

ESTUDIOS

67

NOVIEMBRE 2020

AUDITORES DEL SECTOR PÚBLICO

economistas
Consejo General
REA **auditores**



AUDITORES DEL SECTOR PÚBLICO

NOVIEMBRE 2020

AUTOR

Francisco José Cámara García.

Jefe del Área de Control Interno de la Universidad de Murcia.

Profesor Asociado del Departamento de Organización de Empresas
y Finanzas de la Universidad de Murcia.

Auditor inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Economista Colegiado.



economistas

Consejo General

REA **auditores**

PRÓLOGO

La magnitud e importancia del Sector Público y el impacto de su actividad en la ciudadanía justifica que sobre el mismo se ejerza el más amplio control. La amplitud y profundidad de la actividad realizada por los órganos de control se ha visto encorsetada por la dimensión de sus recursos humanos cualificados. Ello impedía que el ámbito del control fuese elevado, teniendo en cuenta el montante del gasto público que debía ser objeto de control. Sin embargo, diferentes modificaciones normativas han habilitado la posibilidad de que auditores privados colaboren con los órganos de control señalados, en el caso de que éstos no dispongan de recursos humanos suficientes para el ejercicio de sus funciones.

Dicha posibilidad de colaboración, unida a la obligatoriedad de someter a auditoría de cuentas un número cada vez mayor de entes dependientes de las Administraciones Públicas, ha supuesto y supone una importante oportunidad para la profesión de auditoría privada.

En el año 2012 el porcentaje de entidades dependientes de las Administraciones Públicas cuyas cuentas anuales eran sometidas a auditoría era reducido. Desde entonces, tanto el Estado como las Comunidades Autónomas, han realizado el esfuerzo de someter a auditoría las cuentas de la práctica totalidad de sus entidades dependientes. Este esfuerzo ha sido posible gracias a la colaboración con auditores privados.

Pero el papel del auditor privado en el Sector Público no debería limitarse únicamente a la colaboración señalada. De manera que procedería potenciar el desarrollo del auditor privado como auditor externo de este sector como garantía de transparencia de la gestión pública.

La estricta regulación a la que está sometida la actuación del auditor privado y la experiencia acumulada por la profesión a lo largo de décadas garantizan la consecución de los más altos estándares de calidad en los trabajos que el auditor privado realice en colaboración con los órganos de control interno y externo. Poniendo al servicio de la sociedad su conocimiento y experiencia en aras de la consecución de una mayor eficacia, eficiencia y economía en la gestión de los fondos públicos. Máxime en el contexto actual de elevado déficit público crónico y elevada deuda pública que, además, se está viendo agravado por la crisis económica derivada de la crisis sanitaria provocada por el COVID-19.

Desde aquí queremos agradecer el esfuerzo del Comité del Sector Público y del autor del presente estudio, **Francisco José Cámara García**, al haber abordado con profundidad y rigurosidad todas las cuestiones anteriormente mencionadas.

Valentín Pich
PRESIDENTE

Consejo General de Economistas de España

Carlos Puig
PRESIDENTE
REA Auditores-CGE

PRESENTACIÓN

El sector público cada vez reviste más importancia en las economías de todos los países. En el caso de España su gran relevancia queda reseñada en dos magnitudes: el gasto público se ha situado en los últimos años en torno al 41% del Producto Interior Bruto, estando la cifra de empleados públicos en torno a 3,2 millones de personas. Además, en la actual situación de pandemia es previsible que aumenten a corto plazo las cifras indicadas. A la vista de las magnitudes señaladas, el Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Economistas de España creyó importante crear un Comité del Sector Público, que está compuesto por interventores públicos, auditores privados especializados en el sector público, así como académicos, con el objeto de colaborar con los organismos públicos en la mejora del control y transparencia de las finanzas públicas.

Uno de los objetivos que nos marcamos desde el Comité fue dotar de herramientas de trabajo útiles para los profesionales de la auditoría pública, ya sean funcionarios o auditores privados, para facilitar su labor profesional. Como consecuencia de ello, hemos editado una colección de Cuadernos Técnicos, habiendo publicado hasta la fecha los siguientes:

- *Ámbito de Actuación de los Auditores en el Sector Público Local.*
- *Control Interno de las Entidades Locales (RD 424/2017).*
- *Planificación, ejecución y resultados de las auditorías públicas en el Sector Público Local.*
- *Normas Técnicas de Auditoría Pública (I) NIAS-ES-SP.*
- *Normas Técnicas de Auditoría Pública (II): Auditoría de Cumplimiento y Operativa.*
- *Auditorías Operativas de las Concesiones de Servicio de Abastecimiento de Agua.*

Siendo la ponente de las tres primeras guías **Marta Bausá** (Interventora Municipal); de las dos siguientes **Ignacio Cabeza** (OCEX); y de la última **Antonio Martos**. En la actualidad están en fase de maquetación dos nuevas guías: *Auditoría de subvenciones*, cuyo ponente es **Alfredo Ciriaco**; y *Auditoría de sistemas en entidades locales*, coordinada por **Joaquim Altafaja**.

Considerando que la estructura del Sector Público español se compone de entes administrativos principalmente clasificados en base a un criterio territorial (estatal, autonómico y local) y de entes instrumentales creados para finalidades concretas, y dada su complejidad creciente, hemos considerado necesario realizar el presente *Estudio del Sector Público* para mejorar su comprensión y transparencia.

Ramón Madrid
VICEPRESIDENTE
REA Auditores-CGE

Emilio Álvarez
PRESIDENTE

Comité del Sector Público REA Auditores-CGE

INTRODUCCIÓN

El control sobre el Sector Público abarca, entre otras modalidades, el ejercicio de la auditoría pública, la cual se materializa en la auditoría de cuentas anuales, la auditoría de cumplimiento de la normativa y la auditoría operativa (control de eficacia, eficiencia y economía en la gestión de los fondos públicos).

Este control es ejercido por órganos y organismos tanto internos como externos a las entidades del Sector Público controladas. Entre los órganos internos destaca la Intervención General de la Administración del Estado, las intervenciones generales de las Comunidades Autónomas y las intervenciones de las Entidades Locales, mientras que entre los organismos de control externo se encuentran el Tribunal de Cuentas y las cámaras de cuentas autonómicas.

Habiendo quedado rezagados los controles realizados sobre las entidades dependientes de la Administración Local y con el objetivo, entre otros, de impulsar su fiscalización, el Real Decreto 424/2017 atribuyó a los órganos interventores de las Entidades Locales la realización anual de la auditoría de las cuentas anuales de las entidades señaladas a partir de las cuentas anuales del ejercicio 2019, previendo la posibilidad de ejecutar tales auditorías con la colaboración de auditores privados. Al igual que en el caso del control de las entidades del Estado y de las Comunidades Autónomas, la auditoría de las cuentas anuales de las entidades dependientes de la Administración Local sólo va a ser posible con la participación y colaboración de los auditores privados.

Dado que la implicación, o contribución del auditor privado en el ámbito del Sector Público puede ser muy amplia, abarcando todos los tipos de auditoría indicados anteriormente (financiera, cumplimiento de legalidad y operativa o de gestión), y abarcando las diferentes áreas de la actividad (contratación administrativa, auditoría de ingresos tributarios, gestión urbanística local, examen de operaciones financieras, auditoría de concesiones y subvenciones, etc.), es objetivo de este estudio favorecer que los auditores externos reciban la adecuada formación en una serie de aspectos clave.

Francisco José Cámara García

Jefe del Área de Control Interno de la Universidad de Murcia.

Miembro del Registro Oficial de Auditores de Cuentas y Auditor del Sector Público

RESUMEN EJECUTIVO

- 1 El Sector Público desarrolla un papel fundamental como dinamizador de la economía. La cifra de asalariados del Sector Público español se sitúa en 3,2 millones de personas, lo cual representa un 17% del total de personas con empleo.

El gasto público de los últimos años (2017-2019) se ha situado, en niveles medios, en torno al 41% del Producto Interior Bruto. Si bien es previsible un incremento de dicho porcentaje en 2020 como consecuencia de la consecuente crisis económica derivada de la crisis sanitaria provocada por el Covid-19.

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

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

- a. Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas precisa la obligación de someter a auditoría a las sociedades mercantiles que formen parte del Sector Público estatal, autonómico o local.

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

- b. La Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas y la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas señalan claramente la posibilidad de colaboración de los auditores privados con la actividad desarrollada por este Tribunal. En términos similares se expresa la distinta normativa reguladora de las cámaras, sindicaturas y consejos de cuentas autonómicas.

- c. La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria tiene por objeto, entre otros, la regulación del control financiero del sector público estatal en su conjunto, incluidas todas sus entidades dependientes. La propia Ley incluye la posibilidad de que para el desarrollo de las actividades de la Intervención General de la Administración del Estado, ésta pueda recabar la colaboración de sociedades de auditoría y auditores de cuentas.

- d. La Orden HFP/306/2018, de 21 de marzo, declara la insuficiencia de medios de la Intervención General de la Administración del Estado, y justifica la contratación con empresas privadas de auditoría para la realización de auditorías de las cuentas anuales del ejercicio 2018. Asimismo, existen normativas similares, que permiten dicha colaboración, en el resto de órganos de control del Sector Público.

- e. La Ley 27/2013, de 27 de diciembre de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local, refuerza la función interventora de las Entidades Locales sobre los organismos autónomos y las sociedades mercantiles dependientes de ellas (no siendo aplicable hasta las cuentas anuales del ejercicio económico iniciado el 1 de enero de 2019), y establece la sujeción de los consorcios al régimen de presupuestación, contabilidad y control de la Administración pública a la que estén adscritos.

La escasez de medios con que cuentan las intervenciones de las diferentes Administraciones Públicas ha traído como consecuencia que los auditores privados vengán colaborando desde 2014 con éstas en las auditorías de cuentas anuales de sus consorcios.

f. Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, atribuye claramente a los órganos interventores de las Entidades Locales la realización anual de la auditoría de las cuentas anuales de las entidades dependientes. Si bien, dichas auditorías deben realizarse a partir de las cuentas anuales del ejercicio 2019. La propia norma prevé la posibilidad de que estos órganos interventores recaben la colaboración de firmas privadas de auditoría.

Abierta, pues, se encuentra la puerta para que las sociedades de auditoría y los auditores individuales colaboren de forma sustancial con los órganos interventores de las Entidades Locales.

3 Aunque en el periodo 2014-2019 se ha materializado la tan ansiada recuperación económica de España, al inicio de 2020 nos encontrábamos inmersos en una situación económica compleja provocada por la existencia de un déficit permanente y una elevada deuda pública. Situación tremendamente agravada por la crisis económica derivada del Covid-19.

En 2019, a pesar de la buena evolución del PIB, el cual creció un 3,6%, el déficit público se situó en el 2,8% del PIB y la Deuda Pública en el 95,5% del Producto Interior Bruto. La economía española no conoce el superávit público desde el año 2007 y la Deuda Pública no ha dejado de crecer, en términos absolutos, desde dicho ejercicio. En este contexto, el Gobierno de España prevé que la crisis económica provocada por el Covid-2019 lleve al PIB español a una reducción del 9,2% en 2020, y el déficit público y la Deuda Pública se sitúen en el 10,34% y el 115,5%, respectivamente, a finales de este año.

4 En este contexto, el control ha de ser una herramienta dinámica, que garantice la economía, eficacia y eficiencia en la gestión de los recursos públicos y una mejor lucha contra el fraude, siendo la colaboración de los auditores privados con la Administración clave.

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

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

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

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

5 Desde el año 2012 se ha incrementado de forma significativa el número de entidades dependientes del Sector Público estatal y autonómico cuyas cuentas anuales son sometidas a auditoría por parte los respectivos órganos de control público. Dicho avance ha podido ser realizado gracias a la colaboración de los auditores privados con dichos órganos de control.

En el año 2019, el número de entidades dependientes del ámbito local ascendía a 3.256. De ellos, en un número muy reducido sus cuentas anuales son sometidas a control. Como consecuencia del Real Decreto

424/2017, de 28 de abril, una cantidad importante de estos entes deberán someter, por primera vez de forma obligatoria, sus cuentas anuales de 2019 a auditoría.

Los escasos recursos humanos de las Intervenciones de las Corporaciones Locales, está haciendo imprescindible que estas Intervenciones se apoyen en el colectivo de auditores privados para poder cumplir con esta normativa.

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

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

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

En este sentido, el sector de la auditoría privada en España realizó durante el año 2018 más de 60.000 trabajos.

- Somos conscientes de las especificidades del Sector Público, por lo que desde el Registro de Economistas Auditores se trabaja en favorecer que los auditores externos reciban la adecuada formación en una serie de aspectos clave.

ÍNDICE

IMPORTANCIA Y ESTRUCTURA DEL SECTOR PÚBLICO	17
Importancia del Sector Público	17
Estructura del Sector Público	19
ASPECTOS LEGISLATIVOS ACTUALES	23
SITUACIÓN ECONÓMICA Y TRANSPARENCIA	30
CONTROL PÚBLICO Y NORMATIVA AUDITORÍA	36
AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO	39
PARTICIPACIÓN DEL AUDITOR PRIVADO EN EL ÁMBITO DEL SECTOR PÚBLICO	41
Ámbitos de actuación	41
Servicios Empresariales de Auditoría Privada	42
FORMACIÓN	44

IMPORTANCIA Y ESTRUCTURA DEL SECTOR PÚBLICO

1. Importancia del Sector Público

El Sector Público desarrolla un papel fundamental como dinamizador de la economía, debido a su incidencia en la economía nacional, tanto a través de las diferentes Administraciones Públicas: Estatal, Autonómica y Local, como por medio de sus entidades instrumentales dependientes, tales como: los organismos autónomos, las agencias, las entidades públicas empresariales, las sociedades mercantiles públicas, fundaciones, consorcios, etc.

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

RECURSOS HUMANOS DEL SECTOR PÚBLICO										
	1983		2001		2009		2015		2018	
	Miles de personas									
Estado	1.357	80%	673	31%	592	23%	528	22%	508	21%
Comunidades Autónomas	107	6%	933	44%	1.348	52%	1.295	54%	1.339	56%
Entidades Locales	232	14%	537	25%	658	25%	549	23%	575	24%
TOTAL	1.696		2.143		2.598		2.372		2.422	

Fuente: Ministerio de Política Territorial y Función Pública

La distribución de los empleados del Sector Público ha cambiado sustancialmente en el periodo analizado. Mientras que en el ejercicio 1983 era la Administración Central la que empleaba un mayor número de trabajadores (80% del total), en el ejercicio 2018 son las Comunidades Autónomas las que cuentan con mayores recursos humanos (56% del total). Esta evolución responde al proceso descentralizador que nuestro país ha llevado a cabo en las cuatro últimas décadas.

Los empleados públicos en el periodo 1983-2018 crecieron un 43%, hasta alcanzar un total de 2,4 millones de trabajadores, siendo las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, las Administraciones Públicas que más empleados han incorporado en España en los últimos años. En el ejercicio 2018, las Comunidades Autónomas, las Entidades Locales, y sus entidades dependientes, concentraban el 80% del total de empleados públicos.

Se observa que la evolución de los recursos humanos del Sector Público (en el periodo 1983-2018) se ha comportado de forma dispar. El crecimiento en el número de empleados públicos desde el inicio de la serie ha sido muy significativo hasta el ejercicio 2009. Posteriormente, y como consecuencia de la crisis financiera global generada por la quiebra de Lehman Brothers en 2008, se produce una constricción en dicho número de empleados, que se extiende hasta el año 2015. Finalmente, y coincidiendo con la paulatina salida de la crisis económica en España, se produce una nueva expansión del empleo público, protagonizada, exclusivamente por la administración autonómica y local.

ENCUESTA DE POBLACIÓN ACTIVA (EPA)								
	1T 2008		1T 2011		1T 2014		1T 2020	
	Miles de personas							
Empleo Público	2.921	14%	3.267	18%	2.921	17%	3.248	17%
Comunidades Autónomas	17.699	83%	15.159	82%	14.030	83%	16.433	83%
TOTAL	20.620		18.426		16.951		19.681	

Fuente: Instituto Nacional de Estadística. Encuesta de Población Activa

En el primer trimestre de 2020, de acuerdo con la Encuesta de Población Activa, en España, el número de asalariados del Sector Público se sitúa en torno a 3,2 millones de personas, cifra que representa el 17% del total de personas empleadas. Dicho porcentaje se ha mantenido estable desde el año 2008.

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

En el ejercicio 2014 se produce la inflexión en la curva de evolución del empleo en España. A partir de dicho ejercicio, se inicia una senda de crecimiento en el número de ocupados. Así, en el periodo 2014-2020, los ocupados se han incrementado en un 16%. Sin embargo, al igual que en el periodo anterior analizado, la intensidad de la evolución ha sido diferente en la dualidad de sectores analizados. Mientras que en el sector privado el empleo se ha incrementado un 17%, en el sector público dicho incremento se situó en el 11%. Se puede concluir, respecto al empleo público, que la variabilidad en el mismo es inferior a la mostrada por el empleo privado.

La senda de crecimiento en el número de ocupados en nuestro país se está viendo truncada por la actual crisis sanitaria mundial provocada por el Covid-19, el cual fue reconocido inicialmente en la ciudad china de Wuhan. Esta crisis está teniendo especial incidencia en nuestro país, consecuencia de la cual, el Gobierno Español declaró el estado de alarma mediante del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el Covid-19. Entre las medidas adoptadas para amortiguar dicha crisis sanitaria se ha hibernado la economía. No existe duda de que la crisis sanitaria se está tornando en crisis económica.

Así, los efectos en el empleo no se han dejado esperar. El Gobierno estima que desempleo se elevará hasta el 19% a finales del año 2020.

En cuanto al gasto público en España, el peso del conjunto del Sector Público respecto del Producto Interior Bruto (PIB) –incluyendo todas las Administraciones– traspasó en 2009 la barrera del 46% del PIB, pero, desde ese ejer-

GASTO PÚBLICO EN % DEL PIB

	2007	2009	2011	2013	2015	2017	2019
	% del PIB						
Finlandia	46,68	54,09	53,66	56,82	56,49	53,72	53,19
Francia	52,57	57,15	56,29	57,23	56,80	56,38	55,83
Alemania	43,40	48,20	45,24	44,94	44,04	44,42	45,37
Reino Unido	38,38	44,55	43,54	41,84	40,27	39,09	38,67
España	39,26	46,23	46,15	45,83	43,89	41,20	41,91
UE	45,53	50,88	49,34	49,84	48,33	47,16	47,22
	2007	2009	2011	2013	2015	2017	2019
	% del PIB						
España	39,26	46,23	46,15	45,83	43,89	41,20	41,91
EE.UU	34,61	41,48	38,89	35,97	35,15	35,25	36,12
Japón	34,01	39,51	39,42	39,49	38,02	37,32	37,61

Fuente: Fondo Monetario Internacional

cio, dicho gasto público se ha contraído sensiblemente hasta situarse en 2019 en el 41,9% de PIB. Como se observa, en las cifras comparadas, el gasto público en nuestro país es inferior a la media de la Unión Europea, si bien, la evolución del mismo es similar a la experimentada por el Reino Unido.

No obstante, los importantes fondos que, fundamentalmente, la administración central y autonómicas está destinando a la lucha contra el Covid-19, así como para amortiguar sus efectos en la economía, tendrán su reflejo en un importante incremento del gasto público español, en términos absolutos. Incremento que se prevé de mayor intensidad en su medida en porcentaje del PIB, pues el Gobierno estima que el Producto Interior Bruto de nuestro país se reducirá en 2020 en un 9,2%.

2. Estructura del Sector Público

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

No existe una única definición de Sector Público que determine la composición del mismo, sino que diferentes leyes han definido qué es Sector Público en el ámbito de aplicación de las mismas. Así, pueden ser encontradas definiciones de sector público en la Ley de Contratos del Sector Público, en la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera o en las leyes presupuestarias o de hacienda del Estado y de las Comunidades Autónomas, respectivamente.

Por ejemplo, la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera¹ establece, en su artículo 2, que el sector público se encuentra integrado, por un lado, por el sector Administraciones Públicas y, por otro lado, por el resto de entes.

El sector Administraciones Públicas integra a los siguientes subsectores:

- Administración General del Estado.
- Comunidades Autónomas.
- Corporaciones Locales.
- Administraciones de Seguridad Social.

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

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

- **Organismos Autónomos Administrativos:** aquellos que se rigen por el derecho administrativo y a los que se les encomienda, en régimen de descentralización funcional y en ejecución de programas específicos de la actividad de una Administración Pública, la realización de actividades de fomento, prestaciones o de gestión de servicios públicos. Su rasgo esencial y distintivo frente a las Entidades públicas empresariales es su dependencia económica de los presupuestos.
- **Agencias:** son entidades de derecho público, dotadas de personalidad jurídica pública, patrimonio propio, autonomía en su gestión, facultadas para ejercer potestades administrativas, que son creadas por el Gobierno para el cumplimiento de los programas correspondientes a las políticas públicas que desarrolle la Administración General en el ámbito de sus competencias.

1. Modificada por última vez mediante el Real Decreto-ley 10/2019, de 29 de marzo.

- **Entidades Públicas Empresariales:** son entidades de derecho público dependientes o vinculadas a la Administración General. Tienen personalidad jurídica pública y actúan en calidad de organizaciones instrumentales de la Administración. Realizan actividades de prestación de servicios o producción de bienes susceptibles de contraprestación económica, si bien pueden disponer de facultades que impliquen ejercicio de autoridad, lo que les está expresamente vedado a las sociedades mercantiles públicas.
- **Consortios:** están dotados de personalidad jurídica propia cuando uno o varios de los sujetos enumerados anteriormente, es decir, Administración General y organismos autónomos o diferentes Administraciones, hayan aportado mayoritariamente a los mismos dinero, bienes o industria, o se hayan comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente y siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano de la Administración.
- **Sociedades Públicas Mercantiles:** se encuentran definidas en la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas, siendo aquellas sociedades mercantiles en las que la participación, directa o indirecta, en su capital social de las entidades que integran el sector público, sea superior al 50 % (para la determinación de este porcentaje, se sumarán las participaciones correspondientes a las entidades integradas en el sector público, en el caso de que en el capital social participen varias de ellas).
- **Fundaciones del Sector Público:** se caracterizan por perseguir, sin ánimo de lucro, fines de interés general a favor de un colectivo genérico de beneficiarios y son constituidas con aportación mayoritaria de las Administración general u otras entidades del Sector Público.
- **Otros:** como los Entes Públicos Especiales, las Entidades gestoras de la Seguridad Social y las Universidades Públicas.

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

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

Esta proliferación tuvo su punto álgido en el año 2010, ejercicio en el que, debido a la crisis económica internacional que inicialmente impactó en España en el año 2009, las distintas Administraciones Públicas incluyeron en sus planes de ahorro el cierre de parte de sus entes dependientes. Así, en términos generales, desde 2010 hasta hoy, el número de entidades dependientes se ha ido reduciendo paulatinamente.

No obstante, y a pesar del esfuerzo realizado por las diferentes Administraciones Públicas para reducir esta tipología de entes, a finales de 2019 existía un total de 5.584 entidades dependientes de las diferentes administraciones.

ENTES INSTRUMENTALES DEPENDIENTES DE LAS ENTIDADES LOCALES

2019

Nº de entes dependientes

Administración General del Estado	445
Comunidades Autónomas	1.883
Entidades Locales	3.256
TOTAL	5.584

El esfuerzo realizado para reducir los entes dependientes de las diferentes administraciones ha sido dispar en el periodo 2014-2019. Así, mientras que en la Administración General del Estado esta tipología de entes ha incrementado su número, en las Comunidades Autónomas y en las Entidades Locales se ha reducido.

ENTIDADES DEPENDIENTES DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
	Nº de entidades					
Agencia	8	10	10	9	9	9
Autoridad administrativa independiente	0	0	1	4	6	6
Consortio	15	22	27	27	71	73
Entidad pública empresarial	13	13	13	13	13	13
Entidad gestora y serv. com. S.S.	5	5	5	5	6	6
Fondo sin personalidad jurídica	24	25	26	26	27	27
Fundación	43	40	38	39	37	36
Mutua accid. trabajo y enferm. prof. S.S.	24	23	22	22	22	21
Organismo autónomo	60	59	59	59	59	59
Otra entidad de derecho público	58	60	59	56	54	54
Sociedad mercantil	153	148	148	145	141	140
Universidad pública	1	1	1	1	1	1
TOTAL	404	406	409	406	446	445

Fuente: Elaboración propia a partir de datos del Ministerio de Hacienda

Concretamente, la Administración General del Estado ha incrementado el número de sus entes instrumentales dependientes en un 10 %, adicionando 41 nuevas entidades.

ENTIDADES DEPENDIENTES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
	Nº de entidades					
Andalucía	336	320	310	296	280	276
Aragón	103	101	101	98	94	93
Principado de Asturias	79	76	75	71	72	71
Illes Balears	82	80	81	80	77	78
Canarias	77	75	76	74	74	74
Cantabria	47	48	48	46	47	48
Castilla y León	66	61	61	60	59	58
Castilla-La Mancha	40	34	31	30	31	31
Cataluña	421	400	386	376	370	362
Extremadura	68	68	66	63	61	60
Galicia	127	125	117	117	117	117
Madrid	174	163	153	150	147	145
Región de Murcia	55	53	52	49	46	46
C.F. de Navarra	62	58	56	55	56	56
La Rioja	24	24	24	23	23	23
C. Valenciana	131	128	128	130	130	129
C. de Ceuta	23	22	22	19	19	19
C. de Melilla	11	11	11	11	11	11
Varios	31	30	30	32	32	32
TOTAL	1.957	1.877	1.828	1.780	1.746	1.729
País Vasco	n.d.	162	152	154	155	156
TOTAL	n.d.	2.039	1.980	1.934	1.901	1.883

Fuente: Elaboración propia a partir de datos del Ministerio de Hacienda

Sin embargo, en el mismo periodo, las Comunidades Autónomas han realizado un sensible esfuerzo de racionalización de su administración paralela, reduciendo ésta en 228 entidades (sin tener en cuenta al País Vasco). Esta reducción representa un 12% de los entes existentes en 2014.

Evolución similar ha experimentado el número de entidades instrumentales dependientes de las Entidades Locales. Mientras que, en el año 2014, las mismas ascendían a 3.519, en el ejercicio 2019 su número se ha situado en 3.256. Una reducción del 7%.

ENTIDADES DEPENDIENTES DE LAS ENTIDADES LOCALES

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
	Nº de entidades					
Consortio	341	387	420	435	444	434
Entidad pública empresarial	54	55	56	57	59	57
Fundación	320	315	312	315	345	357
Organismo autónomo	1.154	1.093	1.022	980	926	886
Otra institución sin ánimo de lucro	39	50	55	59	59	60
Sociedad mercantil	1.611	1.581	1.523	1.547	1.508	1.462
TOTAL	3.519	3.481	3.388	3.393	3.341	3.256

Fuente: Elaboración propia a partir de datos del Ministerio de Hacienda

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

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

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

ASPECTOS LEGISLATIVOS ACTUALES

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

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

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

a. Ley de Auditoría de Cuentas

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas establece, en su Disposición adicional primera. Auditoría obligatoria, lo siguiente:

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones, deberán someterse en todo caso a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1.2 de esta Ley, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica...

2. Lo previsto en esta disposición adicional no es aplicable a las entidades que formen parte del sector público estatal, autonómico o local, sin perjuicio de lo que disponga la normativa que regula dichas entidades del sector público. En todo caso, lo previsto en esta disposición adicional será aplicable a las sociedades mercantiles que formen parte del sector público estatal, autonómico o local.

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

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

b. Reglamento de Auditoría de Cuentas

Ahondando en lo señalado anteriormente en la Ley de Auditoría de Cuentas, el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas², establece, en su Disposición adicional quinta. Auditoría en entidades del Sector Público, que:

"1. Los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables de entidades que forman parte del Sector Público estatal, autonómico o local y se encuentran atribuidos legalmente a los órganos públicos de control de la gestión económico-financiera del Sector Público en el ejercicio

2. Modificado por última vez mediante el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre. Esta modificación pretendió adaptar este Reglamento de 2011 a la nueva Ley de Auditoría de Cuentas de 2015 en aquellos aspectos imprescindibles por coherencia legislativa. No obstante, a la fecha del este documento se encuentra en tramitación para su aprobación el nuevo Reglamento completamente adaptado a la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

de sus competencias se rigen por sus normas específicas, no resultando de aplicación a dichos trabajos lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

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

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

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

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

Del contenido de la Disposición adicional quinta se desprende que:

- Los trabajos de auditoría de cuentas anuales y otros estados financieros o documentos contables del Sector Público desarrollados por los órganos de control público se rigen por las normas de auditoría del Sector Público.
- Lo mismo sucede con los trabajos de los auditores de cuentas que se enmarquen en la colaboración con dichos órganos de control público, que como regla general no podrán identificarse como de auditoría de cuentas.
- Actualmente, con carácter general, los auditores privados pueden hacer trabajos relacionados con la auditoría en el Sector Público si son contratados por los órganos públicos de control, en colaboración con ellos, y de acuerdo con el contenido del correspondiente pliego de cláusulas administrativas y técnicas, y de acuerdo a las Normas Técnicas de Auditoría del Sector Público.
- Los trabajos que realicen los auditores privados en el Sector Público, que no sean en colaboración con los órganos de control público, sino por encargo de entidades integrantes del Sector Público obligadas a someter sus cuentas a auditoría, se rigen por la normativa reguladora de la auditoría de cuentas.

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

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

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

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

“1. Las inspecciones, revisiones y comprobaciones a que se refiere el artículo 7.4, de la referida Ley Orgánica, serán acordadas por el Pleno del Tribunal, que designará el experto o expertos que hayan de realizarlas, precisará los objetivos de las actividades de que se trate y fijará los plazos para llevarlas a cabo y emitir los correspondientes informes.

2. Los funcionarios, Auditores, Comisionados y expertos que practiquen las actuaciones a que se refieren los apartados anteriores, tienen obligación de guardar secreto respecto de las mismas incurriendo, si incumpliesen dicha obligación, en las responsabilidades disciplinarias y, en su caso, penales a que hubiese lugar”.

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

d. Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria³

La Ley General Presupuestaria tiene por objeto la regulación del régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, intervención y de control financiero del sector público estatal.

En ella se establece el control financiero como una de las formas de control de los fondos públicos, englobando éste dos modalidades: el control financiero permanente y la auditoría pública.

En relación con la auditoría pública, su artículo 164 regula sus modalidades, siendo éstas:

- a) *La auditoría de regularidad contable (o auditoría de cuentas anuales), consistente en la revisión y verificación de la información y documentación contable con el objeto de comprobar su adecuación a la normativa contable y en su caso presupuestaria que le sea de aplicación.*
- b) *La auditoría de cumplimiento, cuyo objeto consiste en la verificación de que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que les son de aplicación.*
- c) *La auditoría operativa, que constituye el examen sistemático y objetivo de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública, con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de la buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquéllas.*

Dicha auditoría pública debe ejercerse mediante la aplicación de las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado

3. Cada una de las Comunidades Autónomas dispone de una normativa similar en su ámbito competencial.

Así, el artículo 168⁴ establece que obligatoriamente tal Intervención General debe realizar anualmente la auditoría de las cuentas anuales de:

- a) *Los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales, las autoridades administrativas independientes, los organismos y entidades estatales de derecho público a que se refiere el artículo 2.2.i) de la esta Ley, los consorcios contemplados en su artículo 2.2.d), las universidades públicas no transferidas y las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social y sus centros mancomunados.*
- b) *Las fundaciones del sector público estatal obligadas a auditarse por su normativa específica.*
- c) *Las sociedades mercantiles estatales y las fundaciones del sector público estatal no sometidas a la obligación de auditarse que se hubieran incluido en el plan anual de auditorías.*
- d) *Los fondos sin personalidad jurídica, salvo que su legislación específica disponga lo contrario.*

La escasez de medios con los que cuenta la Intervención General de la Administración del Estado para el desarrollo de sus actividades de control provocó la inclusión de la posibilidad de que esta Intervención General pudiera recabar la colaboración de sociedades de auditorías y auditores de cuentas. La misma viene recogida en la Disposición adicional segunda⁵, la cual se transcribe a continuación:

Para la ejecución del Plan Anual de Auditorías referido en el artículo 165 de esta Ley, la Intervención General de la Administración del Estado podrá recabar la colaboración de sociedades de auditoría o auditores de cuentas, que deberán ajustarse a las normas e instrucciones que determine aquélla. En particular, las relativas a la protección de la independencia y la incompatibilidad del personal auditor susceptible de generar influencia.

Excepcionalmente, la contratación podrá ser realizada y asumida por la propia entidad a auditar, a solicitud motivada de la misma y previa autorización de la Intervención General de la Administración del Estado, quien establecerá los criterios de solvencia, condiciones de compatibilidad de los contratistas, criterios de valoración para la selección de los contratistas y condiciones técnicas de ejecución del trabajo que deberán ser incluidos en los documentos de contratación.

Los auditores contratados no podrán serlo, mediante contrataciones sucesivas, para la realización de trabajos sobre una misma entidad por más de diez años. Posteriormente, no podrán ser contratados de nuevo hasta transcurridos dos años desde la finalización del periodo anterior. Asimismo, transcurridos cinco años desde el contrato inicial será obligatoria para las sociedades de auditoría o los auditores contratados, la rotación de los auditores responsables principales de los trabajos contratados, los cuales no podrán intervenir en la realización de trabajos sobre la entidad hasta transcurridos tres años desde la finalización del periodo de cinco años antes referido, en el caso de que siga vigente el periodo máximo de contratación.

e. Orden HFP/306/2018, de 21 de marzo, por la que se declara la insuficiencia de medios de la Intervención General de la Administración del Estado, que justifica la contratación con empresas privadas de auditoría⁶, establece:

La Orden citada en este encabezado comienza indicando que el artículo 163 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, dispone que la auditoría pública se ejercerá, en función de lo previsto en el Plan

4. Redacción dada por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

5. Redacción dada por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

6. Se trata de la última Orden sobre insuficiencia de medios de la IGAE a la fecha del presente documento. La posibilidad que incluye esta norma de contratar a empresas privadas de auditoría por un plazo superior a un año fue abrazada por la IGAE para contratar a auditores privados durante el periodo 2018-2022. (Expediente de contratación de la Administración General del Estado 50/18, con presupuesto base de licitación de 849.222,24 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido).

Annual de Auditorías a que se refiere el artículo 165 de esta Ley, sobre todos los órganos y entidades integrantes del sector público estatal y sobre los fondos a que se refiere el apartado 2 del artículo 2 de la Ley.

Señalando en su artículo 1 que razones de eficiencia técnica y organizativa ... determinan la necesidad de establecer un proceso de colaboración con empresas privadas de auditoría mediante la contratación de determinadas actuaciones de control.

Y concretando en su artículo 2 que se autoriza a la Intervención General de la Administración del Estado, dentro de sus disponibilidades presupuestarias, a recabar la colaboración de empresas privadas de auditoría para la realización de auditorías de las cuentas anuales del ejercicio 2018 de las entidades a que se refiere el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria, incluidas en el Plan Parcial de Auditorías y Control Financiero de Subvenciones y Ayudas Públicas para el año 2019 y para la realización de controles de fondos comunitarios establecidos en el Plan de Control de Fondos Europeos para el año auditor 2018-2019.

Asimismo, el artículo 3, en relación con los contratos plurianuales, indica que en aquellos trabajos de control o auditoría cuya realización por la Intervención General de la Administración del Estado tenga carácter periódico y recurrente, conforme a lo establecido en una norma legal, se autoriza la celebración de estos contratos de colaboración con empresas privadas de auditoría por un plazo de vigencia superior a un año, de conformidad con lo previsto en la disposición adicional segunda de la Ley General Presupuestaria.

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

En la actualidad, la colaboración, tanto con la IGAE, como con otros organismos de control público, es relevante. Fundamentalmente, dicha colaboración, se centra, por un lado, en auditorías o revisiones de ayudas públicas y subvenciones; y, por otro lado, en la realización de auditorías de cuentas anuales de entidades del sector público. Mientras que en la primera tipología de control participa todo el espectro de auditores: pequeños, medianos y grandes, individuales y sociedades; respecto de las auditorías de cuentas anuales, éstas se realizan fundamentalmente en colaboración con sociedades de auditoría de tamaño pequeño, mediano y grande, cambiando, esencialmente las Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas, la tendencia existente en el pasado de concentración de estos trabajos en sociedades de gran tamaño.

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

Esta Ley se promulgó con el objetivo de lograr un control económico-presupuestario más rigurosos en las Entidades Locales, reforzando el papel de la función interventora.

Para ello, y persiguiendo la aplicación generalizada de técnicas de control, como la auditoría en sus diversas vertientes, de forma centralizada, el Gobierno *fixará las normas sobre los procedimientos de control, metodología de aplicación, criterios de actuación, así como derechos y deberes en el desarrollo de las funciones públicas necesarias en todas las Corporaciones locales.*

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

la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, análogo contenido se encuentra recogido en su artículo 122).

En la nueva redacción que se le da al citado artículo 213, se señala que se ejercerán en las *Entidades Locales ... las funciones de control interno respecto de su gestión económica, de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes, en sus modalidades de función interventora, función de control financiero, incluida la auditoría de cuentas de las entidades que se determinen reglamentariamente, y función de control de la eficacia.*

Añadiéndose que el *Gobierno establecerá las normas sobre los procedimientos de control, metodología de aplicación, criterios de actuación, derechos y deberes del personal controlador y destinatarios de los informes de control, que se deberán seguir en el desarrollo de las funciones de control.*

Por su parte, de la redacción del vigente artículo 122 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, destaca que los *consorcios estarán sujetos al régimen de presupuestación, contabilidad y control de la Administración Pública a la que estén adscritos*, debiendo, en todo caso, llevar a cabo *una auditoría de las cuentas anuales* de estas entidades los órganos de control de la Administración a la que esté adscrita el consorcio.

La escasez de medios con los que suelen contar las Entidades Locales y las Comunidades Autónomas para el desarrollo del control interno económico-presupuestario ha traído como consecuencia que estas entidades vengán colaborando con sociedades de auditoría y auditores individuales para cumplir con los requerimientos establecidos en Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local.

Concretamente, diversas Intervenciones de Comunidades Autónomas vienen incluyendo en sus Planes de Control Financiero y Auditoría Pública desde 2014 la realización de auditorías de cuentas anuales de sus consorcios dependientes, habiendo contratado de forma recurrente a auditores privados para que colaboren en la realización de tales auditorías.

g. Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

Este Real Decreto trae causa de la Ley abordada en el punto anterior, cuando encomendaba al Gobierno regular los procedimientos de control y metodología de aplicación, con el fin de, entre otros objetivos, lograr un control económico-presupuestario más riguroso y reforzar el papel de la función interventora en las Entidades Locales.

El régimen jurídico del control interno abordado por el Real Decreto 424/2017 *pretende asegurar la gestión regular de los fondos públicos, el empleo eficiente de los mismos y la sostenibilidad financiera de las Entidades Locales.*

En esta normativa, y desde un punto de vista técnico, el control interno en las Entidades Locales se estructura en dos modalidades, función interventora y control financiero. Asimismo, éste último se configura en dos regímenes de ejercicio diferenciados: el control permanente y la auditoría pública, incluyéndose en ambos, el control de eficacia.

Dicha auditoría pública, que debe realizarse mediante la aplicación de las normas e instrucciones dictadas por la Intervención General de la Administración del Estado, comprende las auditorías de cuentas anuales, de cumplimiento y operativas.

En su artículo 29, el Real Decreto 424/2017 conmina al órgano interventor de la Entidad Local a realizar anualmente la auditoría de cuentas anuales de:

a) *Los organismos autónomos locales.*

b) Las entidades públicas empresariales locales.

c) Las fundaciones del sector público local obligadas a auditarse por su normativa específica.

d) Los fondos y los consorcios a los que se refiere el artículo 2.2 de este Reglamento.

e) Las sociedades mercantiles y las fundaciones del sector público local no sometidas a la obligación de auditarse que se hubieran incluido en el plan anual de auditorías.

Si bien, las primeras cuentas anuales que se han visto afectadas por esta nueva acción de control en las Entidades Locales son aquellas cuyo ejercicio económico ha comenzado el 1 de enero de 2019.

Esta obligatoriedad incrementa sustancialmente la carga de trabajo de los órganos interventores de las Entidades Locales, quienes, con prácticamente los mismos recursos humanos existentes y con escasa posibilidad de incrementarlos, deben asumir de forma obligatoria la auditoría de las cuentas anuales de la mayoría de las entidades instrumentales dependientes.

Consciente el legislador de esta situación, ha incluido en el artículo 34 la posibilidad de que el órgano interventor recabe la colaboración pública o privada para la realización de auditorías públicas.

Por lo que respecta a las sociedades de auditoría y auditores individuales, el apartado 3 del señalado artículo indica que la Entidad Local podrá contratar para colaborar con el órgano interventor a firmas privadas de auditoría que deberán ajustarse a las instrucciones dictadas por el órgano interventor.

Asimismo, dicho apartado entra a regular el periodo máximo de contratación y el régimen de incompatibilidades al señalar:

- *Los auditores serán contratados por un plazo máximo de dos años, prorrogable en los términos establecidos en la legislación de contratos del sector público, no pudiendo superarse los ocho años de realización de trabajos sobre una misma entidad a través de contrataciones sucesivas, incluidas sus correspondientes prórrogas, ni pudiendo a dichos efectos ser contratados para la realización de trabajos sobre una misma entidad hasta transcurridos dos años desde la finalización del período de ocho.*
- *Las sociedades de auditoría o auditores de cuentas individuales concurrentes en relación con cada trabajo a adjudicar no podrán ser contratados cuando, en el mismo año o en el año anterior a aquel en que van a desarrollar su trabajo, hayan realizado o realicen otros trabajos para la entidad, sobre áreas o materias respecto de las cuales deba pronunciarse el auditor en su informe.*

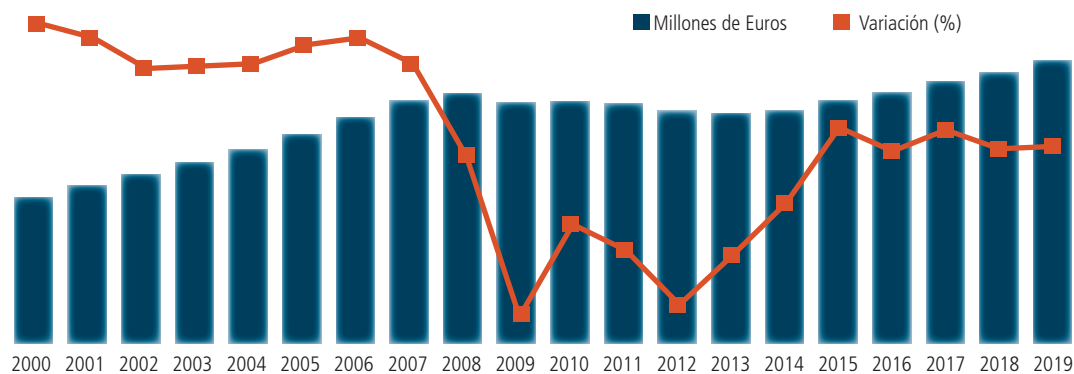
Abierta, pues, se encuentra la puerta para que las sociedades de auditoría y los auditores individuales colaboren de forma sustancial con los órganos interventores de las Entidades Locales.

SITUACIÓN ECONÓMICA Y TRANSPARENCIA

Tras 5 años de recesión económica (2009-2013), con una caída acumulada del Producto Interior Bruto (PIB) del 8%, España comenzó a ver la luz al final del túnel a finales del ejercicio 2014. En dicho año, el PIB creció, respecto del año anterior, un 1,2% y nuestro país recuperó la senda del crecimiento económico sostenido, siendo uno de los países de la Unión Europea que más creció económicamente en el año 2019. En este ejercicio, el crecimiento del PIB se situó en el 3,6%, siendo el aumento acumulado en el periodo 2014-2019 del 22%, y habiendo superado ya ampliamente el Producto Interior Bruto anterior a la crisis. Si bien, como hemos comentado anteriormente, esta positiva tendencia de la economía española se está viendo truncada por la irrupción de la crisis sanitaria provocada por el Covid-19, la cual, según las previsiones del Gobierno de España, provocará una reducción del 9,2% del PIB en 2020.

PRODUCTO INTERIOR BRUTO

Ejercicio	Millones de Euros	Variación (%)
2000	647.851	8,8
2001	700.993	8,2
2002	749.552	6,9
2003	802.266	7,0
2004	859.437	7,1
2005	927.357	7,9
2006	1.003.823	8,2
2007	1.075.539	7,1
2008	1.109.541	3,2
2009	1.069.323	-3,6
2010	1.072.709	0,3
2011	1.063.763	-0,8
2012	1.031.099	-3,1
2013	1.020.348	-1,0
2014	1.032.158	1,2
2015	1.077.590	4,4
2016	1.113.840	3,4
2017	1.161.878	4,3
2018	1.202.193	3,5
2019	1.254.331	3,6

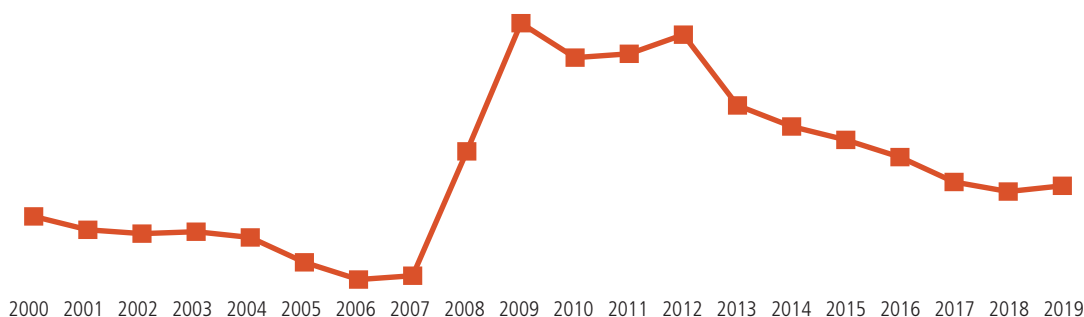


Fuente: Banco de España e Instituto Nacional de Estadística

Aunque en el periodo 2014-2019 se ha materializado la tan ansiada recuperación, al inicio de 2020 nos encontramos inmersos en una situación económica compleja provocada por la existencia de un déficit permanente y una elevada deuda pública. Situación tremendamente agravada por la crisis económica derivada del Covid-19. Conviene en este punto recordar que el criterio de Maastricht, acordado por todos los países de la Zona Euro, establece que el déficit presupuestario de cada estado no debe exceder el 3% del PIB, ni la deuda pública el 60% del PIB.

DÉFICIT PÚBLICO DE ESPAÑA

Ejercicio	Millones de Euros	Variación (%)
2000	7.520	1,2
2001	3.189	0,5
2002	2.374	0,3
2003	3.009	0,4
2004	941	0,1
2005	-11.421	-1,2
2006	-21.322	-2,1
2007	-20.287	-1,9
2008	50.731	4,6
2009	120.576	11,3
2010	102.193	9,5
2011	103.606	9,7
2012	110.696	10,7
2013	71.791	7,0
2014	61.056	5,9
2015	55.786	5,2
2016	47.953	4,3
2017	35.138	3,0
2018	30.495	2,5
2019	35.195	2,8



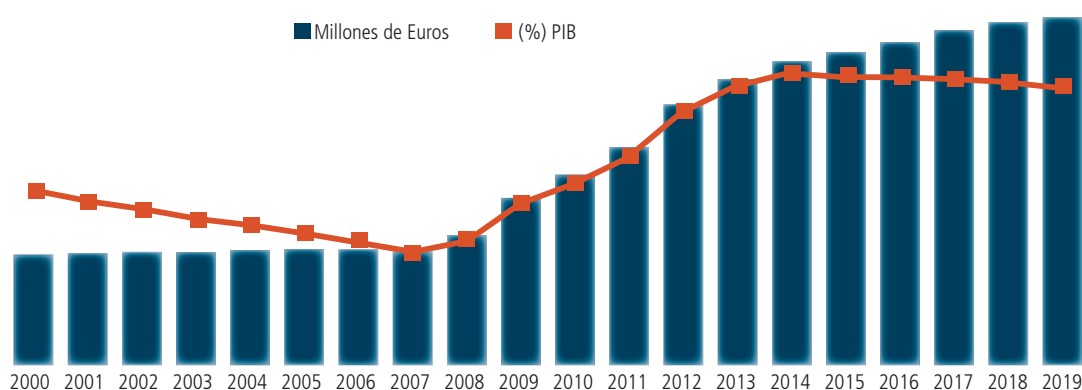
Fuente: Banco de España

Desde el inicio de la crisis económica en España, en el año 2009, y hasta comienzos de 2020, para cumplir con los objetivos y exigencias de la Unión Europea (Zona Euro), las medidas prioritarias de las autoridades se han centrado en, inicialmente, intentar suavizar el impacto que la crisis tenía sobre la actividad económica y el empleo,

para, posteriormente, adoptar los mecanismos oportunos para recuperar la senda del crecimiento, dejando de lado medidas efectiva de reducción del déficit público y de la deuda pública.

DEUDA PÚBLICA DE ESPAÑA

Ejercicio	Millones de Euros	Variación (%)
2000	374.557	57,8
2001	378.883	54,0
2002	384.145	51,2
2003	382.775	47,7
2004	389.888	45,4
2005	393.479	42,4
2006	392.132	39,1
2007	384.662	35,8
2008	440.621	39,7
2009	569.535	53,3
2010	649.153	60,5
2011	743.043	69,9
2012	889.909	86,3
2013	977.312	95,8
2014	1.039.388	100,7
2015	1.070.080	99,3
2016	1.104.554	99,2
2017	1.145.097	98,6
2018	1.173.348	97,6
2019	1.188.862	95,5



Fuente: Banco de España

Así, en el periodo 2014-2019, a pesar de la favorable evolución de la economía española, año tras año, las cuentas públicas han arrojado un difícilmente entendible déficit, lo que, sumado al déficit acumulado desde el último año en el que las cuentas públicas arrojaron superávit (2007), totaliza la elevada cantidad de 825.216 millones de euros. Cifra que ha debido ser financiada con Deuda Pública. Pero sin duda, la crisis del Covid-19 va a ahondar en el déficit estructural que España lleva mostrando desde 2008. Las previsiones del Gobierno sitúan dicho déficit a finales de 2020 en el 10,34% del PIB, un elevadísimo déficit que nuestro país debe afrontar con una todavía elevadísima Deuda Pública.

Gracias a la positiva evolución del PIB en el periodo 2014-2019, la Deuda Pública en términos del PIB se ha ido reduciendo ligeramente en este periodo, año tras año. Pasando del 100,7% del PIB, en 2014, al 95,5%, en 2019. Sin embargo, en términos absolutos, la Deuda Pública viene creciendo de forma ininterrumpida desde el ejercicio 2007, en el que se situaba en los 385 miles de millones de euros, hasta los 1.189 miles de millones de euros del año 2019. Las previsiones comunicadas por el Gobierno de España en la última semana de abril de 2020 sitúan la Deuda Pública a finales de este ejercicio en el 115,5% del PIB.

La situación de las finanzas públicas existente en el año 2012 y de los objetivos de déficit público para los siguientes ejercicios, marcaron un periodo de restricciones presupuestarias, de mayor a mejor intensidad hasta 2019, que propició la aplicación de nuevas fórmulas de gestión pública. El control sobre estas nuevas formas de gestión se ha hecho imprescindible para poder determinar su eficacia y eficiencia y permitir la mejora continua.

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

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

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

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

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

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

En concreto, a principios del ejercicio 2020, el Ministerio de Hacienda ha establecido la nueva senda de déficit para las Comunidades Autónomas para los próximos años. Estableciéndose el déficit económico en el 0,2% del PIB en 2020, el 0,1% del PIB en 2021, y el equilibrio presupuestario en 2022. La crisis económica derivada del Covid-19 no parece que vaya a modificar estos objetivos de déficit, pues es previsible que los gastos derivados de esta crisis sanitaria no computen a efectos de déficit público de la Comunidades Autónomas.

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

- La revisión de la transparencia presupuestaria y el cumplimiento de las normas de estabilidad presupuestaria.
- Las normas de elaboración de los presupuestos, la cuantificación de sus ingresos propios, las previsiones de gastos fiscales y las medidas de ajuste/ahorro aplicadas.
- La eficacia y equidad de las políticas tributarias.
- La política de personal y de adecuación de las plantillas.
- La racionalización del Sector Público instrumental.
- La colaboración público-privada.
- El seguimiento de los planes específicos anticrisis.
- La evaluación de la sostenibilidad presupuestaria de los servicios, en particular en sanidad y dependencia.
- La priorización en la política de inversiones, subvenciones, préstamos y avales.

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

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

En este contexto, y muy especialmente con la profunda crisis económica prevista provocada por la emergencia sanitaria del Covid-19, el control ha de ser una herramienta dinámica, que garantice la economía, eficacia y eficiencia en la gestión de los recursos públicos y una mejor lucha contra el fraude.

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

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

El 10 de diciembre de 2013 fue publicada en el Boletín Oficial de Estado la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, que desplegó todos sus efectos a partir del 10 de diciembre de 2014.

Esta Ley reguló por primera vez las obligaciones de transparencia de las Administraciones Públicas, para garantizar el derecho de todos los ciudadanos a acceder a la información pública, reforzando de esta manera la responsabilidad de los gestores públicos en el ejercicio de sus funciones y en el manejo de los recursos públicos.

Como notas más características de esta norma podemos destacar que:

- a) La transparencia constituye una salvaguarda eficaz frente a la mala administración, y estimula a los poderes públicos a funcionar de un modo eficiente. El nivel de transparencia es un indicador de calidad de los sistemas democráticos. La Ley apuesta decididamente por la cultura de la transparencia en la gestión de los recursos públicos, y en potenciar el esfuerzo en la transparencia administrativa, imponiendo a la actuación de los poderes públicos, deberes de publicidad activa y accesibilidad.
- b) La transparencia y publicidad se extiende a todos los poderes públicos sin excepción, a sus entes instrumentales dependientes, a los partidos políticos, organizaciones sindicales y organizaciones empresariales, así como, a aquellas entidades privadas que perciban cierto importe de fondos públicos.

Al amparo de esta Ley, las diferentes Comunidades Autónomas han promulgado sus leyes de transparencia, ahondando en los objetivos perseguidos por la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno.

Por lo tanto, los organismos públicos, además de gestionar importantes presupuestos, son generadores de una gran cantidad de documentación económico-financiera que, de acuerdo con las leyes de transparencia, debe ser puesta a disposición de los ciudadanos, documentación que debería ser sometida a verificación por terceros independientes, pero que estas leyes no exigen.

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

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

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

- Los informes, sin merma del rigor técnico exigible, deben estar redactados con un lenguaje claro y conciso. Con ello se logrará dar una respuesta efectiva a la demanda social de una mejor gestión de los recursos públicos.
- Para intentar implementar mayor grado de transparencia en el Sector Público español (que es en este sentido menos transparente que el sector privado) es necesario que se cambie la legislación y se haga obligatoria la auditoría en el Sector Público. Por ejemplo, la obligación de contratar auditoría externa anual de las cuentas de todas las empresas públicas (estatales, autonómicas o locales), fundaciones, agencias, etc., de forma que cuando rindan sus cuentas a los órganos de control lo hagan adjuntando el informe de auditoría.
- También se debería hacer obligatoria la auditoría externa de las cuentas anuales de los ayuntamientos de mayor tamaño e importancia, diputaciones, mancomunidades, y demás componentes del sector local.

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

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

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

CONTROL PÚBLICO Y NORMATIVA DE AUDITORÍA

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

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

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

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

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

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

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

- Regularidad contable, financiera o de cuentas anuales.
- De cumplimiento de la legalidad.
- Operativa o de gestión.

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

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

Operativa o de gestión

Dentro de este grupo se pueden distinguir:

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

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

- Las Normas de Auditoría del Sector Público emitidas por la Intervención General de la Administración del Estado, las cuales se han adaptado a las Normas Internacionales de Auditoría mediante la Resolución de 25 de octubre de 2019, de la señala Intervención General.
- Las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas y los Manuales que las desarrollan.
- Las Guías Prácticas de Fiscalización elaboradas por la Comisión Técnica de los OCEX y aprobadas por la Conferencia de Presidentes de la Asociación de Órganos de Control Externo Autonómico.
- Las Normas Internacionales de Auditoría, de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

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

1. Normas relativas al sujeto auditor:
 - 1.1. Competencia y Capacidad.
 - 1.2. Independencia.
 - 1.3. Diligencia profesional.
 - 1.4. Responsabilidad.
 - 1.5. Secreto profesional.
2. Normas sobre ejecución del trabajo:
 - 2.1. Planificación.
 - 2.2. Control Interno.
 - 2.3. Evidencia.
 - 2.4. Papeles de trabajo.
 - 2.5. Supervisión.
 - 2.6. Revisión del cumplimiento legal.
 - 2.7. Revisión de la calidad.
3. Normas sobre la preparación, contenido y presentación de los informes, Normas técnicas, instrucciones y circulares, entre las que se encuentran las siguientes de la IGAE:
 - 3.1. Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP)⁷. Aplicable a los trabajos de auditoría de cuentas sobre las cuentas anuales que se inicien a partir del 1 de enero de 2019.

7. A partir del momento en que resulten de aplicación obligatoria las normas contenidas en la presente Resolución quedará derogada la Norma Técnica sobre los informes de auditoría de las cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado, de 11 de noviembre de 2013, así como las Normas de Auditoría del Sector Público, aprobadas el 14 de febrero de 1997, en la parte que se corresponda con la auditoría de cuentas, manteniendo su vigencia en la parte que sea de aplicación a la auditoría operativa y de cumplimiento. También quedan derogadas para todo el ámbito de la auditoría pública las normas relativas al sujeto auditor contenidas en las Normas de Auditoría del Sector Público.

- 3.2. Normas de Auditoría del Sector Público.
- 3.3. Norma técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero.
- 3.4. Instrucción sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero.
- 3.5. Norma técnica sobre los informes adicionales al de auditoría de cuentas.
- 3.6. Norma técnica para la elaboración del informe de auditoría de la cuenta de los tributos estatales y recursos de otras administraciones y entes públicos.
- 3.7. Norma técnica para la elaboración del informe de auditoría de los procesos de enajenación de participaciones significativas del Sector Público Estatal.
- 3.8. Norma técnica sobre los informes de auditoría de cuentas anuales.
- 3.9. Norma técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas.
- 3.10. Norma técnica sobre colaboración de los auditores privados en la realización de auditorías públicas.
- 3.11. Norma técnica de informe de recomendaciones de control interno adicional al de auditoría de cuentas.

Asimismo, la Intervención General de la Administración del Estado emite de forma recurrente Notas técnicas de gran utilidad. A continuación, se indican las más relevantes:

- Nota técnica sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas anuales de la información incluida en la memoria sobre costes de actividades (abril 2014).
- Nota técnica sobre el tratamiento en auditoría de cuentas anuales de los hechos posteriores al cierre (abril 2014).
- Nota técnica sobre el tratamiento en auditoría de cuentas anuales de los incumplimientos de la legalidad (abril 2014).
- Nota técnica 2/2015 sobre circularizaciones y confirmaciones de saldos.
- Nota técnica 3/2015 sobre la toma de manifestaciones escritas de la Dirección (carta de manifestaciones de la Dirección).
- Nota técnica 2/2016 sobre la aplicación de algunos procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada.
- Nota técnica 3/2016 sobre la planificación y evaluación del control interno.
- Nota técnica 1/2017 sobre el procedimiento de "términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas".
- Nota técnica 1/2019 sobre Izisión de los informes provisional y definitivo de auditoría de cuentas anuales.

Tal y como señala la Resolución de la IGAE por la que se adaptan las Normas Internacionales de Auditoría al Sector Público Español, éstas son de aplicación obligatoria en los trabajos de auditoría de cuentas realizados por las unidades funcionalmente dependientes de la Intervención General de la Administración del Estado, así como de los auditores privados y sociedades de auditoría privadas que fueran contratadas.

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

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

AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

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

Asimismo, es indudable la necesidad de que el Sector Público opere con la debida transparencia. Sin embargo, no todas las entidades dependientes del Sector Público realizan auditoría de cuentas, especialmente en el ámbito local. Las causas por las que se realizan las auditorías de cuentas de estos entes dependientes son las siguientes:

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

En el ámbito autonómico, las diferentes leyes de hacienda de las Comunidades Autónomas han incorporado, al igual que hizo la Ley General Presupuestaria en el caso de la Administración Estatal, la obligación de auditar las cuentas anuales de sus entes dependientes. Esta modificación legislativa ha impulsado de forma definitiva el número de entidades dependientes del sector autonómico cuyas cuentas anuales son auditadas por las Intervenciones Generales respectivas. Este gran avance ha sido posible, además, gracias a la colaboración que dichas Intervenciones han establecido con sociedades de auditoría y auditores⁸.

Para dar solución al bajo número de entes de las Entidades Locales cuyas cuentas se someten a auditoría, el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, vino a establecer la obligación de que el órgano interventor de la Entidad Local realizara anualmente la auditoría de cuentas anuales de:

- a) Los organismos autónomos locales.*
- b) Las entidades públicas empresariales locales.*
- c) Las fundaciones del sector público local obligadas a auditarse por su normativa específica.*
- d) Los fondos y los consorcios a los que se refiere el artículo 2.2 de este Reglamento.*
- e) Las sociedades mercantiles y las fundaciones del sector público local no sometidas a la obligación de auditarse que se hubieran incluido en el plan anual de auditorías.*

Si bien, las primeras cuentas anuales que se han visto afectadas por esta nueva acción de control en las Entidades Locales son aquellas cuyo ejercicio económico ha comenzado el 1 de enero de 2019.

El elevado número de entidades dependientes del ámbito local (3.256 entes en 2019), junto con los escasos recursos humanos de las Intervenciones de las Corporaciones Locales, está haciendo imprescindible que estas Intervenciones se apoyen en el colectivo de auditores privados para poder cumplir con esta normativa, lo cual redundará en beneficio de la ciudadanía.

8. A título de ejemplo, la Intervención General de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia licitó en 2019 la contratación (Expediente 11/19) de sociedades de auditoría y auditores para colaborar en la realización de las auditorías de cuentas de todas las entidades dependientes de dicha Comunidad Autónoma. El presupuesto de licitación ascendió a 249.703,41 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido).

No obstante, el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local no obliga a que sean sometidas a auditoría las cuentas de las fundaciones y sociedades mercantiles de las Entidades Locales que no estén obligadas a auditarse por sus normativas específicas. Es necesario dar un paso más en la rendición de cuentas, la transparencia y el control, obligando a que todos los entes dependientes de las Corporaciones Locales deban someter sus cuentas a auditoría.

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

PARTICIPACIÓN DEL AUDITOR PRIVADO EN EL ÁMBITO DEL SECTOR PÚBLICO

1. Ámbitos de actuación

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- En el examen de las operaciones financieras y su legalidad, en el análisis de la economía y la eficiencia en el uso de los recursos y en la evaluación de los resultados previstos, así como en la extensión a entes o receptores de fondos públicos para la prestación de servicios, colaboración público-privada en la financiación, construcción, mantenimiento y gestión de infraestructuras y actividad promocional de las administraciones.
- En las auditorías de cumplimiento y en las auditorías operativas, respecto a la comprobación de si la tramitación de los expedientes se ha realizado correctamente y conforme a la normativa de aplicación, así como si los procedimientos de gestión y control son correctos.
- En la auditoría de concesiones, para revisar que son adecuados el coste de la prestación del servicio, los medios humanos y materiales, el cumplimiento de los contratos, la cuenta de resultados, la contabilidad analítica, los gastos indirectos, las transacciones con partes vinculadas, etc.
- Controles sobre el concesionario de una infraestructura, relacionados con la calidad del servicio y las tarifas aplicadas; en el caso de subvenciones, la viabilidad de la explotación, y, en todo caso, el control de la cuenta de gastos e ingresos específica.
- Auditoría de subvenciones en sus diversos tipos y procedencia como pueden ser las Administraciones Públicas españolas, procedentes de fondos europeos, etc.
- Revisiones que comprendan la legalidad presupuestaria y la exigencia del cumplimiento y la adecuación de los fines perseguidos.
- *Forensic* relacionado con la corrupción en el Sector Público, por lo general relacionado con contratación, subvenciones, urbanismo y medioambiente, política pública y empresarial relacionada, etc.
- Seguimiento del cumplimiento de los Ayuntamientos en cuanto a sus obligaciones de rendición de cuentas de forma completa y con la regularidad debida, etc.
- Impulso en la aplicación de nuevas tecnologías de la información que permiten realizar controles automáticos sobre la información rendida, aumentando el sistema de control que, utilizando menos soporte documental, permite un mayor número de interacciones comunicativas.

2. Servicios empresariales de auditoría privada

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

Su elevada experiencia está fuera de toda duda. Un dato muy revelador en relación con el sector privado de la auditoría en España es que en 2018 se realizaron 61.428 auditorías, según el informe "Situación de la Auditoría en España 2018", del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

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

TRABAJOS E INFORMES DE AUDITORÍA EMITIDOS EN 2018		
Tipo de entidad auditada	Nº de Auditorías	%
Banca	127	0,2
Caja de ahorro	4	0,0
Cooperativa de crédito	82	0,1
Crédito oficial	2	0,0
Entidad aseguradora	370	0,6
Entidad de pago	42	0,1
Entidad de dinero electrónico	6	0,0
Fundación bancaria	18	0,0
Empresa de servicios de inversión	211	0,3
Instituciones de inversión colectiva	4.621	7,5
Sociedad gestora de instituciones de inversión colectiva	152	0,2
Fondos de pensiones	1.327	2,2%
Sociedad gestora de fondos de pensiones	37	0,1
Otras entidades no incluidas en los apartados anteriores	54.429	88,6
TOTAL	61.428	

Fuente: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Asimismo, la cifra de auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas a marzo de 2019 es muestra de la capacidad del sector privado de auditoría en España para afrontar con toda solvencia el necesario incremento de las actividades de control que el Sector Público debe abordar sobre sus fondos.

AUDITORES INSCRITOS EN EL REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS

	Número
Personas físicas	21.335
Sociedades	1.405

Fuente: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

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

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

FORMACIÓN

El colectivo de auditores es consciente de las especificidades del Sector Público, por lo que desde el Registro de Economistas Auditores se trabaja en favorecer que los auditores externos reciban la adecuada formación en una serie de aspectos específicos en este sector, entre los que destacan los siguientes:

- Organización y legislación del Sector Público.
- Normativa en materia de contratación.
- Normativa en materia de subvenciones.
- Plan General de Contabilidad Pública.
- Normas de auditoría del Sector Público.
- Normas de fiscalización del Sector Público.
- Técnicas y procedimientos de Auditoría en el Sector Público.
- Auditoría de regularidad contable, financiera o de cuentas anuales del Sector Público.
- Auditoría de cumplimiento de la legalidad.
- Auditoría operativa y de gestión.
- Gestión económica, presupuestos, contabilidad y sistemas de control en las Administraciones Públicas.
- Especificidades de la auditoría del Sector Público.
- Auditoría de Ayuntamientos.
- Auditoría de fundaciones, consorcio y sociedades mercantiles públicas.
- Auditoría de Universidades Públicas.
- Informes relacionados con la realización de auditorías en el ámbito del Sector Público.
- Nuevas Tecnologías y Auditoría del Sector Público.

EDITA: REA Auditores - Consejo General de Economistas de España

ISBN: 978-84-18495-01-4

No está permitida la reproducción total o parcial de este estudio, ni su almacenamiento o transmisión por ningún medio (electrónico, mecánico, grabación, fotocopia, etc.) sin permiso previo del editor.

Este estudio expresa exclusivamente la opinión de sus autores y el editor no se hace responsable del contenido del mismo.

Diseño y maquetación: desdezero, estudio gráfico



ESTUDIOS

FE

AUDITORES DEL SECTOR PÚBLICO

NOVIEMBRE 2020

economistas

Consejo General

REA **auditores**

Nicasio Gallego, 8 · 28010 Madrid

Tel.: 91 432 26 70 · www.rea.economistas.es