administrativas para la contratación del trabajo de campo de auditoría necesario para la fiscalización de regularidad, de las cuentas de diversas entidades locales de la Comunidad Foral.

Comisión Técnica de los Órganos de Control Externo (OCEX) de España (2019): Adaptación de las Normas Internacionales de las Instituciones Supremas de Auditoría (ISSAI) a España (ISSAI-es) y Guías de Fiscalización.

Condor, V. (2017): Auditoría pública y transparencia en el RD 424/2017 sobre control interno en las entidades locales. Opinión emitida por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA.

Ernst & Young (2012): Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU Member States (Eurostat).

EUROSAI (2018). Task Force Municipal Audit Report "Overview of external audit systems in local government".

EUROSAI (2020). Task Force Municipal Audit Report "External Audit Systems analysis".

Grant Thornton (2021). Mission de certification des comptes. Communauté d'agglomération de l'Albigeois. Synthèse de l'audit final Comptes 2020

Manes Rossi, F., Brusca, I., & Condor, V. (2020). In the pursuit of harmonization: comparing the audit systems of European local governments. Public Money & Management, 1-11.

Ministerio de Hacienda (2021): Entidades que integran el sector público local. Disponible en <https://www.hacienda.gob.es>

Montesinos Julve, V. (1994): "La normalización en la auditoría del sector público". Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. XXIII, nº 79, abril-junio 1994, pp. 433-462.

Muller, L, Castets, N. (2021). Certification des comptes: les collectivités territoriales sont-elles prêtes?. <https://blog.deloitte.fr/certification-des-comptes-les-collectivites-territoriales-sont-elles-prettes/>

Vela, J.M., Zafra, J.L., Pérez-López, G, Pérez-Yuste, M.S, Plata, A.M., Polo, F., Silvestre, E: (2019). La investigación sobre la auditoría en el sector público en España, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

AUDITORES

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

Paseo de la Habana, 1 • 28036 - Madrid
Tel.: 91 446 03 54 • Fax: 91 447 11 62
E-mail: comunicacion@icjce.es
Web: www.icjce.es