

La auditoría de legalidad

Una propuesta de procedimiento

Rafael Iturriaga Nieva

Vicepresidente del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas / Herri-Kontuen Euskal Epaitegia

Dentro de las Normas de Auditoría publicadas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) aparece, referenciada con la letra "i" como Postulado Básico de Fiscalización, la que señala que todas las actividades fiscalizadoras han de llevarse a cabo dentro de las competencias legales de la propia Entidad.

Dichas normas, al tratar posteriormente el ámbito competencial de la fiscalización pública en su párrafo 38, circunscriben este ámbito competencial a dos tipos de auditoría: Auditoría de Regularidad y Auditoría Operativa.

Con frecuencia suele identificarse el concepto de *Auditoría de Regularidad* con el de *Auditoría Financiera*, sin embargo, el párrafo 39 de las mencionadas reglas de INTOSAI incluye en el contenido del concepto de *Auditoría de Regularidad* otros aspectos no contemplados desde una perspectiva meramente financiera de la fiscalización, como son, entre otros, los siguientes:

"...c) *La valoración del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.*

e) *La fiscalización de la probidad y corrección de las decisiones administrativas afectadas.*

f) *El informe sobre cualquier otra cuestión surgida como consecuencia de la fiscalización o relacionada con ella, y que la Entidad Fiscalizadora considere que deba ser puesta de manifiesto".*

Por otra parte, sin un ánimo exhaustivo de aportación de fuentes legales, la propia Ley del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas-HKEE determina en su artículo 9 que el contenido de la fiscalización tiene por objeto: *"la verificación de la adecuación al ordenamiento jurídico de*

la actividad económico-financiera de los entes integrantes del Sector Público Vasco". Asimismo, el artículo 9.4 de dicha Ley, obliga al TVCP/HKEE a efectuar un pronunciamiento "necesario" sobre el "cumplimiento de la legislación vigente en materia de gestión de los fondos públicos".

¿Cuáles deberían ser, entonces, los perfiles de ese "pronunciamiento necesario"?

Hasta la fecha, el modo de actuar, el manual consuetudinario de auditoría de los OCEX ha ido conformándose mediante las prácticas de los economistas auditores que integran sus plantillas. Este origen profesional, sesgado hacia un trabajo de corte económico-financiero, con su propia técnica y su particular lenguaje no siempre ha podido ofrecer un producto que se adapte con satisfacción al hecho jurídico, al análisis de la gestión de fondos públicos desde la perspectiva propia del derecho. La razón principal por la que se ha fiscalizado en función del trabajo de los auditores es, simplemente, porque eran estos quienes constituían el recurso humano del que se disponía y aportaban a la Institución su particular "know-how", desarrollado en la

mayoría de las ocasiones en las distintas empresas de auditoría financiera de las que provenían.

Durante muchos años la auditoría jurídica ha tenido una presencia a todas luces menor, tanto en lo referente a la organización de los órganos fiscalizadores de cuentas como en el producto de su trabajo (los informes). En mi opinión, esta menor intervención de la fiscalización jurídica no puede ser valorada como una característica propia de la auditoría pública sino como una carencia de la misma.

A causa de todo ello se ha generalizado la opinión, errónea a mi parecer, de que el trabajo de auditoría es uno y el de control de legalidad es otro distinto, cuando, como la propia INTOSAI señala, *todo es auditoría de regularidad*, Auditoría Pública. En el mejor de los casos, el técnico-letrado no ha sido ni se ha sentido como parte integrante de un equipo auditor, no participa en la elaboración ni en la planificación de los trabajos, sino que acude como un especialista externo en una fase posterior.

¿Cuál es el origen de esa distinta legitimación práctica por la que el economista puede y debe ir alterando/construyendo el informe mientras que el técnico jurídico opina sobre su contenido (voz) sin introducir en el sus opiniones (voto)?

No creo que sea bueno exacerbar las diferencias de contenido entre la labor de unos u otros profesionales. Las diferencias, puramente formativas o académicas, entre economistas y juristas no deben irritarse hasta el punto de constituir un caldo de cultivo perfecto para el desarrollo de todo tipo de injustificados corporativismos (como, por ejemplo, la afirmación de que: *el letrado no hace trabajo de campo; etc.*).

En efecto, el análisis financiero-contable de unos determinados documentos o estados de cuentas sigue, en definitiva, un proceso de acumulación de información presidido por un criterio de unidad que tiende a ofrecer un resultado patrimonial único y global. Este análisis financiero maneja, además, una sustancia homogénea (dinero) y un método matemático/contable idéntico a la hora de estudiar cualesquiera tipos de expedientes. Unidad y homogeneidad que contrastan con la casuística y la especialidad del análisis jurídico.

Así, cuando el párrafo 39 de las normas de INTOSAI menciona *la valoración del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables* está refiriéndose a una multiplicidad de aspectos.

Por un lado, al conjunto de normas jurídico-administrativas que regulan los procedimientos de gestión económico-financiera de la Administración.

La gestión económica del sector público se desenvuelve a través de unos procedimientos referidos tanto a los ingresos y a la determinación del gasto como a la ejecución misma del gasto. Generalmente se trata de procesos formales regulados, de modo minucioso en algunas ocasiones, por la legislación; determinación normativa que suele hallarse informada por un criterio de preservación de los intereses del administrado frente a la siempre posible arbitrariedad o abuso de la Administración.

Por otra parte, los contenidos materiales de los distintos expedientes o actuaciones administrativas suelen ser objeto, cada vez más a menudo, de una prolija regulación sustantiva; disposiciones legales y

En todo equipo auditor el letrado constituye una pieza fundamental, desde la planificación de los trabajos hasta su total consecución

reglamentarias éstas que, naturalmente, obligan también a los poderes públicos.

Ambos aspectos deben ser aplicados a la fiscalización pública por parte de la correspondiente Entidad Fiscalizadora Superior (EFS).

Naturalmente esta labor fiscalizadora no puede pretender ser llevada a cabo como una revisión absoluta y total de la generalidad de los actos administrativos, tanto desde un punto de vista jurídico-administrativo formal como desde la inmensidad de contenidos materiales posibles, lo que supondría una pretensión omnicompreensiva inalcanzable.

¿Cuál debería constituir entonces el criterio?

El Postulado Básico nº 9 de INTOSAI nos ofrece uno:

"En términos generales, una cuestión debe considerarse esencial o de importancia relativa si su conocimiento puede tener consecuencias para el destinatario de las cuentas".

Nosotros, en definitiva, no somos jueces. Nuestros informes no son sentencias, su valor para el órgano legislativo, para la administración fiscalizada y para la ciudadanía, en general provendrá de su utilidad, de su razonable independencia y de su contrastable corrección técnica.

INTOSAI

Nuestros informes, desnudos de esa "fuerza juzgadora" propia del poder judicial, van a constituir sin embargo una opinión necesaria exigida por nuestro mandante (el Parlamento) y por la Ley, tanto sobre la fiabilidad de las cuentas públicas como sobre la regularidad legal de la gestión administrativa, sin que un aspecto desequilibre excesivamente, en perjuicio del otro, el contenido de nuestra opinión.

De esta forma, a la hora de analizar la legalidad de una acción administrativa cualquiera podemos encontrarnos con cuatro teóricos "escenarios" posibles:

riendo a la corrección técnica ni a la oportunidad política, de la actuación fiscalizada, ni siquiera a su validez desde las ópticas de la economía o la eficiencia (no se trata de la Auditoría Operativa), del mismo modo que tampoco hace referencia al análisis de concordancia jurídico-formal entre los hechos analizados y el derecho aplicable, operación ya recogida en la letra c).

Al hablar de "probidad" y de "corrección" está planteándose al auditor la posibilidad de indagar "más allá" del proceso formal de gestión de los fondos públicos. A mi juicio, está facultándose al auditor

que la expuesta distinción entre escenarios quedará en la práctica, más como una referencia filosófica o didáctica que otra cosa y la utilidad recaerá sobre un trabajo eminentemente práctico.

Así, en primer lugar, al planificar nuestro trabajo en una fase inicial habríamos debido (entre otras cosas) de:

- Señalar los aspectos más importantes del ámbito en el que opera la entidad fiscalizada.
- Indicar la importancia relativa de las materias.
- Revisar los informes anteriores, etc.

Todo ello a la búsqueda de la Detección de los Errores, las Irregularidades y los Actos Ilícitos que pudieran afectar. (Párrafo 145. Normas INTOSAI)

Desde la fase de Planificación deben, por tanto, valorarse y decidirse las exigencias de conformidad aplicables a la entidad fiscalizada, eligiendo y aplicando en cada caso las acciones y procedimientos de fiscalización que resulten apropiados. El diseño de dichas acciones y procedimientos deberá estar orientado a obtener pruebas suficientes, apropiadas y pertinentes para justificar razonablemente nuestras opiniones (Norma 149), aunque recordando que somos auditores, no jueces. Una prueba suficiente, apropiada y pertinente es aquello que comúnmente se denomina "soporte", ya que no se requiere para hacer auditoría la absolutamente incontestable certeza probatoria propia del proceso jurídico-penal.

¿Quién debe realizar este trabajo de planificación previa? Sin lugar a dudas la dirección del equipo auditor, así que no se trata, entonces, de que un letrado colabore mejor o peor, más o menos intensamente con el equipo auditor. Se trata de considerar que en todo equipo auditor el letrado constituye una pieza fundamental, una pieza clave, desde el momento mismo de la planifica-



Los escenarios 1, 2 y 4 parece que tienen un contenido de fácil comprensión; el número 3, la simulación "formalista" creo que redondea el esquema de los posibles comportamientos de la Administración ante la ley y, además, encaja perfectamente con aquél contenido de la Auditoría de Regularidad que señalaba el párrafo 39, letra e) de las Normas de Auditoría de INTOSAI:

"La fiscalización de la probidad y corrección de las decisiones administrativas adoptadas".

Quiero hacer notar que el organismo internacional no se está refi-

para llevar a cabo un proceso de análisis de la concordancia teleológica entre los fines básicos impuestos por la legislación material aplicable al hecho administrativo estudiado y los resultados obtenidos por el mismo. En definitiva, no critica el mayor o menor acierto político sino la flagrante desviación de poder, aún bajo la capa de una aparente corrección formal.

La normativa de referencia a la hora de contrastar la conformidad a derecho de las actuaciones públicas suele agrupar de modo indivisible tanto los requisitos puramente formales como los materiales, con lo

ción de los trabajos y hasta su total consecución.

Efectuadas estas labores previas, nuestra visión del cosmos de gestión de la entidad fiscalizada se habrá reducido, necesariamente, hasta una serie limitada de áreas de gestión más significativas, bien sea por el riesgo, la cuantía, los antecedentes, los propios objetivos estratégicos de la entidad u otros aspectos.

De cada una de estas áreas seleccionaremos una muestra estadística razonable de expedientes. Ésta tendrá, naturalmente, una determinada cuantía (sumatorio del conjunto de expedientes incluidos en la misma) que constituirá el total (100%) con respecto al que valoraremos (en tantos por ciento) la cuantía afectada en cada caso o deficiencia observada.

La Valoración Cuantitativa de cada acción fiscalizada vendrá determinada, pues, por su porcentaje sobre la cuantía total de la muestra elegida.

Así, comenzaremos seleccionando del total de la Cuenta General de un Ayuntamiento un conjunto de áreas de análisis significativo (relevante) desde el punto de vista legal, por ejemplo:

- ▼ PRESUPUESTARIO - CONTABLE
- ▼ PERSONAL
- ▼ CONTRATACIÓN
- ▼ URBANISMO

Para cada una de estas áreas tendremos a nuestra disposición un cuadro de posibles deficiencias significativas tanto desde una perspectiva estrictamente jurídica como desde una consideración cualitativa (elementos inmateriales de las normas 10 y 11 de INTOSAI), con lo que podríamos asignar a cada una de ellas un determinado valor.

La cuestión es esencial, así lo señalan las normas de INTOSAI. Se trata de algo que no puede resolver-

se mediante la simple *cuantificación*. Cuantificar no siempre es lo mismo que valorar. Buscamos una determinación de la importancia relativa entre distintos expedientes, todos ellos cuantificados.

IMPORTANCIA RELATIVA ≠ VALORACIÓN CUANTITATIVA

IMPORTANCIA RELATIVA > VALORACIÓN CUANTITATIVA

Partimos, en efecto, de que el objeto de la fiscalización de legalidad (un expediente administrativo concreto) tendrá, necesariamente, una cuantía determinada (de lo contrario no sería objetivo de nuestro trabajo sino, en todo caso, de los tribunales de justicia).

Los párrafos nº 10 y 11 de las Normas de Auditoría especifican los distintos criterios de valoración:

- ▼ VALORACIÓN CUANTITATIVA (esencial)
- ▼ NATURALEZA (jurídica)
- ▼ CARACTERÍSTICAS (internas)
- ▼ CONTEXTO (externo)

Este contexto valorable podrá consistir en, por ejemplo:

- La impresión generada en los medios de comunicación o en la opinión pública (la famosa "alarma social").
- El total del que formen parte los expedientes analizados (como porción más o menos importante de un "todo" especialmente significativo).
- Su valor (cuantitativo) en años anteriores (la evolución histórica).
- Otros elementos relacionados con la Cuenta General.

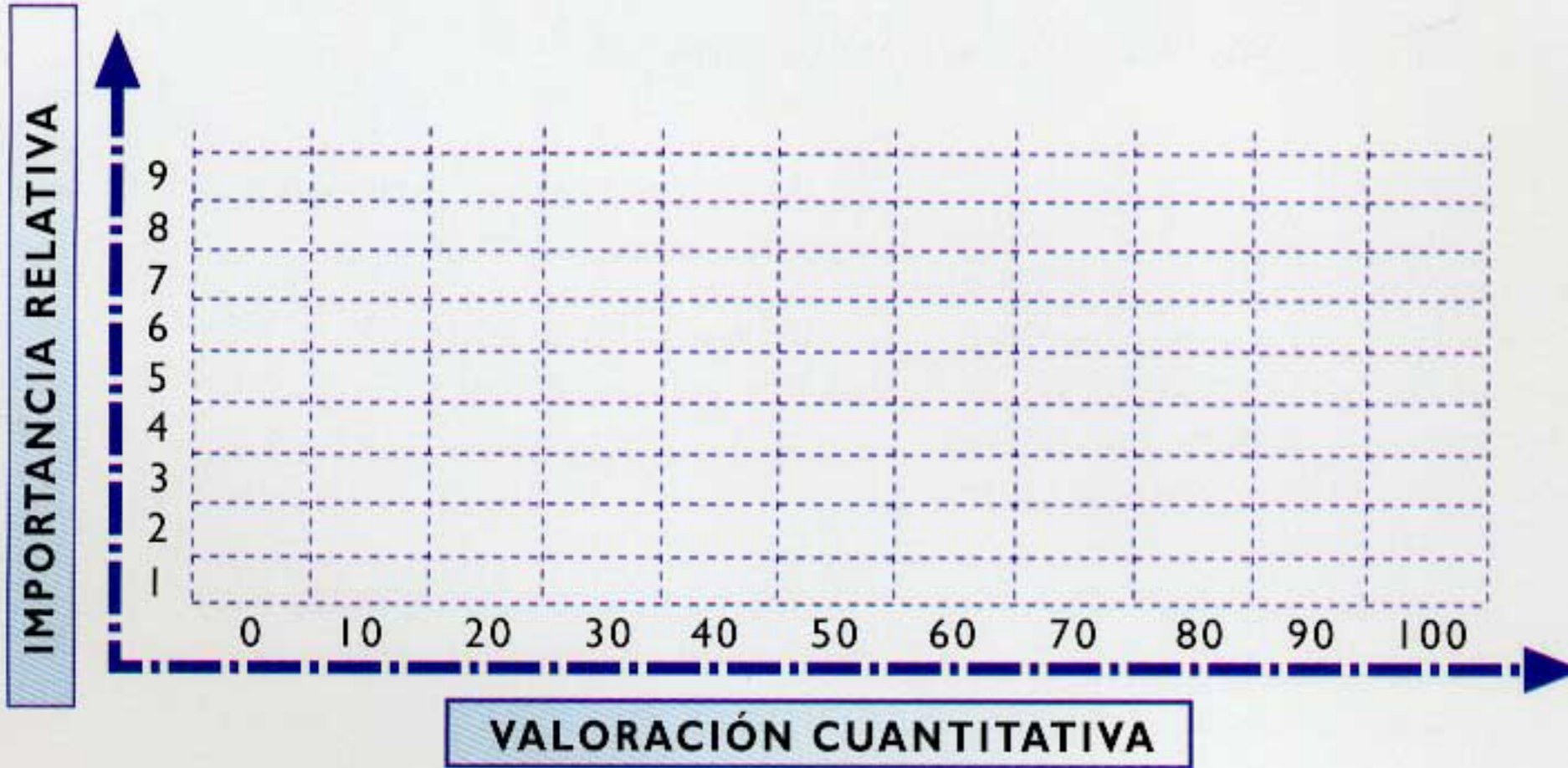
Con todo ello, dividiendo entre tres (+ o -) las **posibles opiniones** sobre cada aspecto estudiado, tendríamos, por ejemplo:

LEGAL		POR NATURALEZA		VALOR
NO DEFICIENCIA	→		→	0
ERROR	→	LEVE	→	1
ERROR	→	MEDIO	→	2
ERROR	→	GRAVE	→	3
IRREGULARIDAD	→	LEVE	→	4
IRREGULARIDAD	→	MEDIA	→	5
IRREGULARIDAD	→	GRAVE	→	6
ILÍCITO	→	LEVE	→	7
ILÍCITO	→	MEDIO	→	8
ILÍCITO	→	GRAVE	→	9

↓

IMPORTANCIA RELATIVA

Ahora, si cruzásemos estos valores de "importancia" con la **valoración porcentual cuantitativa** afectada en relación con el total de la muestra, cada deficiencia observada ocuparía su lugar en este cuadro:



Nuestra opinión de legalidad tendrá que circunscribirse a cada caso, hecho, expediente fiscalizado deficiencia, pues desde el punto de vista del derecho, máxime del Derecho Administrativo, el principio aplicable no será el de agregación (financiera), sino los de seguridad jurídica, sometimiento pleno a la Ley y al derecho, y objetividad en el ejercicio de la función administrativa.

Podemos, no obstante, siendo en todo momento conscientes de la enorme diferencia entre la labor del juzgador y la del auditor, intentar dar un paso más con el objetivo de ofrecer una visión fiel, realista y prudente de la gestión de los fondos públicos por parte de la administración fiscalizada, emitiendo una "opinión".

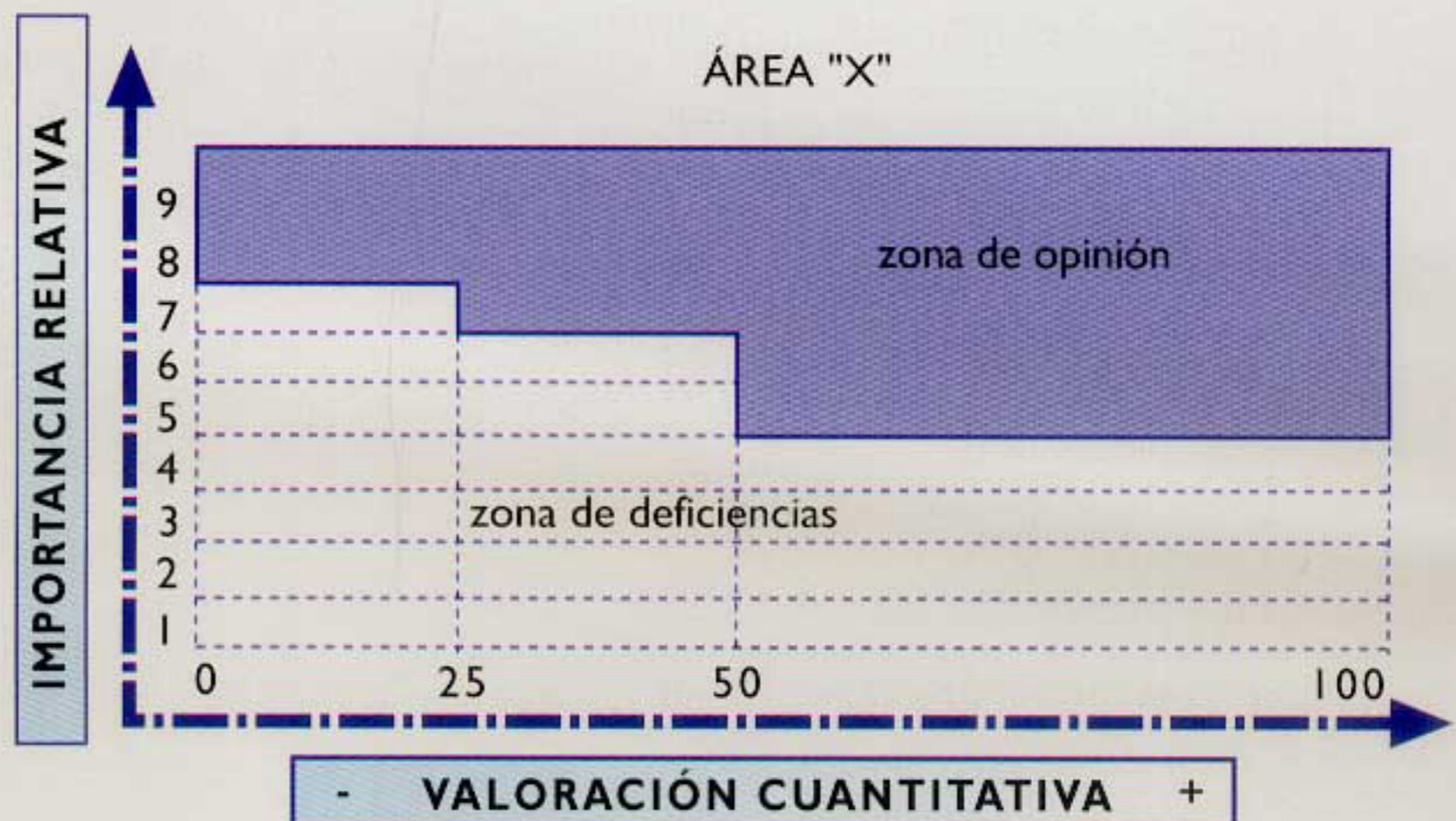
A tal efecto podríamos agrupar nuestras opiniones puntuales y concretas (se sobreentiende que las negativas) en distintos bloques en función de su gravedad y sus características.

Estos bloques los podríamos referir a cada una de las **Áreas de Gestión** en la que hayamos dividido el trabajo.

Este tipo de distribución "por zonas" no es rígido ni formalista y necesitará en última instancia del buen sentido y del toque subjetivo del auditor pues, como bien señala el Postulado Básico "b" de las Normas de INTOSAI: "Las EFS deben aplicar su propio criterio...".

En conclusión, la Auditoría de Legalidad no puede constreñir su opinión al estrecho cauce de un único y estereotipado "PÁRRAFO DE OPINIÓN", pero tampoco debe renunciar al intento (en nuestra ley obligatorio) de "OPINAR", es decir, de pronunciarse sobre el cumplimiento de la legislación vigente en materia de gestión de los fondos públicos.

Este pronunciamiento podrá referirse a cada una de las distintas Áreas relevantes de Gestión y su contenido integrará en función de su gravedad y/o su extensión la Opinión (en sentido estricto) del informe: el Apartado de Énfasis o la Mención de Deficiencias. ■



AUDITORÍA DE LEGALIDAD

CUADRO GENERAL

		PRESUPUESTARIA Y CONTABLE	VALOR	UNIDAD	%	OPINIÓN	DEFIC.
1	1	PRESUPUESTO					
		1. Aprobación 2. Contenido y estructura 3. Modificaciones créditos presupuestarios 4. Falta equilibrios presupuesto					
1	2	LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO					
		1. Aprobación liquidación 2. Contenido y estructura					
1	3	EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA					
		1. Gastos sin consignación presupuestaria 2. Incumplimiento fases ejecución gasto					
1	4	CUENTA GENERAL					
		1. Aprobación fuera plazo (31.7. n+1) 2. Contenido de la Cuenta General					
1	5	SISTEMAS DE CONTROL					
		1. Plenario 2. Interno deficiente					
		PERSONAL	VALOR	UNIDAD	%	OPINIÓN	DEFIC.
2	1	CONFIGURACIÓN PLANTILLA					
		1. Relación puestos de trabajo (RTP) 2. Vacantes					
2	2	SELECCIÓN PERSONAL					
		1. Cobertura personal fijo 2. Cobertura interinos y laborales temporales					
2	3	ESTRUCTURA RETRIBUTIVA					
		1. Decreto 207/1990, de retribuciones 2. Retribuciones 3. Remuneración corporativos					
2	4	REGISTROS					
		1. Registro personal 2. Libro matrícula					
2	5	CONTROL INTERNO deficiente					

		CONTRATACIÓN	VALOR	UNIDAD	%	OPINIÓN	DEFIC.
3	1	EXPEDIENTE					
3	2	PROCEDIMIENTO DE ADJUDICACIÓN					
3	3	FORMALIZACIÓN					
		I. Contrato formalizado					
3	4	EJECUCIÓN					
3	5	CONTROL INTERNO DEFICIENTE					
		SUBVENCIONES	VALOR	UNIDAD	%	OPINIÓN	DEFIC.
4	1	EXPEDIENTE CONCESIÓN					
4	2	SEGUIMIENTO DE LA SUBVENCIÓN					
4	3	CONTROL INTERNO DEFICIENTE					
		URBANISMO	VALOR	UNIDAD	%	OPINIÓN	DEFIC.
5	1	PLAN GENERAL					
		1. Adaptación 2. Plan Económico-Financiero del PGOU 3. Modificaciones puntuales del Plan 4. Convenios del ejercicio 5. Procedimiento de concesión licencias 6. Aprovechamiento Urbanístico					
5	2	OBLIGACIONES PRESUPUESTARIAS					
		1. Presupuestación 5% Patrimonio Municipal del Suelo (PMS) 2. Presupuestación 5% desarrollo planeamiento 3. Destino inadecuado de los ingresos					
5	3	REGISTROS					
		1. Registro de patrimonio municipal suelo actualizado 2. Registro de transferencias de aprovechamiento urbanismo (instrumento de control) 3. Registro de solares y terrenos sin urbanizar					
5	4	INVENTARIO					
		I. Inventario municipal de bienes actualizado y valorado					
5	5	CONTROL INTERNO DEFICIENTE					

Notas:

(*) Este cuadro general alcanza, en la práctica, un grado de detalle mucho mayor; incluyéndose a partir de cada uno de los epígrafes las posibles ilegalidades concretas, cada una de ellas con su correspondiente "valor", su unidad de referencia sobre la que el auditor señalará el porcentaje de afectación y, en su caso, si constituye un hecho destacable en la opinión o mencionable como deficiencia.

(**) Después de las deficiencias señaladas en cada área el cuadro deberá abrir siempre otros epígrafes, como son los posibles indicios de delito y las reclamaciones judiciales pendientes, etc.