



Planificación, ejecución y resultados de las auditorías públicas en el Sector Público Local



economistas

Consejo General

REA auditores

PONENTE DEL DOCUMENTO

Marta Bausá Crespo. VICEINTERVENTORA DEL AYUNTAMIENTO DE JEREZ

COMITÉ DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

PRESIDENTE

Emilio Álvarez Pérez-Bedia

VOCALES

Marta Bausá Crespo

Ignacio Cabeza del Salvador

Miguel Ángel Cabezas Herrera Pérez

José A. Canalejas Couceiro

Alfredo Ciriaco Fernández

José María Cordero Aparicio

José María Gredilla Bastos

José Antonio López Álvarez

Ramón Madrid Nicolás

Ana Moreno Artés



ÍNDICE

3

1. INTRODUCCIÓN	05
2. FORMAS DE EJERCICIO DEL CONTROL INTERNO	07
3. MODALIDADES DE AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO LOCAL. ÁMBITO DE APLICACIÓN Y RÉGIMENES	09
4. PLANIFICACIÓN DEL CONTROL FINANCIERO	12
5. CONTRATACIÓN DE AUDITORES	14
6. EJECUCIÓN DE AUDITORÍAS PÚBLICAS	19
7. RESULTADOS DEL CONTROL FINANCIERO Y LAS AUDITORÍAS. INFORMES.....	22
8. GLOSARIO DE TÉRMINOS.....	25



Introducción

Con la entrada en vigor el 1 de julio de 2018 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local (en adelante RCI), se ha cubierto un vacío legal existente en este ámbito del sector público, y se ha hecho posible la aplicación generalizada de técnicas, como la auditoría en sus diversas vertientes, a las Entidades Locales en términos homogéneos a los desarrollados en otros ámbitos del sector público.

Como paso previo al ejercicio de cualquier forma de control interno en las modalidades de control financiero y de auditoría pública, la norma impone la necesidad y la obligación de planificar anualmente el control financiero a realizar sobre la base de un análisis de riesgos que permita asegurar el logro de un modelo eficaz de control. Ese modelo lo diseñará cada Entidad Local en función de los riesgos/observados y de sus medios disponibles.

El análisis de riesgos, el diseño del Plan Anual de Control Financiero y la detección de las necesidades de medios le corresponde hacerla al órgano interventor, pero para la ejecución de las funciones de control financiero en la modalidad de auditoría pública la norma prevé la posibilidad de que las Entidades Locales acudan a la colaboración o a la contratación con con firmas privadas de auditoría.

Aquí se abre un campo nuevo de actuación para los auditores privados que exige aprender conceptos, procedimientos y normativa propia del sector público, en este caso local, que hasta ahora –en términos generales– no habían estudiado por no estar dentro de su ámbito de actuación.

Con esta guía se pretende orientar brevemente, de una forma sencilla pero clara, sobre los principales procesos que deben desarrollarse en el ejercicio del control interno en el ámbito local en la modalidad de auditoría, para que los auditores privados conozcan los procesos internos que deben desarrollarse en el Ente Local y el momento en el que pueden entrar a colaborar con el órgano interventor.



INTRODUCCIÓN

6 Se ofrece una síntesis de requisitos y condiciones impuestos por las diversas normas que son de aplicación a la hora de diseñar los procedimientos de contratación para obtener la colaboración de firmas privadas de auditoría.

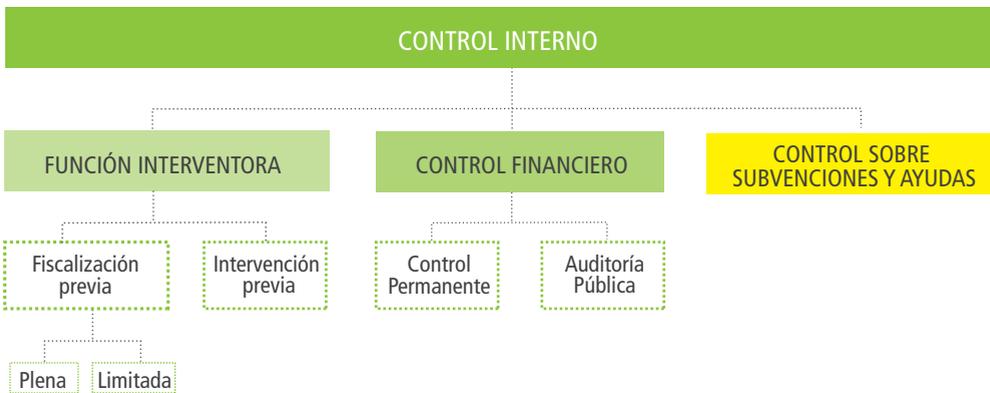
Se exponen también los principales condicionantes que se tienen en el desarrollo de los trabajos una vez que ya se ha llevado a efecto la contratación, marcados fundamentalmente por la normativa pública a la que están sujetos todos estos trabajos y al necesario respeto a la reserva de funciones de control a los funcionarios públicos.

Se pretende con todo ello, ofrecer una visión general del proceso por el que acceder a nuevas líneas de trabajo que se abren para los auditores privados, dar a conocer un ámbito hasta ahora bastante lejano y desconocido con carácter general para este sector profesional, pero que dada la variedad de entes y regímenes jurídicos y contables a los que puede llegar a alcanzar, ofrece vías muy interesantes de trabajo para los auditores privados.



Formas de ejercicio del Control Interno

De acuerdo con el artículo 3 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local (RCI), el control interno de la actividad económico-financiera del sector público local se ejercerá por el órgano interventor mediante el ejercicio de la función interventora y el control financiero.



La función interventora tiene por objeto controlar los actos que vayan a dar lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como a la realización de los ingresos y pagos, o a la inversión y aplicación de los fondos públicos, con la finalidad de comprobar que su gestión se ajusta a las disposiciones aplicables en cada caso. Es decir, la función interventora se ejerce con carácter previo a la producción del acto que se examina. Se ejerce como fiscalización previa o como intervención previa, implicando esta última un acto de comprobación o verificación del cumplimiento de los requisitos legales (intervención formal) o de la real y efectiva aplicación de los fondos públicos (intervención material).

El control financiero se ejerce, por el contrario, de forma simultánea o en un momento posterior respecto del hecho, acto o documento que se examine. Y tiene por objeto verificar el funcionamiento del sector público local en el aspecto económico financiero para comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que los rigen y, en general, que se ajusta a los principios



FORMAS DE EJERCICIO DEL CONTROL INTERNO

8 de buena gestión financiera, comprobando que la gestión de los recursos públicos se encuentra orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía, la calidad y la transparencia, y por los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos locales. Comprende las modalidades de control permanente y auditoría pública, abarcando ambas el control de eficacia.

Por último, el órgano interventor deberá ejercer un control sobre las entidades colaboradoras y beneficiarios de subvenciones y ayudas concedidas por los sujetos que integran el sector público local, y que estén financiadas con cargo a sus presupuestos.



Modalidades de Auditoría en el Sector Público Local. Ámbito de aplicación y regímenes

En el ámbito del sector público local, la consideración de la auditoría como modalidad de control financiero fue introducida por la Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local. Y su regulación específica ha llegado con 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 (RCI).

La auditoría pública, desde el punto de vista objetivo, no tiene ninguna diferencia respecto de la auditoría privada, tal y como siempre ha sido concebida. Consiste por tanto en verificar con posterioridad y de forma sistemática la actividad económico-financiera aplicando procedimientos de revisión selectivos. La diferencia entre ambas auditorías se encuentra en el ámbito subjetivo y en la normativa de aplicación. Los entes sobre los que se ejerce la auditoría pública varían en función del tipo de auditoría que se vaya a ejercer.

Según el citado Real Decreto 424/2017 la auditoría pública engloba las modalidades de auditoría de cuentas, auditoría de cumplimiento y auditoría operativa. La auditoría de cuentas se ejerce respecto de los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales, las fundaciones del sector público local obligadas a auditarse por su normativa, los fondos, los consorcios adscritos, y las sociedades mercantiles y las fundaciones del sector público local no sometidas a la obligación de auditarse por la normativa mercantil que se hubieran incluido en el plan anual de auditorías.

La auditoría de cuentas, entendida en el mismo sentido y con la misma finalidad que las auditorías financieras privadas, pero con la particularidad de extender su análisis a la ejecución presupuestaria.

Tanto la auditoría de cumplimiento como la operativa pretenden, no solo una verificación de los hechos y procedimientos examinados, sino además, lograr una mejora de la gestión del sector público local a través de las recomendaciones que se formulan. Ambas se ejercen sobre las entidades del sector público local que no se someten a control permanente, es decir, Entidades Públicas Empresariales, Fundaciones, las Sociedades Mercantiles, y los Consorcios cuando



MODALIDADES DE AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO LOCAL. ÁMBITO DE APLICACIÓN Y RÉGIMENES

10 el régimen de contabilidad de la Administración Pública a la que estén adscritos no establezca la sujeción a la función interventora.

FUNCIÓN INTERVENTORA

Entidad Local.
Organismos Autónomos.
Consortios*.

CONTROL FINANCIERO

CONTROL PERMANENTE

Entidad Local.
Organismos Autónomos.
Consortios**.

AUDITORÍA PÚBLICA

AUDITORÍA DE CUENTAS

Organismos Autónomos.
Entidades Públicas Empresariales.
Sociedades Mercantiles.
Fundaciones.
Consortios.

AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO Y OPERATIVA

Sociedades Mercantiles.
Fundaciones.
Consortios***.

CONTROL FINANCIERO DE SUBVENCIONES

Beneficiarios de Subvenciones.

* Cuando lo establezca la normativa de la Administración Pública a la que estén adscritos.

** Cuando tengan función interventora.

*** Cuando no tengan control financiero permanente.

La normativa de aplicación para todos estos tipos de auditoría alcanza a todas las normas vigentes para el sector público estatal, siendo de aplicación directa todas ellas y en especial las Normas de Auditoría del Sector Público¹.

En lo que se refiere a la **auditoría de cuentas del sector público empresarial**, y de acuerdo con lo previsto en la Disposición Adicional Segunda de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC), hay que tener en cuenta algunas particularidades en cuanto a la normativa de aplicación.

1. Actualmente, en el seno de la Comisión de Normas de Auditoría del Sector Público (CNASP), constituida por la IGAE y en la que participa el REA Auditores-CGE se están realizando los trabajos de adaptación de las NIAS-ES para su aplicación a la auditoría de cuentas anuales en el ámbito público, y con el propósito de elaborar un cuerpo normativo consistente con el aprobado por el ICAC en línea con las normas internacionales de auditoría.



MODALIDADES DE AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO LOCAL. ÁMBITO DE APLICACIÓN Y RÉGIMENES

Será de aplicación la normativa del Sector Público cuando se trate de las siguientes actuaciones:

- Actuaciones e Informes de órganos de control de las Administraciones Públicas.
- Auditoría de cuentas atribuida legalmente al órgano de control de las Administraciones Públicas.
- Trabajos de colaboración de entes públicos o auditores privados para actuaciones del Plan Anual de Control Financiero.
- Informes sobre cuentas sometidas a normativa contable pública.
- Auditoría de cuentas consolidada cuando la entidad dominante es una Entidad Pública Empresarial u otra entidad de derecho público y la auditoría se realice por los órganos públicos de control.

Y será de aplicación la normativa de la Ley de Auditoría de Cuentas en:

- Informes de auditores privados exigidos por normativa sectorial, aunque estén incluidos en contratos de colaboración con el sector público.
- Auditoría de cuentas del sector público empresarial obligado a auditarse por la legislación mercantil.

El ejercicio del control financiero y la auditoría pública corresponde al órgano interventor. La auditoría de cuentas deberá realizarla anualmente y la auditoría de cumplimiento y operativa en función de su inclusión en el plan anual de control financiero.

11

RÉGIMENES DE AUDITORÍA PÚBLICO LOCAL

TIPO DE CONTROL	TIPO DE AUDITORÍA	ÁMBITO DE APLICACIÓN	TRABAJOS REALIZABLES
CONTROL FINANCIERO AUDITORÍA PÚBLICA (Art. 29, 33 y 34)	AUDITORÍA DE CUENTAS (anual) (art. 29.3.A)	O. Autónomos, E.P.E., Fundaciones locales no obligadas, Fondos sin personalidad, Consorcios, SSMM y Fundaciones no obligadas (Inclusión en Plan Anual Auditorías).	Verificación de cuentas anuales Verificación de la ejecución del presupuesto.
	AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO	Entidades no sujetas a control financiero permanente.	Verificación del cumplimiento de la legalidad (alcance intervención).
	AUDITORÍA OPERATIVA (art. 29.3.B)		Verificación de la eficacia, eficiencia de los servicios públicos y cumplimiento de la LOEPSF.
AUDITORÍA DE CUENTAS (LSC Y LF)	AUDITORÍAS FINANCIERAS	Sociedades mercantiles y Fundaciones del SP obligadas a auditarse.	Auditorías e informe de la LAC.



PLANIFICACIÓN DEL CONTROL FINANCIERO

12



Planificación del control financiero

El artículo 31 del Real Decreto 424/2017 establece la obligación del órgano interventor de elaborar un Plan Anual de Control Financiero en el que se recojan las actuaciones de control permanente y de auditoría pública a realizar durante el ejercicio; incluyendo tanto las que deriven de una obligación legal como las que hayan sido seleccionadas sobre la base de un análisis de riesgos consistente con los objetivos que se pretendan conseguir, las prioridades establecidas para cada ejercicio y los medios disponibles para llevarlas a cabo.

ANÁLISIS DE RIESGOS

La inclusión en el Plan de las actuaciones que derivan de una obligación legal no generan duda, no requieren un estudio previo y su alcance está determinado. Pero la selección de otras actuaciones requiere de un trabajo previo de estudio por parte del órgano interventor que debe comenzar con un análisis de riesgos; entendiéndose en este ámbito por riesgo, la posibilidad de que se produzcan hechos o circunstancias en la gestión susceptibles de generar incumplimientos en la normativa aplicable, falta de fiabilidad en la información financiera, inadecuada protección de los activos o falta de eficacia o eficiencia en la gestión. Ese análisis se hará sobre entidades que pertenezcan al grupo del Ente Local y sobre procedimientos, sistemas y actos concretos.

Los riesgos deben identificarse claramente realizando un mapeo en el que se evalúe la probabilidad de que ocurra un riesgo, el impacto que causaría, su importancia, elaborando una matriz de riesgos con tres variables: probabilidad, impacto y velocidad.

En un sistema de control se pueden distinguir tres tipos de riesgos:

Riesgo de Control: Aquel que existe y se propicia por falta de control de las actividades de la empresa y puede generar deficiencias del Sistema de Control Interno.

Riesgo de Detección: Aquel que se asume por parte de los auditores que en su revisión no detecten deficiencias en el Sistema de Control Interno.



PLANIFICACIÓN DEL CONTROL FINANCIERO

Riesgo Inherente: Aquellos riesgos que se presentan inherentes a las características del Sistema de Control Interno.

13

Identificados los riesgos se procede a su evaluación para estimar su importancia. Este proceso debe hacerse en base a las prioridades que se establezcan atendiendo a la conveniencia de establecer controles con regularidad y rotación, evitar la repetición de controles en actividades económico-financieras calificadas sin riesgo y evitar la generación de debilidades por ausencia reiterada de control.

Pero todas estas actuaciones de detección y evaluación de los riesgos requieren de unos conocimientos previos, experiencia, de información y de unos recursos humanos, que el órgano interventor en muchos casos no dispone de todos ellos. Para cubrir estas necesidades es posible buscar colaboraciones, y así lo prevé el Real Decreto 424/2017, al admitir que el modelo de control eficaz se pueda alcanzar con medios propios o externos.

MEDIOS DISPONIBLES

Realizado el análisis de riesgos, y tomando como referencia las prioridades establecidas y los medios de los que se prevé se va a disponer para el ejercicio de las actuaciones de control permanente y auditoría, el órgano interventor elaborará el Plan Anual de Control Financiero. Es de destacar que en este punto debe hacer una planificación de los medios de los que puede disponer para el desarrollo del Plan. Para ello, el Real Decreto 424/2017 en su artículo 34 permite que las Entidades Locales puedan recabar la colaboración pública o privada para la realización de auditorías públicas.

La contratación externa, en todo caso, será en términos de colaboración con el órgano interventor, que será quien realice la propuesta sobre la necesidad de contratar o conveniar.



CONTRATACIÓN DE AUDITORES

14



Contratación de auditores

Antes que el Real Decreto 424/2017, el Informe del Tribunal de Cuentas emitido en 2009 sobre "Fiscalización de Contratos de Asistencia Técnica para la realización de Auditorías en las Entidades Locales. Ejercicios 2004, 2005 y 2006" ya puso de manifiesto que la carencia de medios personales para la realización del informe de auditoría puede justificar la participación de auditores privados, pero debiendo tenerse en cuenta que al existir una reserva del ejercicio de las funciones de control a los funcionarios, los trabajos que realice el auditor de cuentas tienen la naturaleza de trabajo de colaboración y no de informe de auditoría como tal. El informe admite la colaboración en auditoría financiera, auditoría operativa y de cumplimiento.

El Real Decreto de Control Interno admite la colaboración de firmas privadas de auditoría en la auditoría pública en general, y, en nuestra opinión, abre la puerta a colaboraciones en actuaciones de control financiero también.

En las auditorías de cuentas pueden realizarse actuaciones de colaboración o actuaciones de auditoría en función de la normativa en base a la cual se hayan realizado. Así, las auditorías de cuentas ejercidas en base a la obligación impuesta por la Ley de Auditoría de Cuentas constituyen verdaderas actuaciones de auditoría, y al mismo tiempo pueden resultar válidas para actuaciones de control interno. Y las actuaciones que se realicen en el seno de un procedimiento de control serán actuaciones de colaboración con el órgano interventor y deben estar previstas en el Plan Anual de Control Financiero.

La colaboración con los auditores debe instrumentalizarse mediante la formalización de un contrato de servicios. Ello requiere la aplicación necesaria de los procedimientos de contratación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014. Atendiendo a lo regulado en esta norma, el régimen jurídico del contrato variará en función de la naturaleza del ente contratante.

Así, si el ente contratante es una Entidad Local, un Organismo Autónomo, un Consorcio, una Diputación Provincial u otra entidad de derecho público que no se financie mayoritariamente con ingresos de mercado, haya sido creada para satisfacer intereses generales, no industriales



CONTRATACIÓN DE AUDITORES

15

ni mercantiles, y siempre que uno o varios poderes adjudicadores, financien mayoritariamente su actividad, o controlen su gestión, o nombren a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección o vigilancia, el contrato a celebrar será un contrato administrativo al que se le aplica plenamente la Ley de Contratos del Sector Público, particularmente el Título I, Libro Segundo.

Pero si el ente contratante fuese una Fundación del Sector Público Local, una Sociedad Mercantil (tanto las que son 100 % capital del ente local, como las mayoritarias), una Entidad Pública Empresarial, o cualquier entidad de derecho público vinculada a un sujeto que pertenezca al sector público o que sea dependiente de él, se calificará simplemente de contrato, y se le aplicará plenamente la Ley de Contratos del Sector Público (Título I, Libro Tercero) sólo para la preparación y adjudicación, mientras que para los efectos y extinción deberán aplicarse las normas del derecho privado, y supletoriamente la Ley de Contratos.

CONTRATANTE

Administración Pública

- Entidades Locales
- Organismo Autónomo
- Consorcios
- Diputaciones Provinciales
- Otras entidades de derecho público que no se financien mayoritariamente con ingresos de mercado (según criterios SEC) y que hayan sido creadas para satisfacer intereses generales —no industriales ni mercantiles— y siempre que uno o varios poderes adjudicadores financie mayoritariamente su actividad, o controle su gestión, o nombre a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección o vigilancia.



Calificación de contrato administrativo

Aplicación plena LCSP: Título I, Libro segundo

No Administración Pública

- Fundaciones
- Sociedades Mercantiles (100% y mayoritarias)
- Entidades Públicas Empresariales
- Cualquier entidad de derecho público vinculada a un sujeto que pertenezca al sector público dependiente de él.



Calificación de contrato

Preparación y adjudicación: Aplicación plena LCSP: Título I, Libro Tercero

Efectos y extinción: Normas Derecho privado y aplicación supletoria LCSP



CONTRATACIÓN DE AUDITORES

16 Pero también es posible que la contratación se realice directamente sobre el conjunto de entes de la Entidad Local. Y en este caso, el contrato podría celebrarse íntegramente por el Ente Local o por el ente dependiente, podría realizarse un contrato por cada entidad, o también sería posible la celebración de una contratación conjunta entre todas las entidades participantes. La norma de aplicación dependería de la naturaleza jurídica de la entidad contratante, pero en el caso de la contratación conjunta, al entrar la Entidad Local, ya sería de aplicación plena la Ley de Contratos del Sector Público.

REQUISITOS

El primer aspecto a tener en cuenta para poder contratar externamente la colaboración de auditores privados es la obligación de justificar la ausencia de medios materiales; circunstancia que ya debe estar recogida previamente en el Plan Anual de Control Financiero. Según el Informe del Tribunal de Cuentas del año 2009, en esta justificación debe dejarse constancia de la necesidad de realizar una concreta auditoría, no puede obviarse el carácter reservado de las funciones de control, y también debe acreditarse que no es posible satisfacer la necesidad mediante la cooperación y asistencia de la Diputación Provincial.

Deberá justificarse adecuada y suficientemente esa carencia de medios y no limitarse a transcribir literalmente tal carencia en el informe justificativo de la misma.

CUESTIONES RELEVANTES EN LOS PLIEGOS

Justificada la necesidad, pueden comenzar los trabajos de contratación. Como puntos a destacar desde el punto de vista de los auditores en este proceso, podemos destacar los siguientes:

- Las **condiciones de capacidad y aptitud** se deben establecer atendiendo a las reglas generales de la Ley de Contratos del Sector Público, pero en todo caso deben dirigirse a comprobar la competencia y la independencia, así como el ejercicio con celo profesional. La dificultad en la concreción de este aspecto se encuentra en que no existe ninguna capacitación legal específica para el ejercicio profesional de la auditoría en el sector público.
- En los **pliegos de prescripciones técnicas** deberán especificarse estos puntos:
 - La sujeción de todas las actuaciones a las normas de auditoría aplicables al sector público (NASP).
 - Calendario de ejecución y presupuesto de auditoría.



CONTRATACIÓN DE AUDITORES

17

- Objetivos de la auditoría, tipos de la auditoría y alcance del trabajo.
 - Programa correspondiente a cada área en que se divide la auditoría, o necesidad de preparar el programa por el adjudicatario.
 - Régimen de papeles de trabajo y su expresa pertenencia a la Entidad Local.
Régimen de pagos, de abonos a cuenta, garantías, valoraciones y certificaciones parciales.
 - Tipo de relación con el órgano de dirección de la contratación y régimen de supervisión.
 - Aspectos de forma y contenido del documento en el que se concrete el trabajo.
- El **tipo de contrato** a celebrar generalmente seguirá una tramitación anticipada, por la fecha necesaria de inicio de actuaciones en auditoría de cuentas. Aunque en el caso de la auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa sí es posible la contratación durante el ejercicio. Si bien, en el caso de que se proceda a una licitación conjunta de todas las auditorías, parece que el calendario lo marcaría la auditoría de cuentas.
 - En cuanto a la **duración del contrato**, para conocer los límites a los que debe sujetarse, hay que compaginar diversas normas. Mientras el artículo 34.3 del Real Decreto 424/2017, prevé un plazo de contratación de dos años prorrogable en los términos previstos en la legislación de contratos del sector público; pudiendo alcanzar un plazo máximo de ocho años con la misma entidad. Y una vez cubierto ese plazo de ocho años, la entidad contratada deberá mantenerse como mínimo un plazo de dos años sin contrato para poder iniciar otro período de ocho años.

Por su parte, la Ley de Contratos del Sector Público, prevé para los contratos de servicios un plazo de duración máximo de cinco años, incluidas prórrogas.

LÍMITES DE PLAZOS DE CONTRATACIÓN

Auditoría de Cuentas	Auditoría de cumplimiento y operativa
Plazo mínimo de 3 años y máximo de 5, incluidas prórrogas.	No hay plazo mínimo. El plazo máximo es de 5 años incluidas prórrogas.
Se podrá celebrar otro contrato con la misma entidad que alcance como máximo 3 años, incluidas prórrogas.	Se podrá celebrar otro contrato con la misma entidad que alcance como máximo 3 años, incluidas prórrogas.
Acumulados 8 años con la misma entidad, ésta deberá permanecer un mínimo de 2 años sin contratar para la misma finalidad y ámbito.	Acumulados 8 años con la misma entidad, ésta deberá permanecer un mínimo de 2 años sin contratar para la misma finalidad y ámbito.



CONTRATACIÓN DE AUDITORES

18

Para el caso concreto de la auditoría de cuentas, la Ley de Auditoría de Cuentas prevé:

- Mínimo 3 y máximo 9 años (5 años según LCSP).
 - Nuevas contrataciones por períodos de 3 años.
 - Admite prórroga tácita (no es posible en LCSP)
- El régimen de incompatibilidades también debe regularse en los pliegos. Y sobre él, el Real Decreto 424/2017 prevé una incompatibilidad específica que debe considerarse: no es posible haber realizado o estar realizando en el mismo año o en el año anterior otros trabajos para la entidad, sobre áreas o materias respecto de las cuales deba pronunciarse el auditor en su informe. Y la Ley de Contratos del Sector Público también establece otra prohibición que es la de adjudicar contratos que impliquen supervisión o control a sujetos que realicen las actividades que son objeto de control.
 - El Real Decreto 424/2017 establece otro contenido mínimo de los pliegos, que deben exigir el cumplimiento de las **normas deontológicas**, debiendo exigir sigilo en el desarrollo de los trabajos, el uso exclusivo de la información para los fines que tiene asignados, la obligación de comunicar irregularidades que puedan constituir infracción o dar lugar a responsabilidades.
 - Sobre la **garantía**, al ser un contrato de servicios de resultado, no es necesario el mantenimiento de una garantía una vez entregado el informe, pero sí una garantía por cumplimiento de resultado.
 - En cuanto al **precio**, deberán elaborarse estudios de coste fundamentados en número de horas por cada tipo de auditor o técnico por precio hora de cada categoría.



Ejecución de auditorías públicas

ANÁLISIS DE RIESGOS Y ELABORACIÓN DEL PROGRAMA DE TRABAJO

Diseñado el Plan Anual de Control Financiero y contratados los medios externos que en su caso se hayan concretado y justificado como necesarios, procede iniciar los trabajos de auditoría. Adicionalmente a los trámites procedimentales internos del Ente Local y que debe llevar a cabo el órgano interventor, las actuaciones deben comenzar con la elaboración de un programa de trabajo, que debe hacerse sobre la base de un análisis de riesgos; materia en la que pueden colaborar los auditores privados.

La auditoría no está exenta del concepto de riesgo, pero el riesgo tiende a minimizarse cuando aumenta la efectividad de los procedimientos aplicados. Y para la definición de los riesgos hay que distinguir entre situaciones erróneas, fraudulentas o maliciosas.

Las situaciones que pueden indicar la existencia de errores o irregularidades:

- Dudas sobre la integridad de los funcionarios de la entidad: situaciones de riesgo por errores o irregularidades en la administración.
- Detección de fallos administrativos o contables en puestos clave como cajero, contador, administrador o gerente, tienen un alto porcentaje de rotación.
- Desorden del departamento de contabilidad: informes con retraso, registros de operaciones inadecuados, archivos incompletos, cuentas no conciliadas (errores o actos fraudulentos).

Es necesario definir riesgos en cada subproceso, en los informes previos, en el desarrollo de la auditoría, en las áreas; asignar riesgos inherentes y de control interno, y de nivel bajo, medio y alto. En todo análisis de riesgos hay dos aspectos fundamentales, la importancia relativa o materialidad y la extensión de las muestras.

Respecto a la materialidad, en el ámbito público hay que tener en cuenta la Norma Técnica de Auditoría elaborada por la IGAE el 11 de abril de 2007. Según esta norma el umbral de mate-



EJECUCIÓN DE AUDITORÍAS PÚBLICAS

20

rialidad debe fijarse en un porcentaje del activo más un porcentaje de los gastos, que se valoran por el importe de las obligaciones reconocidas en un ente con presupuesto limitativo. La norma dispone como porcentaje orientativo, en torno al 75% del valor del activo, y el 0,3% de los gastos.

Definidos los riesgos el auditor elaborará el programa de trabajo en el que, además de planificar el trabajo, contendrá las pruebas y procedimientos de auditoría que permitan minimizar los riesgos detectados y alcanzar los objetivos del trabajo, establecerá pautas de actuación que permitan minimizar la carga de trabajo, planificará el trabajo para poder hacer peticiones masivas de documentación, solicitará el acceso directo a los sistemas informáticos.

ACTUACIONES DE AUDITORÍA PÚBLICA LOCAL

Con el programa de trabajo marcando la cronología de las actuaciones a desarrollar comienza la ejecución de la auditoría. El primer paso es el de obtención de información. Deben examinarse cuantos antecedentes, documentación e información sean precisos a efectos de las actuaciones de control, y consultar la información contenida en los sistemas informáticos de gestión. Para ello, se puede solicitar documentación contable, mercantil, fiscal, laboral y administrativa. Recopilada toda la información, deberá examinarse la misma, verificar su seguridad y fiabilidad, efectuar comprobaciones materiales, solicitar asesoramientos y dictámenes, y cualquier otra que se considere necesaria. Las verificaciones pueden ser: documentales, físicas, de procedimientos analíticos, de comprobación de saldos.

Las **Áreas de trabajo** susceptibles de ser objeto de auditoría podrían concretarse, sin ser exhaustivos, en:

- Presupuestos y Cuenta General.
- Gastos e Ingresos Presupuestarios.
- Patrimonio neto.
- Inmovilizado material.
- Inversiones financieras.
- Proveedores y acreedores.
- Gastos de personal.
- Deudores.
- Ingresos y transferencias recibidas.
- Tesorería.



NORMA TÉCNICA SOBRE COLABORACIÓN CON AUDITORES PRIVADOS EN LA REALIZACIÓN DE AUDITORÍAS PÚBLICAS

Esta Norma, aprobada por la IGAE el 11 de abril de 2.007, resulta de aplicación en el caso de insuficiencia de medios propios, que haga necesario contratar la realización de una auditoría de cuentas o la realización de colaboraciones parciales para el desarrollo de una auditoría de cuentas.

Fases de seguimiento de la auditoría:

- Una primera fase de seguimiento de la planificación elaborada por el auditor privado.
- Una segunda fase de revisión de la ejecución del trabajo, donde se comprobará que se cumple tanto con las Normas de Auditoría del Sector Público como con el contrato.
- Una tercera fase de revisión es la que se realiza sobre los memorandos de conclusiones. El auditor privado dejará constancia de sus conclusiones en un memorando, donde se hará mención de salvedades y otros hechos o circunstancias relevantes que, a su juicio, deban ser incluidos en el informe de auditoría de cuentas anuales. El memorando incluirá una propuesta de informe que deberá ajustarse, en cuanto a su estructura y contenido, a los términos previstos en la Norma Técnica sobre los informes de auditoría de cuentas anuales emitidos por la IGAE.



Si como consecuencia del proceso de revisión efectuado, se aprecian insuficiencias, errores o inexactitudes se requerirá al auditor privado para que las subsane antes de la emisión del informe.

La responsabilidad sobre la obtención de evidencia suficiente, pertinente y válida, y en general de la observancia de las NASP y demás Normas Técnicas aplicables corresponde al auditor privado.

El auditor privado deberá emitir una nota con el análisis y observaciones a las alegaciones formuladas por la entidad auditada.

Con carácter general se procurará que las comunicaciones con el auditor privado se documenten por escrito.



Resultados de control financiero y las auditorías. Informes

Los resultados del control efectuado se plasmarán en informes. El informe de auditoría que corresponda elaborar como resultado de la auditoría realizada, le corresponde hacerlo al órgano interventor, pero en él deberá incorporar los informes elaborados por los auditores contratados en actuaciones de colaboración.

La Norma Técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas también regula el contenido y estructura de los informes.

La Intervención elaborará el informe de auditoría de cuentas, sobre la base de los memorandos emitidos por el auditor privado. En el apartado de Introducción se hará mención expresa de que para la realización del trabajo se ha recabado la colaboración de auditor privado.

El contrato puede prever la posibilidad de la emisión de informe de auditoría de cuentas por el auditor privado. Pero en cualquier caso, los informes que deba emitir el auditor privado serán objeto de autorización.

En el caso de colaboración parcial, el auditor privado emitirá memorando, que se incorporará a los papeles de trabajo, donde se dejará constancia de su procedencia.

A la espera de que se apruebe el nuevo marco de las NIAS-Es adaptadas al Sector Público, el Anexo de la Norma establece la siguiente estructura:

DICTAMEN EJECUTIVO

- Introducción.
- Consideraciones Generales.
- Objetivo y alcance.
- Opinión.
- Conclusiones y recomendaciones.

RESULTADOS DEL TRABAJO



RESULTADOS DE CONTROL FINANCIERO Y LAS AUDITORÍAS. INFORMES

El contenido que debe tener cada una de estas partes se puede resumir en lo siguiente:

23

Dictamen Ejecutivo

- **Introducción:** Se indicará el órgano interventor que emite el informe y el plan en cuya ejecución se ha realizado el control.
- **Consideraciones Generales:** Breve referencia a las características de la actividad que es objeto de control.
- **Objetivos y alcance:** Se señalarán de forma sucinta los objetivos del control y los aspectos y período de la gestión que son objeto de análisis.
- **Valoración global:** valoración global sobre los resultados de las actuaciones de control.
- **Conclusiones y recomendaciones:**
 - Se destacarán los aspectos más significativos de los resultados obtenidos en el control.
 - Se propondrán las posibles medidas a adoptar para corregir las debilidades y defectos.
 - La información debe ser la necesaria para que los destinatarios del informe puedan tener conocimiento adecuado y suficiente de los resultados obtenidos.

Resultados del trabajo

- Se indicarán los resultados del control, reflejando los hechos constatados como consecuencia del trabajo realizado.
- Se expondrán las limitaciones al alcance que se han producido y su trascendencia para el cumplimiento de los objetivos del control.
- En los casos que sea necesario, se abrirá un epígrafe para cada una de las actuaciones objeto de control, indicando aquellas circunstancias, debilidades, deficiencias o incumplimientos que se hayan puesto de manifiesto en la comprobación.
- Deberá vigilarse la correspondencia necesaria entre la definición del objetivo y alcance de los trabajos de control y cada uno de los aspectos de la gestión.
- Para cada actuación, se deberá efectuar el seguimiento de aquellas medidas que el gestor haya decidido adoptar como consecuencia de las conclusiones y recomendaciones que sobre



RESULTADOS DE CONTROL FINANCIERO Y LAS AUDITORÍAS. INFORMES

24

esa misma actuación se hubieran formulado en anteriores informes de control financiero permanente o planes de acción.

En cuanto al **informe resumen** que debe aglutinar los resultados de todos los controles efectuados en ejecución del Plan Anual de Auditorías, aún está pendiente su concreción pues el artículo 37.3 del Real Decreto 424/2017 encomienda a la IGAE la elaboración de las instrucciones a que debe ajustarse el contenido, estructura y formato del informe resumen.



Glosario de términos

ANÁLISIS DE RIESGOS

Análisis que realiza el órgano interventor para la elaboración del Plan Anual de Control sobre la posibilidad de que se produzcan hechos o circunstancias en la gestión sometida a control susceptibles de generar incumplimientos de la normativa aplicable, falta de fiabilidad de la información financiera, inadecuada protección de los activos o falta de eficacia y eficiencia en la gestión.

AUDITORÍA DE CUENTAS (EE.LL.)

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

AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

Verificación de que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que les son de aplicación.

AUDITORÍA OPERATIVA

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

AUDITORÍA PÚBLICA

Verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado.



GLOSARIO DE TÉRMINOS

26 CONTRATO DE SERVICIOS

Contrato administrativo típico cuyo objeto son prestaciones de hacer consistentes en el desarrollo de una actividad o dirigidas a la obtención de un resultado distinto de una obra o suministro, incluyendo aquellos en que el adjudicatario se obligue a ejecutar el servicio de forma sucesiva y por precio unitario.

CONTROL DE EFICACIA

Consiste en verificar el grado de cumplimiento de los objetivos programados, del coste y rendimiento de los servicios de conformidad con los principios de eficiencia, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos locales.

CONTROL FINANCIERO (A. LOCAL)

El que tiene por objeto verificar el funcionamiento de los servicios del sector público local en el aspecto económico financiero para comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que los rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera, comprobando que la gestión de los recursos públicos se encuentra orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía, la calidad y la transparencia, y por los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos locales.

CONTROL INTERNO

El que se ejerce en las Entidades Locales con la extensión y efectos determinados en la Ley y Reglamento de Control Interno, respecto de su gestión económica, de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes, en sus modalidades de función interventora, función de control financiero, auditoría pública y función de control de la eficacia.

CONTROL PERMANENTE

El que se ejerce sobre la Entidad Local y los organismos públicos en los que se realice la función interventora con objeto de comprobar, de forma continua, que el funcionamiento de la actividad económico-financiera del sector público local se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios generales de buena gestión financiera, con el fin último de mejorar la gestión en su aspecto económico, financiero, patrimonial, presupuestario, contable, organizativo y procedimental, pudiendo aplicar técnicas de auditoría.



FISCALIZACIÓN LIMITADA PREVIA

Fiscalización aprobada por el Pleno consistente en que el órgano interventor se limita a comprobar determinados requisitos básicos establecidos en el reglamento de control interno local, en Acuerdo de Consejo de Ministros u otros aprobados por la propia entidad.

FISCALIZACIÓN PREVIA

Facultad que compete al órgano interventor de examinar, antes de que se dicte la correspondiente resolución, todo acto, documento o expediente susceptible de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos y valores, con el fin de asegurar, según el procedimiento legalmente establecido, su conformidad con las disposiciones aplicables en cada caso. El ejercicio de la función interventora no atenderá a cuestiones de oportunidad o conveniencia de las actuaciones fiscalizadas.

FUNCIÓN INTERVENTORA (A. LOCAL)

La que tiene por objeto controlar los actos de la Entidad Local y de sus organismos autónomos, cualquiera que sea su calificación, que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso.

INFORME RESUMEN

Informe del órgano interventor con carácter anual y con ocasión de la aprobación de la cuenta general, sobre los resultados del control interno.

INTERVENCIÓN PREVIA

Facultad del órgano interventor para comprobar, antes de que se dicte la correspondiente resolución, que las obligaciones se ajustan a la ley o a los negocios jurídicos suscritos por las autoridades competentes y que el acreedor ha cumplido o garantizado, en su caso, su correlativa prestación.

MATERIALIDAD

Grado de error a partir del cual se considera que la imagen fiel de las cuentas está distorsionada basado en el principio contable de importancia relativa que admite la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuan-



GLOSARIO DE TÉRMINOS

28 titativos y cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel.

NORMAS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

Normas e instrucciones dictadas por la Intervención General de la Administración del Estado que son de aplicación a todas las auditorías que se realicen en el ámbito del sector público estatal por los órganos funcionalmente dependientes de dicho centro directivo y los Auditores de cuentas o sociedades de auditoría de cuentas contratados al efecto.

ÓRGANO DE CONTROL INTERNO

Funcionarios que ejercen la función interventora o realizan el control financiero.

ÓRGANO INTERVENTO

Órgano de la Entidad Local que ejerce las funciones de control interno, sometido a los principios de autonomía funcional, ejercicio desconcentrado y procedimiento contradictorio.

PLIEGOS DE PRESCRIPCIONES TÉCNICAS

Documento que integra el expediente de contratación que contiene las pautas técnicas que hayan de regir la realización de la prestación y la definición de sus calidades, sus condiciones sociales y ambientales, de conformidad con los requisitos que para cada contrato establece la Ley de Contratos del Sector Público.

TRAMITACIÓN ANTICIPADA

Tramitación de los expedientes de contratación que permite que se ultimen incluso con la adjudicación y formalización del correspondiente contrato, aun cuando su ejecución, ya se realice en una o en varias anualidades, deba iniciarse en el ejercicio siguiente, y a cuyos efectos podrán comprometerse créditos con las limitaciones que se determinen en las normas presupuestarias de las distintas Administraciones públicas sujetas a esta Ley.

Edición: septiembre de 2019

© REA Auditores del Consejo General de Economistas de España

Diseño y maquetación: desdezero estudio gráfico

Impresión: Gráficas Menagui

Este documento debe utilizarse únicamente con fines de estudio, investigación o docencia, sin que pueda utilizarse por terceros para fines comerciales o similares. Se prohíbe su copia, distribución, reproducción, total o parcial de este material por cualquier medio sin la autorización expresa del REA Auditores del Consejo General de Economistas de España.



Planificación, ejecución y resultados de las auditorías públicas en el Sector Público Local



economistas

Consejo General

REA **auditores**

Nicasio Gallego, 8

28010 Madrid

Tel: 91 432 26 70

www.rea.economistas.es