

TALLER D

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.

Preparado por: Miguel Olivas Arroyo
Auditor de la Sindicatura de Cuentas
de la Comunidad Valenciana

I Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público
Toledo, 22 de abril de 2004

<u>Índice</u>	<u>Página</u>
1. Introducción	3
2. Delimitación del enfoque de la ponencia	3
3. Principal normativa de aplicación a la auditoría del sector público. Especial referencia a los principios y normas de elaboración del informe.	4
3.1 Normativa	4
3.2 Principios y normas relativas al informe, de acuerdo con los Principios y normas de auditoría del sector público (PNASP)	4
4. Elementos de reflexión acerca de la estructura y contenido de los informes de auditoría en el sector público. Análisis del informe de la Cuenta General.	5
4.1 En cuanto el contenido de la Cuenta General	5
4.2 En cuanto a los objetivos del informe	6
4.3 En cuanto al alcance del informe	6
4.4 En cuanto al contenido del informe	7
5. Propuesta de un modelo de estructura y contenido de los informes de fiscalización	8
6. Especificidades del tratamiento en el informe de los errores, irregularidades e incumplimientos de la normativa legal	9
6.1 Consideraciones generales	9
6.2 Procedimientos para verificar el cumplimiento de la normativa	11
6.3 Consideraciones sobre el informe	12
7. Resumen y conclusiones	13
 Bibliografía	 15
 Anexos	
 Anexo 1 Estructura general del informe de fiscalización	
 Anexo 2 Modelo de informe de fiscalización de una empresa pública con forma de sociedad mercantil.	
 Anexo 3 Informe de la Cuenta General de la Generalitat Valenciana del ejercicio 2002. Índices de la Introducción y conclusiones generales y del informe de la Cuenta anual de la administración.	

1. Introducción

En primer lugar quiero agradecer al Comité Directivo del Congreso la amable invitación que me han efectuado para participar como ponente en el Taller D: El alcance de los informes de auditoría en el sector público.

En segundo lugar, es necesario delimitar el enfoque de la ponencia dada la amplitud del tema citado. En este sentido, voy a referirme básicamente a los informes de auditoría realizados por los Órganos de Control Externo (OCEX) sobre la actividad económico-financiera y de cumplimiento de legalidad del sector público.

Es necesario también destacar la importancia creciente que van adquiriendo los informes de auditoría, que con criterios de eficiencia, eficacia y economía, evalúan la gestión de los fondos públicos, pero que por las obvias limitaciones de la ponencia, no se pueden tratar con la debida profundidad que merecen.

En tercer lugar, quisiera mencionar en esta breve introducción, la metodológica utilizada en la elaboración de la ponencia, con el objetivo principal de que la misma sirva como elemento de diálogo y trabajo en este Taller del I Congreso Nacional de Auditoría en el sector público.

En la primera parte, se hace una breve exposición de las normas internacionales y nacionales que aplican a la estructura y contenido de los informes de auditoría o fiscalización del sector público, con el objeto de conocer el entorno normativo. En este sentido y por lo citado anteriormente, se hace una especial referencia a los Principios y normas de auditoría del sector público elaborados por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español (OCEX).

En una segunda parte, se introducen determinados elementos de reflexión acerca de la estructura y contenido de los informes de auditoría en el sector público que surgen como consecuencia de la experiencia práctica en la elaboración de este tipo de informes.

Así mismo, y para que junto con lo citado en el párrafo anterior, sirva de elemento de diálogo y debate, se proponen unos ejemplos de estructura de informes de fiscalización.

En una tercera parte de la ponencia, se incluyen una serie de cuestiones relativas a la especificidad en el tratamiento en el informe de los errores, irregularidades e incumplimientos de la normativa legal.

Por último, y a modo de corolario, se incluye un apartado de resumen y conclusiones.

2. Delimitación del enfoque de la ponencia

Dada la amplitud del tema objeto de análisis, ha sido necesario delimitar el enfoque y planteamiento expuesto en la presente ponencia.

En este sentido, el marco del análisis viene referido a los informes de auditoría en el sector público realizados por un Órgano de Control Externo del Estado Español (OCEX).

Adicionalmente a lo anterior, ha sido preciso delimitar el tipo de auditorías realizadas sobre el sector público que dan lugar a la elaboración del correspondiente informe. En este sentido, nos hemos referido básicamente a la auditoría de regularidad, que incluye como es sabido, la auditoría financiera y la auditoría de cumplimiento de la legalidad.

La auditoría financiera trata de verificar, si a juicio del auditor, los estados contables del organismo auditado se presentan adecuadamente según los principios de contabilidad que le son aplicables y la auditoría de cumplimiento de legalidad trata de verificar si el organismo auditado cumple con la legalidad vigente en la gestión de los recursos públicos.

Los informes relativos a las auditorías operativas, realizadas con criterios de eficacia, eficiencia y economía, no pueden ser tratadas en esta ponencia con la debida atención y profundidad que su creciente importancia les otorga, por un motivo obvio de limitación de tiempo.

Una consecuencia de lo comentado en los párrafos anteriores es que los Órganos de Control Externo (OCEX) tienen en sus respectivas leyes de creación como una de sus principales funciones el control externo de la gestión económico-financiera del sector público de su Comunidad Autónoma, que se ejerce básicamente mediante el examen y censura de sus Cuentas Generales anuales y de las entidades que integran su sector público.

Por lo tanto, la delimitación del marco de análisis de esta ponencia ha sido el siguiente: informes de auditoría o fiscalización realizados por un OCEX en el ejercicio de su función de fiscalización de la Cuenta General anual y de las entidades que integran el sector público de su ámbito territorial.

3. Principal normativa de aplicación a la auditoría del sector público. Especial referencia a los principios y normas de elaboración del informe.

3.1 Normativa

En el ámbito nacional, la Comisión de Coordinación de los Órganos de Control Externo de España elaboró en 1991 los "Principios y normas de auditoría del sector público (PNASP), los cuales según se indica en su introducción *"recogen los criterios fundamentales que deben observar tanto los órganos institucionales de control externo, como los expertos independientes, con vistas a que sus informes puedan ser asumidos por aquéllos. Todo ello está dirigido a diseñar un marco normativo uniforme, que permita disponer de informes homologables entre sí y conforme a los principios, normas y procedimientos generalmente aplicados por los profesionales de la auditoría"*. Continúa señalando el documento de los OCEX, que en todo lo no regulado explícitamente en dichas normas *"se aplicarán los principios y normas de auditoría generalmente aceptados a nivel nacional e internacional, y especialmente las normas técnicas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas"*.

El ICAC ha desarrollado y ha aprobado una serie de Normas Técnicas de Auditoría (NTA), que deben servir de referencia y de aplicación obligada en las fiscalizaciones realizadas por los OCEX, salvo aquellas normas que no tengan aplicación en el sector público o aquellas situaciones o circunstancias específicas del sector público que no han sido tratados por el ICAC. En estos últimos casos se deberá atender en el ámbito nacional, a otras normas de auditoría que sirvan de referencia, como las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP) de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE).

En lo que respecta al ámbito internacional, otras normas de auditoría que deberán ser tomadas como referencia serían las emitidas por las siguientes entidades:

- International Federation of Accountants (IFAC).
Mediante su "Public Sector Committee" (PSC) desarrolla sus normas de auditoría: International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).
Hay que indicar adicionalmente a lo anterior, que la IFAC ha emitido en diciembre de 2003 un borrador (exposure draft) con una propuesta de cambios de su International Standards on Auditing (ISA) 700, sobre "The independent Auditors report on a complete set of general purpose financial statements".
Esta propuesta de cambio en el informe del auditor de cuentas independiente tendrá seguramente su incidencia en el resto de normas de auditoría emitidas por otras entidades u organismos. En este sentido, la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) ya se ha pronunciado sobre la necesidad de recoger en sus normas los citados cambios cuando se aprueben.
- Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).
Normas de auditorías reestructuradas que fueron aprobadas por el XVII Congreso de la Intosai en Seúl, 2001.
- United States General Accounting Office (GAO). Organismo emisor de las "generally accepted government auditing standards (GAGAS)" o también denominadas "the Yellow Book".

De acuerdo con lo anteriormente descrito, se observa que el marco normativo es suficiente para poder disponer de referencias adecuadas para la elaboración de los informes de auditoría en el sector público.

3.2 Principios y normas relativas al informe, de acuerdo con los Principios y normas de auditoría del sector público (PNASP)

Se indican a continuación de manera breve y a modo de recordatorio, los principios y normas que deberán servir como marco de referencia en la elaboración de los informes:

Presentación en forma debida

Las actuaciones de los órganos de control externo darán lugar a informes por escrito, que presenten la información de acuerdo con los requisitos de claridad, concisión, objetividad, ponderación y adecuado fundamento o soporte.

Entrega a los destinatarios

Los informes se entregarán en tiempo oportuno a los destinatarios que establece la normativa legal, que, en principio, son los respectivos Parlamentos o Plenos.

Adecuada preparación

Los informes deberán prepararse, como regla general, de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, adaptadas a la realidad del sector público y al contenido de las presentes normas. Asimismo, será conveniente recabar de los responsables de las entidades auditadas manifestaciones por escrito relativas a aspectos significativos del trabajo de auditoría realizado.

Contenido mínimo

El informe deberá recoger, como contenido mínimo, el título, la identificación de las personas, entidades u órganos auditados y la de aquéllos a los que va dirigido, una descripción clara de las razones de la fiscalización, sus objetivos, alcance y normas de auditoría aplicadas, comentarios sobre cuestiones e incidencias relevantes, la opinión o conclusión, las recomendaciones, en su caso, la fecha y la firma del emisor del informe.

Publicidad

Los informes se publicarán de acuerdo con la normativa aplicable a cada órgano de control externo.

De acuerdo con esta enumeración y breve definición de los principios y normas para la elaboración del informe, parece claro el marco de referencia en que se debe mover el auditor para elaborar su informe. No obstante, y en opinión de este ponente, esto no es tan sencillo, puesto que la aplicación práctica de estos principios conlleva determinadas dificultades que se van a tratar de resumir en el apartado siguiente, y que se plantean a modo de reflexión, con el objeto de que sean motivo de diálogo y debate. Como complemento de estos elementos de reflexión, se comenta en el apartado 5 una propuesta de modelos de informes de auditoría o fiscalización para una entidad pública con forma de sociedad mercantil y para el caso de la Cuenta anual de la Administración, que está sometida a una legislación específica económico-presupuestaria.

4. Elementos de reflexión acerca de la estructura y contenido de los informes de auditoría en el sector público. Análisis del informe de la Cuenta General.

4.1 En cuanto el contenido de la Cuenta General

En primer lugar, se debe definir cuál es el contenido de la Cuenta General para posteriormente abordar los aspectos de los informes que sobre la misma debe efectuar un OCEX.

Bajo el término "Cuenta General" se pueden encuadrar las siguientes cuentas o estados:

- Cuenta anual de la Administración
- Cuentas de las entidades autónomas de carácter administrativo
- Cuentas de las entidades autónomas de carácter mercantil, industrial, financiero o análogo
- Empresas públicas y otros entes
- Fundaciones públicas

En consecuencia, cuando se habla de "Informe de la Cuenta General", se está hablando del informe que engloba la auditoría o fiscalización de todas las cuentas/estados antes citados.

4.2 En cuanto a los objetivos del informe

El objetivo básico a conseguir es el de obtener evidencia suficiente para pronunciarse sobre los siguientes puntos:

- Adecuación de la información financiera presentada a los principios contables que le son de aplicación (auditoría financiera).
- Cumplimiento de la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos (auditoría de cumplimiento).
- Gestión de los recursos humanos, materiales y de los fondos presupuestarios de forma económica y eficiente (auditoría de eficiencia y economía).
- Grado de eficacia en el logro de los objetivos previstos (auditoría de eficacia).

Adicionalmente a lo anterior, también se debe pretender con el trabajo a realizar detectar situaciones en las que fuera oportuno proponer medidas para la mejora de la gestión económico-administrativa del sector público.

Como resultado de la consecución del objetivo citado se debe emitir el correspondiente informe.

En relación con estos objetivos que normalmente están fijados en la ley de creación de un OCEX, se plantean los siguientes *elementos de reflexión*:

- Objetivos alcanzables realmente versus objetivos establecidos por la legislación de cada OCEX.
- Definición de un objetivo general para la Cuenta General. Definición de objetivos particulares para cada una de las cuentas/estados que conforman la Cuenta General.
- Limitaciones más frecuentes con que se encuentran los OCEX para cumplir con los objetivos fijados.
- Materialización de la consecución de los objetivos marcados en la emisión de la correspondiente opinión/dictamen/declaración/conclusión en el informe.

4.3 En cuanto al alcance del informe

Es preciso identificar el tipo de comprobaciones efectuadas para la evaluación de la información y formación del juicio u opinión a emitir, así como el alcance de las mismas. En situaciones normales, se considera suficiente la manifestación de que la auditoría se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, habiendo incluido todas aquellas pruebas selectivas y procedimientos técnicos que se han considerado necesarios de acuerdo con las circunstancias.

La anterior redacción implica que no han existido limitaciones de ningún tipo en la aplicación de las técnicas que el OCEX ha considerado necesarias y que se han aplicado todas aquellas que la práctica de la auditoría considera imprescindibles.

En la aplicación de las normas y técnicas de auditoría, determinación de la evidencia a obtener, tamaño y selección de las comprobaciones muestrales, tipo de las mismas y, en general, en la evaluación e interpretación de la evidencia obtenida y de la situación encontrada, se deben tener presente los criterios de importancia relativa y riesgo probable.

En las situaciones en que no hayan existido limitaciones en la aplicación de los procedimientos y normas de auditoría, no se considera necesario especificar con detalle el tipo de pruebas y el alcance o cobertura conseguido con las mismas. No obstante, en situaciones concretas puede ser conveniente hacerlo o puede ser solicitado por la entidad auditada; la redacción y presentación puede variar según los casos.

En los casos en que existan limitaciones en el alcance no resueltas satisfactoriamente y que afecten al dictamen/conclusión/declaración, deben exponerse detalladamente las mismas, sus causas y sus consecuencias sobre el mencionado dictamen.

En relación con el alcance, se plantean los siguientes *elementos de reflexión*:

- Definición de "alcance suficiente"
- Delimitación del alcance real de la auditoría
- ¿Debe ser el alcance igual para la auditoría de las diversas cuentas/estados que integran la Cuenta General? Alcance a efectuar en las auditorías de las empresas públicas. Utilización de auditorías externas.

- Necesidad de una planificación detallada de la fiscalización de la Cuenta General que incluya, en su caso, una adecuada descripción de los alcances a efectuar en cada una de las fiscalizaciones. Documentación adecuada de las “rotaciones de énfasis”.
- Fijación de “mínimos” en los alcances relativos a verificar el cumplimiento por parte de los entes auditados de la normativa legal reguladora de su actividad económico-financiera.
- Conveniencia de detallar, cuando las limitaciones son numerosas o de tipo general, los procedimientos que ha sido posible aplicar. En estos casos, sería necesario indicar el trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas en cada uno de los diversos apartados de la Cuenta General.
- Influencia en el alcance del trabajo de la “inmaterialidad” o “principio de importancia relativa” de determinadas magnitudes que integran las diversas cuentas/estados de la Cuenta General.

4.4 En cuanto al contenido del informe

El informe debe presentar claramente los grandes apartados en que se subdivide, que estarán en función de la composición de la Cuenta General.

De acuerdo con esta composición de la Cuenta General descrita en el apartado 4.1 anterior, el informe debe constar, como mínimo, de las siguientes partes adecuadamente diferenciadas:

- Conclusión general, dictamen u opinión/declaración sobre la Cuenta General que ha sido sometida a auditoría.
- Cuenta anual de la Administración.
- Cuentas de los OO.AA. de carácter administrativo
- Cuentas de los OO.AA. de carácter mercantil, industrial, financiero o análogo.
- Cuentas de las empresas públicas y otros entes.
- Cuentas de las Fundaciones públicas.

En relación con el contenido del informe surgen los siguientes *elementos de reflexión*:

- El dictamen/declaración/conclusión/opinión preceptivo que explícitamente debe figurar en el informe debe detallar todas las salvedades o excepciones encontradas en la auditoría de la diversas cuentas/estados que conforman la Cuenta General o se pueden hacer referencias generales a las mismas indicando que el detalle y explicación de las citadas excepciones se encuentra en cada uno de los apartados del informe.
- Conveniencia o no de adjuntar al informe las cuentas/estados completos objeto de la fiscalización. Casos de la Cuenta anual de la Administración y Cuenta de los OO.AA.
- En el caso de empresas públicas con forma de sociedad mercantil y otros entes sometidos al control financiero por parte de la Intervención General de la Comunidad Autónoma, mediante la realización de auditorías, se plantean las siguientes cuestiones:
 - Necesidad de coordinación de los trabajos a realizar.
 - Incidencia en los alcances de los auditorías a realizar por el OCEX.
 - Estructura del informe de auditoría del OCEX.
 - Necesidades de las “rotaciones de énfasis”. Incidencia en el informe.
- Conveniencia de efectuar una introducción al informe, donde se pongan de manifiesto todos los aspectos comunes a las diferentes cuentas/estados que conforman la Cuenta General. Incidencia de este apartado en los análisis específicos de cada una de las partes integrantes de la Cuenta General: se hace referencia al citado apartado, se repite sucintamente, otras posibilidades, etc.
- Determinación de “áreas críticas” o “con riesgo”. Determinación del método de muestreo y tamaño de las muestras. Indicación explícita de las mismas en el informe.
- Problemática que se plantea cuando la rendición de cuentas y el período de emisión de informe es corto y no se dispone de registros contables fiables hasta la citada rendición. Incidencia en el proceso de selección de transacciones. Riesgos de auditoría inherentes.
- Conveniencia de indicar explícitamente las deficiencias en concreto detectadas en cada uno de los subapartados del informe, por ejemplo: “contratación”. Hemos detectado que el expediente nº... adolece de las deficiencias siguientes: el acta de replanteo... etc” o bien hacer un resumen que comprenda las deficiencias generales detectadas.

- Tratamiento que se debe dar en el informe cuando las cuentas anuales auditadas no contienen toda la información necesaria para su adecuada comprensión. Especial referencia a la memoria.
- Alegaciones del ente auditado. Necesidad o no de incluirlas en el informe. Normativa legal al respecto.

5. Propuesta de un modelo de estructura y contenido de los informes de fiscalización

Los Auditores de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, ante la disparidad de los “tipos” de informes, no tanto en el fondo como en la forma y la estructuración de su contenido, procedimos al análisis de los mismos con el objetivo de establecer, de acuerdo con la Ley de Sindicatura de Cuentas y los Principios y normas de auditoría del sector público (PNASP) de los OCEX, una estructura de contenidos homogénea para los informes de las fiscalizaciones llevadas a cabo por la Sindicatura de Cuentas.

En primer lugar se efectuó el análisis de los informes emitidos por la Sindicatura de Cuentas en los últimos años, procediendo agruparlos según el “tipo” o estructura así:

- Entidades locales
- Universidades
- Entidades autónomas
- Entidades públicas con forma de sociedad mercantil
- Entidades públicas: otras
- Servicios de asistencia sanitaria
- Cuenta anual de la Administración
- Cámaras de Comercio
- Auditoría operativa

Este análisis puso de manifiesto la existencia de determinadas razones que habían incidido en una situación de diversidad en la elaboración de los informes. Entre estas razones estarían los distintos tipos de normativa reguladora y características de los entes fiscalizados (ayuntamientos, sociedades mercantiles, entidades autónomas, cámaras, cuenta administración, etc.).

Para establecer una estructura y contenido del informe se estudiaron:

- Informes de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana
- Informes de otros OCEX
- Informes del Tribunal de Cuentas de España
- Principios y normas de auditoría pública de los OCEX
- Ley y reglamento de la Sindicatura de Cuentas

Este análisis ha derivado en un modelo de estructura unificada de los informes de la Sindicatura de Cuentas que, al ser homogénea para todas las fiscalizaciones que se realicen, ayudará al destinatario de los mismos a evaluar con mayor precisión la trascendencia de las conclusiones.

Este análisis llevado a cabo y sus resultados han sido plasmados en una Directriz Técnica elaborada por los Auditores de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana y aprobada por el Consejo de la institución.

Esta directriz no trata sobre los objetivos, alcances y procedimientos de las fiscalizaciones, únicamente establece un marco homogéneo para la elaboración de los informes, cualquiera que sean esos objetivos, alcances y procedimientos, los cuales deberán estar claramente establecidos en las memorias de planificación, de acuerdo con el plan de actuación anual de la Sindicatura de Cuentas y las disponibilidades de recursos humanos de los distintos equipos de auditoría.

No debe entenderse tampoco esta directriz como una norma interna sustitutiva o alternativa de los PNASP, que deben ser observados siempre, sino como una guía para su aplicación.

Esta directriz es aplicable en los informes de las fiscalizaciones de los siguientes entes:

- Entidades locales
- Universidades
- Entidades autónomas
- Empresas públicas (sociedades mercantiles y entidades públicas)

- Servicios de asistencia sanitaria

Por diferentes razones, no será de aplicación literal, pero se tenderá a adaptar y aplicar la estructura de contenidos en las siguientes fiscalizaciones:

- Cuenta anual de la Administración
- Fundaciones públicas
- Auditoría operativa
- Cámaras de comercio
- Fondo de Compensación Interterritorial

Como se ha indicado en los diferentes apartados de esta ponencia, éste taller quiere ser un espacio de diálogo y trabajo y en este sentido, se han incluido como Anexos unos modelos de informe con una estructura y contenidos básicos.

En el Anexo 1 se señala la estructura general que deben tener los informes de fiscalización de acuerdo con la directriz antes citada.

En el Anexo 2 se adjunta un modelo de informe de fiscalización de una empresa pública con forma de sociedad mercantil.

En el Anexo 3 se detalla el índice correspondiente a la Introducción y conclusiones generales del informe de la Cuenta General de la Generalitat Valenciana del ejercicio 2002 y el índice correspondiente al informe de la Cuenta anual de la Administración de la Generalitat Valenciana del citado ejercicio.

6. Especificidades del tratamiento en el informe de los errores, irregularidades e incumplimientos de la normativa legal.

6.1 Consideraciones generales

Independientemente de si una auditoría es realizada en el sector privado o público, los principios básicos son los mismos. Sin embargo la aplicación de estos principios requiere ser matizada y adaptada a las diferentes circunstancias y requerimientos legales.

En un sistema democrático de gobierno, la rendición de cuentas al público y, en particular, a sus representantes elegidos, es un aspecto primordial de la gestión de una entidad del sector público. Las entidades del sector público se crean generalmente por medio de leyes y sus actividades están regidas por distintas normas derivadas de la legislación. Puesto que la legislación y otras normas son los medios principales de los que se valen los legisladores para controlar los ingresos y el gasto del sector público, la auditoría de cumplimiento de las normas relevantes es generalmente parte integral e importante del mandato de auditoría, para la mayoría de las auditorías de las entidades del sector público. De hecho, tal como se señalan los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público una de las notas que distinguen la fiscalización del sector público de la auditoría del sector privado es *"el mayor énfasis que los órganos de control externo deben de poner en el cumplimiento de la legalidad"*.

La naturaleza del mandato legal del auditor público establece una serie de requerimientos estrictos respecto del tratamiento de las irregularidades o fraudes detectados, que van más allá que su impacto en los estados financieros fiscalizados. Además, las irregularidades tienen unas características que aconsejan su estudio y tratamiento conjuntamente con las situaciones de incumplimiento de la normativa, ya que a veces son aspectos inseparables de un mismo hecho.

Los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público (PNASP) establecen lo siguiente:

3.2.5 Revisión del cumplimiento legal

"Deberá revisarse el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables".

El cumplimiento de las leyes y reglamentos es importante en la auditoría del sector público, puesto que tanto los organismos como los programas, las actividades y las funciones emanan de leyes y obedecen a principios y reglas más específicos que en el caso del sector privado.

Las normas derivadas del cumplimiento de la legalidad se refieren a la responsabilidad del organismo auditado, a la suficiencia del alcance de la revisión y a la posible detección de situaciones irregulares.

3.2.5.1 Cumplimiento de la legalidad y su control

La dirección del ente auditado es responsable de que su actuación se ajuste a las leyes y reglamentos aplicables. El control interno deberá supervisar la gestión del ente auditado con el fin de verificar el cumplimiento de la legalidad que le sea de aplicación.

Para una eficaz revisión de cumplimiento legal será necesario:

- *Identificar las leyes y disposiciones legales que afecten al sistema económico-financiero del ente auditado y cuyo incumplimiento puede tener un impacto directo sobre la presentación o la realidad de los estados auditados.*
- *Evaluar la eficacia del control interno en el terreno de la legalidad.*

3.2.5.2 Alcance suficiente

Al determinar la naturaleza, el calendario y la extensión de los controles y de los procedimientos de auditoría precisos para comprobar la conformidad a las leyes y a los reglamentos, el auditor deberá valorar el riesgo de una falta de conformidad a la legalidad que pueda tener un efecto importante sobre los resultados de la auditoría.

Igualmente, el auditor deberá valorar el riesgo de que el organismo no cumpla las leyes y reglamentos y el riesgo de que el sistema de control interno adoptado para el cumplimiento de esas leyes y reglamentos sea ineficaz o no permita detectar su posible incumplimiento.

En todo caso, se deberán planificar y efectuar pruebas del cumplimiento de la legalidad.

3.2.5.3 Detección de situaciones irregulares

El auditor deberá establecer controles y procedimientos de auditoría para tener una certeza razonable de detectar los errores, las irregularidades y los actos ilegales que puedan repercutir de forma importante sobre los resultados de la auditoría.

El auditor deberá también tener en cuenta la posibilidad de situaciones ilegales que pueden tener efecto sobre los resultados de la auditoría.

Dado que esta materia es también muy importante en las auditoría financieras privadas, el ICAC ha emitido una NTA "sobre cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada" y otra sobre "errores e irregularidades" publicadas ambas en el BOICAC 47. Estas NTA se consideran como desarrollo del mandato legal y de los PNASP. Adicionalmente y para hacer un análisis e interpretación adecuada de las normas del ICAC señaladas, se deben tener también presentes las NASP de la IGAE, que en su apartado 5.6 y 6.3.8 regulan esta materia. También sirve de orientación el "Estudio 3.- Auditoría de cumplimiento de la legalidad. Una perspectiva del sector público" publicado en octubre de 1994 por el Comité del Sector Público de la IFAC.

Los Auditores de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, tomando como base la normativa citada e introduciendo una serie de modificaciones para adaptarlas a las características de las fiscalizaciones del sector público, hemos elaborado una Directriz Técnica sobre errores, irregularidades y cumplimiento de la normativa por el ente fiscalizado, que ha sido aprobada por el Consejo de la Sindicatura de Cuentas.

El objeto de esta Directriz Técnica se concreta en los siguientes aspectos:

- establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor,
- delimitar la responsabilidad del auditor,
- determinar los efectos en el informe,
- determinar otras acciones que procedan,

en relación con la detección de errores, irregularidades y eventuales incumplimientos de la normativa aplicable en que haya podido incurrir la entidad fiscalizada.

A continuación, y por motivos obvios de limitación de la ponencia, se exponen de manera resumida los aspectos más significativos que comprende esta Directriz técnica en cuanto a procedimientos para verificar el cumplimiento de la normativa y sus consideraciones sobre el informe.

6.2 Procedimientos para verificar el cumplimiento de la normativa

Con el fin de planificar adecuadamente su trabajo de auditoría, el auditor debe obtener un conocimiento general del marco normativo que afecta a la entidad, tanto la legislación de general aplicación, la del sector en el que opera y la específica de la entidad acerca de las operaciones sometidas a revisión, y de cómo la entidad está cumpliendo con ella. Si no fuera así, existe el riesgo de que los procedimientos de auditoría no se diseñen a la medida de las necesidades específicas de la auditoría o de que sean ejecutados inadecuadamente.

En este contexto, el auditor debe tener especialmente en cuenta que alguna normativa aplicable puede tener un efecto importante en las operaciones de la entidad, que en algunos casos, podrían llegar a causar el cierre de la entidad o poner en duda su capacidad para continuar sus operaciones.

Además, el auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el cumplimiento por la entidad de aquella normativa que considere pueda tener un efecto significativo en las cuentas anuales de acuerdo con el alcance definido en la planificación. El auditor debe tener un conocimiento suficiente de esas normas para considerarlas cuando audite los importes registrados y los desgloses contenidos en las cuentas anuales.

En este sentido, hay que tener en cuenta que existe determinada información que, en cualquier caso, debido a su naturaleza y dada su exigencia legal debe incorporarse en las cuentas anuales.

6.2.1 Procedimientos cuando hay indicios de incumplimiento

Cuando llegue a conocimiento del auditor información relativa a un eventual incumplimiento de la normativa aplicable, deberá entender la naturaleza del hecho y las circunstancias en las que ha sucedido, así como obtener suficiente información adicional para evaluar su posible efecto en las cuentas anuales.

Al evaluar el posible efecto en las cuentas anuales, el auditor tendrá en cuenta:

- Las consecuencias financieras previsibles, como multas, sanciones de otro tipo, perjuicios y responsabilidades, indemnizaciones, expropiación de activos, cese forzoso de actividades, litigios, etc.
- Si tales consecuencias deben ser desglosadas expresamente en la memoria de las cuentas anuales.
- Si las consecuencias financieras previsibles son de tal importancia o naturaleza que afecten significativamente a la imagen fiel de las cuentas anuales, de acuerdo con la norma técnica sobre el concepto de importancia relativa.

Cuando el auditor considere que puede haber un eventual incumplimiento que pudiera tener un efecto significativo en las cuentas anuales, debe documentar sus conclusiones y comentarlas con la dirección de la entidad auditada. Tal documentación debe incluir copias de los registros y documentos, así como transcripciones de conversaciones, cuando ello sea adecuado.

Si la dirección de la entidad auditada no proporciona información satisfactoria de que está de hecho cumpliendo con la normativa, el auditor deberá considerar la posibilidad de consultar con los asesores legales de la misma acerca de la aplicación de la normativa aplicable a la situación concreta de que se trate, así como sus posibles efectos en las cuentas anuales.

Los auditores deberán consultar con los letrados de la Sindicatura cuando surjan problemas en la interpretación de la legislación aplicable. Con carácter general, se podrá solicitar a los letrados informes jurídicos de acuerdo con el procedimiento interno establecido.

6.2.2 Procedimientos cuando hay indicios de la existencia de errores e irregularidades

Basándose en la evaluación del riesgo, el auditor debe diseñar los procedimientos de auditoría necesarios para obtener seguridad razonable de que las irregularidades y errores significativos que pudieran existir y afecten significativamente a las cuentas anuales, consideradas en su

conjunto, se detecten adecuadamente.

En consecuencia, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada de que no se han producido errores e irregularidades que puedan tener un efecto significativo en las cuentas anuales, o de que si se han producido su efecto en éstas ha sido reflejado adecuadamente.

Cuando de la aplicación de procedimientos de auditoría, diseñados teniendo en cuenta la evaluación del riesgo, se derivase la posible existencia de errores e irregularidades, el auditor debe evaluar sus efectos potenciales en las cuentas anuales. Si considera que son significativos, debe modificar los procedimientos previstos o aplicar otros adicionales.

6.2.3 Procedimientos cuando hay indicios de responsabilidad contable

Cuando, según la apreciación del auditor, haya indicios de la existencia de responsabilidad contable el auditor remitirá, junto con el informe correspondiente, una nota informativa de los hallazgos junto con todos los antecedentes del caso al Síndico responsable para su traslado al Consejo de la Sindicatura de Cuentas y aplicación, en su caso, de lo previsto en el artículo 61.3 del Reglamento de régimen interior (RRI).

6.2.4 Procedimientos cuando hay indicios de actos delictivos

Cuando en el curso de la auditoría se detecten actos o conductas que presuntamente puedan considerarse delictivos, el responsable de la auditoría los pondrá, inmediatamente y sin esperar a que concluya la auditoría, en conocimiento del Síndico responsable para su traslado al Consejo de la Sindicatura de Cuentas para que proceda de la forma más oportuna conforme a derecho.

6.3 Consideraciones sobre el informe

En relación con el informe, también existen diferencias importantes entre sector privado y público, tanto por la importancia que informar sobre el cumplimiento de la legislación aplicable y sobre la posible existencia de irregularidades tiene en el sector público en general, como porque de acuerdo con la Ley, la Sindicatura de Cuentas solo debe emitir un único informe con destino a las Cortes Valencianas.

6.3.1 Auditoría financiera

Si el auditor concluye que el eventual error, irregularidad o incumplimiento de la normativa aplicable a la entidad tiene o puede tener un efecto significativo o muy significativo desde un punto de vista cuantitativo o cualitativo en las cuentas anuales y que no ha sido adecuadamente considerado en las mismas debe emitir un informe con salvedad, opinión desfavorable o denegada según proceda.

Si la entidad o las circunstancias impiden al auditor la obtención de la evidencia suficiente y adecuada para evaluar si existen o si es probable que se hayan producido errores, irregularidades o incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad que puedan afectar significativamente a las cuentas anuales, debe expresar una opinión con salvedades o denegar su opinión, por la existencia de limitaciones al alcance de la auditoría.

6.3.2 Auditoría de cumplimiento

Los informes se pronunciarán necesariamente sobre si se ha cumplido con la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos y deberán contener, en su caso, un detalle sucinto de las infracciones, los abusos o presuntas irregularidades de carácter significativo, que se hayan observado.

La información sobre el grado de incumplimiento deberá situarse en una perspectiva adecuada con el objeto de que el lector del informe pueda juzgar su importancia. Se debe señalar, por tanto, la relación que guardan los incumplimientos detectados con el universo o el número total de casos examinados y serán cuantificados en términos de valor monetario cuando sea posible y apropiado. A la hora de redactar el informe, y elegir la terminología a utilizar, es muy importante tener en cuenta que la determinación de si un acto o una situación constituye o no incumplimiento de una

norma es una cuestión jurídica que puede exceder de las atribuciones del auditor. Su formación y experiencia, así como su conocimiento de la entidad y de su actividad, pueden proporcionar indicios de que algunos actos que lleguen a su conocimiento puedan constituir incumplimiento de la normativa aplicable por la entidad.

Aunque los auditores tienen la responsabilidad de determinar, si en su opinión, las transacciones examinadas son conformes con las normas aplicables, la determinación de si un acto concreto constituye o es probable que constituya un incumplimiento puede requerir la intervención de los servicios jurídicos, si bien en última instancia la determinación sobre si un acto o transacción es ilegal es una cuestión para la que solo están facultados los tribunales.

6.3.3 *Pronunciamiento sobre responsabilidad contable*

El artículo 61.4 del RRI establece que cuando no se hayan advertido “*anomalías ni responsabilidades contables*” se hará constar así en el Informe. Mediante la utilización del formato establecido en la Directriz Técnica sobre la estructura del informe, y en concreto de la “redacción modelo” del apartado de conclusiones sobre el cumplimiento de la legalidad, el auditor, al informar sobre la existencia o no de incumplimientos, se atiene dentro de sus responsabilidades y competencias a este mandato reglamentario, ya que el término “*incumplimientos*” utilizado en la Directriz Técnica incluye los supuestos de “*anomalías*” o “*responsabilidades contables*”.

La utilización precisa de la terminología es muy importante puesto que la competencia jurisdiccional en cuanto a los procedimientos de responsabilidad contable corresponde únicamente al Tribunal de Cuentas, cuyas resoluciones en la materia son susceptibles de recurso ante el Tribunal Supremo.

7. **Resumen y conclusiones**

Como primer aspecto que hay que destacar es que esta ponencia ha sido elaborada con un objetivo claro: que sirva como elemento de diálogo, trabajo y debate.

El tema tratado para los que nos dedicamos a la auditoría del sector público es apasionante. El informe de auditoría o fiscalización es el producto final de todo un proceso laborioso realizado por profesionales de acuerdo con una normativa técnica de aplicación.

Por tanto, es necesario indicar, aunque sea de manera breve, pero clara, cual es el entorno normativo en el que se mueve el auditor para llevar a cabo su trabajo de auditoría o fiscalización.

Asimismo, y dada la amplitud del tema objeto de análisis, ha sido necesario delimitar el enfoque y planteamiento que se le ha dado en esta ponencia. En este sentido, nos hemos referido básicamente a los informes de auditoría de regularidad en el sector público realizados por un OCEX.

Descritas las normas que afectan al auditor en la realización de su trabajo, delimitado el tipo de informe de auditoría a que nos referimos, hemos indicado a continuación cuales son los aspectos o elementos de reflexión que surgen de la aplicación práctica en la elaboración de los informes. La experiencia práctica indica, en nuestra opinión, que no es tan sencillo la aplicación de estas normas en la elaboración de los informes.

Estos diversos elementos de reflexión surgidos como consecuencia de la elaboración de diversos informes de auditoría en el sector público quieren ser un elemento de diálogo y trabajo, y como tales están descritos.

Complementariamente a lo anterior, con el mismo objetivo de diálogo, trabajo y debate, he considerado positivo incluir un modelo de estructura y contenido de los informes de fiscalización, fruto de un trabajo de análisis de los Auditores de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana.

Esta estructura y contenido pretende que los informes de la Sindicatura de Cuentas sean homogéneos para las fiscalizaciones que se realicen y ayuden al destinatario de los mismos a evaluar con mayor precisión la trascendencia de sus conclusiones.

La última parte de la ponencia, pero no menos importante, ha analizado las especificidades del tratamiento en el informe de los errores, irregularidades e incumplimientos de la normativa legal.

En este apartado, se ha querido dejar constancia de la problemática que conlleva la revisión del cumplimiento de la legalidad en la gestión de los fondos públicos, los procedimientos que debe

aplicar el auditor para verificar el cumplimiento de la normativa, y su impacto o consideración en el informe de auditoría o fiscalización.

Por último, y como ya he comentado en la introducción, quiero dejar constancia de mi agradecimiento al Comité Directivo del Congreso por la amable invitación que me han efectuado para participar como ponente y que esta participación ha tenido como objetivo principal colaborar con mi modesta aportación basada fundamentalmente en la experiencia práctica, en un tema que considero apasionante para un profesional que realiza auditorías en el sector público.

Bibliografía

- Normas de auditoría de la International Federation of Accountants (IFAC). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). IFAC, -exposure draft. December 2003. Proposed Pronouncements on the Auditor's Report.
- Normas de auditoría de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. INTOSAI.
- Normas de auditoría de la United States General Accounting Office (GAO).
- Principios y normas de auditoría del sector público. Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español (OCEX).
- Normas de auditoría del sector público. Intervención General de la Administración del Estado. IGAE.
- Normas de auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. ICAC.
- Ley de la Generalitat Valenciana 6/1985, de 11 de mayo, de la Sindicatura de Cuentas.
- Reglamento de Régimen Interior de la Sindicatura de Cuentas. Comisión de Coordinación, Organización y Régimen de las Instituciones de la Generalitat de las Cortes Valencianas.
- Directriz Técnica de fiscalización número 3 de la Sindicatura de Cuentas. Estructura y contenido de los informes de fiscalización. Noviembre de 2002. Manual de disposiciones y normas técnicas aplicables en la fiscalización externa del sector público valenciano. Sindicatura de Cuentas.
- Directriz Técnica de fiscalización número 4 de la Sindicatura de Cuentas. Errores, irregularidades e incumplimientos de la normativa aplicable. Junio de 2003. Manual de disposiciones y normas técnicas aplicables en la fiscalización externa del sector público valenciano. Sindicatura de Cuentas.
- Informe de fiscalización de la Cuenta General de la Generalitat Valenciana del ejercicio 2002. Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana. www.sindicom.gva.es

ANEXO 1

ESTRUCTURA GENERAL DEL INFORME DE FISCALIZACIÓN

1. OBJETIVOS Y ALCANCE DE LA FISCALIZACIÓN

1.1 Objetivos

Se indicarán claramente las razones de la fiscalización y los objetivos perseguidos; si la fiscalización viene impuesta por imperativo legal, como es el caso de la Cuenta General, o tienen su origen en la iniciativa de la SC o en peticiones formuladas por las Cortes o por las entidades locales.

Los objetivos perseguidos por la fiscalización deberán estar en concordancia con el contenido de la Ley de Sindicatura de Cuentas. Deberán redactarse siempre con detalle, incluso cuando ello suponga repetición exacta de un texto legal, en cuyo caso es conveniente la referencia al articulado del mismo.

Normalmente, los objetivos vienen referidos a los aspectos de regularidad financiera, regularidad legal, eficacia, eficiencia y economía.

1.2 Alcance y procedimientos de la fiscalización

1.2.1 Revisión financiera

En cada caso se indicarán las cuentas o hechos objeto de la fiscalización, incorporando una reproducción íntegra o resumida de la información económico-financiera examinada. Se considera recomendable incluir esta información en anexos, en cuyo caso el texto del informe hará referencia al lugar donde se encuentre dicha información.

Deberá ponerse de manifiesto, asimismo, si las cuentas recogen la información necesaria y suficiente para cubrir los objetivos informativos que les correspondan, en caso contrario deberá expresarse una limitación al alcance.

Deberán identificarse las normas técnicas aplicadas en la fiscalización, el tipo de comprobaciones efectuadas para la evaluación de la información y formación del juicio u opinión a emitir, así como el alcance de las mismas.

Cuando no hayan existido limitaciones en la aplicación de los procedimientos y normas de auditoría, no será necesario especificar con detalle el tipo de pruebas ni el alcance o cobertura conseguido con las mismas; no obstante, en situaciones concretas puede ser conveniente hacerlo; su redacción y presentación puede variar según los casos.

En los casos en que existan limitaciones en el alcance que afecten a la conclusión general, deberán exponerse detalladamente, indicando sus causas y consecuencias. Cuando las limitaciones sean numerosas o de tipo general, puede resultar más práctico detallar los procedimientos que ha sido posible aplicar. En estos casos, es recomendable mostrar el trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas en cada uno de los epígrafes o áreas en que se divida la información examinada.

1.2.2 Revisión del cumplimiento de la legalidad

Conforme a los objetivos de la fiscalización señalados en el apartado 1.1, y con el enfoque descrito en el apartado 1.2.1, hemos revisado el cumplimiento por parte de la entidad, de la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos durante el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2002.

Dicha revisión ha consistido en la verificación, mediante pruebas selectivas, del cumplimiento de los aspectos relevantes establecidos fundamentalmente en:

- *Detallar las normas revisadas*
-

2. CONCLUSIONES GENERALES

2.1 Revisión financiera

Como resultado del trabajo efectuado, con el alcance señalado en el apartado 1.2.1, no se han puesto de manifiesto hechos o circunstancias que afecten de forma significativa a la adecuación de las cuentas anuales fiscalizadas a los principios contables que les son de aplicación.

O bien, si hubiera alguna limitación al alcance u otra salvedad significativa:

Como resultado del trabajo efectuado, con el alcance señalado en el apartado 1.2.1, se han puesto de manifiesto los siguientes hechos o circunstancias que afectan de forma significativa a la adecuación de las cuentas anuales fiscalizadas a los principios contables que les son de aplicación:

- a)
- b)

Adicionalmente se indican a continuación otros aspectos de interés observados en el curso de la fiscalización efectuada:

- a)
- b)

2.2 Revisión del cumplimiento de la legalidad

Como resultado del trabajo efectuado, y con el alcance descrito en el apartado 1.2.2, no se han detectado en la Entidad durante el período objeto de fiscalización, incumplimientos relevantes de la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos.

O bien, si hubiera alguna salvedad significativa:

Como resultado de la revisión efectuada, con el alcance descrito en el apartado 1.2.2, se han detectado en la Entidad durante el período objeto de fiscalización, los incumplimientos relevantes de la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos que se señalan a continuación:

- a)
- b)

En apartados posteriores de este Informe se indican los aspectos que deberán ser objeto de atención y mejora por parte de los responsables de la Sociedad.

3. INFORMACIÓN GENERAL

- 3.1 Naturaleza y objeto
- 3.2 Actividad desarrollada en el ejercicio

4. COMENTARIOS SOBRE LOS ASPECTOS MÁS IMPORTANTES DE LAS CUENTAS ANUALES

5. FISCALIZACIÓN DE LA CONTRATACIÓN

6. HECHOS POSTERIORES

7. RECOMENDACIONES

ANEXO 2

**MODELO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE UNA EMPRESA PÚBLICA CON
FORMA DE SOCIEDAD MERCANTIL**

1. OBJETIVOS Y ALCANCE DE LA FISCALIZACIÓN

1.1 Objetivos

En virtud de lo dispuesto en el artículo 8.3 de la Ley de la Generalitat Valenciana 6/1985, de 11 de mayo de Sindicatura de Cuentas, la fiscalización efectuada ha tenido por objeto determinar si las cuentas anuales del ejercicio 2002 de Empresa Pública, SA (en adelante EPSA o la Entidad) se presentan adecuadamente, de acuerdo con los principios contables que le son de aplicación, así como verificar el cumplimiento de la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos durante el citado ejercicio.

Asimismo, la fiscalización ha incluido la revisión y evaluación de determinados aspectos del sistema de gestión y control interno de EPSA, señalándose en los diferentes apartados de este informe aquellas situaciones que deberán ser objeto de atención y mejora por parte de los órganos responsables de la entidad.

1.2 Alcance y procedimiento de la fiscalización

1.2.1 Revisión financiera

Las cuentas anuales de EPSA están formadas por el balance al 31 de diciembre de 2002, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha y se adjuntan íntegramente, junto con el informe de auditoría, en el Anexo de este Informe. Estas cuentas fueron formuladas por los administradores de la entidad con fecha ___ de marzo de 2003, aprobadas por la Junta General de Accionistas con fecha ___ de junio de 2003 y presentadas a esta Sindicatura de Cuentas por la Intervención General de la Generalitat Valenciana (IGGV), conforme a la normativa de aplicación, el ___ de junio de 2003, junto con el informe de auditoría.

El citado informe de auditoría, obligatorio de conformidad con la legislación mercantil de aplicación, (*sólo para sociedades mercantiles*) es a la vez resultado del control de carácter financiero, que atendiendo a lo establecido en el artículo 64 de la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat Valenciana (LHPGV), realiza la IGGV con la colaboración de firmas de auditoría contratadas por ésta.

De acuerdo con lo anterior y con el fin de evitar duplicidades en el control de EPSA se ha considerado necesario racionalizar las técnicas y procedimientos habituales de auditoría a realizar por los equipos de fiscalización de esta Sindicatura. En consecuencia, se han efectuado las pruebas de auditoría financiera que se han considerado pertinentes, de conformidad con los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público elaborados por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español y con las Directrices técnicas de fiscalización aprobadas por el Consejo de la Sindicatura de Cuentas. Estos procedimientos han consistido en la realización de pruebas selectivas, revisión del control interno y demás técnicas de auditoría que han sido de aplicación en este caso, incidiendo de manera especial en los aspectos que a continuación se detallan:

- a) Revisión analítica de las cuentas anuales examinadas
- b) Análisis de los informes de auditoría del ejercicio
- c) Revisión de la gestión contractual
- d) Revisión de los convenios de investigación
- e) Revisión de los epígrafes más significativos de las cuentas anuales
- f) Revisión del endeudamiento
- g) ...

No obstante, la fiscalización ha estado condicionada por las limitaciones que se detallan en los párrafos M y N del apartado 2.1.

1.2.2 Revisión del cumplimiento de la legalidad

Conforme a los objetivos de la fiscalización señalados en el apartado 1.1, y con el enfoque descrito en el apartado 1.2.1, hemos revisado el cumplimiento, por parte de la entidad, de la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos durante el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2002.

Dicha revisión ha consistido en la verificación, mediante pruebas selectivas, del cumplimiento de los aspectos relevantes establecidos fundamentalmente en:

- Ley de Hacienda Pública de la Generalitat Valenciana, texto refundido aprobado por Decreto Legislativo de 26 de junio de 1991.
- Ley de Sociedades Anónimas, texto refundido aprobado por R.D.L. 1564/1989.
- Ley de la Generalitat Valenciana 12/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos para el ejercicio 2002.
- Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio.
- Ley de la Generalitat Valenciana -/----, de -- de diciembre, por la que se crea el Ente de Derecho Público -----.
- Real Decreto 1.643/1990, de 20 de diciembre, que aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Decreto 204/1990, de 26 de diciembre, del Consell de la Generalitat Valenciana, sobre reintegro de transferencias corrientes y de capital.
- Resolución de 18 de junio de 1991, de la Intervención General de la Generalitat Valenciana, sobre la información anual a rendir por las empresas públicas.
- Resolución de 4 de octubre de 1995, de la Intervención General de la Generalitat Valenciana, por la que se determina el tratamiento contable de las subvenciones corrientes percibidas por las empresas públicas.
- Estatutos de la Sociedad.

2. CONCLUSIONES GENERALES

2.1 Revisión financiera

Como resultado del trabajo efectuado, con el alcance señalado en el apartado 1.2.1, no se han puesto de manifiesto hechos o circunstancias que afecten de forma significativa a la adecuación de las cuentas anuales fiscalizadas a los principios contables que les son de aplicación.

O bien, si hubiera alguna limitación al alcance u otra salvedad significativa:

Como resultado del trabajo efectuado, con el alcance señalado en el apartado 1.2.1, se han puesto de manifiesto los siguientes hechos o circunstancias que afectan de forma significativa a la adecuación de las cuentas anuales fiscalizadas a los principios contables que les son de aplicación:

- a) La Sociedad para el desarrollo de su actividad tiene afectados a su explotación los solares, titularidad de la Generalitat Valenciana y de otros entes Públicos, sobre los que se ubican algunos de los edificios construidos o en construcción, y cuya adscripción formal a la Entidad no se ha producido todavía. Dichos solares ... (Véase apartado 4.Y.Z).

- b) El importe de las Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio está sobrevalorado en 64.400 euros. En consecuencia los Resultados negativos del periodo y los Ingresos a distribuir en varios ejercicios están infravalorados en dicho importe. (Véase apartado 4.Z.Y).

Adicionalmente se indican a continuación otros aspectos de interés observados en el curso de la fiscalización efectuada:

- a)
b)

2.2 Revisión del cumplimiento de la legalidad

Como resultado del trabajo efectuado, con el alcance descrito en el apartado 1.2.2, no se han detectado en EPSA durante el período objeto de fiscalización incumplimientos relevantes de la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos.

O bien, si hubiera alguna salvedad significativa:

Como resultado del trabajo efectuado, con el alcance descrito en el apartado 1.2.2, se han detectado en EPSA durante el período objeto de fiscalización los incumplimientos relevantes de la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos que se señalan a continuación:

- a) Durante el transcurso de nuestro trabajo no hemos dispuesto de los libros de actas de las reuniones celebradas por la Junta de Accionistas de la Sociedad. Las sociedades mercantiles están obligadas a la llevanza de un libro de actas en el que deben constar los acuerdos tomados por las Juntas Generales de Accionistas. Por lo tanto, desconocemos si la Sociedad está cumpliendo este aspecto de la legislación en vigor.
- b) En la gestión del capítulo de gastos de personal se han observado que las gratificaciones al personal han sobrepasado el límite del 10% establecido en el artículo 77 del Real Decreto 81/96. (Véase 4.4.X).

En apartados posteriores de este Informe se indican los aspectos que deberán ser objeto de atención y mejora por parte de los responsables de la Sociedad.

3. INFORMACIÓN GENERAL

3.1 Naturaleza y objeto

3.2 Actividad desarrollada en el ejercicio

4. COMENTARIOS SOBRE LOS ASPECTOS MÁS IMPORTANTES DE LAS CUENTAS ANUALES

4.1 Balance

El balance al 31 de diciembre de 2002, junto con las cifras del ejercicio anterior, se muestra a continuación en euros:

ACTIVO	31-12-2002	31-12-2001	Variación
Inmovilizado	45.647.686	42.265.496	(7,4%)
Inmovilizaciones inmateriales	31.830	10.543	(66,9%)
Inmovilizaciones materiales	39.900.231	36.539.328	(8,4%)
Inmovilizaciones financieras	5.715.625	5.715.625	=
Activo circulante	3.237.878	3.915.449	20,9%
Deudores	1.329.129	2.465.250	85,5%
Inversiones financieras temporales	3.155	126	(96,0%)
Tesorería	1.891.661	1.438.998	(23,9%)
Ajustes por periodificación	13.932	11.074	(20,5%)
Total activo	48.885.564	46.180.945	(5,5%)

PASIVO	31-12-2002	31-12-2001	Variación
Fondos Propios	(225.769)	2.091.895	(1.026,6%)
Capital suscrito	3.005.060	3.005.060	=
Resultados negativos ejercicios anteriores	(913.166)	(420.986)	(53,9%)
Aportación socios compensación pérdidas	2.404.048	2.404.048	=
Pérdidas y ganancias	(4.721.712)	(2.896.228)	(38,7%)
Ingresos a distribuir en varios ejercicios	8.269.041	6.900.001	(16,6%)
Acreeedores a largo plazo	6.010.121	-	-
Deudas con entidades de crédito	6.010.121	-	-
Acreeedores a corto plazo	34.832.171	37.189.049	6,8%
Deudas con entidades de crédito	32.595.083	22.161.092	(32,0%)
Acreeedores comerciales	2.203.468	14.998.400	580,7%
Otras deudas no comerciales	33.620	29.557	(12,1%)
Total pasivo	89.502.086	85.461.888	(4,5%)

Cuadro 1

4.2 Epígrafes más significativos del balance

4.2.1 Existencias

El detalle por polígonos de las existencias y su movimiento durante el ejercicio se muestran a continuación, en euros:

Cuentas	31-12-2001	Adiciones	Bajas	31-12-2002
Almussafes (5ª fase)	64.540	8.316.837	0	8.381.377
La Bienpeiná	13.471.392	881.553	0	14.352.945
Benicarló (12ª fase)	22.370.948	0	706.504	21.664.444
Benicarló (13ª fase)	1.518.625	0	1.202.347	316.278
Otros	341.067	255.649	58.121	538.594
Total	37.766.572	14.927.655	1.966.972	50.727.254

Cuadro 2

4.2.2 Inversiones financieras temporales

El detalle de este epígrafe al cierre del ejercicio es el siguiente en euros:

Cuenta	Importe
Deuda pública	9.000.000
Intereses a corto plazo	500.000
Depósitos y fianzas	7.000
Total	9.507.000

Cuadro 3

4.2.3 Otras deudas no comerciales

Las cuentas que, son en euros.

Cuenta	Importe
Administraciones Públicas	437.888
<i>Impuesto sobre beneficios diferidos</i>	<i>234.820</i>
<i>Hacienda Pública acreedora por IRPF</i>	<i>149.225</i>
Partidas pendientes de aplicación	79.080
Remuneraciones pendientes de pago	263.106
Total	880.075

Cuadro 4

4.3 Cuenta de pérdidas y ganancias

La cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2002, junto con las cifras correspondientes al ejercicio 2001, se muestra a continuación en euros:

GASTOS	2002	2001	Variación
Reducción de existencias	-	5.812.314	-
Aprovisionamientos	9.582.050	3.970.804	141,3%
Gastos de personal	2.498.653	2.556.761	(2,3%)
Dotación amortización inmovilizado	573.199	667.906	(14,2%)
Variación provisiones tráfico	214.118	(92.348)	(331,9%)
Otros gastos de explotación	2.063.847	1.179.799	74,9%
Beneficios de explotación	-	2.527.344	-
Gastos financieros y asimilados	2.074.452	2.153.938	(3,7%)
Resultados financieros positivos	-	-	-
Beneficios de actividades ordinarias	-	1.357.530	(100,0%)
Variación prov. i. inm., mat. y cartera de control	2.993	(397)	(853,9%)
Pérdidas procedentes del inmov.	62.418	4.500	1287,1%
Gastos extraordinarios	340.498	87.566	288,8%
Gastos y pérdidas otros ejercicios	106.743	31.884	234,8%
Resultados extraordinarios positivos	189.292	105.342	79,7%
Beneficio antes de impuestos	-	1.462.872	(100,0%)
Impuesto sobre sociedades	110.257	927.359	(88,1%)
Resultado positivo del ejercicio	-	535.513	(100,0%)

INGRESOS	2002	2001	Variación
Importe neto cifra de negocios	5.597.613	16.444.255	(66,0%)
Aumento de existencias	8.858.660	-	-
Otros ingresos de explotación	327.769	178.324	83,8%
Pérdidas de explotación	147.823	-	-
Otros intereses e ingresos asimilados	1.001.546	984.124	1,8%
Resultados financieros negativos	1.072.906	1.169.814	(8,3%)
Pérdidas actividades ordinarias	1.220.729	-	-
Bº en enajen. i. inm., mat. y cartera de control	65.145	-	-
Subvenciones de capital transferidas	52.295	68.014	(23,1%)
Ingresos extraordinarios	1.705	-	-
Ingresos y beneficios de otros ejercicios	582.799	160.882	262,3%
Resultados extraordinarios negativos	-	-	-
Resultado negativo del ejercicio	1.031.437	-	-

Cuadro 10

4.4 Epígrafes más significativos de la cuenta de pérdidas y ganancias

4.4.1 Ventas

Las cuentas que integran este epígrafe de la cuenta de pérdidas y ganancias al 31 de diciembre de 2002 son las siguientes, en euros:

Ventas	Importe
Ventas intragrupo	1.000.000
Ventas a clientes nuevos	448.607
<i>De Europa</i>	432.903
<i>De otros</i>	15.704
Ventas a clientes antiguos	1.328.492
<i>Servicios exportación</i>	832.816
<i>Otros servicios</i>	206.834
<i>Ventas de subproductos</i>	121.050
Total	2.777.099

Cuadro 12

4.5 Situación tributaria

5. FISCALIZACIÓN DE LA CONTRATACIÓN

6. HECHOS POSTERIORES

7. RECOMENDACIONES

Además de las menciones hechas en el apartado 2 del presente Informe, como resultado del trabajo de fiscalización realizado, procede efectuar las recomendaciones que se señalan a continuación:

- a) Se considera oportuno mantener las siguientes recomendaciones propuestas en Informes de ejercicios anteriores:
 - a.1) ...
- b) Las siguientes son recomendaciones sobre otros aspectos que se han puesto de manifiesto en la fiscalización del ejercicio 2002:
 - b.1) ...

ANEXO 3

**ÍNDICE DE LA INTRODUCCIÓN Y CONCLUSIONES GENERALES DE LA CUENTA
GENERAL DE LA GENERALITAT VALENCIANA (2002)**

**ÍNDICE DEL INFORME DE LA CUENTA ANUAL DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA
GENERALITAT VALENCIANA**

INTRODUCCIÓN Y CONCLUSIONES GENERALES

- 1. ASPECTOS LEGALES DE LA FISCALIZACIÓN**
- 2. OBJETIVOS GENERALES DE LA FISCALIZACIÓN**
- 3. ALCANCE Y PROCEDIMIENTOS DE LA FISCALIZACIÓN**
 - 3.1 Revisión financiera y de legalidad
 - 3.2 Principios y normas aplicables a la información financiera y a la gestión de los recursos públicos
- 4. CONCLUSIONES GENERALES DEL INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA CUENTA GENERAL DE LA GENERALITAT VALENCIANA CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO 2002**
- 5. TRÁMITE DE ALEGACIONES**

CUENTA ANUAL DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA GENERALITAT VALENCIANA DEL EJERCICIO 2002

- 1. ASPECTOS LEGALES DE LA FISCALIZACIÓN**
- 2. OBJETIVOS GENERALES DE LA FISCALIZACIÓN**
- 3. ALCANCE Y PROCEDIMIENTOS DE LA FISCALIZACIÓN**
 - 3.1 Revisión financiera
 - 3.2 Revisión del cumplimiento de la legalidad
- 4. CONCLUSIONES**
 - 4.1 Revisión financiera
 - 4.2 Revisión del cumplimiento de la legalidad
- 5. CONTENIDO DE LA CUENTA ANUAL DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA GENERALITAT VALENCIANA**
- 6. RÉGIMEN JURÍDICO, PRESUPUESTARIO Y CONTABLE**
 - 6.1 Régimen jurídico
 - 6.2 Régimen presupuestario y contable
 - 6.3 Sistema de información contable
 - 6.4 Implantación del Plan General de Contabilidad Pública de la Generalitat Valenciana
 - 6.5 Publicación del resumen de las cuentas anuales de 2002 de la administración de la Generalitat Valenciana y de las entidades autónomas de carácter administrativo
 - 6.6 Información remitida a las Cortes Valencianas
 - 6.7 Estabilidad presupuestaria de las Administraciones públicas
- 7. ORGANIZACIÓN Y CONTROL INTERNO DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA GENERALITAT VALENCIANA**
 - 7.1 Actividad y estructura organizativa básica
 - 7.2 Control interno

8. BALANCE

- 8.1 Aspectos generales
- 8.2 Inmovilizado
 - 8.2.1 Inversiones destinadas al uso general e inmovilizaciones materiales
 - 8.2.2 Inversiones financieras permanentes
- 8.3 Deudores
- 8.4 Inversiones financieras temporales
- 8.5 Tesorería
- 8.6 Fondos propios
- 8.7 Acreedores a largo plazo
- 8.8 Acreedores a corto plazo
 - 8.8.1 Deudas a corto plazo
 - 8.8.2 Acreedores presupuestarios
 - 8.8.3 Acreedores no presupuestarios
 - 8.8.4 Administraciones Públicas
 - 8.8.5 Restos acreedores a corto plazo

9. CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL

- 9.1 Aspectos generales
- 9.2 Gastos de personal y prestaciones sociales
- 9.3 Otros gastos de gestión
- 9.4 Gastos financieros y asimilables y diferencias negativas de cambio
- 9.5 Gastos de transferencias y subvenciones
- 9.6 Gastos y pérdidas de otros ejercicios
- 9.7 Ingresos

10. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO

- 10.1 Aspectos generales
- 10.2 Presupuesto inicial y modificaciones
 - 10.2.1 Presupuesto inicial y modificaciones por secciones y capítulos
 - 10.2.2 Modificaciones por programas de gasto
 - 10.2.3 Tipos de modificaciones
 - 10.2.4 Revisión de una muestra de expedientes de modificaciones de créditos
- 10.3 Liquidación del presupuesto de gastos
 - 10.3.1 Aspectos generales
 - 10.3.2 Personal
 - 10.3.3 Compra de bienes corrientes y gastos de funcionamiento e inversiones reales
 - 10.3.4 Gastos financieros

- 10.3.5 Transferencias corrientes y de capital
- 10.3.6 Activos financieros
- 10.3.7 Pasivos financieros
- 10.3.8 Gastos a justificar
- 10.4 Liquidación del presupuesto de ingresos
 - 10.4.1 Ejecución y consideraciones generales
 - 10.4.2 Tributos cedidos
 - 10.4.3 Ingresos procedentes del Estado
 - 10.4.4 Pasivos financieros
 - 10.4.5 Ingresos procedentes del exterior
 - 10.4.6 Otros ingresos
- 10.5 Resultado presupuestario
 - 10.5.1 Resultado del ejercicio
 - 10.5.2 Análisis de las principales magnitudes que componen el resultado del ejercicio
 - 10.5.3 Comentarios al resultado presupuestario

11. MEMORIA

- 11.1 Aspectos generales
- 11.2 De carácter financiero
 - 11.2.1 Remanente de tesorería
 - 11.2.2 Estado de tesorería
 - 11.2.3 Conciliación del resultado económico-patrimonial y el saldo presupuestario
- 11.3 De ejecución del gasto público
 - 11.3.1 Obligaciones pendientes de pago de ejercicios anteriores
 - 11.3.2 Compromisos de gastos con cargo a ejercicios posteriores
- 11.4 De ejecución del ingreso público
 - 11.4.1 Derechos a cobrar de presupuestos cerrados
- 11.5 Del endeudamiento
 - 11.5.1 Situación y movimiento de la deuda de la Generalitat
 - 11.5.2 Endeudamiento a corto plazo de la tesorería
 - 11.5.3 Intereses del endeudamiento
 - 11.5.4 Avals
 - 11.5.5 Operaciones de intercambio financiero
- 11.6 De operaciones no presupuestarias
 - 11.6.1 Comentarios sobre la información extrapresupuestaria
 - 11.6.2 Deudores no presupuestarios

12. FISCALIZACIÓN DE LA CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA

- 12.1 Aspectos generales del proceso de contratación
- 12.2 Análisis del volumen de contratación del ejercicio
- 12.3 Junta superior de contratación administrativa. Registro de contratos
- 12.4 Análisis de los contratos menores
- 12.5 Utilización del procedimiento negociado sin publicidad
- 12.6 Modificados, complementarios y liquidaciones de obras tramitados en 2002
- 12.7 Contratación de personal con cargo al capítulo 2 de gastos
- 12.8 Revisión de los expedientes de contratación

13. RECOMENDACIONES

ANEXO: Resumen cuenta anual de la administración de la Generalitat Valenciana (formato CD).

*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*

Preparado por: Miguel Olivas Arroyo

Auditor de la Sindicatura de Cuentas
de la Comunidad Valenciana

Introducción

- Agradecimiento al Comité Directivo del Congreso
- Estructura de la ponencia
 - ✓ Delimitación del enfoque
 - ✓ Normativa técnica de aplicación
 - ✓ Estructura y contenido de los informes
 - ✓ Elementos de reflexión
 - ✓ Una propuesta de modelo de informe
 - ✓ Especificidades de los incumplimientos legales
 - ✓ Resumen y conclusiones

Enfoque de la ponencia

- Informes de auditoría realizados por los **ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO (OCEX)**
- Emitidos como consecuencia de la realización de auditorías de regularidad:
 - Auditoría financiera
 - Auditoría del cumplimiento de la legalidad
- En ejercicio de la función fiscalizadora de la Cuenta General anual.

Normativa técnica de aplicación

- Nacional
 - Principios y normas de auditoría del sector público (PNASP) Comisión de Coordinación de los OCEX.
 - Normas de auditoría del sector público. IGAE
 - Normas técnicas de auditoría. ICAC
- Internacional
 - International Federation of Accountants (IFAC)
 - Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)
 - United States General Accounting Office (GAO)

Principios para la elaboración de informes

- Presentación en forma debida
- Entrega a los destinatarios
- Adecuada preparación
- Contenido mínimo
- Publicidad

Presentación en forma debida

- Forma escrita
- Claridad y uniformidad
- Concisión
- Objetividad
- Ponderación
- Adecuado soporte

Entrega a los destinatarios

- Oportunidad
- Conocimiento por parte de los auditados

Adecuada preparación

- Conformidad a las normas generalmente aceptadas y a las específicas del sector público.
- Manifestaciones por escrito del auditado

Contenido mínimo

- Título
- Identificación
- Razones, objetivos y alcance
- Alcance y normas aplicadas
- Cuestiones e incidencias relevantes
- Opinión o conclusión
- Recomendaciones
- Fechas de terminación del trabajo y entrega
- Firma

Publicidad

- De auditorías de regularidad
- De auditorías operativas

En cuanto al contenido de la Cuenta General

- Definición de contenido
- Emisión informe

En cuanto a los objetivos del informe

- Objetivos establecidos por la legislación OCEX
- Objetivo general. Objetivos parciales
- Limitaciones para cumplir con los objetivos

En cuanto al alcance del informe

- Definición y delimitación del alcance
- Descripción detallada del alcance
- Rotaciones de énfasis
- Fijación de “mínimos”
- Principio de importancia relativa
- Utilización de otros informes de auditoría.
Incidencia en los alcances

En cuanto al contenido del informe (1)

- Conclusión / opinión general
- Conclusiones/opiniones en cada informe parcial
- Cuentas / estados anuales que se deben adjuntar al informe.
- Empresas públicas con forma de sociedades mercantiles. Coordinación otros auditores. Estructura del informe.
- Áreas “críticas” o “con riesgo”. Método de muestreo. Indicación del tamaño de las muestras.

En cuanto al contenido del informe (2)

- Presentación de cuentas por el ente – fecha emisión del informe. Incidencias. Riesgo de auditoría.
- Tratamiento de las deficiencias encontradas.
- Tratamiento en el informe cuando las cuentas anuales auditadas no contienen toda la información necesaria. Especial referencia a la memoria.
- Tratamiento alegaciones del ente auditado.

Propuesta de un modelo de informe

- Diversidad de tipo de informes
- Análisis de los informes emitidos
- Modelo de una estructura homogénea
- Elaboración de una Directriz Técnica
- Aplicación a las fiscalizaciones

Estructura general del informe de fiscalización

1. OBJETIVOS Y ALCANCE DE LA FISCALIZACIÓN

1.1 Objetivos

1.2 Alcance y procedimientos

1.2.1 Revisión financiera

1.2.2 Revisión cumplimiento de legalidad

2. CONCLUSIONES GENERALES

2.1 Revisión financiera

2.2 Revisión cumplimiento de legalidad

Estructura general del informe de fiscalización

3. INFORMACIÓN GENERAL
4. COMENTARIOS SOBRE ASPECTOS MÁS SIGNIFICATIVOS DE LAS CUENTAS ANUALES.
5. FISCALIZACIÓN DE LA CONTRATACIÓN
6. HECHOS POSTERIORES
7. RECOMENDACIONES

Especificidades en el tratamiento de los incumplimientos legales

- Consideraciones generales
- Normativa aplicable
- Elaboración de una Directriz Técnica
 - Establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor
 - Delimitar su responsabilidad
 - Determinar los efectos en el informe
 - Determinar otras acciones que procedan

Procedimientos aplicables

- Procedimientos cuando hay indicios de incumplimiento
 - Documentar adecuadamente sus conclusiones
 - Comentar con dirección ente auditado
 - Asesoramiento legal externo/interno

Procedimientos aplicables

- Procedimiento cuando hay indicios de errores e irregularidades
 - Adecuada evaluación del riesgo
 - Diseño de procedimientos
 - Evidencia suficiente y adecuada
 - Efecto en las cuentas anuales y su incidencia en el informe.

Procedimientos aplicables

- Procedimientos cuando hay indicios de responsabilidad contable
 - Comunicación al Síndico responsable
 - Traslado al Consejo de la Sindicatura
- Procedimientos cuando hay indicios de actos delictivos
 - Comunicación inmediata al Síndico responsable
 - Traslado al Consejo de la Sindicatura

Consideraciones sobre el informe

- Auditoría financiera
- Auditoría de cumplimiento de legalidad
- Pronunciamiento sobre responsabilidad contable.

Resumen y conclusiones

- ❖ Objetivo ponencia: elemento de diálogo y trabajo
- ❖ Fijación del entorno normativo
- ❖ Elementos de reflexión acerca de su aplicación práctica en la elaboración del informe.
- ❖ Modelo de estructura y contenido básico del informe.
- ❖ Especificidades en el tratamiento de los incumplimientos legales.