

Miguel Olivas Arroyo

Auditor

Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana

Experiencia práctica de los órganos de control externo en la colaboración de firmas privadas en la auditoría del sector público: actividades contratadas y resultados de las mismas

A Paco Sesma, *in memoriam*

RESUMEN/ABSTRACT:

Este artículo tiene como finalidad tratar un aspecto que ha sido discutido y comentado en diferentes foros (congresos, encuentros, seminarios, etc.) relacionados con la auditoría pública, como es el de la colaboración con las firmas privadas en la auditoría del sector público. En concreto, he tratado la colaboración de los Órganos de control externo del Estado español con las firmas privadas.

La novedad que aporta este artículo es que se muestra, creo que por primera vez, el análisis global de esta colaboración con firmas privadas, tomando en consideración la experiencia práctica de todos los OCEX que ejercen sus funciones en el Estado español.

La metodología que he utilizado para realizar este análisis ha consistido en la elaboración de un cuestionario que contenía determinados aspectos que he considerado básicos para valorar la colaboración con las firmas privadas. Cuestionario remitido a todos los OCEX, contestando todos al mismo, y que de acuerdo con las respuestas a los aspectos planteados han dado lugar a las conclusiones que se detallan en este artículo.

This article deals with an issue that has been discussed in different forums (conferences, meetings, seminars, etc.) relating to public auditing, such as collaboration with private companies for auditing within the public sector. Specifically, I have looked at the collaboration between Spanish external control bodies and private bodies.

What is original about this article is that it presents, I think for the first time, a global analysis of this collaboration with private companies, taking into account the practical experience of all the external control bodies who exercise their functions within the Spanish state.

The methodology used for the analysis consisted in the preparation of a questionnaire containing certain issues that I considered basic for assessing collaboration with private companies. This questionnaire was sent to all external control bodies, all of which completed the questionnaire. Based on the responses to the different issues raised, several conclusions were drawn, all of which are presented in this article.

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO, FIRMAS PRIVADAS, AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO, COLABORACIÓN, EXPERIENCIA PRÁCTICA.

EXTERNAL CONTROL BODIES, PRIVATE COMPANIES, AUDITING IN THE PUBLIC SECTOR, COLLABORATION, PRACTICAL EXPERIENCE.

1. INTRODUCCIÓN

Este artículo tiene como base la ponencia que presenté como participante en la mesa redonda del III Congreso de Auditoría en el Sector Público celebrado en Pamplona el pasado mes de octubre de 2008, referida a la colaboración de las firmas privadas en la auditoría del sector público.

Dado que el presente artículo trata sobre la experiencia práctica de los Órganos Autonómicos de Control Externo (OCEX) en la colaboración con las firmas privadas de auditoría, quiero dedicar unas líneas a describir brevemente las características de estos órganos, sus funciones y la enumeración de los que actualmente están ejerciendo dichas funciones, con la finalidad de situar en el entorno adecuado al lector que no esté familiarizado con las actividades de dichos órganos de control.

Los Órganos Autonómicos de Control Externo son órganos, que con la máxima iniciativa y responsabilidad, les corresponde el **control externo económico y presupuestario de la actividad económico-financiera del sector público de su Comunidad Autónoma**, así como de las cuentas que la justifiquen.

Estos órganos dependen orgánicamente de sus Parlamentos Regionales, si bien gozan de total independencia funcional para el mejor cumplimiento de sus fines.

En las respectivas leyes de creación de estos órganos se delimita el sector público respectivo, que solamente a efectos de este artículo y con el fin de homogeneizar se compone fundamentalmente de:

- La Administración de la Comunidad Autónoma, sus entidades autónomas, sus empresas públicas, fundaciones públicas y cuantas entidades estén participadas mayoritariamente por la Comunidad Autónoma.
- Las Entidades Locales que conforman el territorio de la Comunidad Autónoma, así como sus organismos autónomos y empresas públicas y cuantas entidades estén participadas mayoritariamente por aquéllas.

- Cuantos organismos y corporaciones que sean incluidos por las respectivas leyes de la Comunidad Autónoma.

Estos órganos tienen como función principal el control externo de la gestión económico-financiera del sector público autonómico de su competencia, mediante el ejercicio de su función fiscalizadora, que dará lugar a los correspondientes informes que deberán pronunciarse sobre los siguientes puntos:

- Determinar si la información financiera se presenta adecuadamente, de acuerdo con los principios contables que le son de aplicación.
- Determinar si se ha cumplido con la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos.
- Evaluar si la gestión de los recursos humanos, materiales y de los fondos presupuestarios se ha desarrollado de forma económica y eficiente.
- Evaluar el grado de eficacia en el logro de los objetivos previstos.

Para el pronunciamiento descrito en los dos primeros casos, se estarían realizando *Auditorías de regularidad (financiera y de cumplimiento)*, y para pronunciarse sobre los dos últimos, *Auditorías operativas o de eficacia, eficiencia y economía*.



Los OCEX que actualmente están ejerciendo sus funciones se detallan a continuación, ordenados por su **fecha de creación**:

- Cámara de Comptos de Navarra
- Sindicatura de Comptes de Catalunya
- Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana
- Consello de Contas de Galicia
- Tribunal Vasco de Cuentas Públicas
- Cámara de Cuentas de Andalucía
- Audiencia de Cuentas de Canarias
- Sindicatura de Cuentas de Castilla La Mancha
- Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid
- Sindicatura de Comptes de les Illes Balears
- Consejo de Cuentas de Castilla y León
- Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias

2. METODOLOGÍA UTILIZADA PARA LLEVAR A CABO EL ANÁLISIS

Hay que señalar en primer lugar, que la colaboración con firmas privadas en la auditoría del sector público es un tema que ha sido tratado con bastante frecuencia en los diversos foros relacionados con la auditoría pública, Congresos, Encuentros, Seminarios, etc., pero no por ello es un tema que ha dejado de ser actualidad, sino más bien al contrario.

Por lo tanto, cuando se me invitó a participar como ponente en el congreso citado, pude comprobar que este tema se había tratado en diversos foros, **pero que hasta la fecha no se había realizado un análisis global del mismo**, teniendo en cuenta la experiencia práctica de todos los OCEX que ejercen sus funciones en el Estado español.

En consecuencia, y después de una breve reflexión llegué a la siguiente conclusión, por otro lado, obvia: *“Preguntaré a los OCEX si han utilizado esta fórmula de colaboración, cómo ha sido esa experiencia, qué actividades han contratado y cuáles han sido los resultados”*.

En este sentido, la metodología seguida consistió en elaborar un cuestionario que contenía determinados aspectos que consideré básicos para valorar la colaboración con firmas privadas de auditoría.

Este cuestionario lo remití a los auditores jefes de los doce OCEX para que lo cumplimentaran. He de señalar al respecto, que recibí contestación de todos ellos, y que además de contestar a las cuestiones planteadas, incluyeron comentarios que consideraron de interés sobre los diversos aspectos relacionados.

2.1 Contenido del cuestionario remitido a los OCEX

Las cuestiones que se incluyeron en el cuestionario se indican esquematizadas a continuación:

Cuestión 1ª Inclusión en la normativa de creación del OCEX de la facultad para contratar firmas de auditoría/consultoría privadas u otros expertos para el desarrollo de sus funciones fiscalizadoras, y si esta colaboración se ha llevado a cabo de forma efectiva.

Cuestión 2ª En caso de que se haya llevado a cabo esta colaboración:

a) En qué año se inició, si lo ha sido de forma puntual o recurrente, en cuántos informes de fiscalización se ha concretado la colaboración y cuál ha sido el procedimiento de adjudicación seguido por el OCEX para contratar a la firma de auditoría/consultoría privada.

b) Para qué sectores del sector público autonómico se ha requerido esa colaboración: Cuenta de la Administración, organismos autónomos, empresas públicas, fundaciones públicas, universidades públicas, entidades locales, otros.

c) Para qué tipos de auditoría se ha llevado a cabo esta colaboración: financieras, de cumplimiento, operativas, de sistemas de información u otras.

Cuestión 3ªCuál ha sido la metodología seguida por el OCEX en las auditorías realizadas en colaboración con las firmas privadas de auditoría/consultoría:

a) Formación de equipos conjuntos, con programas y supervisión del personal técnico del OCEX.

b) Realización por la firma privada del trabajo de campo y borrador inicial de informe, bajo

la supervisión de un auditor de la Institución de control, que elabora el informe definitivo.

c) Realización por la firma de auditoría de todas las fases del trabajo, y el OCEX incluye el informe de la firma en su Informe anual.

Cuestión 4ª Formación y especialización del personal de las firmas privadas en aspectos contables, presupuestarios, y de legalidad (contratación pública, hacienda autonómica, subvenciones, etc.), específicos del sector público autonómico.

Cuestión 5ª Conclusiones de los OCEX sobre la colaboración llevada a cabo.

2.2 Análisis de las respuestas recibidas de los OCEX

Tomando como base las respuestas recibidas de la totalidad de los doce OCEX, se señalan a continuación los aspectos más significativos que se derivan de las mismas.

En cuanto a la **cuestión 1ª**, la conclusión es clara:

- En *nueve* OCEX, sus leyes de creación contemplan en el articulado la posibilidad de contratar firmas privadas (auditoría, consultoría, otros expertos), para llevar a cabo el desarrollo de las funciones de fiscalización del sector público de su competencia.
- No obstante, hay que señalar, que en el caso que no esté contemplado explícitamente en la normativa del órgano de control externo, no hay impedimento legal para proceder a esta colaboración mediante los supuestos contemplados en la normativa legal de la contratación del sector público.

En lo que respecta a la **cuestión 2ª a)**, hay que poner de manifiesto diversos aspectos, de acuerdo con las respuestas y comentarios señalados por los diferentes OCEX:

- *Siete* OCEX han llevado a cabo en algún caso la contratación de firmas privadas para la realización de tareas de fiscalización; en consecuencia, el resto de órganos de control externo no la han hecho efectiva. Las razones alegadas por estos últimos han sido la de contar con medios suficientes para los trabajos encomendados, no

tener competencias sobre el sector local o bien ser un OCEX de reciente creación.

- La colaboración con las firmas privadas se inició hace más de 10 años en caso de *un* OCEX; entre 5 y 10 años en el caso de *cinco*, y hace un año, en *un* caso.
- La colaboraciones realizadas han sido **básicamente de carácter puntual**, excepto en el caso de *un* OCEX que las viene realizando con carácter recurrente. Hay que poner de manifiesto que, excepto en el caso mencionado y en *otro más*, en que el OCEX ha contratado con firmas privadas los dos últimos años (2007 y 2008), **las colaboraciones puntuales que se han realizado no han tenido continuidad desde el año 2003**.
- Una consecuencia directa del punto anterior es el **número de informes** que se han emitido por el OCEX fruto de esa colaboración. A este respecto, hay que señalar que en el caso antes citado en que la colaboración ha sido recurrente, el número de informes ha ascendido a noventa, que es una cifra importante. Este número de informes desciende significativamente en el caso de las colaboraciones más puntuales o esporádicas.
- El procedimiento seguido por los OCEX para la contratación de las firmas privadas han sido el **concurso público** y el **procedimiento negociado**, dependiendo de los importes de licitación o en algún caso, de la urgencia. *En un caso*, el procedimiento seguido ha sido el de "*contrato menor*".

En cuanto a la **cuestión 2ª b)**, las respuestas de los OCEX han sido **casi unánimes**:

- La colaboración con las firmas privadas se ha requerido fundamentalmente para la **realización de trabajos de fiscalización de entidades locales**. En algún caso muy puntual y para trabajos muy específicos, se han realizado colaboraciones en el ámbito de los organismos autónomos, y de empresas y fundaciones públicas.



En relación con el **tipo de auditoría** en la que se ha llevado a cabo esta colaboración (ver cuestión 2ª c), las respuestas de los OCEX han sido también **básicamente unánimes**:

- En la *mayoría de los casos*, esta colaboración ha sido requerida para la **realización de auditorías de regularidad (financieras y de cumplimiento)** y referidas básicamente a las cuentas de las entidades locales, como ya se ha señalado anteriormente.

En algún caso puntual, se han realizado colaboraciones en las auditorías realizadas en el ámbito sanitario (hospitales públicos).

- Señalar también que en *un caso*, la colaboración se ha requerido como asistencia en materia de auditoría de sistemas de información, tanto como apoyo a las auditorías financieras como a trabajos específicos.

Un aspecto que debe considerarse muy importante en el ámbito de la colaboración de las firmas privadas en las auditorías en el sector público, y en concreto, en las colaboraciones realizadas con los OCEX, es el **relativo a la metodología de trabajo que se sigue**, tal como se describe en la cuestión 3ª.

En este sentido, se indican a continuación los procedimientos que, con ciertas especificidades, resumen la metodología de trabajo que, de acuerdo con las respuestas recibidas, se ha seguido por los OCEX en la colaboración realizada.

- Formación de equipos conjuntos, con programas y supervisión del personal técnico del OCEX.

Esta metodología **ha sido utilizada puntualmente por un OCEX**, sobre todo en las primeras colaboraciones realizadas con las firmas privadas.

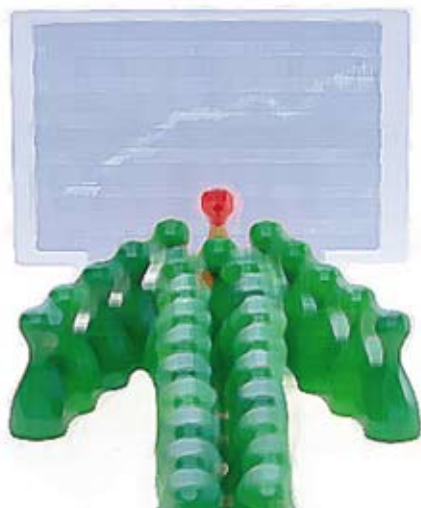
Una variante de este procedimiento, ha sido la seguida en un caso concreto por un OCEX, donde los programas de trabajo han sido aportados por la firma privada ya que el área de trabajo objeto de la colaboración (auditoría de los sistemas de información), era nueva para la Institución de control externo.

El borrador de informe que se emite en estos casos, es conjunto, se discute con el auditado, y las conclusiones y recomendaciones finales son del OCEX y se incorporan a su informe.

- La firma privada se encarga de la realización del trabajo de campo y del borrador inicial del informe; todo ello con la supervisión permanente de un auditor de la Institución de control, que tras recibir el trabajo de la firma de auditoría, elabora el informe definitivo.

De acuerdo con las respuestas recibidas al cuestionario remitido, **ésta ha sido la metodología mayoritariamente empleada por los OCEX** en la colaboración con firmas privadas. Por tanto, la responsabilidad del informe recae en el órgano de control externo, que asume igualmente todo el proceso de alegaciones del auditado o fiscalizado.

Otro aspecto que se ha considerado fundamental, es el **relativo a la formación y especialización del personal de las firmas privadas que colaboran con los OCEX** en las auditorías en el sector público.



Como he indicado en la **cuestión 4ª**, esta formación y especialización se necesita sobre todo en áreas o temas específicos del sector público, referidos por una parte, a la normativa económico-contable-presupuestaria que aplica para las diversas entidades públicas, como a la normativa más específica de carácter legal, como puede ser la relativa a contratación, subvenciones, personal, ingresos, por poner solamente unos ejemplos.

Los OCEX han sido bastante claros en sus respuestas sobre estos aspectos, y hay que decir que las mismas **no han sido demasiado satisfactorias, en términos generales**.

En este sentido, *dos* OCEX han contestado rotundamente con un *“no consideramos adecuada”* la formación y especialización del personal de las firmas privadas de auditoría que han colaborado con el órgano de control.

Los otros *cinco* OCEX que han contratado con firmas privadas han respondido de forma más *“templada”*, si se permite la expresión, y ponen de manifiesto que la formación y especialización del personal de las citadas firmas **ha ido mejorando, pero se siguen observando carencias, especialmente en materia de contabilidad pública, contratación y conocimiento de las formas específicas de gestión en determinados aspectos: ejecución del**

gasto, procedimientos de recaudación de ingresos, gastos con financiación afectada, por señalar los más significativos.

2.3 Valoración de los OCEX de la colaboración realizada

Como resultado de esta colaboración llevada a cabo por *siete* OCEX con las firmas privadas de auditoría, los órganos de control opinan, en términos generales, **que han sido positivas**, pero con algunas matizaciones que se detallan a continuación.

Como se ha señalado en párrafos anteriores, la metodología mayoritariamente utilizada por los OCEX ha consistido en encargar a la firma privada la realización del trabajo de campo y del borrador inicial del informe; todo ello con la supervisión permanente de un auditor de la Institución de control, que tras recibir el trabajo de la firma de auditoría, elabora el informe definitivo. Este procedimiento ha requerido hasta el momento actual, **una supervisión intensa por parte del auditor del órgano de control**, con la revisión de los papeles de trabajo de la firma colaboradora, para subsanar algunas carencias que se han puesto de manifiesto, especialmente en temas de legalidad, contables y de gestión antes mencionados.

Complementariamente a lo anterior, también hay que señalar el aspecto referido a que las firmas de auditoría realizan el trabajo de acuerdo con un presupuesto (horas e importe) concertado con el OCEX. Esto puede suponer a veces, como se ha puesto de manifiesto en las respuestas recibidas, que se hayan detectado determinadas áreas donde el trabajo realizado no se ha estimado suficiente por el auditor del órgano de control, teniéndose que ampliar.

3. CONCLUSIONES

Una vez expuestos los aspectos que se han considerado más relevantes sobre el tema objeto de este artículo: cuestiones planteadas, respuestas de los OCEX y análisis de las mismas, es el momento de hacer una valoración, lo más objetiva posible, sobre la experiencia actual de los órganos de control

externo en la colaboración con firmas privadas de auditoría, actividades contratadas y resultados de las mismas.

El orden en que se detalla esta valoración es el mismo que se ha seguido en la exposición de las cuestiones planteadas a lo largo del artículo y, por tanto, no es indicativo de la mayor o menor importancia de la cuestión tratada.

En primer lugar, hay que señalar que todos los OCEX tienen la posibilidad legal de contratar firmas privadas de auditoría/consultoría u otros expertos para colaborar en la auditoría del sector público, y que esta colaboración se ha llevado a cabo de manera efectiva por siete de los doce órganos de control externo actualmente existentes.

Resumen y Conclusiones

1. Todos los OCEX pueden requerir la colaboración de firmas privadas o expertos.
2. La han llevado a cabo SIETE de DOCE.
3. Excepto en UN CASO, la colaboración se ha realizado de forma puntual o esporádica.

En segundo lugar, estas colaboraciones se han realizado por lo general de manera puntual o esporádica, excepto en un caso, que se utiliza de manera recurrente desde hace más de diez años. Excepto este caso y otro más, que ha realizado un par de colaboraciones en los años 2007 y 2008, el resto de OCEX no han llevado a cabo este tipo de colaboración desde 2003.

En tercer lugar, la colaboración con las firmas privadas se ha requerido fundamentalmente, excepto casos muy puntuales, para la realización de trabajos de auditorías de regularidad (financieras y de cumplimiento) de entidades locales.

Resumen y Conclusiones

4. Se ha requerido fundamentalmente para la realización de auditorías de regularidad de entidades locales.
5. Encargo: trabajo de campo y borrador inicial del informe. Supervisión del OCEX.
6. La formación y especialización de las firmas privadas debe mejorar en temas específicos del sector público.

En casi todos estos casos, la metodología seguida por el OCEX ha consistido en que la firma privada se ha encargado de la realización del trabajo de campo y del borrador inicial del informe; todo ello con la supervisión permanente de un auditor de la Institución de control, que tras recibir el trabajo de la firma de auditoría, elabora el informe definitivo.

En cuarto lugar, la formación y especialización del personal de las firmas privada ha ido mejorando en temas específicos del sector público, pero se siguen observando carencias en determinadas materias ya señaladas anteriormente. En este sentido, las firmas privadas deben hacer un esfuerzo para mejorar esta formación en el personal que realice trabajos de auditoría en el sector público. Esta mejora en la especialización redundaría con toda seguridad en un incremento de las colaboraciones de los OCEX, por una razón muy sencilla: el nivel de supervisión por parte del personal técnico del órgano de control no tendría por que ser tan acentuado como lo ha sido hasta la fecha actual, lo que supondría una “liberación de tiempo” que podría ser utilizado para trabajos adicionales.

Intenciones de futuro

- Incrementar estas colaboraciones, no sólo en número, sino también en tipo de auditorías y sectores.
- Deben ir acompañadas de una mejora en la formación y especialización del personal de las firmas privadas.

Por último, pero no por ello menos importante, y como conclusión de todo lo expuesto, quiero hacer una apuesta de futuro porque estas colaboraciones con firmas privadas se incrementen, no solamente en número, sino también ampliando el tipo de auditorías y sectores en los que actualmente se realiza

esta colaboración. Ahora bien, todo esto tiene que ir acompañado también de una mejora en la formación y especialización del personal de estas firmas privadas en aspectos específicos del sector público, y que esta circunstancia quede perfectamente acreditada cuando se realice un encargo de colaboración.