



EL CONTROL INTERNO Y EXTERNO EN LAS ENTIDADES LOCALES

M^a Teresa FERNÁNDEZ CONEJO

*Coordinadora General de Economía y Hacienda
Ayuntamiento de Granada*

Trabajo de evaluación presentado al Curso avanzado sobre técnicas y procedimientos de auditoría aplicado a las Entidades Locales. Granada, CEMCI, 2013

SUMARIO:

1. Introducción.
2. El control interno y externo de la actividad económico-financiera en las entidades locales.
3. Técnicas de auditoría aplicadas a las entidades locales.
4. Bibliografía y legislación.

1. INTRODUCCION.

Con la realización del presente trabajo realizado para el “*Curso Avanzado sobre técnicas de auditoría aplicado a las Entidades Locales*” se ha pretendido poner de manifiesto las diferencias que existen dentro de nuestro ordenamiento jurídico entre las actividades de control interno y externo que se llevan a cabo en las Administraciones Públicas en general, pero desde el punto de vista de la Administración Local.

El objetivo de las presentes líneas es poner su atención en lo que se refiere al control interno, por las dificultades que pueden llegar a representar y en las técnicas de auditoría y muestreo que se pueden implementar para su desarrollo, puesto que cada vez se utilizan más por nuestras Entidades Locales.

En resumen, el contenido de este trabajo es una breve aproximación a las normas que regulan las técnicas de auditoría que se pueden utilizar por parte de la Administración Local.

1. EL CONTROL INTERNO Y EXTERNO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICO-FINANCIERA EN LAS ENTIDADES LOCALES.

En esta materia del control de la actividad económico-financiera de las Administraciones Públicas, se distingue en nuestro Derecho entre el control interno y externo. Para el primero pueden surgir diferencias, no obstante, en el segundo, esto es, el control externo, viene ejercido por el Tribunal de Cuentas.

El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado así como del sector público, a tenor de lo establecido en el art. 136 de la Constitución Española de 1978 (en adelante, CE). De este modo, se entienden incluidas a todas las Administraciones Públicas dentro de la esfera de competencias del citado Tribunal, sin perjuicio de lo establecido en los Estatutos de Autonomía de cada Comunidad Autónoma, que establecen la existencia de tribunales u órganos fiscalizadores similares¹ y sin perjuicio de la colaboración existente entre ellos.

El art. 115 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local (en adelante, LRBRL) y el art. 223 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL) declara que la fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las entidades locales corresponde al Tribunal de Cuentas con el alcance y contenido establecido en su Ley Orgánica, sin perjuicio de las relaciones de colaboración con los órganos fiscalizadores autonómicos y el propio Tribunal de Cuentas, respecto de la actividad económico-financiera de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales de su ámbito territorial.

En resumen se puede concluir que, el control externo del sector público y quién lo ejerce no genera controversias, sin embargo respecto del control interno sí pueden surgir algunas diferencias, no tanto en los encargados de ejercerlo como en el ámbito y extensión de su ejercicio.

El artículo 213 TRLRHL define el control interno en los siguientes términos “*Se ejercerán en las entidades locales con la extensión y efectos que se determina en los artículos siguientes las funciones de control interno respecto de su gestión económica, de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes, en*

¹ A través de la Ley 1/1988 de 17 de marzo, se crea en Andalucía la Cámara de Cuentas de Andalucía como el órgano técnico dependiente del Parlamento de Andalucía al que corresponde la fiscalización externa de la gestión económica, financiera y contable de los fondos públicos de la Comunidad Autónoma.

su triple acepción de función interventora, función de control financiero y función de control de eficacia”.

A. La Intervención Municipal

En las Entidades Locales la función interventora en esta materia consiste en un control previo, cuyo alcance y contenido se puede encontrar regulado en el art. 214 TRLRHL, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 219.1 del precitado texto legal en el que se recogen los actos que no están sujetos a dicha fiscalización previa.² Por su parte, el apartado segundo del precepto establece la posibilidad de establecer sistemas de fiscalización limitada en gastos, y en ingresos con toma de razón.

Como consecuencia de dicha fiscalización limitada previa, el art. 219.3 TRLHL colige que “*Las obligaciones o gastos sometidos a la fiscalización limitada a que se refiere el apartado 2 de este artículo serán objeto de otra plena con posterioridad, ejercida sobre una muestra representativa de los actos, documentos o expedientes que dieron origen a la referida fiscalización, mediante la aplicación de técnicas de muestreo o auditoría, con el fin de verificar que se ajustan a las disposiciones aplicables en cada caso y determinar el grado del cumplimiento de la legalidad en la gestión de los créditos. Los órganos de control interno que realicen las fiscalizaciones con posterioridad deberán emitir informe escrito en el que hagan constar cuantas observaciones y conclusiones se deduzcan de ellas. Estos informes se remitirán al Pleno con las observaciones que hubieran efectuado los órganos gestores*

Como se puede observar se señala la necesidad de llevar a cabo una fiscalización plena con posterioridad, ejercida sobre una muestra representativa de los actos, documentos o expedientes que dieron origen a la referida fiscalización limitada o, directamente no fueron objeto de fiscalización previa, mediante la aplicación de técnicas de muestreo o auditoría, con el fin de verificar su ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso y determinar el grado de cumplimiento de la legalidad en la gestión de los créditos, debiendo emitirse informe escrito sobre las conclusiones u observaciones que de dichas verificaciones se puedan extraer.

Además, de acuerdo con lo establecido en el art. 4.1, letra *i*) del Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, por el que se aprueba el régimen jurídico de los

² Artículo 219.1 TRLRHL: No estarán sometidos a intervención previa los gastos de material no inventariable, contratos menores, así como los de carácter periódico y demás de trámite sucesivo, una vez intervenido el gasto correspondiente al período inicial del acto o contrato del que deriven o sus modificaciones, así como otros gastos menores de 3.005,06 euros que, de acuerdo con la normativa vigente, se hagan efectivos a través del sistema de anticipos de caja fija.

funcionarios con habilitación de carácter nacional, la función de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria comprende:

“i) La realización de las comprobaciones o procedimientos de auditoría interna en los Organismos autónomos o Sociedades mercantiles dependientes de la Entidad con respecto a las operaciones no sujetas a intervención previa, así como el control de carácter financiero de los mismos, de conformidad con las disposiciones y directrices que los rijan y los acuerdos que al respecto adopte la Corporación”.

Con la letra *i*) del artículo precitado se amplía el ejercicio de la función de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, a la realización de las comprobaciones o procedimientos de auditoría interna en los Organismos Autónomos y a las Sociedades Mercantiles dependientes de la entidad con respecto a las operaciones no sujetas a intervención previa, así como el control de carácter financiero de los mismos, de conformidad con las disposiciones y directrices que los rijan y los acuerdos que al respecto adopte la Corporación.

Todo parece indicar que las obligaciones de control que pesan sobre el Interventor se circunscriben a la función interventora tanto de los servicios de la propia Entidad Local como de sus Organismos Autónomos y Sociedades Mercantiles dependientes de la entidad.

B. El control financiero.

El control financiero de las entidades locales se encuentra definido en el art. 220 TRLHL en los siguientes términos:

“1. El control financiero tendrá por objeto comprobar el funcionamiento en el aspecto económico-financiero de los servicios de las entidades locales, de sus organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes.

2. Dicho control tendrá por objeto informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera, del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación y del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos.

3. El control financiero se realizará por procedimientos de auditoría de acuerdo con las normas de auditoría del sector público.

4. Como resultado del control efectuado habrá de emitirse informe escrito en el que se haga constar cuantas observaciones y conclusiones se deduzcan del examen

practicado. Los informes, conjuntamente con las alegaciones efectuadas por el órgano auditado, serán enviados al Pleno para su examen”.

Como se observa, señala el precepto que el control financiero en las entidades locales tendrá por objeto comprobar el funcionamiento en el aspecto económico-financiero de las entidades locales, de sus organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes.

Dicho control se realizará por procedimientos de auditoría de acuerdo con las normas de auditoría del sector público. Además, dicho control financiero corresponderá al interventor en los casos de la actividad económico-financiera de los organismos autónomos y sociedades mercantiles dependientes del ente local, respecto de las operaciones no sujetas a fiscalización previa.

C. El control de eficacia.

El control de eficacia, se define en el art. 221 TRLHL, y tendrá por objeto la comprobación periódica del grado de cumplimiento de los objetivos, así como el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento de los respectivos servicios o inversiones.

Si se tiene en cuenta lo que significa el término eficiencia y que el control financiero también se ejerce de forma periódica, se puede concluir que estamos en presencia de una repetición, o mejor dicho, una reiteración de controles, dado que el control de eficacia, en puridad, estaría incluido dentro del control financiero, con el matiz de añadir el análisis del coste de funcionamiento y rendimiento de dichos servicios o inversiones³.

3. TÉCNICAS DE AUDITORÍA APLICADAS A LAS ENTIDADES LOCALES.

La gestión de los fondos públicos y del patrimonio requieren medidas específicas, que se podrían denominar como control de la actividad financiera o genéricamente en nuestro ámbito como control interno.

³ CHOLBI CACHÁ, A.: *“Breves reflexiones sobre los tipos de control de la actividad económico-financiera del sector público y su encaje con la actual regulación del control interno en las entidades locales”*.

Para el Profesor Sosa Wagner el término control es un concepto muy amplio, con muchas acepciones y poco preciso hasta para el lenguaje de la calle.

Doctrinalmente, según Fuentes Vega	Según el diccionario
El término CONTROL es genérico y se refiere a la adecuación de lo actuado con respecto a la norma que lo regula o con lo previamente programado, sin referencia alguna al momento en que se realiza.	Es un Galicismo . Palabra que no se incorpora al DRAE hasta 1927. Significa actualmente “comprobación, inspección, intervención”
La FISCALIZACIÓN es la comprobación que se realiza con anterioridad a que se materialice un determinado proceso y es un examen fundamentalmente de legalidad.	Originariamente “acusar, increpar a alguno lo mal hecho”. Actualmente la actividad consistente en criticar o sindicar las acciones u obras de un tercero. También el oficio del fiscal.
La INTERVENCIÓN, en cambio, sería ese mismo proceso pero referido a un momento posterior.	Asistir con autoridad o entrar a la parte con otros en alguna cosa, junta o negocio. En el vigente DRAE “el examen y censura de cuentas con autoridad suficiente para ello”, y es el Interventor quien “autoriza y fiscaliza ciertas operaciones para asegurar su corrección”.

Fuente⁴

De esta forma se puede establecer que el control interno es un proceso que tiene por objeto:

- La efectividad y la eficiencia operacional,
- La confiabilidad de la información financiera, y
- El cumplimiento de políticas (objetivos), leyes y normas.

Así, se puede concluir que tiene cinco componentes:

- Un ambiente de control
- Una valoración de riesgos,
- Las actividades de control,
- Información y comunicación, y

⁴ MORENO URBANO, J.M. “La auditoría como técnica de control interno en la administración local. El control financiero de las empresas públicas, aspectos prácticos sobre su ejecución”.

• La supervisión

El control que se debe realizar, se puede clasificar de acuerdo con varios criterios⁵:

1. En función del momento en que se ejerce:
 - a. control previo,
 - b. control concomitante,
 - c. control ex post.
2. En función de su alcance:
 - a. Pleno,
 - b. Limitado.
3. En función de su objeto:
 - a. Material,
 - b. Formal.

La posición de los funcionarios que tienen encomendado el control interno en el ámbito local es más comprometida que la de los que ejercen estas mismas funciones en el ámbito autonómico y estatal.

La fiscalización plena se aplica por defecto, salvo en los supuestos en los que lo acuerde el Pleno, y en los expresamente previstos en el TRLRHL.

El Pleno, podrá acordar, a propuesta del Presidente, previo informe del órgano interventor, que la intervención previa se limite a comprobar los siguientes extremos:

1. La existencia de crédito presupuestario y que el propuesto es el adecuado a la naturaleza de gasto u obligación que se proponga contraer.
2. En los casos en que se trate de contraer compromisos de gastos de carácter plurianual se comprobará, además, si se cumple lo preceptuado en el artículo 174 TRLHL.
3. Que las obligaciones o gasto se generan por órgano competente.
4. Aquellos otros extremos que, por su trascendencia en el proceso de gestión, se determinen por el Pleno a propuesta del Presidente.

Cuando se aplique esta versión limitada previa sólo tendrán la consideración de esenciales los aspectos que afecten a los aspectos que el Pleno haya acordado

⁵ MORENO URBANO, J.M. *“La auditoría como técnica de control interno en la administración local. El control financiero de las empresas públicas, aspectos prácticos sobre su ejecución”*.

comprobar. El Interventor podrá formular las observaciones complementarias que considere conveniente.

La fiscalización plena posterior procede cuando se someten a las obligaciones, gastos y derechos sometidos a la fiscalización limitada a otra fiscalización plena con posterioridad, ejercida sobre una muestra representativa de los actos, documentos o expedientes que dieron origen a la referida fiscalización, mediante la aplicación de técnicas de muestreo o auditoría, con el fin de verificar que se ajustan a las disposiciones aplicables en cada caso y con objeto de determinar el grado del cumplimiento de la legalidad en la gestión de los créditos.

Llegados a esta altura del trabajo cabría plantearse la siguiente cuestión, ¿cuándo procede utilizar las técnicas de auditoría en el ámbito del control interno?

Para responder a esa presunta es bastante ilustrativa la tabla⁶ que se presenta a continuación, puesto que permite analizar de una forma detallada y esquemática los distintos tipos de auditoría que se pueden dar y donde encuentran su acomodo legal.

De esta forma se podrá utilizar en los supuestos establecidos en los artículos 219. 3 y 4, TRLRHL y en estos casos el legislador da dos opciones; muestreo o auditoría.

FUNCIONES CONTROL INTERNO	SUSPUESTOS DE TÉCNICA DE AUDITORÍA	PRECEPTO LEGAL	CLASE DE AUDITORÍA
Función interventora	Fiscalización plena posterior de expedientes de gasto por muestreo o auditoría, tras fiscalización previa limitada	219.3 TRLRHL	Auditoría de cumplimiento
	Actuaciones comprobatorias posteriores en materia de ingresos mediante técnicas de muestreo o auditoría (acuerdo pleno sustitución de fiscalización previa)	219.4 TRLRHL	Auditoría de cumplimiento
Función de control financiero	Desarrollo de la contabilidad financiera y seguimiento del presupuesto	204.1 TRLRHL	Auditoría financiera de cumplimiento
	Procedimientos de auditoría interna de organismos autónomos y sociedades mercantiles.	4.1.1 RD 1174/1987	Auditoría financiera
	Inspección de la contabilidad de OO.AA. y SS.MM.	204.2 TRLRHL	Auditoría financiera de cumplimiento
	Presentación de la información financiera de servicios, OOAA, y SSMM	220 TRLRHL	Auditoría de cumplimiento
	Cumplimiento de normas y directrices de aplicación a servicios OO.AA. y SS.MM.	220 TRLRHL	Auditoría de cumplimiento
	Grado de eficiencia y eficacia en la consecución de los objetivos	220 TRLRHL	Auditoría de economía y eficiencia
Función de control de eficacia	Comprobación periódica del grado de cumplimiento de objetivos	221 TRLRHL	Auditoría de programas
	Ánalysis del coste de funcionamiento y del rendimiento de los servicios e inversiones	221 TRLRHL	Auditoría de economía y de sistemas y procedimientos

⁶ MORENO URBANO, J.M. "La auditoría como técnica de control interno en la administración local. El control financiero de las empresas públicas. aspectos prácticos sobre su ejecución".

De todo lo expuesto hasta el momento se puede extraer una primera conclusión y es que el control interno en general, y la utilización de la técnica de auditoría en el ámbito del control interno es una responsabilidad administrativa reservada a Funcionarios de Administración Local con Habilitación Estatal, concretamente a la Intervención o Secretaría-Intervención, de acuerdo con lo establecido en el artículo 213 del TRLRHL, en el artículo 1.1.b) y en el artículo 4.1.i) del Real Decreto 1174/1987.

El Tribunal de Cuentas recoge que en el ejercicio del control interno las auditorías se caracterizan por:

- La normativa reguladora de las entidades locales no contiene referencia expresa a la posibilidad de acudir a auditorías privadas para la verificación de las cuentas y actividades de la entidad local,
- Sólo puede llevarse a cabo cuando el órgano de control interno haga uso de la facultad que le confiere el artículo 222 TRLRHL de solicitar informes y asesoramientos que estime necesarios para el desarrollo de su función.
- La reserva de funciones a favor de Funcionarios de Habilitación Nacional hace que sea requisito la petición por éstos los asesoramientos e informes externos, salvo expresa habilitación legal en contrario.
- Los informes elaborados por colaboradores privados requerirán la supervisión y aceptación definitiva por los órganos de control interno, y sólo adquirirán carácter formal de auditorías cuando la normativa expresamente lo contemple.
- Para la realización de estos trabajos de auditoría se requiere estar inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Por otro lado, a través de la Orden EHA2416/2011, de 1 de septiembre, se declara la insuficiencia de medios de la Intervención General de la Administración del Estado, que justifica la contratación con empresas privadas de auditoría (BOE de 13 de septiembre de 2011), que colige en su artículo 1 que:

“La Intervención General de la Administración del Estado carece de efectivos suficientes para hacer frente, en el plazo previsto, a algunas de las actuaciones de control y auditoría previstas en el Plan Parcial de Auditorías y Control Financiero de Subvenciones y Ayudas Públicas para el año 2012 y en el Plan de Control de Fondos Comunitarios para el año auditor 2011-2012, por lo que razones de eficiencia técnica y organizativa encaminadas a cumplir los objetivos de ejecución contenidos en dichos Planes y, fundamentalmente, razones orientadas a dar cumplimiento a la normativa nacional y comunitaria, determinan la necesidad de establecer un proceso de colaboración con empresas privadas de auditoría mediante la contratación de determinadas actuaciones de control”.

De igual modo, en su artículo 2 faculta a la Intervención General del Estado para que dentro de sus disponibilidades presupuestarias, recabe la colaboración de empresas privadas de auditoría para la realización de auditorías de las cuentas anuales del ejercicio 2011 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 2012 y para la realización de controles de fondos comunitarios establecidos en el Plan de Control de Fondos Comunitarios para el año auditor 2011-2012.

Por otro lado, habría que destacar que la Cámara de Cuentas de Andalucía también ha aprobado un Pliego de Prescripciones Técnicas que regirán los contratos de servicios con auditores privados para la colaboración con la Cámara de Cuentas de Andalucía en la realización de la auditoría de regularidad de determinados Ayuntamientos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Llevar a cabo las labores de control a través de las técnicas de auditoría que han de desarrollarse es complejo y en la mayoría de los casos difícil de poner en marcha.

Para ello se podrían seguir las Normas de Auditorías del Sector Público (en adelante, NASP), que, en principio, de acuerdo con lo establecido en la Resolución de 1 de septiembre de 1998 del Interventor General de la Administración del Estado por la que se ordena la publicación de la resolución que aprueba las normas de auditoría del sector público, *“a su vez, es preciso destacar su posible extensión a otros ámbitos, como sería la Administración Local, tal como establece la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, que en su artículo 201, apartado 3, preceptúa que el control financiero se realizará por procedimientos de auditoría de acuerdo con las Normas de Auditoría del Sector Público”*.

Es recomendable que en cada Entidad Local, bien mediante un Reglamento o a través de Bases de Ejecución del Presupuesto con una regulación propia o mediante referencia expresa a normas estatales, se desarrolle la forma en la que se va a llevar a cabo dicha auditoría, así como el ámbito en el que se va a aplicar y los medios para llevarlas a la práctica.

Se pueden destacar las siguientes NASP, para la realización de auditorías en el ámbito del control interno:

- Normas de Auditoría del Sector Público (01-09-1998)
- Norma Técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero (23-11-1999)
- Instrucción sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero (11-06-2002)
- Norma Técnica sobre los informes adicionales al de auditoría de cuentas emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado (25-09-2002)

- Norma Técnica para la elaboración del informe de auditoría de la Cuenta de los Tributos Estatales y recursos de otras Administraciones y Entes Públicos (14-03-2003)
- Norma Técnica para la elaboración del informe de auditoría de los procesos de enajenación de participaciones significativas del Sector Público Estatal (14-03-2003)
- Norma Técnica sobre los informes de auditoría de las cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado (08-03-2005)
- Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado (11-04-2007)
- Norma Técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas (11-04-2007)
- Norma Técnica sobre los informes de auditoría de las cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado (11-11-2013). (Aplicable a las cuentas anuales que se inicien a partir del 01-01-2013).

De acuerdo con las NASP ha de establecerse la obligación de planificar el trabajo de auditorías. El Plan ha de recoger⁷:

- a) Desarrollo de un plan global relativo al ámbito y desarrollo de la auditoría.
- b) Programa para cada área en que se divida el trabajo a realizar.
- c) Calendario de la auditoría.
- d) Memoria de la planificación,

Los objetivos que se pretenden conseguir con la realización de la auditoría han de estar definidos en la planificación, y de ellos va a depender el tipo de auditoría que se vaya a realizar.

Las distintas clases de auditoría establecidas en las NASP son las siguientes⁸:

1.- Auditorías de Regularidad:

- 1.1. Auditorías Financieras: A través de ellas se pretende obtener una seguridad razonable acerca de si la contabilidad en general, y las cuentas anuales y demás estados financieros, expresan fielmente el resultado de la gestión y su adecuada realidad patrimonial.

⁷ Resolución de 1 de septiembre de 1998 del Interventor General de la Administración del Estado por la que se ordena la publicación de la resolución que aprueba las normas de auditoría del sector público. Apartado 5.1.7.

⁸ MORENO URBANO, J.M. "La auditoría como técnica de control interno en la administración local. El control financiero de las empresas públicas. aspectos prácticos sobre su ejecución".

1.2. Auditorías de Cumplimiento: Tratan de verificar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión se han desarrollado conforme con las normas, disposiciones y directrices que sean de aplicación.

2.- Auditorías Operativas: Constituyen un examen sistemático y objetivo a fin de proporcionar una valoración independiente de las operaciones de la organización, programa, actividad o función pública, con el fin de verificar el nivel de eficacia, eficiencia y economía, de acuerdo con los principios generales de buena gestión.

2.1 Auditoría de Economía y Eficiencia: ha de determinar si la Entidad está adquiriendo, manteniendo y empleando los recursos de forma económica y eficiente.

2.2. Auditorías de Programas: tratan de determinar si se alcanzan los resultados y objetivos, la eficiencia de las organizaciones, si se han cumplido las normas relevantes al respecto.

2.3. Auditorías de Sistemas y Procedimientos consisten en el estudio exhaustivo de un procedimiento administrativo de gestión financiera con la finalidad de proporcionar su descripción completa, detectar sus posibles deficiencias o, en su caso, su obsolescencia y proponer medidas correctoras.

Por otro lado el alcance de los trabajos que se vayan a realizar por la auditoría deben estar definidos en la planificación.

De acuerdo con lo establecido en el apartado 3.1 la auditoría deberá realizarse por personas que posean individualmente y en conjunto la cualificación profesional necesaria para la ejecución de las tareas encomendadas.

Tanto los órganos de control como los auditores gozarán y mantendrán una posición de independencia y actuarán con total objetividad. La ejecución de los trabajos, así como la preparación y redacción de los informes se realizará con la debida diligencia profesional.

El auditor es responsable del contenido del informe y de sus conclusiones. Deberá mantener y garantizar la confidencialidad acerca de la información obtenida en el curso de sus actuaciones, con la amplitud y limitaciones de las disposiciones legales.

La NASP número 3.2 y 5 están dedicadas a la ejecución de los trabajos. De este modo, se considera interesante destacar que:

- El trabajo estará planificado.

- Deberá efectuarse un estudio y una evaluación adecuada del control interno para determinar su grado de confianza y en base a ello planificar la auditoría en función del riesgo previsible.
- Se deberá obtener evidencia suficiente, pertinente y válida a fin de lograr una base de juicio razonable en la que apoyar los comentarios, conclusiones y recomendaciones.
- Se formará un archivo completo y detallado del trabajo efectuado y de las conclusiones alcanzadas en el que se incluirán todos los papeles de trabajo.
- Los trabajos de los distintos miembros del equipo de auditoría deben ser revisados.
- Respecto de normas u otros requisitos de obligado cumplimiento importantes para los objetivos de la auditoría, ésta se desarrollará de forma que proporcione garantías suficientes acerca de su cumplimiento.

Las Normas sobre la preparación, contenido y presentación de los informes se recogen en la NASP 3.3 y 6, así,

1. Los auditores elaborarán informes por escrito para comunicar los resultados de la auditoría.

2. Los informes se deberán presentar oportunamente, en las fechas establecidas; se emitirán informes previos parciales cuando la importancia de los hechos identificados recomiendan una actuación inmediata.

3. Cada informe incluirá como mínimo los siguientes apartados:

- a) Título e identificación de los auditados y la de aquellos a los que va dirigido el informe.
- b) Competencia y razones del control financiero.
- c) Objetivos, limitaciones y alcance del trabajo desarrollado.
- d) Declaración de que el trabajo ha sido realizado de acuerdo con las normas técnicas de auditoría establecidas.
- e) Los resultados de la auditoría y, cuando sean aplicables, las conclusiones obtenidas.
- f) El alcance de la auditoría acerca de la verificación de los controles internos e indicación de cualquier debilidad significativa detectada en ellos a lo largo del proceso.
- g) En su caso, recomendaciones para introducir mejoras que ayuden a corregir las áreas problemáticas o las debilidades detectadas.
- h) Mención expresa del grado de observancia de la legislación aplicable de acuerdo con el objeto de la auditoría.
- i) Descripción de los logros más notables alcanzados por la entidad auditada, particularmente cuando las mejoras de gestión en un área puedan ser aplicables en cualquier otra.

- j) Indicación de las posibles consecuencias negativas que puedan derivarse de no corregir las deficiencias señaladas.
- k) Identificación de todas aquellas cuestiones que pudieran requerir un estudio más amplio y preciso, a efectos de ser tenidas en cuenta en la planificación de futuras auditorías.
- l) Referencia a las informaciones relevantes excluidas del informe por su confidencialidad y que deberán figurar en un informe separado.
- m) Las alegaciones que hayan hecho los responsables de la entidad, programa o actividad auditada respecto a los resultados, conclusiones, recomendaciones y acciones correctoras planteadas.
- n) Limitaciones encontradas en la aplicación de las normas y procedimientos de auditoría.
- ñ) Se incluirá como anexo al informe cualquier otra información suplementaria de interés. En el informe se hará referencia a aquellos aspectos que sean objeto de ampliación en el anexo.
- o) La fecha de emisión del informe y la firma del auditor o auditores.

4. Tratándose de informes que incluyan aspectos financieros, contendrán además de los temas indicados en el punto anterior los siguientes:

- a) Mención expresa acerca de si los estados financieros recogen la información necesaria y suficiente para una comprensión e interpretación adecuadas y que han sido elaborados de conformidad con los principios y normas contables establecidos.
- b) Declaración acerca de si las normas y principios contables utilizados guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.
- c) Indicación de si los estados financieros expresan en todos los aspectos significativos la imagen fiel de la situación económica y financiera de la entidad y de los resultados de sus operaciones, así como de los recursos obtenidos y aplicados.
- d) Opinión del equipo auditor en relación con los estados financieros tomados en su conjunto o bien la indicación de que no se puede emitir tal opinión.

5. La abstención de opinión sólo se formulará en aquellos casos en que resulte imprescindible y, como regla general, el auditor procurará emitir opinión con las salvedades que resulten precisas, a fin de procurar en lo posible el máximo cumplimiento de la finalidad informativa que corresponde a la auditoría.

6. Una adecuada calidad del informe exige:

- a) Que sea completo.
- b) Presentar hechos reales de forma exacta, objetiva y ponderada.
- c) Presentar los hechos comprobados y las conclusiones de forma convincente.

- d) Incluir únicamente información sobre hechos comprobados y conclusiones que estén firmemente fundamentadas por evidencia suficiente, pertinente y válida, contenida en los papeles de trabajo.
- e) Estar escrito en un lenguaje tan claro y sencillo como sea posible.
- f) Ser conciso, de manera que se destaque la información relevante que no deba quedar subsumida entre comentarios, datos y cifras.
- g) Poner énfasis en las mejoras a introducir y no insistir en la crítica del pasado, que en ningún caso deberá caer en la acritud.
- h) Reconocer las dificultades o circunstancias adversas en las que se desenvolvían los responsables de la gestión de la entidad auditada, en los supuestos en que esto suceda.

VI. BIBLIOGRAFÍA Y LEGISLACIÓN.

CHOLBI CACHÁ, A.: “*Breves reflexiones sobre los tipos de control de la actividad económico-financiera del sector público y su encaje con la actual regulación del control interno en las entidades locales*”.

MORENO URBANO, J.M.: “*La auditoría como técnica de control interno en la administración local. el control financiero de las empresas públicas. aspectos prácticos sobre su ejecución*”.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales.

Constitución Española.

Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local.

Resolución de 1 de septiembre de 1998 del Interventor General de la Administración del Estado por la que se ordena la publicación de la resolución que aprueba las Normas de Auditoría del Sector Público.

Pliego de Prescripciones Técnicas que han de regir en los contratos de servicios con auditores privados para la colaboración con la Cámara de Cuentas de Andalucía en la realización de la Auditoría de regularidad de determinados Ayuntamientos de la Comunidad Autónoma de Andalucía

Orden EHA/2416/2011, de 1 de septiembre, 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 auditoría.

Normas de auditoría del Sector Público.