

**“Las Especificidades de la Importancia Relativa
en los trabajos de auditoría en el
Sector Público.
Un supuesto práctico:
La auditoría en la Seguridad Social”**

*José María Gordo Moreno
Interventor de la Seguridad Social*

Índice:

- 1.- Conclusión: la especificidad radica en la verificación del principio de legalidad**
- 2.- La auditoría pública se enmarca dentro del control interno y externo, dirigido tradicionalmente a la comprobación del cumplimiento de la legalidad**
- 3.- Evolución del concepto de auditoría pública:**
 - 3.1.- Ley General Presupuestaria de 1977**
 - 3.2.- Ley General Presupuestaria de 2003**
- 4.- Evolución del control interno de la Seguridad Social: de la función interventora a la auditoría pública**
 - 4.1.- El control interno en el área de prestaciones económicas de la Seguridad Social**
 - 4.1.1.- Fiscalización previa plena por muestreo. 1985**
 - 4.1.2.- Fiscalización en dos fases. 1988**
 - 4.1.3.- Fiscalización limitada previa y control posterior. 1995**
 - 4.1.4.- Control financiero permanente. 1997**
 - 4.2.- El control interno en el área de la asistencia sanitaria**
 - 4.2.1.- Simultaneidad de la función interventora y de la auditoría integral de Hospitales. 1980**
 - 4.2.2.- Auditorías de programas presupuestarios. 1992**
 - 4.2.3.- Control financiero permanente de Hospitales. 1993**
 - 4.3.- El control interno de ingresos**
 - 4.3.1.- Toma de razón en contabilidad**
 - 4.3.2.- Control financiero permanente de ingresos. 1997**
 - 4.4.- El control interno en las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social**
 - 4.5.- Otras actuaciones en el área de la auditoría pública de la Seguridad Social**
 - 4.5.1.- Plan anual de auditorías de la Seguridad Social. 1989**
 - 4.5.2.- Auditorías de sistemas y procedimientos. 1989**
 - 4.5.3.- Control financiero de subvenciones y ayudas públicas. 1991**
 - 4.5.4.- Control financiero de las empresas colaboradoras. 1997**
- 5.- Auditoría pública y auditoría privada**
- 6.- El concepto de importancia relativa en las Normas Técnicas de Auditoría y sus especificidades en la auditoría pública**
 - 6.1.- Diferencias derivadas de la verificación del cumplimiento del principio de legalidad**
 - 6.2.- Diferencias derivadas de los distintos objetivos de la auditoría pública**
 - 6.3.- Diferencias cuantitativas en los umbrales de materialidad en la auditoría de cuentas anuales**
- 7.- Resumen y conclusiones**

Las Especificidades de la Importancia Relativa en los trabajos de auditoría en el Sector Público.
Un supuesto práctico: La auditoría en la Seguridad Social.

Ante todo no puedo dejar pasar la oportunidad para agradecer a la organización de este I Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público la invitación que me ha cursado para participar activamente en el mismo, en un doble sentido: personalmente y como Interventor de la Seguridad Social, esa gran desconocida en los ámbitos académicos y profesionales de la contabilidad pública y del control interno de la actividad económico-financiera del Sector Público.

Para los profesionales de la auditoría en general y del control, interno o externo, en particular, hablar de nosotros, para nosotros y por nosotros mismos resulta un ejercicio interesante pero, a la vez, extremadamente difícil. Esta práctica endogámica ha de resultar sin duda interesante por lo que debe tener de enriquecedora para todos, por el componente de reciclaje y de actualización permanente que conlleva, por la canalización que supone de los trabajos de investigación que se van desarrollando internamente en nuestro ámbito y por el intercambio de conocimientos y experiencias que este tipo de encuentros conlleva. Pero a la vez la endogamia supone un reto complejo y difícil: resulta una tarea ardua aportar algo nuevo y positivo en el debate.

Este humilde Interventor de la Seguridad Social sólo pretende aportar unas breves notas al conocimiento de la auditoría pública realizada en el ámbito del Sistema de la Seguridad Social. Opiniones y juicios que realiza a título personal y que no representan ni tienen por qué coincidir con los que, oficialmente, puedan mantener las organizaciones para las que presta o ha prestado sus servicios profesionales en calidad de funcionario del Cuerpo Superior de Intervención y Contabilidad de la Administración de la Seguridad Social.

1.- Conclusión: la especificidad radica en la verificación del principio de legalidad

Sin más preámbulos, la conclusión de este trabajo está pugnando por abrirse paso. La principal especificidad del principio de importancia relativa en los trabajos de auditoría en el Sector Público está constituida, a mi juicio, por la estricta sujeción de la actividad económico-financiera de éste al principio de legalidad.

La actividad económico-financiera del Sector Público se enmarca en el ámbito de un Estado social y democrático de Derecho y se ejerce con unos recursos económicos escasos y susceptibles de empleos alternativos, por lo que dicha actividad debe inspirarse estrictamente en principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía.

La propia Constitución española recoge en varios de sus artículos, 9.1, 31.2, 103.1 y 133.4, estos postulados. Así, el artículo 133.4, por ejemplo, de nuestra carta magna establece que "las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes".

El mandato constitucional así expresado se ha traducido en buena parte de los principios generales de nuestro ordenamiento jurídico. Baste recordar el artículo 3.1. de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en la redacción dada al mismo por la Ley 4/1999, de 13 de enero, que básicamente reitera el mandato constitucional del artículo 103.1, "las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho. Igualmente, deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima".

Por todo ello, el marco jurídico del entorno de la actividad económico-financiera del Sector Público, y de la contabilidad pública por supuesto, está constituido por un conjunto de normas que conforman el Derecho Administrativo. Este régimen jurídico confiere a los entes, a los que es de aplicación, potestades desorbitadas en su ámbito de actuación y, por el contrario, limitaciones especiales en el ejercicio de sus funciones, que, como no podía ser de otra manera en un Estado social y democrático de Derecho, quedan todas ellas sometidas al principio de legalidad.

Y este sometimiento pleno al principio de legalidad, la llamada vinculación positiva de la Administración al Derecho y la consiguiente interdicción de la arbitrariedad, va a condicionar en gran medida el ejercicio de nuestra actividad profesional: la auditoría pública.

Una vez avanzada la conclusión de la presente exposición, creo que debería presentar un esbozo de su contenido. En primer término, me dedicaré a demostrar cómo el presente de cualquier organización no es sino la proyección de su pasado, cómo la auditoría pública actual tiene su origen en las técnicas tradicionales del control interno. Y para ello la organización de este Congreso me ha permitido una licencia: abordar, siquiera brevemente, el camino seguido por el Sistema de la Seguridad Social desde la tradicional fiscalización previa, control previo exclusivo de la legalidad, hasta los modernos informes de control financiero permanente o las auditorías de cuentas anuales acompañadas de su informe adicional.

En segundo lugar, me centraré en enmarcar las diferencias fundamentales que, en el tratamiento del principio de importancia relativa, existen entre las denominadas auditoría pública y auditoría privada.

2.- La auditoría pública se enmarca dentro del control interno y externo, dirigido tradicionalmente a la comprobación del cumplimiento de la legalidad

La auditoría pública ha de enmarcarse necesariamente en el ámbito de los controles interno y externo de la actividad económico-financiera del Sector Público.

Por lo que respecta al control externo, la auditoría pública en sus diversas acepciones es la forma de ejercicio natural del control, tanto en lo que se refiere al Tribunal de Cuentas, como a los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas.

Sin embargo, el control interno se ha venido ejerciendo, al menos hasta la entrada en vigor de la nueva Ley General Presupuestaria de 2003, a través de la función interventora y del control financiero. Es en esta segunda forma de ejercicio del control interno donde se ha enmarcado el desarrollo de la auditoría pública. Ambas formas de ejercicio se superponen o se excluyen, de forma no uniforme, en función de los sujetos económicos controlados. La heterogeneidad del actual modelo de control interno debe entenderse como natural y obligada adaptación a la propia heterogeneidad de los sujetos económicos sobre los que se proyecta. No puede ser entendida como una manifestación de descoordinación y falta de consistencia y planificación.

Tradicionalmente, el control interno ha puesto el énfasis de su actividad en los aspectos legales de la gestión. Es más, se podría decir que se ha dedicado exclusivamente a la verificación de los aspectos formales y sustantivos de la legalidad. Con posterioridad, el control interno empieza a verificar que la gestión pública se ha sometido a los principios de buena gestión financiera y de racionalidad económica. Aparecen los conceptos de eficacia y eficiencia y se consolida la consideración del control interno como un instrumento para la mejora de la gestión. En esta concepción moderna del control interno se empieza a sustituir y/o a complementar la función interventora con el control financiero. Surge así el concepto de auditoría pública.

No obstante, la nueva herramienta de control interno, el control financiero, no puede desprenderse de la verificación del principio de legalidad. Concluyente, en cuanto a la importancia relativa que el principio de legalidad tiene en el principio de importancia relativa de la auditoría pública, resulta ser el apartado 5.6.3. de las normas de auditoría del Sector Público aprobadas por la Intervención General de la Administración del Estado: "el cumplimiento de la normativa jurídica adquiere especial importancia en el ámbito del sector público, ya que toda su actividad financiera está sometida al principio de legalidad. Es por eso por lo que en las auditorías de entidades públicas el alcance de las pruebas de cumplimiento deberá tener mayor amplitud que el que se aplica normalmente en las auditorías financieras del sector privado. En muchas ocasiones, el cumplimiento de legalidad será un objetivo propio y específico de las auditorías públicas, aun

cuando no tenga efectos inmediatos con entidad suficiente en los estados financieros, o en los restantes objetivos de las auditorías operativas”.

3.- Evolución del concepto de auditoría pública

3.1.- Ley General Presupuestaria de 1977

Hasta la promulgación de la actual parcialmente vigente Ley General Presupuestaria, Ley 11/1977, de 4 de enero, hito fundamental de nuestro sistema de control interno, la norma básica era la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911. Esta norma, acorde con la reducida dimensión del Sector Público de la época, regulaba con precisión la función interventora, limitada al control previo de legalidad, como única herramienta de control interno.

La cada vez mayor participación del Sector Público en la actividad económica, su concurrencia en régimen de competencia en algunas de las nuevas actividades asumidas con el sector privado, y la creación de nuevos modelos organizativos, con nuevas formas de naturaleza jurídica y con la aparición de personalidades jurídicas diferenciadas, para poder hacer frente a todos estos nuevos retos y eludir, simultáneamente, alguna de las rigideces tradicionales del Derecho Administrativo, son algunas de las razones que hicieron evolucionar el concepto de control interno desde aquella perspectiva unidireccional de verificación previa de la legalidad, hacia las nuevas demandas, más complejas y multidisciplinarias, de eficiencia, eficacia y economía, y de exigencia de un proceso de mejora continua en la gestión de los fondos públicos. En definitiva, hacia la búsqueda de una herramienta dirigida a la retroalimentación permanente del proceso de mejora continua de la organización.

Así el artículo 17.1 de la Ley General Presupuestaria de 1977 establece, por primera vez, la regulación básica de una nueva modalidad de control interno: “el control de carácter financiero se ejercerá ... respecto a los servicios, Organismos Autónomos, Sociedades y demás Entes públicos estatales, cualquiera que sea su denominación y forma jurídica, para comprobar su funcionamiento en el aspecto económico-financiero y conforme a las disposiciones y directrices que les rijan. Dicha función podrá ejercerse con carácter permanente”. Este control se encuentra más detalladamente regulado en los artículos 99 y 100 de la Ley.

En el apartado 2 del referido artículo 17 la Ley introduce otro nuevo concepto: “el preceptivo control de eficacia se ejercerá mediante análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos servicios o inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas”. Control éste que no encuentra regulación más explícita en todo el articulado de la Ley.

Con independencia de breves alusiones al plan anual de auditorías, al control de carácter financiero de sociedades mercantiles, empresas, entidades y particulares por razón de las subvenciones, créditos, avales y demás ayudas del Estado, y a los controles a desarrollar con motivo de las ayudas y subvenciones total o parcialmente a cargo de fondos comunitarios, la Ley General Presupuestaria actual, a pesar de las múltiples modificaciones introducidas desde su promulgación, no contiene mayores referencias al control financiero.

Sobre la auditoría de las cuentas anuales la Ley recoge dos breves acotaciones, a pesar de no incluir esta figura en los principios generales de la Ley, en los artículos 100 y 129. Tan breves resultan que se limitan a enumerar los sujetos obligados y a delimitar el plazo de emisión de los informes.

3.2.- Ley General Presupuestaria de 2003

Afortunadamente, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, con entrada en vigor gradual en 2004 y 2005, cambia sustancialmente este sombrío panorama sobre la auditoría pública. Su análisis excedería en mucho los objetivos del presente trabajo pero sí

resulta necesario destacar algunos de sus aspectos más señalados – todos ellos con entrada en vigor el 1 de enero de 1995 -.

Así en el Título V dedicado a la contabilidad del sector público estatal se recoge la obligatoriedad de todas las entidades del sector público estatal de poner a disposición de los auditores sus cuentas anuales, artículo 127, y la obligación de rendir cuentas acompañadas del informe de auditoría que corresponda, artículo 139.

Por otro lado, el Título VI de la nueva Ley reservado al control de la gestión económico-financiera efectuado por la Intervención General de la Administración del Estado, aporta grandes novedades en la regulación de la auditoría pública diferenciando claramente el control financiero permanente de la auditoría pública, hasta el extremo de elevarla a una modalidad de control interno junto con la función interventora y el control financiero permanente, de establecer un Plan anual de Auditorías distinto del Plan anual de Control Financiero Permanente, y de dedicar en exclusiva un capítulo íntegro, el IV, a la auditoría pública.

Básicamente, la nueva regulación de la auditoría pública distingue, en cuanto a las formas de ejercicio, tres modalidades: la auditoría de regularidad contable, la auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa. Asimismo establece una clara diferenciación entre la auditoría de cuentas anuales, a la que dedica la sección 2ª, y el resto de auditorías públicas específicas: auditoría de cumplimiento, auditoría operativa, auditoría de contratos-programas y de seguimiento de planes de equilibrio financiero, auditoría de los planes iniciales de actuación, auditoría de la cuenta de los tributos estatales, auditoría de las empresas colaboradoras de la Seguridad Social y auditoría de privatizaciones.

Por último, en la Disposición adicional segunda se regula la colaboración en la realización del Plan anual de Auditorías por empresas privadas fijando, entre otros, el plazo máximo de contratación y sus posibles prórrogas.

4.- Evolución del control interno de la Seguridad Social: de la función interventora a la auditoría pública

Para centrar el modelo de control interno de la actividad económico-financiera del Sistema de la Seguridad Social, resulta necesario identificar sus principales áreas de gestión. La liquidación del Presupuesto de Gastos y Dotaciones de la Seguridad Social para el ejercicio 2001¹ se elevó a 100.150 millones de euros (16,664 billones de pesetas), de acuerdo con la siguiente clasificación funcional:

Funciones	Porcentaje de participación
<i>Prestaciones económicas</i>	64.01
<i>Asistencia sanitaria</i>	30.23
<i>Servicios sociales</i>	1.80
<i>Tesorería, informática y variación de activos y pasivos</i>	3.96

¹ Se ha optado por incluir los datos del presupuesto del año 2001, por ser el último en el que se han presentado los gastos de asistencia sanitaria y servicios sociales íntegros, incluyendo los créditos gestionados por las respectivas Comunidades Autónomas, en el Presupuesto de Gastos y Dotaciones del Sistema de la Seguridad Social, debido al cambio del modelo de financiación autonómica adoptado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera en sus reuniones de 27 de julio y de 16 y 22 de noviembre de 2001, acuerdo plasmado en la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y en la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial.

Las Especificidades de la Importancia Relativa en los trabajos de auditoría en el Sector Público.
Un supuesto práctico: La auditoría en la Seguridad Social.

Por lo que respecta a su Presupuesto de Recursos y Aplicaciones para idéntico ejercicio, los derechos reconocidos se elevaron a 102.900 millones de euros (17,118 billones de pesetas), de acuerdo con el siguiente desglose por conceptos homogéneos:

Conceptos de recaudación	Porcentaje de participación
<i>Cuotas y aportaciones de empresarios y trabajadores</i>	58
<i>Aportaciones del Estado con cargo a los Presupuestos Generales</i>	30
<i>Cuotas de accidentes de trabajo gestionadas por las Mutuas</i>	6
<i>Otros recursos</i>	6

A la vista de las magnitudes aportadas resulta evidente que las áreas de gasto que van a condicionar el modelo de control interno de la Seguridad Social son, básicamente, las de las prestaciones económicas y la asistencia sanitaria. Por el lado de los ingresos, resulta evidente la importancia relativa del área de cuotas y aportaciones de empresarios y trabajadores. A ellas se dedicará especial atención en el análisis. Sin olvidar, por su especial configuración jurídica y patrimonial, a las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social que gestionaron con cargo al presupuesto de la Seguridad Social del ejercicio 2001 un gasto total de 6.306 millones de euros (1,049 billones de pesetas) y unos ingresos de 6.540 millones de euros (1,088 billones de pesetas).

El análisis completo de la evolución histórica del modelo de control interno en el sistema de la Seguridad Social excedería con mucho del ámbito del presente trabajo. En otra ocasión deberían analizarse las herramientas de control interno con las que se dotaron las entidades gestoras de la Seguridad Social desde la denominada Ley de Dato, de 1900, sobre Accidentes de Trabajo, o desde la creación del Instituto Nacional de Previsión en 1908 o desde la aparición del Mutualismo Laboral en 1946.

El presente trabajo se centrará en la rápida evolución del modelo de control interno en el ámbito de la Seguridad Social desde la creación de la Intervención General de la Seguridad Social y del Cuerpo Superior de Intervención y Contabilidad de la Administración de la Seguridad Social, todo ello a través del Real Decreto 3307/1977, de 1 de diciembre. Este nuevo modelo de control interno implantado en 1977 en el ámbito de la Seguridad Social surgía como respuesta, y estaba correctamente adaptado, a la entonces nueva Ley General Presupuestaria de 1977, y estaba perfectamente integrado en el modelo de control interno imperante en aquellas fechas en la Administración pública española.

En cuanto a las formas de ejercicio del control interno, el modelo teórico implantado resultaba muy simple y homogéneo. En las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social se ejercía en todos los supuestos la función interventora, fiscalización previa plena en otra terminología, y en las Entidades Colaboradoras de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales el control financiero, o, de acuerdo con la normativa vigente entonces, una serie tasada de comprobaciones o procedimientos de auditoría, realizado esporádicamente y no con carácter anual.

La experiencia adquirida con la implantación del nuevo modelo aconsejó muy pronto empezar a efectuar cambios en las formas de ejercicio. Una de las características que debe cumplir un buen modelo de control interno es su flexibilidad o facilidad de adecuación a la realidad cambiante. Una administración dinámica y eficaz requiere de cambios en sus procedimientos de gestión a los que debe ser capaz de adaptarse de forma no traumática el modelo de control interno.

4.1.- El control interno en el área de prestaciones económicas de la Seguridad Social

El modelo de control interno implantado en 1977 contemplaba la función interventora, fiscalización previa plena, como forma de ejercicio del control en el área de prestaciones económicas de la Seguridad Social. No obstante, pronto se detectó la necesidad de introducir cambios en el modelo.

4.1.1.- Fiscalización previa plena por muestreo. 1985

Los cambios en las formas de ejercicio del control interno en la Seguridad Social han ido siempre acompañados a los cambios producidos en el modelo de la Administración del Estado. Así, en el apartado segundo de la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984, Ley 44/1983 de 28 de diciembre, se introdujo la fiscalización por muestreo en el ejercicio de la función interventora. En la Seguridad Social esta fórmula se utilizó a partir del día 1 de diciembre de 1985 en el reconocimiento inicial y en las revisiones de prestaciones económicas de jubilación, muerte y supervivencia (únicamente viudedad y orfandad) e invalidez permanente, de acuerdo con la Instrucción Provisional de 29 de octubre de 1985, de la Intervención General de la Administración del Estado, para la aplicación de técnicas de muestreo a la función interventora en la Administración de la Seguridad Social, dictada al amparo de la Circular 2/1984 de dicho órgano directivo, de 20 de enero, sobre ejercicio de la función interventora por procedimientos de muestreo.

La utilización de técnicas de muestreo en los expedientes señalados se justificaba en su elevado número, la reiterada teoría de los actos en masa en el área de prestaciones económicas de la Seguridad Social, pero sus resultados no fueron los esperados y su vigencia efímera, como se verá en el apartado siguiente.

Desde entonces no se volvió a hacer uso de esta forma de ejercicio de la función interventora en el ámbito de la Seguridad Social, a pesar de las previsiones hasta hace poco vigentes de la Disposición Adicional Primera de la Ley General Presupuestaria de 1977. Parece lógico pensar que su inutilización ha obedecido a la contradicción grave que representaba el hecho de que actos administrativos iguales pudieran resultar reparados o no en función de su inclusión o no en la muestra.

4.1.2.- Fiscalización en dos fases. 1988

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988, Ley 33/1987 de 23 de diciembre, introduce el régimen de fiscalización en dos fases: una primera, previa, limitada en los requisitos a examinar y universal en cuanto a los actos objeto de revisión, y una segunda, a posteriori, plena en cuanto a los requisitos y sobre una muestra representativa de los expedientes. Toda la doctrina señala que el mayor error de esta fórmula es el nombre asignado a la fiscalización limitada previa. La sustitución del adjetivo por otro como esencial, sustantiva...hubiera, quizá, resultado más ajustada a la nueva figura y hubiera predispuesto menos en su contra a una no despreciable cantidad de buenos profesionales del control interno. Aunque son varios los argumentos que se han utilizado en defensa de esta forma de ejercicio de la función interventora, existencia de extremos tasados que facilitan la labor y eliminan la discrecionalidad del órgano de control, por ejemplo, es básicamente la teoría de la contraposición de intereses, es de interés público que la actuación o servicio que conlleva el gasto público se realice, pero también es de interés público que el gasto se realice con respeto a la legalidad vigente, la que resulta determinante en la defensa de esta modalidad de ejercicio de la función interventora -básicamente ya apuntada en lo que se refiere a la esencialidad en los reparos en el artículo 97 de la Ley General Presupuestaria de 1977 y en el artículo 5.1. del Real Decreto 3307/1977-.

El éxito o fracaso de esta modalidad de control no va a depender de su concepción en sí misma, sino en la elección de los requisitos adicionales a verificar - los

esenciales se establecen en el artículo 95.3. de la Ley General Presupuestaria de 1977- que se fijarán mediante Acuerdo del Consejo de Ministros. En la Seguridad Social, los extremos adicionales a revisar en cada tipo de expediente se fijaron por Acuerdo de Consejo de Ministros de 2 de diciembre de 1988. En cuanto a la segunda fase de este régimen de fiscalización, realizada a posteriori, con carácter pleno en cuanto a los extremos que conforman la legalidad íntegra del expediente y sobre una muestra representativa de expedientes, de acuerdo con las previsiones del entonces en vigor artículo 95.5 de la Ley General Presupuestaria, se instrumentó en la Seguridad Social mediante tres instrucciones fiscales de la Intervención General de la Seguridad Social de fechas 27 de marzo de 1989 para las prestaciones económicas tramitadas por el Instituto Nacional de la Seguridad Social y el Instituto Social de la Marina, 28 de marzo de 1989 para las prestaciones económicas tramitadas por el, entonces, Instituto Nacional de Servicios Sociales y 29 de marzo de 1989 para los expedientes de contratación administrativa de las Entidades Gestoras y Tesorería General de la Seguridad Social.

4.1.3.- Fiscalización limitada previa y control posterior. 1995

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995 transformó esta segunda fase de fiscalización plena por muestreo, por un control financiero posterior. En las Entidades Gestoras de la Seguridad Social es el Acuerdo de Consejo de Ministros de 4 de agosto de 1995, por el que se da aplicación al artículo 95 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria respecto al ejercicio de la función interventora en el ámbito de la Seguridad Social y se establece la realización de un control financiero posterior, el que implanta esta modificación sustancial en el ejercicio de la función interventora, haciendo extensivo, asimismo, el régimen de fiscalización limitada previa a los gastos de personal.

El control financiero posterior utiliza técnicas de auditoría y consiste en la verificación del grado de cumplimiento de la legalidad de los extremos no comprobados en la fiscalización limitada previa, sobre una muestra representativa de los actos, documentos o expedientes que dieron origen a la referida fiscalización, y cuyos resultados darán origen a la emisión de un informe escrito en el que se hagan constar cuantas observaciones y conclusiones se deduzcan de las comprobaciones realizadas. Supone un primer paso hacia la sustitución definitiva de la fiscalización previa por el control financiero permanente en esta importante cuantitativa y cualitativa área de gasto de la Seguridad Social.

4.1.4.- Control financiero permanente. 1997

Un nuevo reglamento de control interno aprobado por Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social, supuso un cambio fundamental en el modelo de control interno de las prestaciones económicas aplicado hasta ese momento. Contemplaba que, cuando el Interventor General de la Seguridad Social decretara el inicio de actuaciones, quedarían sujetas a control financiero de carácter permanente, en sustitución de la función interventora, las prestaciones económicas del Sistema de la Seguridad Social a que se refiere el artículo 38 de la Ley General de la Seguridad Social, en su modalidad contributiva, y la prestación familiar por hijo a cargo².

La implantación del control financiero permanente en el área de las prestaciones económicas de la Seguridad Social supone un paso definitivo en la preponderancia de

² No obstante lo dispuesto en el artículo 38.4.b) del Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo, la implantación del control financiero permanente en el área de las prestaciones económicas de la Seguridad Social se ha venido demorando por la Intervención General de la Seguridad Social en base a la delegación conferida a la misma en cuanto al acuerdo de inicio de actuaciones de la nueva modalidad de control, en virtud de lo previsto en el artículo 33.2 de la mencionada norma reglamentaria. Actualmente, la fiscalización limitada previa de las prestaciones económicas se viene realizando, en régimen de fiscalización limitada previa y control posterior, en virtud de lo previsto en el Acuerdo de 19 de septiembre de 2003, del Consejo de Ministros, por el que se da aplicación a la previsión del artículo 19.1 del Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo, respecto al ejercicio de la función interventora.

esta modalidad de control interno en el ámbito de la Seguridad Social, dado el peso relativo que este tipo de gasto tiene en su presupuesto -el 64% en el año 2001, como ya ha quedado apuntado al comienzo del presente apartado-. Este cambio consuma en la Seguridad Social el abandono de las herramientas tradicionales de control, propias de la función interventora convencional, y su sustitución por nuevas técnicas de auditoría, propias del moderno control financiero de carácter permanente. El abandono del control exclusivo de legalidad y su sustitución por un control de eficacia, eficiencia y economía que aporte un mayor valor añadido a la función de control interno.

4.2.- El control interno en el área de la asistencia sanitaria

También en este supuesto, el modelo implantado en 1977 contemplaba la función interventora, fiscalización previa plena, como forma de ejercicio del control en el área de la asistencia sanitaria de la Seguridad Social. La insuficiencia y falta de flexibilidad de esta forma de ejercicio del control interno obligó, desde el primer momento de implantación del modelo, a complementar la función interventora con la auditoría integral de determinadas instituciones sanitarias.

4.2.1- Simultaneidad de la función interventora y de la auditoría integral de Hospitales. 1980

A partir de 1980, en los Hospitales o Gerencias de Atención Especializada del Instituto Nacional de la Salud se empezaron a compartir las dos formas de ejercicio del control interno: la función interventora y el control financiero. Es de destacar que ya estas primeras auditorías de hospitales eran integrales, algo realmente novedoso para la época, midiendo la eficacia (analizando los objetivos propuestos y pactados por el centro para el ejercicio auditado), la eficiencia (analizando los rendimientos por áreas asistenciales y por servicios médicos, quirúrgicos y centrales en función de la actividad generada y los recursos materiales y humanos empleados por el centro para atender la demanda generada) y la economía (analizando las condiciones en las que los centros se proveen de los recursos materiales y humanos necesarios, adecuados en cantidad y calidad y al menor coste posible).

4.2.2.- Auditorías de programas presupuestarios. 1992

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1989, Ley 37/1988, de 28 de diciembre, en su artículo 23 señalaba, por primera vez, una serie de programas presupuestarios que habían de ser objeto de seguimiento específico. Comenzaba así la ejecución de la auditoría de programas con la finalidad de evaluar desde la perspectiva de la eficacia, de la eficiencia y de la economía, la gestión de los programas presupuestarios que se determinara debían estar sujetos a un seguimiento especial. En el ámbito de la Seguridad Social han sido objeto de seguimiento específico, desde 1992 hasta la culminación del proceso de transferencias a las Comunidades Autónomas en 2002, el programa presupuestario de "Atención primaria de salud", a través de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, y desde 1997 hasta 2002 el programa presupuestario de "Atención especializada de salud" del Instituto Nacional de la Salud, a través de la Disposición Adicional Primera de la Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997.

4.2.3.- Control financiero permanente de Hospitales. 1993

En el modelo de control interno de la Seguridad Social adquiere especial relevancia el cambio que significó la implantación definitiva del control financiero permanente en los Hospitales y las Gerencias de Atención Primaria dependientes del Instituto Nacional de la Salud, prevista por el artículo 19 de la Ley de Presupuestos

Generales del Estado para 1993, Ley 39/1992, de 29 de diciembre. El modelo implantado tiene su origen en el control financiero permanente que se venía aplicando en la Administración del Estado a los organismos que realizan actividades comerciales, industriales, financieras o análogas, desde la modificación del artículo 100 de la Ley General Presupuestaria realizada por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1989.

Las causas que motivaron esta elección se pueden concretar en dos: la primera de índole institucional, la asistencia sanitaria prestada en los centros hospitalarios y demás centros de salud no es un servicio administrativo, exige una gestión ágil tendente a conseguir unos objetivos prefijados, se presta en concurrencia con el sector privado y afecta a un servicio público tan esencial como la salud de las personas; la segunda de carácter instrumental, el control interno sobre estos Centros de gestión se venía realizando, como ya ha quedado apuntado, a través de la función interventora, con muchas limitaciones dada la escasez de medios materiales y humanos destinados, y a través del control financiero ordinario que, dada su realización en algunos Centros cada varios ejercicios y el, normalmente, elevado retraso en su ejecución, no presentaba un satisfactorio nivel de eficacia al resultar en muchos casos o extemporáneo o de difícil seguimiento en cuanto a las medidas correctoras adoptadas. En este sentido venía de forma reiterada manifestándose el Tribunal de Cuentas en los informes anuales sobre las cuentas de la Seguridad Social y así se recogió en la Resolución de 6 de marzo de 1995, aprobada por la Comisión Mixta de las Cortes Generales para las relaciones con el Tribunal de Cuentas, con ocasión de un informe de fiscalización especial de los Hospitales del Instituto Nacional de la Salud.

Las ventajas del nuevo modelo debían centrarse en la proximidad espacial y temporal del control. El control financiero permanente se ejerce en sustitución de la función interventora por personal destacado en el ente auditado, lo que posibilita esa proximidad espacial, frente al control ordinario que es realizado, normalmente, por personal destinado en los servicios centrales del órgano de control. Asimismo, el control financiero permanente se ejerce de forma continuada y no respecto a determinados ejercicios, lo que facilita la proximidad temporal de las actuaciones y correcciones llevadas a cabo para subsanar las debilidades o irregularidades puestas de manifiesto en los informes anteriores.

Una idea de la magnitud del cambio operado está constituida por los 92 Centros Hospitalarios y 59 Centros de Atención Primaria a los que afectó y por el volumen de recursos económicos a los que fue aplicada la nueva modalidad de control, 1,3 billones de pesetas en el ejercicio 2001.

A partir del 1 de enero de 2002 se produce el traspaso de funciones y servicios del Instituto Nacional de la Salud –actualmente Instituto Nacional de Gestión Sanitaria- al resto de Comunidades Autónomas que, hasta dicha fecha, no habían asumido las competencias en materia de asistencia sanitaria. Con motivo de la transferencia de los Centros de gestión señalados, el modelo de control interno implantado ha de ser adaptado al existente en cada una de las administraciones autonómicas. Los modelos más utilizados en los Centros de gestión sanitarios transferidos son el control financiero permanente y la auditoría de cuentas anuales, acompañada del informe adicional.

Como ejemplo de los modelos de control financiero permanente implantados, se puede destacar el desarrollado por la Intervención General de la Comunidad de Madrid, en el ámbito del Instituto Madrileño de la Salud, ente de derecho público del que dependen todos los centros sanitarios públicos –hospitales y gerencias de atención primaria- de la Comunidad, con independencia de su naturaleza jurídica –carentes de personalidad jurídica propia por pertenecer directamente al ente de derecho público, empresas públicas, fundaciones públicas sanitarias...-. El modelo contempla la realización de una auditoría de

regularidad, cumplimiento y financiera, con carácter anual y a todos los centros de gestión del Instituto. Estas actuaciones se complementan con el informe anual resumen de todo el ente y con informes complementarios horizontales sobre determinados temas de especial relevancia o con altos índices de riesgo en la gestión de los centros auditados.

4.3.- El control interno de ingresos

4.3.1.- Toma de razón en contabilidad

El control interno de los ingresos se debería haber venido realizando a través del ejercicio de la función interventora en los actos de reconocimiento y liquidación de derechos, así como de realización de los ingresos que de ellos se deriven. Sin embargo, tradicionalmente la fiscalización previa de los derechos e ingresos se ha venido sustituyendo por el control inherente a la toma de razón en contabilidad, salvo en lo que respecta a la intervención formal y material del pago derivado de las devoluciones de ingresos indebidos.

4.3.2.- Control financiero permanente de ingresos. 1997

Sin embargo, esta sustitución de la función interventora por el control inherente a la toma de razón en contabilidad es suprimida por el artículo 11 del Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social.

De acuerdo con la mencionada norma reglamentaria, la fiscalización previa de los derechos e ingresos de las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social se sustituye por el control posterior que se efectuará mediante el ejercicio del control financiero permanente.

Desde 1998 se vienen realizando anualmente en el ámbito de la Seguridad Social auditorías de regularidad, financieras y de cumplimiento, sobre los ingresos por cuotas de empresarios y trabajadores, especialmente en lo referente a la deuda existente en vía ejecutiva cargada a las Unidades de Recaudación Ejecutiva de la Seguridad Social.

4.4.- El control interno de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social

Es en las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social donde se efectúan las primeras auditorías por parte de la Intervención General de la Seguridad Social. Creada por el Real Decreto 3307/1977, de 1 de diciembre, ya en 1979 se empiezan a realizar las primeras auditorías de Mutuas. Este control se desarrollaba, de acuerdo con la normativa vigente entonces, mediante una serie tasada de comprobaciones o procedimientos de auditoría, realizado esporádicamente y no con carácter anual. Estas primeras auditorías eran los primeros controles, realizados por el órgano de control interno del Sistema de la Seguridad Social, que se ejercían sobre estas asociaciones de empresarios sin ánimo de lucro autorizadas por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, constituidas con el principal objeto de colaborar en la gestión de la Seguridad Social.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1990, Ley 4/1990 de 29 de junio, a través de la modificación del artículo 129 de la Ley General Presupuestaria de 1977, estableció la obligatoriedad de la auditoría anual de las cuentas de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social, auditoría que, hasta entonces y en algunas Mutuas, se venía haciendo cada varios ejercicios. El informe de cuentas anuales se ha venido acompañando, desde entonces, del informe adicional al de auditoría de cuentas anuales, actualmente regulado en la Norma Técnica sobre los informes adicionales al de auditoría de

cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado, de 25 de septiembre de 2002.

4.5.- Otras actuaciones en el área de la auditoría pública en la Seguridad Social

4.5.1.- Plan anual de auditorías de la Seguridad Social. 1989

Por lo que respecta al resto de los controles financieros realizados en la Seguridad Social, también se han ido produciendo modificaciones, aunque en este supuesto han sido siempre incrementos del número de auditorías y del tipo de las mismas, a lo largo de los últimos ejercicios. Para una mejor planificación, evaluación y seguimiento de los mismos, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984, Ley 44/1983, de 28 de diciembre, en su Disposición Adicional Decimoquinta, apartado primero, estableció la obligatoriedad de elaborar un Plan Anual de Auditorías para todo el Sector Público, por parte de la Intervención General de la Administración del Estado. A este Plan Anual de Auditorías se suma la Seguridad Social a partir del año 1989, a través del artículo 23 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989.

4.5.2.- Auditorías de sistemas y procedimientos. 1989

A partir del Plan Anual de Auditorías de 1989 se empiezan a incluir en el mismo las auditorías de sistemas y procedimientos, que en el ámbito de la Seguridad Social se han traducido en las auditorías sobre, entre otros, el circuito financiero de la Seguridad Social, el patrimonio de la Seguridad Social o el sistema de gestión de prestaciones económicas del Instituto Nacional de la Seguridad Social. El objeto de este tipo de auditorías es, de acuerdo con las Normas de auditoría del Sector público, “el estudio exhaustivo de un procedimiento administrativo de gestión financiera con la finalidad de proporcionar su descripción completa, 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”.

4.5.3.- Control financiero de subvenciones y ayudas públicas. 1991

El control sobre los beneficiarios de subvenciones y ayudas con cargo a los presupuestos de las Entidades Gestoras y Colaboradoras de la Seguridad Social, se viene realizando a través del control financiero. Este control financiero tiene por objeto comprobar la adecuada y correcta obtención, utilización y disfrute de las subvenciones, créditos, avales y demás ayudas percibidas, así como la realidad y regularidad de las operaciones con ellas financiadas.

4.5.4.- Control financiero de las empresas colaboradoras. 1997

Las empresas colaboradoras en la gestión de la Seguridad Social, por razón de las actuaciones previstas en el artículo 77 de la Ley General de la Seguridad Social, estarán sujetas a control financiero al objeto de verificar que las compensaciones en la cotización son las correctas y que la gestión de la acción protectora correlativa se presta con el alcance y en la cuantía prevista en las normas.

Hasta aquí se ha realizado una breve referencia a la evolución reciente del modelo de control interno en el ámbito de la Seguridad Social: desde la función interventora utilizada de forma genérica y casi exclusiva, hasta el control financiero como modalidad de control interno más generalmente utilizada y, asimismo, casi exclusiva. Este conocimiento del origen y evolución de la auditoría pública en la Seguridad Social permitirá, más fácilmente, comprender el lugar que el principio de legalidad sigue ocupando aún hoy en el ámbito de esa auditoría pública.

5.- Auditoría pública y auditoría privada

Y para ello, parece el momento de retomar el concepto de auditoría pública e importancia relativa. Para enmarcar de forma adecuada el concepto de importancia relativa y abordar sus especificidades en el ámbito de la auditoría pública, resulta necesario destacar los aspectos de diferencia que distinguen la denominada auditoría pública de la auditoría privada.

El modelo de auditoría pública implantado por la nueva Ley General Presupuestaria se puede distinguir del de auditoría privada de cuentas que se contempla en su normativa específica, Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas y Reglamento aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, y que es aplicable a las cuentas anuales de las empresas, por distintos aspectos entre los que cabría señalar los siguientes:

- a) La auditoría pública debe revisar y valorar especialmente el cumplimiento de la legalidad.
- b) Como complemento de la verificación de las cuentas anuales, es imprescindible verificar la correcta aplicación de todos los principios presupuestarios y, en particular, los de especialidad cuantitativa, cualitativa y temporal de los créditos, de todos aquellos entes auditados sujetos a presupuestos limitativos.
- c) La auditoría pública está condicionada por las especiales características del sujeto económico auditado, y será necesario complementar las revisiones a realizar según se trate de organismos autónomos, entidades públicas empresariales, entidades estatales de derecho público, consorcios, mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social, fundaciones...
- d) Los objetivos de la auditoría pública son variados dependiendo, no sólo del sujeto auditado, sino de la clase de auditoría específica a realizar.
- e) En la auditoría pública se pueden considerar diferentes criterios para la evaluación del riesgo y la materialidad, dependiendo del sujeto auditado y debiendo poner especial atención a los que establezcan las disposiciones legales.
- f) Resulta necesario que se dedique mayor atención en el informe al apartado de recomendaciones, con el fin de conseguir que la auditoría pública contribuya a la mejora continua de los procesos de gestión, y debe poner de manifiesto las dificultades o circunstancias adversas en que se han desenvuelto los responsables de la entidad auditada, en los supuestos en que esto haya sucedido.

6.- El concepto de importancia relativa en las Normas Técnicas de Auditoría y sus especificidades en la auditoría pública

Para poder centrar el concepto de importancia relativa y las diferencias en su aplicación en los ámbitos de la auditoría pública y privada, se debe acudir a las Normas Técnicas de Auditoría y comparar las precisiones que al respecto hacen las normas públicas y privadas.

En cuanto a las Normas Técnicas de Auditoría "públicas" se han utilizado para el análisis comparativo las Normas de Auditoría de la INTOSAI, la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, y las Normas Técnicas de Auditoría de la Intervención General de la Administración del Estado, aprobadas por Resolución de 14 de febrero de 1997.

La utilización de las primeras es debido a que las mismas constituyen una excelente referencia internacional en la materia, donde están representadas prácticamente todas las entidades fiscalizadoras de los países de nuestro entorno y, a través de su Comisión de Normas de Auditoría, se están emitiendo normas que, si bien carecen de aplicación obligatoria para sus miembros, suponen un avance importante en la normalización de la auditoría pública y en la exportación de las "mejores prácticas".

Por lo que respecta a las segundas, el artículo 2 del Real Decreto 339/1998, de 6 de marzo, que añade un nuevo apartado 4 al artículo 35 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado, establece que las normas de auditoría e instrucciones dictadas por este Centro Directivo serán de aplicación a todas las auditorías que se realicen en el

ámbito del Sector Público estatal por los órganos funcionalmente dependientes de él y por los auditores de cuentas o sociedades de auditoría de cuentas contratados al efecto. Asimismo, es posible y deseable su extensión, al menos como referencia básica, a los ámbitos de las Administraciones Autonómicas y de la Administración Local.

En cuanto a las Normas Técnicas de Auditoría “privadas” se ha recurrido, como no podía ser de otro modo, a la Resolución de 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría, dado que las mismas son de obligado cumplimiento para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Estas últimas definen la "importancia relativa" en auditoría como “la magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión. El concepto de importancia relativa, que está considerado en la emisión de principios y normas de contabilidad, necesariamente habrá de ser contemplado tanto en el desarrollo del plan global de auditoría como en el proceso de formación de la opinión técnica del auditor independiente y, consecuentemente, en las normas reguladoras de la profesión de auditoría”.

Junto con el concepto de importancia relativa aparece el de riesgo probable que “supone la posibilidad de que el auditor no detecte un error significativo que pudiera existir en las cuentas, por la falta de evidencia respecto a una determinada partida o por la obtención de una evidencia deficiente o incompleta sobre la misma”.

Ambos conceptos están interrelacionados dado que “para la evaluación del riesgo probable debe considerarse el criterio de importancia relativa y viceversa, al ser interdependientes en cuanto al fin de la formación de juicio para la emisión de una opinión. Las decisiones a adoptar, basadas en tales evaluaciones, al ser también interdependientes, deben juzgarse y evaluarse en forma conjunta y acumulativa”.

En términos muy similares se define el concepto de importancia relativa en las Normas Técnicas de Auditoría de la Intervención General de la Administración del Estado.

La importancia relativa a efectos de la opinión en auditoría es una cuestión de juicio profesional sin que existan criterios objetivos y rígidos para determinar una medida, cualitativa y cuantitativa, de importancia relativa.

6.1.- Diferencias derivadas de la verificación del cumplimiento del principio de legalidad

En este sentido conviene destacar que mientras las normas del ICAC apenas contienen referencias a la necesidad de verificación del cumplimiento de la normativa, las normas de la INTOSAI y de la IGAE contienen continuas llamadas de atención en este sentido. Como ya se ha apuntado de forma reiterada a lo largo del presente trabajo, este principio constituye la especificidad más relevante del principio de importancia relativa en el ámbito de la auditoría pública. Tanto es así que la verificación de este principio implica la ausencia de umbral de materialidad en cuanto a los incumplimientos normativos.

Así, en las normas de la INTOSAI se contempla que las normas de procedimiento aplicables deben tener en cuenta que “en la ejecución de la auditoría de regularidad (financiera) – financiera y de cumplimiento en la terminología española - conviene verificar la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes... En la auditoría operacional o de gestión – operativa en la terminología española - conviene evaluar la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes ya

que ello es necesario para cumplir los objetivos de la fiscalización... El auditor debe diseñar acciones y procedimientos de fiscalización que ofrezcan una garantía razonable de que se detecten los errores, las irregularidades y los actos ilícitos que pudieran repercutir directa y sustancialmente sobre los valores que figuran en los estados financieros, o sobre los resultados de la auditoría de regularidad... o sobre los resultados de la fiscalización... Cualquier indicación de la existencia de irregularidades, actos ilegales, fraude o algún error que podrían tener efectos materiales sobre la auditoría en curso deberían motivar al auditor prolongar los procedimientos para poder verificar o disipar ese tipo de sospechas”.

Asimismo se establece que el alcance de la conformidad con la actividad auditada implica “el examen de la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes” y “reviste una importancia particular en la fiscalización de los programas públicos, ya que los responsables de adoptar decisiones deben saber si se han respetado las leyes y reglamentos, si sus resultados son conformes a los objetivos propuestos y, en su defecto, qué modificaciones se consideran necesarias. Adicionalmente, las organizaciones, programas, servicios, actividades y funciones públicas emanan de las leyes y están sujetos a reglas y disposiciones más específicas”.

Por lo que respecta a las normas sobre la ejecución del trabajo, en las normas de la IGAE, se dispone que “cuando las leyes, normas u otros requisitos de obligado cumplimiento sean importantes para los objetivos de la auditoría, ésta se desarrollará de forma que proporcione garantías suficientes acerca de su cumplimiento”.

De igual manera en el apartado 5.6.8. se contempla que “si en el curso de la auditoría se detectan presuntos actos o conductas ilegales o delictivas, deberán trasladarse inmediatamente a las autoridades competentes. En estas condiciones no se debe esperar a la emisión del informe definitivo” y entre los apartados que deben constituir el informe de auditoría caben destacar a los efectos del presente trabajo los dos siguientes:

- “6.3.8. Mención expresa del grado de observancia de la legislación aplicable.
6.3.8.1. Los auditores incluirán en el informe todos los incumplimientos y abusos significativos que hayan sido detectados durante o en conexión con la auditoría.
6.3.8.2. Informar sobre el cumplimiento de la legislación aplicable tiene gran relevancia, ya que el receptor del informe necesita conocer si los fondos públicos han sido utilizados de un modo adecuado.
Se deberá referenciar el grado de cumplimiento de:
Legislación general, principalmente de carácter administrativo.
Normas relativas a la gestión presupuestaria.
Normas relativas a la organización, procedimiento control interno del ente auditado”.
- “6.3.12. Referencia a las informaciones relevantes excluidas del informe por su confidencialidad y que deberán figurar en un informe separado (por normativa legal)”.

6.2.- Diferencias derivadas de los distintos objetivos de la auditoría pública

Otro importante rasgo diferenciador entre la auditoría pública y privada y, por tanto, entre la regulación del principio de importancia relativa, viene dado por los más variados objetivos perseguidos por la auditoría pública. Las Normas Técnicas de Auditoría de la IGAE delimitan los siguientes objetivos del control financiero:

- a) “Que los actos, operaciones y procedimientos de gestión se han desarrollado de conformidad con las normas, disposiciones y directrices que les son de aplicación y se realizan con criterios de eficacia, eficiencia y economía.
- b) Que la contabilidad en general y las cuentas anuales, estados y demás informes de gestión en particular expresen fielmente el resultado de dicha gestión y su adecuada realidad patrimonial, de acuerdo con las normas y principios contables generalmente aceptados.

- c) Que los procedimientos aplicados garanticen de forma razonable que las operaciones se han desarrollado de conformidad con la normativa aplicable.
- d) Cuando los presupuestos de los servicios o entidades públicas se formulen por programas, objetivos o planes de actuación tendrán por objeto, entre otros, el examen, análisis y evaluación de los sistemas y procedimientos de seguimiento de objetivos aplicados por los órganos gestores, así como de cuantos documentos y antecedentes resulten necesarios para determinar el grado de fiabilidad de los datos contenidos en el informe que, con relación a la ejecución de los programas, deben rendir los órganos gestores responsables”.

Como puede apreciarse el énfasis sigue estando centrado en el principio de legalidad, aunque se hayan introducido conceptos nuevos como eficacia, eficiencia y economía, y seguimiento de objetivos.

Sólo el apartado b) coincide, incluso literalmente en algunas expresiones, con el objetivo de la auditoría de cuentas anuales de las Normas Técnicas de Auditoría del ICAC.

Hasta aquí se puede llegar a una primera conclusión: la importancia dada al principio de legalidad en las auditorías públicas y las especiales clases de auditoría pública que hacen que sus objetivos sean más variados que los de la auditoría de cuentas privada, son las principales especificidades en cuanto al principio de importancia relativa de la auditoría pública.

Para poder comparar ambas auditorías de forma homogénea se hace necesario comparar exclusivamente auditorías de cuentas.

6.3.- Diferencias cuantitativas en los umbrales de materialidad en la auditoría de cuentas anuales

Un paso más en las diferencias entre auditorías públicas y privadas habría que darlo en la dirección de comparar los niveles o cifras de importancia relativa de ambas.

La Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) incluye en sus normas de auditoría algunas referencias a los niveles de importancia relativa, pero nada aporta en la cuantificación concreta de los umbrales de materialidad. Así en sus postulados básicos dispone:

“9. En términos generales, una cuestión debe considerarse esencial o de importancia relativa si su conocimiento puede tener consecuencias para el destinatario de las cuentas o de los informes de auditoría operacional de gestión.

10. Lo que es esencial o de importancia relativa, a menudo, se estima en términos de valoración cuantitativa, pero la naturaleza o las características inherentes a una partida o grupo de partidas puede también hacer que una cuestión se convierta en esencial, por ejemplo, cuando la ley o los reglamentos exigen el desglose de una partida respecto al conjunto en el que aparece.

11. Además de por su valor o por su naturaleza, una cuestión puede tener importancia relativa por el contexto en que aparezca. Por ejemplo, la relación que guarda una partida con la impresión general causada por la información financiera, el total del que forma parte, los elementos relacionados con ella o el valor de esa misma partida en años anteriores”.

Las Normas Técnicas de Auditoría generales de la IGAE y del ICAC poco aportan en la solución del problema apuntado. Hay que descender a normas técnicas específicas para encontrar una regulación suficiente y adecuada.

Así, por Resolución de 14 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de “importancia relativa” y por Resolución de 11 de junio de 2002, se aprueba la Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado.

La primera gran diferencia que surge entre ambas normas técnicas es el tratamiento del principio de importancia relativa, en contabilidad privada y pública. Se define el principio de importancia relativa en el ámbito de la contabilidad privada, haciendo referencia a su condición de principio contable de los definidos en el Plan General de Contabilidad para la empresa española aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, de la forma siguiente: “Podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos de los principios contables, siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel...”.

Sin embargo, la norma técnica de la IGAE introduce a continuación una limitación importante a su aplicación cuando del mismo pueda derivarse un incumplimiento legal, tal y como dispone el Plan General de Contabilidad Pública aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994. En la definición del principio de importancia relativa contable este plan introduce un último inciso del siguiente tenor literal “*la aplicación de este principio no podrá implicar en caso alguno la transgresión de normas legales*”.

Esta prohibición explícita y absoluta de no transgresión de normas legales vuelve a implicar, como ya se ha apuntado anteriormente, la *ausencia de umbral de materialidad en cuanto a los incumplimientos normativos*. Todos han de ser considerados por el auditor. Dependiendo de su gravedad, la reacción deberá ser distinta. Y para delimitar la reacción del auditor sí se establecen umbrales de materialidad: si tratándose de incumplimientos presupuestarios se supera el umbral, las incidencias detectadas se incluirán como salvedades en el informe; si no se supera el umbral pero la cuantía del incumplimiento es superior al 5% de los gastos a nivel de vinculación, de los recursos propios o de la previsión definitiva de recursos en las transferencias de la Unión Europea, se incluirá un párrafo independiente en la opinión; y si las incidencias detectadas no superan ambos importes, se expondrán en el informe adicional al de Auditoría de Cuentas que los auditores deberán emitir; si se tratara de incumplimientos legales que no afectan a la imagen fiel, distintos de los presupuestarios, deberán ponerse de manifiesto en el informe de auditoría de cuentas, como párrafo independiente o, en su caso, en el informe adicional al de Auditoría de Cuentas.

Y todo ello sin perjuicio de que, en función de la naturaleza y gravedad de los hechos detectados, se tengan que poner en conocimiento inmediato de los órganos jerárquicos superiores bien de la entidad auditada, bien de los propios auditores.

Otra diferencia que aparece en un análisis comparativo de ambas normas técnicas es el grado de concreción en cuanto a la importancia relativa en la planificación del trabajo. Mientras que ambas normas coinciden en señalar que la materialidad en la fase de planificación ha de ser inferior a la fijada a los efectos del informe, las normas de la IGAE se atreven a concretar la materialidad, situándola en un intervalo entre el 5% y el 20% de la materialidad definida para incluir una salvedad en la opinión.

En la fase de ejecución del trabajo, ambas normas técnicas aportan un elemento diferenciador en cuanto a la importancia relativa. Mientras que las normas del ICAC introducen el concepto de error tolerable, definido como el límite máximo de aceptación de errores con el que el auditor pueda concluir que el resultado de la prueba logró su objetivo de auditoría, siempre una fracción de la importancia relativa fijada en la fase de planificación, las normas de la IGAE vuelven a insistir en la necesidad de modificar o prescindir de la cifra de materialidad prefijada cuando se hayan evidenciado incumplimientos legales.

Por último y por lo que respecta a la importancia relativa en la emisión del informe destaca la inclusión en las normas del ICAC del concepto de circunstancias “*significativas*” y “*muy significativas*”. Para calificar las circunstancias de “*muy significativas*” es preciso que afecten de manera fundamental a la imagen fiel. Este concepto, cuya concreción queda en manos del juicio profesional del auditor, no tiene equivalente en las normas de la IGAE.

Las Especificidades de la Importancia Relativa en los trabajos de auditoría en el Sector Público.
Un supuesto práctico: La auditoría en la Seguridad Social.

Ambas normas contienen, a efectos de exponer la opinión en el informe, unos límites cuantitativos, en términos relativos, sobre la materialidad de las incidencias detectadas. En el cuadro que se acompañan se incluyen los índices de materialidad de ambas normas.

• CUADRO A

Parámetros orientativos de aspectos cuantitativos para la evaluación de la importancia relativa en la emisión del Informe de Auditoría

Comparación entre normas ICAC y normas IGAE

Situación	Importe-Base	Tramo
Ajustes que afectan al resultado del ejercicio Empresas con beneficios normales	Resultados de actividades ordinarias	5%-10%
<i>Ajustes que afectan únicamente a la cuenta de pérdidas y ganancias o resultado económico-patrimonial³</i>	<i>Total cifra de gastos</i>	<i>4%</i>
Reclasificaciones entre partidas de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias	Total de la correspondiente clasificación de la cuenta de P. y G. (ingresos o gastos de explotación, financieros o extraordinarios)	5%-10%
<i>Reclasificaciones que afectan a la cuenta de pérdidas y ganancias o resultado económico-patrimonial</i>	<i>Total cifra de gastos</i>	<i>6%</i>
<u>Ajustes que afectan a partidas del balance y no al resultado del ejercicio</u>	El más representativo de:	3%-5%
	a. Total Fondos Propios	
	b. Total de la correspondiente clasificación del balance (activo o pasivo circulante, activo o pasivo no circulante)	
<i>Ajustes que afectan únicamente al balance de situación</i>	<i>Total cifra de activo</i>	<i>1%</i>
<i>Ajustes que afectan simultáneamente al balance de situación y a la cuenta de pérdidas y ganancias o resultado económico-patrimonial</i>	<i>Total cifra de activo</i>	<i>1%</i>
	<i>Total cifra de gastos</i>	<i>4%</i>
Reclasificaciones entre partidas del balance	Total de la correspondiente clasificación del balance (activo o pasivo circulante, activo o pasivo no circulante)	5%-10%
<i>Reclasificaciones que afectan al balance de situación</i>	<i>Total cifra de activo</i>	<i>2%</i>

Mientras que las normas del ICAC establecen tramos, las incidencias por encima del máximo se presumirán significativas y por debajo del mínimo se presumirán no importantes, que dejan al juicio profesional del auditor la valoración de las incidencias que se encuentren el mínimo y el máximo del tramo, las normas de la IGAE contienen un único porcentaje, cuya superación concederá el calificativo de significativo a la incidencia. Como puede apreciarse, los porcentajes señalados no son comparables entre sí dado que manejan referencias no homogéneas.

³ Los valores de la tabla descriptiva de incidencias e índices de materialidad de la IGAE se presentan en letra cursiva y subrayados.

7.- Resumen y conclusiones.

El presente apartado ha pretendido poner de manifiesto las diferencias básicas entre los conceptos de auditoría pública y privada para, a través de ellas, profundizar en las especificidades que el principio de importancia relativa plantea en la auditoría pública.

Para ello se ha optado por ofrecer una visión práctica del terreno de la auditoría pública: se ha presentado una visión muy general sobre la evolución reciente y la situación actual del ejercicio del control interno –campo natural, junto con el control externo, donde ha de desarrollarse la auditoría pública- en el ámbito del Sistema de la Seguridad Social.

A través de la sucinta explicación de la evolución del modelo de control interno de la Seguridad Social, desde la creación de la Intervención General de la Seguridad Social en 1977 hasta el momento actual, se ha puesto de manifiesto el progresivo abandono de formas de control interno tradicionales, la fiscalización previa, plena y exclusiva, de la legalidad de los actos, documentos o expedientes, y su progresiva sustitución por modalidades de control interno modernas, el control financiero permanente y la auditoría pública, con objetivos más amplios como los controles de eficacia, eficiencia y economía o como la contribución a la retroalimentación del proceso de mejora continua de las organizaciones en las que sirve y sin las que no tendría razón de ser en cuanto elemento instrumental de las mismas.

Una vez descrito el marco en el que se desenvuelve la auditoría pública se ha intentado analizar las especificidades de la importancia relativa en los trabajos de auditoría en el Sector Público. Y se ha llegado a una triple conclusión:

- La verificación del cumplimiento de la legalidad es la principal especificidad en materia de importancia relativa en el campo de la auditoría pública. La inexistencia de umbral de materialidad en este sentido constituye la mayor especialidad de la auditoría pública.
- La mayor variedad de objetivos en la auditoría pública supone otro importante rasgo diferenciador entre los conceptos de importancia relativa utilizados en las auditorías públicas o privadas.
- La comparación entre los umbrales de materialidad de las auditorías de cuentas anuales privadas y públicas tropieza con numerosos obstáculos: diferente concepción del principio de importancia relativa contable en el Plan General de Contabilidad para la empresa española y en el Plan General de Contabilidad Pública; ausencia de concreción de la materialidad en la fase de planificación del trabajo en las normas de auditoría privada; utilización de conceptos no equiparables como “error tolerable” o “circunstancias significativas y muy significativas”; o utilización de referencias no homogéneas en los parámetros orientativos de aspectos cuantitativos para la evaluación de la importancia relativa en la emisión del informe.