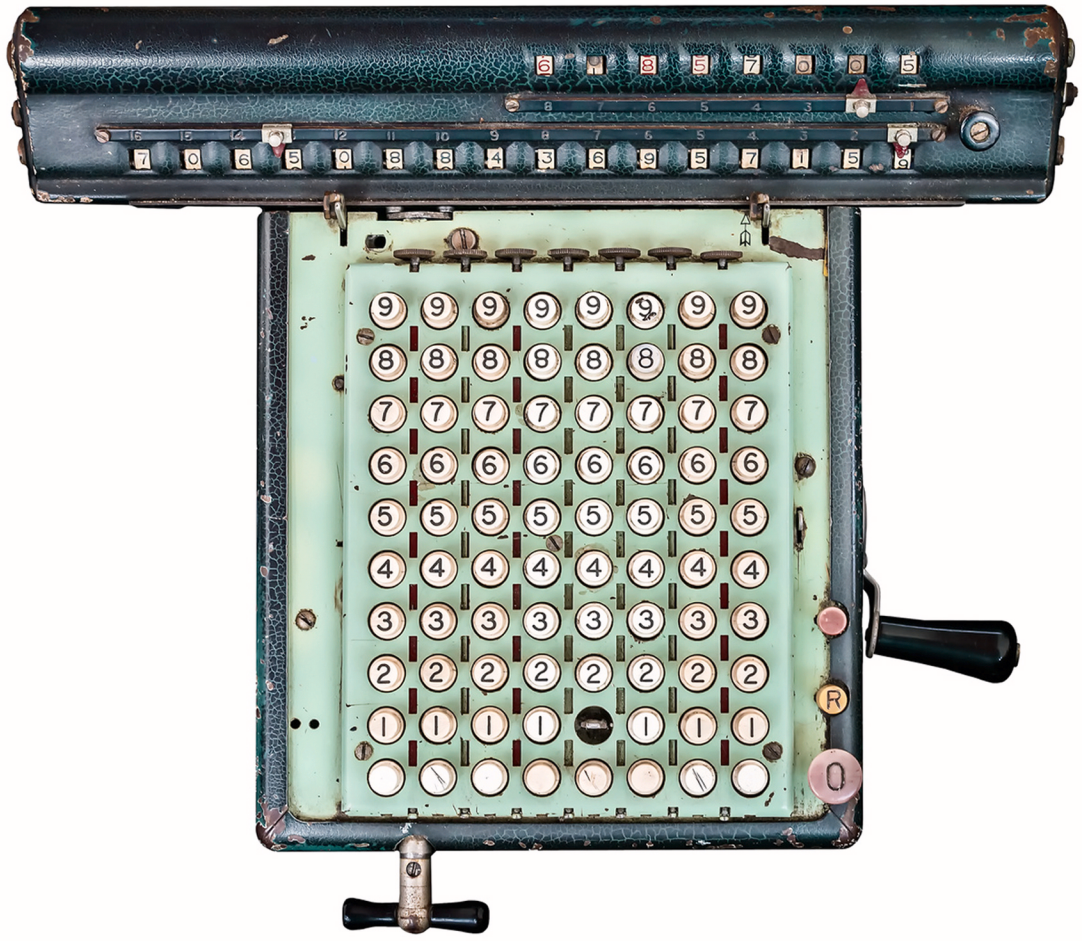
LA COLABORACIÓN DE AUDITORES PRIVADOS EN LAS AUDITORÍAS DEL SECTOR PÚBLICO LOCAL

Juan Javier González Rodríguez



Esta obra es el resultado
de un estudio técnico cedido
al **Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España** por

Autor:

Juan Javier González Rodríguez
Interventor-Tesorero de Administración Local

© Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). España. 2018.
Paseo de la Habana, 1. 28036 – Madrid. Teléfono: 91 446 03 54. Fax: 91 447 11 62
www.icjce.es

ISBN: 978-84-15354-82-6
Fecha: abril de 2018

El presente material pertenece al ICJCE, se atribuyen a éste todos los derechos de explotación y otros conexos sobre el mismo en cualquier forma, modalidad o soporte.
El material debe utilizarse únicamente con fines de estudio, investigación o docencia, sin que pueda utilizarse por terceros para fines comerciales o similares. Por tanto, se prohíbe su copia, distribución, reproducción, total o parcial de este material por cualquier medio sin la autorización expresa y por escrito del ICJCE".

Índice

Resumen **1**

Abreviaturas **2**

Introducción **3**

Planteamiento del problema **3**

El control interno en la Administración Local **11**

La función interventora mediante fiscalización previa plena 15
La función interventora mediante fiscalización previa limitada 17
El control financiero permanente 18
El control financiero mediante el ejercicio de auditoría pública 20
El control de eficacia 23
Otras manifestaciones del control interno 23

El régimen jurídico de la colaboración de auditorías privadas con la administración local **25**

La normativa técnica aplicable a las distintas modalidades de auditoría en la administración local **32**

Diferencias entre auditoría privada y las diferentes modalidades de auditoría pública **38**

Auditoría financiera 42
Auditoría de cumplimiento 45
Auditoría operativa 49

Conclusiones **51**

RESUMEN

Con la reciente aprobación del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno de las entidades del Sector Público Local, se introduce de forma expresa en nuestro ordenamiento jurídico, la posibilidad de que las entidades locales contraten a auditores privados para la colaboración con el control interno de la entidad. En el presente trabajo se estudia la problemática que ha planteado el uso de esta posibilidad con anterioridad a su regulación expresa, y se trata de aclarar y completar, el régimen jurídico aplicable tras la nueva regulación.

PALABRAS CLAVE

Control Interno; Entidades Locales; Auditoría Pública; Auditoría de cuentas; Auditoría de cumplimiento; Auditoría operativa; Fiscalización; Intervención; Auditor privado; Normas de auditoría.

ABSTRACT

The recently aprobed Royal Decree 424/2017, of 28th April, that regulates the legal regime of the internal control of the Local Public Sector, has supposed the introduction in our legal system for the possibility of the local goverments to contract private auditors collaborating with internal control. In this paper, we study the problematic use of this possibility before introduction into our legal system, and we try to clear out and complete the legal regime that results in the new regulation.

KEY WORDS

Internal control; Local governments; Public-Sector Auditing; Financial Auditing; Compliance Auditing; Performance Auditing; Controlling; Private Sector Auditor; Auditing Standards.

ABREVIATURAS

LRBRL Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

TRLRHL Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

LRSAL Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

LRJSP Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

RCI 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.

TRLCSP Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.

LGP Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

OCEX Órganos de Control Externo.

IGAE Intervención General de la Administración del Estado.

AGE Administración General del Estado.

LAC Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

ICAC Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

NASP Normas de Auditoría del Sector Público

NT Normas técnicas

ICJCE Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España

1.- Introducción

La aprobación de la Ley de Reforma y Sostenibilidad de la Administración Local, tuvo como uno de sus objetivos el refuerzo del control interno en la administración local mediante la aplicación generalizada de técnicas de auditoría. Esta previsión ha sido recientemente desarrollada con la aprobación del 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, donde se regula por primera vez la colaboración de auditores privados en el desarrollo de auditorías públicas en la administración local, llenando parcialmente un vacío legal que ha provocado hasta ahora un escaso uso de esta posibilidad, y que posiblemente haya favorecido la existencia de irregularidades como las detectadas en el Informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas de los contratos de asistencia técnica para la realización de auditorías en las Entidades Locales, ejercicios 2004, 2005 y 2006[1]. La variedad de incidencias detectadas en el Informe demuestra el desconocimiento de la normativa aplicable por parte de todos los agentes implicados (gobiernos locales, interventores locales y auditores privados), en parte por la ausencia de regulación específica en el ámbito local. Con el presente trabajo pretendo ayudar a completar y aclarar este marco regulatorio, tanto en lo referente a la posibilidad de contratación de auditores privados por parte de las entidades locales, como a la normativa técnica aplicable a las distintas modalidades de auditoría en las que puede colaborar un auditor privado.

2.- Planteamiento del problema

En octubre de 2009 el Pleno del Tribunal de Cuentas aprueba el Informe de fiscalización que da pie al presente estudio, que tiene por objeto la fiscalización de los contratos de asistencia técnica para la realización de auditorías en entidades locales en los ejercicios 2004, 2005 y 2006. La inclusión de esta fiscalización en el programa de anual de fiscalizaciones del Tribunal del ejercicio 2007 obedecía a la necesidad de perfilar claramente las condiciones bajo las cuáles era posible acudir a la contratación, tras ser habitual un uso político de estos contratos (continúa siéndolo)[2], y haber recaído ya por entonces, varias sentencias anulando este tipo de contratos en entidades locales. Pueden citarse al respecto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 18 de febrero de 1997, en la que se estima el recurso presentado por la Administración General del Estado para declarar nulo el acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Quintanar de la Sierra de fecha 1 de abril de 1996, adjudicando la auditoría de las cuentas anuales de 1991 a 1995, y de los cuatro ejercicios siguientes, así como una *"auditoría de gestión"* del periodo comprendido entre 1991 a 31 de mayo de 1995, al considerar que con dicho acuerdo se invaden las competencias reservadas tanto al Tribunal de Cuentas

[1] BOE nª 260 de 28 de octubre de 2011.

[2] Algunos artículos de opinión, en referencia al uso político de las auditorías en las entidades locales, pueden verse aquí:
https://elpais.com/diario/2011/07/24/andalucia/1311459728_850215.html [25/09/2017]
http://www.cosital-valencia.org/rs/5027/d112d6ad-54ec-438b-9358-4483f9e98868/5ae/fd/1/filename/doc00566620150616100556.pdf [25/09/2017]
https://fiscalizacion.es/2015/07/09/nuevos-concejales-nuevas-auditorias/ [25/09/2017]
http://www.fiscalizacionlocal.es/sobre-auditorias-interventores-y-concejales/ [25/09/2017]

en el ejercicio del control externo, como al funcionario Interventor del Ayuntamiento respecto al control interno. En el mismo sentido recaen las sentencias nº 158/2006 de 20 de junio, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº2 de Albacete (anulando un contrato que fue objeto de fiscalización en el Informe del Tribunal de Cuentas) y la nº 244/2004 de 28 de diciembre del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias.

El Tribunal de Cuentas, tras perfilar en su Informe el régimen jurídico aplicable a la colaboración de auditorías privadas en las entidades locales, que será analizado más adelante, parece admitir la celebración de estos contratos cuando surgen de la carencia de medios señalada por la Intervención de la entidad, se ejecutan bajo su supervisión y con sometimiento a las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP). De acuerdo con el Tribunal de Cuentas, ante la ausencia de regulación específica, los contratos debían reunir estos requisitos para no incumplir la reserva de la función de fiscalización interna a la Intervención del Ayuntamiento, y el sometimiento a las NASP, establecidos por la Ley de Haciendas Locales.

De este Informe, como todos los emitidos por el Tribunal, se dio cuenta a las Cortes, que en septiembre de 2011 emitieron una resolución, publicada en el BOE conjuntamente con el Informe, en la que se acuerda entre otras cuestiones *"Instar al Gobierno a que lleve a cabo el estudio de posibles medidas que pudieran adoptarse en la organización administrativa de las Entidades Locales y que pudieran incorporar economías de escala en la prestación de los servicios públicos y facilitaran el control y seguimiento de su actividad y de su situación financiera".* Poco después el Partido Popular incluiría como una de sus medidas en el programa electoral para las elecciones generales de 2011 exigir *"la elaboración de auditorías financieras, operativas y de cumplimiento a todas las corporaciones locales con más de 5.000 habitantes".* El primer paso tendente a cumplir con esta previsión fue la reforma de la Ley de Haciendas Locales llevada a cabo por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, que se desarrolla ahora con la aprobación del 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. El nuevo reglamento introduce una regulación detallada del control interno en las entidades locales con el fomento de las técnicas de auditoría como uno de sus objetivos declarados, e incluye umbrales concretos que habrán de ser alcanzados en el ejercicio de la fiscalización interna en sus diversas modalidades.

Respecto a la colaboración de los auditores privados en el control interno de las entidades locales, el reglamento establece por primera vez una regulación, respetando los requisitos señalados por el Tribunal de Cuentas. La nueva regulación se encuentra íntegramente en el artículo 34 del Reglamento que reproducimos a continuación:

Artículo 34. Colaboración en las actuaciones de auditoría pública.

1. *A propuesta del órgano interventor, para la realización de las auditorías públicas las Entidades Locales podrán recabar la colaboración pública o privada en los términos señalados en los apartados siguientes.*

Con el objeto de lograr el nivel de control efectivo mínimo previsto en el artículo 4.3 de este Reglamento se consignarán en los presupuestos de las Entidades Locales las cuantías suficientes para responder a las necesidades de colaboración.

2. Para realizar las actuaciones de auditoría pública, las Entidades Locales podrán recabar la colaboración de otros órganos públicos y concertar los Convenios oportunos.

3. Asimismo, 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 materias respecto de las cuales deba pronunciarse el auditor en su informe.

Como se analizará más adelante, la regulación de esta colaboración se centra en una específica modalidad de control interno, la auditoría pública, que supone un ámbito más restringido al uso que se le ha podido dar hasta la fecha a la contratación de auditores privados. La mayoría de los contratos analizados en el Informe del Tribunal de Cuentas (9 de los 11), por ejemplo, no serían reconducibles a esta concreta modalidad de ejercicio del control interno, por lo que será necesario valorar si esta nueva regulación implica realmente una restricción a la contratación de auditores privados por parte de las Entidades Locales. Por otra parte, esta regulación no ha satisfecho las demandas del sector de auditoría que pedía el establecimiento de umbrales específicos que hicieran obligatorio el sometimiento a auditorías por parte de auditores privados, medida que parecía tener cabida en el tenor literal del apartado reseñado del programa electoral del Partido Popular[3].

En general la colaboración de auditores privados en las auditorías de las EELL ha sido una petición recurrente tanto por parte del sector de la auditoría como por algunas voces tanto del mundo académico como del sector público. La sensación de carencia de medios para el control suficiente de la actividad económica pública, que es mucho más evidente en el ámbito local, junto con la dificultad de los órganos de control externo de alcanzar proporciones altas de fiscalización en un sector público tan numeroso, se encuentran entre sus motivaciones, a lo que lógicamente también hay que añadir el legítimo interés del sector de la auditoría en ampliar de esta forma su mercado. En el ámbito estatal,

[3] http://www.expansion.com/2011/11/14/funcion-publica/1321273915.html [25/09/2017]

tanto la actual Ley General Presupuestaria de 2003, como el anterior Texto refundido de 1988, permiten que, previa declaración de la insuficiencia de medios de la Intervención General del Estado (IGAE), se recabe la colaboración de auditores privados, posibilidad que es usada habitualmente.

Resulta sorprendente, sin embargo, la escasez de estudios que hayan tratado de cuantificar la colaboración de auditores privados en auditorías del sector público local, y las limitaciones en el alcance de los existentes. Destacan los estudios llevados a cabo por la Comisión de Sector Público del Consejo General de Economistas, y la fundación FIASEP, nacida en el seno de dicha Corporación, en 2009 y 2012, pese a que no se limitan a cuantificar únicamente las auditorías realizadas por auditores privados. En este estudio se analiza el porcentaje que representan las entidades que han sido auditadas externamente durante el ejercicio anterior, del total de entidades del Sector Público. Para el cómputo de las entidades auditadas externamente se incluyen tanto la fiscalización externa realizada por alguno de los órganos de control externo, los trabajos de auditoría realizados por un auditor privado, y la fiscalización "externa" realizada por la Intervención de la propia administración sobre sus entes instrumentales. Las cifras a las que llega dicho estudio resultan efectivamente preocupantes, si bien las importantes restricciones metodológicas de las que adolece, y que son descritas en los propios estudios[4], hacen desaconsejable extraer conclusiones rotundas al respecto. Concretamente respecto al sector público local, tan sólo un 5% y un 5,8% del total y de entes habrían sido auditados en los ejercicios 2008 y 2011.

	Nº Entidades del Sector Público		Auditorías realizadas		Porcentaje auditado		Variación porcentual 2009-2011
	2009	2011	2009	2011	2009	2011	
Sector Público Estatal	474	454	312	429	65%	94,5%	29,5%
Sector Público Autonómico	1.895	2.594	550	895	29%	34,5%	5,5%
Sector Público Local	18.261	19.030	857	1.109	5%	5,8%	0,8%
Total	20.630	22.078	1.719	2.433	8%	11%	3%

Sí resulta más fiable la medición de las fiscalizaciones de los Órganos de Control Externo a las entidades locales, al concretarse en informes con difusión pública. Un estudio al respecto puede verse en Ipiñázar y García (2016), y confirman el escaso alcance que tienen los OCEX sobre un sector público como el local que es tan extenso en número de entidades. Este resulta uno de los argumentos más frecuentemente utilizados para el fomento de la colaboración de auditores privados en las auditorías del sector público local, ya sea por encargo de los OCEX o de la propia Entidad Local.

[4] Sendos estudios se encuentran disponibles en la web del Consejo General de Economistas, www.economistas.es. Ante la falta de mediciones oficiales, el conteo de auditorías externas se hizo mediante el rastreo de anuncios en boletines oficiales, páginas web oficiales, informes publicados, y programas anuales de auditoría. Como se puede deducir, resulta especialmente difícil obtener esta información respecto de las más de ocho mil entidades locales existentes.

		2015		2014		2013		2012		2011		2010	
CCAA		**Completos**	**Parciales**	**Completos**	**Parciales**	**Completos**	**Parciales**	**Completos**	**Parciales**	**Completos**	**Parciales**	**Completos**	**Parciales**
Andalucía	789	0	12 (1,52%)	0	14 (1,77%)	0	10 (1,27%)	1 (0,13%)	9 (1,14%)	0	8 (1,01%)	0	7 (0,89%)
Aragón	732	1 (0,14%)	0	8 (1,09%)	1 (014%)	1 (0,14%)	3 (0,41%)	0	1 (0,14%)	0	1 (0,14%)	0	0
C. Valenciana	542	0	12 (2,21%)	0	13 (2,40%)	0	9 (1,66%)	0	2 (0,37%)	0	1 (0,18%)	0	1 (0,18%)
Cantabria	102	1 (0,98%)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Castilla la Mancha	829	1 (0,12%)	0	0	0	0	0	0	0	2 (0,24%)	0	1 (0,12%)	0
Castilla y León	2238	0	10 (0,45%)	0	3 (0,13%)	0	3 (0,13%)	0	7 (0,31%)	0	6 (0,27%)	0	6 (0,27%)
Cataluña	947	0	0	6 (0,63%)	6 (0,63%)	0	4 (0,42%)	0	9 (0,95%)	1 (0,11%)	6 (0,63%)	0	11 (1,16%)
Extremadura	387	1 (0,26%)	4 (1,03%)	0	8 (2,07%)	0	4 (1,03%)	0	3 (0,78%)	1 (0,26%)	0	1 (0,26%)	3 (0,78%)
Galicia	292	0	2 (0,68%)	0	3 (1,03%)	0	2 (0,68%)	0	2 (0,68%)	0	2 (0,68%)	0	2 (0,68%)
Islas Baleares	67	0	5 (7,45%)	0	0	0	4 (5,97%)	0	3 (4,48%)	0	7 (10,45%)	0	1 (1,49%)
Islas Canarias	88	0	3 (3,41%)	0	2 (2,27%)	0	4 (4,55%)	0	3 (3,41%)	0	4 (4,55%)	2 (2,27%)	3 (3,41%)
La Rioja	174	1 (0,57%)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Madrid	179	4 (2,23%)	3 (1,68%)	4 (2,23%)	13 (7,26%)	6 (3,35%)	5 (2,79%)	2 (1,12%)	1 (0,56%)	2 (1,12%)	2 (1,12%)	4 (2,23%)	2 (1,12%)
Murcia	45	1 (2,22%)	0	1 (2,22%)	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Navarra	272	7 (2,57%)	3 (1,10%)	17 (6,25%)	3 (1,10%)	15 (5,51%)	2 (0,74%)	21 (7,72%)	3 (1,10%)	18 (6,62%)	5 (1,84%)	15 (5,51%)	2 (0,74%)
País Vasco	251	7 (2,79%)	1 (0,40%)	11 (4,38%)	1 (0,40%)	7 (2,79%)	2 (0,80%)	9 (3,59%)	3 (1,20%)	6 (2,39%)	0	7 (2,79%)	3 (1,20%)

Fuente: elaboración propia partiendo de los datos de Ipiñázar y García (2016)

Los datos expuestos reflejan el número entidades locales sometidas a auditorías (totales o parciales) anualmente en cada Comunidad Autónoma, y el porcentaje que representan respecto al total de poblaciones existentes en dicha CCAA. Las fiscalizaciones parciales suelen producirse cuando el órgano fiscalizador se centra en analizar un aspecto concreto de la contabilidad o de la actuación de varios Ayuntamientos. Como ejemplo de informe parcial en materia contable podemos citar el *Informe de Fiscalización sobre el análisis de la tesorería de los municipios de más de 50.000 habitantes que no sean capitales de provincia (Alcalá de Guadaíra, Chiclana de la Frontera, El Ejido, Marbella, Mijas y Roquetas de Mar), ejercicios 2010 y 2011*, de la Cámara de Cuentas de Andalucía. Como ejemplo de fiscalización parcial sin implicaciones contables tenemos el Informe del Tribunal de Cuentas que motiva el presente trabajo.

Los datos se han presentado agregando las fiscalizaciones llevadas a cabo por el Tribunal de Cuentas junto con las llevadas a cabo por el Órgano de control externo propio de la CCAA en caso de existir. Como puede observarse la proporción de entidades auditadas resulta manifiestamente insuficiente para poder considerar al actual sistema de control externo como eficaz. Basta con pensar que los bajísimos porcentajes de fiscalización que de forma sostenida mantienen la mayoría de Comunidades Autónomas, representan el "riesgo" anual de ser objeto de una fiscalización externa. Esto, unido a las grandes deficiencias de las que puede adolecer el control interno en muchos Ayuntamientos, con proporciones de más del 50% de plazas vacantes de Funcionarios de Habilitación

Nacional en Comunidades como Canarias, Baleares, Murcia, Cataluña y Castilla La Mancha[5] hacen que la situación pueda calificarse de preocupante. Hay que recordar, que si bien las medidas coercitivas aprobadas en los últimos años[6] han mejorado la proporción de entidades locales que rinden sus cuentas anuales al Tribunal de Cuentas, esa rendición no supone en ningún caso el ejercicio de fiscalización alguna, la cual solo tiene lugar con el inicio de los trabajos correspondientes y con la ulterior emisión de los informes anteriormente cuantificados. La rendición de la Cuenta General de las entidades locales tiene la finalidad de permitir que, si tiene lugar esta fiscalización, pueda contrastarse la información contable rendida con los resultados de las pruebas de auditoría que realice el Tribunal (o el OCEX correspondiente). Por ello, más allá de ciertos controles formales de detección de incoherencias que se incluyen en la plataforma telemática de rendición de cuentas, el papel del Tribunal en esa rendición se parece más al Registrador Mercantil ante en el depósito de cuentas anuales, que a un órgano fiscalizador.

Como estudios específicamente destinados a cuantificar la contratación de auditores privados en las entidades locales españolas, únicamente podemos citar los llevados a cabo por Bastida y Guillamón (2009) usando la misma metodología que un estudio anterior de Brusca Alijarde (1997), consistente en la remisión de una encuesta a los Interventores de los Ayuntamientos con población superior a 50.000 habitantes, cuyo resultado comparativo se resume a continuación:

Por favor, conteste a las siguientes afirmaciones: (sí/no)	**Media % Bastida y Guillamón (2009)**		**Media % Brusca (1997)**	
¿Ha contratado en los últimos años los servicios de alguna empresa privada de auditoría?	**28,0**		**30,1**	
	27,5	28,5	29,9	30,3
En caso afirmativo dicha auditoría fue llevada a cabo:				
De forma voluntaria	**92,9**		**64,9**	
	92,3	93,5	64,7	65,1
Por solicitud de algún grupo de la oposición	**7,1**		**16,2**	
	5,7	8,5	16,1	16,3
Por otras razones, especificar:			**18,9**	
			18,7	19,1
¿Recibió en estos ejercicios auditados alguna salvedad en el informe de auditoría?	**33,3**			
	30,9	35,7		
Intervalos de confianza calculados para un nivel del 1%. N=125 para Brusca 1997.				

Fuente: Bastida y Guillamón (2009)

Además de las restricciones de una encuesta con tasa de respuesta del 46%, se aprecian importantes indefiniciones en el artículo, desde la indeterminación del periodo al que hace referencia la

[5] Dato extraído del Informe de Fiscalización de las retribuciones y de la gestión de los sistemas de provisión y promoción de los puestos de la intervención de las Entidades Locales del Tribunal de Cuentas, de abril de 2014, en el que además de la señalada, se ponen de manifiesto diversas deficiencias en el sistema de provisión de puestos de los Funcionarios de Habilitación Nacional en las entidades locales que ponen en riesgo el correcto funcionamiento del control interno en estas entidades.

[6] Desde la aprobación de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, el retraso en la rendición de las cuentas al Tribunal de Cuentas provoca la retención por parte del Ministerio de Hacienda de la cuantías mensuales correspondientes a la Participación en los Tributos del Estado, hasta que dicha obligación sea cumplida.

primera cuestión, a la ausencia de una definición clara de a qué tipo de colaboración se refería el estudio. Nótese la ausencia en el estudio de 2009, de auditorías privadas contratadas por "otras razones" entre las cuales estaría la obligación legal de auditarse de las sociedades mercantiles municipales que superan los umbrales establecidos en la legislación mercantil, con lo que se evidencia la inconsistencia del estudio.

Sí es posible extraer conclusiones claras del propio Informe del Tribunal de Cuentas, que aunque referido a un ámbito restringido de entidades locales, cuantifica de forma precisa el uso de los auditores privados: *"El examen se ha realizado sobre los Ayuntamientos situados en ámbitos territoriales carentes de Órganos de Control Externo con competencia sobre las Entidades Locales con población comprendida entre 1.000 y 10.000 habitantes. A los 636 Ayuntamientos que cumplían estos requisitos se les solicitó información sobre la formalización, en el periodo indicado, de contratos de asistencia técnica para la realización de auditorías. Todos han remitido la información solicitada y de ella se desprende que tan sólo los 11 Ayuntamientos mencionados en el apartado III.3. comunican haber suscrito contratos en el periodo y con el objeto mencionado. Este número representa el 1,7% de las Entidades Locales incluidas entre los rangos de población determinante del ámbito subjetivo y temporal de la fiscalización."*

Si bien de las cifras resultantes de algunos de estos estudios no fuera posible extraer conclusiones precisas, resulta indudable que hasta la fecha el uso de auditores privados ha sido escaso o inexistente para la mayoría de entidades locales españolas, y en muchos casos motivados exclusivamente por el revanchismo político, alejados de los criterios técnicos que han de dirigir la realización de una auditoría sufragada con dinero público. Evitar este uso partidista de las auditorías es otro de los argumentos a favor de la necesaria regulación de la colaboración de auditores privados en las entidades locales (Aragón Sánchez, 1999).

Para finalizar, resulta necesario hacer referencia al último de los grandes argumentos a favor de la regulación y fomento de las auditorías privadas en las entidades locales, que es la comparación con diversos países occidentales en los que el control externo de las entidades locales se realiza fundamentalmente mediante el establecimiento de auditorías privadas a las que se deben someter las entidades locales obligatoriamente cumpliendo ciertos requisitos. Las referencias a este argumento son numerosas. Podemos observarla en Ipiñázar y García 2016, Ipiñázar Petralanda 2016, Montesinos Julvé 2005, Martínez Arias 2005, Aragón Sánchez 1999 y 2001.

A iniciativa del órgano supremo de fiscalización de Lituania se creó en junio de 2016 en el seno de la EUROSAI una mesa de trabajo sobre fiscalización de entidades locales con el objetivo de estudiar y compartir las "mejores prácticas" en esta materia, de especial interés por la complejidad que reviste para los órganos fiscalizadores y por la variedad de sistemas establecidos para la fiscalización de entidades locales en los diferentes países miembros de la EUROSAI. Uno de sus primeros estudios consistió en una encuesta a los órganos de fiscalización de la EUROSAI en la que quedó reflejado el grado de participación que en los países de nuestro entorno se otorga a los auditores privados en la

fiscalización de las entidades locales[7].

Del contenido del estudio pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- Del total de 33 países que contestaron a la encuesta, en 19 de ellos los auditores privados en mayor o menor medida participan en el sistema de control externo a las entidades locales. En 17 países lo hacen de forma compartida con los OCEX nacionales o regionales (Azerbaiyán, Bulgaria, Estonia, Hungría, Letonia, Macedonia, Malta, Montenegro, Georgia, Grecia, Serbia, Suiza, Lituania, Polonia, Eslovaquia, Países Bajos y Noruega), y en 2 países, República Checa y Dinamarca, en el sistema de control externo de las entidades locales solo participan los auditores privados.

- En 5 países la auditoría financiera de las cuentas anuales de las entidades locales es ejercida exclusivamente por auditores privados: Dinamarca, Estonia, Letonia, Suiza y Países Bajos. En República Checa a pesar de que los auditores privados son los únicos agentes implicados en el control externo de las entidades locales, no realizan auditoría financiera sobre sus cuentas anuales por no ser preceptivas. Las entidades locales en este país solo están obligadas a someterse a auditorías de cumplimiento.

- En la mayoría de países (23 de 33) corresponde a los auditores privados el ejercicio de auditorías financieras sobre las cuentas anuales de las sociedades públicas locales, con independencia del grado de participación de los auditores privados en el sistema de control externo, de modo que la forma jurídica mercantil determina el sometimiento a las reglas aplicables a las sociedades mercantiles en lo referente a la auditoría de cuentas, como ocurre en España.

La encuesta fue respondida con anterioridad a que fuera aprobado el Reglamento de Control Interno de las entidades locales. Sin embargo, de ser respondida hoy, las respuestas referentes a España no habrían cambiado, ya que como se ha mencionado anteriormente, la nueva regulación no supone la participación de los auditores privados en el sistema de control externo, ni el sometimiento preceptivo a auditorías privadas por parte de las entidades locales (a salvo de la normativa mercantil aplicable a las sociedades públicas), sino únicamente la posibilidad de contratar a auditores privados para la colaboración con el control interno de la entidad.

Es necesario tener en cuenta que los siguientes miembros de la EUROSAI no contestaron a la encuesta por lo que no se encuentran reflejados en el análisis anterior: Andorra, Armenia, Austria, Bélgica, Bielorrusia, Chipre, Finlandia, Francia, Gran Bretaña, Islandia, Italia, Liechtenstein, Mónaco, Suecia y Ucrania.

Uno de los modelos que suelen utilizarse para defender el sometimiento de las entidades locales a las auditorías privadas es precisamente Gran Bretaña, donde el organismo anteriormente competente para la realización de auditorías al sector público local, la *Audit Comission,* delegó desde 2010 la totalidad del trabajo a auditores privados conservando únicamente funciones de supervisión,

[7] El estudio al completo se encuentra disponible en http://www.vkontrole.lt/tf/page.aspx?id=36 [25/09/2017]

como paso previo a su desaparición, lo cual tuvo lugar el 31 de marzo de 2015. En la actualidad las entidades locales en Gran Bretaña se encuentran sometidas a la auditoría financiera obligatoria por parte de auditores privados, seleccionados por la *Public Sector Audit Appointment,* actuando a modo de central de contratación. Suecia, Finlandia o Islandia son otros de los países que no contestaron a la encuesta en los que los auditores privados participan en la auditoría de las entidades locales en mayor o menor medida.

3.- El control interno en la Administración Local

Una definición del control interno que no siendo específica para la administración pública nos puede servir de punto de partida, es la que consta en el manual de Control interno, publicado en 1992 por The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, también conocido como informe COSO. De acuerdo con esta definición el control interno consiste en el proceso por el que la dirección y el personal de una entidad proporciona una seguridad razonable respecto del cumplimiento de los objetivos de:

- Efectividad y eficacia en la realización de las operaciones
- Fiabilidad de la información contable
- Cumplimiento de las normas aplicables

Esta definición dada para un ámbito empresarial no dista demasiado de las características del control interno configurado por la legislación española para las Administraciones Públicas y concretamente para la Administración Local. Efectivamente los tres objetivos marcados en el informe COSO coinciden plenamente con los objetivos del control interno contenidos en el TRLRHL, como queda patente cuando al regular una de las modalidades de control interno, el control financiero, establece (art. 220.2): *"dicho control tendrá por objeto informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera, del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación y del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos."*

La característica más evidente de este control es que se ejerce desde dentro de la propia administración por los sujetos que tienen dicha función legalmente encomendada, a diferencia del control ejercido por el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo (OCEX). En la administración local el control interno se encuentra reservado a los denominados funcionarios con habilitación de carácter nacional (art. 92 bis LRBRL), Interventores o Secretarios-Interventores, si bien también puede ser ejercido por quien desempeñe dichas funciones de acuerdo con los mecanismos de sustitución legalmente previstos. En este sentido, la Ley establece las reglas por las que en todo momento la entidad local disponga de un funcionario de habilitación nacional o en su defecto funcionario propio de la corporación, que ejercerá con carácter exclusivo y excluyente las funciones de control interno de la entidad.

A la Ley por tanto no le basta con establecer los procedimientos que se han de seguir en el ejercicio del control interno, sino que establece por quién ha de ejercerse, tras dotar a dicho sujeto de especiales características dentro de la organización que refuerzan su independencia. Esta circunstancia condicionará la colaboración del auditor privado en las funciones de control interno, y la diferenciará de las actuaciones llevadas a cabo en el seno de una entidad local como consecuencia de la colaboración con un órgano de control externo o como consecuencia de una auditoría de cuentas en sentido estricto de acuerdo con la Ley de Auditoría de Cuentas. Los trabajos que se realicen deberán estar dirigidos en todo momento por el responsable de la Intervención, el cual asumirá el resultado del mismo incorporándolo a su propio informe, e incluso la contratación deberá partir de su propia iniciativa. En palabras del Tribunal de Cuentas*: "Por ello, e indirectamente, tan sólo a instancia del propio Interventor, como responsable de los servicios y titular de las competencias de control interno, procede iniciar un expediente de contratación con este objeto".*

Previamente al análisis de las distintas modalidades de control interno es necesario hacer referencia a la tipología de entidades que conforman el sector público local a los efectos del Reglamento de Control Interno:

- La propia Entidad Local, o ente principal, entre las cuales encontramos las siguientes Administraciones que tienen la consideración de administración local de acuerdo con la Ley de Bases de Régimen Local: Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos Insulares, Consejos Comarcales en las Comunidades Autónomas en las que se han desarrollado (Cataluña, Aragón y Castilla y León), Áreas Metropolitanas y Mancomunidades de Municipios. Las restantes tipologías de entidades que se describen a continuación dependerán siempre de una de estas entidades locales.

- Los organismos autónomos locales. Los organismos autónomos son entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia, tesorería y patrimonio propios y autonomía en su gestión, que desarrollan actividades propias de la Administración Pública, tanto actividades de fomento, prestacionales, de gestión de servicios públicos o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación, en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas y dependientes de ésta (art. 98.1 Ley 40/2015 LRJSP).

- Las entidades públicas empresariales. Las entidades públicas empresariales son entidades de Derecho público, con personalidad jurídica propia, patrimonio propio y autonomía en su gestión, que se financian mayoritariamente con ingresos de mercado y que junto con el ejercicio de potestades administrativas desarrollan actividades prestacionales, de gestión de servicios o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación (art. 103.1 Ley 40/2015 LRJSP).

- Las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local. De acuerdo con el art. 2.1.d) del Reglamento de Estabilidad Presupuestaria de las Entidades Locales (RD 1463/2007), tienen la consideración de sociedades mercantiles dependientes aquellas en las que se dé alguna de las

siguientes circunstancias:

1. Que la entidad local, sus entes dependientes, vinculados o participados por la misma, participen en su capital social, directa o indirectamente, de forma mayoritaria.

2. Que cualquier órgano, organismo o sociedad mercantil integrante o dependiente de la entidad local, disponga de derechos de voto mayoritarios en la sociedad, bien directamente, bien mediante acuerdos con otros socios de esta última.

3. Que cualquier órgano, organismo o sociedad mercantil integrante o dependiente de la entidad local, tenga derecho a nombrar o a destituir a la mayoría de los miembros de los órganos de gobierno de la sociedad, bien directamente, bien mediante acuerdos con otros socios de esta última.

4. Que el administrador único o la mayoría de los miembros del consejo de administración de la sociedad, hayan sido designados en su calidad de miembros o consejeros por la entidad local, organismo o sociedad mercantil dependientes de la entidad local.

- Fundaciones dependientes. De conformidad con el art. 2.1.e) del Reglamento de Control Interno, tienen consideración de fundaciones dependientes aquellas controladas o financiadas mayoritariamente por la Entidad Local.

- Los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales de la Entidad Local. La inclusión de estos fondos en el ámbito de aplicación del Reglamento de Control Interno parece obedecer a la intención de reproducir fielmente la estructura del sector público estatal, sin que existan en la actualidad fondos de este tipo en las entidades locales[8], ni sea previsible su existencia. Este tipo de fondos se constituyen con la finalidad de gestionar de forma separada una masa patrimonial para una finalidad específica. Suponen, por tanto, una excepción al principio de unidad de caja recogido en el art. 91 de la Ley General Presupuestaria para el Estado, y en el art. 196 del TRLRHL para las entidades locales, motivo por el cual su creación ha de tener lugar mediante una Ley (art. 137.1 LRJSP).

- Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia adscritos a la Entidad Local de conformidad con las reglas establecidas en el art. 120 de la LRJSP.

- Las entidades con o sin personalidad jurídica distintas a las mencionadas en los apartados anteriores con participación total o mayoritaria de la Entidad Local.

[8] Como expuso el Colegio Oficial de Secretarios Interventores y Tesoreros de Málaga en las alegaciones formuladas al proyecto de Reglamento de Control Interno, que como se puede observar, finalmente no fue atendida. El texto completo de las alegaciones puede consultarse en la siguiente URL: http://www.cosital.es/attachments/866_ALEGACIONES%20MALAGA.pdf [25/09/2017]

De acuerdo con el contador de entidades locales de la Base de Datos General de Entidades Locales, esta es la dimensión actual del sector público local[9] :

CONTADOR DE ENTIDADES LOCALES - Nivel Nacional (19/06/2017)						
Tipos	Ente principal	Entes dependientes				
		Org. Autónomo Administrativo	Organismo Autónomo	Org. Autónomo Comercial	E. Pública Empresarial	Sociedad Mercantil
Ayuntamientos	8.124	641	207	4	45	1.282
Diputaciones, Consejos y Cabildos Insulares	52	71	30	3	9	105
Mancomunidades	953	8	4	0	0	28
Comarcas	82	11	6	1	1	21
Áreas metropolitanas	3	0	1	0	1	5
Agrupaciones de Municipios	77	0	0	0	0	1
Entidades Locales Menores	3.701	0	1	0	0	3
Consorcios	810	3	3	0	1	24
Instituciones sin ánimo de lucro	679	0	0	0	0	0
Fundaciones	644	0	0	0	0	0
Sociedades Mercantiles < 50% de part. Pública	334	0	0	0	0	0
TOTAL	15.459	734	252	8	57	1.469

El Reglamento de Control Interno, da por primera vez definiciones precisas de las distintas modalidades de control interno en el régimen local, introduciendo como novedad la auditoría pública como modalidad de control financiero, y regulando algunos aspectos del control interno necesitados de desarrollo reglamentario, inexistente hasta la fecha. Destaca en este sentido la regulación de la comprobación material de las inversiones, los supuestos de omisión de función interventora, el procedimiento para la resolución de discrepancias y la regulación del control financiero.

De acuerdo con la regulación contenida en el TRLRHL y en el Reglamento de Control interno, el control interno de las Administraciones Locales responde a un modelo mixto, similar al existente en la Administración General del Estado, en el que se aprecia la coexistencia del tradicional

[9] https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/BDGEL/aspx/utilidades/conta.aspx. Téngase en cuenta que el presente contador usa criterios distintos en la clasificación de entidades a los contenidos en el Reglamento de Control Interno.

control previo, de tradición continental, con un cada vez más extendido control a posteriori de corte anglosajón, que se ha ido extendiendo a medida que se consolidaba la intervención de la Administración Pública en la sociedad mediante formas jurídicas privadas.

Las modalidades mediante las cuales es ejercido el control interno en la Administración Local, son las siguientes:

- Función interventora: supone el control previo, tradicional en la burocracia administrativa, que busca la comprobación de la legalidad y corrección del acto, previamente a su aprobación. Se aplica a la totalidad de los actos del Ente principal, de sus Organismos Autónomos, y de los Consorcios de ella dependientes con repercusión económica, financiera y patrimonial, en cada una de las fases de ejecución presupuestaria, únicamente con excepciones debidas a gastos de tipo repetitivo o de escasa cuantía, cuyo control se realizará mediante el control financiero permanente. Como más adelante se explicará, existe la posibilidad de acordar por parte de la Entidad Local supuestos en los que las comprobaciones a realizar de forma previa a la adopción del acto se limiten a aspectos concretos previamente determinados, en cuyo caso la función interventora conlleva el ejercicio de un control a posteriori realizado por muestreo al objeto de completar las comprobaciones en la muestra seleccionada.

- Función de control financiero: la función de control financiero constituye el control ejercido a posteriori, en sus modalidades de control financiero permanente y de auditoría pública, con la finalidad de informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera, del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación y del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos.

- Función de control de eficacia: el control de eficacia consiste en verificar el grado de cumplimiento de los objetivos programados, del coste y rendimiento de los servicios de conformidad con los principios de eficiencia, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos locales. Con la aprobación del Reglamento de control interno, el control de eficacia ha quedado subsumido en las dos modalidades de control financiero.

Pasamos a analizar a continuación las distintas modalidades de control interno en comparación con las modalidades previstas en el control interno ejercido por la IGAE. Las diferencias existentes entre ambos modelos deberán ser tenidas en cuenta a la hora de interpretar las normas de auditoría del sector público, pensadas fundamentalmente para este ámbito.

3.1 La función interventora mediante fiscalización previa plena

La función interventora, tanto en la fiscalización previa plena o como en la previa limitada, comprende las siguientes fases:

- La fiscalización previa de los actos que reconozcan derechos de contenido económico, autoricen o aprueben gastos, dispongan o comprometan gastos y acuerden movimientos de fondos y valores. Se entiende por fiscalización previa la facultad que compete al órgano interventor de examinar, antes de que se dicte la correspondiente resolución, todo acto, documento o expediente susceptible de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos y valores, con el fin de asegurar, según el procedimiento legalmente establecido, su conformidad con las disposiciones aplicables en cada caso.

- La intervención del reconocimiento de las obligaciones e intervención de la comprobación material de la inversión. La intervención previa de la liquidación del gasto o reconocimiento de obligaciones es la facultad del órgano interventor para comprobar, antes de que se dicte la correspondiente resolución, que las obligaciones se ajustan a la ley o a los negocios jurídicos suscritos por las autoridades competentes y que el acreedor ha cumplido o garantizado, en su caso, su correlativa prestación.

- La intervención formal de la ordenación del pago. La intervención formal de la ordenación del pago es la facultad atribuida al órgano interventor para verificar la correcta expedición de las órdenes de pago.

- La intervención material del pago. La intervención material del pago es la facultad que compete al órgano interventor para verificar que dicho pago se ha dispuesto por órgano competente y se realiza en favor del perceptor y por el importe establecido.

En los entes en los que resulta aplicable el régimen de intervención previa, cualquier acto con contenido económico, financiero o patrimonial habrá de pasar por este control previo en cada una de sus fases de ejecución presupuestaria, con la única excepción de los gastos de material no inventariable, los contratos menores (contratos de importe menor a 18.000 euros o 50.000 en el caso de las obras, de acuerdo con el TRLCSP), los gastos de carácter periódico y demás de tracto sucesivo, una vez fiscalizado el gasto correspondiente al período inicial, y los de cuantía inferior a 3.005,06 que se abonen a través de anticipo de caja. Fuera de estos supuestos, la omisión de la fiscalización previa conlleva la paralización del expediente en la fase en la que sea detectada hasta que no sean fiscalizadas las fases omitidas.

La función interventora se ejercerá mediante la fiscalización previa plena salvo que el Pleno del ente principal acuerde la aplicación de la fiscalización previa limitada. En contraposición con ésta, en la fiscalización previa plena habrá de comprobarse la adecuación del acto propuesto a la totalidad de la normativa que le resulte de aplicación, previamente a su aprobación.

El ejercicio de la función interventora en el ámbito estatal tiene un ámbito subjetivo y objetivo muy similar al establecido para la administración local. Se prevé su aplicación a los actos emanados de la Administración General del Estado, sus Organismos autónomos y las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, si bien, mediante acuerdo del Consejo de Ministros es posible la

aplicación del control financiero en lugar de la función interventora a ciertos Organismos Autónomos. Respecto al ámbito de aplicación objetivo, de forma similar a lo establecido para la administración local, se exime de la aplicación de la función interventora a ciertos gastos repetitivos o de escasa cuantía.

3.2 La función interventora mediante fiscalización previa limitada

La fiscalización previa limitada ha sido uno de los aspectos en los que más se aprecia el acercamiento a la regulación del control existente para el Estado. En la denominación dada por el Reglamento de Control Interno (fiscalización previa limitada de requisitos básicos) ya se observa esta convergencia, ya que es un híbrido entre el nombre presente en la Ley de Haciendas Locales (fiscalización previa limitada) y la denominación que recibe este régimen en el ámbito de la Administración General del Estado (función interventora en régimen de requisitos básicos).

El Pleno del ente principal podrá acordar la aplicación de la fiscalización previa limitada, mediante la cual el control interno previo se limitará para los gastos a unos aspectos mínimos señalados en el RCI, junto con otros aspectos a examinar que el Pleno determine para cada tipo de gasto. Para los ingresos, la fiscalización previa limitada se limitará a la toma de razón en contabilidad. Como novedad, el Reglamento de Control Interno obliga a que sean comprobados los extremos definidos para la IGAE para el ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos, en la medida que resulten aplicables a las entidades locales. En la actualidad, los extremos a comprobar en dicho régimen se encuentran establecidos en el Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de mayo de 2008, por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos. Como consecuencia de esto, el órgano interventor tendrá que interpretar el acuerdo del Consejo de Ministros vigente en cada momento para adaptarlo a la entidad local y analizar los extremos que resulten de aplicación, así como analizar los aspectos mínimos establecidos en el RCI (existencia de crédito adecuado y suficiente y que el gasto se genera por órgano competente), y los aspectos adicionales que el Pleno haya determinado, en su caso.

Una vez producida la fiscalización limitada, el gasto continuará, debiendo el órgano interventor realizar una fiscalización plena posterior, en la que analice la legalidad del resto de aspectos que concurren en cada caso. Esta fiscalización plena posterior ha quedado subsumida en el control financiero, concretamente en la modalidad de control permanente, en la que el órgano interventor podrá optar por aplicar técnicas de auditoría, seleccionando por muestreo las operaciones que serán analizadas en todos sus extremos.

Por poner un ejemplo sencillo que permita entender mejor esta modalidad de fiscalización, supongamos que el Pleno de la entidad local establece la fiscalización previa limitada para los gastos de personal, sin establecer ningún aspecto adicional a ser examinado, y que se propone la prórroga de un contrato laboral temporal por el Ayuntamiento. El referido acuerdo del Consejo de Ministros establece

los siguientes extremos adicionales a comprobar respecto a la prórroga de un contrato laboral temporal: *a) Autorización conjunta de los Ministerios de Economía y Hacienda y de Política Territorial y Administración Pública. b) Que la duración del contrato no supera el plazo previsto en la legislación vigente.* Como consecuencia de esto, la Intervención de la entidad local deberá comprobar previamente a la aprobación del acuerdo que el mismo se adopta por el órgano competente (Alcaldía o en quien éste haya delegado), que existe crédito adecuado y suficiente para cumplir con la prórroga que se propone, y como aspecto adicional, únicamente que la duración del contrato no supera el plazo previsto en la legislación vigente, al no ser aplicable el apartado a) de la regulación estatal. El resto de aspectos del acto en cuestión serán fiscalizados si el acto es incluido en el control financiero.

Tras la Ley General Presupuestaria, desaparece del régimen de control interno estatal la fiscalización plena posterior mediante técnicas de muestreo, quedando subsumida en el control financiero permanente, de igual forma que ahora con el Reglamento de Control Interno, el ejercicio de la fiscalización plena posterior por muestreo del control interno de las entidades locales, regulada en el art. 219.3 TRLRHL, se ejercerá mediante el control financiero permanente.

3.3 El control financiero permanente

El Reglamento de Control Interno ha desarrollado el control financiero en dos modalidades hasta ahora inexistentes en el ámbito local, que se corresponden con el modelo establecido a nivel Estatal, el control financiero permanente y la auditoría pública. Una y otra modalidad consisten en un control a posteriori, una vez los actos sometidos a control han tenido lugar, si bien en el control financiero permanente se ejerce de forma continua y en la auditoría pública se ejerce de forma discontinua. Ambas modalidades incluirán el control de eficacia, que es tratado más adelante, y a ambas les serán de aplicación las normas de control financiero y auditoría pública vigentes para el sector público estatal (art. 29.4 RCI). Aunque pudiera parecerlo, esta remisión a las normas de control financiero y auditoría pública de ámbito estatal no se refieren a las NASP, que también serán de aplicación a ambas modalidades de control financiero, en tanto que conlleven la utilización de técnicas de auditoría, sino a las Resoluciones de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente y para el ejercicio de la auditoría pública.

El Reglamento también contiene normas comunes a ambas modalidades respecto a la planificación, y respecto a la obtención de información, documentación y asesoramiento técnico en estas actuaciones. Para la planificación, la intervención de la entidad deberá elaborar un Plan Anual de Control Financiero en las que incluirá todas aquellas actuaciones cuya realización por el órgano interventor derive de una obligación legal y las que anualmente se seleccionen sobre la base de un análisis de riesgos consistente con los objetivos que se pretendan conseguir, las prioridades establecidas para cada ejercicio y los medios disponibles, entre los que se encuentran la posibilidad de contratar a auditores privados.

El ámbito de aplicación del control financiero permanente queda definido en el art. 29 RCI. Se ejercerá sobre la Entidad Local y los organismos públicos en los que se realice la función interventora, con objeto de comprobar de forma continuada, que el funcionamiento de la actividad económico-financiera del sector público local se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios generales de buena gestión financiera, con el fin último de mejorar la gestión en su aspecto económico, financiero, patrimonial, presupuestario, contable, organizativo y procedimental.

Los trabajos a realizar se concretan en el art. 32.1 RCI, y son los siguientes:

a) Verificación del cumplimiento de la normativa y procedimientos aplicables a los aspectos de la gestión económica a los que no se extiende la función interventora. En este apartado se incluye la fiscalización posterior plena de los actos que han sido sometidos a fiscalización previa limitada.

b) Seguimiento de la ejecución presupuestaria y verificación del cumplimiento de los objetivos asignados.

c) Comprobación de la planificación, gestión y situación de la tesorería.

d) Las actuaciones previstas en las normas presupuestarias y reguladoras de la gestión económica del sector público local atribuidas al órgano interventor.

e) Análisis de las operaciones y procedimientos, con el objeto de proporcionar una valoración de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones en orden a la corrección de aquéllas.

f) En la Entidad Local, verificar, mediante técnicas de auditoría, que los datos e información con trascendencia económica proporcionados por los órganos gestores como soporte de la información contable, reflejan razonablemente el resultado las operaciones derivadas de su actividad económico-financiera. Nótese como este apartado, el único que implica la verificación de que la información contable se corresponde con la realidad económico-financiera, queda restringido a la entidad principal, dejando fuera a los otros entes sobre los que se ejerce la función interventora, los Organismos Autónomos y los Consorcios. Resulta necesario poner este apartado en relación al art. 204.1 del TRLRHL, según el cual a la Intervención de la entidad local le corresponde "llevar y desarrollar" la contabilidad financiera del ente principal, por lo que nos encontraríamos ante la paradoja de que la Intervención local se *auto-audita* en este caso.

El Reglamento añade que los trabajos se realizarán de forma sistemática y mediante la aplicación de procedimientos de análisis de las operaciones o actuaciones seleccionadas al efecto, que permitan obtener una evidencia suficiente, pertinente y válida, y que en el caso de que dichas verificaciones se efectúen aplicando procedimientos de auditoría se someterán, a falta de norma específica, **a lo establecido en las NASP**.

En el ámbito estatal, a diferencia de lo establecido por el RCI, el control financiero permanente resulta aplicable a las entidades públicas empresariales, a tenor de lo dispuesto en el art. 158 de la Ley General Presupuestaria, estableciéndose por lo demás, un contenido y ámbito subjetivo equivalente al

establecido para la Administración Local, con la particularidad de que mediante acuerdo del Consejo de Ministros será posible la aplicación de la modalidad de auditoría pública a las Entidades públicas empresariales que así se determinen.

3.4 El control financiero mediante el ejercicio de auditoría pública

Ésta ha sido una de las novedades del Reglamento de Control Interno, que al introducir la auditoría pública como modalidad del control financiero ha acercado el modelo de control interno de la Administración Local al configurado para la Administración General del Estado. El artículo 213 TRLRHL en su redacción originaria, al enumerar las funciones del control interno no hacía referencia a la modalidad específica de auditoría pública, ni el artículo 220 que regula el control financiero, que no ha sufrido variación, hace referencia alguna a una modalidad específica de control así denominada. La introducción de la expresión *"incluida la auditoría de cuentas de las entidades que se determinen reglamentariamente"* al mencionar el control financiero en el primer párrafo del artículo 213 tras la LRSAL, ya anticipaba esta novedad, aunque como se verá, esta modalidad no se limite a la auditoría de cuentas propiamente dicha.

La auditoría pública consistirá en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público local, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado. La auditoría pública engloba, en particular, las siguientes modalidades:

A) La auditoría de cuentas, que tiene por objeto la verificación relativa a si las cuentas anuales representan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad y, en su caso, la ejecución del presupuesto de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios que le son de aplicación y contienen la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.

El órgano interventor de la Entidad Local realizará anualmente la auditoría de las cuentas anuales de:

a) Los organismos autónomos locales.

b) Las entidades públicas empresariales locales.

c) Las fundaciones del sector público local obligadas a auditarse por su normativa específica.

d) Los fondos y los consorcios a los que se refiere el artículo 2.2 de este Reglamento.

e) Las sociedades mercantiles y las fundaciones del sector público local no sometidas a la obligación de auditarse que se hubieran incluido en el plan anual de auditorías.

B) La auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa, en las entidades sector público local no sometidas a control permanente (las distintas al Ente principal, y organismos autónomos y consorcios de ella dependientes), con el fin último de mejorar la gestión del sector público local en su aspecto económico, financiero, patrimonial, presupuestario, contable, organizativo y procedimental.

En el ámbito estatal, el contenido de la auditoría pública se define también en base a los tres tipos de auditoría que engloba, auditoría de regularidad contable, de cumplimiento y operativa, si bien en el ámbito de aplicación subjetivo se establece una gran diferencia al aplicarse a la totalidad de entes que forman parte del Sector Público Estatal, sin perjuicio de que se encuentren sometidos al régimen de intervención o de control financiero permanente. Esta diferencia resulta importante reseñarla para una mejor interpretación de las NASP.

Por otra parte, también es importante destacar las diferencias existentes entre el control financiero permanente y la auditoría pública, dado que, en principio, la colaboración del auditor privado se ha previsto únicamente para esta última.

De acuerdo con lo visto anteriormente el control financiero permanente incluirá las siguientes actuaciones:

- El control de legalidad de los actos dictados por el ente principal, sus organismos autónomos y consorcios de ella dependientes, que no se encuentran sometidos a fiscalización previa o que se han sometido a fiscalización previa limitada, en el que será optativo el uso de técnicas de auditoría.

- El examen de la eficacia y eficiencia de la gestión económico-financiera del ente principal, de sus organismos autónomos y consorcios, en el que será optativo el uso de técnicas de auditoría.

- La verificación, mediante el uso de técnicas de auditoría, de que la contabilidad del ente principal se corresponde con la realidad económico-financiera de la entidad.

En cambio, la auditoría pública incluye las siguientes actuaciones, realizadas siempre mediante aplicación de técnicas de auditoría:

- La verificación de que la contabilidad refleja la realidad económico-financiera (auditoría financiera) de todos los entes que forman parte de la entidad local salvo el ente principal.

- El control de legalidad, y el examen de la eficacia y eficiencia en el cumplimiento de objetivos de todos los entes que forman parte de la entidad local salvo, el ente principal, los organismos autónomos y los consorcios.

TIPO DE CONTROL APLICABLE POR ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO LOCAL

	Ente principal	Organismos autónomos	Consorcios locales	Entidades públicas empresariales	Sociedades mercantiles dependientes	Fundaciones del sector local dependientes
Función interventora	X	X	X			
Control de legalidad en el control financiero permanente	X	X	X			
Control de eficacia y eficiencia en el control financiero permanente	X	X	X			
Control de regularidad contable en el control financiero permanente	X					
Auditoría de regularidad contable en auditoría pública		X	X	X	X	X
Auditoría de cumplimiento en auditoría pública				X	X	X
Auditoría operativa en auditoría pública				X	X	X

TIPO DE CONTROL APLICABLE POR ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO ESTATAL

	Administración General del Estado	Organismos autónomos	Consorcios dependientes del Estado	Entidades públicas empresariales	Sociedades mercantiles dependientes	Fundaciones del sector estatal
Función interventora	X	X	X			
Control de legalidad en el control financiero permanente	X	X	X	X		
Control de eficacia y eficiencia en el control financiero permanente	X	X	X	X		
Control de regularidad contable en el control financiero permanente	X					
Auditoría de regularidad contable en auditoría pública		X	X	X	X	X
Auditoría de cumplimiento en auditoría pública		X	X	X	X	X
Auditoría operativa en auditoría pública		X	X	X	X	X

3.5 El control de eficacia

Como ya ha quedado expuesto, el control de eficacia que en la Ley de Haciendas Locales se configura de forma separada, ha quedado subsumido en el control financiero, al disponer el art. 29.1 RCI *in fine: "Ambas modalidades incluirán el control de eficacia, que consistirá en verificar el grado de cumplimiento de los objetivos programados, del coste y rendimiento de los servicios de conformidad con los principios de eficiencia, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos locales."*

La regulación expuesta añade al control financiero el análisis del cumplimiento de las disposiciones contenidas en la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, respecto a la escueta regulación de la Ley de Haciendas Locales.

En la normativa estatal, el control de eficacia también se encuentra subsumido dentro del control financiero permanente y la auditoría pública.

3.6 Otras manifestaciones del control interno susceptibles de colaboración

Otra de las funciones del control interno en la que cabe la colaboración de auditores privados es en el control financiero de subvenciones otorgadas por la entidad local. El Reglamento de Control Interno se encarga de recordar que estas funciones se encuentran dentro de las funciones encomendadas a la Intervención local, al disponer en su art. 3.5 lo siguiente: *"El órgano interventor ejercerá el control sobre entidades colaboradoras y beneficiarios de subvenciones y ayudas concedidas por los sujetos que integran el sector público local, que se encuentren financiadas con cargo a sus presupuestos generales, de acuerdo a lo establecido en la Ley General de Subvenciones."*. A tenor de lo dispuesto en la Ley General de Subvenciones, el control financiero de subvenciones tiene por objeto verificar:

a) La adecuada y correcta obtención de la subvención por parte del beneficiario.

b) El cumplimiento por parte de beneficiarios y entidades colaboradoras de sus obligaciones en la gestión y aplicación de la subvención.

c) La adecuada y correcta justificación de la subvención por parte de beneficiarios y entidades colaboradoras.

d) La realidad y la regularidad de las operaciones que, de acuerdo con la justificación presentada por beneficiarios y entidades colaboradoras, han sido financiadas con la subvención.

e) La adecuada y correcta financiación de las actividades subvencionadas, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 19 de esta ley.

f) La existencia de hechos, circunstancias o situaciones no declaradas a la Administración por beneficiarios y entidades colaboradoras y que pudieran afectar a la financiación de las actividades

subvencionadas, a la adecuada y correcta obtención, utilización, disfrute o justificación de la subvención, así como a la realidad y regularidad de las operaciones con ella financiadas.

Para ello el control financiero de subvenciones puede consistir en:

a) El examen de registros contables, cuentas o estados financieros y la documentación que los soporte, de beneficiarios y entidades colaboradoras.

b) El examen de operaciones individualizadas y concretas relacionadas o que pudieran afectar a las subvenciones concedidas.

c) La comprobación de aspectos parciales y concretos de una serie de actos relacionados o que pudieran afectar a las subvenciones concedidas.

d) La comprobación material de las inversiones financiadas.

e) Las actuaciones concretas de control que deban realizarse conforme con lo que en cada caso establezca la normativa reguladora de la subvención y, en su caso, la resolución de concesión.

f) Cualesquiera otras comprobaciones que resulten necesarias en atención a las características especiales de las actividades subvencionadas.

La normativa reguladora de subvenciones establece normas específicas para la colaboración de auditores privados en el control financiero de subvenciones, como se analizará a continuación, y en la confección de las cuentas justificativas a presentar por los beneficiarios de subvenciones.

Debemos mencionar, por último, la consabida auditoría de las cuentas anuales de sociedades mayoritariamente municipales realizadas conforme a la Ley de Auditoría de Cuentas. Tanto en el caso de auditorías obligatorias, bien por superar la sociedad los umbrales establecidos, o por concurrir algunos de los supuestos que dan lugar a la obligación de auditarse, como en las auditorías de cuentas a las que voluntariamente decida someterse la sociedad, no cabe duda de que la contratación del auditor no toma forma de colaboración con el control interno de la entidad local, sino que se realiza en cumplimiento de la normativa mercantil a la que se ven sometidas las sociedades municipales sin ningún tipo de especialidad al respecto. Lo que diferenciará a estas auditorías de las realizadas en el ejercicio de la auditoría pública como modalidad del control financiero será precisamente la iniciativa de la que parta esta decisión. Si se trata del ejercicio del control financiero, la auditoría estará prevista en el Plan anual de control financiero elaborado por el órgano interventor y la contratación partirá del ente principal y no de la propia sociedad. En cualquier caso, una vez que el informe de auditoría de cuentas realizada conforme a la LAC ha sido emitido, debería resultar válido como auditoría financiera a efectos del control interno, de forma que no tendría sentido una nueva contratación por parte del ente principal.

En este sentido se pronuncia el Tribunal de Cuentas al analizar las auditorías contratadas por

el Ayuntamiento de La Muela sobre las cuentas anuales de sociedades municipales, a pesar de que las mismas ya habían sido objeto de una auditoría de cuentas contratada la sociedad municipal, sin que se motive la duplicidad en la contratación. Esta postura se encuentra confirmada con el contenido del art. 29.3 del Reglamento de Control Interno, que incluye entre las auditorías financieras a realizar por parte de la intervención local, únicamente las de las sociedades municipales no sometidas a la obligación de auditarse.

Sin embargo, para que estas auditorías tengan el mismo valor para el control interno de la entidad local que una auditoría financiera, el órgano interventor deberá poder tener acceso a los papeles de trabajo, a lo cual el auditor privado no podrá negarse. En primer lugar por la aplicación analógica de lo dispuesto en la D.A. 3ª LGP, según la cual la IGAE en el ejercicio del control interno tendrá acceso a los papeles de trabajo que hayan servido de base para la emisión de informes de auditoría, y por otra parte, en aplicación directa de lo dispuesto en el art. 32 de la Ley de Auditoría de Cuentas: *"Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, podrán, en todo caso, acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas, quedando sujetos al deber de secreto: […] d) Los órganos que tengan atribuidas por ley competencias de control interno y externo de la gestión económica-financiera del sector público, respecto de las auditorías realizadas a entidades públicas de sus respectivos ámbitos de competencia. Dichos órganos y organismos podrán requerir del auditor de cuentas o sociedad de auditoría la información de la que disponga sobre un asunto concreto, en relación con la auditoría de cuentas de la entidad auditada y con la aclaración, en su caso, del contenido de los papeles de trabajo."*

4.- El régimen jurídico de la colaboración de auditorías privadas con la administración local.

Como ya se ha apuntado con anterioridad, el nuevo Reglamento de Control Interno, al regular por primera vez para la Administración Local la colaboración de auditores privados, solo hace referencia a la modalidad de control financiero denominada auditoría pública. En esta modalidad se incluye la auditoría financiera de todos los entes bajo el control de la entidad local, salvo el ente principal, así como la auditoría operativa y de cumplimiento de todos los entes bajo el control de la entidad local salvo el ente principal, y los organismos autónomos y consorcios de ella dependientes. Es decir, en esta modalidad no será posible realizar una auditoría financiera del ente principal, ni una auditoría operativa o de cumplimiento del ente principal, de sus organismos autónomos ni de los consorcios de ella dependientes, actuaciones éstas que se encuadrarían en el control financiero permanente. ¿Significa esto que una entidad local no podría contratar a un auditor privado para colaborar en la realización de estas funciones?

Si acudimos a la normativa estatal podemos observar una regulación similar a ésta. La norma que permite la contratación de auditores privados en el control interno de la Administración General del Estado se encuentra en la Disposición adicional segunda de la Ley General Presupuestaria: *"Para la ejecución del Plan Anual de Auditorías referido en el artículo 165 de esta ley, la Intervención General de la Administración del Estado podrá, en caso de insuficiencia de medios propios disponibles, recabar la colaboración de*

empresas privadas de auditoría, que deberán ajustarse a las normas e instrucciones que determine aquélla. […] Toda contratación de empresas privadas de auditoría, en el ámbito señalado anteriormente, deberá ir precedida de la publicación, con carácter anual, de una orden por parte del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en la que se especificará la insuficiencia de los servicios de la Intervención General de la Administración del Estado que justifique dicha contratación." En lo que aquí interesa, las actuaciones del Plan anual de auditoría no incluyen ningún tipo de auditoría sobre la Administración General del Estado, si bien, a diferencia de la regulación local, sí se incluyen las auditorías operativas y de cumplimiento de los organismos autónomos y consorcios dependientes del Estado. En cualquier caso, del análisis de las sucesivas Órdenes Ministeriales que han autorizado la contratación de auditores privados en el Estado se observa que la contratación únicamente ha sido utilizada para la auditoría de cuentas de entes dependientes del Estado y el control financiero de subvenciones.

En el Reglamento de Control Interno se produce un acercamiento al control interno establecido para la IGAE que es usado como modelo también en este aspecto, en el que solo se ha introducido la variación comentada respecto a Organismos Autónomos y Entidades Públicas Empresariales, a los que a nivel estatal también les resulta aplicable la auditoría pública a pesar de ya estar sometidos a control financiero permanente.

La colaboración de los auditores privados estaba necesitada de una regulación que llenase el vacío normativo existente, si bien mientras esto tenía lugar, el Tribunal de Cuentas en su Informe de fiscalización definió los requisitos que debían cumplir estas contrataciones para no infringir la normativa general de control interno: trabajos solicitados y dirigidos por la intervención local, que asumiría el resultado en el seno de sus funciones de control interno, y sometimiento a las Normas de Auditoría del Sector Público, fundamentalmente. Cumpliendo estos requisitos, se ha considerado que la colaboración de los auditores privados en el control interno de entidades locales no era contraria a lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aunque a diferencia de la Ley que regula el control interno para el Estado, ésta no contuviese mención alguna a esta posibilidad.

En la actualidad, el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales continúa sin referirse a la colaboración de auditores privados en el control interno de las entidades locales, y la única norma que tenemos al respecto es el nuevo art. 34 RCI, inserto en el capítulo referido a la modalidad de Auditoría Pública y que con el título de *"Colaboración en las actuaciones de auditoría pública"*, establece las condiciones bajo las cuales será posible la contratación de auditores privados para esta concreta modalidad.

En nuestra opinión, la redacción del artículo 34 del Reglamento de Control Interno no convierte en prohibida cualquier otro tipo de colaboración, máxime si bajo una Ley que no ha cambiado, la Ley de Haciendas Locales, el Tribunal de Cuentas, cumpliendo una serie de requisitos, admitió un ámbito de aplicación mucho más amplio. Si la intención hubiera sido restringir la colaboración de los auditores privados a la modalidad de Auditoría Pública, la redacción del precepto debiera haber sido más rotunda, e incluso su ubicación sistemática debió ser diferente. Por contra, una

interpretación integradora con el restante ordenamiento jurídico, que nos parece más adecuada, sería entender que en el nuevo art. 34 RCI el ejecutivo ha explicitado unas reglas coherentes con el TRLRHL, para la modalidad de fiscalización en la que será más proclive la colaboración de auditores privados tras la aprobación de los umbrales que ha de alcanzar la fiscalización, y que suponen una de las principales novedades del Reglamento. El art. 4.3 RCI en el que se contiene, hace referencia a la consecución de estos objetivos mediante el uso de medios internos o externos: *"3. El órgano interventor dispondrá de un modelo de control eficaz y para ello se le deberán habilitar los medios necesarios y suficientes. A estos efectos el modelo asegurará, con medios propios o externos, el control efectivo de, al menos, el ochenta por ciento del presupuesto general consolidado del ejercicio mediante la aplicación de las modalidades de función interventora y control financiero. En el transcurso de tres ejercicios consecutivos y en base a un análisis previo de riesgos, deberá haber alcanzado el cien por cien de dicho presupuesto.",* y su explicación en la exposición de motivos vendría a confirmar la posibilidad de utilizar medios externos para otras modalidades de fiscalización, incluida la modalidad interventora: *"A estos efectos, el modelo asegurará, con medios propios* ***o externos****, el control efectivo del cien por cien del presupuesto general consolidado del ejercicio en la* ***modalidad de función interventora*** *y, al menos, el ochenta por ciento mediante la aplicación de la* ***modalidad de control financiero****. Para éste último, en el transcurso de tres ejercicios consecutivos y con base en un análisis previo de riesgo, deberá haber alcanzado el cien por cien del presupuesto general consolidado.".* Pese a ello, en el presente trabajo analizamos la colaboración llevada a cabo por auditores privados, por lo que nos limitaremos al estudio de las modalidades de control interno que conllevan el uso de técnicas de auditoría, entre las que no podría nunca estar la función interventora ejercida mediante fiscalización previa.

Esta interpretación no violenta la autonomía local consagrada en la Constitución y es más acorde a las necesidades actuales de la Administración Local. Probablemente en el ámbito estatal resulte impensable que auditores privados realizasen una auditoría financiera sobre las cuentas anuales de la propia Administración General del Estado. Sin embargo, la colaboración en la auditoría financiera de las cuentas anuales del ente principal puede ser una necesidad acuciante para los escasos medios de los que dispone la Intervención de muchas entidades locales. Sólo como ejemplo, piénsese en que alguno de los 272 Ayuntamientos que no han rendido aún las cuentas anuales de los ejercicios 2013 y siguientes[10], decide que es necesaria la confección y aprobación de estas cuentas anuales con urgencia para recobrar la participación en los tributos estatales[11], para lo cual requiere los servicios de un auditor privado que le permita tener cierta seguridad en un breve periodo de tiempo, de que las cuentas anuales que se aprueban son correctas.

En palabras de la propia exposición de motivos: *"el modelo respeta el principio de la autonomía local, en la medida en que se limita a establecer los estándares mínimos del régimen de control, por lo que corresponde a las distintas Corporaciones adaptar a su realidad los distintos instrumentos que se prevén, en función de los riesgos y de los medios disponibles. En este sentido, resulta particularmente novedosa la posibilidad de*

[10] Dato obtenido del Observatorio de Rendición http://www.rendiciondecuentas.es/export/sites/portaldelciudadano/es/observatorioderendicion/cuentaNoRendidas2015.pdf?a=89 [25/09/2017]

[11] Desde la aprobación de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible el retraso en la rendición de las cuentas anuales conlleva la retención de la participación en los tributos del Estado.

establecer mecanismos de colaboración o contratación orientados a lograr el mejor desempeño de la función, siempre con el objetivo último de garantizar el control efectivo de un porcentaje significativo de los recursos empleados."

Téngase en cuenta también, que en la Administración Local se da la paradoja, no presente en el ámbito estatal, de que la Intervención es a la vez el órgano encargado de la confección de la contabilidad del ente principal, y el encargado de realizar las comprobaciones de regularidad financiera sobre la misma, en una duplicidad de roles difícil de entender fuera de este ámbito. Basta con observar el cuidado que presta la Ley de Auditoría de Cuentas en evitar el desempeño conjunto de estas tareas, prohibiendo el ejercicio de auditoría de cuentas en el caso de que se haya llevado a cabo la confección de la contabilidad en la misma entidad (art. 16.1.b).1º LAC). Una disposición similar la encontramos en las propias NASP. Por ello, la colaboración de auditores privados en la auditoría de cuentas del ente principal puede resultar especialmente conveniente para reducir la autorevisión como una de las amenazas a la independencia, en este caso del Interventor local.

Por todo lo anterior, a pesar de que el nuevo reglamento solo incluye normas específicas para la modalidad de auditoría pública, también será posible contratar la colaboración de auditores privados para el ejercicio del control financiero mediante técnicas de auditoría, así como para la colaboración en el control financiero de subvenciones otorgadas por la entidad local.

Una vez aclarada esta posibilidad, pasamos a determinar unas breves notas del régimen jurídico aplicable a las distintas modalidades.

- **Colaboración en auditoría pública**

La contratación de un auditor privado para la colaboración en la modalidad de auditoría pública habrá de cumplir los requisitos establecidos en el art. 34, apartados 1 y 3 del RCI, que imponen la necesidad de que la iniciativa de la contratación parta del funcionario responsable de la Intervención, que dirigirá los trabajos a realizar por los auditores privados. Se establecen además los siguientes límites temporales: contratación inicial por un periodo máximo de 2 años, prorrogable con sometimiento a la legislación de contratos del sector público, así como un límite máximo de 8 años que no podrá superarse por prórroga o concatenación de contratos. Considerando que estos contratos tienen la consideración de contratos de servicios a los efectos de la Ley de Contratos del Sector Público, cada contrato que se celebre tendrá limitaciones temporales adicionales, a saber, las prórrogas, que habrán de ser previstas en los pliegos, no podrán superar el plazo de duración inicialmente previsto en el contrato. Por ello, el plazo máximo de 8 años solo podría ser alcanzado mediante concatenación de al menos dos contratos. Una vez superado el plazo límite de 8 años el mismo auditor no podrá volver a ser contratado para la colaboración en auditoría pública en la misma entidad hasta que no hubieran transcurrido dos años.

Cabría plantear si existe algún límite mínimo a la duración que ha de tener el contrato, cuestión interesante si tenemos en cuenta que con la actual normativa de contratación pública es posible la contratación directa, sin licitación, de contratos de servicios de duración inferior a un año y

cuantía menor a 18.000 euros IVA excluido, lo que puede convertirse en una amenaza a la independencia del auditor privado, especialmente en entidades pequeñas. Podría pensarse que la contratación de auditorías de cualquier tipo sobre ejercicios completos implica precisamente una duración mínima del contrato de un año. Sin embargo, las cuentas anuales o los ejercicios para cuya revisión se contrata al auditor no conforman la duración del contrato, sino su objeto. La duración será el tiempo previsto para la ejecución del contrato, que puede ser muy inferior a la extensión temporal de las cuentas anuales a auditar. Las NASP dejan libertad para la determinación del plazo de ejecución de los trabajos pero establecen la necesidad de que sea determinado previamente por el órgano que hace el encargo. En este sentido sería posible, por ejemplo, que debido a un retraso en el ejercicio del control financiero en su modalidad de auditoría pública, se contrate la emisión de informe de auditoría sobre varios ejercicios para ser ejecutado en un plazo inferior a un año. En este sentido, si con el establecimiento de un "plazo máximo de dos años" se pretendía en realidad la limitación del número de ejercicios objeto del contrato, al estilo de las limitaciones establecidas en la LAC, resulta muy desafortunada (además de innecesaria) la referencia hecha a continuación, a que se podrá prorrogar el contrato conforme a la legislación de contratos del sector público, pues obliga a que el precepto sea interpretado como limitación a la duración y no como limitación al objeto. En cualquier caso, el ejemplo que se ha puesto corresponde a una situación anómala dado que el ejercicio del control interno en todas sus modalidades ha de ser ejercido anualmente y previsto en el Plan anual de control financiero, por lo que un contrato que abarque más de un ejercicio a auditar tendrá normalmente una duración superior a un año.

Por lo demás, como en las restantes modalidades de colaboración, la preparación, adjudicación y ejecución del contrato se somete a las normas establecidas en la normativa de contratación del sector público, y la ejecución del trabajo se someterá a las NASP (art. 33.1 RCI), como se analizará a continuación.

- **Colaboración en el control financiero de subvenciones**

Antes de la aprobación del Reglamento de Control Interno la Ley General de Subvenciones contenía la única mención existente en el ordenamiento jurídico a la posibilidad de contratar a un auditor privado por parte de las entidades locales. La norma en cuestión se encuentra en la D.A. 4ª de la Ley General de Subvenciones y dice lo siguiente:

> *"1. La Intervención General de la Administración del Estado podrá recabar la colaboración de empresas privadas de auditoría para la realización de controles financieros de subvenciones en los términos previstos en la Ley General Presupuestaria.*
>
> *2. En cualquier caso, corresponderá a la Intervención General de la Administración del Estado la realización de aquellas actuaciones que supongan el ejercicio de potestades administrativas.*
>
> *3. La misma colaboración podrán recabar las corporaciones locales para el control financiero de las subvenciones que concedan, quedando también reservadas a sus propios órganos de control las*

actuaciones que supongan el ejercicio de las potestades administrativas."

Será por tanto posible la contratación en este ámbito, sin más requisitos que los derivados de la normativa general de contratación y de control interno que se detallarán en el apartado siguiente. Las referencias a la imposibilidad del ejercicio de potestades públicas refuerzan la idea de que el ejercicio del control financiero de subvenciones corresponde al órgano interventor, y que el informe que se emita por el auditor de cuentas simplemente servirá para facilitar el trabajo de éste.

Otra forma de colaboración de los auditores privados que se encuentra prevista en la normativa reguladora de subvenciones es la posibilidad que tiene la administración de simplificar la documentación justificativa de la subvención si la misma se acompaña de un informe de un auditor de cuentas. Este tipo de colaboración indirecta (serán los beneficiarios los que contraten al auditor), no entra dentro del ámbito del presente estudio, por lo que nos limitamos a remitir al art. 74 del Reglamento de desarrollo de la Ley General de Subvenciones para ampliar información al respecto.

- **Colaboración en otras modalidades de control interno y reglas generales a cumplir en la colaboración en auditoría pública y en el control financiero de subvenciones**

Para la colaboración en otras modalidades de control interno el Reglamento no ha dispuesto de reglas específicas, por lo que será necesario cumplir con los requisitos que de forma general apuntó el Tribunal de Cuentas en su Informe para no infringir la normativa de control interno de la administración local. Concretamente, la necesidad de la contratación habrá de partir del órgano interventor, en base a la insuficiencia de medios necesarios para el desempeño de sus funciones, que será quien establezca las prestaciones a contratar, dirigiendo la ejecución de los trabajos e incorporando el resultado a sus propias conclusiones. En cuanto al sometimiento a las Normas de auditoría del sector público, estas únicamente serán aplicables cuando la prestación a contratar conlleve la revisión selectiva mediante técnicas de auditoría. Hay que recordar que, en el control financiero permanente, el uso de técnicas de auditoría será optativo, si bien también es necesario considerar, que carecería de sentido la contratación de un auditor, con exigencia de tal condición, para servicios relacionados con actuaciones de control interno que no conlleven el uso de técnicas de auditoría.

En cuanto al cumplimiento de la normativa de contratación pública, en función de la duración y la cuantía, podrá acudirse a la ya mencionada tramitación como contrato menor, o bien habrá de tramitarse alguno de los procedimientos de licitación establecidos: abierto, restringido, diálogo competitivo y negociado, en función de las cuantías y supuestos establecidos en el TRLCSP.

De acuerdo con Jiménez Rius (2017), derivado de las NASP y de las recomendaciones efectuadas por el Tribunal de Cuentas, podemos establecer algunas previsiones que habrán de ser incluidas en los pliegos:

– Objeto del contrato: por evidente que parezca, las imprecisiones detectadas en el Informe del Tribunal de Cuentas nos obligan a destacar que tendrá que precisarse el tipo de auditoría que

se contrata y el ámbito al que se extenderá (entidades, ejercicios, limitada a aspectos concretos, o a la realización de pruebas concretas, por ejemplo).

- La sumisión en su ejecución a las NASP vigentes. En el caso de auditorías de cuentas, puede resultar conveniente declarar aplicables supletoriamente las NIA-ES en lo no regulado por las NASP, tal y como establece la IGAE en sus pliegos.

- El calendario de ejecución de la auditoría.

- Los objetivos de la auditoría.

- El programa correspondiente a cada área en que se divida la auditoría, estableciéndose los procedimientos, controles y pruebas a realizar de cara a cumplir los correspondientes objetivos y como medio de control de su adecuada ejecución. O bien la necesidad de preparar este programa por el adjudicatario.

- El régimen de los papeles de trabajo de acuerdo con las NASP y su expresa pertenencia a la entidad local contratante.

- Igualmente deberá precisarse los aspectos de forma y contenido que deberá presentar el documento en que se concretará el trabajo realizado, en los términos expuestos en la norma 6 de las NASP.

- Debe establecerse en los pliegos al órgano interventor como responsable del contrato, con las facultades que establece el art. 52 del TRLCSP: *"Los órganos de contratación podrán designar un responsable del contrato al que corresponderá supervisar su ejecución y adoptar las decisiones y dictar las instrucciones necesarias con el fin de asegurar la correcta realización de la prestación pactada, dentro del ámbito de facultades que aquéllos le atribuyan. El responsable del contrato podrá ser una persona física o jurídica, vinculada al ente, organismo o entidad contratante o ajena a él."*

Para concluir, es necesario hacer referencia a una última posibilidad de colaboración de un auditor de cuentas en las entidades locales. Aragón Sánchez (1999 y 2001) defiende que es posible que en el seno del Pleno y de la Comisión especial de cuentas, los órganos políticos encargados de la aprobación de la Cuenta General de la entidad local, se pida un informe adicional al del órgano interventor previamente a su aprobación, y que consistiría en una auditoría financiera sobre las cuentas del Ayuntamiento, en base a la previsión del art 174 del ROFEL de que el Presidente podrá solicitar otros informes de funcionario o no, adicionalmente a los que tengan que emitir la Secretaría y la Intervención de la entidad local. Aunque esta posibilidad tampoco se encuentre prevista en el Reglamento de Control Interno, ni en la Ley de Haciendas Locales, negar la posibilidad de contratar estas auditorías nos llevaría a negar la posibilidad de contratar la emisión de informes externos de cualquier tipo, que a este respecto quedan equiparados. Y, sin perjuicio del buen o mal uso que se haga de esto, jurídicamente esta posibilidad está plenamente admitida y solo es rechazada cuando se hace

sustituyendo el informe de Secretario o Interventor en el caso de ser preceptivo, no si es en adición. En cualquier caso, estas auditorías no se harían en colaboración del control interno de la entidad ni se ejecutarían bajo la supervisión del órgano interventor.

Muy distintas son las auditorias de cuentas contratadas a iniciativa política una vez ya ha sido tramitada, aprobada y rendida la Cuenta General, por tanto sin expediente que tramitar y cuyo fin suele ser político. Tal y como se deriva del Informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas, este tipo de auditorías no tienen cabida en la normativa de control interno de las entidades locales.

5.- La normativa técnica aplicable a las distintas modalidades de auditoría en la administración local.

De acuerdo con el art. 29.4 RCI, a las actuaciones llevadas a cabo en ejecución del control financiero permanente y de la auditoría pública se regirán en primer lugar por las normas de control financiero y auditoría pública vigentes para el sector público estatal, que a la fecha actual lo constituyen las resoluciones de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente y para el ejercicio de la auditoría pública. En su aplicación a la administración local, esta normativa tendrá que interpretarse teniendo en cuenta las diferencias, anteriormente reseñadas, entre el control interno configurado para la Administración General del Estado y para la administración local. Estas dos resoluciones se encargan de regular aspectos tales como quién ha de ejercer el control, la tramitación del Plan anual de control financiero y del Plan anual de auditoría, la emisión de los informes y las actuaciones a realizar con posterioridad a su emisión. Respecto a la ejecución de los trabajos, ambas normas se remiten a las Normas de Auditoría del Sector Público, por lo que serán éstas las que afecten de manera directa a la ejecución del trabajo del auditor en la colaboración con el control interno local.

Las remisiones que la Ley y el Reglamento hacen a las Normas de Auditoría del Sector Público, aplicables a las auditorías públicas y al control financiero realizado mediante técnicas de auditoría, ha de interpretarse no sólo respecto a las NASP aprobadas mediante resolución de 14 de febrero de 1997 del Interventor General del Estado, sino también a las normas técnicas que lo desarrollan, en la medida en que sean aplicables a la administración local. Son las siguientes:

- Norma Técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero, de 29 de noviembre de 1999. En esta norma técnica se configura un sistema de control de calidad que en el ámbito estatal es ejercido por la Oficina Nacional de Auditoría y que en el ámbito local correspondería al órgano interventor.

- Instrucción sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero, de 11 de junio de 2002. Esta instrucción desarrolla de forma detallada, la estructura y organización que han de tener los papeles de trabajo resultantes de los trabajos de auditoría pública y control financiero permanente, por lo que afectarán de forma directa al

auditor privado en los trabajos de colaboración.

- Norma Técnica para la elaboración del informe de auditoría de los procesos de enajenación de participaciones significativas del Sector Público Estatal, de 14 de marzo de 2003. La especificidad de esta norma para el ámbito estatal hace que no resulte aplicable a la administración local, sin perjuicio de que pudiera orientar trabajos similares.

- Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado, de 11 de abril de 2007. Esta norma técnica es de especial importancia para la colaboración del auditor privado. Establece los criterios que se han de utilizar para calcular el importe de importancia relativa, distinguiendo entre las entidades con presupuesto limitativo y entidades con presupuesto estimativo.

- Norma Técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas, de 11 de abril de 2007. Esta norma desarrolla las NASP específicamente respecto a la colaboración con auditores privados, pero únicamente hace referencia a la auditoría de cuentas. La norma regula diversos aspectos de la relación con el auditor privado, como la composición de un equipo de revisión encabezado por un Jefe de equipo, que actúa bajo las órdenes de un director del servicio, y la distribución de competencias entre ellos. En una interpretación adaptada a la administración local, la totalidad de las funciones encomendadas a ambas figuras corresponderán al órgano interventor, sin perjuicio de que éste recabe la asistencia de otro personal. Algunas de las funciones más destacadas son: aprobar el Plan Global elaborado por el auditor privado, velar por el correcto cumplimiento del contrato (asignación de medios comprometidos, cumplimiento de calendario, etc.), dirigir los trabajos de auditoría, exigiendo pruebas adicionales si lo considera necesario o la aceptación del memorando del auditor privado. Por último, la norma también permite que la colaboración del auditor privado sea parcial, limitada a determinadas áreas o pruebas a realizar, que tendrán que ser concretadas en el contrato de colaboración, y que tendrán que estar adaptadas a la planificación y programación previamente aprobada.

- Norma Técnica sobre los informes de auditoría de las cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado, de 11 de noviembre de 2013. Esta norma establece la estructura y contenido que han de tener los informes de auditoría de cuentas, tomando como referencia a las NIA-ES, y regula las actuaciones a llevar a cabo respecto a los hechos posteriores. En su aplicación a las entidades locales, los informes de auditoría de cuentas emitidos por el órgano interventor habrán de acogerse a esta norma, por lo que también condicionará la estructura y el contenido del memorando y de la propuesta de informe que emita el auditor colaborador. También regula la norma la tramitación que han de seguir los informes de auditoría con posterioridad a su emisión, si bien estas disposiciones no son aplicables a la administración local por tratarse de una cuestión que ya se encuentra

regulada específicamente en el Reglamento de Control Interno. Por último, la norma contiene varios modelos de informe referidos a entidad con presupuesto limitativo y a entidad con presupuesto estimativo, incluyendo modelos específicos para la colaboración de auditores privados.

- Norma Técnica para la elaboración del informe de la auditoría de la Cuenta de los Tributos Estatales y recursos de otras Administraciones y Entes Públicos, de 24 de mayo de 2016. La especificidad de esta norma hace que no sea aplicable al ámbito local.

- Norma Técnica de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas, de 1 de junio de 2017. Esta norma ha sido emitida en cumplimiento de la Resolución de 18 de febrero de 2014 de la IGAE, sobre el proceso de adaptación de las NASP a las Normas internacionales de auditoría. En este caso se utiliza como referente la NIA-ES 265 *Comunicación de la deficiencias de control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, para actualizar la anterior Norma técnica sobre el informe de adicional al de auditoría de cuentas, pasando a regular ambas cuestiones. En el ámbito estatal, existen ciertos supuestos, regulados en los apartados 2, 3 y 4 del art. 167 LGP, en los que la auditoría de cuentas conlleva el análisis de cuestiones adicionales a la emisión de opinión sobre las cuentas anuales, y que son incluidos en un informe adicional. Aunque estos supuestos no son de aplicación a la administración local, las NASP establecen claramente que incluso en las auditorías de cuentas estrictamente consideradas, realizadas en el sector público, las pruebas que se lleven a cabo para determinar el cumplimiento de la normativa de aplicación, deben tener un alcance mayor al de las auditorías privadas, y que las irregularidades detectadas han de ser comunicadas por escrito con independencia de que resulten significativas a efectos de la información contable. Por ello, este informe adicional es el documento adecuado para la inclusión de este tipo de referencias, y así lo declara la propia norma: *"contendrá aquellas indicaciones que se consideren convenientes por parte del auditor para poder comprender el contexto de emisión del informe y la regulación que haya podido, en su caso, ser incumplida; sin perjuicio del efecto que, en su caso, puedan tener en el informe de auditoría de cuentas anuales por constituir salvedades de auditoría o sean asuntos relevantes que se han incluido en otros párrafos del informe de auditoría."* La presente norma técnica servirá por tanto al auditor privado, para la elaboración de un memorándum adicional en el que incluirá estas cuestiones en las colaboraciones en auditoría de cuentas. En ningún caso las referencias que la norma hace a este informe adicional son aplicables a las auditorías de cumplimiento. Por último, la norma establece la obligatoriedad de emitir un informe de recomendaciones respecto a las deficiencias o debilidades encontradas en el control interno, con el fin último de que la realización de auditorías contribuya a mejorar la gestión de fondos públicos. Tanto de los informes adicionales como de los informes de recomendaciones sobre el control interno, la norma regula su estructura y contenido, e incluye modelos de informe.

Algunas de estas normas técnicas remiten para casos concretos, a la normativa técnica que

regula las auditorías privadas. Por ejemplo, la NT sobre importancia relativa, remite a la NIA-ES sobre técnicas de muestreo para la determinación del tamaño muestral y selección de operaciones. A parte de estas referencias concretas, las NIA-ES no resultan en principio aplicables. Sin embargo, puede resultar conveniente, que en los pliegos que rijan la licitación, o en el contrato que sirva de hoja de encargo en caso de no licitarse el contrato, se declaren aplicables las NIA-ES en todo aquello no regulado por las NASP y Normas técnicas de desarrollo, especialmente si se trata de una auditoría de cuentas. Esta remisión a las NIA-ES la introduce las IGAE en las contrataciones de auditores privados en colaboración con auditorías de cuentas. La idoneidad de esta aplicación subsidiaria queda reflejada en la Resolución de 18 de febrero de 2014 de la IGAE, sobre el proceso de adaptación de las NASP a las NIA-ES, en la que se afirma: *"cabe destacar el importante papel de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) que, expresamente, en el supuesto de carencia de una regulación específica, constituyen en el ámbito de las actuaciones de control y auditoría de la IGAE un marco integral susceptible de aplicación subsidiaria."* Hay que recordar que las Normas Internacionales de Auditoría en su redacción original resultan aplicables a las auditorías del sector público, si bien en su adaptación a nuestro ordenamiento no se contempló esta posibilidad, en coherencia con la Ley de Auditoría de Cuentas, que excluye a las auditorías públicas de su ámbito de aplicación.

Debemos destacar, por otra parte, que las NASP han sido elaboradas para el ámbito estatal, por lo que la aplicación a la administración local requiere de adaptaciones que derivan de las diferencias existentes en el control interno de ambas administraciones, ya descritas. Sin embargo, algunas disposiciones de las NASP no son adaptables a la administración local. Sirva como ejemplo, la NASP en su apartado 4.2.2. establece la incompatibilidad de: *"Ser responsable de la contabilidad de la entidad, o haberlo sido anteriormente, de forma que afecte a las operaciones o programas auditados. Esta limitación no existe cuando se trata de un control financiero a posteriori realizado por la Intervención delegada de un ministerio, en los casos de fiscalización limitada. El objetivo de este tipo de control nunca es revisar los aspectos contables del ministerio, que lleva directamente la Intervención delegada."* La propia norma se encarga de aclarar que se permite el control financiero ejercido por el mismo Interventor delegado que lleva la contabilidad del Ministerio, porque ese control financiero a posteriori no conlleva la revisión de aspectos contables. La aclaración confirma que en las entidades locales se produce un incumplimiento insalvable de esta norma, al menos en los municipios de régimen común. La separación de las funciones de contabilidad y de fiscalización únicamente está prevista para los municipios de gran población del Título X de la LRBRL, en los que se debe crear un puesto reservado igualmente a funcionarios con habilitación de carácter nacional encargado de la llevanza de la contabilidad.

También debemos destacar, que aunque las NASP no restringen la colaboración de auditores privados a un tipo de auditoría pública concreta, resulta significativo que la Norma técnica que regula estas colaboraciones solo las contemple para auditorías de cuentas. Esto es debido a que en el ámbito estatal, las sucesivas Órdenes Ministeriales declarando la insuficiencia de medios de la IGAE y autorizando la contratación de auditores privados, se han limitado a la colaboración para auditorías de cuentas sobre entes dependientes de la AGE y a la auditoría de subvenciones. Sin embargo, para las entidades locales las auditorías de cumplimiento han tenido un uso casi equiparable a las auditorías de

cuentas. En el Informe del Tribunal Cuentas cinco de los once contratos analizados consistían en auditorías de cumplimiento o de regularidad (auditoría de cuentas y de cumplimiento conjuntamente).

Adicionalmente a estas normas, aunque en principio no resulten de aplicación, podemos mencionar las normas de auditoría elaboradas por la INTOSAI. La INTOSAI es una organización internacional que aglutina a las instituciones de control externo de países de todo el mundo, como por ejemplo, el Tribunal de Cuentas. Esta organización ha emitido una serie de normas de auditoría llamadas ISSAI *International Standards os Supreme Auditing Institutions*, basadas en las NIA, que sí recogen normas específicas para los tres tipos de auditoría del sector público.

De acuerdo con el proceso de adaptación descrito en López y Minguillón (2017), en junio de 2014 el Tribunal de Cuentas y los OCEX adoptan las ISSAI de tercer nivel, que contiene los principios fundamentales de auditoría. Esta adaptación pasa a denominarse ISSAI-ES y constituyen desde entonces el conjunto de principios aplicables en las auditorías realizadas por estas instituciones. En diciembre de 2014 se aprueban varias ISSAI-ES de nivel 4, que recogen las directrices de auditoría, directrices más específicas, detalladas y operativas para aplicar en el trabajo de auditoría. Sin embargo, esta labor de adaptación quedó incompleta al no adaptarse las ISSAI 4100 y 4200 que regulan respectivamente la auditoría de cumplimiento emitida independientemente y emitida conjuntamente con una auditoría financiera. Finalmente, en marzo de 2015 se acuerda la elaboración de las llamadas Guías Prácticas de Fiscalización (GPF-OCEX), que constituyen una adaptación de tanto de las NIA-ES, ISSAI e ISSAI-ES. Se detallan a continuación las normas aprobadas con sus equivalencias[12]:

NORMATIVA GENERAL

Descripción	ISSAI-ES	NIA-ES	GPF-OCEX
Principios fundamentales de la fiscalización del sector público	100		

AUDITORÍA FINANCIERA

Descripción	ISSAI-ES	NIA-ES	GPF-OCEX
Principios fundamentales de la fiscalización o auditoría financiera	200		
Introducción general a las directrices de auditoría financiera de las ICEX	1000		
Glosario de términos	1003	Glosario	
Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las NIA		200	
Guía para el control de calidad de las fiscalizaciones		220	1220
Documentación de una fiscalización		230	1230
Responsabilidades del auditor en la fiscalización con respecto al fraude		240	1240
Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros		250	1250

[12] Elaboración propia, partiendo del análisis realizado por López Hernández (2017) (pag. 7) y por la Sindicatura de Cuentas de Valencia, disponible en http://www.sindicom.gva.es/web/wdweb.nsf/documento/mf2017 [25/09/2017]

Descripción	ISSAI-ES	NIA-ES	GPF-OCEX
Responsabilidades del auditor en la fiscalización con respecto al fraude		240	1240
Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros		250	1250
Guía sobre la planificación de una fiscalización		300	1300
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno		315	1315
El conocimiento del control interno de la entidad		315	1316
Guía para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material		315	1317
Guía sobre la importancia relativa en las auditorías financieras		320	1320
Respuestas del auditor a los riesgos valorados		330	1330
Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios		402	
Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría		450	
Evidencia de auditoría		500	1500
Evidencia de auditoría - consideraciones específicas para determinadas áreas		501	
Confirmaciones externas		505	
Encargos iniciales de auditoría - saldos de apertura		510	
Procedimientos analíticos		520	1520
Muestreo de auditoría		530	
Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar		540	
Partes vinculadas		550	
Hechos posteriores al cierre		560	
Empresa en funcionamiento		570	
Manifestaciones escritas		580	
Consideraciones específicas - auditorías de estados financieros de grupos		600	
Utilización del trabajo de los auditores internos		610	
Utilización del trabajo de un experto del auditor		620	
Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros	1700	700	1730
Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente		705	
Párrafo de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente		706	
Preparación de informes de auditoría sobre los estados financieros			1730
Preparación de informes de auditoría financiera. Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero		805	1805

AUDITORÍA OPERATIVA

Descripción	ISSAI-ES	NIA-ES	GPF-OCEX
Principios fundamentales de la fiscalización del operativa	300		
Normas y directrices para la fiscalización operativa	3000		
Anexo a las directrices para la fiscalización operativa	3100		

AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

Descripción	ISSAI-ES	NIA-ES	GPF-OCEX
Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento	400		
Directrices para la fiscalización de cumplimiento	4000		
Las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad			4001
Guía sobre la importancia relativa en las fiscalizaciones de legalidad			4320

La ausencia de una regulación detallada de las auditorías de cumplimiento y operativas en las NASP, hace a estas normas especialmente interesantes respecto a estos tipos de auditoría, pudiendo servir como inspiración para la redacción de pliegos, o incluso para remitir a ellas como normas a seguir por el auditor, o como normas aplicables subsidiariamente en las cuestiones no reguladas por la normativa aplicable.

6.- Diferencias entre auditoría privada y las diferentes modalidades de auditoría pública

La Ley General Presupuestaria, el Reglamento de Control Interno y las NASP definen los distintos tipos de auditoría pública existentes. Aunque estas definiciones se hacen dentro de la modalidad de control financiero denominada auditoría pública, como ya hemos visto, la colaboración del auditor será igualmente posible en el control financiero permanente realizado mediante el uso de técnicas de auditoría. De acuerdo con el art. 32.4 RCI, a las actuaciones de control permanente que se ejecuten mediante el uso de técnicas de auditoría les serán aplicables las normas de auditoría del sector público, y no las correspondientes al control financiero. Por tanto, las definiciones de los distintos tipos de auditoría pública serán válidas para ambas modalidades de control financiero, ya que de hecho, no habrá diferencia alguna en el contenido de las actuaciones a llevar a cabo. Si consideramos, por ejemplo, la auditoría de cuentas del ente principal, y la auditoría de cuentas de un organismo autónomo, no existirán diferencias reseñables en la ejecución del contrato, aunque el Reglamento de Control Interno los encuadre dentro del control financiero permanente el primero, y dentro de la auditoría pública el segundo.

Las definiciones contenidas en el Reglamento de Control Interno son las siguientes:

- La auditoría de cuentas tiene por objeto la verificación relativa a si las cuentas anuales representan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad y, en su caso, la ejecución del presupuesto de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios que le son de aplicación y contienen la información necesaria

para su interpretación y comprensión adecuada.

- La auditoría de cumplimiento tiene como objeto la verificación de que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que les son de aplicación.

- La auditoría operativa tiene como objeto el examen sistemático y objetivo de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública, con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de la buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquéllas.

Adicionalmente, las NASP, definen la auditoría de regularidad como aquella que combina los objetivos de la auditoría de cumplimiento y de la auditoría de cuentas.

Por su parte, podemos acudir a la definición de la auditoría de cuentas presente en el art. 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas: *"Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros."* No se trata ésta de una definición semántica, sino de una definición legal condicionada por los objetivos de la ley, dado que la definición sirve para delimitar su ámbito de aplicación. Una definición más general de la auditoría de cuentas puede encontrarse en Mir Fernández (2016): *"En términos generales, la actividad de la auditoría se ocupa de la revisión sistemática de una actividad o de una situación para evaluar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a que aquellas deben someterse, por lo que, sobre la base de tal definición resulta sinónima a control, verificación, revisión o inspección."* Como puede observarse, ésta última definición sí sería compatible con las distintas modalidades de auditoría pública que se encuentran definidas en la Ley General Presupuestaria y en el Reglamento de Control Interno. La mera definición formulada por la Ley 22/2015 nos deja claro que el ámbito en el que suelen actuar los auditores de cuentas mantiene diversas diferencias respecto a la colaboración en el control interno de una Administración, que merecen ser analizadas.

- **Diferencias comunes a los distintos tipos de auditoría pública**

Las diferencias más inmediatas derivan de no resultar aplicable la Ley de Auditoría de Cuentas a los trabajos de colaboración en auditorías públicas. La D.A. 2ª de la LAC establece expresamente su no aplicación a los trabajos de colaboración que auditores privados realicen con los órganos de control interno del sector público en ejecución de su planificación anual de auditorías, con dos excepciones: los trabajos complementarios que se realicen con motivo de esta colaboración, que conlleven la auditoría de cuentas para finalidades específicas, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales o para obtener recursos en mercados financieros, así como las auditorías de cuentas realizadas como consecuencia de la obligación legal de auditarse. En ningún caso resulta aplicable la LAC, si la

auditoría de cuentas a realizar tiene por objeto cuentas anuales formuladas conforme a la normativa contable del sector público, o si a los trabajos de auditoría les resultase aplicable las Normas de Auditoria del Sector Público. Respecto a las actuaciones aquí tratadas, la LAC solo resultará aplicable a las auditorías de cuentas obligatorias de sociedades mercantiles y fundaciones dependientes de la entidad local, y a las voluntarias que surjan de la iniciativa de estos mismos entes dependientes, siempre que no se rijan por la contabilidad pública.

Como consecuencia de la no aplicación de la Ley, no resultarán aplicables las diversas causas de incompatibilidad presentes en la Ley (arts. 16 y ss.), ni las prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo (art. 23), ni los supuestos de deber de abstención del auditor (art. 25), aplicándose en su lugar los supuestos de incompatibilidad que, de una forma mucho menos profusa, regulan las NASP. Por otra parte, al exigirse estar inscritos en el ROAC para la colaboración en auditorías públicas, los auditores deberán cumplir con disposiciones de la LAC tales como la obligatoriedad de disponer de un sistema interno de control de calidad, con independencia de que a los trabajos de colaboración no les resulte aplicable la LAC. En este sentido, el auditor, estará igualmente sometido a la supervisión e inspección del Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas. Sin embargo, los trabajos de colaboración con auditorías públicas no se encontrarán sometidos al control de calidad ni a la supervisión ejercida por el ICAC, por lo que nunca podrían ser objeto de investigación por parte del Instituto.

Regulando la supervisión y el control de calidad de las auditorías públicas encontramos la Norma Técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero, que desarrolla a las NASP en este aspecto. En esta norma se regula un sistema de control de calidad de las auditorías públicas, que en el ámbito estatal será ejercido por la Oficina Nacional de Auditoría, la cual desarrollará sus funciones sobre los trabajos de auditoría ya finalizados, en ejecución de un plan de supervisión aprobado anualmente. Entre las auditorías que son objeto de supervisión por la ONA no se encuentran, como es lógico, las auditorías públicas realizadas en las entidades locales, por lo que en el ámbito local esta responsabilidad recaería de nuevo en el órgano interventor de la entidad, bajo cuya dirección se ejecutaron los trabajos. Tal y como señala Ipiñázar y García, e Ipiñázar Petralanda (2016), el establecimiento de un organismo responsable del control de calidad incrementa de forma muy importante la calidad de los trabajos, y por el contrario, la no supervisión, tiene un efecto negativo en la fiabilidad que la calidad de las auditorías ofrecen. Por ello, debería articularse un sistema de supervisión de las auditorías realizadas en las entidades locales que fuera ejercido por un órgano distinto al órgano interventor, y que fuese externo a la organización.

Tampoco resultarán de aplicación a los trabajos de colaboración con auditorías públicas, el régimen sancionador contenido en la Ley de Auditoría de Cuentas, que recoge numerosas infracciones, que en el caso de cometerse en la ejecución de un trabajo de colaboración no serían sancionables por el ICAC ni por supuesto por la administración contratante, más allá del restringido régimen de penalidades que pudiera haberse previsto en los pliegos que rigen el contrato.

Por otra parte, se observa una diferencia fundamental derivada de la definición de la auditoría de cuentas, que incluye el requisito de que se trate de una actividad dirigida a la elaboración de un informe con efectos ante terceros. De acuerdo con los aspectos tratados anteriormente, el auditor privado en su colaboración con el control interno de la Administración emitirá un informe que no tendrá *per se* efectos jurídicos ante terceros. Será el informe resultante del control interno, al que se habrán incorporado conclusiones emitidas por el auditor el que tenga efectos jurídicos ante terceros. Tanto es así, que, ni la norma técnica de colaboración ni los pliegos de la IGAE, usan el término informe para referirse al resultado del trabajo del auditor privado, sino que lo denomina "memorando de conclusiones a incluir en el informe de auditoría de cuentas".

Del análisis de las Normas de Auditoría del Sector Público también pueden destacarse varias diferencias comunes a los distintos tipos de auditoría pública. En primer lugar, respecto al sujeto auditor, la norma 4.1.6. contiene un mandato, un tanto inespecífico, de exigir, al auditor privado que colabore en auditorías públicas de cualquier tipo, la cualificación necesaria en contabilidad pública, derecho administrativo y en el funcionamiento del sector público. Como es lógico, la formación en estas áreas no es necesaria para el ejercicio de la auditoría de cuentas en el ámbito privado. Los pliegos que rijan la contratación deberán concretar estos requisitos en forma de condiciones de solvencia técnica que satisfagan esta norma y garanticen una adecuada ejecución del contrato, exigiendo por ejemplo, titulaciones académicas específicas de las citadas materias en el personal que vaya a ejecutar los trabajos.

Respecto a la planificación, fase fundamental en la ejecución de la auditoría de cuentas, en el ámbito de la auditoría pública, en caso de elaborarla el auditor privado, se someterá a su ulterior aprobación por parte del órgano interventor, que podrá solicitar su modificación emitiendo las instrucciones pertinentes (norma 4.5.1 de la NT de Colaboración con auditores privados). Cabría incluso que la contratación del auditor se hiciera para la colaboración parcial en la auditoría, de forma que se limitase a la ejecución de pruebas, y emisión de memorando, conforme a una planificación previamente aprobada por el órgano interventor, tal y como se recoge en la norma 5 de la Norma técnica de colaboración.

En lo que respecta a los papeles de trabajo, que en las auditorías privadas nunca son entregadas al cliente, en el caso de las auditorías públicas han de ser entregadas al órgano interventor, que no deja de ser un funcionario de la entidad auditada. Esta exigencia presente en las NASP, guarda relación con el hecho de que el auditor cuando colabora en una auditoría pública no emite un informe, sino que su trabajo servirá de base para que el funcionario encargado de la fiscalización emita el informe de auditoría correspondiente, por lo que es necesario que éste pueda supervisar las actuaciones llevadas a cabo por el auditor privado. Además, la NT sobre organización de los papeles de trabajo, establece de forma muy detallada el contenido, estructura y organización que habrán de tener los papeles de trabajo que elabore el auditor colaborador, a diferencia de la normativa técnica privada que se limita a establecer unas directrices a cumplir en su confección.

6.1 Auditoría financiera

La auditoría de cuentas o auditoría financiera, llevada a cabo en el seno de una auditoría pública, tiene los mismos objetivos que la auditoría de cuentas realizada bajo el paraguas de la LAC, esto es, verificar que las cuentas anuales de una entidad son fiables y se adecúan al marco contable de aplicación, dentro de un margen de error razonable. Sin embargo, en la auditoría de cuentas realizada en colaboración con el control interno de una administración pública existirán varias diferencias que afectarán al trabajo del auditor, en primer lugar derivadas de la aplicación de un marco contable distinto al privado. Si bien en los últimos años la contabilidad pública ha experimentado un progresivo acercamiento a la contabilidad privada, existen diferencias importantes que condicionan el trabajo del auditor:

- La contabilidad presupuestaria: en las entidades públicas sometidas al régimen económico-presupuestario público, tales como las diversas administraciones territoriales o los organismos autónomos y consorcios de ellas dependientes, el presupuesto anual de la entidad, que en las entidades locales es aprobado por el Pleno, tiene carácter limitativo. Esto implica que las cuantías y conceptos contenidos en el presupuesto limitan la capacidad de gasto de los órganos gestores, hasta el punto de viciar de nulidad los gastos realizados sin crédito adecuado y suficiente, y hacerlos responsables de su reintegro (arts.173.5 y 188 TRLRHL). Como consecuencia, en la contabilidad pública coexisten por un lado una contabilidad presupuestaria que permite el control de la ejecución del presupuesto, y por otro una contabilidad patrimonial equivalente a la contabilidad privada que conocemos. Si bien, la ejecución presupuestaria también acaba teniendo reflejo en la contabilidad patrimonial. Por ello, la auditoría de cuentas de una entidad sometida al régimen económico-presupuestario público habrá de incluir comprobaciones específicas respecto a la contabilidad presupuestaria, y el memorando que emita el auditor incluirá su opinión respecto a la contabilidad presupuestaria, para lo cual, el auditor privado deberá realizar pruebas específicas respecto a los actos de ejecución del presupuesto, y contrastar su corrección con la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales. Por poner un ejemplo de la relevancia que tiene este aspecto en las auditorías de cuentas públicas, el auditor puede detectar operaciones, que de acuerdo con las definiciones dadas por la Orden de estructura presupuestaria, están imputadas en una aplicación presupuestaria incorrecta, y que la aplicación presupuestaria correcta no existe o no tenía créditos disponibles suficientes. En este caso, a parte de las derivaciones de responsabilidad que resulten aplicables, en la contabilidad patrimonial procedería la contabilización de estas operaciones en las cuentas 413 *"Acreedores por operaciones pendientes de imputar al presupuesto"* y su pago como 555 *"Pagos pendientes de aplicación"*. Ambas son las cuentas que mejor reflejan las irregularidades presupuestarias producidas, y por tanto son objeto de un análisis prioritario en la Cuenta general de cualquier entidad local.

- El remanente de tesorería, los gastos con financiación afectada, los remanentes de crédito y

otras figuras específicas de la contabilidad pública: La contabilidad pública tiene figuras contables específicas, inexistentes en la contabilidad privada, que tienen una relevancia central en el funcionamiento de las Entidades Locales. Si bien derivan de la gestión presupuestaria, algunas de ellas tienen reflejo o se ven influenciadas por el contenido de la contabilidad patrimonial. Destacan entre estas el remanente de tesorería, los gastos con financiación afectada y los remanentes de crédito.

El remanente de tesorería es la cuantía monetaria de la que dispondría la entidad si se pagasen la totalidad de sus deudas vigentes y fueran cobrados la totalidad de sus créditos. Supone, por tanto, una medida de la situación de liquidez de la entidad, cuya importancia deriva de ser un recurso para la financiación de modificaciones presupuestarias (arts. 177 y ss. del TRLRHL). En otros términos, el remanente de tesorería que arroje la contabilidad de un ejercicio, permite elevar el gasto en el ejercicio siguiente, por encima de las cifras aprobadas en el presupuesto de la entidad, **incluso sin la intervención del Pleno de la entidad**.

Los remanentes de crédito son las diversas cuantías del presupuesto de un ejercicio que no han sido gastados, y que bajo determinadas circunstancias se permite ser incorporadas al ejercicio siguiente incrementando las cuantías previstas en el presupuesto, **sin la intervención del Pleno de la entidad**.

Los gastos con financiación afectada constituyen el reflejo contable de las situaciones en las que, de acuerdo con la Ley, la entidad local recibe ingresos que se encuentran destinados a gastos específicos, de forma tal que de no producirse los gastos a los que se encuentran afectos, la entidad local debe proceder a su devolución. Algunos ejemplos de ingresos afectos a gastos específicos serían las subvenciones finalistas que reciba la entidad, el importe recibido de la venta de inmovilizado, que habrá de destinarse a la compra de inmovilizado (art. 5 TRLRHL), las contribuciones especiales (arts. 28 y ss. TRLRHL), o las cuotas de urbanización giradas a los propietarios de los terrenos urbanizables. La incorrecta calificación de un ingreso como afectado, permite incrementar indebidamente el importe que puede gastarse, sin la intervención del Pleno de la entidad**.** Igualmente, la incorrecta calificación como ingreso no afectado de un ingreso que sí lo era, implica la sustracción del destino que debía tener legalmente, y una apropiación indebida por parte de la entidad. De forma indirecta, este error también permite aumentar la cuantía que puede ser gastada, al incrementar indebidamente la cuantía del remanente de tesorería de libre disposición.

– La normativa de estabilidad presupuestaria: por exigencias de la normativa emanada de la Unión Europea, las distintas leyes de estabilidad presupuestaria aprobadas en nuestro país han establecido restricciones al gasto anual de las administraciones públicas, las cuáles se han visto notablemente incrementadas con la introducción de la "regla de gasto" en nuestro ordenamiento jurídico tras la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera en 2012. La aplicación de esta normativa supone la entrada en juego de un marco

contable adicional, el denominado Sistema Europeo de Cuentas, base sobre la cual deben cuantificarse las restricciones concretas que resulten aplicables a cada Administración. Si bien, en principio, las cuestiones relativas a la estabilidad presupuestaria no serían objeto de análisis por parte del auditor privado, al no tener las mismas reflejo en la contabilidad, las partidas de la contabilidad presupuestaria y patrimonial de la entidad que sirven de base para su cálculo, constituyen un área sensible a analizar por parte del auditor. Los manuales de cálculo de la estabilidad presupuestaria y de la regla de gasto, aprobados por la IGAE específicamente para la administración local, detallan las cuentas contables y los tipos de transacciones implicadas en su cálculo. Algunos de los ejemplos más relevantes serían las aportaciones de capital o la condonación de deudas a empresas públicas, la recaudación registrada de ingresos de naturaleza tributaria o la cuantía de la cuenta "Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto". Una incorrecta contabilización en estas partidas puede suponer grandes diferencias en el límite anual de gasto de la entidad, por lo que podrían existir incentivos para su manipulación.

Una correcta comprensión de las particularidades propias de la contabilidad pública local se hace imprescindible para que el auditor pueda identificar correctamente los riesgos de incorrección material existentes en función de las circunstancias que concurren en la entidad. Aspectos tales como la situación política de la entidad, el calendario electoral, o la situación económica y de liquidez de la entidad, pueden incrementar el riesgo de incorrección material de las áreas mencionadas.

Otro de las valoraciones a realizar en la fase de planificación, la evaluación del control interno, no difiere sustancialmente de lo establecido en esta fase para las auditorías privadas (Martínez Fuentes, 2004), merece la pena reseñar, que el control interno en las entidades locales lo constituye fundamentalmente el órgano interventor y los medios de los que disponga, que es a su vez quien dirigirá la colaboración del auditor privado en auditorías públicas.

En cuanto a la determinación de la materialidad o importancia relativa, la NT sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas establece importantes diferencias con las auditorías privadas. La primera, es que la NT determina los parámetros que el auditor ha de aplicar para la cuantificación de la materialidad, a diferencia de la normativa privada que se limita a establecer directrices generales, dejando al criterio y experiencia profesional del auditor su concreción. Por otra parte, el cálculo de la materialidad es diferente para las entidades con presupuesto limitativo, dado que se calcula una materialidad distinta para la contabilidad presupuestaria y para la contabilidad patrimonial, por la relevancia que tiene el cumplimiento de la legalidad presupuestaria para estas entidades. Asimismo, dado que se realiza comprobaciones selectivas de distintas áreas, que comprenden conjuntos de cuentas o de determinados tipos de operaciones, la norma da preponderancia al uso del error tolerable, como medida del límite máximo de aceptación de incumplimientos contables de cada área, que permitan concluir que el grado de error es aceptable. La norma establece que dicho error será una fracción de la materialidad global, a determinar en base a los riesgos apreciados por el auditor en cada una de las áreas. Por tanto, la determinación del error

tolerable sí se confía a la apreciación del auditor, aunque se sugiera en su anexo una metodología para su cálculo.

También es interesante destacar, la diferente posición del auditor frente al cumplimiento de la normativa aplicable por parte de la entidad. En la auditoría privada, el papel del auditor se centra en detectar los incumplimientos normativos bajo el prisma de la imagen fiel de las cuentas anuales. En este sentido, las responsabilidades de los auditores de cuentas respecto al fraude y al cumplimiento de la normativa aplicable, dista de la responsabilidad que se les atribuye en los Estados Unidos, donde tras la *Sorbanes Oxley Act,* el papel de los auditores de cuentas se extiende también, a detectar y prevenir los usos no autorizados de los fondos de los inversores. En cambio, en la auditoría de entidades públicas, el papel del auditor al respecto es más amplio. Por una parte, le obligará a realizar más pruebas de cumplimiento de lo que resultaría aconsejable en las auditorías públicas. De acuerdo con la norma 5.6.3 de las NASP: *"El cumplimiento de la normativa jurídica adquiere especial importancia en el ámbito del sector público, ya que toda su actividad financiera está sometida al principio de legalidad. Es por eso por lo que en las auditorías de entidades públicas el alcance de las pruebas de cumplimiento deberá tener mayor amplitud que el que se aplica normalmente en las auditorías financieras del sector privado."* Por otra parte, el auditor deberá comunicar por escrito la totalidad de los incumplimientos que detecte, con independencia de su efecto en las cuentas anuales, como pusimos de manifiesto al hablar de la NT sobre el informe de recomendaciones del control interno e informes adicionales, siendo el informe (memorando) adicional el lugar adecuado para comunicar las irregularidades o incumplimientos detectados que no resulten significativos para la imagen fiel de las cuentas anuales.

Por último, en la auditoría de cuentas públicas la opinión a expresar en el informe de auditoría se configura de igual forma que en la auditoría privada, pudiendo ser opinión favorable, favorable con salvedades, desfavorable o denegada. Sin embargo, para la estructura y contenido del informe o memorando, la NT sobre el informe de auditoría de cuentas sí establece particularidades que habrán de ser tenidas en cuenta, previa adaptación a la realidad de la entidad local.

6.2 Auditoría de cumplimiento

En las auditorías de cumplimiento las diferencias con la auditoría de cuentas privada son notables. Como ya hemos mencionado, sin perjuicio de que en la auditoría de cuentas, tangencialmente el auditor deba analizar cuestiones relacionadas con el cumplimiento de la normativa aplicable, estas comprobaciones se centran en el objetivo de la auditoría de cuentas, que es valorar la fiabilidad de la información financiera de la empresa.

A diferencia de la auditoría de cuentas, en la auditoría de cumplimiento, el análisis del cumplimiento de la legalidad se convierte en el objetivo central del auditor. En este sentido, podría resultar un trabajo completamente inadecuado para un auditor de cuentas sin la suficiente formación jurídica. Teniendo en cuenta la variedad y extensión de la normativa administrativa, así como su complejidad, la valoración de que un acto es adecuado a la normativa aplicable, tiene una notable

carga jurídica que superará los conocimientos en la materia de la mayoría de auditores, por mucho que se acredite cierta formación en Derecho Administrativo.

Para que tenga sentido que este tipo de trabajos sean realizados por auditores de cuentas, es necesario, no sólo determinar la normativa de aplicación que habrá de ser examinada, sino detallar las verificaciones a realizar para cada tipo de operación seleccionada, de cuyo contraste con la actuación llevada a cabo permita al auditor establecer un juicio claro y objetivo de la adecuación del acto a la norma. Así, el trabajo del auditor se parece más al trabajo que realiza en la auditoría de cuentas anuales, y se traslada la responsabilidad del conocimiento detallado de la normativa de aplicación a quien haya de elaborar esa guía de contraste: el órgano interventor de la entidad local que es quien asumirá las conclusiones a las que llegue el auditor. En este contexto hay que interpretar lo dispuesto en la norma 5.6.4 de las NASP: *Al ser la legislación aplicable muy prolija, no se debe esperar que el auditor revise toda la normativa que tenga alguna relación con la entidad auditada. Se espera que el auditor decida de forma responsable y razonada el cumplimiento de qué normas se deben revisar*. Las referencias que esta norma hace al *auditor* se refieren al auditor público, que en este caso será el órgano interventor de la entidad local que dirige la ejecución de los trabajos por parte del auditor privado.

Este es uno de los motivos por los que tanto la *ISSAI-ES 400 Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento* como la *GPF-OCEX 4001: Las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad y modelos de informes,* establecen este paso como requisito esencial para las fiscalizaciones de cumplimiento. El conocimiento previo por parte tanto del ente auditado como del auditor, de las comprobaciones detalladas que se van a realizar respecto de cada tipo de acto, aporta además transparencia y objetividad a las conclusiones que se deriven del mismo. En palabras de la GPF-OCEX 4001 (P25): *"Los criterios son los puntos de referencia o parámetros con los que se contrasta el objeto de la fiscalización de manera coherente y razonable. Sin el marco de referencia que proveen los criterios adecuados, cualquier conclusión está abierta a interpretación individual y posibles malentendidos."*

Este requisito no se encuentra como tal en las NASP, pero hay que tener en cuenta que las NASP están dirigidas fundamentalmente a los funcionarios encargados del control interno, los cuáles sí tienen la formación necesaria para valorar la corrección jurídica de los actos seleccionados, y que la NT de colaboración hace referencia exclusivamente a la auditoría de cuentas. Por ello, el interventor local, para una mejor ejecución de la colaboración del auditor, deberá detallar previamente las comprobaciones a realizar por el auditor para cada acto seleccionado, a modo de guía de fiscalización, que permite además acotar la opinión que será expresada por el auditor en su memorando. Un ejemplo de guías de fiscalización elaboradas con esta finalidad, puede ser consultada en la página web de la Sindicatura de Cuentas de Valencia[13].

Otra de las diferencias fundamentales de las auditorías de cumplimiento respecto de las auditorías financieras la encontramos en la opinión expresada en el informe. Como sabemos, la opinión de los informes de auditoría de cuentas, tanto en el ámbito privado como en el público, se

[13] http://www.sindicom.gva.es/web/wdweb.nsf/documento/mf2017 [25/09/2017]

encuentran perfectamente definidos en cuatro posibilidades: opinión favorable, favorable con salvedades, desfavorable y denegada. La estandarización de las opiniones en estas cuatro opciones limita la enorme variedad de matices que podría tener la opinión de un auditor, facilitando su rápida comprensión por los destinatarios del informe. También obliga al auditor a extender los trabajos en cuanto sea necesario para poder reconducir su opinión a una de estas cuatro posibilidades. Pues bien, en el ámbito de las auditorías de cumplimiento, la tónica general en nuestro país, ha sido la de no someter las auditorías de cumplimiento a una estructura preestablecida de informe, ni por supuesto a un rango de opiniones limitado. Así puede observarse en la regulación escasa que tienen las auditorías de cumplimiento, limitada a ciertas referencias en las NASP, y en la ausencia de una norma técnica específica de auditoría de cumplimiento, que incluyese modelos de informe. También es posible verlo en los informes de fiscalización de los distintos órganos de control externo, que se suelen limitar a resumir las incidencias detectadas, sin emitir una opinión global similar a la establecida para las auditorías de cuentas. Por contra, como pone de manifiesto Martínez Fuentes (2010), la Cámara de Comptos de Navarra y el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas sí emiten sus informes de fiscalización incluyendo una opinión global del auditor. En cualquier caso, las normas ISSAI-ES y GPF-OCEX referentes a las auditorías de cumplimiento exigen la emisión de una opinión global acerca del cumplimiento de la legalidad en la entidad, por lo que su aplicación cambiará esta práctica en los órganos de control externo.

En el ámbito de la colaboración de un auditor privado, resulta imprescindible una mayor estandarización de los trabajos a realizar y del contenido del informe o memorando a emitir por el auditor, que permita definir claramente las responsabilidades que les son encomendadas. En el ámbito de la IGAE, como ya se ha mencionado anteriormente, la colaboración de los auditores privados se ha limitado a auditorías de cuentas. Sin embargo, las auditorías de cuentas de las fundaciones públicas, a tenor del art. 167.3, conllevan también la realización de una auditoría de cumplimiento, y este tipo de auditorías sí han sido objeto de contratación[14]. Teniendo en cuenta la insuficiente regulación de las auditorías de cumplimiento en las NASP, los pliegos que rigen la contratación de estas colaboraciones establecen que estos trabajos adicionales han de someterse a lo dispuesto en la "*Guía de Auditoria de Cumplimiento en Fundaciones Públicas Estatales*" de la IGAE, que sin embargo no es de acceso público, y no constituye normativa de desarrollo de las NASP. En el caso de que se contrate la colaboración de un auditor privado para una auditoría de cumplimiento, la entidad local deberá concretar en los pliegos del contrato, las condiciones bajo las cuales han de ejecutarse los trabajos, lo cual puede hacer fácilmente con una remisión completa a las normas ISSAI-ES y GPF-OCEX que regulan las auditorías de cumplimiento.

Respecto a la determinación de la importancia relativa en las auditorías de cumplimiento, las NASP no regulan nada al respecto, y la norma técnica que regula la materialidad es aplicable

[14] Por ejemplo, para los ejercicios 2011 y 2012, o para los ejercicios 2015 y 2016. Los Pliegos de prescripciones técnicas del contrato para los ejercicios 2011 y 2012, pueden consultarse aquí: https://contrataciondelestado.es/wps/wcm/connect/c19c9507-76b0-4d93-a695-8ebcf3fb7005/DOC20111115131636PPT-78-11.pdf?MOD=AJPERES. [25/09/2017]

únicamente a las auditorías de cuentas. En este punto es necesario hacer la siguiente reflexión: el establecimiento de un importe de materialidad o importancia relativa es necesaria para la emisión de una opinión estandarizada y global, como la que se emite en las auditorías de cuentas, que obliga a determinar este importe como medida de los errores que van a ser tenidos en cuenta. No sería necesario si asumimos que el informe de auditoría de cuentas pondrá de manifiesto la totalidad de los incumplimientos detectados sin expresar una opinión global sobre el nivel de cumplimiento que se produce en la entidad.

Consecuentemente, las ISSAI-ES y GPF-OCEX sí requieren el establecimiento de un nivel de materialidad. Al igual que en las NIA-ES, en la GPF-OCEX 4320 *Guía sobre la importancia relativa en las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad*, se encomienda al juicio profesional del auditor sin establecer fórmulas concretas para su valoración. El auditor deberá establecer los umbrales de importancia relativa tomando en consideración una gran cantidad de aspectos cualitativos de los hechos detectados, por lo que el importe de las operaciones afectadas por el incumplimiento deja de ser el criterio fundamental para su determinación. Entre los criterios establecidos en la guía, a tener en cuenta adicionalmente a la materialidad cuantitativa del incumplimiento, se encuentran los siguientes: la jerarquía legal de la norma vulnerada; las circunstancias y naturaleza del incumplimiento; los posibles efectos y consecuencias del incumplimiento; las necesidades y expectativas de los legisladores, ciudadanos y demás destinatarios del informe; el grado de extensión e intensificación del incumplimiento; las causas o motivación del incumplimiento; o la claridad jurídica de la situación, si se trata de una situación controvertida desde el punto de vista jurídico o es posible establecer el incumplimiento de forma indubitada. En general, en las auditorías de cumplimiento, la importancia relativa tenderá a ser baja (GPF-OCEX 4001): *"En una fiscalización de cumplimiento el umbral de importancia relativa se mantendrá en niveles bajos, de forma que se puedan poner de manifiesto incorrecciones que, si bien en su cuantía pueden no ser elevadas, constituyen incumplimientos de la normativa.".*

Por último, resulta interesante distinguir el alcance del término "seguridad" en las auditorías de cumplimiento en relación con las auditorías financieras tanto en el sector público como en el ámbito privado. En la normativa técnica de las auditorías financieras se exige que el trabajo realizado por el auditor le proporcione una "seguridad razonable" acerca de si las cuentas anuales reflejan la imagen fiel de la situación financiera. Para los trabajos en los que únicamente se exige una "seguridad limitada" se utiliza la denominación de revisión en lugar de auditoría. En el ámbito privado podemos encontrar esta denominación en los trabajos de revisión de los Informes de Responsabilidad Corporativa, donde de acuerdo con la normativa técnica (la Guía de actuación 21 del ICJCE por ejemplo) resulta admisible que el alcance del trabajo desarrollado por el auditor le permita emitir su opinión únicamente en términos de seguridad limitada. La seguridad razonable implica que, en opinión del auditor, el objeto de la revisión o asunto examinado cumple o no, en todos los aspectos importantes, con los criterios establecidos, mientras que la opinión expresada en términos de seguridad limitada, indica que nada ha llamado la atención del auditor para hacer que crea que el objeto de la revisión no está cumpliendo con los criterios establecidos. Como consecuencia de esto, las auditorías en términos de seguridad limitada conllevan una menor exigencia de amplitud y profundidad del

trabajo a desarrollar por el auditor que el se tendría que llevar a cabo en términos de seguridad razonable.

Pues bien, en las ISSAI-ES sobre las auditorías de cumplimiento, se admiten los trabajos realizados tanto para aportar conclusiones con un nivel de seguridad razonable como con un nivel de seguridad limitada, dependiendo de la planificación y de los objetivos del ente auditor. Sin embargo, esta normativa está orientada al control externo, que puede cumplir con objetivos válidamente definidos con un alcance limitado. Resulta cuestionable, sin embargo, que en el ámbito del control interno de una Administración Pública las auditorías de cumplimiento en términos de seguridad limitada, basten para cumplir con las funciones legalmente encomendadas al órgano interventor.

6.3 Auditoría operativa

Al igual que ocurre con las auditorías de cumplimiento, las auditorías operativas apenas tienen regulación en la normativa técnica de aplicación a las auditorías públicas, limitándose a ciertas disposiciones generales establecidas en las NASP, por lo que puede ser necesario una regulación adicional en los pliegos del contrato o la remisión a las normas ISSAI-ES y GPF-OCEX que las regulan. Sin embargo, la auditoría operativa no se encuentra tan sujeta a requisitos estandarizados y específicos, como sucede con la auditoría de cuentas o la auditoría de cumplimiento. Ello añadido a que por su propia naturaleza, su ámbito de aplicación es de gran amplitud, hace que la auditoría operativa requiera un menor grado de detalle en su regulación para poder cumplir satisfactoriamente con su finalidad.

La diferencia más evidente con las auditorías de cuentas es el objeto que se persigue con ellas. Si en la auditoría de cuentas tradicional, el objetivo es una evaluación de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel de la situación económico-patrimonial de una entidad, los destinatarios de las auditorías operativas en la administración pública desean conocer si la gestión del dinero público se realiza de acuerdo con los principios de economía, eficacia y eficiencia, si una empresa o un programa del sector público está funcionando de forma adecuada y por qué, si la respuesta es negativa.

De acuerdo con la ISSAI-ES 300, los principios de economía, eficiencia y eficacia pueden definirse de la siguiente manera:

• Economía: principio de la gestión económico-financiera consistente en alcanzar los objetivos fijados en una organización, programa, proyecto, actividad o función minimizando el coste de los recursos utilizados.

• Eficiencia: principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir la mejor relación posible entre los resultados obtenidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función y los recursos empleados para conseguir aquellos.

• Eficacia: principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir los objetivos

establecidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función.

Las NASP dividen las auditorías operativas en diversos tipos en función de los objetivos que persigan:

- Las auditorías de economía y eficiencia, en las que se trata de determinar si la entidad está adquiriendo, manteniendo y empleando recursos de forma económica y eficiente, establecer las causas de las ineficiencias detectadas y determinar si la entidad está cumpliendo con las leyes y demás normas sobre economía y eficiencia. Para ello se estudian aspectos como si la entidad está siguiendo procedimientos de contratación adecuados, está adquiriendo la cantidad, tipo, calidad y al coste adecuado de recursos, está protegiendo y manteniendo adecuadamente sus activos, se produce duplicación de tareas, padece de sobredimensionamiento de plantilla, o ha establecido indicadores adecuados de economía y eficiencia.

- Las auditorías de programas, en las que se trata de determinar en qué medida se alcanzan los resultados u objetivos establecidos, la eficacia de organizaciones, programas, actividades o funciones, y si la entidad ha cumplido las leyes y demás normas aplicables al programa en cuestión.

- Las auditorías de sistemas y procedimientos, que consisten en el estudio exhaustivo de un procedimiento administrativo de gestión financiera con la finalidad de proporcionar una descripción completa, detectar sus posibles deficiencias o, en su caso, su obsolescencia y proponer las medidas correctoras pertinentes o la sustitución del procedimiento de acuerdo con los principios generales de buena gestión. En este punto las NASP definen este tipo de auditoría como fundamental en los sujetos y organismos que forman parte del sistema público administrativo, cuyo funcionamiento se regula por las normas de Derecho Público y Administrativo y en los que los procedimientos de actuación adquieren una especial relevancia en orden a asegurar las exigencias de objetividad, transparencia y legalidad.

El análisis del auditor en las auditorías operativas requiere que previamente se definan los criterios que servirán de estándares para evaluar si un programa alcanza los resultados esperados. Mientras que en las auditorías financieras y de cumplimiento estos criterios vienen dados previamente al auditor, bien por la normativa contable o por la normativa de aplicación, en la auditoría operativa el establecimiento de los criterios de contraste forma parte de la fase de planificación y dependerá de los objetivos y alcance de la auditoría, así como del propio juicio profesional del auditor. La selección de los criterios adecuados, que sean relevantes, fiables y objetivos, influirá notablemente en la utilidad que los destinatarios finalmente otorguen a la auditoría.

Al igual que en las otras modalidades de auditoría, la planificación en la auditoría operativa ha de valorar los riesgos de auditoría existentes, que en este caso se concretaría en llegar a conclusiones incorrectas o incompletas, o bien no resultar útil para la entidad auditada. Para ello se deben valorar

aspectos comunes a cualquier auditoría, como las circunstancias que rodean a la entidad, la información disponible, la facilidad de su obtención o el riesgo de fraude, y planificar los trabajos a realizar en base a ello. Sin embargo, en la ISSAI-ES 300 se establece que la planificación en la auditoría operativa ha de ser especialmente flexible, sin que los procedimientos de auditoría estén excesivamente normalizados, para permitir que el auditor por razones de oportunidad, y en base a su juicio profesional, decida en cada momento los procedimientos que resultan más convenientes.

La materialidad también constituye un elemento importante en todas las fases de la auditoría operativa, si bien su definición es diferente a las restantes auditorías. La materialidad puede ser entendida como la importancia relativa de un tema en el contexto en el que está siendo considerado, y habrá de ser valorada para, por ejemplo, evitar que se expresen conclusiones poco relevantes en el informe de auditoría. Para su valoración no solo han de ser tenidos en cuenta aspectos cuantitativos sino también aspectos sociales y de oportunidad, por lo que resulta imposible establecer fórmulas o criterios concretos de cálculo en las normas técnicas. Su determinación estará sometida al juicio profesional del auditor en base a su apreciación subjetiva.

Como puede observarse, la variedad de objetivos que pueden presentar las auditorías operativas y la imposibilidad de las normas técnicas de alcanzar un nivel de detalle similar a las que regulan las auditorías financieras y de cumplimiento, introduce un considerable ámbito de subjetividad en esta actividad. En general en las auditorías operativas, los hechos son difícilmente cuantificables, por lo que las conclusiones corren el riesgo de estar más influidas por interpretaciones y motivos subjetivos que en otro tipo de auditorías. Por ello las NASP establecen que las conclusiones deberán ser lo más objetivas posibles, huyendo de pronunciamientos globales y generales sobre la eficacia, eficiencia y economía, y centrándose en recomendaciones concretas respecto a las actuaciones y programas analizados. En las normas ISSAI-ES y GPF-OCEX se reitera que en las auditorías operativas no se espera que el auditor emita una opinión global sobre economía, eficiencia y eficacia en la entidad, comparable a la opinión que resulta de una auditoría financiera, sino que deberán emitirse juicios y recomendaciones concretas que permitan su implementación por parte de la entidad, y su seguimiento posterior por parte del auditor.

7.- Conclusiones.

A lo largo del presente trabajo hemos puesto de manifiesto que en la colaboración de auditores privados en las auditorías públicas, confluyen varios niveles normativos que le afectan de forma fundamental en distintas fases: la normativa del control interno, que establece los supuestos y las condiciones bajo las cuales es posible la contratación del auditor privado, la normativa de contratación de general cumplimiento por las Administraciones Públicas y la normativa técnica que habrá de observarse en la ejecución de los trabajos. Hasta la fecha, el marco normativo de la contratación pública ha sido el único con la definición suficiente para asegurar su cumplimiento con garantías de seguridad jurídica. En cambio, la regulación del control interno y de la normativa técnica de aplicación a estas colaboraciones, ha adolecido de inexistente o insuficiente regulación para la Administración

Local.

Hasta la aprobación del Reglamento de Control interno, la normativa reguladora del control interno de las Entidades Locales había omitido cualquier referencia a la posibilidad de contratar auditorías privadas para la colaboración con el control interno de la entidad. Conscientes de que la ausencia de regulación no implicaba su prohibición, no fueron pocas las Entidades Locales que contrataron en algún momento la colaboración de auditores privados. Sin embargo, esto tuvo como consecuencia un habitual uso político de estos contratos, y el incumplimiento reiterado de la reserva de estas funciones a los Funcionarios con Habilitación Nacional, interventores y secretarios-interventores. Así fue puesto de manifiesto en las diversas resoluciones judiciales que anularon contrataciones de este tipo, y en el análisis realizado por el Tribunal de Cuentas en su Informe de fiscalización, en el que se acabaron perfilando con claridad las condiciones que debían reunir estas contrataciones para no ser contrarias a la normativa de Haciendas Locales.

El Reglamento de Control Interno ha supuesto la regulación expresa de esta colaboración por primera vez para la Administración Local, con el objetivo declarado de dotar al control interno de los medios suficientes para permitir un adecuado alcance de sus funciones. La nueva regulación sin duda otorgará a estas colaboraciones de la seguridad jurídica que necesitaban, y ayudará a eliminar un uso meramente político. Sin embargo, el Reglamento se ha limitado a regular la colaboración en una concreta modalidad de fiscalización, la auditoría pública, mientras que las contrataciones de auditores privados por las entidades locales han tenido por objeto, muy habitualmente, actuaciones que sobrepasan dicha modalidad. La auditoría de cuentas o de cumplimiento del propio Ayuntamiento, son ejemplos legítimos de ello. La nueva regulación no supone la prohibición de la colaboración en estas modalidades, por lo que se habrán de observar las condiciones reflejadas en el Informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas para que no resulten contrarias a la normativa de aplicación.

Por otra parte, el escaso uso y a la vez variedad en la tipología y objetivos de las auditorías que se contrataban, impidió apreciar un problema en la deficiencia de la normativa técnica emanada del Estado para satisfacer esta variedad de necesidades presente en las Entidades Locales. Efectivamente, la remisión a las Normas de Auditoría del Sector Público y a sus normas de desarrollo, se ha demostrado completamente insuficiente para regular las auditorías de cumplimiento y las auditorías operativas. Un adecuado desarrollo de la normativa técnica puede no ser necesaria cuando las funciones las realiza materialmente el funcionario que las tiene legalmente encomendadas, pero se convierte en imprescindible si en este tipo de auditorías se contrata la colaboración de auditores privados. En ausencia de normativa técnica, el contrato se vacía de contenido, al no poderse delimitar el trabajo que se espera del auditor ni la responsabilidad que se le atribuye.

Especialmente en la colaboración para auditorías de cumplimiento, será necesario que los pliegos que rijan la licitación completen la ausencia de normativa técnica aplicable, desarrollando pormenorizadamente las actuaciones que ha de realizar el auditor. Para ello, las normas emanadas de los ICEX españoles (Tribunal de Cuentas y resto de órganos de control externo) adaptando la

normativa técnica de INTOSAI, las ISSAI-ES y GPF-OCEX, constituyen el mejor referente para esta regulación.

Esta laguna normativa debería ser colmatada con una adecuada normativa técnica reguladora de las auditorías de cumplimiento y de las auditorías operativas, incluso específicas para la Administración Local. Hasta entonces, la responsabilidad en la gestión de los fondos públicos exige que estos requisitos sean observados, para que la colaboración de los auditores privados coadyuve de forma efectiva en una mejora del control interno de la Administración Local.

BIBLIOGRAFÍA

- Aragón Sánchez, C. (1999) Las auditorías del Sector Público por auditores de cuentas inscritos en el ROAC. *Revista técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, 15.* (pp. 76-89).
- Aragón Sánchez, C. (2001). La mejora de los controles en la gestión de las Entidades Locales. *Auditoría Pública, 25.* (pp. 43-49).
- Asociación de Órganos de Control Externo Autonómicos (2015). GPF-OCEX 4001 Las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad y modelos de informes.
- Asociación de Órganos de Control Externo Autonómicos (2016) GPF-OCEX 4320 Guía sobre la importancia relativa en las fiscalizaciones de legalidad.
- Bastida Albadalejo, F., y Guillamón López, M. (2009). Contabilidad y auditoría en los grandes municipios españoles. *Auditoría Pública*, *47*. (pp. 101-107).
- Brusca Alijarde, I. (1997). Un modelo de información contable para el análisis de la viabilidad financiera en la Administración Local, Colección Ramón Sainz de Varanda, Ed. Ayuntamiento de Zaragoza.
- Comisión de Normas y Procedimientos del Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (2014). ISSAI-ES 300 Principios fundamentales de la fiscalización operativa.
- Comisión de Normas y Procedimientos del Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (2014). ISSAI-ES 400 Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento.
- Comisión de Normas y Procedimientos del Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (2015). ISSAI-ES 3000 Normas y directrices para la auditoría operativa.
- Intervención General de la Administración del Estado (1998) Normas de Auditoría del Sector Público. BOE nº234, de 30 de septiembre de 1998.
- Intervención General de la Administración del Estado (1999). Norma Técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero, de 29 de noviembre de 1999.
- Intervención General de la Administración del Estado (2002). Instrucción sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero, de 11 de junio de 2002.

- Intervención General de la Administración del Estado (2007). Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado, de 11 de abril de 2007.

- Intervención General de la Administración del Estado (2007). Norma Técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas, de 11 de abril de 2007.

- Intervención General de la Administración del Estado (2013). Norma Técnica sobre los informes de auditoría de las cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado, de 11 de noviembre de 2013.

- Intervención General de la Administración del Estado (2017). Norma Técnica de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas, de 1 de junio de 2017.

- Ipiñázar Petralanda, I., y García Delgado, S. (2016). La colaboración entre auditores públicos y privados: necesario, urgente y posible. *Auditoría Pública*, *68*. (pp. 31-48).

- Ipiñázar Petralanda, I. (2016). Los criterios internacionales en la evolución del control externo del sector público. *Universidad del País Vasco.* Disponible en: https://addi.ehu.es/bitstream/handle/10810/18803/TESIS_IPI%C3%91AZAR_PETRALANDA_IZASKUN.pdf?sequence=1 (último acceso 25/09/2017).

- Jiménez Rius, P. (2017). 15 preguntas sobre la contratación de auditores privados por los Entes locales. El Consultor de los Ayuntamientos. Disponible en: http://elconsultor.laley.es/content/Documento.aspx?idd=EX0000120885&version=20170517&verifyDocType=false (último acceso 25/09/2017).

- López Hernández, A., y Minguillón Roy, A. (2017). La adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del Sector Público por parte de los Órganos de Control Externo. *Instituto De Censores Jurados De Cuentas De España*. Disponible en: http://asocex.es/wp-content/uploads/2017/02/adopcion-nias-ocex.pdf (último acceso 25/09/2017).

- Martínez Arias, A. (2005). La colaboración de los auditores de cuentas en la auditoría pública. *Auditoría Pública*, *47*. (pp. 65-74).

- Martínez Fuentes, A.L. (2004). La evaluación del control interno en las auditorías externas. *Ponencia en I Congreso Nacional de Auditoría.* Disponible en: http://www.carm.es/chac/igmu/Congre-toledo-04-martinez.pdf (último acceso 25/09/2017).

- Martínez Fuentes, A.L. (2010). Auditoría del cumplimiento de legalidad. Un modelo de informe. Jornadas de Auditoría y Control en las Universidades 2010, Universidad de Granada. http://ofcontrolinterno.ugr.es/pages/jacu-

2010/documentacion/auditoriadelcumplimientodelalegalidadunmodelodeinforme1/!/download (último acceso 25/09/2017).

- Mir Fernández, Carlos (2016) Normativa de Auditoría: Normas Internacionales de Auditoría. Ed. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

- Montesinos Julve, V. (2005). ¿Qué tipo de auditoría del Sector Público necesitamos los ciudadanos del siglo XXI?. *Especial XIII Congreso AECA*. Disponible en: https://dialnet.unirioja.es/servlet/ejemplar?codigo=122918&info=open_link_ejemplar (último acceso 25/09/2017).

- Registro de Economistas Auditores, (2009). Grado de utilización de la Auditoría Externa como Sistema de Control en el Sector Público. REA-REGA, Comisión del Sector Público. Editan REA y FIASEP. Disponible en: https://www.economistas.es/Contenido/REA/SectorPublico/Informe-auditoria-sector-publico2009.pdf (último acceso 25/09/2017).

- Registro de Economistas Auditores, (2014). Auditores del Sector Público. Edita REA-REGA, Comisión del Sector Público. Disponible en: https://www.economistas.es/Contenido/REA/SectorPublico/REAREGAAuditoresSPWEB.pdf (último acceso 25/09/2017).

- Tribunal de Cuentas, (2011). Informe de Fiscalización de los contratos de asistencia técnica para la realización de auditorías en las entidades locales, ejercicios 2004, 2005 y 2006. BOE nº260 de 28 de octubre de 2011.

- Tribunal de Cuentas, (2014). Informe de Fiscalización de las retribuciones y de la gestión de los sistemas de provisión y promoción de los puestos de la intervención de las Entidades Locales. BOE nº72, de 25 de marzo de 2017.