

I CONGRESO NACIONAL DE AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO

El alcance de los Informes de Auditoría en el Sector Público

***Características del Informe y la especificidad de los soportes de los incumplimientos
legales, eficiencia, logros***

***Congreso organizado por el Registro de Economistas Auditores del
Consejo General del Colegio de Economistas de España***

Auditores Sector Público (ATD)

Toledo, 21 a 23 de abril de 2004

Dr. Francisco BOSCH FERRÉ

Economista. Auditor (CJC). Interventor de
Administración Local. Profesor del Instituto
Nacional de Administración Pública y de la
Escuela de Administración Pública de Catalunya.
Vicepresidente del Instituto de Auditores Públicos
de España

SUMARIO

	Pàg.
♦ A modo de introducción	
♦ El Control interno de la gestión económica en el Sector público.....	
♦ Los modelos de Control interno de los diferentes niveles de Administración pública	
♦ El concepto de Control financiero y de Auditoría pública en contraposición al concepto de Función interventora	
♦ Tipología de auditorías en el Sector público.....	
♦ La emisión de Informes de Auditoría en el Sector público y el destino de los mismos	
♦ Características de los Informes de Auditoría en el Sector público.....	
♦ Alcance de los Informes de Auditoría del Sector público	
♦ Especificidad de los soportes de los incumplimientos (irregularidades) y de los errores detectados en los trabajos de campo.....	
♦ Especificidad de los soportes que afectan a una posible auditoría de eficiencia y economía	
♦ Especificidad de los soportes que afectan a la consecución de logros con respecto a actuaciones auditoras anteriores	
♦ Resumen.....	
♦ Conclusiones	

Dr. Francisco BOSCH I FERRE
Economista. Auditor (CJC). Interventor de Administración Local.
Profesor del Instituto Nacional de Administración Pública y de la Escuela de Administración
Pública de Catalunya.
Vicepresidente del Instituto de Auditores Públicos de España

A modo de introducción

Es preceptivo y de buena educación que cuando alguien es invitado a impartir una conferencia o a presentar una ponencia, agradezca a los organizadores su invitación. Vayan, pues, mis primeras palabras para agradecer al Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Economistas y a la firma Auditores Sector Público, como organizadores de este I Congreso Nacional, su amable invitación. Vaya también mi agradecimiento a todos los presentes por el tiempo que pasaremos juntos y porque tendrán que escuchar expresiones de naturaleza presupuestaria, de sistemas de Control interno y externo, contables y auditoras que, en algunos casos podrán interpretarse como un lenguaje técnico muy especializado y en otros como expresiones de difícil comprensión y asimilación. Es decir, asistirán a un cóctel inmensamente aburrido. El ponente se compromete desde el comienzo, hasta el resumen y las conclusiones de la ponencia que todo su contenido, especialmente las conclusiones sean inteligibles para todos los asistentes (funcionarios, auditores y profanos en la materia).

La ponencia se ha basado exclusivamente, porque no podía ser de otra manera, en el Corpus jurídico que afortunadamente hoy ya tenemos en el ámbito del Control financiero y de la Auditoría pública y el ponente debe manifestar que cuando, en las líneas que siguen a continuación, se hace mención al Subsector territorial de las Comunidades Autónomas y de los Entes Locales, y en la mayoría de los casos se ha transpuesto el derecho positivo que afecta a la Administración General del Estado a estos Subsectores territoriales. Transposición que en unos casos ha sido totalmente volitiva (Administración de las Comunidades Autónomas) y en el otro caso, de obligado cumplimiento en razón a que en el ordenamiento jurídico local (Entes Locales) se emplea habitualmente la técnica de la remisión jurídica a favor del ordenamiento jurídico estatal.

Así pues y en razón de lo anterior, probablemente, las aportaciones que haga el ponente, no sean originales, aunque servirán para recordar cosas olvidadas y que a veces los destinatarios de los Informes no quieren recordar y quizás, por qué no decirlo, puedan ser recogidas por los Gobiernos autónomos para que se decidan a crear un Corpus jurídico propio referido a la Auditoría pública ya que tienen capacidad legislativa plena en la materia, o por qué no decirlo también, que la propia Administración General del Estado “arregle el desaguisado” de la no aplicabilidad supletoria de la nueva Ley General Presupuestaria (en adelante LGP) al ámbito de los Entes Locales y se decida a “transferir”, vía Ley de acompañamiento de los Presupuestos Generales, a dicho ámbito (Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en adelante LRHL), todo aquello que ha legislado en materia de Control financiero y en materia de Auditoría pública.

El Control interno de la gestión económica en el Sector público

La Función de Control en el Sector público entendiendo como tal, a la Administración General del Estado, a la Administración de las Comunidades Autónomas y a la Administración de los Entes Locales, tiene una doble vertiente: Por una parte una vertiente externa dirigida a que los Ciudadanos conozcan la actuación de los gestores públicos en el uso y aplicación de fondos públicos, tanto desde el punto de vista de la regularidad en los procedimientos como de la legalidad de su actuación y, por otra parte, una vertiente interna, por la que cualquier Organización pública debe tener conocimiento y garantía de que sus actos, con trascendencia económica, van a tener eficacia y validez. En definitiva, en un mundo complejo como el actual se ha de verificar permanentemente que en la Organización todo ocurre conforme a las normas establecidas.

El mandato Constitucional para todas las Administraciones públicas es que, éstas, deben servir con objetividad a los intereses públicos que le están encomendados en función de su nivel de Administración, al propio tiempo que deben actuar de acuerdo con los principios de eficacia, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al derecho. Este mandato constitucional crea la necesidad, en todas las organizaciones del Sector público, de dotarse de mecanismos de control que garanticen el cumplimiento de los principios enumerados para toda su actividad.

Por otra parte, la dimensión económica de la actividad del Sector público se encuentra reflejada en sus documentos presupuestarios (Presupuesto), que ya no sólo suponen una autorización de sus Legislativos o del Pleno de un Gobierno local a favor de sus Ejecutivos (Junta de Gobierno Local, en el caso de los Entes Locales), sino que se ha convertido en un instrumento de política económica para los dos primeros niveles de Administración (Administración General del Estado y Administración de las Comunidades Autónomas) y, a su manera, también, en el mismo instrumento para el tercer nivel de Administración (Entes Locales), llegando a servir incluso para medir la eficacia y la eficiencia en la gestión de sus Gestores públicos. Hechos, los anteriores, que obligan a que su ejecución haya de someterse a un control específico, al detraerse coactivamente los recursos necesarios para llevarla a cabo (la actividad económica) y tener que preservarlos para aquellas finalidades que la voluntad general ha expresado a través de sus representantes. Por eso, en el ámbito estrictamente económico y financiero, la norma legal ha establecido un mayor control que el regulado para los actos de la actividad administrativa. Este mayor control viene ejercido, por precepto Constitucional, por lo que se denomina Control externo del Tribunal de Cuentas o Control externo de los diversos órganos de Control externo del Sector público (OCEX's). Así mismo y por un Control interno de la propia Organización de los diferentes niveles de Administración pública.

El Control interno de la gestión económica y financiera del Sector público queda pues, dibujado como una de las claves de bóveda a la hora de establecer los Modelos de organización, ya que se pueden utilizar los más diversos sistemas y mecanismos de Control interno en el proceso de la gestión económica; pero el primer objetivo que han de cumplir, es asegurar la observancia de las normas legales que sean de aplicación en la gestión pública, para poder alcanzar los fines que les han sido encomendados mediante un uso eficaz, eficiente y económico de los recursos disponibles (recursos escasos), al mismo tiempo que ha de suministrar información fiable e íntegra de las actividades desarrolladas por los gestores públicos, información que también debe alcanzar a la contable.

En el ámbito del Sector público, cada nivel de Administración tiene organizado el Modelo de Control interno de su gestión económica de la forma que lo ha estimado oportuno¹, pero todos los modelos garantizan no sólo el cumplimiento de la legalidad (presupuestaria o administrativa) sino que también dan entrada a otros mecanismos de control que evalúan y dan razón de la gestión (eficiencia y economía) y del cumplimiento de objetivos previstos (eficacia) en el momento de asignación de recursos.

Los modelos de Control interno de los diferentes niveles de Administración pública

En el ámbito de la Administración General del Estado, el Modelo de Control interno ha quedado reflejado en la nueva LGP² que lo diseña desde una doble vertiente: La Función interventora, cuya característica más importante es el control previo de cada expediente de gasto, el Control financiero permanente cuya característica más importante es el control consuntivo de aquellos expedientes que no han sido sometidos a la Función interventora y la Auditoría pública, cuya característica más importante es el control consuntivo del Sector público empresarial y fundacional.

En el ámbito de la Administración de las Comunidades Autónomas el Modelo de Control interno es similar, con ligeras variantes con respecto al de la Administración General del Estado. Modelos de Control interno que no reproducimos en aras a la brevedad de esta ponencia.

En el ámbito de la Administración de los Entes Locales, el Modelo de Control interno venía recogido, primigeniamente, en la LRHL³, modelo que debe considerarse en la actualidad como de carácter general porque el modelo que afecta a las "grandes ciudades" tiene ligeros retoques con respecto al modelo regulado en la LRHL, en razón a que la Ley de Medidas para la Modernización del

¹ En el ámbito de la Administración General del Estado, el modelo de control viene regulado por la Ley 47/2003, de 26/11, General Presupuestaria, y por diversas normas que la desarrollan en la materia que nos ocupa, como lo pueden ser: Las Normas de Auditoría del Sector Público, el Manual de control de calidad de las auditorías públicas de la Administración General del Estado, etc. En el ámbito de la Administración de las Comunidades Autónomas, el/los modelo/s de Control interno vienen regulados, también, por su normativa específica que no se transcribe en aras a la brevedad de la ponencia y, en el ámbito de los Entes Locales, el Modelo de Control interno, viene diseñado en la Ley 38/1999, de 28/12, Reguladora de las Haciendas Locales (modelo general) y en el nuevo Título X de la Ley 7/1985, de 02/04, reguladora de las bases del régimen local, que ha sido recogido a través de la Ley 57/2003, de 16/12, de medidas para la modernización del gobierno local (modelo grandes ciudades).

² GENERAL PRESUPUESTARIA, Ley 47/2003, de 26/11. El Modelo de Control interno viene regulado en los artículos 140 a 175, ambos inclusive, que no se reproducen en aras a la brevedad de la ponencia.

³ REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES, Ley 39/1988, de 28/12. El Control interno viene regulado en los artículos 194 a 203, ambos inclusive, que no se reproducen en aras a la brevedad de la ponencia.

Gobierno Local⁴ ha introducido ligeras modificaciones que, aunque no pueden considerarse sustanciales, afectan al mismo. El Modelo de Control interno diseñado para la Administración local se basa en una triple acepción: El ejercicio de la Función interventora, el de la Función de Control financiero y el de la Función de Control de eficacia.

En definitiva, de lo expuesto anteriormente, constatamos que el Modelo de Control interno en el Sector Público es similar para todos los niveles de Administración, eso sí, con ligeras singularidades que para nada afectan a la consecución de su objetivo. Así, entre la Administración General del Estado y la Administración local, hasta 31/12/2003, fecha de vigencia de la antigua LGP⁵, el Modelo de Control interno era similar, por existir coincidencia terminológica entre la Ley mencionada y la LRHL. Con la entrada en vigor de la nueva LGP, la Administración General del Estado ha variado ligeramente la definición teórica de los elementos de su Modelo de Control interno. La Administración General del Estado basa su Modelo de Control interno, en la actualidad, y como ya se ha dicho, en la Función interventora, la Función de Control financiero permanente y la Función de Auditoría pública en tanto que, en el ámbito de los Entes Locales, el concepto de la Función de Control financiero y de la Función de Control de eficacia, sobre todo la primera, tiene un alcance mayor, ya que se entiende por Función de Control financiero lo que en la Administración General del Estado se entiende, ahora, por Función de Control financiero permanente y por ejercicio de la Función de Auditoría pública.

El concepto de Control financiero y de Auditoría pública en contraposición al concepto de Función interventora.

Para el derecho positivo contenido en la LGP, norma de aplicación exclusiva al ámbito de la Administración General del Estado y no al resto de los Subsectores del Sector público, se entiende por Control financiero permanente aquél que se ejerce de forma complementaria a la Función interventora, aunque su ejercicio es de carácter consuntivo. El ejercicio de la Función le corresponde, de forma privativa, a los Interventores delegados del Interventor General de la Administración del Estado y se ejerce en los órganos y entidades que vienen reguladas por la LGP⁶.

Para la Administración Local y desde la perspectiva de la LRHL⁷, el Control financiero, ejercido conjuntamente con el de eficacia y con la Función interventora, es de aplicación obligatoria a todos los Servicios de las Entidades locales, a sus Organismos autónomos, cualquiera que sea su tipología (téngase presente que esta terminología ha variado y se ha adecuado al Concepto de entidad pública empresarial) y a las Sociedades privadas municipales de naturaleza mercantil de ella dependiente. Su ejercicio es competencia privativa del órgano de Control interno del Ente local (Intervención) y su Función se halla reservada al titular del mismo, sin perjuicio de que éste pueda delegar el ejercicio de tales funciones en funcionarios de su dependencia orgánica y funcional o en personal coadyuvante, con titulación académica y profesional, en este último caso, suficiente.

4 MEDIDAS PARA LA MODERNIZACION DEL GOBIERNO LOCAL, Ley 57/2003, de 16/12. El modelo de control, para determinadas ciudades que tengan un censo poblacional superior 75.000 habitantes, ha quedado regulado a través de los artículos 133 a 136, ambos inclusive, de la citada ley que conforma un nuevo Título dentro de la Ley 7/1985, de 02/04, reguladora de las bases del régimen local. No se reproducen los artículos citados en aras a la brevedad de la ponencia.

5 GENERAL PRESUPUESTARIA, Ley. RDL 1091/1988, de 23/09.

6 GENERAL PRESUPUESTARIA, Ley 47/2003, de 26/12. Artículo 157. Definición. *"El Control financiero permanente se ejercerá en los órganos y entidades establecidos en el artículo siguiente y tendrá por objeto la verificación de una forma continua realizada a través de la correspondiente Intervención delegada, de la situación y el funcionamiento de las entidades del sector público estatal en el aspecto económico-financiero, para comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que les rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera y en particular al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y equilibrio financiero."* El artículo 158 delimita el ámbito de aplicación y el 159 regula el contenido del Control financiero permanente.

7 REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES. Ley 39/1988, de 28/12. Artículo 201. *"1. El Control financiero tendrá por 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. - 2. Dicho control tendrá por objeto informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera, del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación y del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos. - 3. El Control financiero se realizará por procedimientos de auditoría de acuerdo con las normas de auditoría del Sector Público. 4. Como resultado del control efectuado habrá de emitirse informe escrito en el que se haga constar cuantas observaciones y conclusiones se deduzcan del examen practicado. Los informes, conjuntamente con las alegaciones efectuadas por el órgano auditado, serán enviados al Pleno para su examen."*

Según el derecho positivo local⁸, el Control financiero tienen por 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 y debe pronunciarse sobre la adecuada presentación de la Información financiera (Auditoría financiera), sobre el cumplimiento de las normas y directrices que le sean de aplicación (Auditoría de cumplimiento) y del grado de eficacia y eficiencia (Auditoría de economía y eficiencia) en la consecución de los objetivos previstos (Auditoría de programas).

Para todo el Sector público, según la doctrina administrativa, el Control financiero sin calificativos y la Auditoría pública tiene por objeto verificar que la gestión y el funcionamiento de una gestión pública se ha gerenciado con sujeción al ordenamiento jurídico que la regula, que ha cumplido con los procedimientos internos establecidos por la organización y que sus operaciones han sido reflejadas contable y presupuestariamente, en su caso, de forma correcta, cumpliendo con los principios que para el Sector público se establecen de imagen fiel, de economía, de eficiencia y de eficacia, o como el medio funcional que permite a los directivos de una entidad recibir de fuentes internas la seguridad de que los procesos de que son responsables funcionan de modo tal que no se produzcan fraudes, errores, irregularidades o prácticas ineficientes o antieconómicas (principios de buena gestión financiera).

En definitiva, podemos asimilar la Función del Control financiero del Subsector público de los Entes Locales, a lo que en el Subsector público de la Administración General del Estado se entiende por Auditoría pública.

Los términos analizados anteriormente, para una mejor comprensión del Modelo de Control interno, procede ponerlos en relación con el concepto doctrinal de Función interventora. Por Función interventora debe entenderse aquella función de naturaleza administrativa, que tiene por objeto verificar el cumplimiento de la legalidad en el desarrollo de la actividad económico financiera de la Administración pública, aunque su ejercicio es previo a la adopción de cualquier acto administrativo que produzca o sea susceptible de producir derechos y/o obligaciones de contenido económico. Es decir, se ejerce de forma previa al nacimiento de un acto administrativo que debe siempre emanar de un órgano competente y es una declaración de voluntad del órgano de control, manifestando su conformidad o disconformidad (acto interventor) y que se dirige, en su caso y cuando manifiesta su disconformidad, a evidenciar que la misma o su improcedencia se puede derivar de comportamiento ilícitos (control de legalidad) o de comportamientos antieconómicos (Control financiero y de eficacia). En definitiva la Función fiscal o Función interventora, tiende a asegurar que los órganos administrativos de la Administración obran con sujeción al ordenamiento jurídico y según la relativa conveniencia en relación con el concreto interés público señalado como fin y que del acto de control, también denominado acto interventor, debe desprenderse algún efecto jurídico (conformidad o disconformidad), no bastando una mera declaración de juicio, pudiendo ser éste suspensivo de las actuaciones de los órganos activos de la Administración. Por el contrario, la Función de Control financiero y de eficacia en el ámbito local y el ejercicio de la Función de Auditoría pública en el ámbito de la Administración General del Estado, se ejerce de forma consuntiva al nacimiento de un acto administrativo o de un conjunto de ellos y tiene por objeto que el órgano de Control interno emita un juicio técnico profesional (no de valor ni de intenciones) (es de hecho un Informe, que no un acto de control o interventor), sobre si los órganos activos de la Administración han obrado con sujeción al ordenamiento jurídico, a comportamientos económicos y eficientes, o antieconómicos o ineficientes, y si han cumplido, y con qué grado lo han hecho, con los objetivos contenido en el documento presupuestario, no siendo el Informe que se emite suspensivo de las actuaciones de los órganos activos de la Administración.

Cabe concluir pues que Control financiero y Auditoría pública conforman un tronco común de forma y manera que los objetivos que se le asignan a la Auditoría pública deben coincidir con los objetivos asignados al Control financiero, siendo la Auditoría pública una de las formas de su ejercicio en el ámbito local y consistiendo, tanto en el ámbito de la Administración local como en el de la Administración General del Estado, en esencia, en revisar la gestión económica financiera y presupuestaria de un organismo, entidad o empresa pública, efectuado básicamente desde su presupuesto y desde su contabilidad (inverso al procedimiento de la Auditoría de cuentas privado), para opinar sobre su corrección, pero es un error considerar que cualquier actuación revisora es Auditoría pública, porque para que así se pueda calificar deben seguirse determinados criterios y métodos de los que los más importantes, además de los manuales de procedimientos para la ejecución de los programas de auditoría, son los incluidos en las normas de auditoría emitidas por

⁸ Véase pie de página número 7.

órganos competentes en cada nivel de Administración y dentro de los respectivos ámbitos competenciales de éstos.

Tipología de auditorías en el Sector público

El derecho positivo contenido en la LGP referido a la Auditoría pública⁹ es coincidente con las formas de ejercicio reguladas por las Normas de auditoría del Sector público¹⁰ y, en razón a las técnicas de remisión del derecho positivo local (LRHL) que manifiesta que el ejercicio de la auditoría en el ámbito local se ejercerá en base a lo regulado por las Normas técnicas de auditoría nos permite manifestar que tanto para la Administración General del Estado como para la Administración Local, es coincidente la tipología de auditorías a ejercitar en el Sector público, ello al margen de las Auditorías públicas específicas que reguladas por la LGP afectan exclusivamente al ámbito de la Administración General del Estado.

En síntesis la Auditoría pública adopta, en el Sector público, las siguientes modalidades: a) Auditoría de regularidad contable; b) Auditoría de cumplimiento (Auditoría de regularidad jurídica); c) Auditoría operativa (Auditoría de eficacia, eficiencia y economía); y en función de estas modalidades sus Informes y el destino de los mismos quedarán diferenciados.

La emisión de Informes de Auditoría en el Sector público y el destino de los mismos.

Es preciso manifestar que el ejercicio de la Función auditora, en el ámbito de la Administración General del Estado y en el ámbito de la Administración de los Entes Locales, no debe confundirse con el concepto de Auditoría de Cuentas que para el Sector privado de la economía viene regulado por el Código de Comercio, por Leyes sectoriales y por la propia Ley de Auditoría de Cuentas y su Reglamento¹¹. Dicha actividad, cuando deviene obligatoria para el Sector público empresarial y fundacional, debe ser ejercitada por Auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Ministerio de Economía. El concepto de Auditoría pública es más amplio y sobrepasa al concepto de Auditoría independiente de Cuentas Anuales.

Efectuadas las precisiones anteriores de sobre a quién le compete la emisión de los Informes de auditoría, cabe manifestar que los resultados de cada actuación auditora pública, se reflejan en Informes escritos en cumplimiento de lo dispuesto en la LGP, para la Administración General del Estado y en cumplimiento de las Normas de Auditoría del Sector público para la Administración Local. Estas normas contienen un capítulo referido a: "*Normas sobre preparación, contenido y presentación de Informes*" que determinan de forma precisa cuál debe ser el contenido de los Informes¹².

Los Informes de auditoría resultantes dependerán, en su contenido, de la forma que adopte la modalidad de auditoría¹³ y los destinatarios de los mismos serán, para la Administración General del Estado: a) El titular del organismo o entidad controlada; b) El Ministro de Hacienda y el Departamento

⁹ GENERAL PRESUPUESTARIA, Ley 47/2003, de 26/11. Artículos 162 a 175, ambos inclusive. No se reproducen los artículos citados, en aras a la brevedad de la ponencia.

¹⁰ NORMAS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO. R. 01/01/1998, de la IGAE. No se reproducen las normas citadas, en aras a la brevedad de la ponencia.

¹¹ AUDITORIA DE CUENTAS, Ley 19/1988, de 12/07.

AUDITORIA DE CUENTAS, Reglamento. R.D. 1.636/1990, de 20/12.

¹² Es preciso manifestar que la Intervención General de la Administración del Estado, a través de la Oficina Nacional de Auditoría, ha emitido en los últimos tiempos, Normas técnicas de auditoría sobre emisión de Informes en el ámbito de sus competencias. Dichas Normas técnicas no han sido promulgadas ni publicadas, por tratarse de documentos internos de trabajo.

¹³ GENERAL PRESUPUESTARIA. Ley 47/2003, de 26/11. Artículo 164: "*Formas de ejercicio. 1. La Auditoría pública adoptará las siguientes modalidades: a) La auditoría de regularidad contable, consistente en la revisión y verificación de la información y documentación contable con el objeto de comprobar su adecuación a la normativa contable y en su caso presupuestaria que le sea de aplicación. b) La auditoría de cumplimiento, cuyo objeto consiste en la verificación de que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económica-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que les son de aplicación. c) La auditoría operativa, que constituye el examen sistemático y objetivo de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública, con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y de su adecuación a los principios de la buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquéllas. 2. La Intervención General podrá determinar la realización de auditorías en las que se combinen objetivos de auditoría de regularidad contables, de cumplimiento y operativa.*" En el ámbito de la Administración Local y aunque la Ley General Presupuestaria no es de aplicación a la misma, este artículo de la Ley General Presupuestaria tiene plena vigencia por cuanto el artículo 201 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales dispone que las Normas de auditoría del sector público, aprobadas por Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado de 01/09/1998, serán las aplicables, en el ámbito de la Administración Local, para ejercitar el Control financiero.

del que dependa o al que esté adscrito el Órgano o entidad controlada; c) Los Presidentes de los Organismos públicos, Sociedades mercantiles estatales, Fundaciones del Sector público estatal y resto de Entes públicos estatales que cuenten con Consejo de Administración u otro Órgano de dirección colegiado o similar o con Comité de auditoría; d) A los órganos de dirección y tutela de las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social o, en su caso, a los titulares de las mismas.

En iguales circunstancias se encontrarán los Informes de Auditoría pública que se desprendan del ejercicio del Control financiero permanente y, en todo caso, los Informes se rendirán al Tribunal de Cuentas junto con la Cuenta General. La Intervención General de la Administración del Estado, emitirá, anualmente, un Informe - Resumen de las Auditorías de cuentas anuales realizadas, informe en el que se reflejarán las salvedades que las mismas contengan.

Para la Administración Local, los destinatarios, aunque no regulados por la LRHL, salvo la indicación de que los Informes se rendirán al Pleno, pueden quedar reflejados en una norma aprobada por el Plenario municipal en ejercicio de su capacidad de autoorganización y reglamentaria.

Características de los Informes de Auditoría en el Sector público.

Los Informes de auditoría pueden tener naturaleza omnicompreensiva de la actividad económico-financiera o presupuestaria de la entidad auditada, con lo cual el informe tendrá la consideración de informe completo y al que se le asignará alguna de las modalidades de informe que veremos a continuación o, informe de naturaleza parcial de alguna actividad económico-financiera y/o presupuestaria (Informes de auditoría especiales en los términos de la nueva LGP), con lo cual estos informes, aunque la mayoría de las veces serán de naturaleza competa también pueden tratarse de informes de revisión parcial o de carácter transversal.

Las normas de auditoría del Sector público, clasifican las diferentes modalidades de informes recogiendo en dos grandes grupos: Auditorías de regularidad y Auditorías operativas (la misma terminología la recoge la nueva LGP).

En el ámbito de la primera se incluye a la Auditoría financiera, también denominada de regularidad contable, que pretende obtener una seguridad razonable acerca de si la contabilidad general, las cuentas anuales y demás estados financieros, expresan fielmente el resultado de la gestión y su adecuada realidad patrimonial, de acuerdo con las normas y principios contables generalmente aceptados y la Auditoría de cumplimiento, también denominada de regularidad jurídica, que trata de 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 (ordenamiento jurídico). En el ámbito de la segunda, denominada Auditoría operativa o de gestión, se incluye la Auditoría de economía y eficiencia, la Auditoría de programas y la Auditoría de sistemas y procedimientos de gestión financiera.

La Auditoría operativa constituye un examen sistemático y objetivo, a fin de proporcionar una valoración independiente de las operaciones de una organización, programa, actividad o función pública, con la finalidad de evaluar el nivel de eficacia, eficiencia y economía, alcanzado por ésta en la utilización de los recursos disponibles, detectar sus posibles deficiencias y proporcionar a la dirección las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquellas, de acuerdo con los principios generales de la buena gestión, facilitando la toma de decisiones a las personas con responsabilidades de vigilancia o capacidad de emprender acciones correctivas.

La Auditoría de economía y eficiencia pretende asegurarse si la entidad está adquiriendo, manteniendo y empleando recursos tales como personas, propiedades, instalaciones y otros activos de forma económica y eficiente; cuáles son las posibles causas de su ineficiencia, si las hubiere y las prácticas antieconómicas si éstas existieren. Adicionalmente pretende manifestarse sobre si la entidad está cumpliendo con las leyes y demás normas que regulan la economía y eficiencia. Este tipo de auditoría pretende analizar y opinar técnicamente sobre si se están siguiendo los procedimientos de contratación adecuados, si los inputs se adquieren en volúmenes necesarios, a costes adecuados y en calidades apropiadas; si se protegen adecuadamente los activos, si se intenta evitar la duplicación y ejecución de trabajos inútiles o si se está empleando la cantidad óptima de recursos. En definitiva, si se tiene un adecuado sistema de control de gestión para medir, evaluar e informar sobre la economía y eficiencia de cada una de las actividades o programas del ente.

La Auditoría de programas pretende determinar en qué medida se alcanzan los resultados y objetivos establecidos por los legisladores o por los Organos que autorizan los programas; la eficacia de sus organizaciones, programas, actividades o funciones y si la entidad ha cumplido las leyes y demás normas que le afecten en aquellos aspectos relevantes para el programa. Pretende valorar si los objetivos de un programa son adecuados, posibles y útiles, determinando hasta qué punto un

programa consigue sus resultados en el grado deseado; pretende determinar la eficacia de un programa o de alguno de sus componentes (grado de consecución en porcentaje) identificando los factores que están impidiendo un rendimiento satisfactorio, a la vez que se analiza en su ejecución si se han considerado otras alternativas que pudieran conducir a los resultados programados, de forma más eficaz o a menor coste. Cuando exista más de un programa, pretende establecer la relación del auditado con otros para objetivizar si el cumplimiento los duplica, los solapa o entran en conflicto entre ellos, identificando, en caso de necesidad, las vías que mejoren las operaciones de los diferentes programas. En definitiva, si se tiene un adecuado sistema de control de gestión para medir, evaluar e informar sobre la eficacia de cada una de las actividades o programas del ente.

La Auditoría de sistemas y procedimientos financieros consiste en el estudio exhaustivo de un procedimiento administrativo de gestión financiera con las finalidades de proporcionar una descripción completa del mismo y detectar sus posibles deficiencias o, en su caso, su obsolescencia y proponer las medidas correctoras pertinentes, o la sustitución del procedimiento de acuerdo con los principios generales de buena gestión, pretende determinar que el procedimiento administrativo utilizado realmente por el órgano sirve para conseguir la finalidad perseguida en desarrollo de sus competencias y que, en caso contrario, se determinen las posibles causas de la ineficiencia, si las hubiere y si éstas son debidas a los procedimientos utilizados o a una deficiente organización de los recursos disponibles, determinando si el órgano gestor del ente está actuando con las normas, principios y directrices que les son de aplicación y en particular con los principios generales de la buena gestión.

La Auditoría de sistemas y procedimientos financieros pretende analizar los procedimientos administrativos de gestión financiera desde su aplicación real obteniendo y cuestionando las desviaciones que se puedan detectar, las posibles ineficiencias y causas de las mismas (no adecuación de los procedimientos ejecutados a los reglados), el diseño, en caso necesario, de procedimientos alternativos que solucionen las diferencias detectadas, manteniendo los recursos y las condiciones existentes en tanto ello sea posible e indicando los tramites a seguir, incluyendo el desarrollo normativo para la implantación del nuevo procedimiento seleccionado o para la modificación del vigente. Este tipo de auditoría incluye el estudio de los sistemas informáticos de gestión asociados al procedimiento existente y a formalizar, en su caso, las propuestas de cambios necesarias para racionalizar el procedimiento auditado.

La doctrina auditora internacional desde los años 1990 ha cambiado la clasificación tipológica de los informes y ha pasado a recoger un solo tipo de informe comprensivo de todos los anteriores, denominándolo Informe de Control de Gestión Financiera o simplemente Informe de Control de Gestión, que tiene por objeto examinar hasta qué punto y con qué coste se han conseguido los objetivos de gestión establecidos para las diferentes políticas que quiere llevar a cabo el Poder Ejecutivo. Esta actividad no alcanza solamente a la producción y el control de los datos de gestión, sino que también controla los procesos de toma de decisiones, los procesos de programación y los procesos de ejecución y control desde la óptica de la adecuación de los medios utilizados a los resultados obtenidos. Este tipo de informes se denominan "*Value for money*" (¿Vale lo que cuesta?), "*Performance audit*" o "*Should financial management*" (análisis de economía, de eficiencia y de eficacia, a los que últimamente se les añadido la cuarta función de equidad –esta última sólo para los estados centrales–) y son el tipo de informes que persigue nuestro Texto Constitucional de 1978.

Alcance de los Informes de Auditoría del Sector público.

El derecho positivo, es decir, la LGP, los diversos textos normativos de las Comunidades Autónomas y la propia LRHL, sólo regulan a quien hay que dirigir los Informes de auditoría, pero en ningún caso regulan los efectos o la transcendencia de los Informes. Hay que acudir a las normas de auditoría del Sector público para poder delimitar y, en casos excepcionales, qué actos y prevenciones debe de tomar el auditor frente a situaciones de incumplimiento de la normativa jurídica o bien ante la identificación de situaciones de abuso, fraudes o actos ilegales, ya que toda la actividad del Sector público está sometida al principio de legalidad y es por ello que en los Informes de auditoría de entidades públicas, el alcance de las pruebas de cumplimiento deberá tener mayor amplitud que las que se aplica normalmente en los Informes de auditoría financiera del sector privado, hasta el extremo de que cuando se encuentren delante de situaciones o transacciones que presentan indicios de futuros abusos o actos ilegales y, si existe evidencia de este tipo de situaciones, deban emplear los procedimientos de auditoría necesarios para identificar los efectos de los mismos sobre las operaciones de la entidad.

El término "incumplimiento" en el Sector público, tiene un significado más amplio que el estrictamente relativo a los actos ilegales, los incumplimientos incluyen no solo actos ilegales, sino

también violaciones de las previsiones contractuales o de las condiciones de concesión de subvenciones. Como los actos ilegales, estos tipos de incumplimiento pueden ser significativos para los objetivos de la Auditoría. En el Sector público el diseño de la auditoría (Plan global) se ha de efectuar de forma y manera que proporcionen garantía razonable de que pueden ser detectadas las falsedades con materialidad suficiente en los estados financieros que resulten de incumplimiento de las previsiones contractuales o de las normas relativas a la concesión de subvenciones.

En definitiva, dado el sometimiento del Sector público al principio de legalidad, la aplicación del principio de importancia relativa, en un campo auditor diferente al económico-financiero, no puede darse. El auditor público, cuando detecte presuntos actos o conductas ilegales o delictivas (irregularidades o incumplimiento, que no errores) deberá trasladar éstas, de forma inmediata, a las Autoridades competentes (las normas de auditoría no determinan lo que se entiende por Autoridad competente), sin esperar a la emisión del Informe de auditoría (provisional o definitivo).

Especificidad de los soportes de los incumplimientos (irregularidades) y de los errores detectados en los trabajos de campo

Etimológicamente “especificidad” significa: *“adecuación de algo al fin que se destina”*. Es evidente pues, que los soportes materiales que deben conformar las evidencias en Auditoría pública y que, a su vez, constituirán los papeles de trabajo del trabajo de campo que permitirán al auditor emitir un juicio técnico a través del documento que denominamos Informe de auditoría, deben cumplir las condiciones de evidencia suficiente, pertinente y válida.

Cuando indicamos en Auditoría pública y en el campo de los Informes de auditoría de cumplimiento, que la evidencia debe ser suficiente, hacemos referencia a la cantidad de la evidencia (prueba) obtenida, es decir, a que tengamos número suficiente de elementos de prueba que permitan mantener legalmente las constataciones de los incumplimientos o de los errores detectados. Cuando utilizamos el concepto de pertinente en Auditoría pública y en Informes de cumplimiento, hacemos referencia a su relevancia y razonabilidad; es decir, si las informaciones utilizadas para extraer la conclusión a que se llega con las evidencias obtenidas, tiene una relación lógica y concreta con respecto a tal conclusión (calificación). Por el término de válida, se entiende en Auditoría pública y para Informes de cumplimiento, que las pruebas (evidencias) en que se sustenta son fiables, es decir, están constituidas por documentos originales o que cumplen los requisitos de las leyes de enjuiciamiento civil o criminal, dado que nos encontramos frente a incumplimientos (irregularidades) que pueden dar lugar a la exigencia de responsabilidades de naturaleza administrativa, civil o penal y, adicionalmente, a enjuiciamientos por parte del Tribunal de Cuentas.

No es posible determinar en una ponencia como ésta, las características específicas de cada una de las evidencias que pueden dar lugar a una calificación de irregularidad, pero lo que sí es cierto es que en este campo deberán tomarse las precauciones necesarias para cumplir con las normas técnicas de auditoría respecto al concepto de evidencia y que cuando en el trabajo de campo se detecten incumplimientos, deberán solicitarse cuantos informes jurídicos y técnicos se estimen oportunos para validar la conclusión/nes a que se ha llegado en el ámbito público.

En el campo de la Auditoría pública referido a los Informes de Auditoría financiera, el concepto de evidencia aun y siendo el mismo que en el de la Auditoría de cumplimiento, queda sometido a los criterios de importancia relativa y riesgo probable, puesto que estos determinan el juicio del auditor público sobre la suficiencia y adecuación de la evidencia a obtener. Tanto en el campo público como en el privado, la importancia relativa puede considerarse como magnitud o naturaleza de un error, que incluye la omisión no fraudulenta (que no irregularidad) en la información que, ya sea individualmente o en su conjunto, hace probable que el juicio de una persona razonable se hubiera visto influido o su decisión afectada como consecuencia de ese error u omisión.

Por otro lado, el concepto de riesgo probable en la Auditoría pública, como ocurre en la privada, supone la posibilidad de que el auditor no detecte un error significativo que pudiera existir por falta de evidencia o por evidencia deficiente o incompleta de un determinado dato. Importancia relativa y riesgo probable, son criterios interdependientes, por lo que deben seguirse y evaluarse de forma conjunta y acumulativa

Especificidad de los soportes que afectan a una posible auditoría de eficiencia y economía

En el campo público, a partir del último decenio del siglo XX y dado el peculiar sistema de financiación que nutre los documentos presupuestarios (presupuesto) de los Estados (aplicación de un sistema fiscal que detrae coactivamente recursos del sector privado), cuya financiación que se destina a la prestación y provisión de servicios públicos y que, adicionalmente, debe cumplir con otras

finalidades de política económica asignada por la Hacienda pública normativa a los presupuestos (Mussgrave), se está cambiando, sobre todo en los países de tradición anglosajona y dada su peculiar tradición jurídica (Common Law) la tipología de la Auditoría pública, pasando desde un concepto de Auditoría financiera (la única existente) a un concepto de Auditoría de Control de la gestión financiera que también se conoce como Auditoría de control de gestión.

Los Informes de Control de la Gestión Financiera o de Control de gestión, tienen por objeto examinar hasta qué punto y con qué coste se han conseguido los objetivos de gestión establecidos para las diferentes políticas de gestión que quiere llevar a cabo una organización (políticas que vienen recogidas en un documento presupuestario). Esta actividad ya no alcanza solamente a la producción y el control de los datos de gestión, sino que también controla los procesos de toma de decisiones, los procesos de programación y los procesos de ejecución y control desde la óptica de la adecuación de los medios a los resultados obtenidos. Este tipo de informes que, como observamos, son de naturaleza onmicomprensiva se han denominado por la doctrina “*Value for money*” (¿Vale lo que cuesta?), “*Performance Audit*” o “*Should Financial Management*”, términos que coinciden con el concepto de análisis de economía, de eficiencia y de eficacia, a los que últimamente y para los Estados centrales y subcentrales, la teoría normativa de la Hacienda pública, le ha añadido una cuarta función: la de Equidad.

Este tipo de informes, que el ponente considera el “desideratum” en Auditoría pública y salvo para las Auditorías de eficacia, son prácticamente imposibles de realizar en nuestro Sector público, entre otras razones, porque carecemos de un elemento esencial para su ejercicio, como lo es la de estar en posesión de una Contabilidad interna o de Costes en la prestación de servicios públicos (la contabilidad de costes en la provisión de servicios públicos presenta problemas metodológicos muy importantes para que sea desarrollada). Por ello y salvo los indicadores “standard” que se recogen en las Memorias de las diferentes adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad Pública, no existe un “corpus” de indicadores que puedan permitir la comparación y la normalización, dentro de un mismo nivel de Administración. Adicionalmente, no existe una definición uniforme de lo que se entiende por economía y eficiencia (teóricamente se han formulado multitud de definiciones, pero no debe olvidarse que nuestra Administración pública es de naturaleza codificadora y debe ser a través de norma habilitante, cómo se deben establecer dichos conceptos y ello para evitar interpretaciones subjetivas).

Los conceptos de Auditoría de economía y eficiencia son de tal importancia que nuestro propio Texto Constitucional hace referencia a los mismos¹⁴.

El ponente se ve en la imposibilidad de referirse a la especificidad de los soportes que afectan a una posible Auditoría de eficiencia y economía porque ello comportaría que esta ponencia se convirtiera, para este punto, en un manual, sobre todo teniendo en cuenta de que el título del Taller le ha venido dado por la Organización del Congreso.

Especificidad de los soportes que afectan a la consecución de logros con respecto a actuaciones auditoras anteriores

Una de las características de la Auditoría pública y tal como regulan las normas de auditoría del Sector público, en los Informes de auditoría, sea cual fuere su tipología, debe contener siempre un párrafo referido a la descripción de los logros más notables alcanzados por la entidad auditada, particularmente, cuando las mejoras de gestión en un área puedan ser aplicables en cualquier otra.

La información de este apartado facilita una presentación más objetiva de la realidad, proporcionando al Informe de auditoría el equilibrio adecuado, porque la Auditoría pública no debe perseguir como fin único la identificación de deficiencias, errores, actos ilegales, fraudes (irregularidades), sino que también debe poner de manifiesto las mejoras más sustanciales alcanzadas por la entidad auditada cuando los Informes de auditoría son de naturaleza recurrente, porque no debe olvidarse que el objetivo esencial de la Auditoría pública es mejorar los sistemas y procedimientos que permiten un control de gestión económico, eficiente y eficaz de los recursos públicos (véase Auditoría de control de la gestión financiera incluido en el apartado anterior).

Adicionalmente, un Informe de Auditoría pública debe incluir un párrafo con las indicaciones de las posibles consecuencias negativas que puedan derivarse de no corregir las deficiencias

¹⁴ CONSTITUCION ESPAÑOLA. Artículo 31.1. “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. - 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderá a los criterios de eficiencia y economía*”

señaladas. Por ello, deben cuantificarse los efectos negativos que éstas tendrán para la entidad auditada, de continuar su actividad sin corregir las deficiencias descubiertas.

Así pues, los soportes en los que se debe basar el párrafo referido a los logros alcanzados por la entidad auditada respecto de la identificación de deficiencias, errores, actos ilegales, fraudes y otras irregularidades detectadas en ejercicios anteriores, así como la eliminación o reducción del impacto de los efectos negativos que éstas puedan tener, se deducirán, en primer lugar, de los diferentes programas de trabajo de cada una de las áreas a auditar en el ejercicio siguiente y, en segundo lugar, de los informes, memorias y documentos similares.

Resumen

A través de la determinación del Modelo de Control interno de los diferentes niveles de Administración pública, definiendo previamente lo que se entiende por Control de la gestión económica en el Sector público y, subsiguientemente, de lo que entiende el derecho positivo por Control financiero y Auditoría pública, se ha determinado la tipología de auditorías que el derecho positivo regula para el Sector público, regulación a la que se le ha añadido, doctrinalmente, una tipología de auditoría que viene recogida de forma específica en la Constitución, pero que no se regula en el contexto de nuestro Sector público. Nos referimos a los Informes de Control de la Gestión Financiera, también denominados Informes de Control de Gestión (Informes “*Value for money*”).

Partiendo de la tipología de auditorías, se ha delimitado los tipos de Informe que dicha tipología genera y el destino que el derecho positivo da a estos Informes, para adentrarse, posteriormente, en las características específicas de cada Informe de auditoría y el alcance que hay que darle a éstos en los casos en que existan situaciones de incumplimiento del ente auditado.

Por último y ahondando en el alcance de los Informes de auditoría para cuando se dan incumplimientos (irregularidades) se ha determinado la especificidad que deben reunir los soportes (evidencias/pruebas) de las irregularidades detectadas. Así mismo, aún y cuando ello parece ser, por el momento y desde la perspectiva positiva, una misión “imposible” se ha hecho mención, somera desde luego, a una posible especificidad de los soportes que afectan a las “inalcanzables” Auditorías de eficiencia y economía.

Como no podía ser de otra manera, y al igual que efectúan los órganos de control externo en sus informes de fiscalización, a través de sus recomendaciones, se ha hecho mención a los logros que puedan alcanzar a los entes auditados con respecto a las actuaciones auditoras anteriores y al grado de reducción de las deficiencias detectadas, también en actuaciones auditoras anteriores; porque los Informes de Auditoría pública deben entenderse que tienen como objetivo esencial el de mejorar los sistemas y los procedimientos que permitan un control de gestión económica eficiente y eficaz de los recursos públicos.

Conclusiones

Primera. Se ha constatado que, en los últimos años, el Sector público ha conformado un “corpus” doctrinal y positivo del concepto y del ejercicio de la Auditoría pública que se ha visto reflejado, recientemente, en la Ley 47/2003, de 26/11, General Presupuestaria que, sin introducir grandes novedades, ha recopilado la totalidad de las normas que en Auditoría pública se habían venido promulgando por la Intervención General de la Administración del Estado desde el RDL 1.091/1988, de 23/09, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. Así mismo, el texto positivo de referencia ha clarificado la terminología doctrinal que en materia de Control, era cambiante y ha definido el concepto de Control interno, de Función interventora, de Control financiero permanente y de Auditoría, dándole un rango de Ley hasta ahora desconocido en nuestro derecho auditor público.

Segunda. Se ha constatado que, después de la promulgación de la Ley 47/2003, de 26/11, General Presupuestaria, y como consecuencia de la fijación de los términos de Control financiero y de Auditoría, existen divergencias con el Modelo de Control interno del Subsector territorial de los Entes Locales, que viene regulado en la Ley 39/1988, de 28/12, Reguladora de las Haciendas Locales y que, por ello, se hace preciso, a los efectos de una normalización imprescindible en todo el Sector público, que se proceda a la modificación de la norma legal de referencia, con la mayor inmediatez posible, a través de la Ley acompañatoria de los Presupuestos generales del Estado. En iguales circunstancias, aunque no constadas en la ponencia, debería actuarse por parte de los Gobiernos de las diferentes comunidades autónomas, por constituir éstas, la segunda parte del Subsector territorial del Sector público.

Tercera. Se ha constatado que, la tipología de auditorías que se contemplan en la Ley 47/2003, de 26/11, General Presupuestaria, y en las Normas de auditoría del Sector público, por las

cuales la tipología de auditorías, es idéntica en el Subsector territorial de los Entes Locales, por remisión, a las mismas, del artículo 201 de la Ley 39/1988, de 28/12, Reguladora de las Haciendas Locales, no hace mención directa y expresa a las nuevas corrientes auditoras públicas internacionales que contemplan la necesidad de que en el Sector público se emita en sede Control interno o en sede Control externo, un Informe único de auditoría que la doctrina ha venido en llamar “Informes de Control de la Gestión Financiera” o simplemente “Informe de Control de Gestión” que, en el ámbito doctrinal, son coincidentes con los denominados, en el ámbito anglosajón, Informe “Value for money”.

Cuarta. Se ha constatado que, dado nuestro sistema jurídico, de clara extracción continental codificadora, frente al sistema jurídico anglosajón de derecho consuetudinario, las evidencias que soportan las pruebas de lo que las Normas de Sector público denominan “incumplimientos” para los Informes de Auditoría pública de cumplimiento, deben reunir una especificidad (requisitos) de mayor calidad que aquellas que afectan a los Informes de auditoría de naturaleza financiera, ya que el Sector público y por precepto constitucional, en todos sus actos, está sometido al principio de legalidad.

Quinta. Se ha constatado que, en razón a la falta de una contabilidad interna o de costes y a una mayor delimitación teórica y positiva, no es posible hablar, salvo en el campo doctrinal, de una especificidad concreta de los soportes en los que se debe basar una posible Auditoría de eficiencia y economía, aunque sí es posible, dada la calidad de los documentos presupuestarios de los diferentes Entes que componen el Sector público, llevar a cabo una Auditoría de eficacia (grado de alcance en el cumplimiento de los objetivos presupuestarios).

La Auditoría de eficacia no cae dentro del campo del Control externo, puesto que es una actividad auditora de exclusiva responsabilidad del gestor público y de la fiscalización que los Legislativos ejercen sobre los Ejecutivos para determinar el grado de cumplimiento de su programa de gobierno.

Sexto. Se ha constatado que, para determinar el grado de consecución de logros de la entidad auditada, con respecto a actuaciones auditoras anteriores y del grado de minimización de las consecuencias negativas que podían comportar las deficiencias detectadas y señaladas en los Informes de auditoría de ejercicios anteriores, puede tener una fuente múltiple de información y que dependerá del párrafo que se incluya en el Informe de auditoría, la determinación de la fuente de información.

I CONGRESO NACIONAL DE AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO

El alcance de los Informes de Auditoría en el Sector Público Características del Informe y la especificidad de los soportes de los incumplimientos legales, eficiencia, logros

Organizado por:

Registro de Economistas Auditores del Consejo General del Colegio de Economistas de España
Auditores Sector Público (ATD)
Sindicatura de Cuentas de Castilla - La Mancha

Colabora:

Instituto de Auditores Públicos de España (Asociación)

Toledo, 21 a 23 de abril de 2004

Dr. Francisco BOSCH FERRÉ

Economista. Auditor de Cuentas (CJC). Interventor de Administración Local.
Profesor del I.N.A.P. y de la Escuela de Administración Pública de Catalunya.
Vicepresidente del Instituto de Auditores Públicos de España

NOTA PREVIA

- ***El Instituto de Auditores Públicos de España en el contexto de la Auditoría Pública.***
 - Asociación transversal.
 - Objetivos y finalidades.
 - ¿Quién puede ser miembro de la Asociación?
- Web de contacto: ***<http://www.auditorespublicosespana.org>***

- ***Abstract (Resumen) de la Ponencia.***

La Ponencia pretende evidenciar las diferencias existentes entre lo que el Derecho privado y la Doctrina denomina Auditoría de Cuentas que afecta, específicamente, al Sector Privado y lo que el Derecho público y su propia Doctrina denomina Auditoría pública. Para ello el ponente, haciendo un recorrido a través de los Modelos de Control Interno del Sector Público, se introduce en el campo del Control financiero de la Administración local y en el campo de la Auditoría pública de la Administración General del Estado, dejando de lado, por razón del tiempo asignado para la exposición de la ponencia, estos conceptos, cuando afectan a la Administración de las Comunidades Autónomas.

El ponente, después de analizar la diferente tipología de Informes de Auditoría pública, hace especial hincapié en lo que denomina Informes de Control de la Gestión Financiera o Informes de Control de Gestión que, a su criterio, abarcan lo que en terminología anglosajona se conoce por Informes de Value for money, Informes de Performance Audit ó Informes de Should Financial Management. A partir de la tipología establecida delimita, no sólo a quién deben dirigirse los Informes (diferencias con el Sector privado de la economía), sino también el alcance de los Informes de Auditoría pública (diferencias con los Informes de Auditoría de Cuentas Anuales), y sus características.

Finalmente, analiza cuál es la actuación del Auditor público frente a errores e irregularidades, análisis que abarca también a la calidad de los soportes de la evidencia a obtener, tanto en los Informes de Auditoría de regularidad como en los Informes de Auditoría de eficiencia y economía.

- ***Auditoría Pública Vs. Auditoría de Cuentas anuales.***
 - Corpus jurídico diferente.
 - Organización operativa diferente.
 - Modelo de Control Interno y Externo diferente.
 - Metodología de ejecución del trabajo de campo diferenciada.
 - Regulador contable y auditor diferente.
- ***Modelo anglosajón Vs. Modelo continental napoleónico.***

- ***Concepto de Auditoría Pública y tipología de Informes Vs. Concepto de Auditoría de Cuentas y tipología de sus Informes.***

- **Concepto de Auditoría Pública.**

En el ámbito local, el concepto viene definido en el artículo 220 del T.R. de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobada por R.D.L. 2/2004, de 05/03, que entiende, por Control financiero (término equivalente al de auditoría pública de la vigente Ley General Presupuestaria: “1. *El control financiero tendrá por 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. 2. Dicho control tendrá por objeto informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera, del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación y del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos*”.

En el ámbito de la Administración General del Estado, el concepto viene definido por el artículo 162 de la Ley 47/2003, de 26/11, General Presupuestaria, que entiende, por Auditoría pública: “*La auditoría pública consistirá en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática de la actividad económica del Sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las Normas de auditoría (normas de auditoría del sector público) e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado*”

– Concepto de Auditoría de Cuentas.

En el ámbito del Sector privado de la economía, el concepto viene definido por el artículo 1 de la Ley 19/1988, de 12/07, de Auditoría de Cuentas, que entiende por Auditoría de Cuentas: *“1. Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros.-- . La auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada, así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el período examinado, de acuerdo con el Código de Comercio y demás legislación que le sea aplicable; también comprenderá la verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas.-- 3. Tanto la auditoría de las cuentas anuales y del informe de gestión como cualquier otro trabajo de revisión o verificación contable que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 de este artículo, deba calificarse legalmente como auditoría de cuentas, tendrá necesariamente que ser realizado por un auditor de cuentas, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la presente Ley y a las normas técnicas de auditoría.”*

En el ámbito del Subsector territorial estatal, el concepto viene definido por el artículo 162 de la Ley 47/2003, de 26/11, General Presupuestaria, que entiende por Auditoría Pública: *“La verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática de la actividad económico-financiera, del sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado”.*

En el ámbito del Subsector Territorial de los Entes locales, el T.R. de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por RDL 2/2004, de 05/03, no contiene ninguna definición genérica de auditoría pública.

– **Concepto doctrinal de Auditoría pública.**

Doctrinalmente se entiende por Auditoría pública aquella técnica profesional y de control consuntivo, que en esencia, revisa, siguiendo determinados criterios y métodos (manuales de procedimiento) incluidos en Normas de auditoría, la gestión de un organismo público, básicamente desde el presupuesto y a través de su contabilidad (presupuestaria y financiero-patrimonial), para llegar a verificar los estados financieros anuales (cuentas anuales) que incluyen la liquidación del presupuesto y emitir una opinión técnica respecto de su corrección (imagen fiel, cumplimiento del corpus jurídico aplicable, grado de alcance de los objetivos presupuestarios y grado de eficacia y de eficiencia en los inputs aplicados y los outputs obtenidos).

- ***Tipología de Informes de Auditoría pública.***

- **Informes de Auditoría de regularidad (Auditoría financiera y Auditoría de cumplimiento).**

La auditoría financiera pretende obtener una seguridad razonable acerca de si la liquidación del presupuesto, la contabilidad general del organismo auditado (presupuestaria y financiero-patrimonial), sus cuentas anuales y demás estados financieros, expresan fielmente el resultado de la gestión presupuestaria (liquidación del presupuesto), su situación financiera, su situación patrimonial, así como el de su cuenta de resultados financiero-patrimoniales (cumplimiento del principio de imagen fiel en el Sector público).

Por el contrario la Auditoría de cumplimiento, también denominada de regularidad jurídica, trata de verificar que los actos administrativos, operaciones comerciales, en su caso, y procedimientos de gestión, se han desarrollado de conformidad con el corpus jurídico (ordenamiento) que le son de aplicación. En ambos casos, las normas aplicables a los trabajos de Auditoría Pública son las Normas de auditoría del Sector Público, aprobadas por Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado.

– **Informes de Auditoría operativa (Auditoría de eficacia o de programas presupuestarios, de procedimientos de gestión financiera y de economía y eficiencia).**

La Auditoría de eficacia, también denominada de programas presupuestarios, pretende determinar en qué medida se alcanzan los resultados y objetivos establecidos por el Legislativo en el Documento presupuestario o por los Órganos que autorizaron los programas; la eficacia de sus organizaciones, programas, actividades o funciones y si el organismo auditado ha cumplido con el corpus jurídico (ordenamiento) que le es de aplicación a los programas

La Auditoría operativa (Auditoría de procedimientos de gestión financiera). Pretende valorar si los objetivos de un procedimiento son adecuados, posibles y útiles, determinando hasta qué punto el procedimiento consigue sus resultados en el grado deseado.

La Auditoría de economía y eficiencia pretende asegurarse sobre si el organismo auditado está adquiriendo, manteniendo y empleando recursos tales como personas, propiedades, instalaciones y otros activos, de forma económica y eficiente (relación inputs/outputs); cuáles son las posibles causas de su ineficiencia si las hubiere, y las prácticas antieconómicas si éstas existieren, calibrando si el organismo auditado ha cumplido con el corpus jurídico (ordenamiento) que regulan la economía y eficiencia.

- ***Informes de Auditoría de Control de Gestión Financiera (Informes de control de gestión o de Value for money/Performance Audit/Should Financial Management).***

La auditoría de control de gestión financiera, también denominada Auditoría de Control de Gestión, tiene por objeto examinar hasta qué punto y con qué coste, se han conseguido los objetivos de gestión establecidos para las diferentes políticas públicas que quiere llevar a cabo el Poder ejecutivo (cumplimiento del Programa de gobierno que, en principio, se desprende del Programa electoral). Este tipo de Informes no alcanza solamente a la producción y el control de los datos de gestión, sino que también controla los procesos de toma de decisiones, los procesos de programación y los procesos de ejecución y control desde la óptica de la adecuación de los medios utilizados a los resultados obtenidos.

En el mundo anglosajón este tipo de Informes de Auditoría pública se denominan de “*Value for money*” (¿Vale lo que cuesta?), de “*Performance Audit*” o también, de “*Should Financial Management*” (Análisis de economía, de eficiencia y eficacia (Modelo 3E), a los que últimamente y para los Estados Centrales, se ha añadido la cuarta función de equidad (Modelo 4E)). Este tipo de Informes son los que, implícitamente, contempla nuestro Texto Constitucional de 1978.

- ***Características y destino de los Informes de Auditoría pública: Informes largos Vs. Informes cortos.***

La Auditoría pública por imperativo de las Normas de Auditoría del Sector público y salvo que se deba elaborar exclusivamente un Informe de Auditoría financiera, impone siempre a los Auditores públicos la emisión de lo que doctrinalmente se han entendido por “Informes largos” (Vid. NASP), frente a la Auditoría de cuentas anuales que, en virtud de las Normas técnicas emanadas del ICAC impone a los Auditores de cuentas la emisión de lo que doctrinalmente se conoce por “Informes cortos” que se encuentran, además, normalizados por el Regulador.

El destino de los Informes de Auditoría pública diverge del destino de los Informes de Auditoría de cuentas anuales. Los Informes de Auditoría del Sector público deberán dirigirse a quien se regule en el Derecho positivo (Ley General Presupuestaria, en el ámbito estatal, y T.R. de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en el ámbito local), en tanto que los Informes de Auditoría de cuentas anuales de naturaleza obligatoria se dirigen a la Junta General de Accionistas en las Sociedades mercantiles, o a aquellos Órganos que representan la totalidad de sus miembros y que se regulan en sus leyes sustantivas propias.

En el ámbito público, el destinatario final de los Informes de Auditoría es el Tribunal de Cuentas, en aplicación del artículo 136 del Texto Constitucional o, cuando corresponda, el Órgano de control externo de la Comunidad Autónoma. Estos Informes se hallan inmersos dentro del documento que se denomina: *“Cuenta General ...”*

Así mismo, en el ámbito público, el interlocutor que remite el Informe a quien determine el Derecho sustantivo es siempre la Intervención General de la Administración del Estado o la Intervención General del Ente local, por ser éstos los Órganos competentes para el ejercicio de la función.

- ***Especificidades en la obtención de las evidencias que soportan los Informes de Auditoría Pública.***

- **Concepto de evidencia en los Informes de Auditoría pública: Las Normas de auditoría del Sector Público.**

Para las Normas de Auditoría del Sector Público, aprobadas por Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado de 14/02/1997, el concepto de evidencia se ajusta a la Doctrina auditora internacional y a nuestro concepto de prueba en el ordenamiento jurídico privado (Ley de Enjuiciamiento Civil). Así, las Normas de Auditoría del Sector Público, recogen en el párrafo 5.3. todo lo que debe entenderse por evidencia en el Sector Público y definitivamente, indica que: *“En toda auditoría (pública) se deberá obtener evidencia suficiente, pertinente y válida a fin de lograr una base de juicio razonable en la que apoyar el dictamen, comentarios, conclusiones y recomendaciones”*

Es importante señalar que, en los Informes de Auditoría Pública, los criterios de importancia relativa y riesgo probable, determinan el juicio del auditor público sobre la suficiencia y adecuación de la evidencia a obtener, aunque el concepto de importancia relativa no es posible contemplarlo ni aplicarlo en las Auditorías de cumplimiento, también conocidas como de regularidad jurídica. En el ámbito de la Auditoría financiera o de regularidad contable, el concepto de importancia relativa y riesgo probable, son criterios interdependientes.

– **Especificidades de las evidencias a obtener en el caso de Informes de Auditoría de regularidad jurídica (Informes de auditoría de cumplimiento).**

Especificidad significa etimológicamente la adecuación de algo (evidencia) al fin que se destina. El fin a que se destina la evidencia es a demostrar que ha existido un incumplimiento en la aplicación de una norma legal (cualquiera que sea su rango) y que ese incumplimiento puede ser constitutivo de una falta administrativa o de un ilícito penal que, en ambos casos, se encuentra sometido a responsabilidades. La calidad de la evidencia que obtenga el auditor para pronunciarse respecto de un posible incumplimiento normativo debe cumplir, a parte de los requisitos de suficiencia y pertinencia, con el de validez probatoria civil o penal. Para ello deberá siempre existir el pronunciamiento de un especialista en Derecho (licenciado en Derecho o abogado).

– **Ídem. en los Informes de Auditoría de eficiencia y economía.**

El mismo concepto etimológico de especificidad definido anteriormente es válido para las evidencias a obtener por el Auditor público cuando ejecute una Auditoría de eficiencia y economía, aunque en este campo, que es tremendamente subjetivo, deberá contar con estándares suficientemente contrastados.

- **Especificidad de los documentos que permiten opinar técnicamente al Auditor público en el apartado de: “Logros alcanzados por la entidad auditada y mejoras de su gestión ...”**

El mismo concepto etimológico de especificidad definido anteriormente es válido para las evidencias a obtener por el Auditor público cuando deba cumplimentar en la redacción del Informe el apartado que las Normas de auditoría pública denominan “*Descripción de los logros más notables ...*”. La evidencia a obtener para pronunciarse profesionalmente, deberá partir del Informe de Auditoría anterior y deberá estar soportada por la comprobación específica de las mejoras y de los logros que vengan soportadas por pruebas de cumplimiento o sustantivas específicamente planificadas y en el análisis de memorias, anuarios e informes, exclusivamente de carácter oficial.

Conclusiones (I)

- El Sector público ha conformado un “ corpus” doctrinal y positivo en el ejercicio de la Auditoría pública que ha quedado reflejado en el T.R. de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y en la Ley General Presupuestaria, clarificándose, en ambos textos legales, la terminología doctrinal que en materia de control había sido cambiante desde 1977.
- La Ley General Presupuestaria, con ámbito de aplicación exclusivamente al ámbito del Subsector territorial estatal, ha definido el concepto de Control interno, de Función interventora, de Control financiero permanente y de Auditoría pública, dándole un rango de Ley hasta ahora desconocido en nuestro Derecho auditor público.
- Existen divergencias definitorias entre los conceptos de Control interno y los de Control financiero definidos para el Subsector público territorial de los Entes locales y los conceptos que en materia de Control interno afectan al Subsector público estatal que define la nueva Ley General Presupuestaria, por cuanto ésta introduce el concepto de Control financiero permanente y de Auditoría pública de forma explícita, en tanto que el ordenamiento jurídico local no lo hace. Es preciso normalizar, para todo el Sector público, la terminología auditora.

Conclusiones (II)

- La tipología de Informes de auditoría es homogénea para todo el Sector público, aunque esta no se ajusta al modelo que regula implícitamente, el artículo 31 del Texto Constitucional que, desde una perspectiva laxa, lleva el Control del gasto y del ingreso hacia los denominados, por la Doctrina, Informes de Control de la Gestión Financiera.
- Las evidencias que soportan las pruebas, en lo que las Normas de Auditoría del Sector Público denominan incumplimientos, a las que el ponente añade también las irregularidades, deben ser de mayor calidad (fiabilidad) que aquellas que afectan a los Informes de Auditoría de naturaleza financiera, ya que el Sector público y por precepto Constitucional, todos sus actos están sometidos al principio de legalidad.

Conclusiones (III)

- La Auditoría pública se diferencia de la Auditoría privada, entre otras cosas y por lo que se refiere al trabajo de campo, en el hecho de que en los Informes de Auditoría privada, se parte (cédula primaria) de unas Cuentas anuales que, debidamente verificadas, permiten al Auditor de cuentas emitir un juicio técnico profesional sobre si éstas representan la imagen fiel de la compañía. En tanto que en los Informes de Auditoría pública, se parte (cédula primaria) del Documento presupuestario y de su liquidación, para llegar, a través de su contabilidad presupuestaria y financiero-patrimonial, a unos Estados financieros y Cuentas anuales que, debidamente verificados, todos ellos, permitan al Auditor público emitir un juicio técnico profesional sobre si éstas representan la imagen fiel del organismo auditado.
- Hoy por hoy, hablar de Informes de Auditoría de economía y eficiencia, y aún de eficacia, es querer alcanzar *“el cielo con la mano”*, aunque de ambos de tipos de Informes, el de eficacia es posible emitirlo cuando el Documento presupuestario, está elaborado en base a una red de programas en los que se fijan objetivos y se delimiten indicadores económicos, financieros y físicos, y si es posible, indicadores de impacto en el horizonte temporal de duración del programa.