

**“LA AUDITORIA DE LAS CORPORACIONES
LOCALES EN ESPAÑA
ORGANOS COMPETENTES PARA REALIZARLAS
NECESIDAD DE QUE SE PRACTIQUEN EN LA
TOTALIDAD DE LAS CORPORACIONES”**

Rafael Bielsa Tello. Interventor del Ayuntamiento de Toledo.

INDICE

I. INTRODUCCIÓN

I.1 LAS CORPORACIONES LOCALES EN ESPAÑA

I.2 LA ACTIVIDAD ECONÓMICO-FINANCIERA DE LAS CORPORACIONES LOCALES

II. EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICO-FINANCIERA DE LAS CORPORACIONES LOCALES

II.1 MARCO LEGAL

II.1.1 Control Externo

II.1.2 Control Interno. Normativa local

II.2 ORGANOS COMPETENTES

II.2.1 Control externo

II.2.2 Control interno

II.3 MODALIDADES DE CONTROL

II.3.1 Control Externo

II.3.2 Control Interno

III. LA AUDITORIA DE LAS CORPORACIONES LOCALES EN ESPAÑA

III.1 LA AUDITORIA COMO TÉCNICA DE CONTROL

III.2 LA AUDITORIA EN LAS ENTIDADES LOCALES

III.3 REQUISITOS NECESARIOS PARA SU PUESTA EN PRÁCTICA

III.4 SITUACIÓN ACTUAL

IV. VALORACIÓN DEL CONTROL

IV.1 POR PARTE DE LOS RESPONSABLES POLITICOS

IV.2 POR PARTE DE LOS ORGANOS DE CONTROL INTERNO

V. PROPUESTAS DE MEJORA DEL CONTROL INTERNO

VI. RESUMEN

VII. CONCLUSIONES

LA AUDITORIA DE LAS CORPORACIONES LOCALES EN ESPAÑA
ORGANOS COMPETENTES PARA REALIZARLAS
NECESIDAD DE QUE SE PRACTIQUEN EN LA TOTALIDAD DE LAS CORPORACIONES

I. INTRODUCCIÓN

I.1 LAS CORPORACIONES LOCALES EN ESPAÑA

Bajo la denominación genérica de Corporaciones Locales se incluyen Entes muy diversos: Diputaciones Provinciales y Forales, Cabildos y Concejos Insulares, Ayuntamientos, Entidades Locales Menores, Comarcas, Áreas Metropolitanas, Consorcios y Mancomunidades de Municipios.

Sus notas características son las siguientes:

- Forman parte de la organización territorial del Estado
- Tienen personalidad jurídica y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines
- Ejercen sus competencias en los términos de la legislación del Estado y de la Comunidad Autónoma a la que pertenecen
- Sirven con objetividad los intereses públicos que le están encomendados
- Actúan de conformidad con los principios de eficacia, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento a la Ley y al Derecho

En España las Corporaciones Locales presentan las siguientes peculiaridades:

- a) Su elevado número. Según datos contenidos en el Censo de Entes elaborado por la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, existen en España 15.309 Entidades Locales:
 - Entidades Locales Básicas: 12.817 (Ayuntamientos: 8.095)
 - Entes Dependientes: 2.492 (O. Autónomos: 1.801 y Sociedades Mercantiles: 691)
- b) Su heterogeneidad. Dentro del Sector Público Local conviven Entes con organizaciones administrativas y recursos muy dispares:
 - Municipios hasta 1.000 habitantes. Carecen de la mínima estructura organizativa. Su número asciende a 4.903 (60,6 %)
 - Municipios desde 1.001 a 5.000 habitantes. En general, tienen una estructura organizativa muy elemental. Su número asciende a 2.048 (25,3 %)
 - Municipios desde 5.001 a 50.000 habitantes. Normalmente tienen una estructura organizativa básica. Su número asciende a 1.031 (12,7 %)
 - Municipios más de 50.000 habitantes. Tienen una estructura administrativa, funcionarial, contable y de control interno complejas. Su número asciende a 113 (1,4 %)
- c) La diversidad de las formas de gestión de sus Servicios públicos. Junto a Entidades Locales que actúan de forma directa y centralizada (sin Entes dependientes), existen otras que han optado por descentralizar parte de la prestación de sus servicios públicos (Organismos autónomos, Entidades Públicas Empresariales y Sociedades Mercantiles) ó por externalizar su gestión mediante la utilización de la figura de la Concesión. Y otras, además, participan en Entes de carácter supramunicipal, tales como Consorcios.

- d) El constante aumento de su actividad. En la última década las Entidades Locales han aumentado de forma muy significativa su oferta de servicios de carácter voluntario, mediante la asunción directa de nuevas competencias o por vía de delegación de competencias de otras Administraciones públicas, previa formalización de Convenios de colaboración o de cooperación. Todo ello, se ha traducido en un incremento espectacular de su actividad económico-financiera.
- e) La insuficiencia de recursos humanos con cualificación técnica adecuada para el ejercicio de la función de control interno. Esta carencia se hace más patente en los pequeños y medianos Municipios.
- f) La inexistencia de un Modelo de Gestión del Control Interno Local. Se considera prioritario elaborar un modelo que garantice y facilite el ejercicio de la función de control interno de la gestión económico-financiera.

I.2 LA ACTIVIDAD ECONÓMICO-FINANCIERA DE LAS CORPORACIONES LOCALES

Las Corporaciones Locales planifican y programan su actividad económico-financiera. Para ello, elaboran sus Planes Estratégicos (cuatrienales) y aprueban anualmente su Presupuesto, que se configura como el Plan Económico del Equipo de Gobierno.

Su actividad económica va dirigida, principalmente, a la producción u obtención de bienes o la prestación de servicios colectivos. Y su actividad financiera tiene como finalidad la de obtener los recursos necesarios para posibilitarla.

Los rasgos que configuran el “Entorno jurídico-económico” en el que las Entidades Locales desarrollan su actividad económico-financiera, son los siguientes (Documento de Principios Contable Públicos de la IGAE):

- Pertenencia al sector público
- Dependencia de un órgano político que establece las directrices de su actuación
- Sometimiento al régimen del Presupuesto
- Sujeción de su actividad a los controles de legalidad y financieros
- Sujeción al régimen de contabilidad pública
- Obligación de rendir cuentas de su actividad
- Ejercen su actividad sin ánimo de lucro y su función principal es la producción de servicios colectivos
- Los recursos principales proceden de pagos obligatorios exigidos sin contraprestación

II. EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICO-FINANCIERA DE LAS CORPORACIONES LOCALES

El precepto básico del control de la actividad económico-financiera del sector público se contiene en el artículo 136 de la Constitución Española, que establece:

“El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del Sector público”

II.1 MARCO LEGAL

La actividad económico-financiera de las Entidades Locales está sujeta por Ley a los controles de legalidad y financieros.

II.1.1 Control Externo

a) Normativa estatal

La Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, le encomienda a dicho Organismo, entre otras funciones, *la fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del Sector público (artículo 2)* y, al delimitar los Entes que lo integran, incluye en éste a *las Corporaciones locales (artículo 4)*.

Esta normativa se complementa con lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley 7/1998, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que indica *“Los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas coordinarán su actividad con la del Tribunal de Cuentas mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia de los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras”*.

b) Normativa autonómica

Los Estatutos de Autonomía y las Leyes de creación de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (13/17), contendrán las facultades en materia de fiscalización externa de las Entidades Locales. La situación en el año 2003 era la siguiente: Fiscalización local plena: 10/17; Fiscalización local parcial: 2/17; sin Fiscalización local: 5/17

c) Normativa local

El marco jurídico se contiene en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, que señala en su artículo 115 que *“La fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las Entidades locales corresponde al Tribunal de Cuentas, con el alcance y condiciones que establece la Ley Orgánica que lo regula y sin perjuicio de los supuestos de delegación previstos en la misma”*.

En términos parecidos se expresa en su artículo 223 el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, al señalar que *“La fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las Entidades locales y de todos sus Organismos y Sociedades de ella dependientes es función propia del Tribunal de Cuentas, con el alcance y condiciones que establece la Ley Orgánica reguladora del mismo y su Ley de Funcionamiento”*. Y continúa diciendo que *“Lo establecido en el presente artículo se entiende sin menoscabo de las facultades que, en materia de fiscalización externa de las Entidades locales, tengan atribuidas por sus estatutos las Comunidades Autónomas”*

d) Doctrina del Tribunal Constitucional

Las sentencias de fechas 17-10-1988 y 31-01-1991, establecen la compatibilidad entre las funciones de fiscalización externa de la actividad económico-financiera de las Entidades Locales del Tribunal de Cuentas y de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas y concluyen que:

- La fiscalización externa de las Corporaciones Locales por el Tribunal de Cuentas no supone la exclusión de otros órganos fiscalizadores de la actividad económico-financiera de aquéllas.
- La actividad de control realizada por las Comunidades Autónomas no excluye la que pueda ejercer el Estado a través del Tribunal de Cuentas en el ámbito de sus propias competencias sobre la materia.
- En consecuencia, ambos controles sobre la actividad financiera de las Corporaciones Locales son compatibles y pueden superponerse. Y ello sin perjuicio de la relación de supremacía establecida constitucionalmente entre el Tribunal de Cuentas y los demás órganos fiscalizadores.

II.1.2 Control Interno. Normativa local

* La Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, indica en su artículo 92.3 que *“Son funciones públicas necesarias en todas las Corporaciones Locales, cuya responsabilidad administrativa está reservada a funcionarios con habilitación de carácter nacional: ... b) El control y la fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria y la contabilidad, tesorería y recaudación ...”*

* El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, establece en su artículo 213 que *“Las funciones de control interno respecto de la gestión económica de las Entidades locales, sus Organismos autónomos y Sociedades Mercantiles de ellas dependientes se ejercerán con la extensión y efectos que se determinan en los artículos siguientes, en su triple acepción de función interventora, función de control financiero y función de control de eficacia”*.

* El Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, Texto Refundido del Régimen Local, señala en su artículo 163 que *“En las Entidades Locales en que así se establezca reglamentariamente por la Administración del Estado, existirá al menos un puesto de trabajo que tenga atribuida la responsabilidad administrativa de las funciones de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria y de la contabilidad, con el alcance y contenido que en aquéllas normas se determine”*.

* El Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, Régimen Jurídico de Funcionarios de Administración Local con Habilitación Nacional, dispone en su artículo 14 que *“En las Corporaciones Locales cuya Secretaría esté clasificada en clase primera o segunda existirá un puesto de trabajo denominado Intervención, que tendrá atribuida la responsabilidad administrativa de las funciones de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria y de la contabilidad”*

* Normativa de carácter reglamentario aprobada por el Pleno de la Corporación, a propuesta de la Intervención, tales como: *Bases de Ejecución del Presupuesto, Reglamentos, Instrucciones, Circulares, etc.*

II.2 ORGANOS COMPETENTES

A tenor de lo señalado en el apartado anterior, los órganos competentes para realizar el control de la actividad económico-financiera de las Entidades Locales son los siguientes:

II.2.1 Control externo

- a) En unos casos el control corresponde de forma única o completa al Tribunal de Cuentas
- b) Y, en otros, el control se ejerce tanto por el Tribunal de Cuentas (fiscalización plena) como por los Órganos de Control Externo Autonómico (fiscalización plena ó parcial)

II.2.2 Control interno

El órgano competente es la Intervención

II.3 MODALIDADES DE CONTROL

II.3.1 Control Externo

Los órganos de control externo realizan dos tipos de actuaciones en el ámbito del control de la actividad de los Entes Locales:

- a) Informar el proceso de rendición de cuentas (*Cuenta General*) y agregarlas: Informes agregados
- b) Garantizar , mediante su fiscalización, la fiabilidad de las Cuentas presentadas y la bondad de la gestión realizada: Informes específicos.

Informes Específicos del Tribunal de Cuentas. Características:

- Corresponde su aprobación al Pleno del Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de su función fiscalizadora de la actividad económico-financiera
- Se incluye en su Programa Anual de Actuaciones (normalmente, a iniciativa del propio Tribunal)
- Analiza de forma más o menos completa la Cuenta General de un Ayuntamiento
- Normalmente, su ámbito temporal es un ejercicio
- Se trata de Informes de Regularidad, similares a lo que en la Empresa privada sería la auditoría anual
- Los objetivos que persigue son varios:
 - Verificar los procedimientos de control interno, con la finalidad de analizar si son suficientes para garantizar una correcta actuación en la actividad económico-financiera.
 - Analizar si la gestión económico-financiera se ha realizado de conformidad con la normativa vigente.
 - Comprobar si los estados contables representan la situación financiera y patrimonial, de acuerdo con los principios y criterios que le son de aplicación.

Informes Específicos de los Órganos de Control Externo Autonómicos. Características:

- Corresponde su aprobación al Órgano competente previsto en su Ley de creación.
- Se trata de Informes similares a los emitidos por el Tribunal de Cuentas.
- Su ámbito de actuación vendrá determinado por las materias que le hayan sido transferidas o delegadas de acuerdo con el Estatuto de Autonomía; así como por las subvenciones que las Entidades Locales hayan recibido de los órganos de gobierno de las respectivas Comunidades Autónomas y también, por las delegaciones realizadas por el Tribunal de Cuentas.

II.3.2 Control Interno

El control interno de la actividad económico-financiera se realiza por la Intervención. Sus notas características son las siguientes:

- Se ejerce con plena autonomía respecto de las autoridades y órganos controlados
- Se realiza por medio de las modalidades de función interventora, función de control financiero y función de eficacia
- Se ejerce de forma desconcentrada, de acuerdo con la competencia del órgano controlado
- Toma como marco de referencia tanto el aspecto legal o de cumplimiento normativo como otros principios fundamentales en la actuación del sector público, como son la economía, la eficiencia y la eficacia

Función Interventora

- Fundamento legal: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (artículos 213 a 219)
- Ámbito de aplicación: Departamentos o Áreas de gestión municipal y los Organismos Autónomos
- Principios de ejercicio: De legalidad; tiene carácter preventivo; somete a examen cada acto que tenga contenido económico y se ejerce en sus modalidades de intervención formal y material.
- Tipos de ejercicio: Régimen General de Fiscalización Plena y Régimen Especial de Fiscalización Limitada. En este último caso, se completará con una Fiscalización Plena Posterior (en la que se utilizarán técnicas de auditoría)
- Objeto: Controlar todos los actos de la Entidad y de sus Organismos autónomos en cada una de sus fases, con el fin de asegurar que la gestión se ajusta a las disposiciones aplicables en cada caso
- Momento: Se ejerce antes de que el acto administrativo produzca efectos económicos
- Contenido: Comprobar que se cumplen los extremos indicados en la normativa vigente según el tipo de Expedientes
- Resultado: Informe de fiscalización, que podrá ser de conformidad o de disconformidad (reparos)

Función de Control Financiero

- Fundamento legal: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (artículos 213 y 220)
- Ámbito de aplicación: Servicios de la Corporación Local, Organismos Autónomos, Sociedades Mercantiles Municipales; así como Empresas, Entidades y Particulares que perciban ayudas con cargo al Presupuesto de la Entidad Local
- Principios de ejercicio: De legalidad, economía y eficiencia; se ejerce con posterioridad a la realización de la actividad sujeta a control; somete a examen la totalidad de la actividad y se realiza por procedimientos de auditoría de acuerdo con las normas aplicables al Sector Público.
- Tipos de ejercicio: Control Financiero Permanente y Control Financiero Posterior.
- Objeto: Comprobar el funcionamiento en el aspecto económico-financiero de los Servicios de las Entidades locales, de sus Organismos autónomos y de las Sociedades Mercantiles de ellas dependientes, informar de la adecuada presentación de la información financiera, del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación y del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos.
- Momento: Se ejerce con posterioridad a la realización de la actividad sujeta a control.
- Contenido: Comprobar que la actividad económico-financiera de los Entes sujetos a control se ajusta a los principios generales de legalidad, economía y eficiencia.
- Resultado: Informe de control financiero, que podrá ser provisional o definitivo

Función de Control de Eficacia

- a) Fundamento legal: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (artículos 213 y 221)
- b) Ámbito de aplicación: Programas presupuestarios adscritos a las Áreas de Gestión ó Servicios de la Corporación Local y de sus Organismos Autónomos.
- c) Principios de ejercicio: De eficacia; se ejerce con posterioridad a la realización de la actividad sujeta a control; somete a examen la totalidad de la actividad y se realiza por procedimientos de auditoría de acuerdo con las normas aplicables al Sector Público.
- d) Tipos de ejercicio: Control de Programas Presupuestarios.
- e) Objeto: Comprobación periódica del grado de cumplimiento de los objetivos, así como el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento de los respectivos servicios o inversiones
- f) Momento: Se ejerce con posterioridad a la realización de la actividad sujeta a control.
- g) Contenido: Determinar en qué medida se alcanzan los resultados u objetivos establecidos por las Leyes y por los Órganos competentes que aprobaron y autorizaron los Programas Presupuestarios sujetos a control.
- h) Resultado: Informe de Control de Eficacia, que podrá ser provisional o definitivo

III. LA AUDITORIA DE LAS CORPORACIONES LOCALES EN ESPAÑA

III.1 LA AUDITORIA COMO TÉCNICA DE CONTROL

La auditoría es la principal técnica del Control Financiero. Se fundamenta en la existencia de un conjunto de reglas y pautas de comportamiento que enmarcan el desarrollo de los trabajos y se refieren directamente a los profesionales que han de realizarlas, tanto para contemplar su estatus como para dirigir su comportamiento.

Su principio básico es su carácter reglado: Se aplican las Normas de Auditoría del Sector Público.

Sus objetivos coincidirán con los que se asignen al Control Financiero. En las Normas de Auditoría del Sector Público se contemplan los siguientes Tipos de Auditoría:

- De Regularidad:
 - Financiera. Verificar si la contabilidad en general y las cuentas anuales y demás estados financieros expresan la imagen fiel del patrimonio y de los resultados de la gestión, de acuerdo con las normas y principios que les sean de aplicación.
 - De Cumplimiento. Verificar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión se han desarrollado de conformidad con las normas, disposiciones y directrices que les sean de aplicación.
- Operativas:
 - De Economía y Eficiencia. Determinar si la Entidad está adquiriendo y empleando los recursos de forma económica y eficiente, las causas de ineficiencia y de prácticas antieconómicas, si las hubiere y si está cumpliendo con las Leyes y demás normas sobre economía y eficiencia.
 - De Resultado de Programas. Determinar en qué medida se alcanzan los resultados u objetivos establecidos por los legisladores o por los órganos que autorizan los programas, la eficacia de organizaciones, programas, actividades o funciones y si la Entidad ha cumplido las Leyes y demás normas en los aspectos más relevantes del Programa.

- De Sistemas y Procedimientos. Determinar si los sistemas y procedimientos utilizados por los órganos gestores son los más adecuados para el desarrollo de sus competencias y para el logro de sus objetivos, las causas de ineficiencia y de procedimientos indebidamente utilizados, si los hubiere y si el órgano gestor está actuando de acuerdo con las normas, principios y directrices vigentes y con los principios generales de una buena gestión económico-financiera.
- Integral. Trata de alcanzar todos o parte de los objetivos anteriores.

III.2 LA AUDITORIA EN LAS ENTIDADES LOCALES

La normativa vigente prevé la utilización de la Auditoria, como técnica de control de la actividad económico-financiera de las Entidades Locales, en los siguientes supuestos:

- a) En la Fiscalización realizada por el Tribunal de Cuentas y por los Órganos de Control Externo de la Comunidades Autónomas en ejecución de su Programa Anual de Actuaciones aprobado por los Plenos de dichos Órganos.

Notas características:

- Con carácter general, se trata de una Auditoría de Regularidad (Financiera y de Cumplimiento)
- No tiene carácter anual (*normalmente se viene realizando cada ocho ó diez años*)
- Ámbito de aplicación. Corporación Local y sus Entes dependientes (Organismos autónomos y Sociedades mercantiles)
- Ámbito temporal. Normalmente se refiere a un Ejercicio presupuestario
- Momento de realización. Varios años después de finalizado el ejercicio
- Equipo auditor. Está integrado por personal propio
- Resultado: Informe de fiscalización

- b) En la Fiscalización Plena Posterior realizada por la Intervención, cuando el Pleno de la Corporación haya acordado el ejercicio de la Función Interventora bajo la modalidad de "Fiscalización Limitada".

Notas características:

- Con carácter general, se trata de una Auditoría de Cumplimiento
- Tiene carácter anual
- Ámbito de aplicación. Corporación Local y sus Organismos autónomos
- Ámbito temporal. Se refiere a un Ejercicio presupuestario
- Momento de realización. Dentro del ejercicio siguiente al que se refiere
- Equipo auditor. Está integrado por personal propio.
- Resultado: Informe de fiscalización

- c) En el Control Financiero realizado por la Intervención en ejecución del Plan Anual de Actuaciones aprobado por el Pleno de la Corporación, a propuesta del órgano de control.

Notas características:

- Con carácter general, se trata de una Auditoría de Regularidad (Financiera y de Cumplimiento); aunque también suele completarse con una Auditoría de Economía y Eficiencia.
- Suele tener carácter anual

- Ámbito de aplicación. Corporación Local (Servicios) y sus Entes dependientes (Organismos autónomos y Sociedades mercantiles)
- Ámbito temporal. Suele referirse, normalmente, a un Ejercicio presupuestario
- Momento de realización. Normalmente, dentro del ejercicio siguiente al que se refiere
- Equipo auditor. Está integrado por personal propio. A veces, se realizan con la colaboración de una Empresa auditora privada, bajo la supervisión del Interventor.
- Resultado: Informe de Control Financiero (*Informe de Auditoría*)

d) En el Control de Eficacia realizado por la Intervención en ejecución del Plan Anual de Actuaciones aprobado por el Pleno de la Corporación, a propuesta del órgano de control.

Notas características:

- Se trata de una Auditoría de Resultado de Programas (*exige que el Presupuesto se elabore por programas y objetivos*).
- Debería tener carácter anual
- Ámbito de aplicación. Corporación Local y sus Organismos autónomos (Programas presupuestarios)
- Ámbito temporal. Ejercicio presupuestario
- Momento de realización. Normalmente, dentro del ejercicio siguiente al que se refiere
- Equipo auditor. Está integrado por personal propio. A veces, se realizan con la colaboración de una Empresa auditora privada, bajo la supervisión del Interventor.
- Resultado: Informe de Control de Eficacia (*Informe de Auditoría*)

III.3 REQUISITOS NECESARIOS PARA SU PUESTA EN PRÁCTICA

Las Entidades Locales necesitan cumplir una serie de requerimientos si quieren implantar con éxito esta técnica de control denominada "Auditoría":

a) En primer lugar, se tienen que dotar de una Normativa de desarrollo del Capítulo IV del Título VI "Control y Fiscalización" del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Este desarrollo se podría realizar en el ejercicio de la potestad reglamentaria de las Entidades Locales, en términos análogos a los del Estado.

b) En segundo lugar, deben elaborar e implantar un Modelo de Gestión del Control Interno en el que se determinarán las Bases para su ejercicio. Fases:

1ª Fase: *Diagnóstico de la situación actual*. Se identificarán los tipos de Expedientes objeto del Control, el Modelo organizativo, las Normas aplicables y el Sistema de información utilizado.

2ª Fase: *Definición de la Estrategia a seguir*. En función de los Requerimientos (organizativos, jurídicos, económicos, contables, técnicos) y de las Limitaciones (organizativas, recursos humanos, técnicos o económicos)

3ª Fase: *Elaboración de las Normas y Procedimientos*

- Expedientes: Clasificación, identificación, formas de gestión, etc,
- Procesos: Tipo de operaciones sujetas a control, procedimientos, documentación, unidades gestoras involucradas, tipo de control a realizar, extremos a comprobar, verificaciones a realizar, órganos competentes.

4ª Fase: *Diseño de un Sistema de Información* (aplicativo informático), que soporte y permita la gestión integral del Modelo de Control.

5ª Fase: *Implantación y puesta en marcha del Modelo*. Con carácter previo, se deberá diseñar una Oferta de cursos para la formación y actualización tanto de los usuarios del sistema (Unidades Gestoras) como de los órganos fiscalizadores (personal de la Intervención)

c) En tercer lugar, se formarán los Equipos de Fiscalización y de Auditoría, que tendrán encomendado el control interno de la actividad económico-financiera de las Entidades Locales, en sus modalidades de Función Interventora y de Control Financiero y de Eficacia.

d) En cuarto y último lugar, el Pleno de la Corporación deberá aprobar el Plan de Auditoría (anual), a propuesta de la Intervención, en el que se determinarán las Áreas o Servicios a auditar, se delimitará el control a realizar (clase de expedientes, fases del gasto, procedimientos, importe, etc.) y se seleccionarán los procedimientos de muestreo.

III.4 SITUACIÓN ACTUAL

El control interno de la gestión económica de las Entidades Locales, de sus Organismos autónomos y de las Sociedades mercantiles de ellos dependientes tradicionalmente se ha convertido en un control de regularidad legal, aunque el marco constitucional ya contemplara la aplicación de criterios de eficiencia y economía y de eficacia en la programación y ejecución del gasto público.

Para conocer el nivel de implantación de la “auditoría”, como técnica de control del sector público local, resulta necesario reflexionar sobre las limitaciones que rodean su ejercicio en el ámbito de las Entidades Locales:

a) *De Tipo Organizativo*. Con carácter general, sólo el 1,4% de los Municipios (más de 50.000 habitantes) elabora Planes Estratégicos, programa su actividad económico-financiera, tiene establecida una Estructura Organizativa estable y, además, contemplan dentro de la Unidad de Intervención una organización diferenciada de control, con funciones independientes y separadas de la contabilidad y de la gestión. En el resto de municipios, existe una Unidad denominada Intervención / Secretaría-Intervención que, de forma indistinta, realiza funciones de gestión, de asesoramiento, de contabilidad y, en algunos casos, de fiscalización (legalidad).

b) *De Recursos Humanos*. La gran mayoría de los Municipios carece de personal con cualificación técnica adecuada para el ejercicio de la función de control interno y, en particular, para la utilización de la auditoría como técnica de control. Únicamente, los considerados como grandes Municipios disponen de Equipos de trabajo con la cualificación necesaria.

c) *De Recursos Técnicos*. El Sector público local no dispone de un Modelo Integrado de Gestión del Control Interno. Solamente unos pocos Municipios han objetivado su función fiscalizadora, mediante la utilización de modelos elaborados por su propio personal.

d) *De Recursos Económicos*. La puesta en marcha de un Control integral de la actividad económico-financiera exige la utilización de recursos económicos importantes, para poder atender los gastos de su establecimiento y funcionamiento (gastos de personal, adquisición de equipos y sistemas informáticos, gastos generales, etc.). La mayoría de las Entidades locales no disponen de los recursos suficientes para mejorar su control.

De forma esquemática, el estado actual del Control Interno en las Entidades Locales podría ser el que se refleja en la presente tabla:

TIPO DE MUNICIPIO	ESTRUCTURA ORGANIZATIVA	NORMATIVA DE CONTROL	EQUIPOS DE TRABAJO	SISTEMA DE INFORMACIÓN	TIPOS DE CONTROL
Menores de 5.000 hab. (85,9%)	No existe	No existe	No existe	No existe	* Contable
Entre 5.001 y 20.000 hab. (10,4%)	No existe	No existe	No existe	No existe	* Contable * ó Legalidad (elemental)
Entre 20.001 y 50.000 hab. (2,3%)	Sólo unos pocos	La mayoría no tiene	No existe	No existe	* Legalidad (fiscalización)
Entre 50.001 y 100.000 hab. (0,8%)	Normalmente tienen	Una gran mayoría tiene	Muy pocos tienen	Muy pocos tienen	* Legalidad (fiscalización) * Financiero (muy pocos): AUDITORIA
Más de 100.000 hab. (0,6%)	Todos tienen	La mayoría tiene	La mayoría tiene	Sólo los grandes municipios	* Legalidad (fiscalización) * Financiero (grandes municipios): AUDITORIA

A la vista de los datos anteriores, cabe concluir lo siguiente:

a) En los Municipios de más de 50.000 habitantes suele existir una estructura organizativa de control, diferenciada de la contable.

b) La mayoría de los municipios anteriores, normalmente han aprobado algún tipo de normativa de control.

c) En la práctica, sólo los Municipios mayores de 100.000 habitantes tienen Equipos de trabajo diferenciados para llevar el control de legalidad (fiscalización) y el control financiero. Y utilizan la auditoría como una técnica de control financiero.

d) Salvo excepciones, sólo los Grandes Municipios han desarrollado algún tipo de aplicativo informático para la gestión del control interno

e) Por último, en el sector público local no existe una cultura de la “auditoría”. Los pequeños y medianos municipios utilizan básicamente el “control contable”. Del resto, una gran mayoría sólo utiliza el “control de legalidad”. Y, salvo algunas excepciones, sólo los Grandes Municipios utilizan la auditoría de forma regular.

IV. VALORACIÓN DEL CONTROL

IV.1 POR PARTE DE LOS RESPONSABLES POLITICOS

a) Del Control Externo

Los responsables políticos de las Entidades Locales cuya actividad está sujeta al control externo del Tribunal de Cuentas y de los Órganos de Control Externo Autonómicos, generalmente, muestran cierta indiferencia ante los informes de fiscalización emitidos por dichos Órganos; salvo que de ellos se derive algún tipo de responsabilidad. Ello obedece a las siguientes causas:

* Su carácter obligatorio y reglado. Normalmente, se trata de informes que no han sido solicitados por la Entidad Local sujeta a control.

* El momento de su realización. El control suele afectar a la actividad desarrollada hace varios años. En la mayoría de los casos, el Equipo de gobierno actual no es el responsable de la misma.

* Su carácter no periódico. Muchos responsables políticos dejan su actividad pública sin haberse sometido a este tipo de control.

* La no exigencia de responsabilidades. Con carácter general, este tipo de control termina con un Informe de fiscalización en el que se ponen de manifiesto una serie de deficiencias, se indican unas conclusiones generales y se realizan una serie de recomendaciones. Finalmente, se da cuenta al Pleno de la Corporación.

b) Del Control Interno

En cuanto al Control Interno, los órganos controlados suelen tener una doble valoración. Una positiva, reconocen la necesidad de controlar la gestión económica, “el gasto”, con la finalidad de garantizar la nivelación presupuestaria, la estabilidad y el saneamiento financiero. Y otra negativa, consideran que este tipo de control, en muchos casos, alarga de forma excesiva los plazos en la gestión económica y que sus titulares no participan o colaboran en la consecución de los objetivos. Esta doble valoración, suele repercutir en la dotación de recursos asignados al órgano de control interno.

IV.2 POR PARTE DE LOS ORGANOS DE CONTROL INTERNO

Los órganos de control interno también valoran la actividad de control del Tribunal de Cuentas y de los Órganos de Control Externo Autonómicos. Por un lado, suelen mostrar cierta cautela ante los informes de fiscalización, por la posible exigencia de responsabilidades que pudiera derivarse de los mismos. Y, por otro lado, los consideran como un apoyo o refuerzo de su actividad de control y, en consecuencia, una base para plantear mejoras a los responsables políticos.

Existe, también, un sentir generalizado por una mayor comunicación, colaboración y cooperación entre los órganos de control. Sería muy interesante que los órganos de control externo pusieran “en valor” los Informes anuales de Fiscalización Plena Posterior y los Informes de Control Financiero elaborados por los órganos de control interno, incorporándolos en sus Informes agregados o Informes específicos.

V. PROPUESTAS DE MEJORA DEL CONTROL INTERNO

El nuevo rumbo de la gestión municipal, en el que los ciudadanos demandan cada vez más servicios y de mejor calidad, obliga a los responsables políticos a reorientar su actividad con criterios de optimización de los recursos públicos disponibles. Los modelos actuales de planificación, gestión, control y evaluación tendrán que adaptarse a estos nuevos objetivos. Además de controlar la legalidad de la actividad económico-financiera y la regularidad de la información contable, también se debe controlar la economía, eficiencia y eficacia de la gestión económico-financiera con la finalidad de mejorarla.

Las propuestas de mejora pretenden dar una respuesta a las actuales limitaciones del Control Interno y a las recomendaciones realizadas por los órganos de Control Externo e Interno:

1. *El desarrollo de la normativa incluida en el Capítulo IV, del Título VI, "Control y Fiscalización"* del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en el que se regula el ejercicio del control interno de la actividad económico-financiera de las Entidades Locales. Entre los aspectos a desarrollar estarían:

- Establecer tres niveles de control: Elemental (municipios menores de 5.000 habitantes), Básico (municipios entre 5.001 y 50.000 habitantes) y General (resto de municipios), con la finalidad de adecuar el ejercicio de la función de control interno a la diversidad de Entidades Locales.
- Función Interventora (aplicable a todos los municipios)
- Función de Control financiero y de eficacia (aplicable a municipios de más de 50.000 habitantes)
- Estructura organizativa de la Intervención. En los municipios de más de 50.000 habitantes podrán existir dos Unidades diferenciadas. Una para el ejercicio de la Función Interventora y otra para el Control Financiero y de Eficacia (Auditoría). Este requisito debería ser obligatorio para todos aquellos municipios a los que les sea de aplicación el Título X de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, denominado "Régimen de organización de los municipios de gran población".
- El Control Financiero y, en su caso, el Control de Eficacia, tendrá carácter anual y será obligatorio para aquellos municipios a los que les sea de aplicación el Título X de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, denominado "Régimen de organización de los municipios de gran población".
- Contratación de Servicios de Empresas de Auditoría privadas, como órganos de asistencia del Interventor.
- Remisión al Tribunal de Cuentas y, en su caso, a los Órganos de Control Externo Autonómicos, junto con la Cuenta General de la Entidad de cada ejercicio, de los Informes de Control Financiero emitidos por los órganos de control interno.

2. *La elaboración e implantación de un Modelo de Gestión Integral del Control Interno*, basado en los nuevos sistemas de la información; en el que se deberá contemplar el ejercicio de la Función Interventora (control de legalidad) y, en su caso, el ejercicio de la Función de Control Financiero y de Eficacia (auditoría). Este modelo, que ha sido desarrollado en el apartado III.3.b), debería contemplar los tres niveles de control: Elemental, Básico y General.

El Instituto Nacional de Administración Pública, a través del Centro de Análisis y Formación Territorial, podría ser el órgano más adecuado para su elaboración y puesta en marcha.

3. *Preparar una oferta formativa específica y una campaña de información* (publicación), para dar a conocer a todos los usuarios potenciales (Interventores y Secretarios-Interventores) la normativa de desarrollo y el modelo de control.

El Instituto Nacional de Administración Pública, a través del Centro de Análisis y Formación Territorial, podría ser el órgano más adecuado para su puesta en marcha.

4. *La creación de un Órgano mixto de colaboración y cooperación* entre representantes del control externo (estatal y autonómico) e interno, con la finalidad de analizar temas de interés común y de realizar propuestas de mejora del control de la actividad económico-financiera de las Entidades locales.

VI. RESUMEN

1. Bajo la denominación genérica de Corporaciones Locales se incluyen Entes muy diversos, que presentan las siguientes peculiaridades:

- a) Su elevado número
- b) Su heterogeneidad
- c) La diversidad de sus formas de gestión
- d) El constante aumento de su actividad
- e) La insuficiencia de recursos humanos
- f) La inexistencia de un Modelo de Gestión del Control Interno

2. Los rasgos más significativos que configuran el “Entorno jurídico-económico” en el que las Entidades Locales desarrollan su actividad económico-financiera, son los siguientes:

- Pertenencia al sector público
- Dependencia de un órgano político que establece las directrices de su actuación
- Sometimiento al régimen del Presupuesto
- Sujeción de su actividad a los controles de legalidad y financieros
- Sujeción al régimen de contabilidad pública
- Obligación de rendir cuentas de su actividad
- Ejercen su actividad sin ánimo de lucro y su función principal es la producción de servicios colectivos
- Los recursos principales proceden de pagos obligatorios exigidos sin contraprestación

3. El precepto básico del control de la actividad económico-financiera del sector público se contiene en el artículo 136 de la Constitución Española, que establece:

“El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del Sector público”.

Todas las Entidades Locales sujetan su actividad económico-financiera al control externo del Tribunal de Cuentas y de los Órganos de Control Externo Autonómicos y al control interno de la Intervención de las Entidades Locales, en los términos previstos en la normativa vigente.

Según la doctrina constitucional, las actividades de control externo del Tribunal de Cuentas y de los Órganos de Control Autonómicos son compatibles y pueden superponerse, sin perjuicio de la relación de supremacía establecida constitucionalmente entre el Tribunal de Cuentas y los demás órganos fiscalizadores.

Las funciones de control interno respecto de la gestión económica de las Entidades Locales y sus Entes dependientes se ejercerán en su triple acepción de función interventora, función de control financiero y función de control de eficacia.

4. Las modalidades de control varían en función del órgano controlador:

a) *El Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo Autonómicos.* El resultado del control externo se contiene en dos tipos de informes: Informes agregados (cuentas generales rendidas por las Entidades locales) e Informes específicos (incluidos dentro de su Plan de actuación). Estos últimos, generalmente, son el resultado de auditorías de regularidad, similares a lo que en la Empresa privada sería la auditoría anual (pero no tienen carácter anual).

b) *La Intervención*. El control interno se realiza a través de dos tipos de informes: Informes de Fiscalización (legalidad) e Informes de Control Financiero (legalidad y financiero). Estos últimos se realizan por procedimientos de auditoría (*de regularidad y, en algunos casos, de economía y eficiencia*), de acuerdo con las normas de auditoría del sector público

5. Las notas características del ejercicio de la Función de Control Financiero en las Entidades Locales son las siguientes:

- Con carácter general, se trata de una Auditoría de Regularidad (Financiera y de Cumplimiento); aunque también suele completarse con una Auditoría de Economía y Eficiencia.
- Suele tener carácter anual
- Ámbito de aplicación. Corporación Local (Servicios) y sus Entes dependientes (Organismos autónomos y Sociedades mercantiles)
- Ámbito temporal. Suele referirse, normalmente, a un Ejercicio presupuestario
- Momento de realización. Normalmente, dentro del ejercicio siguiente al que se refiere
- Equipo auditor. Está integrado por personal propio. A veces, se realizan con la colaboración de una Empresa auditora privada, bajo la supervisión del Interventor.
- Resultado: Informe de Control Financiero (*Informe de Auditoría*)

6. La Auditoría es la principal técnica del Control Financiero. Esta técnica apenas se encuentra extendida en el ámbito local. Sólo los grandes municipios (estructuras organizativas complejas), utilizan de forma regular la “auditoría” en sus controles financieros y de eficacia. Ante las importantes limitaciones de la mayoría de las Entidades Locales (organizativas, recursos humanos, técnicos y económicos), su aplicación generalizada en las Entidades locales exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Elaborar una Normativa de desarrollo (capítulo IV “Control y fiscalización”, del Título VI del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales).

b) Elaborar e implantar un Modelo de Gestión Integral del Control Interno en el que se determinarán las Bases para su ejercicio. Fases:

1ª Fase: Diagnóstico de la situación actual. Se identificarán los tipos de Expedientes objeto del Control, el Modelo organizativo, las Normas aplicables y el Sistema de información utilizado.

2ª Fase: Definición de la Estrategia a seguir. En función de los Requerimientos (organizativos, jurídicos, económicos, contables, técnicos) y de las Limitaciones (organizativas, recursos humanos, técnicos o económicos)

3ª Fase: Elaboración de las Normas y Procedimientos

- Expedientes: Clasificación, identificación, formas de gestión, etc,
- Procesos: Tipo de operaciones sujetas a control, procedimientos, documentación, unidades gestoras involucradas, tipo de control a realizar, extremos a comprobar, verificaciones a realizar, órganos competentes.

4ª Fase: Diseño de un Sistema de Información (aplicativo informático), que soporte y permita la gestión integral del Modelo de Control.

5ª Fase: Implantación y puesta en marcha del Modelo. Con carácter previo, se deberá diseñar una Oferta de cursos para la formación y actualización tanto de los usuarios del sistema (Unidades Gestoras) como de los órganos fiscalizadores (personal de la Intervención)

c) En tercer lugar, se formarán los Equipos de Fiscalización y de Auditoría, que tendrán encomendado el control interno de la actividad económico-financiera de las Entidades Locales, en sus modalidades de Función Interventora y de Control Financiero y de Eficacia.

d) En cuarto y último lugar, el Pleno de la Corporación deberá aprobar el Plan de Auditoría (anual), a propuesta de la Intervención, en el que se determinarán las Áreas o Servicios a auditar, se delimitará el control a realizar (clase de expedientes, fases del gasto, procedimientos, importe, etc.) y se seleccionarán los procedimientos de muestreo.

7. La aplicación de la auditoría en las Entidades Locales, como técnica de control financiero, está sujeta a las siguientes limitaciones:

- De tipo organizativo. Se requiere una estructura organizativa compleja
- De recursos humanos. Se necesita personal con cualificación técnica adecuada
- De recursos técnicos. Se necesita un Modelo de Gestión del Control Interno, basado en las nuevas tecnologías de la información
- De recursos económicos. Se requiere aplicar una cuantía importante de recursos

La situación actual es la siguiente:

a) En los Municipios de más de 50.000 habitantes suele existir una estructura organizativa de control, diferenciada de la contable.

b) La mayoría de los municipios anteriores, normalmente han aprobado algún tipo de normativa de control.

c) En la práctica, sólo los Municipios mayores de 100.000 habitantes tienen Equipos de trabajo diferenciados para llevar el control de legalidad (fiscalización) y el control financiero. Y utilizan la auditoría como una técnica de control financiero.

d) Salvo excepciones, sólo los Grandes Municipios han desarrollado algún tipo de aplicativo informático para la gestión del control interno

e) Por último, en el sector público local no existe una cultura de la "auditoría". Los pequeños y medianos municipios utilizan básicamente el "control contable". Del resto, una gran mayoría sólo utiliza el "control de legalidad". Y, salvo algunas excepciones, sólo los Grandes Municipios utilizan la auditoría de forma regular.

8. La valoración del control de la actividad económico-financiera de las Entidades Locales depende del órgano que la realice.

a) Los responsables políticos de las Entidades Locales suelen mostrar cierta indiferencia ante los informes de fiscalización emitidos por el Tribunal de Cuentas y por los Órganos de Control Externo Autonómicos, salvo que de ellos se pueda derivar algún tipo de responsabilidad. Ello obedece a las siguientes causas:

- Su carácter obligatorio y reglado.
- Momento de su realización. El control suele afectar a la actividad desarrollada hace varios años.
- Su carácter no periódico. Muchos responsables políticos dejan su actividad pública sin haberse sometido a este tipo de control.
- La no exigencia de responsabilidades. Con carácter general, este tipo de control termina con un Informe de fiscalización en el que se ponen de manifiesto una serie de deficiencias, se indican unas conclusiones generales y se realizan una serie de recomendaciones. Y termina con la dación de cuenta al Pleno de la Corporación.

b) En cuanto al control interno, los órganos controlados suelen tener una doble valoración. Una positiva, reconocen la necesidad de controlar la gestión económica (el gasto). Y otra negativa, consideran que este tipo de control alarga los procesos de gestión y sus titulares no colaboran en la consecución de los objetivos. Esta visión, en muchos casos, da como resultado una dotación insuficiente de recursos.

c) Los órganos de control interno también valoran la actividad de control del Tribunal de Cuentas y de los Órganos de Control Externo Autonómicos. En un primer momento, suelen mostrar cierta cautela ante los informes de fiscalización, por la posible exigencia de responsabilidades que pudiera derivarse de los mismos. Finalizado el control, utilizan los informes emitidos como un instrumento de apoyo o refuerzo de su actividad de control.

Por otro lado, desde los órganos de control interno se hecha en falta una mayor comunicación, colaboración y cooperación con los órganos de control externo. Sería muy interesante que los órganos de control externo pusieran “en valor” los Informes anuales de Fiscalización Plena Posterior y los Informes de Control Financiero elaborados por los órganos de control interno, incorporándolos en sus Informes agregados o en sus Informes específicos.

VII. CONCLUSIONES

1. En las Corporaciones Locales no existe una cultura del “control”, entendido éste en su expresión más amplia, de control de legalidad y de control de economía, eficiencia y eficacia.
2. La técnica de control denominada “Auditoría” apenas se encuentra arraigada en el ámbito local. Sólo los Grandes Municipios la utilizan de forma regular.
3. Si se quiere impulsar su utilización en el mundo local, los responsables políticos tienen que tomar decisiones en ámbitos muy diversos: normativo, organizativo, recursos, formativo, etc.
4. Una herramienta muy útil sería contar con un Modelo Integrado de Gestión del Control Interno, basado en las nuevas tecnologías de la información, y adaptado a la heterogeneidad de las Entidades locales (tres niveles: elemental, básico y general)
5. Una vez resueltas las limitaciones de las Entidades Locales, la auditoría debería tener carácter obligatorio en los Municipios con población superior a 50.000 habitantes.
6. Una oferta formativa específica destinada a los responsables de los órganos de control interno facilitaría, igualmente, su introducción.
7. La colaboración y cooperación entre los órganos de control externo e interno, podría ser un factor muy positivo para impulsar el control interno. Los órganos de control externo deben valorar la posibilidad de solicitar e incorporar en sus Informes agregados ó en sus Informes específicos, las conclusiones o recomendaciones realizadas por los órganos de control interno en sus Informes anuales de Fiscalización Plena Posterior y de Control Financiero.