REA+REGA
Corporación de
Auditores
Consejo General de Economistas

AUDITORES DEL SECTOR PÚBLICO

OCTUBRE 2014

DOCUMENTO DE LA COMISIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

CONSEJO DIRECTIVO REA+REGA AUDITORES

Lorenzo Lara Lara
VICEPRESIDENTE CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS
COPRESIDENTE REA+REGA AUDITORES-CGE

Carlos Puig de Travy
PRESIDENTE REA+REGA AUDITORES-CGE

Eladio Acevedo Heranz
VICEPRESIDENTE REA+REGA AUDITORES-CGE

Ramón Madrid Nicolás
VICEPRESIDENTE REA+REGA AUDITORES-CGE
VICEPRESIDENTE DE LA COMISIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

VOCALES
Alvarado Riquelme, María
Álvarez Pérez-Bedia, Emilio
Amargant i Moreno, Xavier
Arzallus Mendiluce, Andoni
Bolumar Lara, Miguel
Bosquet Rodríguez, Gustavo
Cregenzan Sanz, José Miguel
Elósegui Argote, Mikel
Escaño Román, Luis
Ferrer Verdeguer, Mª Dolores
García Cipitria, Ignacio
Garreta Dalmau, Francesc
Gracia Herreiz, Francisco José
Hernando Vela, Manuel
Juega Cuesta, Ramón
López Álvarez, José Antonio
Moreno Artés, Ana María
Nuñez Astray, Adolfo
Sierra Capel, Francisco Jesús
Suarez Enciso, Francisco
Trujillo Ferreras, David

PRESENTACIÓN

Los recientes cambios legislativos tendentes a la intensificación del control de las cuentas públicas y de la transparencia y el buen gobierno en el Sector Público son el resultado de una demanda ciudadana que requiere cada vez más información sobre la gestión realizada por los poderes públicos.

La elaboración de dicha información requerirá la aplicación de mayores recursos por parte de las Administraciones Públicas y resto de entidades involucradas. Pero no solamente se hace necesario preparar la información a suministrar, sino que la sociedad necesita que dicha información sea fiable. Y ello únicamente es posible si la misma se encuentra revisada previamente por un auditor externo, ya sea público o privado.

El presente documento –que supone una continuación del estudio "Grado de utilización de la Auditoría Externa como Sistema de Control en el Sector Público", publicado en Junio de 2009 por el REA-CGE y FIASEP– analiza las oportunidades de colaboración de los auditores con los órganos de supervisión interna y externa de las Administraciones Públicas.

Dada la importancia y magnitud del Sector Público, estas oportunidades de colaboración son múltiples y se encuentran plenamente respaldadas por la normativa existente y por la capacidad y rigurosidad de los auditores privados.

De esta forma, se persigue sentar las bases de una participación y aportación permanente que, en consonancia con la nueva legislación, favorezca la transparencia y la calidad de la información, principios a cuyo servicio está orientado este documento y las actividades de la Comisión del Sector Público del REA+REGA Auditores del Consejo General de Economistas.

Comisión del Sector Público del REA+REGA Auditores - Consejo General de Economistas

Ramón Madrid Nicolás
VICEPRESIDENTE

Emilio Álvarez Pérez-Bedia
PRESIDENTE

RESUMEN EJECUTIVO

1 El Sector Público desarrolla un papel fundamental como dinamizador de la economía. La cifra de asalariados del Sector Público español se sitúa en casi 3 millones de personas, lo cual representa un 17% del total de personas con empleo.

El gasto público de los últimos años (2009-2013) se ha situado, en niveles medios, en torno al 45% del Producto Interior Bruto.

La estructura del Sector Público español se compone de entes administrativos, que en general se clasifican en base a un criterio territorial (estatal, autonómico y local), y de entes instrumentales (creados para una finalidad concreta). No obstante, en la práctica, la estructura del Sector Público es compleja, por lo que sería recomendable una delimitación más precisa del mismo.

2 En cuanto a los aspectos legislativos relevantes, que actualmente posibilitan la colaboración entre auditores públicos y privados podemos señalar que:

A. El Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de junio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas precisa la obligación de someter a auditoría a las sociedades mercantiles y a las fundaciones que formen parte del Sector Público estatal, autonómico o local, y que superen los límites establecidos en la legislación mercantil.

   También establece que esta Ley no será de aplicación a las actividades de revisión y verificación de cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables, ni a la emisión de los correspondientes informes que se realicen por los órganos de las Administraciones Públicas en el ejercicio de sus competencias, que continuará rigiéndose por su legislación específica.

B. La Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas y la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas señalan claramente la posibilidad de colaboración de los auditores privados con la actividad desarrollada por este Tribunal.

C. La Orden HAP/1369/2014, de 14 de julio, declara la insuficiencia de medios de la Intervención General de la Administración del Estado, y justifica la contratación con empresas privadas de auditoría para la realización de auditorías de las cuentas anuales del ejercicio 2015. Asimismo, existen normativas similares, que permiten dicha colaboración, en el resto de órganos de control del Sector Público.

D. El Real Decreto-ley 7/2012, de 9 de marzo, por el que se crea el Fondo para la financiación de los pagos a proveedores, en las Entidades Locales y autonómicas, exige un informe del interventor sobre la ejecución de los planes de ajuste, y establece que para la ejecución de las actuaciones de control, la Intervención General podrá recabar la colaboración de otros órganos públicos y de empresas privadas.

E. La Ley 27/2013, de 27 de diciembre de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local, refuerza la función interventora de las Entidades Locales sobre los organismos autónomos y las sociedades mercantiles dependientes de ellas, y establece la sujeción de los consorcios al régimen de presupuestación, contabilidad y control de la Administración pública a la que estén adscritos.

RESUMEN EJECUTIVO

Debido a la escasez de medios con que cuentan las Intervenciones de las diferentes Administraciones Públicas, esta nueva regulación supone una oportunidad para incrementar la colaboración de los auditores individuales y las sociedades de auditoría con el Sector Público.

3

Actualmente, en España, nos encontramos en una situación económica compleja, en la que parece vislumbrarse los primeros signos de recuperación económica, que requiere la reducción del Déficit Público y de la Deuda Pública mediante restricciones presupuestarias y nuevas formulas de gestión para dar cumplimiento a la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Esta Ley ha impuesto una serie de criterios a cumplir por las Administraciones Públicas que han generado la necesidad de aumentar el grado de control.

En el 2013 el déficit público representó un 7,1% del PIB y la deuda pública se situó en torno al 94% del PIB. Esta normativa persigue la reducción del déficit y de la deuda de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

Asimismo, la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno apuesta decididamente por la cultura de la transparencia en la gestión de los recursos públicos.

Tanto en el cumplimiento de las medidas de la Ley Orgánica 2/2012, como las incluidas en la Ley de Transparencia, los auditores privados externos pueden colaborar con los órganos públicos de control.

En este sentido, la mejora en la práctica de la auditoría del Sector Público español conducirá a una mayor transparencia en la gestión pública, por lo que se hace necesario introducir modificaciones legislativas.

4

El control de la actividad económico-financiera del Sector Público puede ser interno (Intervenciones de las diferentes Administraciones) y externo (Tribunal de Cuentas de España y los Órganos de Control Externo -OCEX- de las Comunidades Autónomas).

Los tipos de auditoría pueden ser: financiera, de cumplimiento de la legalidad, y operativa o de gestión. Aunque el catálogo de servicios que los auditores privados puede ofrecer al Sector Público es mucho mayor: revisión de subvenciones, auditoría de servicios públicos, etc.

Las funciones desempeñadas por los órganos de control público suponen, sin duda, una importante contribución al control y mejora en el funcionamiento del Sector Público.

Asimismo, en los procesos de revisión existe una colaboración cada vez más estrecha de los auditores privados con dichos organismos públicos. El reconocimiento de la importante labor desempeñada por los órganos de control público no es óbice para promover la auditoría externa del Sector Público, en aras de lograr una mayor transparencia.

5 A pesar del significativo peso del Sector Público en la economía nacional, únicamente se encuentran auditadas las cuentas anuales del 10,8% del total de las entidades públicas (2.377 sobre 22.050 inventariadas), si bien dicho porcentaje varía sensiblemente entre los distintos ámbitos territoriales. Así, están sometidos a auditoría el 87,6% de los entes estatales, el 34,5% de los autonómicos y el 5,8% de los entes locales.

En consecuencia, se deduce, la urgente necesidad de incrementar de forma significativa el grado de control a través de la realización de auditorías en el Sector Público español, dado que, como se ha indicado, solo el 10,8% del total de entidades, organismos, empresas públicas, etc. de nuestro país auditan anualmente sus cuentas. Esta situación de escasa transparencia necesita ser modificada en el Sector Público Autonómico y es especialmente grave en el Sector Público Local.

6 Debido a que está ya consolidada legislativamente la colaboración entre los órganos de control público y los auditores externos, el papel del auditor privado no debe limitarse únicamente a ella. De manera que procede potenciar el desarrollo por el auditor externo de su función de interés público en este sector, como garantía de la transparencia de la gestión económica. Ello es compatible con las funciones de los órganos de control, toda vez que la labor del auditor privado redundará en beneficio de dicha transparencia. Por lo que se deberían introducir modificaciones legislativas para potenciar la participación de los auditores externos en el Sector Público.

La participación, implicación, o contribución del auditor privado en el ámbito del Sector Público puede ser muy amplia, abarcando todos los tipos de auditoría indicados anteriormente (financiera, cumplimiento de legalidad y operativa o de gestión), y abarcando las diferentes áreas de la actividad como la contratación administrativa, la auditoría de ingresos tributarios, la gestión urbanística local, el examen de operaciones financieras respecto a la eficiencia y economía de los recursos, la auditoría de concesiones y subvenciones, la legalidad presupuestaria, el cumplimiento de rendición de información, etc., así como a los diferentes entes que componen la estructura del Sector Público.

En España existe una importante red y tejido de servicios profesionales de auditoría externa privada de elevadísimo nivel y capacitación, que debería ser adecuadamente utilizada por el Sector Público.

En este sentido, el sector de la auditoria privada en España realizó durante el año 2013 más de 60.000 trabajos.

7 Somos conscientes de las especificidades del Sector Público, por lo que debería favorecerse que los auditores externos reciban la adecuada formación en una serie de aspectos específicos de este sector.

ÍNDICE

IMPORTANCIA Y ESTRUCTURA DEL SECTOR PÚBLICO 10

- IMPORTANCIA DEL SECTOR PÚBLICO 10
- ESTRUCTURA DEL SECTOR PÚBLICO 11

ASPECTOS LEGISLATIVOS ACTUALES 15

SITUACIÓN ECONÓMICA Y TRANSPARENCIA 22

CONTROL PÚBLICO Y AUDITORÍA PÚBLICA 27

AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO 30

PARTICIPACIÓN DEL AUDITOR PRIVADO EN EL ÁMBITO DEL SECTOR PÚBLICO 32

- ÁMBITOS DE ACTUACIÓN 32
- SERVICIOS EMPRESARIALES DE AUDITORÍA PRIVADA 34

FORMACIÓN 35

OCTUBRE 2014

DOCUMENTO DE LA COMISIÓN DEL SECTOR PÚBLICO · REA+REGA Auditores · Consejo General de Economistas

IMPORTANCIA Y ESTRUCTURA DEL SECTOR PÚBLICO

1. IMPORTANCIA DEL SECTOR PÚBLICO

El **Sector Público** desarrolla un papel fundamental como **dinamizador de la economía** debido a su incidencia en la economía nacional, tanto a través de las diferentes Administraciones Públicas, estatal, autonómica y local, como por medio de las diferentes entidades instrumentales dependientes, tales como los organismos autónomos, las universidades, las agencias, las entidades públicas empresariales, las sociedades públicas, fundaciones, consorcios, etc.

La importancia del Sector Público se evidencia en el tamaño de sus recursos humanos y en la magnitud de su gasto.

Recursos Humanos del Sector Público

	1983	2001	2008	2009	2013
			Miles de personas		
Estado	1.357 80%	673 31%	480 20%	592 23%	559 23%
Comunidades Autónomas	107 6%	933 44%	1.300 54%	1.348 52%	1.285 53%
Entidades Locales	232 14%	537 25%	623 26%	658 25%	561 23%
TOTAL	1.696	2.143	2.403	2.598	2.405

Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

La distribución de los empleados del sector público, a la vista del cuadro anterior, ha cambiado sustancialmente en el periodo analizado. Mientras que en el ejercicio 1983 era la Administración Central la que empleaba un mayor número de trabajadores (80% del total), en el ejercicio 2013 son las Comunidades Autónomas las que cuentan con mayores recursos humanos (53% del total). Esta evolución responde al proceso descentralizador que nuestro país ha llevado a cabo en las tres últimas décadas.

Los empleados públicos en el periodo 1983-2013 crecieron un 42%, hasta alcanzar un total de 2,4 millones de trabajadores, siendo las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, las Administraciones Públicas que más empleados han incorporado en España en los últimos años. En el ejercicio 2013, **las Comunidades Autónomas, las Entidades Locales, y sus entidades dependientes, concentraban el 77% del total de empleados públicos.**

Asimismo, se observa que el crecimiento en el número de empleados públicos en el periodo analizado ha sido muy significativo hasta el ejercicio 2009. Sin embargo, a partir de dicho año, la tendencia se invierte, comenzando una senda evolutiva ligeramente negativa, que sitúa el número de empleados públicos en el año 2013 en cifras similares a las del ejercicio 2008.

Encuesta de Población Activa (EPA)

	1T 2008	1T 2011	1T 2014
		Miles de personas	
Empleo Público	2.921 14%	3.267 18%	2.921 17%
Comunidades Autónomas	17.699 86%	15.159 82%	14.030 83%
TOTAL	20.620	18.426	16.951

Fuente: Instituto Nacional de Estadística. Encuesta de Población Activa

En el primer trimestre de 2014, de acuerdo con la Encuesta de Población Activa mostrada en el cuadro anterior, en España, **el número de asalariados del Sector Público se sitúa en torno a 2,9 millones de personas,** cifra que representa **el 17% del total de personas empleadas.** Dicho porcentaje se ha mantenido estable desde el año 2009.

Desde el ejercicio 2008, el número de personas empleadas en España se ha visto reducido de forma constante. En el periodo 2008-2014, el empleo en nuestro país se ha reducido un 18%. Sin embargo, esta evolución no ha sido homogénea entre el sector público y el sector privado. Mientras que el número de personas empleadas en el sector privado se ha visto reducido de forma constante en dicho periodo (un 21%), en el sector público la evolución ha sido dispar. En el periodo 2008-2011, el empleo público se incrementó un 12%, mientras que en el intervalo 2011-2014, se redujo en un 11%. En total, en el periodo analizado, **el empleo en el sector público se ha visto inalterado.**

Gasto Público en % del PIB

	2007	2009	2011	2013
		% del PIB		
Finlandia	47,4	56,1	54,8	56,2
Francia	52,6	56,8	56,0	56,6
Alemania	43,5	48,2	45,3	44,7
Reino Unido	40,2	47,2	45,3	45,6
España	**39,2**	**46,3**	**45,1**	**43,7**
UE	45,5	51,0	49,0	49,1
	2007	2009	2011	2013
		% del PIB		
España	**39,2**	**46,3**	**45,1**	**43,7**
EE.UU	36,7	44,2	41,4	39,5
Japón	33,3	40,0	40,7	41,4

Fuente: Fondo Monetario Internacional

En cuanto al **gasto público** en España, según señala el cuadro precedente, el peso del conjunto del **Sector Público respecto del Producto Interior Bruto** (PIB) –incluyendo todas las Administraciones– **traspasó en 2009 la barrera del 46% del PIB, pero desde ese ejercicio dicho gasto público se ha contraído sensiblemente hasta situarse en 2013 en el 43,7% de PIB.** Como se observa, en las cifras comparadas, el gasto público en nuestro país es inferior a la media de la Unión Europea, si bien la evolución del mismo es similar a la experimentada en Alemania y Estados Unidos.

2. ESTRUCTURA DEL SECTOR PÚBLICO

El **Sector Público español** se encuentra conformado por una **pluralidad heterogénea de entes,** pudiendo tener o no la consideración de administrativos.

No existe una única definición de sector público que determine la composición del mismo, sino que **diferentes leyes han definido qué es sector público** en el ámbito de aplicación de las mismas. Así, pueden

ser encontradas definiciones de sector público en el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, en la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera o en las leyes presupuestarias o de hacienda del Estado y las Comunidades Autónomas.

Por ejemplo, la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera establece, en su artículo 2, que **el sector público se encuentra integrado,** por un lado, por el sector Administraciones Públicas y, por otro lado, por el resto de entes.

El sector Administraciones Públicas integra a los siguientes subsectores:
- Administración General del Estado.
- Comunidades Autónomas.
- Corporaciones Locales.
- Administraciones de Seguridad Social.

Mientras que el "resto de entes" hace referencia a las entidades públicas empresariales, a las sociedades mercantiles y a los demás entes de derecho público dependientes de las Administraciones Públicas.

Adicionalmente a la Administración General de cada uno de los tres subsectores: estatal, autonómico y local, y a modo de ejemplo, sin que la siguiente lista sea exhaustiva, podemos encontrar los siguientes tipos de entes:

- Organismos Autónomos Administrativos: aquellos que se rigen por el Derecho Administrativo y a los que se les encomienda, en régimen de descentralización funcional y en ejecución de programas específicos de la actividad de una Administración Pública, la realización de actividades de fomento, prestaciones o de gestión de servicios públicos. Su rasgo esencial y distintivo frente a las Entidades públicas empresariales es su dependencia económica de los presupuestos.
- Agencias: son entidades de Derecho público, dotadas de personalidad jurídica pública, patrimonio propio, autonomía en su gestión, facultadas para ejercer potestades administrativas y son creadas por el Gobierno para el cumplimiento de los programas correspondientes a las políticas públicas que desarrolle la Administración General en el ámbito de sus competencias.
- Entidades Públicas Empresariales: son entidades de derecho público dependientes o vinculadas a la Administración General. Tienen personalidad jurídica pública y actúan en calidad de organizaciones instrumentales de la Administración. Realizan actividades de prestación de servicios o producción de bienes susceptibles de contraprestación económica, si bien pueden disponer de facultades que impliquen ejercicio de autoridad, lo que les está expresamente vedado a las sociedades mercantiles públicas.
- Consorcios: están dotados de personalidad jurídica propia cuando uno o varios de los sujetos enumerados anteriormente, es decir, Administración General y Organismos autónomos o diferentes Administraciones, hayan aportado mayoritariamente a los mismos dinero, bienes o industria, o se hayan comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente y siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano de la Administración.
- Sociedades Públicas Mercantiles: se encuentran definidas en la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas, siendo aquellas sociedades mercantiles en las que la participación, directa o indirecta, en su capital social de las entidades que integran el sector público, sea superior al 50 % (para

la determinación de este porcentaje, se sumarán las participaciones correspondientes a las entidades integradas en el sector público, en el caso de que en el capital social participen varias de ellas).

- **Fundaciones del Sector Público:** se caracterizan por perseguir, sin ánimo de lucro, fines de interés general a favor de un colectivo genérico de beneficiarios y son constituidas con aportación mayoritaria de las Administración general u otras entidades del Sector Público.
- **Otros:** como los Entes Públicos Especiales y las Entidades gestoras de la Seguridad Social.

Podría pensarse que las entidades enumeradas anteriormente, que se encuentran englobadas dentro de la categoría "resto de entes", tienen un peso residual en el actual sector público español. Sin embargo, esta afirmación se encuentra muy alejada de la realidad.

Durante la década de los años 2000 proliferó la creación de este tipo de entes, denominados genéricamente entidades instrumentales, alrededor de las administraciones autonómicas y locales, con la intención de agilizar la gestión. A este proceso se le ha denominado la huida del derecho administrativo, puesto que a la gran mayoría de estas entidades no le son de aplicación la totalidad de la normativa administrativa de las Administraciones Públicas.

Esta proliferación ha supuesto que en la actualidad existan más de 4.000 entidades instrumentales dependientes de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales. Si bien, desde el inicio de la crisis económica el Gobierno Central ha impulsado medidas para la reducción significativa de estas entidades. Así, entre el año 2010 y el 2014 los entes dependientes de las Comunidades se han visto reducidos en un 28%, como puede verse a continuación.

Entes instrumentales dependientes de las Comunidades Autónomas

	01-07-2010	01-01-2014
	Nº de entes dependientes	
Cataluña	479	391
Andalucía	368	244
Madrid	189	158
Illes Balears	181	79
C. Valenciana	162	104
Galicia	158	109
Aragón	116	96
Foral de Navarra	101	69
Región de Murcia	101	52
Canarias	86	74
P. Asturias	84	75
Castilla y León	84	63
Castilla La Mancha	82	40
Extremadura	79	67
Cantabria	68	48
La Rioja	31	25
TOTAL	2.369	1.694

Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

IMPORTANCIA Y ESTRUCTURA DEL SECTOR PÚBLICO

Entes instrumentales dependientes de las Entidades Locales

	2011 Nº de entes dependientes
Organismos Autónomos	1.334
Entidades Públicas Empresariales	52
Sociedades Mercantiles	1.560
TOTAL	2.946

Fuente: Tribunal de Cuentas de España

No se puede identificar Administración Pública con Sector Público, pues éste es un concepto más amplio que comprende otros entes que no tiene carácter administrativo.

La estructura del Sector Público es realmente compleja, pues, como hemos indicado, su configuración se concreta en una gran variedad de entes instrumentales, para los que en muchas ocasiones no resulta sencillo establecer su régimen jurídico, la normativa que es aplicable a cada ente, sus normas contables y el ámbito de control que les corresponde (existe una amplia normativa, regulaciones variadas, que en ocasiones son contradictorias, etc.).

La realidad constata la exigencia de establecer los criterios precisos sobre la necesidad de creación de los diferentes tipos de entidades instrumentales, así como la delimitación de sus competencias, estructura, normativa aplicable y la delimitación de los diferentes tipos de entes que se van a constituir.

ASPECTOS LEGISLATIVOS ACTUALES

El Tribunal de Cuentas ya manifestó en 2011 que este Tribunal y los OCEX (Organismos de Control Externo de las Comunidades Autónomas) son quienes pueden, casi exclusivamente, fiscalizar y auditar las entidades del sector público. Pero señaló que **los auditores privados pueden colaborar en esas tareas de control, tanto interno como externo.**

De esta manera, **los auditores privados tenemos las puertas abiertas a ser contratados por las Administraciones Públicas** para colaborar en las tareas de control interno y externo de sus entes.

A continuación, destacamos algunas de las referencias normativas que posibilitan dicha colaboración entre auditores públicos y privados y algunos comentarios al respecto:

Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas

El Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas establece en su Disposición adicional primera, "Auditoría obligatoria", lo siguiente:

> *"1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones, deberán someterse en todo caso a la auditoría de cuentas prevista en el apartado 2 del artículo 1, las entidades,* ***cualquiera que sea su naturaleza jurídica…***
>
> *2. Lo previsto en esta disposición adicional* ***no es aplicable a las entidades que formen parte del Sector Público estatal, autonómico o local,*** *sin perjuicio de lo que disponga la normativa que regula dichas entidades del Sector Público. En todo caso, lo previsto en esta disposición adicional será aplicable a* ***las sociedades mercantiles que formen parte del Sector Público estatal, autonómico o local".***

Esta disposición adicional primera que establece las empresas o entidades que deberán, en todo caso, someterse a auditoría de cuentas, señala la obligación de someter a auditoría a las sociedades mercantiles que forman parte del Sector Público estatal, autonómico o local.

Asimismo, la Disposición adicional segunda, "Auditores del Sector Público", señala que la Ley de Auditoría de Cuentas *"no será de aplicación a las actividades de revisión y verificación de cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables, ni a la emisión de los correspondientes informes, que se realicen por órganos de las Administraciones Públicas en el ejercicio de sus competencias, que continuarán rigiéndose por su legislación específica"*. Esta disposición marca una clara **línea de separación** en la regulación de la **actividad de auditoría realizada en el sector privado y en el sector público.**

Reglamento de Auditoría de Cuentas

Ahondando en lo señalado anteriormente en la Ley de Auditoría de Cuentas, el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, establece, en su Disposición adicional quinta, "Auditoría en entidades del Sector Público", que:

> *"1. Los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables de entidades que forman parte del Sector Público estatal, autonómico o local y se encuentran*

atribuidos legalmente a los órganos públicos de control de la gestión económico-financiera del Sector Público en el ejercicio de sus competencias se rigen por sus normas específicas, no resultando de aplicación a dichos trabajos lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior es igualmente de aplicación para los trabajos de colaboración que pudieran realizar los auditores de cuentas o de sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores, en virtud de contratos celebrados por los citados órganos públicos de control y en ejecución de la planificación anual de auditorías de dichos órganos.

Los informes a que se refiere este apartado que pudieran emitir auditores de cuentas o sociedades de auditoría sobre entidades públicas no podrán identificarse como de auditoría de cuentas, ni su redacción o presentación podrán generar confusión respecto a su naturaleza como trabajo de auditoría de cuentas.

2. No obstante el apartado anterior, en los casos en que en los mencionados contratos celebrados entre los órganos públicos de control y los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se incluya, junto a colaboración en la realización de la auditoría pública, la emisión de un informe de auditoría de cuentas de los previstos en el artículo 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, destinado a atender determinadas exigencias previstas en normas sectoriales o por otras razones de índole mercantil o financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales o para obtener recursos en mercados financieros, los informes de auditoría de cuentas que pudieran emitirse por los auditores de cuentas o sociedades de auditoría a estos efectos, estarán sujetos a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

3. Los trabajos de auditoría de cuentas realizados por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas sobre las cuentas anuales o estados financieros u otros documentos contables de entidades integrantes del Sector Público estatal, autonómico o local que, conforme a su normativa de aplicación, se encuentran obligados legalmente a someter sus cuentas anuales a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas están sujetos a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En particular, están incluidos en este apartado los trabajos de auditoría realizados por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas sobre las cuentas anuales de las sociedades mercantiles pertenecientes al mencionado Sector Público sujetas a la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría conforme a la normativa mercantil".

Del contenido de la Disposición adicional quinta se desprende que:

- Los trabajos de auditoría de cuentas anuales y otros estados financieros o documentos contables del Sector Público desarrollados por los órganos de control público se rigen por las normas de auditoría del Sector Público.

- **Lo mismo sucede con los trabajos de los auditores de cuentas que se enmarquen en la colaboración con dichos órganos de control público,** que como regla general no podrán identificarse como de auditoría de cuentas.

- Actualmente, con carácter general, **los auditores podemos hacer trabajos si nos contratan los órganos públicos de control,** en colaboración con ellos, y de acuerdo con el contenido del correspondiente pliego de cláusulas administrativas y técnicas, y de acuerdo a las Normas Técnicas de Auditoría del Sector Público.

- **Los trabajos que realicen los auditores externos, que no sean en colaboración con los órganos de control público,** sino por encargo de entidades integrantes del Sector Público obligadas a someter sus cuentas a auditoría, **se rigen por la normativa reguladora de la auditoría de cuentas.**

Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas y Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas

Las Leyes que regulan el Tribunal de Cuentas señalan claramente la **posibilidad de colaboración de los auditores privados con este Tribunal.**

Así, el apartado 4, del artículo 7, de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas indica que *"**el Tribunal podrá comisionar a expertos** que tengan titulación adecuada al objeto de inspeccionar, revisar y comprobar la documentación, libros, metálico, valores, bienes y existencias de las entidades integrantes del Sector Público o a los supuestos a los que se refiere el artículo 4.2. y en general, para comprobar la realidad de las operaciones reflejadas en sus cuentas y emitir los informes correspondientes".*

Incidiendo en lo anterior, el artículo 27 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas señala:

> *"1. Las inspecciones, revisiones y comprobaciones a que se refiere el artículo 7.4, de la referida Ley Orgánica, serán acordadas por el Pleno del Tribunal, que designará el experto o expertos que hayan de realizarlas, precisará los objetivos de las actividades de que se trate y fijará los plazos para llevarlas a cabo y emitir los correspondientes informes.*
>
> *2. Los funcionarios, Auditores, Comisionados y expertos que practiquen las actuaciones a que se refieren los apartados anteriores, tienen obligación de guardar secreto respecto de las mismas incurriendo, si incumpliesen dicha obligación, en las responsabilidades disciplinarias y, en su caso, penales a que hubiese lugar".*

En términos similares se expresa **la distinta normativa reguladora de las cámaras de cuentas autonómicas, recogiendo la posibilidad de colaboración con auditores privados.**

Orden HAP/1368/2014, de 14 de julio, por la que se declara la insuficiencia de medio de la Intervención General de la Administración del Estado, que justifica la contratación con empresas privadas de auditoría

La Orden citada en este encabezado comienza indicando que *"el artículo 163 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, dispone que la auditoría pública se ejercerá, en función de lo previsto en el Plan Anual de Auditorías a que se refiere el artículo 165 de esta Ley, sobre todos los órganos y entidades integrantes del Sector Público estatal y sobre los fondos a que se refiere el apartado 2 del artículo 2 de la Ley".*

Señalando en su artículo 1 que:

> *"razones de eficiencia técnica y organizativa … determinan la necesidad de establecer un proceso de colaboración con empresas privadas de auditoría mediante la contratación de determinadas actuaciones de control".*

Y concretando en el artículo 2 que:

> *"**se autoriza** a la Intervención General de la Administración del Estado, dentro de sus disponibilidades presupuestarias, **a recabar la colaboración de empresas privadas de auditoría para la realización de auditorías de las cuentas anuales del ejercicio 2015** de las entidades a que se refiere el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria, incluidas en el Plan Parcial de Auditorías y Control Financiero de Subvenciones y Ayudas Públicas para el año 2015 y para la realización de controles de fondos comunitarios establecidos en el Plan de Control de Fondos Comunitarios para el año auditor 2014-2015".*

Asimismo, el artículo 3, en relación con los contratos plurianuales, indica que:

> *"en aquellos trabajos de control o auditoría cuya realización por la Intervención General de la Administración del Estado tenga carácter periódico y recurrente, conforme a lo establecido en una norma legal, **se autoriza la celebración de estos contratos de colaboración con empresas privadas de auditoría** por un plazo de vigencia superior a un año, de conformidad con lo previsto en la disposición adicional segunda de la Ley General Presupuestaria".*

Esta Orden y **otras de carácter similar emitidas por los distintos órganos encargados del control en el Sector Público,** ya sea interno o externo, son consecuencia de la **falta de recursos humanos** con los que cuentan estos órganos para abarcar todo el ámbito de sus competencias.

En la actualidad, la colaboración –tanto con la IGAE, como con otros organismos de control público– es relevante, fundamentalmente, en lo que se refiere a auditorías o revisiones de ayudas públicas y subvenciones. En la realización de este tipo de trabajos participa todo el espectro de auditores: pequeños, medianos y grandes, individuales y sociedades. Respecto de otros trabajos, como la realización de auditorías de cuentas anuales de entidades del sector público, la colaboración es inferior y existe cierta tendencia a la concentración de los contratos en sociedades de auditoría de tamaño grande, aunque en los últimos ejercicios, las

Intervenciones Generales de Comunidades Autónomas han ampliado sustancialmente el número y diversidad de sus colaboraciones.

Real Decreto-ley 7/2012, de 9 de marzo, por el que se crea el Fondo para la financiación de los pagos a proveedores

Este Real Decreto-ley establece en su preámbulo que *"en los últimos años se ha producido un progresivo agravamiento del problema de los impagos de Administraciones Públicas territoriales a sus proveedores de bienes y servicios, con especial impacto en las pequeñas y medianas empresas. Esta situación, que afecta tanto a las* ***Entidades Locales,*** *como a las* ***Comunidades Autónomas,*** *debe ser abordada en toda su dimensión…"*

Para intentar dar solución a lo indicado, mediante esta normativa, se estableció un nuevo mecanismo de pago a los proveedores por parte de las Administraciones Públicas, y su ámbito de aplicación se refería, por un lado, al pago de facturas anteriores a 1 de enero de 2012 y, por otro, a los proveedores de obras, servicios, suministros y concesión de gestión de servicios públicos. En base a lo anterior se creó el Fondo de Financiación de Pagos a Proveedores. En resumen, se trataba de operaciones de endeudamiento con garantía estatal que podrían concertarse por parte de las administraciones territoriales para el pago de las obligaciones pendientes.

Para poder acogerse a este fondo de financiación, las Entidades a las que iba dirigido el mismo debían aprobar planes de ajuste. Así, y en relación al mismo, el artículo 10 del citado Real Decreto-ley establecía que *"con carácter general, las Entidades Locales que concierten las operaciones de endeudamiento prevista en este real decreto-ley, deberán presentar anualmente al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas un* ***informe del interventor sobre la ejecución de los planes de ajuste*** *contemplados en el artículo 7 del Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero".*

Asimismo, continuó señalado en el citado artículo que *"para la ejecución de dichas actuaciones de control, la* ***Intervención General podrá recabar la colaboración*** *de otros órganos públicos y* ***de empresas privadas de auditoría,*** *que deberán ajustarse a las normas e instrucciones que determine aquella. La financiación necesaria para ello se realizará con cargo a los recursos del Fondo".*

Por lo tanto, **el colectivo de auditores privados ha tenido y tiene oportunidades de colaboración,** por un lado, **con la Intervención General de la Administración del Estado** para el desempeño de las actuaciones del control del mecanismo del Fondo de Pagos a Proveedores y, por otro lado, **con las Entidades Locales** para el suministro de información que los interventores deben realizar anualmente sobre el seguimiento de sus planes de ajuste.

El anterior Real Decreto-ley está directamente relacionado con el Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan las obligaciones de información y los procedimientos necesarios para establecer el mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las Entidades Locales.

Hace pocos meses se ha promulgado la Ley 13/2014, de 14 de julio, de transformación del Fondo para la Financiación de los Pagos a Proveedores, pero la misma tiene como objetivo modificar el régimen jurídico

del Fondo para la Financiación de los Pagos a Proveedores para adaptarlo a la situación actual, pues en febrero de 2014 ha quedado completada la última fase del mecanismo y ya no se prevé la activación de nuevas fases.

Por lo que se refiere a **las oportunidades de colaboración del colectivo auditor con el sector público,** éstas **siguen intactas** mientras no se produzca el vencimiento de las deudas contraídas por las administraciones territoriales con la Administración General del Estado.

Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local

En su preámbulo, la Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local señala que *"para lograr un control económico-presupuestario más riguroso,* ***se refuerza el papel de la función interventora en las Entidades Locales.*** *De este modo, a partir de ahora el Gobierno fijará las normas sobre los procedimientos de control, metodología de aplicación, criterios de actuación, así como derechos y deberes en el desarrollo de las funciones públicas necesarias en todas las Corporaciones locales. Con ello, se viene a cubrir un vacío legal y se hace 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. Para ello, se contará con la participación de la Intervención General de la Administración del Estado".*

Esta incidencia en el control económico-presupuestario se materializa en la **modificación del artículo 213, "Control Interno", del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas locales,** aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y en la **inclusión de una nueva disposición adicional, la vigésima, sobre el régimen jurídico de los consorcios, en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.**

En la nueva redacción que se le da al citado artículo 213, se señala que:

> *"****se ejercerán*** *en las Entidades Locales con la extensión y efectos que se determina en los artículos siguientes* ***las funciones 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, incluida la auditoría de cuentas de las entidades que se determinen reglamentariamente, y función de control de la eficacia.***
>
> *A propuesta del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, el Gobierno establecerá las normas sobre los procedimientos de control, metodología de aplicación, criterios de actuación,* ***derechos y deberes del personal controlador y destinatarios de los informes de control,*** *que se deberán seguir en el desarrollo de las funciones de control indicadas en el apartado anterior".*

Mientras que la nueva disposición adicional de la Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y el Procedimiento Administrativo Común señala en su apartado 4 que ***"los consorcios estarán sujetos al régimen de presupuestación, contabilidad y control de la Administración pública a la que estén adscri-***

tos, *sin perjuicio de su sujeción a lo previsto en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.* ***En todo caso, se llevará a cabo una auditoría de las cuentas anuales que será responsabilidad del órgano de control de la Administración a la que se haya adscrito el consorcio.*** *Los consorcios deberán formar parte de los presupuestos e incluirse en la cuenta general de la Administración pública de adscripción".*

La escasez de medios con los que suelen contar las Entidades Locales y las Comunidades Autónomas para el desarrollo del control interno económico-presupuestario a bien seguro traerá como consecuencia que estas entidades tengan que colaborar con sociedades de auditoría y auditores individuales para cumplir con los nuevos requerimientos establecidos en Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local.

Concretamente, diversas Intervenciones de Comunidades Autónomas han incluido en sus Planes de Control Financiero y Auditoría Pública para el ejercicio 2014 la realización de auditorías de cuentas anuales de sus consorcios dependientes, habiendo ya contratado a auditores privados para que colaboren en la realización de tales auditorías.

SITUACIÓN ECONÓMICA Y TRANSPARENCIA

Aunque parece que se empiezan a vislumbrar los primeros signos de recuperación económica, nos encontramos inmersos en una situación económica compleja, agravada por la existencia de un elevado déficit y deuda pública, así como por la situación económica que también atraviesan el resto de economías occidentales.

Como consecuencia de todo ello, y para cumplir con los objetivos y exigencias de la Unión Europea (Zona Euro), las medidas prioritarias de las autoridades se centran en intentar suavizar el impacto que la crisis tiene sobre la actividad económica y el empleo, así como en adoptar los mecanismos oportunos para recuperar la senda del crecimiento.

Déficit Público en % del PIB (España)

Ejercicio	Déficit Público % PIB
2009	11,1%
2010	9,6%
2011	9,6%
2012	10,6%
2013	7,1%
2014*	4,4%
2015*	4,3%

(*) Previsión

Fuente: Eurostat

Deuda Pública (España)

Ejercicio	Deuda Pública	
	Mill. €	% PIB
2009	565083	54,0%
2010	644692	61,7%
2011	737406	70,5%
2012	884731	86,0%
2013	960676	93,9%

Fuente: Eurostat

En los cuadros anteriores se observa que, ante los **elevados niveles de Déficit Público** de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012, y para cumplir con los objetivos de estabilidad marcados por la Unión Europea, en el año 2013 se inició la senda decreciente del déficit público español, que se pretende mantener, con previsiones restrictivas de este indicador en los años venideros. Asimismo, **la evolución alcista de la Deuda Pública española parece no tener fin,** situándose en 2013 por encima del 90% del PIB.

Debido al impacto de la crisis en las cuentas públicas, en el pasado reciente se implementaron, por parte de la Administración estatal, determinadas medidas, que principalmente se concretaron en el Fondo para la Adquisición de Activos (FAAF), el programa de avales del Estado para las emisiones de deuda de las entidades de crédito, el Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB), la creación de un "banco malo" (SAREB) y los Fondos Estatales de Inversión, Empleo y Sostenibilidad Local. También se aprobaron medidas extraordinarias, tales como el Fondo para la Financiación de los Pagos a Proveedores, para facilitar a las Entidades Locales y a la Comunidades Autónomas el saneamiento de sus deudas con empresas y autónomos.

La situación actual de las finanzas públicas y de los objetivos de déficit público para los próximos ejercicios, hace que nos sigamos encontrando en un periodo de restricciones presupuestarias, que está propiciando la aplicación de nuevas formulas de gestión pública. **El control sobre estas nuevas formas de gestión se hace imprescindible para poder determinar su eficacia y eficiencia** y permitir la mejora continua.

En este sentido, en el año 2012 fue publicada **la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, que ha consagrado la estabilidad presupuestaria como base del crecimiento y de la creación de empleo, y ha implantado un mayor grado de supervisión económica y fiscal del sector público.**

Esta Ley ha establecido la sostenibilidad financiera como principio rector de la actuación financiera de las Administraciones Públicas españolas, y marca como **principios básicos** el de estabilidad presupuestaria, la transparencia y eficacia y eficiencia en la asignación de recursos, la responsabilidad y la lealtad institucional a efectos de la colaboración entre las distintas administraciones.

La Ley indica que todas las Administraciones Públicas debe presentar **equilibrio o superávit,** sin que puedan incurrir en déficit estructural, excepto en situaciones excepcionales tasadas. El gasto de las Administraciones Públicas no podrá aumentar por encima de la tasa de crecimiento del Producto Interior Bruto (PIB), y se fija **un límite de deuda en el 60% del PIB** (con un periodo transitorio hasta 2020), estableciendo como prioridad absoluta el pago del principal y de los intereses de la deuda pública, frente a cualquier otro gasto. Asimismo, **se contemplan informes sobre el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, deuda pública y reglas de gasto.**

La Ley establece un **mecanismo de prevención** consistente en la formulación de advertencias que permitan anticipar medidas de corrección necesarias. También se trata la responsabilidad en caso de incumplimiento de la estabilidad presupuestaria, que exigirá la presentación de un **plan económico-financiero,** identificando las causas de la desviación y las medidas para retornar a los objetivos, cuyo cumplimiento se tendrá en cuenta tanto para autorizar las emisiones de deuda, como para la concesión de subvenciones o la suscripción de convenios.

El incumplimiento del plan económico-financiero podrá suponer la no disponibilidad de créditos y constitución de depósitos, así como que el gobierno podrá obligar forzosamente a las Comunidades Autónomas al cumplimiento de dicho plan. Lo mismo sucedería con las Corporaciones Locales, respecto de las que adicionalmente se podrá disponer de su disolución.

En materia de gestión presupuestaria, la Ley **refuerza la planificación presupuestaria y obliga a presentar un límite de gasto,** así como la dotación de fondos de contingencias para necesidades imprevistas, y señala que el destino del superávit deberá aplicarse a la reducción del endeudamiento.

En concreto, actualmente es conocido que las Comunidades Autónomas tienen como objetivo reducir su déficit al 1% del PIB, y la Unión Europea está poniendo énfasis en trasmitir la importancia que tiene para la economía española que las Comunidades Autónomas ajusten sus gastos para cumplir con los objetivos marcados.

Entre otras se identifican las siguientes áreas que deberían ser objeto de un análisis especial:

- La revisión de la transparencia presupuestaria y el cumplimiento de las normas de estabilidad presupuestaria.
- Las normas de elaboración de los presupuestos, la cuantificación de sus ingresos propios, las previsiones de gastos fiscales y las medidas de ajuste/ahorro aplicadas.

- La eficacia y equidad de las políticas tributarias.
- La política de personal y de adecuación de las plantillas.
- La racionalización del Sector Público instrumental.
- La colaboración público-privada.
- El seguimiento de los planes específicos anticrisis.
- La evaluación de la sostenibilidad presupuestaria de los servicios, en particular en sanidad y dependencia.
- La priorización en la política de inversiones, subvenciones, préstamos y avales.

En el ámbito autonómico es de relevancia el adecuado **control de las subvenciones,** mediante la alternativa válida de la cuenta justificativa de gastos con aportación del **informe del auditor,** prevista en la Ley de Subvenciones, así como la agilización del proceso de gestión de las subvenciones.

Por último, destacar que la Ley dedica un apartado específico a la Transparencia, de forma que cada Administración Pública deberá dar información sobre las líneas fundamentales de su Presupuesto, así como establecer la equivalencia entre el Presupuesto y la Contabilidad Nacional.

En este contexto, **el control ha de ser una herramienta dinámica, que garantice la economía, eficacia y eficiencia en la gestión de los recursos públicos y una mejor lucha contra el fraude.**

La mejora en la práctica de la auditoría en el Sector Público español conduce a una mayor transparencia en la gestión pública, exigida y demandada por los ciudadanos.

Entendemos que lo indicado anteriormente se relaciona con una necesidad de aumentar el grado de control. En este sentido, los auditores privados externos, como conocedores de la contabilidad pública, pueden contribuir a la transparencia del Sector Público.

El 10 de diciembre de 2013 fue publicada en el Boletín Oficial de Estado **la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno,** cuyo título II entraba en vigor al día siguiente de su publicación, mientras que el título preliminar y los títulos I y III, al año de su publicación (10 de diciembre de 2014).

Esta nueva Ley trata, fundamentalmente, de las obligaciones de transparencia de las Administraciones Públicas, para garantizar el derecho de todos los ciudadanos a acceder a la información pública, de manera que se refuerza la responsabilidad de los gestores públicos en el ejercicio de sus funciones y en el manejo de los recursos públicos.

Como **notas más características** de esta norma podemos destacar que:

a) La transparencia constituye una salvaguarda eficaz frente a la mala administración, y estimula a los poderes públicos a funcionar de un modo eficiente. El nivel de transparencia es un indicador de calidad de los sistemas democráticos. La Ley apuesta decididamente por la **cultura de la transparencia en la gestión de los recursos públicos,** y en potenciar el esfuerzo en la transparencia administrativa, imponiendo a la actuación de los poderes públicos, deberes de publicidad activa y accesibilidad.

b) La **transparencia y publicidad se extiende a todos los poderes públicos sin excepción,** a sus entes instrumentales dependientes, a los partidos políticos, organizaciones sindicales y organizaciones empresariales, así como, a aquellas entidades privadas que perciban cierto importe de fondos públicos.

Por lo tanto, los organismos públicos, además de gestionar importantes presupuestos, son generadores de una gran cantidad de documentación económico-financiera que, de acuerdo con esta Ley, debe ser puesta a disposición de los ciudadanos, documentación que **debería ser sometida a verificación por terceros independientes,** pero que la citada Ley no exige.

Al respecto, **se debería garantizar a la sociedad la calidad de la información económica y financiera presentada por los organismos que conforman el Sector Público,** debiendo desarrollarse **líneas de trabajo y colaboración con auditores privados para garantizar** que **dicha calidad** cumple unos estándares mínimos.

Las actuaciones y las cuentas del Sector Público, en su conjunto, y de las Administraciones Públicas, en particular, deben ser fidedignas para asegurar que los principios de legalidad, de eficiencia, de economía y de eficacia, identificativos de la buena gestión, se encuentren respaldados por los informes de profesionales independientes, todo ello en aras de dotar de mayor transparencia y tranquilidad al administrado.

Si bien las instituciones de control y demás ejercientes de la fiscalización pública contribuyen con sus informes a la transparencia en la gestión pública, este principio ha de erigirse en la referencia y guía fundamental de su propio funcionamiento y actividad. Para ello, consideramos que:

- Los informes, sin merma del rigor técnico exigible, deben estar redactados con un lenguaje claro y conciso. Con ello se logrará dar una respuesta efectiva a la demanda social de una mejor gestión de los recursos públicos.

- Para intentar implementar mayor grado de transparencia en el Sector Público español (que es en este sentido menos transparente que el sector privado) **es necesario que se cambie la legislación y se haga obligatoria la auditoría en el Sector Público.** Por ejemplo, la obligación de contratar auditoria externa anual de las cuentas de todas las empresas públicas (estatales, autonómicas o locales), fundaciones, agencias, etc., de forma que cuando rindan sus cuentas a los órganos de control lo hagan adjuntando el informe de auditoría.

- **También se debería hacer obligatoria la auditoría externa de las cuentas anuales de los ayuntamientos de mayor tamaño e importancia, diputaciones, mancomunidades, y demás componentes del sector local.**

Nuestra intención no es poner al descubierto incumplimientos de la normativa aplicable, en la medida en que no existe una legislación específica que obligue periódicamente a efectuar una auditoria o revisión externa de las cuentas de una entidad pública (con algunas excepciones incluidas en legislación europea, normas especificas o de sociedades mercantiles), **sino garantizar que, al igual que las empresas privadas, en un ejercicio de transparencia, someten a auditoría sus cuentas anuales, con más motivo lo deberían hacer las entidades que componen el Sector Público, especialmente en el ámbito local, que está necesitado de acciones dirigidas a potenciar el control y la fiscalización de los entes integrados en el mismo.**

Para conseguirlo, se hacen necesarios cambios legislativos que garanticen la transparencia mediante la auditoría externa financiera de las cuentas de las entidades del Sector Público, y en especial del subsector de las Corporaciones Locales, así como a través de otras modalidades de auditoría, como la revisión del cumplimiento de la legalidad, y del cumplimiento de los principios de economía, de eficacia y de eficiencia.

Como hemos indicado anteriormente, nuestra demanda cobra mayor fuerza ante el **bajo ratio de entidades del Sector Público cuya información financiera se ha sometido a verificación por terceros independientes** (bien organismos públicos de control, bien auditores privados) y el número total de las que componen el Sector Público, lo que se plasma con toda nitidez en el ámbito local. Este hecho puede ser indicativo del grado de penetración de la revisión externa de las cuentas públicas por profesionales independientes, pudiéndose considerar un posible indicador sobre el grado de transparencia de las cuentas anuales del Sector Público.

CONTROL PÚBLICO Y NORMATIVA DE AUDITORÍA

La exigencia social de transparencia y eficacia en la acción administrativa junto con una mayor concienciación de los órganos públicos de control han posibilitado, en los últimos años, una mayor presencia de las actuaciones auditoras. A ello se han unido, entre otros, los siguientes factores:

- El control sobre los ingresos públicos como herramienta para la política de contención del déficit y del endeudamiento público y como instrumento para la lucha contra el fraude fiscal.
- Mayor concienciación social sobre la aplicación del principio de solidaridad y de equidad a la contribución del gasto público, así como el control sobre la inversión y el gasto público.

Los organismos públicos más relevantes encargados de estos procedimientos de supervisión y control son:

- El Tribunal de Cuentas de España y los Órganos de Control Externo Autonómicos (OCEX).
- La Intervención General del Estado y las Intervenciones de las Comunidades Autónomas.
- Las Intervenciones de las Corporaciones Locales.

Asimismo, el control de la gestión económica y financiera del Sector Público se puede agrupar en dos grandes apartados, en función de la dependencia o no del órgano controlado respecto al controlador:

- **Control Interno:** es aquel control ejercido desde dentro de la propia organización. Este tipo de control es realizado por las Intervenciones Generales del Estado y las Comunidades Autónomas, así como por los Interventores en las Entidades Locales.
- **Control Externo:** es aquel control realizado por organismos ajenos al ente controlado. Este control es realizado por el Tribunal de Cuentas de España y los OCEX existentes las Comunidades Autónomas.

Tanto uno como otro, en cumplimiento de sus funciones, suelen realizar tres modalidades de auditoría/control:

- Financiera, de cuentas anuales.
- De cumplimiento de la legalidad.
- Operativa o de gestión.

Los objetivos de cada uno de estos **tipos de auditoría en el Sector Público** son los siguientes:

Auditoría/Control	Objetivo
Financiera	Obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados, de los flujos de efectivo del ejercicio y, en el caso de que se trate de entidades con presupuesto limitativo, del estado de liquidación del presupuesto, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
Cumplimiento de la legalidad	Comprobar que las operaciones realizadas por la entidad controlada son conformes, en todos los aspectos significativos, al marco normativo aplicable.
Operativa o de gestión	Comprobar la correcta gestión financiera, es decir, que se han mantenido al mínimo los fondos empleados (economía), se han conseguido los resultados con el menor número de recursos posibles (eficiencia) y se han cumplido los objetivos (eficacia).

CONTROL PÚBLICO Y NORMATIVA DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

Operativa o de gestión	Dentro de este grupo se pueden distinguir: - Auditorías de **economía y eficiencia:** su objetivo es determinar si la entidad gestiona los recursos de forma económica y de forma eficiente y productiva. - Auditorías de **eficacia:** su objetivo es analizar en qué medida se han alcanzado los objetivos del programa, servicio o actividad auditada y si éstos son adecuados. - Auditoría de **sistemas**: su objetivo es verificar que la entidad auditada se ajusta a los procedimientos legalmente establecidos, abarcando el estudio de los sistemas informáticos de gestión relacionados con los procedimientos que se revisen.

En cuanto a las **Normas de Auditoría** aplicables en las auditorías de entidades del sector público, que se encuentran excluidas de la Ley de Auditoría de Cuentas, con carácter general se pueden mencionar:

- Las Normas de Auditoría del Sector Público, de la Intervención General del Estado.
- Los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público, de la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado español.
- Las Normas Internacionales de Auditoría, de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

De acuerdo con las citadas normas, y sin ánimo de ser exhaustivos, podemos diferenciar entre:

1. Normas relativas al sujeto auditor:
   - 1.1. Competencia y Capacidad.
   - 1.2. Independencia.
   - 1.3. Diligencia profesional.
   - 1.4. Responsabilidad.
   - 1.5. Secreto profesional.
2. Normas sobre ejecución del trabajo:
   - 2.1. Planificación.
   - 2.2. Control Interno.
   - 2.3. Evidencia.
   - 2.4. Papeles de trabajo.
   - 2.5. Supervisión.
   - 2.6. Revisión del cumplimiento legal.
   - 2.7. Revisión de la calidad.

3. Normas sobre la preparación, contenido y presentación de los informes, Normas técnicas, instrucciones y circulares, entre las que se encuentran las siguientes de la IGAE:
   3.1. Normas de auditoría del sector público.
   3.2. Norma técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero.
   3.3. Instrucción sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero.
   3.4. Norma técnica sobre los informes adicionales al de auditoría de cuentas
   3.5. Norma técnica para la elaboración del informe de auditoría de la cuenta de los tributos estatales y recursos de otras administraciones y entes públicos.
   3.6. Norma técnica para la elaboración del informe de auditoría de los procesos de enajenación de participaciones significativas del Sector Público Estatal.
   3.7. Norma técnica sobre los informes de auditoría de cuentas anuales.
   3.8. Norma técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas.
   3.9. Norma técnica sobre colaboración de los auditores privados en la realización de auditorías públicas.
   3.10. Circular 2/2009 de la IGAE sobre auditoría pública.

La eficiencia y eficacia de la gestión pública siempre ha sido un principio rector de las actividades y funciones de los órganos que ejercen la función de control del Sector Público.

En nuestra opinión, dada la similitud entre las normas de auditoría del Sector Público y privado, sobre todo en materia de auditoría de cuentas anuales, la utilización de la auditoría como herramienta y procedimiento de control en el Sector Público no se aplica con el grado de extensión que la exigencia de mayor transparencia en el Sector Público requeriría.

AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

Ha quedado claro que el **Sector Público representa un peso relevante en la economía nacional,** tanto a través de los organismos meramente administrativos (ayuntamientos, comunidades autónomas y gobierno central) como con otros directamente ligados a ellos, tales como fundaciones, entidades públicas empresariales, consorcios, empresas públicas mercantiles etc.

Asimismo, queda claro la necesidad de que el Sector Público opere con la debida transparencia. Sin embargo, son pocas las auditorías de cuentas que se realizan en el Sector Público, fundamentalmente en el ámbito local, siendo las causas por las que se realizan las siguientes:

- Porque los entes se encuentran obligados legalmente a auditar sus cuentas anuales.
- Porque las auditorías se encuentran incluidas dentro de los planes de auditoría de alguno de los órganos públicos de control -con sus limitados medios propios o subcontratados- (Tribunal de Cuentas, Organismos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, Intervención General de la Administración del Estado, Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas, e Intervenciones de Ayuntamientos y Diputaciones).
- Porque voluntariamente los responsables de la gestión contratan auditoría externa de sus cuentas anuales.

Se da, por tanto, una **significativa contradicción,** ya que mientras el Sector Público tiene un peso muy significativo en la economía nacional, el número de auditorías financieras realizadas sobre sus entes es muy reducido.

Entidades del Sector Público auditadas

	Nº total de entidades	Nº de entidades auditadas	Porcentaje de entidades auditadas sobre el total
Sector Público Estatal*	426	373	87,6%
Sector Público Autonómico**	2.594	895	34,5%
Sector Público Local**	19.030	1.109	5,8%
TOTAL	**22.050**	**2.377**	**10,8%**

Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y Observatorio 2011 Fundación Fiasep.
(*) Datos del ejercicio 2012.
(**) Datos del ejercicio 2011.

Según los datos del cuadro anterior, **únicamente están auditadas el 10,8%** del total de entidades del sector público (2.377 sobre 22.050 inventariadas). Si bien, **el comportamiento de las distintas administraciones difiere sustancialmente.** Así, mientras que la Administración del Estado audita las cuentas anuales de la mayoría de sus entidades, este porcentaje desciende hasta el 34,5% en el caso de las Comunidades Autónomas, y hasta el 5,8% en el caso de las Entidades Locales.

El **grado de auditorías de cuentas anuales en el sector público estatal alcanza niveles muy razonables,** ya que casi el 90% de las entidades someten sus cuentas anuales a auditoría. Además, la falta de control de algunas entidades se debe a la falta de formulación de sus cuentas o a que se trata de fundaciones y sociedades mercantiles públicas de reducida dimensión que no cumplen los límites establecidos en la normativa.

Por su parte, **en el sector público autonómico el porcentaje de entidades auditadas es reducido.** Únicamente el 34,5% de sus entidades fueron sometidas a auditoría de cuentas anuales en 2011, a lo que habría que añadir que no se dispone de información sobre determinadas unidades de gestión económica, fundamentalmente en áreas de sanidad y de educación. Asimismo, también destaca la reducida supervisión sobre las fundaciones y el prácticamente inexistente control sobre los consorcios.

Por tanto, parece razonable demandar que se tomen medidas para aumentar el grado de realización de auditorías en los entes del sector público autonómico.

En lo referente a la utilización de la **auditoría del sector público local,** el cuadro anterior muestra una **debilidad muy significativa,** ya que las entidades auditadas **no superan el 6%** de los entes que lo componen.

Esta conclusión es, además, coherente con los informes del Tribunal de Cuentas o los OCEX sobre el sector local (tanto informes o ponencias de carácter general sobre el sector, o informes individualizados), que ponen de manifiesto importantes deficiencias en la gestión económica local.

En consecuencia, se deduce la **urgente necesidad de incrementar de forma significativa el grado de control a través de la realización de auditorías en el Sector Público español, dado que, como se ha indicado, la realidad en el año 2011, es que solo el 11% del total de las entidades, organismos y empresas publicas de nuestro país auditan anualmente sus cuentas. Así, esta situación de escasa trasparencia es especialmente grave en el sector local.**

Para cambiar esta situación **es imprescindible efectuar cambios legislativos que establezcan la obligación de someter anualmente a auditoría externa las cuentas anuales de las entidades públicas, especialmente las de las empresas y las entidades que actúen en el mercado y, de forma destacada, sobre las cuentas anuales de las corporaciones locales y de sus entes dependientes,** cuya delimitación podría establecerse en función de su número de habitantes (por ejemplo, en los ayuntamientos de más de 5.000 habitantes), de su presupuesto o del porcentaje de gasto de personal sobre el total de gasto corriente.

PARTICIPACIÓN DEL AUDITOR PRIVADO EN EL ÁMBITO DEL SECTOR PÚBLICO

1. ÁMBITOS DE ACTUACIÓN

La exigencia de auditoría externa de todas aquellas entidades del Sector Público que, por su tamaño o importancia, fueran identificadas por el legislador, contribuiría, sin duda, a la transparencia deseada. En este contexto, es preciso recordar que los profesionales que ejercen la auditoría están estrechamente regulados y supervisados por un organismo supervisor, el ICAC, lo cual otorga garantía suficiente para que las cuentas anuales o cualquier otra información financiera que haya sido verificada por un auditor privado sea aceptada con plena confianza.

La auditoría externa e independiente en este proceso facilitaría la transparencia del Sector Público, y sería un factor clave para mejorar la confianza del ciudadano.

Como se ha indicado anteriormente, en los procesos de revisión **existe una colaboración cada vez más estrecha entre los organismos públicos y los auditores privados.**

Sin menoscabo de esta colaboración, existen importantes argumentos para promover la auditoría de las cuentas anuales de las entidades públicas, así como de otros tipos de auditorías, especialmente de las Corporaciones Locales, realizadas por auditores externos.

Asimismo, debido a que está ya consolidada legislativamente la colaboración entre los órganos de control público y los auditores externos, el papel del auditor privado no debe limitarse únicamente a ella. De manera que procede potenciar el desarrollo por el auditor externo de su función de interés público en este sector, como garantía de la transparencia de la gestión económica. Ello es compatible con las funciones de los órganos de control, toda vez que la labor del auditor privado redundará en beneficio de dicha transparencia. Por lo que se deberían introducir modificaciones legislativas para potenciar la participación de los auditores externos en el Sector Público.

A. Justificación de la participación de firmas privadas de auditoría en el Sector Público

Desde nuestro punto de vista, la participación de auditores privados en las auditorías de las entidades del Sector Público se encuentra justificada en las siguientes razones:

- Por la demanda social de una mayor transparencia en la gestión pública.
- Por la necesidad de auditar las cuentas anuales de la práctica totalidad de los entes que integran el Sector Público y la necesidad de ampliar las actuaciones de control.
- Por la insuficiencia de recursos que disponen los órganos de control de las Administraciones Públicas.
- Por razones económicas y de eficiencia en la gestión de los propios órganos de control.

B. Ámbito de la participación del auditor privado en las auditorías públicas

La participación del auditor externo en el Sector Público puede concretarse en los tipos de auditoría descritos en el apartado anterior de este documento.

La metodología, especialización y complementariedad son factores favorables a la participación de los auditores privados en el Sector Público. También hay que considerar que el auditor debe disponer de los conocimientos, las competencias y las habilidades necesarias para desarrollar adecuadamente sus funciones en este entorno.

Adicionalmente a la tradicional auditoría de cuentas anuales, algunos de los ámbitos de actuación más importantes del Sector Público en los que podrían participar los auditores privados son los siguientes:

- Auditoría de servicios públicos gestionados a través de entes instrumentales, empresas, fundaciones, consorcios, etc.
- Auditoría de cumplimiento de la contratación administrativa y del conjunto de la normativa aplicable en la gestión de fondos públicos, mediante la revisión de aspectos de gestión y técnicos.
- Auditoría operativa de los ingresos tributarios.
- Impulso de los indicadores de gestión como herramienta de la auditoría sobre el Sector Público.
- Auditoría externa e interna de la gestión urbanística local.

Sin ánimo de ser exhaustivos, también se podría prestar apoyo en las siguientes áreas:

- En el examen de las operaciones financieras y su legalidad, en el análisis de la economía y la eficiencia en el uso de los recursos y en la evaluación de los resultados previstos, así como en la extensión a entes o receptores de fondos públicos para la prestación de servicios, colaboración público-privada en la financiación, construcción, mantenimiento y gestión de infraestructuras y actividad promocional de las administraciones.
- En las auditorías de cumplimiento y en las auditorías operativas, respecto a la comprobación de si la tramitación de los expedientes se ha realizado correctamente y conforme a la Ley, así como si los procedimientos de gestión y control son correctos.
- En la auditoría de concesiones, para revisar que son adecuados el coste de la prestación del servicio, los medios humanos y materiales, el cumplimiento de los contratos, la cuenta de resultados, la contabilidad analítica, los gastos indirectos, las transacciones con partes vinculadas, etc.
- Controles sobre el concesionario de una infraestructura, relacionados con la calidad del servicio y las tarifas aplicadas; en el caso de subvenciones, la viabilidad de la explotación, y, en todo caso, el control de la cuenta de gastos e ingresos específica.

- Auditoría de subvenciones en sus diversos tipos y procedencia como pueden ser las Administraciones Públicas españolas, procedentes de fondos europeos, etc.
- Revisiones que comprendan la legalidad presupuestaria y la exigencia del cumplimiento y la adecuación de los fines perseguidos.
- Tratamiento de temas de corrupción en el Sector Público, por lo general relacionados con contratación, subvenciones, urbanismo y medioambiente, política pública y empresarial relacionada, etc.
- Seguimiento del cumplimiento de los Ayuntamientos en cuanto a sus obligaciones de rendición de cuentas de forma completa y con la regularidad debida, etc.
- Impulso en la aplicación de nuevas tecnologías de la información que permiten realizar controles automáticos sobre la información rendida, aumentando el sistema de control que, utilizando menos soporte documental, permite un mayor número de interacciones comunicativas.

2. SERVICIOS EMPRESARIALES DE AUDITORÍA PRIVADA

El sector privado de la auditoría en España tiene una extraordinaria trayectoria y dimensión.

Un dato muy revelador en relación con el sector privado de la auditoría en España es que en 2013 se realizaron 60.369 auditorías, según la Memoria Anual del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del ejercicio 2013.

El volumen de trabajos realizados en dicho ejercicio se desglosa de la siguiente forma:

Trabajos de Auditoría	Número	%
Entidades emisoras de valores (supervisadas por la CNMV)	879	1,5%
Entidades de crédito (supervisadas por el Banco de España)	408	0,7%
Entidades de seguro (supervisadas por la Dirección General de Seguros)	469	0,8%
Entidades de seguro bajo supervisión de organismos autonómicos	92	0,2%
Sociedades de garantía recíproca, entidades de pago y entidades de dinero electrónico	63	0,1%
Instituciones de inversión colectiva y empresas de servicios de inversión	5.857	9,7%
Fondos de pensiones y sociedades gestoras que los administran	1.545	2,6%
Trabajos de auditoría de carácter obligatorio y no obligatorio no incluidos en los epígrafes anteriores	51.056	84,6%
TOTAL	60.369	

Fuente: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Asimismo, los auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas a finales de 2013 son, aproximadamente:
- 20.000 personas físicas.
- 1.400 sociedades.

Por lo tanto, en España existe una importante red y tejido de servicios profesionales de auditoría de elevadísimo nivel que debería ser adecuadamente aprovechada por el Sector Público.

La capacitación y la importante contribución de los profesionales de la auditoría en el adecuado funcionamiento del sistema económico, y de su colaboración en muchas áreas de la actividad del Sector Público, se enmarca en un contexto de actuación profesional dirigido a realizar un mayor análisis en cuanto a garantías, control de calidad y en una actuación eminentemente seria y responsable.

FORMACIÓN

El colectivo de auditores es consciente de las especificidades del Sector Público, por lo que deberá favorecerse que los auditores externos reciban la adecuada formación en una serie de aspectos específicos en este sector, entre los que destacamos los siguientes:

- Organización y legislación del Sector Público.
- Normativa en materia de contratación.
- Normativa en materia de subvenciones.
- Plan General de Contabilidad Pública.
- Normas de auditoría del Sector Público.
- Normas de fiscalización del Sector Público.
- Técnicas y procedimientos de Auditoria en el Sector Público.
- Auditoría Financiera del Sector Público.
- Auditoría de cumplimiento de la legalidad.
- Auditoría Operativa y de gestión.
- Gestión económica, presupuestos, contabilidad y sistemas de control en las Administraciones Publicas.
- Especificidades de la auditoría del Sector Público.
- Auditoría de Ayuntamientos.
- Auditoría de Universidades.
- Informes relacionados con la realización de auditorías en el ámbito del Sector Público.
- Nuevas Tecnologías y Auditoría del Sector Público.

AUDITORES DEL SECTOR PÚBLICO

OCTUBRE 2014

EDITA

REA+REGA
Corporación de Auditores
Consejo General de Economistas

Claudio Coello, 18 - 1º
28001 Madrid
Tel: 91 432 26 70
www.rea-rega.economistas.es