

Ana María González Romera

Supervisora

Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid

Control externo: auditoría privada versus fiscalización pública, o de por qué tardamos tanto los funcionarios en “hacer una auditoría”

RESUMEN/ABSTRACT:

Los órganos públicos de control externo tardamos más en hacer una fiscalización de lo que tarda una empresa privada en realizar una auditoría privada de una entidad de tamaño similar. La base de esa tardanza es la gran diferencia entre lo que es una auditoría de cuentas anuales y lo que supone una fiscalización de esas mismas cuentas, pero hay también otras circunstancias que contribuyen a ella: los distintos procedimientos tanto de inicio como de finalización de actuaciones, la diferencia entre unas cuentas anuales privadas y unas cuentas anuales públicas, o el mayor trabajo que supone la revisión de los expedientes de ingresos y gastos, más cuando se derivan de un contrato, debido a las exigencias legales sobre su tramitación. Esta tardanza influye en nuestra imagen exterior, al abonar la idea general de menor eficacia del sector público.

We, the public audit bodies, take longer to perform a tax inspection than a private company takes to carry out a private audit of a similar-sized entity. The reason for this delay is that there is an enormous difference between an audit of annual accounts and a tax inspection of these same accounts, but there are also other circumstances that contribute as well: the different procedures at the start as well as end of the auditing, the difference between private and public annual accounts, or the greater work that is needed to review the income and expense reports, more so when they are the result of a contract. This is due to the legal requirements entailed in processing a contract. This delay has an effect on our image to the outside world as it lends weight to the general idea that the public sector is less efficient.

AUDITORÍA, FISCALIZACIÓN, TRABAJO, TIEMPO, EFICACIA
AUDITING, TAX INSPECTION, WORK, TIME, EFFICIENCY

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:



En nuestra labor de auditores públicos fiscalizamos a veces entidades públicas que son también auditadas, y en ese caso cada año, por auditores privados. Y es fácil que nos diferencien no sólo por el sector al que pertenecemos sino, también, por el tiempo que tardamos en terminar un trabajo que, en apariencia, sería el mismo. Los auditores públicos somos “los que tardan tanto”, y esa imagen no se queda sólo en el ente fiscalizado sino que trasciende a la sociedad y abona aún más la idea general de menor eficacia del sector público.

Hay realmente casos en que la mayor duración del trabajo puede achacarse a ineficacia pero también es cierto que hay varias razones que obligan a una extensión mayor en el tiempo de la fiscalización pública de la contabilidad de las entidades públicas sobre la auditoría privada de esas mismas entidades o, en mayor medida, sobre la auditoría privada de entidades privadas.

1. DEL INICIO DE LAS ACTUACIONES

Los auditores privados llegan a las sociedades que van a ser auditadas como consecuencia de una “carta de encargo” que se suscribe entre las partes y que debe ser-

vir como evidencia del alcance del trabajo a realizar y de su objetivo, además en ella se fijan los honorarios del auditor o los criterios para su cálculo. Las “partes” suelen ser la sociedad a auditar y el auditor o sociedad de auditoría, aunque en ocasiones es un Registrador Mercantil o un Juez el que realiza el nombramiento del auditor. Por la carta de encargo el auditor acepta el trabajo. Una vez aceptado, sólo tiene que empezarlo.

En los órganos de control externo las fiscalizaciones que han de realizarse cada año deben ser previamente aprobadas por su órgano máximo de gobierno. Las distintas fiscalizaciones pueden llegar al programa de fiscalizaciones de un año por mandato del órgano legislativo o de oficio, a iniciativa del propio órgano fiscalizador.

Cuando una sociedad privada quiere ser auditada ha de recurrir a un auditor inscrito en el ROAC, comunicarle su intención, obtener su consentimiento y firmar una carta de encargo con él.

Cuando una entidad pública quiere que sus cuentas sean fiscalizadas ha de solicitarlo al órgano representante del poder legislativo en su comunidad autónoma (o

a las Cortes Generales en el caso del Tribunal de Cuentas). La asamblea legislativa correspondiente podrá decidir ordenar o no dicha fiscalización y, si su decisión es positiva, comunicará dicho mandato al órgano de control externo de ella dependiente para que lo incluya en su siguiente programa anual de fiscalizaciones, que ha de aprobar su órgano de gobierno. Una vez aprobado el programa de fiscalizaciones, se asignarán los medios personales adecuados y podrá iniciarse por el equipo de trabajo la planificación y programación de la fiscalización encomendada. Eso, cuando la entidad pública a fiscalizar “quiere”, porque en muchas ocasiones las fiscalizaciones son decididas por los órganos legislativos o por los órganos de control externo, sin el consentimiento de la entidad. Es, entonces, lo más habitual que el ente a fiscalizar tenga conocimiento de la fiscalización a comenzar cuando se le comunica oficialmente después de incluirse en el programa de fiscalizaciones, sin que haya, ni sea necesario, su consentimiento previo.

Tampoco en el sector privado la auditoría de las cuentas es siempre fruto de una decisión voluntaria de la sociedad auditable. No obstante, y a efectos de comparación, para el caso de trabajos solicitados voluntariamente por las entidades a auditar o a fiscalizar, desde la decisión de solicitar el trabajo por la entidad que ha de ser objeto de él y el inicio de esos trabajos, media un solo paso en la auditoría privada y pueden mediar varios en la fiscalización pública, pasos que pueden suponer el transcurso de varios meses.

2. DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA Y LA CONTABILIDAD PRIVADA, O QUÉ DIFERENCIA HAY ENTRE UNAS CUENTAS PRIVADAS Y UNAS CUENTAS PÚBLICAS

En los últimos años hay una clara tendencia en la normativa pública y privada a igualar la información contable que han de presentar todas las entidades obligadas a ello, privadas y públicas. Los planes de contabilidad pública asumen, aunque con retraso, los cambios que se van produciendo en los planes de contabilidad privada, y la contabilidad financiera en todas las entidades (públicas y privadas) se rige con unos mismos principios que favorecen el entendimiento de varios de

los estados contables por cualquier interesado y la comparación entre ellos.

Además, es fácil llegar a la conclusión de que cualquier técnico en auditoría, bregado en cuentas privadas de todo tipo de sociedades, realizaría igualmente ese tipo de auditoría en una entidad pública sujeta al régimen de contabilidad pública. Y es cierto que puede ser prácticamente igual la auditoría de la contabilidad financiera, base para varios de los estados anuales, de una entidad pública y una entidad privada, pero hay un elemento importante que diferencia a las cuentas públicas de las cuentas privadas.

Los distintos Planes Generales de Contabilidad, pública y privada, al fijar sus respectivos marcos conceptuales, establecen qué se entiende por cuentas anuales en uno y otro ámbito:

- * El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, establece que las cuentas anuales de una empresa comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad.
- * La Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública fija, por su parte, que las cuentas anuales comprenden los siguientes documentos que forman una unidad: el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de liquidación del presupuesto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

Hay una diferencia semántica entre la cuenta de pérdidas y ganancias y la cuenta del resultado económico patrimonial, aunque son estados que reflejan el mismo tipo de información, y, sobre todo, aparece un estado diferente en las cuentas anuales públicas: el estado de liquidación del presupuesto.

Todas las entidades públicas están sujetas a un régimen de contabilidad pública. Esta contabilidad, como marca para el sector público estatal el art. 119.3 de la Ley

47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, se configura como un sistema de información económico-financiera y presupuestaria que tiene por objeto mostrar, a través de estados e informes, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de cada una de las entidades integrantes del mismo.

Los presupuestos son una expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por la entidad correspondiente; recogerán los ingresos que se prevé liquidar en el ejercicio siguiente y las obligaciones económicas que, como máximo, podrán reconocer. Los presupuestos constituyen, en consecuencia, una autorización administrativa y una limitación en el gasto tanto en el importe como en la finalidad. El seguimiento del cumplimiento de esa autorización y limitación es objeto imprescindible de una fiscalización pública.

Las entidades públicas sujetas al régimen de contabilidad pública están obligadas a llevar, conjuntamente con la contabilidad financiera, una contabilidad presupuestaria, consustancial a la naturaleza pública de los fondos que gestionan. Y para el mejor control de la gestión de los gastos públicos, éstos han de someterse a unas fases reguladas en la normativa presupuestaria aplicable a cada entidad pública (art. 73 de la Ley

47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, o art. 68 de la Ley 9/1990, de 8 de noviembre, Reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid, por ejemplo) y que son, básicamente: autorización o aprobación, compromiso o disposición, reconocimiento de la obligación, ordenación del pago (o Propuesta, según las entidades) y pago material. Todas estas fases han de documentarse para cada operación.

Lo que verdaderamente diferencia la forma de acercarnos a la información financiera y contable de las distintas entidades por unos auditores u otros, es la naturaleza de los fondos que gestionan. Y de esa diferente naturaleza se derivan sus distintas obligaciones de rendición: una entidad privada sólo rinde sus cuentas ante su Consejo de Administración o ante su Junta de Accionistas, en cambio están sometidas a una obligación de rendición de cuentas ante órganos de control externo todas aquellas entidades que gestionan fondos públicos. Las empresas privadas no tienen que “rendir” más allá de su accionariado, propietario de los fondos que se gestionan. Las entidades públicas han de rendir ante los organismos de control que vigilan el uso que se da a unos fondos obtenidos de todos los contribuyentes. La base para ese control es el estado de liquidación del presupuesto y el soporte los documentos contables y los justificantes de cada operación.



Los documentos que justifican las diferentes fases de ejecución del presupuesto se suman a los justificantes con terceros (facturas, contratos, etc.), con lo cual el volumen de documentación a manejar en el desarrollo de una fiscalización se incrementa considerablemente sobre la que se maneja en una auditoría privada (normalmente una factura por cada operación de gasto). Todos los auditores, privados y públicos, trabajamos con técnicas de muestreo para el análisis de las operaciones contables, pero no es lo mismo revisar un solo documento (factura) o, como mucho, dos (factura y contrato) por cada operación seleccionada que añadir a esos todos los preceptivos para la contabilidad de la ejecución presupuestaria.

3. DE LA AUDITORÍA PRIVADA Y LA FISCALIZACIÓN PÚBLICA, O DE QUE QUIZÁS NO SE LLAMAN IGUAL PORQUE NO SON LO MISMO

Según la ley de Auditoría de Cuentas (Ley 19/88 de 12 de julio modificada por Ley 12/2010 de 30 de junio) se entiende por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que aquella tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que

pueda tener efectos frente a terceros. La auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que le sea aplicable; también comprenderá, en su caso, la verificación de la concordanza del informe de gestión con dichas cuentas.

La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se regulaba en su Ley Orgánica (Ley 2/1982), estableciendo que se referiría al sometimiento de la actividad económica del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía. La Ley 11/1999 de 29 de abril, de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, en su artículo 6 determina también el alcance de su función fiscalizadora extendiéndola a: 1. la comprobación de la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos públicos, 2. el análisis de la utilización de los recursos disponibles atendiendo al grado de cumplimiento de los objetivos, al coste de los medios elegidos para su consecución y a si tales medios se utilizaron en la forma más adecuada, y 3. el control de la contabilidad pública, verificando que la misma refleje correctamente la realidad económica del sujeto controlado.

La auditoría privada tiene como fin dictaminar si las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio,



de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada.

La función de fiscalización pública parte del examen, comprobación, revisión y verificación de las cuentas de las entidades sujetas a la obligación de rendición, pero no puede quedarse sólo en si esas cuentas reflejan o no la imagen fiel, ha de completar su trabajo incluyendo en su dictamen el análisis de la utilización de los recursos, evaluando si se han gastado de forma legal, eficiente y adecuada.

El art. 6 de la Ley de la Cámara de Cuentas en su párrafo segundo establece también que “asimismo, los informes valorarán la racionalidad de la ejecución del gasto, el cumplimiento de las previsiones presupuestarias de los sujetos fiscalizados y su resultado económico y financiero”.

Para la Real Academia de la Lengua fiscalizar es “hacer el oficio de fiscal” y es fiscal el “ministro encargado de promover los intereses del fisco” o la “persona que representa y ejerce el ministerio público en los tribunales”.

Los objetivos de una fiscalización son mucho más amplios que una mera auditoría financiera. Aunque para fiscalizar unas cuentas públicas los auditores públicos utilizamos técnicas de auditoría, nuestra función de promotores o defensores de los intereses de lo público nos obliga a ir más allá de la simple auditoría. Y llegar más lejos, siempre exige mayor esfuerzo, en trabajo y en tiempo.

4. DE LA CONTRATACIÓN PRIVADA Y LA CONTRATACIÓN PÚBLICA, O DE POR QUÉ LA LEY NO DEJA A LOS GESTORES PÚBLICOS CONTRATAR SIN MÁS NI MÁS

Es un contrato cualquier pacto o convenio, oral o escrito, por el que las partes se obligan sobre materia o cosa determinada, y a cuyo cumplimiento pueden ser compelidas. Cuando el convenio es por escrito se denomina también contrato al documento que recoge las condiciones.

Según el objeto del contrato, los contratos podrán ser de arrendamiento, compra-venta, arras, donación, permuta, leasing, etc. y estarán sujetos a la legislación específica de cada tipo. Para la formación de un contra-

to se exige la manifestación inequívoca de la voluntad entre las partes, y la existencia de una oferta por parte de uno de los participantes y de una aceptación por la otra. En ocasiones, hay además una tramitación previa por existencia de pre-contratos, pero no es lo habitual. Los contratos (pactos o convenios), en general, se documentan con los propios contratos (documentos). Eso, si son contratos privados.

Cuando la parte contratante es una administración o entidad pública el contrato será público y estará sujeto a la legislación pública sobre contratación (en la actualidad la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público). Esta norma exige una tramitación previa a la firma del contrato y el cumplimiento, para la entidad pública contratante, de unas obligaciones impuestas para proteger la utilización de fondos públicos.

En el ámbito de la auditoría privada un contrato se analiza leyéndolo. En la fiscalización pública el análisis de un contrato implica no sólo la lectura del documento sino también la comprobación del cumplimiento de todas las obligaciones previas para la entidad pública, mediante la revisión del expediente al que están incorporados todos los documentos en los que se plasma dicha tramitación.

5. DESDE EL FINAL DE LOS TRABAJOS A LA LLEGADA DEL INFORME A SU DESTINATARIO FINAL

Para el Tribunal de Cuentas el art. 44 de su Ley de funcionamiento (Ley 7/88 de 5 de abril) es el que regula la terminación de los procedimientos de fiscalización y establece, como un primer paso, que, inmediatamente antes de que por el departamento correspondiente se redacte el proyecto de informe, han de ponerse de manifiesto las actuaciones practicadas a los responsables del sector o subsector público fiscalizado, o a las personas o entidades fiscalizadas, para que, en un plazo no superior a treinta días (prorrogable con justa causa por un periodo igual) aleguen y presenten los documentos y justificaciones que estimen pertinentes (esa misma audiencia se conferirá a quienes hubieren ostentado la representación del subsector fiscalizado o la titularidad del órgano legalmente representante de la entidad fiscalizada en el periodo a que se hubiere extendido la fiscalización rea-

lizada y se repetirá si, a la vista de las alegaciones y justificaciones presentadas, se acordaran otras comprobaciones o diligencias). Después, el departamento en que se siga el procedimiento habrá de formular un proyecto de resultado de fiscalización que pondrá de manifiesto ante el Ministerio Fiscal y Servicio Jurídico del Estado en el Tribunal de Cuentas para que, en un plazo máximo de treinta días formulen lo que estimen pertinente. Por último, la sección de fiscalización deliberará sobre el proyecto y lo someterá a la aprobación del Pleno del Tribunal. Una vez obtenida la aprobación, el informe se integrará en la Memoria o Informe Anual que el Tribunal remite a las Cortes Generales o se elevará, con independencia de ella, a las Cortes Generales, finalizando así la fiscalización.

Entre la terminación de los trabajos de campo y la entrega al destinatario (Cortes Generales) de los resultados de la fiscalización, transcurren, en el Tribunal de Cuentas, varios meses. Y eso sin alejarse en ningún momento del cumplimiento estricto de sus procedimientos de finalización de trabajos.

En la Cámara de Cuentas es el artículo 12 de la citada Ley 11/99 el que regula el fin de sus procedimientos de fiscalización y, aunque la tramitación es menos prolongada que en el Tribunal de Cuentas, también exige la comunicación a los interesados del resultado de la actuación para que en un plazo (no prefijado en este caso) presenten alegaciones y aporten los documentos que entiendan pertinentes o comuniquen las medidas que hubieren adoptado o tuvieren previsto adoptar en cuanto a los reparos o recomendaciones que el informe provisional ponga de manifiesto, antes de la finalización del procedimiento con la aprobación por el Consejo del informe definitivo.

Las sociedades privadas de auditoría reflejan en un informe el resultado de sus trabajos, informe que remiten a la sociedad que solicitó sus servicios, y ese es el final de su "procedimiento". Los trabajos de auditoría son la contraprestación a un contrato de servicios firmado con la sociedad auditada, ante la cual, y únicamente ante ella, deben presentar su informe (normas de calidad aparte).



En una fiscalización por un órgano de control externo no es la entidad fiscalizada la que "encarga" la fiscalización (aunque a veces se haga a solicitud suya) sino el órgano legislativo del Estado o de cada comunidad autónoma (aunque, a veces, los trabajos se realizan de oficio por propia iniciativa del órgano de control). Los destinatarios de estos informes son esos órganos legislativos, por ello es obligado otorgar trámite de audiencia a la entidad fiscalizada antes de la aprobación final. Además, aparte de lo fijado por las leyes, los proyectos de informe siguen una tramitación interna dentro de cada órgano de control, desde que el equipo fiscalizador termina sus trabajos de campo hasta que el Pleno, Consejo u órgano supremo del organismo fiscalizador aprueba el informe (observaciones de otros consejeros o de otros departamentos, por ejemplo).

El verdadero destinatario final y último de los trabajos de fiscalización realizados por los órganos de control externo es la propia sociedad que eligió a los órganos legislativos, por ello todos los informes, una vez terminada su tramitación, son publicados para su difusión general.



Así que, en consecuencia, no sólo nuestro trabajo de campo se dilata en el tiempo sino que el cumplimiento de nuestros obligados procedimientos implica que nuestros informes se hagan esperar por sus destinatarios mucho más que los de cualquier sociedad privada.

6. A MODO DE CONCLUSIÓN

Sí, es cierto, los órganos públicos de control externo tardamos más en hacer una fiscalización de lo que tarda una empresa privada en realizar una auditoría privada de una entidad de tamaño similar. Pero la base de esa tardanza es la gran diferencia entre lo que es una auditoría de cuentas anuales y lo que supone una fiscalización de esas mismas cuentas.

La fiscalización implica un trabajo mucho mayor y con unos objetivos mucho más amplios que una auditoría de cuentas. Además, el periodo de tramitación de nuestros informes ha de ser, obligados por ley, mucho más largo.

Es difícil combatir la imagen general de menor eficacia del sector público pero, en lo que se refiere a nuestro trabajo y a nuestras instituciones, podemos intentar que la sociedad, destinataria final de nuestros informes, entienda al menos lo que hacemos.

Porque a lo mejor no llegamos a conseguir quitarnos la fama de poco eficaces, pero a lo que seguro podremos aspirar es a tener la certeza, personal y como instituciones, de que esa fama sea absolutamente inmerecida.