



**Universidad**  
Zaragoza

# Trabajo Fin de Máster

La auditoría en el marco de las entidades públicas  
Auditing within the framework of public entities

Autor/es

Elena Ansó Laborda

Director/es

Lourdes Torres Pradas

Facultad de Economía y Empresa, Universidad de Zaragoza  
2019/2020

## **RESUMEN**

La transparencia y el acceso a la información pública son dos aspectos muy demandados por la población, más aún, tras los continuos casos de corrupción que se producen en los diferentes países del mundo. Por ello, es necesario que se establezca un control, ya que este es fundamental en cualquier organización pública, para así poder verificar la consistencia de sus actuaciones y aportar la información necesaria. La transparencia también es muy importante, ya que la información contable pública tiene como objetivo mostrar la imagen fiel de las cuentas anuales de las entidades, para que, una vez sistematizadas y efectuada la rendición de cuentas, puedan ser fiscalizadas por el órgano de control externo correspondiente (OCEX). Como ejemplo práctico de esta función fiscalizadora, analizaremos el Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Zaragoza. Sin embargo, existe una ausencia de normalización, ya que el ejercicio de esta actividad no se realiza de igual forma en todos los países de la Unión Europea. Asimismo, también existen diferencias entre la auditoría realizada en el sector público con la del sector privado, debido a que, en la primera, el sujeto auditor es un órgano institucional que cuenta con autonomía funcional y organizativa, y a que se hace especial hincapié en el cumplimiento de la legalidad.

## **SUMMARY**

Transparency and access to public information are two aspects highly demanded by the population, even more so, after the continuous cases of corruption that occur in different countries of the world. Therefore, it is necessary to establish a control, since this is essential in any public organization, in order to verify the consistency of its actions and provide the necessary information. Transparency is also very important, since the objective of the public accounting information is to show the true image of the entities' annual accounts, so that, once the accounts have been systematized and made the accountability, they can be audited by the corresponding external control body (OCEX). As a practical example of this auditing function, we will analyse the Audit Report of the Zaragoza City Council. However, there is a lack of standardization, since the exercise of this activity is not carried out in the same way in all the countries of the European Union. Moreover, there are differences between the audit carried out in the public sector and in the private sector, because, in the first, the auditing subject is an institutional body that has functional and organizational autonomy, and special emphasis is placed on the compliance with the law.

# ÍNDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>4</b>
<b>2. CONTEXTO. NORMAS DE AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO.....</b>	<b>7</b>
<b>3. METODOLOGÍA: DESCRIPTIVA COMPARADA Y ESTUDIO DEL CASO.....</b>	<b>12</b>
<b>4. ANÁLISIS DE RESULTADOS .....</b>	<b>14</b>
<b>4.1. COLABORACIÓN DEL SECTOR PRIVADO EN LA AUDITORÍA PÚBLICA: DIFERENCIAS DE PROCEDIMIENTOS .....</b>	<b>14</b>
<b>4.2. COMPARACIÓN DE LA AUDITORÍA DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL EN LA UNIÓN EUROPEA .....</b>	<b>16</b>
<b>4.3. ESTUDIO DEL CASO: INFORME DE FISCALIZACIÓN DEL AYUNTAMIENTO DE ZARAGOZA.....</b>	<b>21</b>
<b>5. CONCLUSIONES.....</b>	<b>26</b>
<b>6. BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>29</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>31</b>

# 1. INTRODUCCIÓN

El sector público, según el SEC-95, “incluye todas las unidades institucionales que son otros productores no de mercado cuya producción se destina al consumo individual o colectivo, que se financian principalmente mediante pagos obligatorios efectuados por unidades pertenecientes a otros sectores o que efectúan operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacionales”. Por lo tanto, desde una perspectiva económica, este sector representa a las entidades que toman decisiones basadas en el principio de autoridad y no en el de mercado, ya que representa a la propiedad pública.

Por ello, el artículo 84.1, Ley 40/2015 de 1 de octubre (art. 84.1 LRJSP, de 1 de octubre), establece que el Sector Público Institucional estará integrado por:

- Organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, entre los cuales distinguimos los Organismos Autónomos y las Entidades Públicas Empresariales
- Autoridades administrativas independientes
- Sociedades mercantiles estatales
- Consorcios
- Fundaciones del sector público
- Fondos sin personalidad jurídica
- Universidades públicas no transferidas

Las funciones principales que el sector público, a través del Estado de Bienestar, persigue son las siguientes:

- Función de asignación. Con ello se busca reducir o corregir los fallos del mercado, asegurando el abastecimiento de los bienes y servicios que este no provee de forma adecuada, para así garantizar un eficiente funcionamiento del mercado.
- Función de redistribución. Mejorar la distribución de la renta, para así poder conseguir que esta sea se produzca de forma igualitaria.
- Función de estabilización. Se pretende una estabilidad y crecimiento económico, para reducir los efectos de las fluctuaciones económicas, estabilizar el nivel de precios y alcanzar el pleno empleo.

Por lo tanto, se puede apreciar que el sector público tiene un importante papel en la economía de un país, y su gasto es el componente fundamental para el cálculo del Producto

Interior Bruto. Así pues, los presupuestos públicos son la herramienta necesaria para la gestión del gasto público. Mediante estos se realiza una previsión de los gastos e ingresos del Estado para un período determinado de tiempo, además de especificar los objetivos económicos que se quiere alcanzar.

Las fuentes de financiación del estado o ingresos públicos, es decir, de dónde obtiene los recursos, se clasifican en las siguientes:

- Cotizaciones sociales.
- Tributos (impuestos y tasas)
- Transferencias corrientes procedentes de otras entidades
- Ingresos patrimoniales
- Ingresos por enajenación de inversiones
- Transferencias de capital
- Emisión de deuda pública

Por otro lado, el sector público gasta el dinero en:

- Gastos corrientes (sanidad, defensa, educación, justicia y seguridad)
- Gastos de inversión
- Transferencias (pensiones, subsidios de desempleo y becas por estudiantes)
- Gastos financieros
- Gastos de personal

Por ello, para verificar si los recursos del sector público se han utilizado de forma eficiente, si los estados financieros presentan adecuadamente la situación financiera, si los objetivos y metas se han logrado de manera conveniente y cumpliendo con las disposiciones legales vigentes, se lleva a cabo la denominada auditoría pública o función fiscalizadora. Esta tarea es llevada a cabo por el Tribunal de Cuentas y por los Órganos de Control Externo, y se define a partir de la utilización de los principios generales y las normas técnicas de auditoría pública.

Los motivos que me han llevado a la elección de este tema para la realización de este Trabajo Final de Máster han sido varios. En primer lugar, me he tenido que decantar por la opción 2 de “Otros contenidos”, ya que no he podido realizar prácticas en ninguna firma de auditoría, al estar trabajando y cursando el máster al mismo tiempo. En segundo lugar, en cuanto a la elección del contenido del Trabajo, he escogido este tema de Auditoría Pública, ya que, durante el máster, hemos visto más la parte del sector privado, y

quería conocer como era esta función en el sector público, para poder así realizar una comparación entre ambos. Además, a pesar de estar trabajando en el sector privado, el ámbito público siempre me ha llamado la atención, por lo que quería conocer más a fondo la fiscalización que se realiza en el mismo.

Por ello, uno de los objetivos principales de este trabajo es el análisis de las diferencias existentes entre una auditoría realizada en el ámbito público y una del sector privado, a pesar de que los auditores de firmas privadas pueden colaborar en la función fiscalizadora de los entes públicos.

El otro propósito de este trabajo es el estudio de esta tarea en diversos países de la Unión Europea, para poder comprobar así las similitudes y diferencias existentes, verificando con ello la falta de normalización existente para que todos los países pudieran llevar a cabo esta tarea de forma similar.

En cuanto al contenido de este TFM, este va a estar distribuido en varios apartados. Tras esta introducción, y para ponernos en el contexto de la Auditoría Pública, se citarán una serie de normas, tanto nacionales como internacionales, para el desarrollo de la función fiscalizadora, con sus respectivas modificaciones y adaptaciones. Seguidamente, se realizará una metodología mediante una descriptiva comparativa tratando dos aspectos, con sus correspondientes análisis de resultados. Uno de ellos será la colaboración que existe por parte del sector privado en la auditoría pública, comparando los procedimientos que se tienen que llevar a cabo para ejercer la función auditora en una empresa privada y en una entidad pública. Y, por otra parte, se analizará las diferencias existentes entre los diferentes países de la Unión Europea a la hora de llevar a cabo esta función fiscalizadora en las administraciones locales. Para terminar con esta metodología, se estudiará el caso del Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Zaragoza, para dar un enfoque práctico y conocer un ejemplo de cómo llevan a cabo los Órganos de Control Externo (OCEX) su función de fiscalización y análisis de las cuentas de una entidad pública. Por último, se citarán y se describirán las conclusiones a las que hemos llegado con la investigación realizada para este Trabajo Fin de Máster.

## 2. CONTEXTO. NORMAS DE AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO

En la Resolución de 30 de julio de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) (Intervención General de la Administración del Estado, de 30 de julio de 2015) se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública. En ella, se define a la auditoría pública como una actividad cuyo objetivo es la verificación de la actividad económico-financiera de las entidades auditadas, mediante la aplicación de procedimientos de revisión selectivos, los cuales están contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicta la IGAE.

Dichas Normas de Auditoría del Sector Público fueron aprobadas con fecha 14 de febrero de 1997 y se ordenó la publicación de la resolución de las mismas el 1 de septiembre de 1998. La elaboración de dichas normas significaba una adaptación y actualización de las vigentes hasta esa fecha, que fueron aprobadas en 1983. El objetivo de esta “modernización” era constituir un instrumento homogeneizador y de mejora de la calidad de los trabajos de auditoría que se realizan en el terreno del sector público estatal.

En esta resolución, se dicta que la gestión económico-financiera del sector público deberá regirse por los principios de legalidad, eficiencia, eficacia y economía, y que se comprobará, mediante la auditoría, que se ha realizado de forma sistemática y mediante la aplicación de los procedimientos que se establecen en las normas de auditoría.

Por lo tanto, los objetivos de la auditoría coincidirán con los objetivos asignados al control financiero y estos marcarán las distintas clases de auditoría que puedan existir. También se pueden clasificar estos tipos según el órgano que las realiza. En esta segunda distinción, nos encontramos con:

- Auditorías Internas, que son las realizadas por la propia entidad.
- Auditorías Externas, que son llevadas a cabo por auditores independientes, que bien pueden ser de firmas de auditorías privadas o bien Órganos Institucionales de Control Externo (por ejemplo, Órganos de Control Externo Autonómicos - OCEX-).

En la actualidad, la mayor parte de las Comunidades Autónomas españolas cuentan con sus correspondientes OCEX, lo que hace que estas entidades dispongan de facultades propias, mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización junto con el Tribunal de Cuentas. Estos órganos corresponden al ámbito nacional. En

cuanto al marco supranacional, nos encontramos con el Tribunal de Cuentas Europeo (TCE) y con la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), de la que hablaremos más adelante.

A su vez, según el objetivo perseguido, se distinguen dos tipos de Auditorías:

1. *Auditorías de regularidad.* Dentro de estas se incluyen:
  - Auditorías financieras. Se pretende obtener una evidencia sobre si la contabilidad en general, y más concretamente las cuentas anuales, expresan fiel y adecuadamente la imagen de su realidad patrimonial, de acuerdo con las normas y los principios generalmente aceptados.
  - Auditorías de cumplimiento. Con ellas se intenta verificar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión se han llevado a cabo acordes a las normas, disposiciones y directrices aplicables.
  
2. *Auditorías operativas.* El objetivo de este tipo de auditorías es evaluar el grado de eficacia, eficiencia y economía alcanzado por una organización al utilizar los recursos de los que dispone, así como detectar posibles deficiencias y proponer una serie de sugerencias para poder corregirlas, facilitando así la toma de decisiones. Dentro de este bloque se incluyen las siguientes:
  - Auditorías de economía y eficiencia. Se trata de precisar si la entidad está adquiriendo, manteniendo y empleando los recursos (propiedades, personas...) de manera económica y eficiente, y si cumple con las leyes y demás normas sobre ambos aspectos.
  - Auditorías de programas. Con ellas se quiere determinar si se logran los objetivos establecidos por los legisladores o por los órganos que aprueban los programas, la eficacia de organizaciones, programas, actividades o funciones, y si la entidad cumple con las leyes de aspectos relevantes para el programa.
  - Auditorías de sistemas y procedimientos. Se pretende definir si el procedimiento administrativo utilizado por el órgano gestor en el desarrollo de sus competencias para conseguir la finalidad que se persigue se está realizando de acuerdo con las normas y los principios generales de la buena gestión financiera, para así poder detectar las posibles deficiencias que se pudieran observar en la organización de los recursos disponibles.



En la resolución citada anteriormente, también se determina el ámbito de aplicación de estas Normas de Auditoría del Sector Público, que es el siguiente:

- A todas aquellas auditorías que realice la IGAE, tanto las realizadas por sí mismas como las de a través de los distintos órganos que de ella dependen, en el ámbito del sector público estatal: programas, procedimientos, actividades realizadas por los ministerios; Organismos Autónomos; Seguridad Social; sociedades y entes públicos estatales; sociedades mercantiles, empresas, entidades y particulares que hayan recibido subvenciones, créditos, avales o cualquier ayuda del Estado o de sus Organismos Autónomos con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o a fondos de las Comunidades Europeas, además de las entidades que participan para su concesión; y auditorías realizadas por la IGAE de los fondos de la UE, según la normativa comunitaria y las directrices de los órganos de control de la Unión.
- A auditorías sobre el control financiero realizado de forma permanente por las Intervenciones Delegadas sobre los centros sanitarios dependientes del INSA-LUD.
- A auditorías sobre el control posterior llevado a cabo por los interventores delegados en los casos de fiscalización limitada, que están contemplados en el art. 95.3 de la Ley General Presupuestaria.
- A todas aquellas auditorías que efectúen los órganos de control interno de ministerios, organismos, sociedades estatales o entes públicos y de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social.
- A auditorías realizadas sobre los consorcios o sociedades mercantiles creados por distintas Administraciones Públicas, en las que participe la Administración Central o cualquier ente o sociedad de ella dependiente.

Otros aspectos a los que se hace referencia en esta resolución de 1998 sobre las Normas de Auditoría del Sector Público tratan sobre normas relativas al sujeto auditor, normas sobre la ejecución del trabajo y normas sobre la preparación, contenido y preparación de los informes. En cuanto a las primeras, trata aspectos sobre:

- Cualificaciones: la auditoría será llevada a cabo por personas que posean la cualificación profesional necesaria para la ejecución de la misma.

- Independencia: tanto los órganos de control como los auditores deberán mantener una actitud de independencia y de objetividad.
- Diligencia profesional: la ejecución de los trabajos y la preparación y redacción de los informes se realizarán con la debida diligencia profesional.
- Responsabilidad: el auditor será responsable profesionalmente de que el contenido del informe y de sus conclusiones se hayan realizado de acuerdo a las normas técnicas establecidas.
- Secreto profesional: el auditor deberá mantener y garantizar la confidencialidad acerca de la información que ha obtenido, quedando prohibido que pueda utilizarla en su provecho o en el de terceras personas.

Por su parte en lo que respecta a las normas sobre ejecución del trabajo (planificación, control interno, evidencia, papeles de trabajo, supervisión y revisión del cumplimiento legal) y a las normas sobre preparación, contenido y presentación de informes (forma escrita, plazo de entrega, contenido, contenido de los informes financieros y calidad del informe), se tratará en el siguiente punto, mediante una comparación en cuanto a estos aspectos con respecto a la auditoría del sector privado.

Para terminar con este apartado, vamos a hacer referencia a la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría. A estos efectos, el 18 de febrero de 2014, la Intervención General de la Administración del Estado emitió una Resolución (Intervención General de la Administración del Estado, de 18 de febrero de 2014) que establecía la autorización a la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) para dirigir, coordinar e impulsar este proceso de adaptación e integración de las NIA-ES sobre la base de las publicadas por la propia IGAE a través del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), que es el organismo público regulador, en España, de la actividad de auditoría de cuentas.

Para ese año, los presidentes de las ICEX (Tribunal de Cuentas y Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas) ya habían acordado el establecimiento de una Comisión de normas y procedimientos. En esta comisión, reunida el 21 de enero de 2014, se asumió la importancia que tenía para las ICEX el hecho de disponer de unas normas técnicas comunes que regulasen las actuaciones de fiscalización. Por ello, se decidió adaptar, en una primera fase, las ISSAI de nivel 3.

Las ISSAI (por sus siglas en inglés, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores) son normas elaboradas por la Organización Internacional de las

Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Organization of Supreme Audit Institution – INTOSAI), que, junto con la Declaración de Lima, el Código de Ética y las Normas de Auditoría, están adoptando las NIA a través de unas Directrices para constituir el marco normativo de las ISSAI. Estas contienen los principios fundamentales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) y los requisitos previos de auditorías de las entidades públicas.

Por lo tanto, con esta adaptación de las ISSAI del tercer nivel, se pretendía aproximar las ICEX a los principios y normas de INTOSAI, ya que constituyen el marco de referencia internacional en la fiscalización o auditoría pública. Sin embargo, esta Comisión de las ICEX, el 10 de abril de 2014, aprobó la elevación de las cuatro ISSAI-ES, y el 27 de junio de 2014, en la reunión de Presidentes del Tribunal de Cuentas y de los OCEX, se acordó la aprobación de las siguientes ISSAI-ES:

- ISSAI-ES 100: Principios fundamentales de fiscalización del sector público
- ISSAI-ES 200: Principios fundamentales de la auditoría financiera
- ISSAI-ES 300: Principios fundamentales de la fiscalización operativa
- ISSAI-ES 400: Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento

En consecuencia, a partir de ese momento, todas las instituciones públicas de control externo de España llevan a cabo sus actuaciones de acuerdo al mismo conjunto de principios y normas, lo que conlleva una homologación de los resultados. Esto supone un beneficio para aquellas instituciones de control, parlamentos, destinatarios de los informes... que están implicadas en la fiscalización.

Este proceso de adaptación ha provocado que las ICEX cuenten con treinta y cuatro NIA-ES-SP, las cuales están acompañadas, cada una de ellas, por una Nota Explicativa y un glosario de términos. Por su parte, la IGAE, ha elaborado un Código de Ética para la auditoría pública acorde con esta nueva normativa e inspirado también en los pronunciamientos internacionales en la materia. Este Código servirá como complemento de las normas sobre incompatibilidad e independencia aprobadas por la IGAE y será de aplicación a “aquellas entidades que conforme a su normativa reguladora apliquen las Normas de Auditoría del Sector Público aprobadas por la IGAE”.

Estas NIA-ES-SP, junto con sus Notas Explicativas y el Glosario de Términos, además del Código de Ética para la auditoría pública, fueron aprobadas mediante la Resolución de la IGAE de 25 de octubre de 2019 (Intervención General de la Administración del

Estado, de 25 de octubre de 2019), por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría. En esta resolución, se cita el ámbito de aplicación de la misma, que es el siguiente:

- En las auditorías de cuentas efectuadas por todas las unidades funcionalmente dependientes de la IGAE en el ejercicio de las competencias que tiene atribuidas.
- En las auditorías de cuentas realizadas por la IGAE con la colaboración de auditores de cuentas o sociedades de auditoría del sector privado.
- En las auditorías de cuentas que lleve a efecto la IGAE a entidades públicas no pertenecientes al Sector Público Estatal en virtud de convenios firmados con otras Administraciones Públicas.
- En las auditorías de cuentas realizadas por otras Administraciones Públicas que, de acuerdo con la regulación vigente, estuviera prevista su aplicación.

Esta resolución también se aplicará a las auditorías de regularidad contable que no se realicen sobre cuentas anuales, sino sobre otros documentos contables que tengan objetivos similares.

### **3. METODOLOGÍA: DESCRIPTIVA COMPARADA Y ESTUDIO DEL CASO**

En este apartado, se va a llevar a cabo una metodología descriptiva comparada, para ver así con más claridad y precisión los aspectos que se quieren estudiar con la realización de este Trabajo Final de Máster. Es decir, se va a realizar como un *benchmarking*, entendido este como un proceso de comparación entre los métodos realizados por diferentes empresas, en este caso organizaciones o procesos, en el ejercicio de la función fiscalizadora.

A través de un *benchmarking* se puede obtener un mayor entendimiento de aquello que se está analizando, comprendiendo así la posición que adopta España para llevar a cabo la actividad de auditoría en las entidades públicas.

En primer lugar, se va a describir la colaboración que existe por parte del sector privado en la auditoría pública. Esto nos permitirá comparar los procedimientos que se tienen que

llevar a cabo para realizar una auditoría en el sector público y en el sector privado, y encontrar las similitudes y diferencias existentes entre ambos procesos.

Seguidamente, se hará un estudio comparado entre diferentes países de la Unión Europea, sobre la auditoría en las entidades locales. Para ello, nos apoyaremos en el estudio realizado por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (Brusca, I., Condor, V. y Rossi, F.M.), que lleva por título “La auditoría de los entes locales en la Unión Europea. Un análisis comparado”. Este se llevó a cabo mediante cuestionarios, que fueron contestados por expertos en la materia de 19 países de la UE. Los resultados de este estudio se consideran bastante significativos, ya que estos países cubren más del 93% del gasto de todos los entes locales de la Unión y el 85% de la población de la misma. Además, también se ha incluido en este análisis a Suiza, ya que se considera que la importancia económica y las peculiaridades de este territorio, pueden ser de interés para el estudio. La encuesta que se envió a los países se componía de las siguientes cuestiones:

1. Obligatoriedad de control interno y externo
2. Órganos responsables de la auditoría
3. Colaboración entre auditores públicos y privados
4. Entidades sometidas a auditoría pública y privada
5. Frecuencia de la auditoría
6. Tipos de auditoría aplicados por los auditores públicos y privados
7. Normas de auditoría utilizadas
8. Informes de auditoría
9. La publicidad de la auditoría

Los datos obtenidos a través de esta encuesta se mostrarán en el análisis de resultados que se realizará en el apartado 4.2. de este Trabajo Final de Máster.

Por último, utilizaremos un estudio de caso apoyado en el trabajo de auditoría llevado a cabo por la Cámara de Cuentas sobre el Ayuntamiento de Zaragoza que pretende completar la información que pretende completar la información llevada a cabo con esos dos métodos, para así estudiar un caso real llevado a cabo por un OCEX, en este caso la Cámara de Cuentas de Aragón, sobre uno de los ayuntamientos más grandes de España.

Se ha elegido esta técnica del estudio de caso, ya que con él se puede ver la teoría de una forma práctica. Es decir, es una aplicación de los conocimientos y normativas que se han citado en el apartado 2 de este trabajo.

## **4. ANÁLISIS DE RESULTADOS**

### **4.1. COLABORACIÓN DEL SECTOR PRIVADO EN LA AUDITORÍA PÚBLICA: DIFERENCIAS DE PROCEDIMIENTOS**

El Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, que entró en vigor el 1 de julio de 2018 (RDL 424/2017, de 28 de abril), regula el régimen jurídico de control interno en las entidades del Sector Público Local. En él se abren nuevas posibilidades de colaboración para la ejecución de las actuaciones de auditoría pública. En el artículo 34 de este Real Decreto, en el apartado 1, se cita que “a propuesta del órgano interventor, para la realización de las auditorías públicas de las Entidades Locales, podrán recabar la colaboración pública o privada”. Asimismo, en el apartado 3, se dice 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”.

Tal y como indica el artículo 29 de este Real Decreto, en su apartado 3, los organismos públicos locales que anteriormente no estaban sujetos a realizar, de forma obligatoria, una auditoría de cuentas anuales, ahora sí lo estarán. Estas entidades son las siguientes: organismos autónomos locales, entidades públicas empresariales locales, fundaciones del sector público obligadas a auditarse por su normativa específica, fondos y consorcios, y sociedades mercantiles y fundaciones del sector público local no sometidas a la obligación de auditarse. En estas auditorías de cuentas, precisamente, es donde las firmas privadas de auditoría tienen una gran experiencia, tanto en sociedades mercantiles que están sujetas a las Normas Técnicas NIA-ES, como en sociedades públicas sometidas las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP).

Sin embargo, y a pesar de que la colaboración de los auditores privados en los trabajos de auditoría del sector público se ha incrementado en los últimos años desde la aprobación de este Real Decreto, estos se encuentran con bastantes dificultades para llevarlos a cabo, debido a que son varias las diferencias entre el procedimiento para realizar una auditoría pública con respecto al que hay que seguir para efectuarla en el ámbito privado.

A continuación, vamos a analizar dichas disparidades, mencionando también alguna similitud entre ambas.

El interventor local es el encargado de decidir cuándo se debe contratar a un auditor externo y también debe realizar la selección. Los contratos a auditores externos pueden ser

prorrogados por un plazo máximo de 2 años y nunca se permitirá que dichos contratos superen los 8 años de duración. Sin embargo, en la auditoría obligatoria de cuentas de sociedades privadas, la duración del contrato de la misma no deberá ser inferior a 3 años.

En ambos sectores, privado y público, los auditores deben ser independientes de la entidad a la que se está auditando. Por ello, para garantizarla, la Ley establece que un auditor privado no puede haber trabajado para la entidad a auditar en las áreas que sean objeto de estudio, ni en el año en el que se va a realizar la auditoría ni en el anterior a la misma.

Todo el proceso en una auditoría pública depende del órgano interventor, ya que es este el que tiene toda la competencia para la supervisión del auditor, en cualquiera de las fases del proceso de auditoría. Por tanto, el auditor no tiene ninguna responsabilidad más allá de lo establecido en el contrato, y el interventor será el responsable último de cualquier error que se pueda cometer en el trabajo de auditoría, aunque sean desaciertos del auditor externo. Por el contrario, en una auditoría privada, serán los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría las que responderán por los daños y perjuicios que se puedan derivar de sus obligaciones, según se cita en el artículo 26.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (Ley de Auditoría de Cuentas 22/2015, de 20 de julio).

Otra de las diferencias que podemos encontrar se refiere a la normativa que regulan las diferentes actividades de control. Con respecto a la auditoría privada, nos encontramos las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs), emitidas por la Federación Internacional de Expertos Contables (International Federation of Accountants – IFAC), que, generalmente, son válidas tanto para la auditoría de entidades públicas como para las privadas. Sin embargo, para las auditorías de cumplimiento o de gestión, existen pocas referencias, debiendo acudir a las normas de la INTOSAI para así poder contar con un desarrollo propio de las normas de auditoría dirigidas al sector público, a través de las ISSAIS.

Por último, cabe desatacar que la auditoría del sector público se basa, principalmente, en una triple vertiente: auditorías contables o financieras, que son una declaración de fiabilidad sobre los estados financieros y sobre los informes de ejecución del presupuesto; auditorías de cumplimiento, que versan sobre la legalidad y regularidad de las operaciones subyacentes a los presupuestos; y las auditorías operativas, que comprueban la buena gestión de los organismos y programas públicos en términos de economía, eficiencia y eficacia. Por contra, en una auditoría privada, no se suele auditar la gestión, y los informes de auditoría suelen ser cortos, ya que se trata de una auditoría contable y se limitan a pronunciarse sobre si las cuentas son o no veraces. Por lo tanto, salvando las diferencias,

una auditoría del sector público y una del privado sólo tienen aspectos en común en una auditoría contable o financiera, ya que en ambos casos se evalúa ese aspecto.

Por lo tanto, viendo estas diferencias entre ambas auditorías, podemos concluir que los profesionales privados deberán de contar con una formación específica para llevar a cabo trabajos en el sector público.

## **4.2. COMPARACIÓN DE LA AUDITORÍA DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL EN LA UNIÓN EUROPEA**

Centrándonos en la comparación entre diferentes países de la Unión Europea, la crisis financiera que se vivió desde el año 2008, aumentó la necesidad de controlar el déficit público y la deuda de las Administraciones Públicas en la Unión Europea. Este objetivo se fijó como prioritario, para lo cual se precisa obtener cifras comparables entre los diferentes países a través de sistemas contables homogéneos, para así llevar a cabo la realización de informes de fiscalización y la concurrencia en la aplicación de una misma normativa para la realización de los trabajos de auditoría en los diferentes países.

Por ello, no será suficiente con disponer de normas contables comunes, sino que también serán necesarios procedimientos comunes de control y auditoría, para así garantizar la fiabilidad y adecuación de la información contable.

El 8 de noviembre de 2011 se emitió la Directiva 2011/85/UE del Consejo (Dir. 2011/85 del Consejo, de 8 de noviembre de 2011), a través de la cual se requerían sistemas contables íntegros y coherentes, sujetos a control interno y objeto de auditorías independientes. La Comisión va a elaborar unas Normas Europeas de Contabilidad del Sector Público (Brusca y Gómez, 2013), aunque todavía está pendiente definir quién y cómo se emitirán dichas normas y cómo se llevará a cabo la implementación de las mismas en los países miembros. Por lo tanto, como podemos comprobar, se ha avanzado muy poco en la normativa sobre unificación contable y normativa de auditoría pública.

Además de esto, también existen divergencias entre los sistemas de la auditoría de los países miembros de la Unión Europea (Brusca et al., 2015). Entre estas diferencias en el sector público, y más concretamente en el sector local, cabe destacar que en algunos países se requiere la contratación de un auditor privado, y en otros, esta tarea es llevada a cabo por organismos públicos e institucionales, normalmente una Entidad Fiscalizadora Superior u Órganos de Control Externo Regionales. En el caso de España, esta tarea de



control de la actividad económico-financiera del sector público es llevada a cabo por dichas instituciones públicas.

Sin embargo, cabe mencionar el potente trabajo que está llevando a cabo la INTOSAI, ya que está adaptando las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) a través de un conjunto de normas que contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) y los requisitos previos para la realización de auditoría de las entidades públicas. Estas normas, las llamadas ISSAIs, incorporan pautas para la realización de auditoría financiera, de gestión y de cumplimiento. Tal y como se ha dicho anteriormente, España está entre los países de la Unión Europea que han adoptado estas normas, ya que la Comisión de normas y procedimientos Tribunal de Cuentas – Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas decidió adaptarlas.

Para poder analizar la situación de la auditoría de los diferentes Gobiernos locales de los países miembros de la Unión Europea, como bien hemos explicado en el apartado de Metodología, nos hemos apoyado en el trabajo realizado por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

En lo relativo a la primera pregunta de la encuesta, de la obligatoriedad de control interno y externo, es conveniente aclarar en primer lugar que el control interno lo ejercen órganos de la propia administración, con el objetivo de mostrar fiabilidad, verificando el cumplimiento de la legalidad vigente y la gestión eficiente de los recursos. Por su parte, el control externo es llevado a cabo por un órgano de auditoría ajeno a la entidad local. El primero de los controles citados supone una primera verificación de la aplicación de la normativa y de la adecuada gestión, pero deber ser revisado y valorado por una auditoría externa. Tal y como se puede apreciar en este trabajo comparativo, la mayor parte de los Gobiernos locales están sometidos al doble control interno y externo. Sin embargo, en el caso de países como Bélgica, Irlanda, Letonia, Malta, Suecia y Suiza, no están obligados al control interno. Además, tal es la falta de homogeneidad en este asunto, que incluso se producen diferencias en la regulación del control externo en los Estados o Regiones de dentro de un mismo país, como es el caso de Alemania, Bélgica, España, Francia, Reino Unido y Suiza. Esto se produce debido a los elevados niveles de descentralización que existen en estos países. En Alemania, por ejemplo, se diferencia 16 jurisdicciones regionales, cada uno de ellos autónomos e independientes en lo relacionado a contabilidad y auditoría. En tres de estos, que son los Estados-Ciudad, los Órganos Regionales de Control

Externo son los encargados de llevar a cabo la auditoría. Sin embargo, en los otros trece, llamados Estados territoriales, el Gobierno regional es el que establece la legislación aplicable a los municipios.

Por otro lado, en cuanto a los órganos responsables de llevar a cabo la auditoría, se pueden diferenciar tres grupos de países, diferenciando entre sistemas públicos, sistemas privados y sistemas mixtos de auditoría. En el primero de ellos, encontramos al Órgano de Control Externo Nacional (OCEN) y al Órgano de Control Externo Regional (OCER), que son utilizados por Alemania, Bélgica (sólo Órgano de Control Externo Regional), Croacia, Eslovenia, España, Francia, Hungría, Rumania (sólo Órgano de Control Externo Nacional). En cuanto a los sistemas privados, diferenciamos entre las llevadas a cabo por auditores privados, como es el caso de Dinamarca, Finlandia, Holanda, Irlanda, Reino Unido y Suiza (excepto en Génova), y el caso de que los políticos son los responsables y estos contratan a un auditor privado, como en Suecia. En estos países, las entidades locales no están sometidas al control externo por parte del Tribunal de Cuentas. Por último, en los sistemas mixtos, coexiste un Órgano de Control Externo Nacional con la auditoría financiera obligatoria por parte de profesionales independientes del sector privado. Este es el caso de países como Grecia, Italia, Letonia, Malta y Portugal.

La tercera de las cuestiones de esta investigación, hace referencia a la colaboración y coordinación entre auditores públicos y privados. Esta no siempre existe, y cuando la hay, es diversa. Por ejemplo, en Italia, el Órgano Público se apoya, casi de forma exclusiva, en el trabajo llevado a cabo por profesionales del sector privado. En Malta, el Órgano de Control Externo Nacional contrata a auditores privados para delegar en ellos la tarea de auditoría. Una situación similar se produce en Alemania, pero en este caso es el Órgano de Control Externo Regional el que contrata a los profesionales del sector privado. Sin embargo, en países como Eslovenia, Francia, Rumanía y en todas las Comunidades Autónomas de España a excepción de Navarra, los auditores privados no participan en la auditoría del sector local, ni directa ni indirectamente. En el territorio navarro, su Cámara de Comptos, contrata auditores privados para llevar a cabo el trabajo de campo de algunas auditorías, pero es la propia Cámara la que emite los informes correspondientes.

En cuanto a la cuestión relativa a el sometimiento de las entidades a auditorías de carácter público o privado, la vamos a ver a través de la tabla 1 y la tabla 2, que se muestran en el anexo de este Trabajo Final de Máster. Cabe destacar que la Administración local está

formada por Ayuntamientos, empresas locales, fundaciones y consorcios, y que todas ellas están sometidas a auditoría.

Por su parte, en lo referente a la frecuencia de la auditoría, en todos los países menos en Malta, los órganos de control realizan un muestro anual de las entidades del sector local. Ese porcentaje varía según el país, e incluso dentro del mismo, en unas regiones u otras. El criterio seguido para escoger el tipo de entidades a auditar varía, ya que a veces se aplica muestreo, pero en otras ocasiones, se utilizan criterios de riesgo (Francia). En Letonia, esta selección se hace en base a tres criterios: nivel de materialidad, principio de rotación de las entidades auditadas, y análisis y valoración de riesgos. Por ello, las auditorías realizadas por muestreo suponen que, por ejemplo, en Letonia, el Órgano de Control Externo cada año realiza en torno al 30% de las entidades. Por otro lado, en los países en los que es obligatorio realizar la auditoría por parte de un profesional privado, la auditoría tiene periodicidad anual y no podrá realizarse nunca por muestreo.

En cuanto a los tipos de auditoría que se llevan a cabo en los diferentes países, se diferencian los siguientes, los cuales fueron explicados en el apartado 2 de este Trabajo Final de Máster:

- Auditoría de legalidad o cumplimiento (AL), en la que se incluirá la auditoría presupuestaria (BA).
- Auditoría financiera o contable (AF).
- Auditoría operativa (PA), o si esta es parcial o limitada a auditoría de área y políticas seleccionadas (ASA).
- Auditoría integrada (AI).

En la tabla 3, que también la veremos en el Anexo, podemos comprobar que todos los países en los que el OCEN lleva a cabo la auditoría, realiza un amplio control, aplicando la mayor parte de los tipos de auditoría.

Puede observarse, por tanto, que en los países en los que existe un Órgano de Control Externo público, este lleva a cabo la auditoría de legalidad y de gestión, mientras que los auditores profesionales independientes, en estos países, realizan la auditoría financiera.

La séptima de las cuestiones mencionadas hace referencia a las normas que aplican los países para llevar a cabo la auditoría. Se puede observar que Alemania, Irlanda y Suecia tienen sus propias normas de auditoría pública, las cuales no están basadas en las internacionales. El resto de países de los 20 analizados, toman como referencia para realizar este

trabajo o bien las Normas Internacionales de Auditoría o las ISSAI, que han podido ser adaptadas en las propias normas nacionales o por los órganos nacionales de supervisión de las cuentas de las Administraciones Públicas. En España, como ya se ha dicho anteriormente, se utiliza una adaptación específica de las ISSAI, efectuada por una Comisión de Normas y Procedimientos.

Otro de los aspectos analizados es el de los informes de auditoría. Al contrario del sector empresarial, estos no están normalizados, son muy variados en cuanto al contenido y estructura, ya que cada país ha definido ambos aspectos. Por ello, cabe esperar que el tipo de informe varíe según el órgano que lleve a cabo la auditoría: si es llevada a cabo por auditores profesionales independientes será similar al de una empresa, y en el caso de que sea elaborado por los Órganos de Control Externo, habrá más diversidad de tipos de informes.

También existen diferencias en la forma de dar publicidad a dicho informe, siendo esta la última cuestión de la encuesta. En algunos países, como en Bélgica, no se publica el informe de auditoría de cada entidad ni tampoco el informe conjunto elaborado para todas las entidades auditadas. Por el contrario, en otros es público, y se difunde a través de la página web de la entidad local, como es el caso de España, que publica, en la web de los organismos supervisores y supervisados, las auditorías y controles parciales efectuados y un informe anual por tipo de entidades.

En conclusión, con todos estos aspectos analizados, se puede observar la falta de homogeneización que existe a la hora de realizar una auditoría de una entidad local entre los diferentes países de la Unión Europea.

En España, por tanto, se puede observar la obligatoriedad de llevar a cabo un control interno y externo. Similar al caso de Francia, el control externo es realizado exclusivamente por los Órganos de Control Externo, tanto por el Tribunal de Cuentas como por los Órganos Autonómicos de Control Externo. Tal y como se establece en el artículo 36 de la Constitución Española, es el Tribunal de Cuentas el órgano supremo fiscalizador de las cuentas, de la actividad económico-financiera del sector público y de los responsables del manejo de los fondos públicos. Por su parte, los Órganos Autonómicos de Control Externo tienen facultades propias en el ámbito autonómico, ya que pueden establecer criterios y técnicas comunes de fiscalización junto con el Tribunal de Cuentas. Ambos organismos deben actuar de forma coordinada en su función fiscalizadora, para así poder mejorar la eficacia y evitar duplicidades en dicha actividad.

Por lo tanto, y a diferencia de otros países que cuentan con una tradición contable similar a la española, como es el caso de Italia, Grecia o Portugal, en España no es habitual, por parte de los Ayuntamientos, la contratación de auditores privados, salvo que lo pueda requerir otra normativa contable. Algunas regiones, no obstante, pueden contratar auditores privados, como en Navarra, donde la Cámara de Cuentas, designa a un Auditor-Director para supervisar los encargos de auditoría.

En comparación con otros países de la Unión Europea, un aspecto favorable con el que cuenta España, es que aplica las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, adaptadas a España (ISSAI-es). Esto permite realizar comparaciones con otras entidades de otros países, situando así a nuestro país en uno de los más avanzados en este aspecto.

Para finalizar, España, debido a la Ley 19/2013 de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, obliga a las Administraciones locales a dar publicidad, en la página web, a sus estados financieros, a pesar de que esos estados financieros no hayan sido auditados por un auditor independiente que garantice la fiabilidad de la información. Esto también ocurre en administraciones de muchos municipios europeos.

### **4.3. ESTUDIO DEL CASO: INFORME DE FISCALIZACIÓN DEL AYUNTAMIENTO DE ZARAGOZA**

En este apartado, se va a realizar un estudio del informe de fiscalización del ayuntamiento de Zaragoza, de los ejercicios 2016 y 2017, debido a que es el último que ha publicado la Cámara de Cuentas de Aragón, órgano responsable de la fiscalización de la actividad económico-financiera del sector aragonés, tanto autonómico como local, y de la custodia de su adecuación a los principios de legalidad, eficacia y eficiencia.

Los informes de fiscalización deben reflejar los resultados y conclusiones del trabajo de auditoría, para poder informar sobre la situación económico financiera de la entidad auditada. No existe un contenido y estructura normalizados para dichos informes, pero la estructura más habitual se compone, en primer lugar, del objetivo del trabajo, seguido del lugar, alcance y limitaciones. Posteriormente, se describe la opinión y las cuentas anuales que han sido auditadas, para terminar con las conclusiones, comentarios y recomendaciones. El objetivo principal de este trabajo de fiscalización es la emisión de una opinión

sobre la ejecución del presupuesto de la entidad durante un ejercicio, para así reflejar a situación patrimonial de la entidad a 31 de diciembre, de acuerdo con la normativa vigente que le sea aplicable. Esta opinión, al igual en que el sector privado, puede ser sin salvedades, con salvedades, desfavorable y denegada.

El Informe de Fiscalización del ayuntamiento de Zaragoza de los ejercicios 2016 y 2017, aprobado en la sesión celebrada en la Cámara de Cuentas el día 18 de octubre de 2019, refleja el resultado obtenido, por un lado, de la auditoría financiera de seguridad razonable, y por otro, de la auditoría de cumplimiento de seguridad limitada. Para la primera de ellas, los objetivos globales marcados fueron la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros están preparados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y la emisión de un informe sobre dichos estados financieros. La auditoría de cumplimiento se realizó con la finalidad de obtener una seguridad limitada de que las actividades del Ayuntamiento de Zaragoza han cumplido con la normativa aplicable.

A pesar de que del Ayuntamiento de Zaragoza dependen una serie de organismos autónomos y sociedades mercantiles, el único sujeto de este Informe de fiscalización ha sido el propio ayuntamiento. En cuanto al ámbito temporal del mismo ha sido los ejercicios 2016 y 2017. Sin embargo, los trabajos de fiscalización se han ampliado a ejercicios anteriores y posteriores, para así poder detectar posibles situaciones que puedan haber influido en los estados financieros a 31 de diciembre de 2016 o 2017 o situaciones posteriores a ambos ejercicios que puedan proporcionar una evidencia adicional para explicar posibles condiciones existentes en dichas fechas.

Después de esta introducción, en el Informe de Fiscalización se cita la responsabilidad que tiene el Ayuntamiento de Zaragoza en relación con las cuentas anuales y con el cumplimiento de legalidad, y la responsabilidad de la Cámara de Cuentas de Aragón. Y, a continuación, ya se entra en lo que es el informe de auditoría, tanto financiera como de cumplimiento.

La Cámara de Cuentas de Aragón, en el Informe que estamos analizando, ha fiscalizado las Cuentas Generales del Ayuntamiento de Zaragoza de los ejercicios anteriormente citados, 2016 y 2017. Dichas cuentas comprenden:

- Balance a 31 de diciembre de ambos años
- Cuenta del resultado económico-patrimonial

- Estado de cambios en el patrimonio neto
- Estado de flujos de efectivo
- Estado de liquidación del presupuesto
- Memoria

La Cámara de Cuentas emite una opinión favorable con salvedades, que se explicarán a continuación, ya que consideran que las Cuentas Generales del Ayuntamiento de Zaragoza, expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera, de los resultados económicos y presupuestarios de ambos ejercicios del Ayuntamiento. En el fundamento de la opinión con salvedades presentan, por un lado, limitaciones al alcance, seguidamente incluyen incorrecciones de la auditoría financiera y para finalizar con este apartado, se citan los incumplimientos de la normativa vigente.

En cuanto a limitaciones al alcance, en el Informe de Fiscalización, se expone que el Ayuntamiento de Zaragoza no dispone de un inventario completo y debidamente valorado de los bienes y derechos de los que es titular, ni de un inventario contable que detalla de forme individualizada cada uno de los elementos que componen el inmovilizado que tiene registrado en su contabilidad. Esto hace que se limite el conocimiento de la composición y valoración del Patrimonio.

Por su parte, se concluye lo siguiente relativo a las incorrecciones detectadas de la auditoría financiera:

- Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas. “Las inversiones financieras en el capital de sociedades mercantiles están sobrevaloradas en 10.092.611 y 6.884.351 euros a 31 de diciembre de 2017 y 2016, respectivamente”.
- Participación en Zaragoza Alta Velocidad (ZAV). “Dada la negativa situación económico patrimonial de la sociedad participada Zaragoza Alta Velocidad 2002 S.A. (ZAV), el Ayuntamiento debería haber dotado una provisión para riesgos y gastos para cubrir el porcentaje de su participación del 25% en el capital social, y también debería haber deteriorado, completamente, los préstamos participativos ya desembolsados a esta sociedad para hacer frente a su deuda financiera, ya que, en esa situación, será difícil que el Ayuntamiento recupere tanto el dinero prestado a la sociedad como el que ya tiene comprometido a prestar”.
- Deuda con Ecociudad Zaragoza, S.A.U. no registrada por el Ayuntamiento de Zaragoza. “El Ayuntamiento de Zaragoza no tiene registrada en su contabilidad una

deuda con la sociedad municipal Ecociudad Zaragoza, S.A.U. por importe de 9.789.359 euros a 31 de diciembre de 2017”.

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. “No se recoge ninguna provisión ni se informe cuantificadamente en la memoria sobre posibles devoluciones a que pueda tener que hacer frente el Ayuntamiento de Zaragoza. La Cámara de Cuentas ha estimado que las liquidaciones de dicho impuesto que podrían verse afectadas, en la hipótesis más desfavorable, ascenderían a 32.041.187 y 41.768.682 euros en 2016 y en 2017, respectivamente. Sin embargo, en la revisión de hechos posteriores al cierre de ambos ejercicios se ha comprobado que el Ayuntamiento ha informado en la Memoria de la Cuenta General del ejercicio 2018 de una contingencia muy significativa sobre este aspecto, de 38.402.338 euros, que surge de las reclamaciones presentadas por este impuesto”.
- Cuentas 411, Acreedores por gastos devengados, y 413, Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto. “Los importes de ambas cuentas, que son gastos pendientes de aplicar al presupuesto por bienes o servicios efectivamente recibidos, se deben incrementar, resultando unos saldos conjuntos para ambas cuentas de 45.088.436 euros en 2017 y de 93.735.079 euros en 2016”.
- Aplazamientos y fraccionamientos concedidos a deudores presupuestarios. “La Cuenta General no refleja importe alguno sobre los aplazamientos y fraccionamientos concedidos por el Ayuntamiento de Zaragoza a los contribuyentes y que ascienden, al menos, a 15.821.187 y 16.440.483 euros en 2016 y 2017 respectivamente”.
- Deterioro de valor de los derechos pendientes de cobro. “El deterioro de los derechos pendientes de cobro está infravalorado en más de 71 y 53 millones de euros en 2016 y 2017, respectivamente, lo que provocaría un ajuste del remanente de tesorería que lo reduciría”.
- Activos de contratos de concesión de obra pública y de gestión de servicios públicos. “El ayuntamiento no tiene reconocidos en sus estados financieros los activos asociados a varios contratos de concesión de obra pública y de gestión de servicios públicos (como los autobuses, camiones de basura, infraestructura del tranvía...). El importe total de estos activos sumaría casi 458 millones de euros, con una deuda asociada pendiente de cancelar de más de 220 y 210 millones de euros en 2016 y 2017, respectivamente”.



- Contingencias y provisiones para riesgos y gastos. “Se han detectado contingencias derivadas de sentencias judiciales firmes y de reclamaciones de terceros por 53,5 y 57,2 millones de euros en 2016 y 2017, respectivamente, que no están provisionados en el pasivo del balance de situación ni informados en la memoria”.

En lo referente a incumplimientos de la normativa vigente, se citan los siguientes:

- Inventario de bienes y derechos
- Instrumentos de ordenación del personal
- Irregularidades en conceptos retributivos
- Dietas por asistencias a los alcaldes de barrio
- Aplazamientos y fraccionamientos
- Análisis de la morosidad
- Registro de facturas
- Gestión de subvenciones
- Pagos a justificar
- Reconocimientos extrajudiciales de crédito
- Fiscalización de la actividad contractual del Ayuntamiento en 2016 y 2017

Cabe destacar, dentro de estos incumplimientos, que el Ayuntamiento pagó obras, servicios y suministros sin tramitar expedientes de contratación ni reconocer extrajudicialmente las obligaciones, por importe de casi 35 millones de euros entre los dos años citados. Además, se utilizó el reconocimiento extrajudicial de crédito para reconocer gastos por importe de 75 millones de euros, el 93% referido a obligaciones generadas sin contrato. En cuanto a los contratos menores, un tercio de todos los contratos de obra del Ayuntamiento se adjudicaron como contratos de este tipo. En lo que respecta al periodo medio de pago a proveedores, en 2016 se superaron los 30 días establecidos, pero en 2017 este se quedó por debajo de esa cifra (28 días).

A continuación, en el párrafo de énfasis, se llama la atención sobre dos aspectos: “Compensaciones por baja demanda del contrato de la línea 1 del tranvía de Zaragoza”, ya que, de no aumentar los usuarios del tranvía, los desembolsos anuales a realizar por el Ayuntamiento de Zaragoza seguirán aumentando, y “Pérdidas de la Sociedad de Economía Mixta los Tranvías de Zaragoza, S.A.”, debido a que estas han ido aumentando desde el 2015 hasta el 2017, último año de este Informe de Fiscalización.

Por último, y para finalizar, se mencionan las cuestiones claves de la fiscalización, explicando que la importancia relativa del informe se ha fijado en 5.000.000 euros. Por ello, estas cuestiones hacen referencia al área de personal, debido al volumen de gasto que representa el gasto de personal; área de ingresos, y área de contratación, para analizar la gestión de la contratación llevada a cabo por el Ayuntamiento.

Como anexos en este informe de Fiscalización, se incluyen, en el Anexo 1, las alegaciones presentadas por el Ayuntamiento de Zaragoza a dicho informe, y en el Anexo 2, el tratamiento que se le ha dado a dichas alegaciones.

En conclusión, y comparando este Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Zaragoza con un Informe de Auditoría de una empresa privada, existen diferencias y similitudes entre ambos. Podemos comprobar que la estructura es similar: se indica en primer lugar las cuentas que han sido auditadas, la responsabilidad tanto del Ayuntamiento como de la Cámara de Cuentas, la opinión que se emite y las posibles salvedades que existen. Bien es cierto, que en el Informe de Fiscalización se distinguen en estas salvedades las limitaciones al alcance, las incorrecciones debidas detectadas en la auditoría financiera y los incumplimientos encontrados en la auditoría de cumplimiento. Por ello, también cabe destacar, como diferencia entre ambos informes, que en un Informe de Fiscalización se emite opinión derivada de dos tipos de auditoría, financiera y de cumplimiento, mientras que, en una empresa privada, sólo es de auditoría financiera, porque solo se lleva a cabo esta. En ambos tipos de informes podemos encontrar el párrafo en énfasis y de otras cuestiones. Sin embargo, en el informe de auditoría de una empresa privada, aparece el párrafo de otra información relativa al Informe de Gestión, mientras que en el Informe de Fiscalización no se encuentra, debido que no existe Informe de Gestión en las entidades públicas.

## **5. CONCLUSIONES**

A través del Estado de Bienestar, el sector público debe de cumplir con las funciones de asignación, redistribución y estabilización. Para verificar si estos cometidos se han llevado a cabo, además de hacerlo de manera conveniente cumpliendo con la normativa correspondiente, y si los recursos públicos se han utilizado de forma eficiente, se realiza la auditoría pública en su función de fiscalización.

La Intervención General de la Administración del Estado dicta las Normas de Auditoría del Sector Público y según el órgano competente para realizar la actividad fiscalizadora, las auditorías son internas, cuando son realizadas por la propia entidad, o externas, cuando las llevan a cabo o bien Órganos Institucionales de Control Externo (como OCEX), o bien auditores de firmas privadas. Además de estos OCEX, las Comunidades Autónomas en España cuentan con el Tribunal de Cuentas para llevar a cabo la auditoría pública.

Además, en España, al igual que en otros países de la Unión Europea, se han adoptado normas dictadas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), para así intentar homogeneizar la normalización para este proceso. Sin embargo, tal y como se ha podido comprobar en la comparación entre diferentes países de la Unión Europea, este objetivo no se está cumpliendo, puesto que no en todos los países es obligatorio llevar a cabo un control interno y externo, como es el caso de España. En nuestro país, no es habitual la contratación, por parte de los ayuntamientos, de auditores privados, salvo que lo requiera otra normativa contraria, lo cual es diferente en otros territorios con una tradición contable similar a la española.

Como hemos dicho anteriormente, España aplica las normas de la INTOSAI, las llamadas ISSAI, lo cual permite realizar comparaciones con otros países de la Unión Europea que también las aplican. Por último, y destacándolo como aspecto positivo, España, debido a la Ley 19/2013 de Transparencia, obliga a las Administraciones Locales a publicitar sus estados financieros en sus páginas web, hecho que no llevan a cabo todos los países de la UE.

Por otro lado, se pueden observar diferencias a la hora de realizar una auditoría pública o una auditoría en el sector privado. Ni la normativa ni la responsabilidad de los auditores es la misma en ambos sectores. También difiere el enfoque que se da a las mismas, ya que la auditoría del sector público se basa en auditorías de fiabilidad de cuentas, auditorías de cumplimiento y auditorías operativas. Por su lado, las auditorías privadas no auditan la gestión, ya que analizan los aspectos plenamente contables.

Sin embargo, tal y como regula el Real Decreto 424/2017, de 29 de abril, con este se abrieron nuevas posibilidades de colaboración de los auditores privados en el ámbito de la actividad fiscalizadora del sector público. Estos deberán ajustarse a las instrucciones dictadas por el órgano interventor de la entidad correspondiente. Por lo tanto, para que un profesional privado pueda llevar a cabo una auditoría pública, deberá tener una formación específica sobre ella, ya que difieren ambos procedimientos.

Para poder ver un caso práctico de cómo se hace en una entidad pública un Informe de Fiscalización, se ha realizado un análisis del del Ayuntamiento de Zaragoza, que es publicado por la Cámara de Cuentas de Aragón. El último del que se dispone es el correspondiente a los ejercicios 2016 y 2017. En dicho Informe se refleja el resultado obtenido tanto por la realización de la auditoría financiera de seguridad razonable como de la auditoría de cumplimiento de seguridad limitada.

Las Cuentas Generales del Ayuntamiento de Zaragoza de los ejercicios 2016 y 2017 son las que han sido objeto de este Informe de Fiscalización, y comprenden el balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto, y la memoria. Al contrario de informes de ejercicios anteriores donde se demostraba que estos no expresaban la imagen fiel de las cuentas, se ha arrojado una opinión favorable con salvedades, las cuales se han explicado en el desarrollo del apartado correspondiente.

En conclusión, la realización de este trabajo me ha permitido conocer una pequeña parte de cómo se lleva a cabo la auditoría en el sector público, mediante un análisis comparado de esta actividad en el ámbito público y en el privado, y de diferentes países de la Unión Europea, tanto de territorios muy diferentes a España como aquellos que poseen una cultura económica similar a la de nuestro país. Para ello, hemos investigado acerca de la Ley de Auditoría Pública existente en España y las normativas que nuestro país aplica.

Además, con el análisis del Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Zaragoza, hemos podido comprobar, no de una forma tan teórica, sino más práctica, las diferencias que existen entre un Informe de Auditoría de una entidad privada, muy estudiado durante el Máster de Auditoría, con un Informe de Fiscalización (como se llaman en las entidades públicas).

## **6. BIBLIOGRAFÍA**

**BRUSCA, I., CONDOR, V. Y ROSSI, F.M.** Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. “La Auditoría de los Entes Locales en la Unión Europea. Un análisis comparado”. Fecha de consulta: 15/08/2020: “<https://www.icjce.es/adjuntos/entidades-locales-ue-analisis.pdf>”.

**BRUSCA ET AL. (2015):** Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonization. Basingstoke: Palgrave Macmillan.

**BRUSCA, I. Y GÓMEZ, M. (2013):** “Hacia la armonización de la Contabilidad Pública en Europa: Las Normas Europeas de Contabilidad Pública”. Revista Española de Control Externo, XV, 44, pp. 91-112.

**España. Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Boletín Oficial del Estado, 21 de julio de 2015, número 173.**

**España. Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Boletín Oficial del Estado, 2 de octubre de 2015, núm. 236, pp. 89411 a 89530.**

**España. 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. Boletín Oficial del Estado, 12 de mayo de 2017, número 113.**

**España. Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente. Boletín Oficial del Estado, de 10 de agosto de 2015, número 190, pp. 71690 a 71704.**

**España. Resolución de 18 de febrero de 2014, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre el proceso de adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría. Boletín Oficial del Estado, de 10 de marzo de 2014, número 59, pp. 22289 a 22292.**

**España. Resolución de 25 de octubre de 2019, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría. Boletín Oficial del Estado, de 5 de noviembre de 2019, número 266, pp. 121989 a 121997.**

**Unión Europea. Directiva (UE) 2011/85 del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros. Diario Oficial de la Unión Europea, número 306, 23 de noviembre de 2011, páginas 41 a 47.**

## ANEXOS

Tabla 1. Entidades bajo el control de los Órganos de Control Externo

País	Ayuntamiento		Empresas dependientes		Fundaciones		Otras entidades dependientes		Estados consolidados	
	OCEN	OCER	OCEN	OCER	OCEN	OCER	OCEN	OCER	OCEN	OCER
<b>Alemania</b>	No	Sí	No	No	No	No	No	No	No	Sí
<b>Bélgica</b>	NA	Sí	NA	Sí	NA	No	NA	No	NA	No
<b>Croacia</b>	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA
<b>Dinamarca</b>	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
<b>Eslovenia</b>	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA
<b>España</b>	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	No
<b>Finlandia</b>	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
<b>Francia</b>	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No
<b>Grecia</b>	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	No	NA
<b>Holanda</b>	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
<b>Hungría</b>	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA
<b>Irlanda</b>	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
<b>Italia</b>	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA
<b>Letonia</b>	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA
<b>Malta</b>	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	No	NA	No	NA
<b>Portugal</b>	Sí	NA	No	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA
<b>R. Unido</b>	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
<b>Rumanía</b>	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	Sí	NA	No	NA
<b>Suecia</b>	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
<b>Suiza</b>	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA

Fuente: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. La auditoría de los entes locales en la Unión Europea. Un análisis comparado.

NA – No aplicable

Tabla 2. Entidades sometidas a auditoría privada

País	Ayuntamiento	Empresas dependientes	Fundaciones	Otras entidades dependientes	Estados consolidados
<b>Alemania</b>	NA	Sí	NA	Sí	No
<b>Bélgica</b>	NA	Sí	No	No	No
<b>Croacia</b>	NA	NA	NA	NA	NA
<b>Dinamarca</b>	Sí	Sí	Sí	Sí	No
<b>Eslovenia</b>	NA	NA	NA	NA	NA
<b>España</b>	NA	NA (*)	NA (*)	NA (*)	NA
<b>Finlandia</b>	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
<b>Francia</b>	NA	NA (*)	NA (*)	NA (*)	NA
<b>Grecia</b>	Sí	No	No (*)	No (*)	No
<b>Holanda</b>	En algunos casos	Sí	Sí	Sí	NA
<b>Hungría</b>	NA	Sí	Sí	Sí	Sí
<b>Irlanda</b>	NA	Sí	NA	NA	NA
<b>Italia</b>	NA	NA (*)	NA (*)	NA (*)	NA
<b>Letonia</b>	Sí	Sí	NA	Sí	No
<b>Malta</b>	Sí	Sí	Sí	NA	No
<b>Portugal</b>	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
<b>R. Unido</b>	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
<b>Rumanía</b>	NA	NA (*)	NA (*)	NA (*)	NA
<b>Suecia</b>	Sí	Sí	Sí	Sí	NA
<b>Suiza</b>	Sí	Sí	Sí	Sí	No

Fuente: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. La auditoría de los entes locales en la Unión Europea. Un análisis comparado.

NA – No aplicable

(\*) Les es aplicable la normativa de las entidades de los respectivos sectores, en función del tamaño auditoría obligatoria



Tabla 3. Tipos de auditoría aplicadas

<b>País</b>	<b>OCEN</b>	<b>OCER</b>	<b>Auditor Experto Público (CPA)</b>	<b>Auditor Privado</b>
<b>Alemania</b>		BA, AL, PA, AF, AI		
<b>Bélgica</b>		PA, BA, AL, ASA		
<b>Croacia</b>	BA, AL, PA, AF, AI, ASA			
<b>Dinamarca</b>				BA, AL, PA, AF, AI
<b>Eslovenia</b>	BA, AL, PA, AF, AI, ASA			
<b>España</b>	BA, AL, AF, ASA	BA, AL, PA, AF, ASA		
<b>Finlandia</b>				BA, AL, PA, AF, AI
<b>Francia</b>	BA, AL, PA, AF, ASA	BA, AL, PA		
<b>Grecia</b>	BA, AL			AF
<b>Holanda</b>			BA, AL, PA, AF, AI, ASA	BA, AL, PA, AF, AI, ASA
<b>Hungría</b>	BA, AL, PA, AF, AI, ASA		AF	
<b>Irlanda</b>			AF, AI, ASA	
<b>Italia</b>	BA, AL, AF		BA, AL, AF, AI	
<b>Letonia</b>	BA, AL, PA, AF, AI, ASA			BA, AF
<b>Malta</b>	AL, AF			AF
<b>Portugal</b>	BA, AL, ASA			AF
<b>R. Unido</b>				AL, PA, AF, AI, ASA
<b>Rumanía</b>	BA, AL, PA, AF			

<b>Suecia</b>				BA, AL, PA, AF, AI, ASA
<b>Suiza</b>				BA, AL, PA, AF, AI, ASA

*Fuente: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. La auditoría de los entes locales en la Unión Europea. Un análisis comparado.*