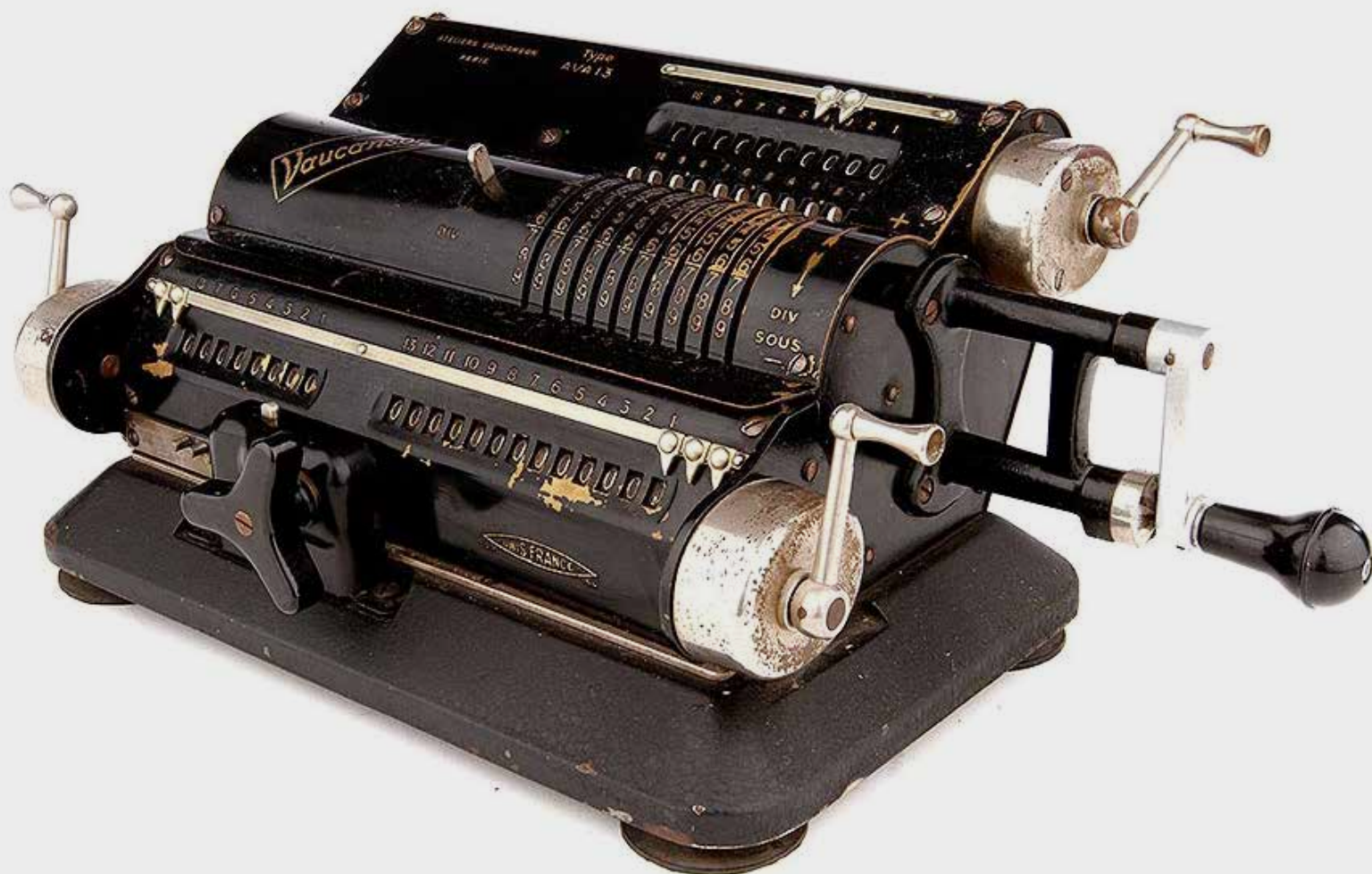


LA AUDITORÍA DE LOS ENTES LOCALES EN LA UNIÓN EUROPEA

UN ANÁLISIS COMPARADO



AUDITORES

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

Edita

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

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

Teléfono:
+34 91 446 03 54

e-mail:
comunicacion@icjce.es

Coordinación:
Departamento de Comunicación

Dirección:
Departamento de Comunicación

Autores:
**Isabel Brusca. Universidad de Zaragoza, España
Vicente Condor. Universidad de Zaragoza, España
Francesca Manes Rossi. Universidad de Salerno, Italia**

Depósito Legal
ISBN 978-84-15354-94-9

ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN	5
2.	LA AUDITORÍA DE LAS ENTIDADES LOCALES EN EL MARCO DE LA UNIÓN EUROPEA: AUSENCIA DE NORMALIZACIÓN	7
3.	OBJETIVOS DEL TRABAJO	10
4.	METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	11
5.	ANÁLISIS COMPARADO	12
	5.1. Requisitos de auditoría en los países europeos	14
	5.2. Órganos responsables de la auditoría. La importancia del auditor privado	16
	5.3. La colaboración y coordinación entre auditores	19
	5.4 Entidades bajo el control de Órganos de Control Externo Nacionales y Regionales	21
	5.5 Entidades sometidas a auditoría privada	23
	5.6 Periodicidad de la auditoría: sistemas con auditoría pública y auditoría privada	24
	5.7. Los tipos de auditoría aplicados en el ámbito de las entidades locales	26
	5.8 Normas de auditoría aplicadas	28
	5.9 Los Informes de Auditoría y su publicidad	30
	5.10. Análisis de la situación en las principales ciudades europeas	31
6.	ANÁLISIS DETALLADO DE ALGUNOS PAÍSES DEL ESTUDIO	37
	6.1. Bélgica	37
	6.2. Francia	37
	6.3. Grecia	39
	6.4. Italia	40
	6.5. Portugal	41
	6.6. Reino Unido	42
	6.7. Alemania	43
	6.8. España	44
7.	ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN DE ESPAÑA RESPECTO A LOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA.	47
8.	CONCLUSIONES	50
	BIBLIOGRAFÍA	55

Introducción

Los recientes escándalos financieros y casos de corrupción de las administraciones locales en nuestro país, han provocado un interés por incrementar la transparencia y demostrar que han gestionado los recursos de forma adecuada. Así, la ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno exige a todas las Administraciones públicas divulgar sus cuentas anuales en sus respectivas páginas web, creando una sección de transparencia. En la misma línea se encuentra el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, recientemente emitido.

Esto debería ir acompañado de un reforzamiento de los sistemas de auditoría, dado que es preciso establecer mecanismos adecuados que garanticen la fiabilidad de la información publicada. En otro caso, la transparencia no puede alcanzar los efectos deseados si previamente no se ha garantizado la fiabilidad de la información.

Lo anterior pone de manifiesto la importancia de implantar adecuados sistemas de auditoría del sector público, ya que es la herramienta que debe garantizar la transparencia y la eficiencia en la gestión pública. El auditor debe identificar los riesgos que puedan afectar a las cuentas de las entidades públicas auditadas en cada una de las fases del proceso de auditoría y diseñar procedimientos de auditoría adecuados para intentar mitigar estos riesgos con el objetivo de proporcionar una información financiera fiable, transparente, de calidad e independiente (Cabeza, 2009).

Por otro lado, la crisis financiera ha centrado la atención en el déficit y la deuda de las administraciones públicas, especialmente en el ámbito de la Unión Europea, donde uno de los objetivos prioritarios es controlar ambas variables para los países miembros. Esto requiere disponer de información financiera de los países que sea comparable y elaborada con los mismos criterios. Aunque la información elaborada en Contabilidad Nacional es la que se toma como referencia para este fin, ésta se elabora con base en la información microeconómica, por lo que contar con sistemas contables comparables proporcionaría numerosas ventajas. Surge así una corriente armonizadora de los sistemas contables en el seno de la Unión Europea que pretende implantar normas contables comunes, bajo la denominación de normas Europeas de Contabilidad del Sector Público, en estos momentos en proceso de discusión y todavía pendientes de ser definidas. La única regulación existente al respecto en el ámbito de la Unión Europea es la Directiva 2011/85/UE del Consejo de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros, que requiere a los países miembros contar con sistemas de contabilidad íntegros y coherentes que puedan generar datos según el principio de devengo para preparar la Contabilidad Nacional. Además, señala que estos sistemas de contabilidad pública estarán sujetos a control interno y serán objeto de auditorías independientes.

Los desarrollos anteriores pueden considerarse un avance importante desde una perspectiva integradora, pues permitiría conseguir la armonización de la información contable, pero deja sin embargo pendiente un

reto importante: la armonización de los sistemas de control y auditoría, que tienen como objetivo garantizar la fiabilidad y adecuación de la información elaborada. Es decir, no es suficiente con que las normas sean comunes, sino que también deben aplicarse criterios similares en la auditoría de la información, aspecto todavía no abordado y pendiente de normalizar. A este respecto, aunque no hay mucha literatura sobre el tema, los trabajos recogidos en el libro editado por Brusca et al. (2015) sobre contabilidad y auditoría del sector público en Europa, ponen de manifiesto que hay un panorama bastante diverso en el ámbito de la auditoría. Esas mismas conclusiones se desprenden del informe elaborado por Ernst & Young (2012) para la Comisión Europea.

En este marco, el objetivo de este trabajo es analizar y comparar los sistemas de control y auditoría de las entidades locales en los países de la Unión Europea. Para ello, hemos realizado una encuesta a académicos y expertos en temas de contabilidad y auditoría de las administraciones públicas para conocer las características de los sistemas de los distintos países. El objetivo es poner de manifiesto cuál es la situación actual y en qué medida las diferencias en los sistemas de control pueden suponer una diferencia importante en las garantías ofrecidas, así como las principales deficiencias encontradas.

Capítulo 2

La Auditoría de las Entidades Locales en el marco de la Unión Europea: ausencia de normalización

En este apartado se pretende hacer una breve referencia a la auditoría del sector público en el contexto internacional, y especialmente se pretende transmitir la importancia de la armonización internacional tanto de la información contable como de las obligaciones de auditoría del sector público en general, y del sector local en particular.

A este respecto, cabe comenzar haciendo una referencia al sector privado, donde la armonización contable y de auditoría ha sido uno de los objetivos de la Comisión Europea. Así, desde la incorporación de España a la Unión Europea, ha sido necesario adaptar nuestra normativa contable y de auditoría a las Directivas Europeas. En el ámbito de la auditoría, la Octava Directiva 84/253/CEE, de 10 de abril de 1984, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables, fue incorporada en la regulación española mediante la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En lo relativo a la contabilidad, tras un debate sobre la orientación más adecuada para la normalización, la Comisión Europea optó por dar apoyo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC/NIIF). El Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002 requiere que las sociedades cotizadas europeas elaboren sus cuentas anuales consolidadas de acuerdo con las NIIF, a la par que deja libertad a los Estados miembros para decidir si las sociedades, cotizadas o no, deben o no aplicar las NIIF para elaborar sus cuentas anuales individuales y consolidadas en el caso de grupos cuyas sociedades no tienen títulos cotizados.

Volviendo a la auditoría, la estrategia de globalización llevó a la aprobación de una nueva Octava Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006. Esta versión de la Directiva supuso un paso importante en la armonización de la auditoría en Europa, ya que requería que los auditores legales y las sociedades de auditoría efectúen las auditorías legales de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría, emitidas en este caso por la Federación Internacional de Contadores (en adelante IFAC). Entre los argumentos para el cambio, se indicó que se enmarcaba en una nueva forma de entender la actividad de auditoría, como una función de interés público, lo que hace relevante velar por su correcta y adecuada ejecución.

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

Todo ello ha tenido lógicamente su repercusión en la regulación española de la auditoría, que ha sufrido diversos cambios en los últimos años, dando lugar por ejemplo a la Resolución de 15 de octubre de 2013, por la que se

publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, adaptadas a las Normas Internacionales de Auditoría. Y más recientemente, en julio de 2015, con la aprobación de una nueva Ley de Auditoría de Cuentas.

Este breve análisis pone de manifiesto que la armonización de la contabilidad y la auditoría de las empresas ha sido un objetivo de la Comisión Europea y en estos momentos podría decirse que existe comparabilidad en la información financiera entre los países miembros y que se ha iniciado el proceso de convergencia en materia de auditoría. Lo anterior contrasta sin embargo con la situación en el sector público, donde tradicionalmente no ha habido regulación alguna por parte de la Unión Europea, ni de la Contabilidad ni de la Auditoría. Ahora bien, con la crisis financiera sí que ha surgido la preocupación y el debate sobre la armonización de la contabilidad en el sector público. Las instituciones europeas han constatado que para medir el déficit y la deuda de una forma comparable, es necesaria la aplicación de normas contables comparables.

Puede destacarse en este sentido la aprobación de la Directiva 2011/85/UE, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros, en la que se establecen requisitos para garantizar la disponibilidad pública, oportuna y periódica, de datos presupuestarios relativos a todos los subsectores de las administraciones públicas de los países miembros, así como una serie de reglas presupuestarias.

La Directiva requiere que los Estados miembros dispongan de unos sistemas de contabilidad que cubran de manera íntegra y coherente todos los subsectores de las administraciones públicas y contengan la información necesaria para generar datos según el principio de devengo con el fin de preparar datos basados en la norma SEC-95. Además, la directiva señala que los sistemas de contabilidad pública estarán sujetos a control interno y serán objeto de auditorías independientes. No precisa sin embargo quién debe llevar a cabo dichas auditorías ni tampoco en lo relativo al proceso ni en cuanto a la aplicación de las Normas de Auditoría. La única mención al respecto está en la exposición de motivos de la Directiva, en la que se indica que "el control interno debe garantizar que las normas vigentes se apliquen en todos los sectores de las administraciones públicas. Las auditorías de cuentas independientes realizadas por instituciones públicas como los tribunales de cuentas o por auditores privados deben fomentar las mejores prácticas internacionales."

Desde ese momento, la armonización de la Contabilidad Pública se ha convertido en uno de los objetivos de la Unión Europea, concluyendo que la Comisión elaborará unas Normas Europeas de Contabilidad del Sector Público (Brusca y Gómez, 2013), aunque todavía no existe consenso ni regulación sobre quién y cómo se emitirán dichas normas, o cómo se llevará a cabo el proceso de implementación en los países miembros. No se ha abordado, sin embargo, la falta de regulación y armonización en materia de auditoría.

Esta falta de regulación en el contexto de la Unión Europea lleva a una gran diversidad entre los sistemas de auditoría de los países miembros, tal como puede constatarse en Brusca et al. (2015). Los autores muestran

que existen divergencias en el proceso para llevar a cabo el control externo del sector público y en particular del sector local. Mientras en algunos países se requiere la contratación de un auditor privado, como ocurre en el sector empresarial, encargado de llevar a cabo la auditoría de las cuentas anuales en los mismos términos que se hace en una empresa, en otros países el control externo recae exclusivamente en organismos públicos e institucionales (normalmente una Entidad Fiscalizadora Superior y en ocasiones también Órganos de Control Externo Regionales), que ejercen un control de la actividad económico-financiera del sector público, como es el caso de nuestro país. Tampoco existe homogeneidad en cuanto a los tipos de auditoría o a las normas de auditoría aplicadas.

En resumen, tal como señala López Hernández (2013, pp. 9-24), mientras en el ámbito privado se está produciendo un proceso de armonización de principios y normas para la realización de los encargos de auditoría, este proceso todavía no se ha producido en las entidades públicas, cuya normativa se caracteriza por su falta de precisión y de homogeneidad.

Esta falta de homogeneidad, tanto en materia de contabilidad como de auditoría, ha sido criticada en la literatura (Manes Rossi et al., 2016), que cada vez se hace más eco de la importancia de alcanzar comparabilidad dentro de los países miembros de la Unión Europea. Parece por tanto que ésta puede ser una posible línea de evolución futura, mediante normas que permitan la armonización de la contabilidad y auditoría.

Cabe mencionar en todo caso la intensa labor de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), que está adoptando las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) a través de un conjunto de normas que contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) y los requisitos previos para la realización de auditoría de las entidades públicas. Estas normas se denominan Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs) e incorporan pautas de actuación sobre auditoría financiera, de gestión y de cumplimiento. En la actualidad, son varios los países que han adoptado las ISSAIs, como es el caso de España, donde la Comisión de normas y procedimientos Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas decidió adaptar las ISSAIs, desarrolladas por la INTOSAI.

Por tanto, parece evidente que uno de los retos más importantes a los que se enfrenta la Unión Europea es la implantación de criterios y procedimientos homogéneos para la realización de informes de fiscalización y la convergencia en la aplicación de una misma normativa para la realización de los encargos de auditoría en los diferentes países.

Capítulo 3

Objetivos del trabajo

En el apartado anterior se ha puesto de manifiesto la relevancia de alcanzar la armonización no sólo de la contabilidad, sino también de la auditoría. Además, mientras en el caso de la contabilidad existen numerosos estudios dedicados a poner de manifiesto la situación y estado de arte, en el caso de la auditoría, los estudios son escasos. Este trabajo trata precisamente de contribuir a cubrir dicho déficit, analizando la situación de la auditoría de los Gobiernos locales en los países de la Unión Europea.

En particular, mediante este estudio se pretende dar respuesta a las siguientes cuestiones:

1. ¿A qué tipos de control están sometidas las entidades locales de los países europeos?
2. ¿Cuáles son los órganos responsables del control externo de las entidades locales?
3. ¿En qué medida las entidades locales están obligadas a someterse a una auditoría anual llevada a cabo por un auditor privado independiente como si se tratará de una empresa?. Y en caso de que no sea así, ¿existe posibilidad de contratar una auditoría privada de forma voluntaria?
4. ¿En qué medida los órganos de control externo públicos recurren a la colaboración con auditores privados para llevar a la auditoría? Y ¿cuál es la coordinación entre auditores llevada a cabo en ese caso?
5. ¿Qué entidades dentro del sector local están sometidas al control externo?, al objeto de evidenciar si los órganos responsables son los mismos para el caso de los Ayuntamientos y de sus entidades dependientes.
6. ¿Con qué periodicidad se lleva a cabo la auditoría de las entidades locales en los países miembros de la Unión Europea?
7. ¿Qué tipos de auditoría se aplican en el ámbito local por parte de los órganos responsables?
8. ¿Cuáles son las normas de auditoría aplicadas por los profesionales en el desarrollo de su trabajo?
9. ¿Cuál es la publicidad del informe de auditoría elaborado por los auditores públicos y/o privados?.

Mediante las preguntas anteriores pretendemos ver si realmente existe cierto grado de similitud en las obligaciones de auditoría de los Gobiernos locales europeos o si por el contrario el panorama es diverso, requiriendo la regulación de la Comisión Europea para alcanzar mayor homogeneidad y, especialmente, para establecer las garantías convenientes para hacer efectivo el principio de transparencia y evitar cualquier tipo de corrupción, a la vez que reforzar la confianza de los ciudadanos.

Capítulo 4

Metodología de la investigación

El objetivo de este trabajo de investigación es analizar y comparar la situación de la auditoría de las entidades locales en el ámbito de la Unión Europea. Para llevarlo a cabo, se ha elaborado un cuestionario con el que se trata de captar información sobre la situación en los 28 países miembros de la Unión Europea. Se ha incluido también a Suiza por entender que tanto por su importancia económica como por sus peculiaridades, puede ser de interés su análisis. Por ello, la muestra total objeto de estudio ha estado compuesta por 29 países.

Una vez definidas las cuestiones de investigación, hemos tratado de reflejar las mismas en el cuestionario, como medio para obtener la información necesaria para la investigación, dado que no resulta posible consultar la normativa de todos los países europeos o revisar sus informes de auditoría publicados en la web.

Además, al objeto de comprobar la adecuación del cuestionario a los distintos contextos y normativas, una vez elaborado un primer borrador, ha sido testado con algunos académicos de otros países.

Posteriormente la encuesta se ha pasado a un procesador de encuestas en la plataforma de Google y se ha enviado su enlace a dos académicos expertos en contabilidad del sector local de cada uno de los 29 países analizados, recurriendo a profesionales en el caso de que los académicos no contestaran la misma. El objetivo era contrastar que las respuestas coincidían y que por tanto no había errores en la interpretación de las cuestiones.

La encuesta consta de las siguientes partes:

- a) obligatoriedad de control interno y externo,
- b) órganos responsables de la auditoría,
- c) colaboración entre auditores públicos y privados,
- d) entidades sometidas a auditoría pública y privada,
- e) frecuencia de la auditoría,
- f) tipos de auditoría aplicados por los auditores públicos y privados,
- g) normas de auditoría utilizadas,
- h) informes de auditoría, y
- i) su publicidad.

Al objeto de completar y confirmar la información obtenida mediante el cuestionario, se ha recurrido a la literatura y estudios previos sobre la auditoría en los distintos países objeto de estudio, tanto para corroborar las respuestas del cuestionario como ampliar la información. En aquellos casos en que nos ha resultado posible, hemos consultado también la normativa aplicable a las entidades. En el apartado sexto del estudio se ofrece información detallada correspondiente a aquellos países de los que hemos encontrado información en la literatura o cuya normativa ha sido consultada.

Capítulo 5

Análisis comparado

A continuación, se realiza un análisis comparado de la auditoría de las entidades locales en Europa basándonos en el cuestionario señalado anteriormente. Aunque el cuestionario ha sido enviado a 29 países, en el momento actual únicamente ha sido completado el mismo para 20 países. En el resto, no nos ha resultado posible disponer de la información. Por tanto, el análisis comparativo de este apartado se realiza exclusivamente para estos países.

En la Tabla 1 pueden verse los países que han sido incluidos en el estudio, y que representan el 85,37% del número total de habitantes y el 93,37% del gasto total de la población objeto de estudio (los países de la Unión Europea y Suiza). En ese sentido, los resultados del trabajo pueden ser considerados representativos de la situación en la Unión Europea, aún sin haber cubierto la totalidad de sus países.

El porcentaje de población, en número de habitantes, no cubierto en el mismo es del 14,63% y el gasto del sector local correspondiente a los países no incluidos en el estudio se eleva en total al 6,63% del gasto total del sector local de los países de la Unión Europea y Suiza.

Tabla 1. Representatividad de los países incluidos en el estudio

País	Habitantes (en miles)	Gasto total sector local (en millones de euros)
Países incluidos en el estudio		
Alemania	81.413	193.499,99
Bélgica	11.286	27.000,70
Croacia	4.224	39.860,53
Dinamarca	5.676	89.533,16
Eslovenia	2.064	3.361,07
España	46.418	53.946,01
Finlandia	5.482	43.953,01
Francia	66.538	237.984,99
Grecia	10.824	6.077,00
Holanda	16.937	97.304,01
Hungría	9.845	8.694,62
Irlanda	4.641	8.538,04
Italia	60.802	233.317,01
Letonia	1.978	384,20
Malta	431	48,79
Portugal	10.349	9.866,39
Reino Unido	65.138	238.426,63
Rumanía	19.832	12.631,69
Suecia	9.799	103.853,70
Suiza	8.287	32.980,24
Total Países Incluidos (20)	441.964 (85,37%)	1.441.261,77 (93,37%)
Países no incluidos en el estudio		
Austria	8.611	21.745,24
Bulgaria	7.178	2.700,55
Chipre	1.165	384,20
Estonia	1.312	1.720,00
Lituania	2910	3.075,97
Luxemburgo	570	2.211,15
Polonia	37.999	50.432,53
Republica checa	10.551	15.543,80
Eslovaquia	5.424	4.504,26
Total Países No Incluidos (9)	75.720 (14,63%)	102.317,71 (6,63%)

Fuente: Banco Mundial (2016) y Eurostat (2016)

5.1. Requisitos de auditoría en los países europeos

El control de la actividad económico-financiera de las entidades locales se clasifica en tres tipos, atendiendo al órgano que ejerce el control:

- Control interno: cuando se ejerce por órganos de la propia administración. Su objetivo es aportar fiabilidad verificando el cumplimiento de la legalidad vigente y la gestión eficiente de los recursos.
- Control externo: llevado a cabo por un órgano de auditoría ajeno a la entidad local.
- Control político: llevado a cabo por el órgano político encargado de la supervisión de la gestión política.

El último tipo de control ha quedado al margen en este estudio de investigación, considerando exclusivamente el control interno y externo, así como la posible existencia de diferencias entre las distintas Regiones o Estados del país. No obstante, hay que mencionar que en ocasiones la responsabilidad del control externo y el control político recaen en un mismo órgano, a través de un Comité de Auditoría.

La tabla 2 recoge la situación en los países estudiados. Como puede observarse, en la mayor parte de los casos los Gobiernos locales están sometidos al doble control interno y externo, con la excepción de Bélgica, Irlanda, Letonia, Malta, Suecia, Suiza, donde el control interno no es obligatorio. Si tratamos de ver la representatividad de los países en los que el control interno no es obligatorio, atendiendo al número de habitantes de los mismos, respecto al total, observamos que estos seis países representan exclusivamente el 8,63% del total de la muestra incluida en el estudio (los 19 países de la Unión Europea y Suiza).

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

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

Tabla 2. Tipos de control en las entidades locales

País	Control Interno	Control externo	Diferencias entre Regiones
Alemania	Sí	Sí	Sí
Bélgica	No (R. Flandes)	Sí	Sí
Croacia	Sí	Sí	No
Dinamarca	Sí	Sí	No
Eslovenia	Sí	Sí	No
España	Sí	Sí	Sí
Finlandia	Sí	Sí	No
Francia	Sí	Sí	Sí
Grecia	Sí	Sí	No
Holanda	Sí	Sí	No
Hungría	Sí	Sí	No
Irlanda	No	Sí	No
Italia	Sí	Sí	No
Letonia	No	Sí	No
Malta	No	Sí	No
Portugal	Sí	Sí	No
Reino Unido	Sí	Sí	Sí
Rumanía	Sí	Sí	No
Suecia	No	Sí	No
Suiza	No	Sí	Sí

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

En los países con diferente normativa, por ejemplo, en Alemania, hay 16 jurisdicciones regionales (Länder) que son autónomos e independientes en cuanto a contabilidad y auditoría. Tres de ellos son los llamados Estados-Ciudad (Berlín, Bremen, Hamburgo) y los otros trece, son los llamados Estados territoriales. En los primeros, en tanto que son Estados y ciudad al mismo tiempo, son los Órganos Regionales de Control Externo los encargados de llevar a cabo la auditoría. En los otros trece Estados, corresponde al Gobierno regional establecer la legislación aplicable a los municipios, por lo que el control financiero municipal externo en Alemania se basa en dichas leyes territoriales, con diferencias entre ellas.

En Reino Unido, la situación de la auditoría de las entidades locales es también diferente entre Inglaterra, Escocia, Gales e Irlanda del Norte. En este trabajo hemos recogido la situación de Inglaterra.

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

5.2. Órganos responsables de la auditoría. La importancia del auditor privado

Aunque en todos los países existe obligación de llevar a cabo control externo, el panorama existente respecto a los órganos responsables de la auditoría es bastante diverso, tal como puede verse en la Tabla 3.

Puede identificarse un primer grupo de países en los que las entidades locales están sometidas tanto al control del Órgano de Control Externo Nacional (OCEN), o Tribunal de Cuentas, como de Órganos de Carácter Regional (OCER) o Autonómico, donde se incluyen España y Francia. En estos países, a priori, se ha optado por un modelo de auditoría exclusivamente pública, es decir llevada a cabo por organismos de carácter público y no es obligatoria la realización de auditoría por parte de un experto independiente del sector privado. Además, en España y Rumanía ni siquiera se contempla que las entidades contraten de forma voluntaria los servicios de un profesional independiente para garantizar la fiabilidad de los estados financieros.

Sin embargo, cabe mencionar el cambio de dirección que se está produciendo en Francia, donde se está introduciendo de forma experimental la auditoría financiera anual a través de un proyecto piloto que cubre 25 entidades y cuyas primeras cuentas auditadas serán publicadas en el año 2020. El objetivo es diseñar un modelo en el que todas las entidades locales puedan contar con estados financieros auditados anualmente al objeto de garantizar la transparencia y fiabilidad de la información.

El proyecto está siendo dirigido por el Tribunal de Cuentas, en coordinación con los Órganos Regionales de Control Externo, y aunque todavía no está delimitado quiénes serán los auditores, pendiente de ser regulado, parece que se recurrirá a auditores registrados en el Instituto Nacional de Auditores (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes: CNCC), quienes llevarán a cabo exclusivamente la auditoría financiera. De hecho, el Instituto Nacional de Auditores está participando activamente en este proyecto piloto a través de su presidente.

Tabla 3. Órganos responsables de la auditoría

País	OCEN	OCER	Auditor Experto Público (CPA)/Consejo de Auditores	Auditor sector privado/firma privada	Auditoría privada voluntaria
Alemania	Sí (*)	Sí (*)	No	No	No
Bélgica	No	Sí	No	No	Sí
Croacia	Sí	No	No	No	Sí
Dinamarca	No	No	No	Sí	No
Eslovenia	Sí	No	No	No	No
España	Sí	Sí	No	No	No
Finlandia	No	No	No	Sí	No
Francia	Sí	Sí	No	No	No
Grecia	Sí	No	No	Sí	No
Holanda	No	No	Sí	Sí	No
Hungría	Sí	No	No	No	Sí
Irlanda	No	No	Sí	No	No
Italia	Sí	No	Sí	No	Sí
Letonia	Sí	No	No	Sí	No
Malta	Sí		No	Sí	No
Portugal	Sí	No	No	Sí	No
Reino Unido	No	No	No	Sí	No
Rumanía	Sí	No	No	No	No
Suecia	No	No	Sí	Sí	No
Suiza	No	No	No	Sí	No

(*) Diferencias entre Estados o Länder.

Existe un segundo grupo de países en los que el control obligatorio es también exclusivamente público, pero se lleva a cabo únicamente por parte de Órganos de Control Externo Nacionales (es el caso de Croacia, Eslovenia, Hungría y Rumanía) u Órganos Regionales (Alemania y Bélgica). En alguno de estos países, se deja la opción a las propias entidades para contratar los servicios de auditoría de profesionales del sector privado, de modo que dicha auditoría, aunque no es obligatoria, sí que es habitual en algunos casos. En Alemania, como hemos indicado, hay diferencias entre los distintos Estados. La responsabilidad del control financiero municipal externo está en 7 Estados en el Tribunal de Cuentas del Estado, en 4 estados en una institución especial de control estatal y en 2 en el Ministerio del Interior (Brandenburgo, Sarre). Además, en algunos Estados se regula la creación de Oficinas Locales de Auditoría "Rechnungsprüfungsamt" (Ernst and Young, 2012).

La situación anterior contrasta con un modelo predominante en algunos países anglosajones y nórdicos en el que la auditoría no recae directamente sobre el Tribunal de Cuentas u Órgano Nacional de Control Externo, existiendo

en la mayor parte de los casos un Departamento de Auditoría local, dependiente del Gobierno, pero independiente del Tribunal de Cuentas.

Por ejemplo, en Dinamarca existe un Departamento de Auditoría Pública, independiente del Tribunal de Cuentas.

En Irlanda, existe también un Servicio de Auditoría del Sector local que coordina la labor de los auditores locales, que son contratados por dicho Departamento. En este último, existe además un Comité de Auditoría encargado básicamente del control político que está compuesto por 5 miembros, tres miembros externos y dos concejales. Los auditores locales se reúnen con el Comité al menos una vez al año.

En Inglaterra, tradicionalmente era la Audit Commission la encargada de coordinar la auditoría de los Entes locales, y llevaba a cabo la selección de los auditores de los distintos Ayuntamientos (en ocasiones sus propios funcionarios y en otras auditores privados), pero fue cerrada en el año 2015. Ahora son los propios Ayuntamientos quienes deben seleccionar y contratar a los auditores.

En este grupo de países, tercero de los existentes, la auditoría se lleva a cabo, en la mayor parte de los casos, por auditores profesionales independientes, que deben estar inscritos en el Registro de Auditores y cumplir con los mismos requisitos que el auditor de una empresa. En particular, este es el caso de Dinamarca, Finlandia, Reino Unido y Suiza. En estos países, las entidades locales no están sometidas al control externo por parte del Tribunal de Cuentas.

En Holanda, algunas entidades locales cuentan con su Oficina de auditoría cuyo director es nombrado por el Consejo o Pleno municipal.

En Dinamarca, la auditoría llevada a cabo es exclusivamente de carácter profesional (auditores inscritos en el registro de auditores), mientras que en Finlandia existe una diferencia entre auditores profesionales y el Comité de auditores, que consta de auditores seleccionados políticamente (no se requiere que sean expertos profesionales de la auditoría). Los auditores profesionales se encargan de la auditoría financiera y la auditoría de gestión. La tarea del Comité de auditoría es preparar la auditoría de la administración y finanzas del pleno municipal y evaluar si se han alcanzado los objetivos de las actividades y las finanzas establecidos por el pleno. Los Comités procesan todos los asuntos relacionados con la auditoría del pleno y coordinan la auditoría en la autoridad local.

En Suecia los auditores son políticos y su designación atiende igualmente a los criterios políticos, dado que se designan a la vez que el Comité Ejecutivo del Ayuntamiento, por el pleno municipal o similar, con una duración de cuatro años. Estos auditores políticos son responsables de la auditoría política, financiera, legal y de gestión y llevan a cabo la auditoría con el apoyo de auditores profesionales seleccionados mediante procesos de contratación pública. Existe una Asociación Sueca de Profesionales Auditores del Sector Local. Los profesionales

contratados trabajan como consultores de los auditores políticos, quienes son responsables de la auditoría y pueden decidir para qué propósito, cuántos y cuándo son necesarios los auditores profesionales.

El cuarto grupo de países combina los dos modelos anteriores, de modo que coexiste el control del Órgano de Control Externo Nacional con la auditoría obligatoria de un profesional independiente del sector privado. Se incluye aquí Grecia, Letonia, Malta y Portugal.

No obstante, en el caso de Portugal la auditoría no es obligatoria para aquellas entidades de menor tamaño y que aplican un sistema de información contable simplificado.

En Grecia, sin embargo, es obligatoria para todos los Gobiernos locales, con independencia de su tamaño. En estos casos, son los propios Gobiernos locales los encargados de contratar al auditor mediante el proceso habitual de contratación pública y sometido a las normas que la regulan en cada caso. En el caso de Malta, la auditoría es contratada con auditores del sector privado, que realizan tal auditoría en nombre del Auditor General.

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

5.3. La colaboración y coordinación entre auditores

En este apartado tratamos de ver en qué medida existe coordinación y colaboración entre los distintos auditores. Además, en tanto que existen países en los que el control se ejerce exclusivamente por organismos de carácter público, tratamos también de analizar en qué medida esos países recurren a la colaboración de auditores privados.

Respecto a la coordinación entre auditores públicos, cuando las entidades locales están sometidas al control del Órgano Nacional y Regional, hay que señalar que habitualmente la misma se produce mediante la delegación del control local en los Órganos regionales, como es el caso de Francia. En este último, las relaciones entre las Cámaras Regionales y el Tribunal de Cuentas se realizan a través del Consejo Superior de las Cámaras Regionales de Cuentas presidido por el Primer Presidente del Tribunal.

En España sin embargo, no existe tal coordinación en cuanto a la realización de auditorías.

La coordinación entre auditores públicos y privados, cuando ambos coexisten, también es diversa.

En algunos casos, como en Italia, el Órgano Público se apoya casi exclusivamente en el trabajo realizado por el auditor privado.

En otros, existe diferencia entre el trabajo realizado por unos y otros y tal coordinación no tiene lugar. Por ejemplo, en Portugal y Grecia el auditor privado realiza exclusivamente la auditoría financiera de los estados financieros.

En otros países, el auditor privado lleva a cabo la auditoría por delegación del Órgano de Control Externo Público, como es el caso de Malta: los Entes locales están bajo la competencia del Órgano de Control Externo Nacional, quien delega la auditoría en profesionales del sector privado, mediante la contratación de éstos.

Como puede verse en la tabla 4, en los países donde a priori la auditoría es competencia exclusiva de Organismos Públicos y no existe regulación específica sobre la contratación de la auditoría de profesionales independientes, en muchas ocasiones son los propios organismos públicos los que recurren a la misma entre auditores profesionales del sector privado.

Tabla 4. Colaboración de auditores privados con los órganos públicos

País	OCEN contrata con auditores privados	OCER contrata con auditores privados
Alemania	No	Sí
Bélgica	No	No
Croacia	No	NA
Dinamarca	NA	NA
Eslovenia	No	NA
España	No	No
Finlandia	NA	NA
Francia	No	No
Grecia	No	NA
Holanda	NA	NA
Hungría	Sí	NA
Irlanda	NA	NA
Italia	No	NA
Letonia	NA	NA
Malta	Sí	NA
Portugal	No	No
Reino Unido	NA	NA
Rumanía	No	NA
Suecia	NA	NA
Suiza	NA	NA

NA - No aplicable

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

En Hungría el Tribunal de Cuentas contrata igualmente con profesionales del sector privado en el ámbito del sector local, quienes se encargan de la auditoría de la gestión financiera de los Entes locales.

En España, la Cámara de Comptos de Navarra contrata con auditores del sector privado la realización del trabajo de campo de algunas auditorías, lo cual le permite incrementar la cobertura, de modo que todos los Ayuntamientos de determinado tamaño son auditados de forma anual. Sin embargo es la propia Cámara la que emite los informes correspondientes.

Esto pone de manifiesto que sólo en Eslovenia, Francia, Rumanía y en las Comunidades Autónomas españolas excepto Navarra, los profesionales del sector privado no participan en la auditoría del sector local, ya sea directa o indirectamente. Además, ya hemos señalado que en Francia la idea es que la situación se modifique en los próximos años, habiendo iniciado ya un proyecto piloto con 25 entidades locales.

5.4 Entidades bajo el control de Órganos de Control Externo Nacionales y Regionales

Con la Nueva Gestión Pública, en la mayor parte de países europeos, ha tenido lugar un proceso de descentralización en la prestación de servicios municipales. La Administración local engloba tanto a los Ayuntamientos como a sus entidades dependientes, tales como empresas locales, fundaciones o consorcios. Por tanto, es importante asegurar que quedan sometidas a auditoría todas las entidades englobadas en el entramado local. En este apartado estudiamos qué entidades son sometidas a control por parte de los órganos públicos de control, destinando el siguiente apartado al estudio de la auditoría por parte de profesionales privados.

En primer lugar, tal como puede verse en la Tabla 5, puede destacarse la amplia cobertura de los Órganos Nacionales y Regionales de control externo de Francia y España, donde ambos órganos son encargados de la auditoría de todas las entidades del sector local. Cabe mencionar al respecto la particularidad de los estados consolidados, que en Francia son competencia del Órgano Nacional. En todo caso, como hemos comentado, en Francia habitualmente son los Órganos Regionales los que llevan el control, con una coordinación con el Tribunal de Cuentas. En España, en estos momentos, la consolidación de cuentas del Ayuntamiento y las entidades dependientes no es obligatoria¹ y por tanto no son objeto de control los estados contables consolidados.

¹ En la medida que la descentralización se efectúa utilizando sociedades sujetas al derecho societario, resultan aplicables las obligaciones de naturaleza contable y de auditoría que rige en el ámbito privado.

Por otro lado, en aquellos países en los que el Tribunal de Cuentas Nacional tiene competencias para llevar a cabo la auditoría, habitualmente abarca también todas las entidades incluidas en el sector local, tal como Croacia, Eslovenia, Grecia, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia o Malta. Sin embargo, en el caso de Portugal, las empresas dependientes están al margen del control del Tribunal de Cuentas.

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

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

País	Ayuntamiento		Empresas dependientes		Fundaciones		Otras entidades dependientes		Estados consolidados	
	OCEN	OCER	OCEN	OCER	OCEN	OCER	OCEN	OCER	OCEN	OCER
Alemania	No	Sí	No	No	No	No	No	No	No	Sí
Bélgica	NA	Sí	NA	Sí	NA	No	NA	No	NA	No
Croacia	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA
Dinamarca	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
Eslovenia	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA
España	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	No
Finlandia	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
Francia	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No
Grecia	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	No	NA
Holanda	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
Hungría	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA
Irlanda	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
Italia	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA
Letonia	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA
Malta	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	No	NA	No	NA
Portugal	Sí	NA	No	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA
Reino Unido	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
Rumanía	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	No	NA
Suecia	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
Suiza	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA

NA - No aplicable

En todo caso, cuando el control llevado a cabo se basa en los estados individuales, la información es insuficiente, por lo que no puede obtenerse un control de toda la actividad realizada por la entidad para la prestación de los servicios que le son competencia. Es preciso contar con estados consolidados. Tal como indica Condor (2014, pp. 89 a 102), cuando la actividad se desarrolla descentralizando los servicios mediante los mecanismos citados, las cuentas separadas (individuales) de la entidad responsable de suministrar los servicios y de gestionar los recursos puestos a su disposición no solamente son incompletas por no incluir todos los recursos, sino que, según el vínculo utilizado con la entidad a la que se han desplazado recursos, pueden presentar componentes que no responden a la realidad, además de no permitir evaluar la gestión de los responsables de la entidad pública.

A eso se une que los entes dependientes no siempre son objeto de auditoría anual, dado que en la mayor parte de los casos se trata de una auditoría por muestreo.

5.5 Entidades sometidas a auditoría privada

En los países en los que se lleva a cabo la auditoría exclusivamente por parte de auditores profesionales del sector privado, tal como puede verse en la tabla 6, éstos realizan habitualmente la auditoría de todas las entidades incluidas en el sector local. Este es el caso de Dinamarca, Finlandia, Reino Unido, Suecia y Suiza.

Por otro lado, en los países en los que coexisten sistemas públicos y sistemas privados de auditoría, siendo la auditoría de las entidades locales obligatoria, en la mayor parte de los casos, esta obligatoriedad abarca también a todas las entidades del sector local. Sin embargo, en Grecia la auditoría llevada a cabo por el profesional independiente abarca exclusivamente a los estados financieros del Ayuntamiento. El resto de entidades estarán sometidas a auditoría privada cuando su respectiva legislación así lo requiera.

Cuando el control de las entidades locales es exclusivamente público, y se lleva a cabo por Órganos Nacionales o Regionales de Control Externo, aunque no se indica en la tabla, los auditores privados llevan a cabo la auditoría de sociedades mercantiles, fundaciones y otras entidades dependientes, cuando de acuerdo con la legislación societaria aplicable les resulta obligatoria, como es el caso de España, tal como se ha indicado anteriormente.

Tabla 6. Entidades sometidas a auditoría privada

País	Ayuntamiento	Sociedades dependientes	Fundaciones	Otras entidades dependientes	Estados consolidados
Alemania	NA	Sí	NA	Sí	No
Bélgica	NA	Sí	No	No	No
Croacia	NA	NA	NA	NA	NA
Dinamarca	Sí	Sí	Sí	Sí	No
Eslovenia	NA	NA	NA	NA	NA
España	NA	NA (*)	NA (*)	NA(*)	NA
Finlandia	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Francia	NA	NA(*)	NA(*)	NA(*)	NA
Grecia	Sí	No	No(*)	No(*)	No
Holanda	En algunos casos	Sí	Sí	Sí	NA
Hungría	NA	Sí	Sí	Sí	Sí
Irlanda	NA	Sí	NA	NA	NA
Italia	NA	NA(*)	NA(*)	NA(*)	NA
Letonia	Sí	Sí	NA	Sí	No
Malta	Sí	Sí	Sí	NA	No
Portugal	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Reino Unido	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Rumanía	NA	NA(*)	NA(*)	NA(*)	NA
Suecia	Sí	Sí	Sí	Sí	NA
Suiza	Sí	Sí	Sí	Sí	No

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

5.6 Periodicidad de la auditoría: sistemas con auditoría pública y auditoría privada

La Directiva de la Unión Europea, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados Miembros, hace referencia a la obligatoriedad de contar con sistemas de auditoría y por tanto cabe entender que dicha auditoría debería de tener una periodicidad anual. En este apartado se pretende contrastar cuál es la situación en la práctica.

Como puede observarse en la tabla 7, con la excepción de Malta, donde el Órgano de Control Externo lleva a cabo la auditoría anual de todas las entidades locales, que como ya hemos indicado es contratada con profesionales independientes, en el resto de países en los que únicamente existe control público, los órganos de control realizan un muestreo anual de las entidades del sector local, cuyo porcentaje varía de unos países a otros, e incluso de unas Regiones a otras dentro de un mismo país. El criterio utilizado para seleccionar el tipo de entidades a auditar

varía. En ocasiones se aplica muestreo, en otros criterios de riesgo, como es el caso de Francia. En Letonia, la selección se hace con base en tres criterios: nivel de materialidad, principio de rotación de las entidades auditadas y análisis y valoración de riesgos.

Sin embargo, en aquellos casos en los que es obligatorio realizar la auditoría por parte de un profesional privado, la auditoría tiene una periodicidad anual, en ningún caso se realiza la auditoría por muestreo.

Por tanto, estos resultados indican que sólo mediante la participación de profesionales del sector privado se está garantizando que la auditoría se lleve a cabo de forma anual. En otros casos, la frecuencia de la realización de auditorías varía de unos países a otros. En Letonia por ejemplo, el Órgano de Control Externo cada año realiza en torno al 30% de las entidades, y en Croacia el 20% de las entidades.

Tabla 7. Periodicidad de la auditoría

País	OCEN: anual de todas	OCEN: anual de una muestra	OCER: anual de todas	OCER: anual de una muestra	Experto Público/ Board: anual	Auditor Privado: anual	Auditor Privado: muestra
Alemania	-	-	No	Sí	-	-	-
Bélgica	-	-	No	Sí	-	-	-
Croacia	No	Sí	-	-	-	-	-
Dinamarca	-	-	-	-	-	Sí	No
Eslovenia	No	Sí	-	-	-	-	-
España	No	Sí	No	Sí	-	-	-
Finlandia	-	-	-	-	-	Sí	No
Francia	No	Sí	No	Sí	-	-	-
Grecia	No	Sí	-	-	-	Sí	No
Holanda	-	-	-	-	Sí	Sí	No
Hungría	No	Sí	-	-	-	-	-
Irlanda	-	-	-	-	Sí	-	-
Italia	No	Sí	-	-	Sí	-	-
Letonia	No	Sí	-	-	-	Sí	-
Malta	Sí	No	-	-	-	Sí	-
Portugal	No	Sí	-	-	-	Sí	No
Reino Unido	-	-	-	-	-	Sí	No
Rumanía	No	Sí	-	-	-	-	-
Suecia	-	-	-	-	-	Sí	No
Suiza	-	-	-	-	-	Sí	No

5.7. Los tipos de auditoría aplicados en el ámbito de las entidades locales

Una particularidad de la auditoría en el sector público es la existencia de distintos tipos de auditoría. Así, en función de su finalidad, podemos distinguir los siguientes tipos:

- auditoría de legalidad o cumplimiento, (AL), en la que se incluiría la auditoría presupuestaria (BA)
- auditoría financiera o contable, (AF)
- auditoría operativa, (PA), o si esta es parcial o limitada auditoría de áreas y políticas seleccionadas (ASA), y
- auditoría integrada, (AI)

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

Por eso, en ocasiones se diferencia dentro de ésta la auditoría presupuestaria, (BA), que haría referencia exclusivamente a los aspectos derivados de la ejecución presupuestaria. Por eso, en la tabla 8 la hemos recogido de forma específica.

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

La auditoría de legalidad y la financiera o contable se engloban en el concepto de auditoría de regularidad ya que se realizan de forma periódica.

La auditoría operativa o de gestión, (PA), consiste en examinar la gestión de la entidad con el objetivo de evaluar la eficacia en la consecución de los objetivos de la organización y la economía y eficiencia en la utilización de recursos.

En ocasiones puede efectuarse una auditoría limitada de gestión, circunscrita a áreas o políticas seleccionadas, (ASA).

Por último, la auditoría integrada, (AI), consiste en la aplicación conjunta de la auditoría de regularidad y la operativa.

La tabla 8 contiene el análisis de los tipos de auditoría llevados a cabo por parte de los distintos órganos responsables de la auditoría.

Como puede observarse, en todos los países en los que el Órgano de Control Externo Nacional lleva a cabo la auditoría, se realiza un control amplio que engloba en la mayor parte de los casos todos los tipos de auditoría. La única diferencia aparece en la auditoría operativa, dado que hay algunos países en los que ésta no se aplica.

En cuanto al control de los Órganos de Control Externo Autonómico, existen diferencias en la aplicación de unos países a otros. Así, en Alemania es habitual que el órgano autonómico lleve a cabo los distintos tipos de auditoría mencionados. No obstante, como hemos mencionado, existen diferencias entre los 16 Länder. La respuesta recogida en la tabla corresponde al Länder de Baviera.

Tabla 8. Tipos de auditoría aplicados

País	OCEAN	OCER	CPA/Board	Auditor Privado/Firma
Alemania		BA, AL, PA, AF, AI		
Bélgica		PA, BA, AL, ASA		
Croacia	BA, AL, PA, AF, AI, ASA			
Dinamarca				BA, AL, PA, AF, AI
Eslovenia	BA, AL, PA, AF, AI, ASA			
España	BA, AL, AF, ASA	BA, AL, PA, AF, ASA		
Finlandia				BA, AL, PA, AF, AI
Francia	BA, AL, PA, AF, ASA	BA, AL, PA		
Grecia	BA, AL			AF
Holanda			BA, AL, PA, AF, AI, ASA	BA, AL, PA, AF, AI, ASA
Hungría	BA, AL, PA, AF, AI, ASA		AF	
Irlanda			AF, AI, ASA	
Italia	BA, AL, AF		BA, AL, AF, AI	
Letonia	BA, AL, PA, AF, AI, ASA			BA, AF
Malta	AL, AF			AF
Portugal	BA, AL, ASA			AF
Reino Unido				AL, PA, AF, AI, ASA
Rumanía	BA, AL, PA, AF			
Suecia				BA, AL, PA, AF, AI, ASA
Suiza				BA, AL, PA, AF, AI, ASA

Nota: BA: Auditoría Presupuestaria / AL: Auditoría de Legalidad / PA: Auditoría de Gestión o Performance / AF: Auditoría financiera / AI: Auditoría de los procedimientos de control interno / ASA: Auditoría de áreas o políticas seleccionadas.

Sin embargo, en Francia el OCER aplica únicamente auditoría de legalidad y operativa, siendo la auditoría financiera competencia exclusiva del Tribunal de Cuentas Nacional. Por el contrario, en España, tanto el nacional como el autonómico llevan a cabo todos los tipos de auditoría, si bien la realización de auditoría operativa tiene lugar de una manera muy incipiente.

Por otro lado, en los países en los que la auditoría recae exclusivamente en auditores independientes profesionales, son éstos los que llevan a cabo los distintos tipos de auditoría, incluyendo tanto la auditoría de legalidad como la financiera y la operativa. Este es el caso de Dinamarca, Finlandia, Reino Unido, Suecia y Suiza.

Por último, puede destacarse el modelo existente en los países en los que existe tanto un Órgano de Control Externo público como auditores profesionales independientes. El Órgano de Control Externo es el encargado de llevar a cabo la auditoría de legalidad y la de gestión, en su caso, mientras la auditoría financiera es responsabilidad de los auditores profesionales del sector privado. Este es el caso de Grecia y Portugal. Sin embargo, en Letonia el Órgano de Control Externo lleva a cabo todos los tipos de auditoría y los auditores privados exclusivamente la auditoría financiera. Como ya hemos indicado, Francia está en proceso de trasladarse también a este modelo.

5.8 Normas de auditoría aplicadas

Aunque en el ámbito privado la regulación europea pretende la armonización de los sistemas de auditoría mediante la aplicación de una misma normativa para la realización de los encargos de auditoría, en el caso del sector público la Unión Europea no ha establecido regulación alguna sobre las normas de auditoría a aplicar, por lo que cada país fija las normas de auditoría a utilizar.

De acuerdo con la INTOSAI (2010, p.13), el uso de normas aceptadas a nivel mundial promueve la calidad, credibilidad y confianza en la auditoría del sector público y garantiza la profesionalidad de los auditores. A este respecto, ya hemos indicado que las ISSAIs, emitidas por la INTOSAI, fijan los requisitos fundamentales para el correcto funcionamiento y la administración profesional de las entidades fiscalizadoras superiores y los principios fundamentales en la fiscalización de las entidades públicas. Contienen normas de actuación para la auditoría financiera, auditoría operativa y auditoría de cumplimiento. Su finalidad es promover buenas prácticas, mejorando el control interno y promoviendo la auditoría interna fiable, así como normas adecuadas de contabilidad para la elaboración de informes del sector público.

Como puede verse en la tabla 9, las ISSAIs son aplicadas o tomadas como referencia en 14 de los países, que en algunos casos, han elaborado sus propias normas de auditoría para el sector público tomando como base éstas. Este es el caso de Dinamarca, Eslovenia, España y Hungría. Por ejemplo, en España, los presidentes del Tribunal

de Cuentas (TC) y de los OCEX crearon una Comisión Técnica de Normas y Procedimientos con el fin de adaptar a España las ISSAI, bajo las siglas ISSAI-es, lo cual nos sitúa en línea con la tendencia internacional en cuanto a las normas aplicadas por los Órganos de Control Externo.

Cabe resaltar que en Letonia, estas normas sólo se aplican en la auditoría llevada a cabo por los Órganos de Control Externo, mientras que las firmas privadas utilizan las IAS emitidas por la IFAC.

Las normas de la IFAC son aplicadas en Dinamarca, Finlandia, Francia, Holanda, Hungría, Letonia y Malta. Grecia, Reino Unido y Suiza tienen normas de carácter nacional que han tomado como referencia las normas de la IFAC o INTOSAI, mientras que Alemania, Irlanda y Suecia han elaborado sus propias normas, y no toman como base ninguna de las anteriores.

Tabla 9. Normas de auditoría aplicadas

País	International Auditing Standards (IAS)	International Auditing Standards of the INTOSAI (ISSAIS)	Normas de auditoría nacionales basadas en las normas de la IFAC o INTOSAI	Otras
Alemania	No	No	No	Normas propias
Bélgica	No	Sí	No	
Croacia	No	Sí	No	-
Dinamarca	Sí	Sí	Sí	
Eslovenia	No	Sí	Sí	
España	No	Sí	Sí	
Finlandia	Sí	Sí	No	
Francia	Sí	Sí	No	
Grecia	No	No	Sí	
Holanda	Sí (firmas pri)	No	No	
Hungría	Sí	Sí	Sí	
Irlanda	No	No	No	Normas propias
Italia	No	Sí	No	
Letonia	Sí (OCEN y firmas)	Sí (sólo los OCEN)	No	
Malta	Sí	No	No	
Portugal	No	Sí	No	
Reino Unido	No	No	Sí	
Rumanía	No	Sí	No	
Suecia	No	No	No	Normas propias
Suiza	No	No	Sí	

5.9 Los Informes de Auditoría y su publicidad

El informe de auditoría refleja el resultado de la auditoría efectuada por el órgano responsable, pero a diferencia del sector empresarial, donde el informe está normalizado, en el sector público los informes de auditoría son muy variados en cuanto al contenido y estructura, es decir, no están normalizados. En este sentido, el tipo de informe emitido puede variar en función del órgano que lleve a cabo la auditoría, dado que mientras el tipo de informe de auditores profesionales independientes cabe esperar que sea similar al de una empresa, en el caso de los Órganos de Control Externo hay más diversidad. En todo caso, el contenido del informe también vendrá condicionado por el tipo de auditoría llevado a cabo.

Como puede verse en la tabla 10, con independencia de quién lleve a cabo la auditoría, siempre se elabora el informe de auditoría correspondiente referido a la entidad auditada, aunque como ya hemos indicado no todas las entidades cuentan con un informe de forma anual. De hecho, prácticamente sólo cuando la auditoría se lleva a cabo por profesionales del sector privado, la auditoría y el informe se elabora para todas las entidades anualmente.

En lo que tampoco existe homogeneidad es en la difusión del informe, dado que mientras en algunos casos, el mismo está disponible en la web, en otros casos no se da publicidad mediante las nuevas tecnologías. Por ejemplo, en Bélgica no se publica el informe de auditoría de cada entidad ni tampoco el informe conjunto elaborado para todas las entidades auditadas.

Además, en Croacia, España y Letonia se realiza un informe anual por tipos de entidades, que en el caso de Letonia es sólo para Ayuntamientos. En estos informes es habitual realizar un análisis conjunto del sector, pero no se trata propiamente de un informe de auditoría, dado que el alcance del análisis es global y habitualmente de carácter general. En todo caso, éste es un aspecto positivo del marco español, dado que la mayor parte de Órganos de Control Externo realizan un informe que incluye la información financiera de las entidades locales que le han rendido cuentas.

Tabla 10. Informes de auditoría y publicidad

País	OCEN/OCER		Aud. Privado/ Experto público		Informe anual por tipos de entidades (Ayuntamientos, empresas dependientes)
	Informe anual entidades auditadas	En la web	Informe anual entidad	En la web	
Alemania	Sí	Sí			
Bélgica	Sí	No			
Croacia	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Dinamarca			Sí	Sí	
Eslovenia	Sí (OCEN)	Sí			
España	Sí	Sí			Sí
Finlandia			Sí	Sí	
Francia	Sí	Sí			
Grecia	Sí	No	Sí	Sí	
Holanda			Sí	Sí	
Hungría	Sí	Sí			Sí
Irlanda			Sí	Sí	
Italia			Sí	Sí	
Letonia	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí (para Ayuntamientos)
Malta	Sí	Sí	Sí	Sí	
Portugal	Sí	Sí	Sí	Sí	
Reino Unido			Sí	Sí	
Rumanía	Sí				
Suecia			Sí	Sí	
Suiza			Sí	Sí	

5.10. Análisis de la situación en las principales ciudades europeas

Con objeto de comparar la situación en las principales ciudades europeas, hemos realizado una búsqueda en internet de los informes financieros y de auditoría publicados por las mismas en sus respectivas páginas web. El objetivo principal es evidenciar si las entidades publican o no los estados financieros y a su vez en qué medida dichos estados financieros van acompañados del informe de auditoría de una forma regular. Además, en caso de que los estados no vayan acompañados del informe de auditoría, hemos tratado de averiguar en qué año se realizó la última auditoría del Ayuntamiento, si bien ha resultado complejo, tanto por las dificultades del idioma, en algunos casos, como por la falta de disponibilidad de la información.

La muestra seleccionada corresponde a las 25 ciudades europeas de mayor tamaño, atendiendo al número de habitantes, con independencia del país al que pertenecen las mismas. La tabla 11 recoge las ciudades y los resultados de la investigación.

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

Asimismo, existen diferencias importantes en cuanto al informe de auditoría se refiere. Así, aunque en la mayoría de los municipios el informe de auditoría acompaña al informe financiero anual, como ocurre en las empresas, en otros casos esta práctica no es habitual. En esos casos, informe de auditoría y estados financieros transcurren por planos separados, de modo que a los estados financieros no les acompaña un informe que garantice la fiabilidad de la información contenida en los mismos, aun cuando en la práctica totalidad de los mismos la auditoría es obligatoria, pero como ya hemos señalado, no en todos los municipios tiene una frecuencia anual.

En total, 18 municipios presentan el informe de auditoría junto con las cuentas anuales, entre los que se encuentran todos los municipios de Reino Unido, Italia y Suecia. En el caso de los Ayuntamientos de Reino Unido (Londres y Birmingham), el informe de auditoría ha sido realizado por una firma privada, dos multinacionales de la auditoría en ambos casos. Y destaca el hecho de que el informe de auditoría contiene una opinión tanto en cuanto a los estados financieros como en lo relativo a la aplicación de los principios de economía, eficiencia y eficacia en la gestión llevada a cabo.

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

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

También las capitales de Austria, Bulgaria, Croacia, Holanda, República Checa y Polonia publican el informe de auditoría junto con sus cuentas anuales, aunque en este caso existen diferencias en cuanto al responsable de la auditoría: una empresa privada en el caso de Praga, y la Oficina de Auditoría en el caso de Zagreb. En el caso de Sofía, la auditoría se lleva a cabo igualmente por la Oficina Nacional de Auditoría. En el caso de Austria, el informe

publicado ha sido realizado por la Oficina de Finanzas Públicas y Contabilidad. En Ámsterdam, es una Oficina Local de Auditoría la encargada de llevar a cabo la auditoría anual, cuyo director es nombrado por el Consejo Municipal.

Tabla 11. Publicación del Informe de Auditoría en el Informe Anual

Ciudad	Nº Habitantes	Informe financiero en la web	El informe incluye informe de auditoría	Responsable del informe de auditoría	Tipo de Auditoría
Londres	8.308.369	Sí	Sí	Ernst and Young LLP	Auditoría financiera y de gestión
Berlín	3.387.828	Sí (contabilidad de caja)	Informe del Órgano de Control Externo	Órgano Regional de Control Externo	Auditoría de legalidad y de gestión
Madrid 	3.228.319	Sí	No	Órgano Regional de Control Externo (*)	
Roma	2.553.873	Sí	Sí	Comité de Auditores	Auditoría financiera y presupuestaria
París	2.181.374	Sí Sí	No (en proceso de cambio), último informe en 2015		Auditoría financiera, equilibrio y sostenibilidad financiera
Bucarest	1.927.448	Sí	No	Órgano de Control Externo Nacional	
Viena	1.598.626	Sí	Sí	Oficina Finanzas Públicas y Contabilidad	Auditoría financiera
Hamburgo	1.734.830	Sí	Sí	Órgano Regional de Control Externo	Auditoría de legalidad, financiera y de gestión
Budapest	1.695.814	Sí	No	Órgano de Control Externo Nacional	
Varsovia	1.716.855	Sí	Sí (a solicitud)		


(*) Informe parcial relativo a algunas áreas

Tabla 11. Publicación del Informe de Auditoría en el Informe Anual

Ciudad	Nº Habitantes	Informe financiero en la web	El informe incluye informe de auditoría	Responsable del informe de auditoría	Tipo de Auditoría
Barcelona (**) 	1.621.537	Sí	Sí	PwC-Gabinete técnico de Auditoría y Consultoría	Auditoría financiera
Múnich	1.249.176	Sí	Sí (Informe especial, disponible 2012)	Oficina Local de Auditoría	Auditoría de legalidad, financiera y de gestión
Milán	1.299.439	Sí	Sí	Comité de Auditores	Auditoría financiera y presupuestaria
Praga	1.246.780	Sí	Sí	Nexia-audit company	Auditoría financiera
Sofía	1.138.950	Sí	Sí	Oficina Nacional de Auditoría	Auditoría financiera y legal
Bruselas	999.899	Sí	No	Órgano de Control Externo Regional	
Birmingham	992.400	Sí	Sí	Grant Thornton UK LLP	Auditoría financiera y de gestión
Colonia	969.709	Sí	Sí (informe especial, disponible 2013)	Oficina Regional de Auditoría	Auditoría de legalidad y financiera
Nápoles	995.171	Sí	Sí	Comité de Auditores	Auditoría financiera y presupuestaria
Estocolmo	761.721	Sí	Sí	Comité de Auditores	Auditoría financiera y de gestión
Turín	902.255	Sí	Sí	Comité de Auditores	Auditoría financiera y presupuestaria
Marsella	850.726	Sí	No (en proceso de cambio)		

(**) Se realiza, no en cumplimiento de normativa pública, sino como consecuencia de la normativa de los mercados de valores por la emisión de bonos cotizados.

Tabla 11. Publicación del Informe de Auditoría en el Informe Anual

Ciudad	Nº Habitantes	Informe financiero en la web	El informe incluye informe de auditoría	Responsable del informe de auditoría	Tipo de Auditoría
Ámsterdam	810.909	Sí	Sí	Oficina Local de Auditoría	Auditoría financiera y de gestión
Zagreb	790.017	Sí	Sí	Oficina Nacional de Auditoría	Auditoría financiera y presupuestaria
Valencia 	759.131	Sí	No		

(***) La última auditoría efectuada por el Órgano de Control Externo Regional es de 2013.

Respecto a los cuatro municipios de Alemania, todos ellos cuentan con informe de auditoría publicado en la web, con diferencias respecto al órgano encargado de elaborar el mismo. En el caso de Hamburgo y Berlín, como son también Estados además de municipio, corresponde a los respectivos Órganos de Control Externo Regionales su auditoría, cuyo informe es publicado. La principal diferencia entre estas ciudades está en que mientras Hamburgo se caracteriza por tener un avanzado sistema de contabilidad de devengo (implementando incluso el presupuesto de devengo), en Berlín se mantiene el criterio de caja. En Colonia existe una Oficina Regional de Auditoría, o Comité Estatal de Control, que lleva a cabo la auditoría anual, que incluye tanto la legal como financiera, si bien la última que hemos encontrado es la de 2013. Y en Múnich hay una Oficina Local o Comité de Auditoría encargada de la auditoría legal, financiera y de gestión, llevada de forma anual y publicada en la web (el último año encontrado es 2012).

Por el contrario, en los municipios de Francia y Rumanía, los estados financieros no van acompañados del informe de auditoría. En el primer caso, como ya hemos indicado, la auditoría corresponde a los órganos regionales de control externo y en el de Rumania al Tribunal de Cuentas, y ha resultado difícil conocer cuál es el último año en el que se ha realizado la auditoría. En el caso de París, el último informe ha sido realizado en el año 2015, y en este momento participa en el proyecto piloto para implantar la auditoría anual, por lo que está en proceso de cambio. En España, son tres los Ayuntamientos incluidos entre los 25 más grandes en Europa y la situación no es homogénea. El Ayuntamiento de Barcelona presenta de forma sistemática el Informe de Auditoría, junto a sus cuentas anuales, que en este caso ha sido elaborado, en régimen de co-auditoría por PwC y Gabinete Técnico y Auditoría y Consultoría. Esta auditoría no se realiza en cumplimiento de la normativa propia o general, sino como consecuencia de la normativa sobre mercados de valores por la emisión de bonos cotizados.

Ni el Ayuntamiento de Madrid ni el de Valencia presentan informe de auditoría. En el caso del Ayuntamiento de Valencia hemos constatado que la última auditoría realizada por la Sindicatura de Cuentas de Valencia corresponde al año 2013, mientras que en el caso de Madrid la Cámara de Cuentas de Madrid no dispone en su página web de ningún informe de auditoría que haga referencia al Ayuntamiento en su conjunto, contando exclusivamente con auditorías parciales de algunas áreas o servicios.

El análisis constata por tanto la falta de uniformidad en cuanto a las obligaciones de auditoría de las entidades locales en el ámbito de la Unión Europea, e incluso en algún caso podría decirse la falta de cumplimiento de la Directiva Europea, en tanto que las auditorías llevadas a cabo son parciales y no es habitual una auditoría financiera anual, como es el caso de Madrid.

Capítulo 6

Análisis detallado de algunos países del estudio

En este punto se presenta un análisis detallado de la situación y perspectivas futuras en aquellos países, además de España, que se han considerado más relevantes, especialmente aquellos cuya tradición contable y de auditoría es más similar a la de nuestro país. España cuenta con un sistema de control basado en un Órgano Fiscalizador Superior, donde las decisiones se toman de forma colegiada, cuyo ámbito de fiscalización incluye las entidades locales, y que tiene también labores de enjuiciamiento. Presenta grandes similitudes con Francia, Portugal, Italia y Grecia (National Audit Office, 2005). Por ello, se han seleccionado los países anteriores y se van a describir a continuación los sistemas de auditoría de los Gobiernos locales de estos países. Se incluye igualmente Bélgica y Alemania debido a la diversidad existente ente Regiones, como ocurre también en nuestro país. Asimismo, se hace una breve referencia a Reino Unido por la reciente reforma que ha tenido lugar en la auditoría de las entidades locales

6.1. Bélgica

En Bélgica, el Tribunal de Cuentas no tiene competencias sobre los Gobiernos locales, siendo el Órgano de Control Externo Regional el responsable de llevar a cabo la auditoría, lo cual implica diferencias relevantes entre cada una de las tres Regiones: la flamenca, la valona y la Región de Bruselas capital.

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

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

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

6.2. Francia

En Francia el control externo de las entidades locales es responsabilidad del Tribunal de Cuentas y de las Cámaras Regionales de Cuentas, siendo estas últimas las que llevan a cabo la auditoría externa, legal, presupuestaria y de

gestión. Las relaciones entre las Cámaras Regionales y el Tribunal de Cuentas se realizan a través del Consejo Superior de las Cámaras Regionales de Cuentas presidido por el Primer Presidente del Tribunal.

Para llevar a cabo la auditoría de los Gobiernos locales, las Cámaras Regionales elaboran su propio plan de auditoría basado en una muestra, que varía de unas Regiones a otras. Esto indica que no existe una auditoría anual en todos los Ayuntamientos, aunque la periodicidad con la que se lleva a cabo la auditoría también es distinta en función de la región y el tipo de Ayuntamiento. Por otro lado, es habitual que ante cambios de equipo de Gobierno se solicite una auditoría financiera y legal a una empresa privada.

En el año 2015 la Cámara Regional publicó un Informe de Auditoría correspondiente al año 2008 y siguientes del Ayuntamiento de París que fue objeto de numerosas críticas y debates, debido tanto a la falta de oportunidad como a la escasa frecuencia con que las cuentas son auditadas, además de numerosas irregularidades observadas. El debate pone igualmente de manifiesto que para que la transparencia de las Administraciones públicas sea efectiva, es necesario que los estados financieros divulgados sean auditados o certificados.

Como consecuencia de ello, la Ley que regula la Organización Territorial de la Republica (Ley 2015-991 de 7 Agosto de 2015) establece un experimento para la auditoría de cuentas de las entidades locales y sus grupos, que tiene como objeto regular la auditoría de cuentas del sector local. El objetivo es garantizar la fiabilidad de la información publicada por los Entes locales. Además, dentro del Instituto Nacional de Auditores (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes: CNCC), se ha creado una Comisión para el Sector Público, que está trabajando con el Tribunal de Cuentas en este experimento.

De acuerdo con el artículo 110 de la mencionada ley, el 25 de febrero de 2016 el Ministro de Finanzas y cuentas públicas anuncio la puesta en marcha del experimento para la certificación de cuentas dentro del sector público local. 25 comunidades, entre ellas París, han sido seleccionadas para ser las primeras publicar cuentas auditadas. Las primeras cuentas serán publicadas en el año 2020.

Este experimento se llevará a cabo bajo la tutela del Tribunal de Cuentas en estrecha relación con las Cámaras Regionales de Auditoría. Esta fase de experimentación tiene como objetivo conocer mejor las condiciones necesarias para la certificación de las cuentas del sector público local en Francia.

La certificación o auditoría de cuentas de los Gobiernos locales se pretende instaurar como complemento al sistema de auditoría vigente en estos momentos. La certificación sólo alcanzará a los estados financieros de un determinado organismo, al objeto de garantizar la fiabilidad de la información contenida en los mismos, pero se pretende dejar al margen de la auditoría tanto la ejecución presupuestaria como la gestión de la entidad local, que seguirán con el actual sistema de control.

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

Todavía no se ha definido quién va a llevar a cabo la auditoría de las cuentas, simplemente se ha anunciado que corresponde al legislador definir quién será el responsable de la certificación de cuentas de las autoridades locales pero parece que se pretende recurrir a profesionales del sector privado, que llevarán a cabo su labor de auditoría bajo la dirección del Tribunal de Cuentas. De hecho, esta es la situación en las entidades del sector sanitario, donde se lleva a cabo un proceso de licitación de acuerdo con la ley de contratos del sector público y posteriormente el órgano de Gobierno designa al auditor por un plazo de seis años. El auditor debe informar al Tribunal de Cuentas sobre el resultado de la auditoría, quien prepara un informe resumido y da una opinión sobre la calidad de las cuentas de la entidad auditada.

El auditor debe aplicar las Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC, dado que según se indica, se entiende que constituyen la referencia internacional para los profesionales de la auditoría financiera, privada y pública. En cuanto al alcance de la auditoría, se pretende que se aplique a los Ayuntamientos y a sus entidades dependientes, siempre que éstas alcancen un determinado tamaño, en línea con la normativa vigente para el sector empresarial. Pero todavía no han sido definidos dichos límites.

6.3. Grecia

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

De forma complementaria a la labor llevada a cabo por el Tribunal de Cuentas, existe la obligación de una auditoría anual financiera que debe ser contratada por las propias entidades. En Grecia, desde el año 2011 todos los Gobiernos locales están sometidos a una auditoría profesional llevada a cabo por auditores del sector privado. Con anterioridad, únicamente los Gobiernos que aplicaban contabilidad de devengo (aquellos con más de 5.000 habitantes) estaban sometidos a la auditoría de profesionales independientes (desde 2002).

Las auditorías municipales son realizadas por auditores profesionales inscritos como tales en el Instituto de Auditores Profesionales. Para llevar a cabo su contratación, los Ayuntamientos llevan a cabo un proceso de licitación pública, de acuerdo con la ley de contratos aplicable.

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

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

Para llevar a cabo la auditoría, los auditores deben aplicar las Normas y Principios de Auditoría griegas desarrolladas para el sector privado. El contenido y forma del informe, también sigue los criterios establecidos para el sector empresarial, conteniendo una opinión sobre la aplicación de la normativa contable, la legislación de haciendas locales y otros requerimientos legales.

6.4. Italia

En Italia, al igual que otros niveles de gobierno, los Gobiernos locales están sometidos tanto al control interno como externo. El control externo es ejercido por las secciones regionales de Tribunal de Cuentas.

En el año 1990 se llevaron a cabo distintas reformas del sector, de su organización y también en los sistemas de control interno y externo, requiriendo la introducción de auditores profesionales independientes. Para ello se creó un registro de auditores públicos que es gestionado por el Ministerio del Interior. Pueden acceder a dicho registro todos aquellos profesionales que constatan experiencia y formación específica en el sector público mediante la realización de un examen. En principio, las empresas de auditoría no prestan directamente este servicio de auditoría al sector local, si bien las Administraciones locales pueden contratar de forma voluntaria una auditoría independiente a cualquier firma privada. Además, las firmas de auditoría pueden estar igualmente acreditadas en el Registro de Auditores Públicos, en cuyo caso participan también en la selección realizada por el Ministerio del Interior.

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

El Comité de Auditoría lleva a cabo un control permanente y continuo en la entidad y debe verificar la efectividad de los sistemas de control interno, así como el adecuado cumplimiento de la normativa de tipo financiero, y en

concreto la que hace referencia a la estabilidad y sostenibilidad financiera. Los auditores deben de controlar el cumplimiento de los principios presupuestarios, la ejecución del mismo de acuerdo con la normativa aplicable y la adecuada aplicación de la normativa contable. Además, desde el año 2000 (Decreto Legislativo 267), los auditores tienen que cooperar con los Gobiernos locales para incrementar la eficiencia y eficacia de la gestión e incluso deben de controlar que se mantiene la situación de equilibrio financiero. También debe realizarse una auditoría de la tesorería de forma trimestral.

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

Por otro lado, las entidades están sometidas también al control externo del Tribunal de Cuentas, encargado de salvaguardar las finanzas públicas y el cumplimiento de la ley, pero desde su reforma en el año 1994 ha reducido su papel en el control de legalidad, incrementando el de los auditores independientes.

Existe por tanto un doble control por parte del Tribunal de Cuentas y de profesionales independientes. Se han establecido mecanismos de colaboración entre los auditores de la entidad y el Tribunal de Cuentas, de modo que éstos deben de remitir a final de año un formulario específico en el que se detalla e tipo de control ejercido durante el año, el resultado del informe, la ejecución presupuestaria y la situación financiera de la entidad.

6.5. Portugal

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

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

Junto a los estados financieros debe presentarse el informe de auditoría independiente, en el que constará la opinión sobre las cuentas anuales.

A este respecto, el artículo 77 de la ley señala que el auditor externo es el responsable de la certificación legal de las cuentas, que debe ser designado por el órgano deliberativo a propuesta del órgano ejecutivo, de entre los auditores oficiales de cuentas o sociedades de auditores oficiales de cuentas.

Compete al auditor externo que realiza de forma anual la revisión legal de las cuentas de la entidad local, lo siguiente:

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

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

6.6. Reino Unido

En Reino Unido, la situación de la auditoría de las entidades locales es también diferente entre Inglaterra, Escocia, Gales e Irlanda del Norte. En este trabajo hemos recogido la situación de Inglaterra.

En Inglaterra, en el año 1984 se creó un organismo público central, conocido como la Comisión de Auditoría, para regular la auditoría de los Gobiernos locales. Dicho organismo tenía asignadas cuatro funciones principales: primero, elaborar un Código de prácticas para la auditoría, nombrar a cada auditor de las autoridades local; en tercer lugar, contaba con un cuerpo propio de auditores (que, por lo tanto, pertenecían al sector público), al que

asignaba aproximadamente el 70% de las auditorías, y las auditorías restantes se asignaban a empresas del sector privado; llevar a cabo la auditoría operativa de las entidades locales.

En 2010, el nuevo Gobierno decidió la abolición de la Comisión. En 2012, el Gobierno anunció que:

- 1) en primer lugar, el Código de Prácticas será responsabilidad de la Oficina Nacional de Auditoría, con sujeción a la aprobación del Parlamento;
- 2) que cada autoridad local debe designar a su propio auditor;
- 3) que la regulación de estos auditores adopta la misma forma que la regulación de los auditores para el sector privado; y
- 4) que habrá un cambio en los trabajos de auditoría operativa que se hacen para el Gobierno local en su conjunto.

Por tanto, las auditorías locales se llevan a cabo ahora por auditores del sector privado. La naturaleza de la auditoría local, al ser una auditoría de los estados financieros y una auditoría operativa, no ha tenido cambios. No se lleva a cabo la auditoría del presupuesto.

6.7. Alemania

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

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

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

La responsabilidad del control financiero municipal externo está en 7 Estados en el Tribunal de Cuentas del Estado, en 4 Estados en una institución especial de control estatal (Baden-Württemberg, Bayern, Niedersachsen,

Nordrhein-Westfalen) y en 2 en el Ministerio del Interior (Brandenburgo, Sarre). Esto implica diferencias importantes entre unos Municipios y otros, en función del estado en el que está ubicado. En general, las instituciones de auditoría elaboran un programa anual de auditoría y esos programas varían de un año a otro. En algunos casos, se han creado además Oficinas Locales de Auditoría, dependientes de las propias administraciones.

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

6.8. España

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

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

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

De hecho, la Ley 19/2013 de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno obliga a las Administraciones locales a publicar sus estados financieros en la página web, tratando así de dar respuesta a la preocupación de los ciudadanos sobre la gestión de los recursos públicos y sobre todo de recuperar la confianza de los mismos en las instituciones. Sin embargo, no se requiere que esos estados financieros hayan sido auditados previamente por un auditor independiente que garantice la fiabilidad de la información, de una forma similar a

como se hace en el sector empresarial. Tanto el Tribunal de Cuentas como los OCEX llevan a cabo la auditoría con unos plazos bastante distintos a los establecidos en la Ley de Auditoría de Cuentas de las sociedades mercantiles, para garantizar la información financiera, y el Informe de Auditoría no se adjunta habitualmente a las cuentas anuales publicadas.

Cabe mencionar a este respecto que el reciente Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, en desarrollo de lo establecido en la Ley 27/2013 de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración local señala que para garantizar la transparencia de las actividades relacionadas con el funcionamiento y control de las actuaciones públicas, "la información contable de las entidades del sector público local, y en su caso, los informes de auditoría de cuentas anuales, deberán publicarse en las sedes electrónicas corporativas".

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

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

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

supletoriamente, con las Normas de Auditoría aprobadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que actualmente su, en su mayoría, las Normas Internacionales de Auditoría, adoptadas en España (NIA-es) (Cámara de Cuentas de Navarra, 2015).

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

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

Por tanto, en la realización de auditorías del sector público son aplicables las normas de auditoría del sector público, ya sean las aplicables al control interno o las aplicables al control externo.

Capítulo 7

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

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

A diferencia de otros países europeos con tradición contable similar a la nuestra, como Italia, Portugal o Grecia, en España la normativa no permite a los Ayuntamientos la contratación de auditores privados, salvo que lo requiera otra normativa aplicable, o colaborando en el trabajo de campo, como sucede en la Comunidad Navarra, asumiendo su Cámara de Cuentas la emisión del informe de auditoría correspondiente. Esto también contrasta con lo que ocurre en el sector empresarial, donde las empresas de cierto tamaño están obligadas a someterse a la auditoría de cuentas de un auditor inscrito en el ROAC.

El Tribunal de Cuentas y los Órganos Autonómicos de Control Externo son los únicos responsables de llevar a cabo la auditoría de las entidades locales y también de sus entidades dependientes (estas últimas, si tienen forma societaria o de fundación, es posible que por razones de tamaño sí estén sometidas a auditoría privada). La tabla 12 muestra la composición del sector local, teniendo en cuenta tanto entidades principales como entidades dependientes.

Como puede observarse en la Tabla 12, el número total de entidades, incluyendo tanto principales como dependientes es de 17.369. Todas ellas están, como hemos indicado, bajo la competencia del Tribunal de Cuentas y los 13 Órganos de Control Externo Autonómicos existentes en España. Destaca la existencia de algunas entidades que son participadas por varios entes (Municipios, Diputaciones, comarcas,..) y por eso no han sido asignados a ningún ente principal, por lo que aparecen en una columna separada denominada "sin dependencia conocida", al no existir un ente con participación mayoritaria.

Tabla 12. Estructura del Sector local en España

	Mun.	Diput./ Consejos/ Cabildos	Ámbito Inferior al Municipio	Agrup. demunicip. municip.	Manco-	Comarcas	Áreas Metrop.	Total con depend. conocida	Total sin dependencia conocida	TOTAL
Entidades principales	8.125	52	3.706	77	961	82	3	13.006	0	13.006
Entidades dependientes	2.789	475	4	1	56	83	11	3.419	944	4.363
Organismos Autónomos	905	101	1	0	14	19	1	1.041	0	1.041
Entidad Pública Empresarial	44	8	0	0	0	2	1	55	0	55
Consorticios	202	154	0	0	13	36	4	409	170	579
Sociedades	1.352	148	2	1	26	20	5	1.554	189	1.743
Fundaciones	245	51	0	0	3	4	0	303	104	407
Asociaciones	41	13	1	0	0	2	0	57	481	538
Total Entidades	10.914	527	3.710	78	1.017	165	14	16.425	944	17.369

Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2016)

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

Por otro lado, en la mayor parte de los países europeos en los que existe responsabilidad de los Órganos de Control Externo, éstos recurren a la contratación de auditores privados para llevar a cabo la auditoría de los Entes locales. Sin embargo, España está ubicada dentro del escaso número de países en los que predomina exclusivamente un modelo de control público. Esta situación tiene lugar únicamente en Eslovenia, Francia, Rumanía y algunas Regiones de Alemania. No obstante, como ya hemos indicado, Francia ha tomado conciencia de las deficiencias del modelo y está desarrollando una experiencia piloto para realizar una auditoría financiera anual de la información financiera de los Ayuntamientos, de momento 25 Ayuntamientos seleccionados, para lo que se contará con la participación de auditores privados bajo la supervisión del Tribunal de Cuentas.

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

No obstante, hay que señalar que en España hay diferencias entre Regiones, existiendo también algunas experiencias en la contratación de auditores privados por parte de los Órganos de Control Externo, como

es el caso de la Comunidad Foral de Navarra, lo cual le permite incrementar la cobertura de auditoría a la práctica totalidad de los municipios, con una rotación razonable. Así, la Cámara de Cuentas de Navarra, en línea con la tendencia en algunos países europeos, contrata a auditores privados para la realización del trabajo de campo de auditoría (Cámara de Cuentas, 2015). Los encargos se realizan bajo la supervisión de un Auditor-Director designado por la Cámara de Cuentas, con el alcance de una auditoría de regularidad (financiera y de legalidad).

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

Un punto positivo a favor de nuestras administraciones es la aplicación de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a España (ISSAI-es), lo que nos sitúa en línea con los sistemas más avanzados. La elaboración de informes por tipos de entidades o subsectores, habitual en muchos Órganos de Control Externo, es otra ventaja de nuestro sistema de auditoría, dado que permite realizar comparaciones entre entidades. Sin embargo, el centrar la auditoría en los estados individuales puede hacer perder información relevante. Esto es una consecuencia de la no obligatoriedad de elaborar estados contables consolidados en el contexto español, pese a que la normativa se refería a su posible aplicación en 2017².

La Ley 19/2013 de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno obliga a las Administraciones locales a publicar sus estados financieros en la página web, pero sin embargo no se requiere que esos estados financieros hayan sido auditados previamente por un auditor independiente que garantice la fiabilidad de la información, de una forma similar a como se hace en el sector empresarial. El Informe de Auditoría debería formar parte también de la cuenta general publicada, como ocurre en muchos de los municipios europeos, o al menos en las entidades de determinado tamaño. A este respecto, ya hemos indicado que es la práctica habitual en muchos países, y el análisis de las 25 ciudades europeas de mayor tamaño ha puesto en evidencia dicha tendencia.

² Desde 2013 están aprobadas las normas para la consolidación en el Sector Público (Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, por la que se aprueban las normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas en el ámbito del Sector Público (BOE de 3 de agosto de 2013)

CONCLUSIONES

La elevada importancia del sector público en la economía de cualquier país, junto con la particular forma de financiarse de las entidades públicas, a través de aportaciones de los ciudadanos, así como los numerosos casos de corrupción que se han descubierto en los últimos años en las entidades públicas, pone de manifiesto la necesidad de establecer adecuados sistemas de gestión del gasto público, y también la relevancia de instaurar transparencia y rendición de cuentas que permitan asegurar una correcta aplicación de los recursos públicos.

En este sentido, la auditoría pública pretende garantizar la fiabilidad de la información publicada por las entidades auditadas, así como revisar que la gestión económico-financiera de la entidad se ha realizado conforme a la legalidad y los principios de economía, eficacia y eficiencia. De hecho, para que la transparencia sea efectiva es importante que la información divulgada haya sido previamente certificada por un auditor.

El análisis realizado en el marco de este trabajo, pone de manifiesto que existe diversidad en los sistemas de control y auditoría de las entidades locales en el ámbito de la Unión Europea. En el trabajo se han estudiado, mediante una encuesta, los sistemas de control de 19 países de la Unión Europea más Suiza, los cuales representan el 84,78% del número total de habitantes de la población objeto de estudio (los 28 países de la Unión Europea más Suiza).

Aunque en todos los países incluidos en el estudio existe a priori control externo de los Entes locales, existe diversidad en la forma de llevarlo a cabo, e incluso en algunos casos el control o auditoría no cubre todas las entidades locales de forma anual, por lo que podría decirse que en esos casos el sistema de control tiene algunas deficiencias. Tampoco existe homogeneidad en la obligatoriedad de control interno. Así, el análisis realizado constata que en algunos países no existe obligación de implantar sistemas de control interno dentro de las entidades locales. En términos de representatividad, si consideramos el número total de habitantes de los países estudiados, estos países representan el 8,63%.

Las diferencias en la normativa y regulación del control externo tienen lugar incluso entre las Regiones de un mismo país, especialmente en el caso de países con elevados niveles de descentralización, como es el caso de Alemania o de España, pero también en Francia. Parece por tanto que éste puede ser un reto importante para el futuro si se pretende armonizar los sistemas contables y de auditoría de los países miembros.

Podría decirse que existen tres modelos de auditoría diferenciados, aunque en cada uno de ellos existen a su vez diferencias importantes entre los países incluidos en los mismos.

En el primer modelo, la auditoría se lleva a cabo exclusivamente por organismos públicos, ya sean nacionales o regionales, y en ocasiones ambos. En ese caso, habitualmente los Órganos de Control elaboran un programa anual de auditoría, que raramente cubre a todas las entidades del sector local, especialmente por la disponibilidad

de recursos. Para ello, los órganos de control realizan una selección de las entidades del sector local, cuyo porcentaje varía de unos países a otros, e incluso de unas Regiones a otras dentro de un mismo país. El criterio utilizado para seleccionar el tipo de entidades a auditar también varía. En ocasiones se aplica muestreo, en otras criterios de riesgo, como es el caso de Francia. Aunque el porcentaje de entidades auditadas varía de unos países a otros, no cubre la totalidad de las entidades. En este grupo podríamos mencionar a algunas Regiones de Alemania, Bélgica, Croacia, Francia, España, Eslovenia, Hungría y Rumanía.

Además, dentro de este primer modelo, en la mayor parte de los casos los Órganos de Control Externo Nacionales y Regionales contratan con auditores privados la realización de auditorías, de modo que se produce una colaboración del auditor privado para dar mayor cobertura a la auditoría, en tanto que con los recursos de los órganos de control no es suficiente. Sólo en Eslovenia, Francia, Rumanía y España (con la excepción de algunas Comunidades Autónomas), no hay participación de los auditores privados en ninguna de sus modalidades. En el caso de Francia, conscientes de las deficiencias que en este modelo se generan, se ha iniciado una experiencia piloto para regular la auditoría financiera de las entidades locales de manera anual. El objetivo es garantizar la fiabilidad de la información que va a ser divulgada, para hacer efectivo el principio de transparencia.

El segundo modelo viene caracterizado por la existencia de una auditoría de tipo profesional, de modo que los Órganos de Control Externo nacionales no tienen competencias dentro del sector local. En ocasiones, la participación de los auditores tiene lugar como consecuencia de contratos realizados por auditores políticos o por una Comisión de Auditoría con composición mixta de auditores políticos y auditores profesionales. Esto tiene lugar básicamente en los países anglosajones y nórdicos, pero entre ellos existe multitud de diferencias sobre la forma de seleccionar al auditor y la labor llevada a cabo por el mismo. En todo caso, en estos países todas las entidades locales cuentan con un proceso anual de auditoría, respetando así los criterios establecidos en la Directiva que establece el marco presupuestario de los Estados Miembros de la Unión Europea.

El tercer modelo de auditoría viene caracterizado por la coexistencia de auditores pertenecientes a Órganos de Control Externo y la obligatoriedad de auditoría por parte de un auditor profesional. En estos casos, todas las entidades locales deben contratar una auditoría financiera anual como si se tratará de una empresa, la cual es llevada a cabo por auditores inscritos en el Registro de Auditores. Normalmente esa auditoría es sólo obligatoria para el Ayuntamiento, mientras que las empresas, fundaciones y restos de entidades dependientes sólo están obligadas a ser auditadas cuando se superen los límites contenidos en la correspondiente legislación mercantil. Dentro de este modelo podemos mencionar por ejemplo a Grecia, Letonia y Portugal, donde el auditor profesional independiente lleva a cabo la auditoría financiera. También Francia parece que quiere mudarse a este modelo.

Por otro lado, puede mencionarse la existencia de un auditor experto público que cumple con determinados requisitos en el caso de Irlanda e Italia. En Italia, existe un registro específico de auditores del sector público y el

Ministerio del Interior realiza una selección aleatoria del auditor que corresponde a cada entidad, quien gestiona el registro. Si la entidad tiene más de 15.000 habitantes, se requiere un Comité de Auditoría compuesto por tres expertos públicos. En ambos casos, la auditoría se realiza con una periodicidad anual para todas las entidades del sector local. En el caso de Italia, existe coordinación con el Tribunal de Cuentas, de modo que los auditores deben remitir continuamente información sobre los resultados de la auditoría al Tribunal de Cuentas.

Parece por tanto que el panorama existente es bastante diverso, e incluso en algunos casos presenta serias deficiencias, por lo que si quiere hacerse efectivo el principio de transparencia deberá exigirse que la información publicada haya sido previamente auditada. Esto mismo se constata en el análisis llevado a cabo de las 25 ciudades europeas de mayor tamaño, confirmando la falta de uniformidad en cuanto a las obligaciones de auditoría de las entidades locales en el ámbito de la Unión Europea, e incluso en algún caso podría decirse la falta de cumplimiento de la Directiva Europea, en tanto que las auditorías llevadas a cabo son parciales y no es habitual una auditoría financiera anual, como es el caso de Madrid. No obstante, sólo en 7 ciudades de las seleccionadas el informe financiero no incluye el informe de auditoría, siendo dos de ellas de Francia, país que está llevando una reforma para cambiar el modelo, y otras dos de España.

Esto pone de manifiesto que en el marco de la globalización y el objetivo de comparabilidad predominante en el ámbito de la Unión Europea se deberían hacer esfuerzos encaminados a alcanzar la comparabilidad y normalización de los sistemas de auditoría en la Unión Europea, y no sólo los sistemas contables, cuyo objetivo parece prioritario en estos momentos. Esto debería añadirse en la agenda de la Unión Europea.

Otra recomendación que se deriva de los resultados del estudio es, para aquellos países en los que no todas las entidades son sometidas a auditoría anual, la introducción de algún mecanismo que permita dicha auditoría anual, como puede ser por ejemplo la contratación con profesionales de la auditoría del sector privado. En otro caso, la información publicada no está garantizada y puede contener sesgos y errores. Esto ha llevado de hecho al diseño de un experimento que sirva de proyecto piloto en Francia, donde se pretende que en el año 2020 se publiquen los primeros informes auditados.

En España, la normativa no hace referencia expresa a la contratación de auditores privados por parte de las entidades locales para llevar a cabo la auditoría externa. Cuando se contratan los servicios es como apoyo en el proceso de control interno, tal como señala el Reglamento de Control Interno. Existe aquí cierto debate sobre si debería de establecerse la obligación de auditoría de los Ayuntamientos, al menos de aquellos de cierta dimensión, como ocurre en el sector empresarial. El control llevado a cabo por los Órganos de Control Externo Autonómicos no permite cubrir la totalidad de los municipios de la Comunidad Autónoma, con escasas excepciones, como el caso de la Comunidad Foral de Navarra. En esta última, para cubrir un mayor porcentaje de auditorías de forma anual se contrata con auditores privados la realización de auditorías, bajo la supervisión y responsabilidad del Órgano de Control Externo.

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

La principal implicación de las conclusiones obtenidas en el trabajo es la falta de normalización en Europa y las deficiencias en algunos países europeos, y en particular en España. Esto tiene igualmente diversas implicaciones para los profesionales de la auditoría, que en estos momentos participan exclusivamente de manera puntual y de una forma secundaria en la realización de auditorías públicas, pero siempre bajo la supervisión y coordinación de los entes contratantes, por lo que no existe en España una experiencia consolidada en el ámbito local, a diferencia de lo que ocurre en otros muchos países de nuestro entorno.

La Tabla 13 resume las principales implicaciones y recomendaciones derivadas de las conclusiones obtenidas en el trabajo y que acabamos de resumir. Se diferencia en la misma entre las implicaciones que el trabajo tiene para la Unión Europea, y posibles acciones que deberían llevarse en ese ámbito, y las que tiene en España y que por tanto deberían ser objeto de revisión del marco normativo en ese contexto.

En relación a las recomendaciones para España, es preciso que se establezca algún requisito para que las cuentas anuales publicadas en la web vayan acompañadas de un informe de auditoría, ya sea éste público o privado, en tanto que en otro caso no está garantizada ni la fiabilidad ni la transparencia de la información. El Reglamento de Control Interno de las Entidades Locales trata de dar una orientación en este sentido, requiriendo que junto a las cuentas anuales, se publique en su caso el informe de auditoría. No obstante, se trata de una auditoría interna, por lo que tampoco puede cumplir las funciones tradicionalmente asignadas a la auditoría externa.

Al igual que se ha hecho para el control interno, parece conveniente establecer algún mecanismo que dé cabida a la participación del auditor privado, puesto que en otro caso existen dificultades para realizar una auditoría externa anual de los municipios (al menos para los de un cierto tamaño). De hecho, podría generalizarse el modelo utilizado en la Comunidad Foral de Navarra, donde se contrata con auditores privados su participación en la auditoría de Ayuntamientos, bajo la supervisión y responsabilidad de la Cámara de Comptos. Esto permite incrementar la cobertura de municipios auditados de forma anual, dentro del actual marco regulador de la auditoría de los Entes locales, acercándonos así a estándares más avanzados.

Tabla 13. Principales Implicaciones y Recomendaciones derivadas de las Conclusiones

Ámbito	Conclusiones	Recomendaciones
Unión Europea	<p>Existen diferencias importantes en la auditoría de las entidades locales en Europa</p> <p>En algunos países se observan deficiencias importantes porque no hay una auditoría financiera anual obligatoria</p>	<p>Incluir en la agenda política de la Unión Europea la armonización de los sistemas de auditoría, como ya se ha hecho en el sector empresarial.</p> <p>Desarrollar la Directiva 2011/85/UE en materia de auditoría, para establecer una regulación que requiera la auditoría anual de las entidades locales, o al menos las de cierto tamaño.</p>
España	<p>Las entidades locales publican sus estados financieros sin informe de auditoría, por lo cual no está garantizada la fiabilidad de la información.</p> <p>El control externo de las entidades locales recae exclusivamente en Órganos de Control Externo públicos, cuando la situación en Europa tiende a un modelo mixto, con participación de auditores privados. En algunos países es responsabilidad exclusiva de auditores profesionales.</p>	<p>Desarrollo de normativa que regule la auditoría financiera en las entidades locales. Las cuentas anuales deberían ir acompañadas del informe de auditoría, al menos en las de cierta dimensión. Esta es la tendencia en la Unión Europea.</p> <p>Establecer mecanismos que permitan introducir un modelo mixto de auditoría, con participación de auditores profesionales independientes, ya sea a través de colaboraciones con los Órganos de Control Externo o mediante contratación por parte de las entidades.</p>

BIBLIOGRAFÍA

Banco Mundial (2016): World Bank Data.

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

Brusca, I. y Gómez, M. (2013): "Hacia la armonización de la Contabilidad Pública en Europa: Las Normas Europeas de Contabilidad Pública". Revista Española de Control Externo, XV, 44, pp. 91-112.

Cabeza del Salvador, I. (2009). Reflexiones sobre la crisis económica y el papel de la auditoría pública. Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo, nº 47, pp. 27-46.

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

Comisión Técnica de normas y Procedimientos del Tribunal de Cuentas (TC) y de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX) de España (2014): Adaptación de las Normas Internacionales de las Instituciones Supremas de Auditoría (ISSAI) a España (ISSAI-es): ISSAI-ES 100 Principios fundamentales de la fiscalización del sector público.

Condor, V. (2014). La consolidación en el sector público. Implicaciones en la gestión. Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo, nº 62, pp. 89-102.

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

Eurostat (2016): Government finance statistics and EDP statistics.

INTOSAI (2010): "ISSAI 100 –Principios fundamentales de la auditoría del sector público", www.intosai.org

López Hernández, A.M. (2014): "Retos del Control Externo de las cuentas públicas en un contexto de crisis económica", Conferencia pronunciada con motivo de la celebración del Patrón Santo Tomás de Aquino. Facultad de Educación y Humanidades de Ceuta.

López Hernández, A.M. (2013): "Normas profesionales de la INTOSAI: directrices de auditoría. Aplicación a la actividad fiscalizadora de los Órganos Institucionales de Control Externo Autonómicos", Auditoría Pública, 61, pp. 9-24.

Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E. and Brusca, I. (2016): "Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box", *Public Money & Management*, 36 (3), pp. 189-196.

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2016): Entidades que integran el sector público local. Disponible en <http://www.minhafp.gob.es>.

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

National Audit Office (2005). State Audit in the European Union.

Sveriges Kommuner och Landsting, SKL. Local government audit – an international survey.

Sveriges Kommuner och Landsting, SKL (2014): Audit and Accountability in Local Government in Sweden

✓ AUDITORES

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

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