

Ignacio Cabeza del Salvador

Cámara de Comptos de Navarra/Nafarroako Kontuen Ganbera

¿Es suficiente la auditoría legal de las sociedades públicas?

RESUMEN/ABSTRACT:

El presente artículo plantea el reto de que toda empresa pública debe ser objeto de auditoría anual de sus estados financieros desde una doble perspectiva: financiera y de cumplimiento de legalidad.

El problema que se plantea también es doble:

- ¿Cuentan los órganos públicos de control interno y externo con los recursos suficientes para cumplir dicho reto? O para ello, ¿resultará necesario acudir a la colaboración de los auditores privados?

- ¿La vigente regulación de la auditoría legal en España responde a las necesidades o exigencias del control público sobre este tipo de sociedades?

Con el fin de dar respuesta a esos interrogantes, se analiza qué se entiende por auditoría legal o externa y sus posibles puntos de coincidencia o discordancia con la fiscalización financiera y de cumplimiento.

Nos referimos a trabajos de auditoría legal cuyo informe es emitido por los auditores privados, excluyéndose aquéllos en que el informe se emite por los órganos de control público aunque, para la realización del trabajo de campo, hayan contado con la colaboración de los citados auditores privados.

This article outlines the challenge that all public companies must be subject to an annual audit of their financial state from a double perspective: financial and that of legal compliance.

The problem outlined is also double:

- Do public bodies of internal and external control have sufficient resources to achieve this goal? Or, to do this, is it necessary to turn to private auditors?

- Do the current statutory audit regulations in Spain respond to the needs and demands of public control over this type of body?

To answer those questions, just what is understood by statutory or external audit is analysed along with their similarities and differences with financial supervision and that of compliance.

We are referring to statutory audit tasks whose report is issued by private auditors, excluding those in which the report is issued by bodies of public control, even if they have collaborated with the cited private auditors for carrying out field operations.

EMPRESAS PÚBLICAS, AUDITORÍA LEGAL, AUDITORÍA FINANCIERA Y DE CUMPLIMIENTO, ORGANOS PÚBLICOS DE CONTROL, AUDITORES PRIVADOS
PUBLIC COMPANIES, STATUTORY AUDIT, FINANCIAL AND COMPLIANCE AUDIT, PUBLIC BODIES OF CONTROL, PRIVATE AUDITORS

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:



1. INTRODUCCIÓN

Recientemente la Cámara de Comptos de Navarra ha emitido varios informes de fiscalización sobre la gestión de sociedades públicas, tanto de ámbito foral como municipal.

El objetivo de auditoría que se perseguía en dichos trabajos era obtener conclusiones acerca de “si la gestión realizada por las sociedades públicas se ha ajustado a los principios de legalidad, transparencia y buena gestión”.

Para la realización de estos trabajos se partía del hecho relevante de que las cuentas anuales de las sociedades analizadas habían sido auditadas por profesionales externos, aunque alguna de ellas no superaba los límites legales señalados en la vigente legislación para su consideración como auditoría obligatoria; estos trabajos se encargan directamente por los consejos de administración de dichas sociedades. Con carácter general, la opinión de los informes de auditoría externa era favorable (no modificada).

Sin embargo, del trabajo realizado por la Cámara de Comptos se han detectado incumplimientos relevantes de la normativa a la que están sujetas esas sociedades públicas en los ámbitos de contratación, derecho societario, tributario y presunto menoscabo de recursos públicos. De estos incumplimientos pueden derivarse indicios de responsabilidad jurídica.

Ninguno de esos incumplimientos se reflejaba en los informes de los profesionales externos. Al respecto, no puede alegarse que hicieran referencia exclusivamente a temas de contratación administrativa pública, sino que abarcaban también, como hemos citado, aspectos socie-

tarios y tributarios propios de la actividad de cualquier sociedad mercantil objeto de auditoría externa o legal.

La detección de los mismos en las actuaciones de fiscalización provocó que, en uno de esos informes, se introdujera la siguiente conclusión: “La Cámara de Comptos, en sus actuaciones de fiscalización sobre las empresas públicas, asume con carácter general los informes de auditoría sobre sus cuentas anuales elaborados por las firmas privadas de auditoría. En el caso de las empresas públicas analizadas, sin embargo, tales trabajos han demostrado su insuficiencia para verificar y contrastar si la gestión pública realizada se ha adecuado a los principios básicos exigibles a la misma”.

Lógicamente nos encontramos ante situaciones concretas y específicas que no tiene por qué hacerse extensible a todos los trabajos de auditoría externa o legal sobre las sociedades públicas, pero sí nos sirve para abrir una reflexión sobre:

- ¿Es suficiente y adecuado el vigente marco jurídico de la auditoría legal particularmente para las empresas públicas?
- ¿Sería conveniente buscar puntos de encuentro entre esa auditoría legal y los controles o fiscalizaciones a ejercer por los órganos públicos de control interno y externo?
- Ante la carencia de recursos suficientes de los órganos públicos de control, ¿se está utilizando la vía de la auditoría legal para “desincentivar” la presencia de los órganos públicos en las sociedades públicas?
- ¿Estamos siendo eficaces y eficientes con una posible doble actuación –auditoría pública y pri-

vada- sobre sociedades públicas, actuaciones pagadas, en definitiva, con recursos públicos?

- ¿No estamos asistiendo desde todos los ámbitos y sectores a una convergencia sobre la base de las normas internacionales de auditoría?
- ¿Dónde está la pretendida “auditoría única”?

A través de estas líneas, pretendemos analizar esos interrogantes teniendo en cuenta que nos centramos en trabajos de auditoría legal realizados bien por el cumplimiento de los límites legales o bien a iniciativa de las propias empresas públicas y no a aquellos trabajos que son encargados, dirigidos y supervisados expresa y directamente por las instituciones de control públicos, responsables a su vez de la emisión del informe. Tampoco se analiza otro tipo de auditorías específicas del sector público como puede ser la auditoría operativa o de gestión.

Conviene precisar que, por auditoría legal, se entiende el examen de las cuentas anuales de una sociedad realizado dentro de un marco legal específico –tanto normativo como de técnicas y procedimientos– y ejecutado por un auditor debidamente autorizado o habilitado y sujeto a mecanismos de control y supervisión. Esta auditoría resulta obligatoria para aquellas sociedades mercantiles que superen una serie de parámetros cuantitativos o en las que concurran una serie de circunstancias (emisión de valores, emisión de obligaciones, intermediación financiera, realización de contratos con las administraciones públicas, receptoras de subvenciones públicas, etc.).

Por otra parte, y desde hace ya unos años, la auditoría privada está regulada mediante un marco normativo único, situación que no se ha trasladado al campo de la auditoría pública, donde impera una total dispersión de normativa, técnicas y procedimientos de trabajo, tipos de actuaciones, contenido del informe y profesionales ejercientes. Esta necesaria uniformidad esperamos que se inicie a partir del actual proceso de adaptación de las normas internacionales de auditoría pública a nuestro país (ISSAI-ES), aunque se pueden plantear problemas relevantes respecto al propio marco normativo.

Por último y no menos relevante, lo que demanda y exige la sociedad, en definitiva, es que la información contable y la gestión de los recursos públicos utilizados por las sociedades públicas estén controlados y se ajusten a los principios básicos de legalidad, transparencia y buena gestión, con independencia de quién ejecute o materialice tal control. En la actual situación de cri-

sis económica, e incluso de “valores”, la auditoría debe constituirse en un instrumento imprescindible para mejorar la transparencia, la calidad de la información contable y el cumplimiento de legalidad del sector público.

2. AUDITORÍA LEGAL Y FISCALIZACIÓN O AUDITORÍA FINANCIERA

De acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas a España (en adelante, NIA-ES) y en concreto la NIA-ES 200¹, el objetivo de la auditoría financiera o legal “es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse dicha opinión.”

Por su parte, las Normas Internacionales de Auditoría del Sector Público adaptadas a España (ISSAI-ES) y concretamente la ISSAI-ES 200², señala que el objetivo de una fiscalización de estados financieros “es aumentar el grado de confianza de los usuarios. Esto se logra mediante la emisión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel y se presentan, en todos los aspectos materiales, de conformidad con dicho marco. Una fiscalización realizada de conformidad con las ISSAI-ES permite al auditor formarse dicha opinión.”

Por tanto, ambas definiciones son prácticamente idénticas, lo cual es lógico ya que ambas proceden de la adaptación a España de las Normas Internacionales de Auditoría –que a su vez experimentaron, con anterioridad, un proceso de confluencia entre los sectores privados y públicos– y están definiendo en los mismos términos el objeto de auditoría o fiscalización financiera. Con las lógicas adaptaciones, también resultan coincidentes los distintos niveles de desarrollo técnico de esas normas generales.

¹Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), Resolución de 15 de octubre de 2013, “NIA-ES 200 - Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad”, apartado 3.

²Comisión de Normas y Procedimientos Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, “ISSAI-ES 200. Principios fundamentales de la fiscalización o auditoría financiera”, abril de 2014 apartado 10. Documentación técnica.

Solo conviene reseñar el matiz sobre la utilización de los términos de “auditoría” y de “fiscalización”. A este respecto, los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público³ hacen énfasis en dos notas que diferencian ambos términos; en concreto se indica que la fiscalización se diferencia de la auditoría en que:

- El sujeto auditor, es un órgano institucional.
- El mayor énfasis en verificar el cumplimiento del principio de legalidad.

Por su parte, en las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas⁴, se hace referencia a esta cuestión señalando, en su apartado de Glosario, que:

- Fiscalización: conjunto de actuaciones del Tribunal de Cuentas para comprobar el sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia, economía y, en su caso, otros de buena gestión.
- Auditoría: actividad sistemática de revisión, verificación y evaluación de documentos contables y de procedimientos de control y gestión, realizada siguiendo las normas técnicas establecidas al efecto.

La Comisión de normas y procedimientos del Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas considera que el término “fiscalización” se emplea en las ISSAI-ES para designar la función constitucional, estatutaria o legalmente asignada a las Instituciones Públicas de Control, mientras que el término “auditoría” designa una de las técnicas empleadas para ejercer esa función (no la única técnica posible, pero sí la más frecuentemente utilizada y la que ofrece mejores garantías de realizar un trabajo de calidad).

Por tanto, creemos que la cuestión de la denominación no debe desviarnos del fondo de la cuestión. El concepto y desarrollo de la auditoría financiera que contempla las NIA-ES y el de la fiscalización o auditoría financiera de las ISSAI-ES son prácticamente semejantes y hacen referencia al mismo objetivo: verificar la bondad de los estados financieros o cuentas anuales objeto de revisión, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Y esta coincidencia puede resultar máxima en el caso de las auditorías financieras sobre las cuentas anuales de las empresas públicas, dado que las mismas están sujetas básicamente al mismo marco de información que el resto de sociedades mercantiles.

Partiendo de la premisa anterior, la siguiente cuestión es si los órganos públicos de control tienen los

medios y recursos precisos para auditar anualmente las sociedades públicas con la oportunidad que demanda la normativa mercantil. La respuesta es que, con carácter general, no pueden cumplir con ese objetivo. Para solventar esta cuestión, en la práctica, se han utilizado las siguientes vías: la utilización por los órganos públicos de la colaboración privada o las sociedades públicas, a iniciativa propia, contratan con auditores privados la realización de estos trabajos –tanto de auditoría obligatoria como de la voluntaria–. Quedan al margen de auditar un número indeterminado de sociedades públicas que no alcanzan los parámetros para la auditoría obligatoria y que no son objeto de actuación por los órganos públicos.

La normativa de los órganos públicos, con mayor o menor acierto y extensión, regulan esa colaboración con los auditores privados, justificándose tal actuación normalmente en la citada carencia de recursos.

Desde el ámbito normativo de la auditoría de cuentas, el vigente Reglamento⁵ de la Ley de Auditoría de Cuentas, regula, en su disposición adicional quinta⁶, las actuaciones de los auditores de cuentas privados en trabajos a realizar para entidades del sector público, estableciendo, al respecto, tres situaciones:

a) Los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales de entidades que formen parte del sector público y que se encuentran atribuidos legalmente a los órganos públicos de control se rigen por sus normas específicas, no aplicándose la normativa reguladora de la auditoría de cuentas. Se incluyen en esta situación incluso los trabajos realizados por auditores privados en virtud de contratos de colaboración formalizados con los citados órganos públicos de control.

b) Ahora bien, si en los citados contratos de colaboración se incluye además la emisión de un informe de auditoría de cuentas en los términos previstos en el art. 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas⁷ destinado a atender concretas exigencias previstas en las normativas sectoriales u en otras obligaciones de índole mercantil o financiero, los informes emitidos por los auditores privados inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) estarán sujetos a la normativa de la auditoría de cuentas.

c) Por último, los trabajos de auditoría realizados por auditores privados inscritos en el ROAC sobre las cuentas anuales de las sociedades públicas y fundaciones públicas obligadas a someter sus cuentas a auditoría

³Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español, Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, Valencia, 1992, pág. 15.

⁴Tribunal de Cuentas, “Normas de Fiscalización”, diciembre de 2013, pág. 67 y 68, www.tcu.es

⁵Aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre y publicado en el BON nº 266, de 4 de noviembre de 2011.

⁶Que a su vez desarrolla la disposición adicional segunda del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (BOE nº 157, de 2 de julio de 2011)

⁷Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (BOE nº 157, de 2 de julio de 2011).

conforme a la normativa mercantil, estarán sujetos a la normativa reguladora de la actividad de la auditoría de cuentas.

Por tanto, y a los efectos de este artículo, de la anterior regulación destacamos tres aspectos esenciales:

1º. Los trabajos realizados por los órganos públicos de control en el ejercicio de sus competencias están excluidos expresamente de la ley de auditoría de cuentas.

2º. Tampoco estarán sujetos a dicha norma, los trabajos de auditoría efectuados por auditores privados bajo la supervisión, directrices y procedimientos de dichos órganos. Estos trabajos se desarrollarán, por tanto, de acuerdo con la regulación y normas de actuación de los citados órganos de control, aunque partiendo, tal y como hemos comentado anteriormente, que las ISSAI-ES definen y regulan la auditoría financiera de forma semejante a las NIA-ES.

Además, la anterior disposición adicional quinta y para estos trabajos, señala expresamente que los informes emitidos “no podrán identificarse como de auditoría de cuentas, ni su redacción o presentación podrán generar confusión respecto a su naturaleza como trabajo de auditoría de cuentas”. Entonces, ¿cómo los denominamos? –por ejemplo, ¿fiscalización financiera?– y ¿cómo se presentaran esos informes?

Para solventar estos problemas, destacamos las soluciones que incluyen las normas técnicas que ha dictado la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE)⁸ al objeto de regular la colaboración con

los auditores privados y los informes adicionales al de auditoría de cuentas. En el panorama de los órganos de control externo, además de una presencia escasa de colaboración con el sector privado, no se ha regulado prácticamente nada al respecto.

3º. Cuando los trabajos realizados por auditores privados inscritos en el ROAC se refieran a informes de auditoría legal tanto para cumplir determinadas exigencias sectoriales o mercantiles como de revisiones de cuentas anuales de empresas públicas y fundaciones públicas que se ubiquen dentro de los parámetros o condiciones por las que sea obligatoria su auditoría, esos trabajos sí estarán sujetos a la normativa de la auditoría de cuentas.

Por otra parte, en la adaptación en España de las NIA, se han suprimido los apartados o referencias específicas que las citadas normas internacionales contenían sobre las entidades públicas por “estar fuera del alcance del texto refundido de la ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo”. Así, en la citada NIA-ES 200, se han suprimido dos apartados de “consideraciones específicas para auditorías en el sector público” incluidos, dentro de su guía de aplicación, en la versión original; en concreto, los apartados A.11 y A.57 que, en resumen vienen a señalar que los trabajos en entidades del sector público pueden incluir objetivos adicionales, por lo que su alcance puede ser más amplio que el de una auditoría de estados financieros regulada por las NIA; estas ampliaciones no se contemplan dentro de dichas normas, por lo que su desarrollo corresponderá a la



⁸IGAE, “Normas técnicas sobre los informes adicionales al de auditoría de cuentas emitidos por la IGAE” de septiembre de 2002, “Norma técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas” de abril de 2007 y “Norma técnica sobre los informes de auditoría de cuentas anuales emitidos por la IGAE” de noviembre de 2013. www.igae.pap.minhap.gob.es

⁹Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), Resolución de 15 de octubre de 2013, pág. 9, (BOE 13 de noviembre de 2013).

Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) o a los reguladores nacionales. Por tanto, las normas internacionales reflejan la posibilidad de trabajos en el sector público pero remiten su regulación a las propias normas de los órganos públicos.

Ahora bien, ¿qué ocurre si, en una sociedad pública, concurren actuaciones de auditoría pública y privada? Si los resultados de los trabajos son coincidentes, el problema podría limitarse, que no es poco, a un despilfarrero de recursos; y ¿si no son coincidentes?, la situación puede resultar bastante delicada para ambas partes y especialmente para la que no haya informado de determinados asuntos. Y al ciudadano, ¿qué se le dice?, ¿que el alcance y la metodología son distintos?

Por otra parte, ¿qué se hace con las sociedades públicas que no son objeto de auditoría legal por no resultar ésta obligatoria ni de actuación por los órganos de control público?

En definitiva, en el ámbito de las sociedades públicas y partiendo de una idéntica definición técnica de la auditoría legal y de la auditoría/fiscalización financiera, las vigentes regulaciones públicas y privadas no favorecen el objetivo de que todas ellas debieran estar auditadas anualmente ni sientan las bases para una mayor colaboración entre los órganos públicos de control y el sector privado.

3. AUDITORÍA LEGAL Y FISCALIZACIÓN DE CUMPLIMIENTO

La fiscalización de cumplimiento es una modalidad de auditoría específica del sector público que se regula expresamente en las Normas Internacionales de Auditoría del Sector Público y que no se contempla expresamente dentro del marco de las NIA.

Así, la ISSAI-ES 400¹⁰ define la fiscalización de cumplimiento como “La verificación independiente para determinar si un asunto cumple con las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimiento aplicables identificadas como marco legal. Las fiscalizaciones de cumplimiento se llevan a cabo evaluando si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significativos, con las normas que rigen a la entidad auditada.”

Por tanto su objetivo es “verificar si las actividades de las entidades públicas cumplen con la normativa aplicable, emitiendo como resultado el correspondiente informe”.

Así mismo señala que esta fiscalización de cumplimiento puede tratar sobre:

a) La regularidad o revisión de que las actividades, operaciones y la información reflejadas en los estados financieros de una entidad auditada resultan conformes con las normas vigentes y han sido debidamente autorizadas.

b) La reputación, es decir, verificar el cumplimiento de los principios generales que rigen una adecuada administración financiera y de los principios éticos y de comportamiento de los empleados públicos. Esta tipología de auditoría de cumplimiento excede del objetivo de este artículo, precisando un análisis específico.

Tradicionalmente, desde el ámbito público, se ha achacado a los auditores privados que, el objetivo de verificar el grado de cumplimiento de la legalidad por una entidad pública, les “venía grande”, ya que desconocen el funcionamiento y la normativa específica de estas entidades en prácticamente todas las áreas, desde la contabilidad y el control interno hasta la contratación y gestión de personal y de inversiones, pasando por el urbanismo, subvenciones o ingresos tributarios, etc.; también se hace referencia a que, en su trabajo, los auditores privados se limitan a contrastar el registro contable con la correspondiente factura o documentación justificativa, sin entrar en el fondo legal de la operación.

La primera de esas críticas puede resultar válida, en principio, cuando se audita una entidad administrativa con presupuesto limitativo; sin embargo, no es extensible a las sociedades públicas dado que, salvo ciertas peculiaridades, su actividad se rige básicamente por la normativa general mercantil; además, en según qué sector económico se desenvuelva la sociedad pública (inmobiliario, por ejemplo), el auditor privado puede acumular una mayor experiencia. En definitiva, la normativa reguladora de las empresas públicas en general la podemos agrupar en tres bloques:

a) Normativa general, básicamente la mercantil, tributaria, contable y de seguridad social.

b) Sectorial o del sector económico en que se desenvuelve la actividad de la sociedad pública.

c) Contratación de personal y de obras, asistencia y suministros.

Este último ámbito de legalidad es especialmente sensible en las sociedades públicas, en las que la auditoría debe verificar el cumplimiento, en la primera materia, de los principios básicos de publicidad, concurrencia, igualdad y transparencia; en relación con la contratación administrativa, por la consideración o no de la sociedad pública como “poder adjudicatario”¹¹, se le aplica

¹⁰ Comisión de Normas y Procedimientos Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, “ISSAI-ES 400. Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento”, mayo de 2014, apartados 9 y 10, documentación técnica.

¹¹ Al respecto puede verse Fiasep-Comisión Técnica de Auditoría Pública (2013), documento nº 5 “Principios de Contratación administrativa y su aplicación práctica en las áreas de riesgo”, pag. 6 a 13, www.fundacionfiasep.org.

en cada caso una normativa específica reguladora sobre los contratos a celebrar por las mismas.

Sobre la segunda cuestión o crítica, conviene precisar que, en el ámbito privado, la NIA-ES 250¹² regula la “consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros”. Ahora bien, de esta NIA-ES, destacamos:

- Se centra fundamentalmente en el cumplimiento de la normativa que tiene un efecto directo sobre los importes e información contenida en los estados financieros objeto de auditoría. Para verificar este cumplimiento, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Sobre el resto de legislación que no presenta tal efecto directo pero sí puede tener un efecto material sobre los citados estados financieros, la responsabilidad del auditor se limita a la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar tales posibles incumplimientos.
- Si el auditor concluye que los incumplimientos observados afectan de forma relevante a los estados financieros, expresará una opinión modificada.
- En su caso, el auditor debe informar sobre los incumplimientos observados a las autoridades reguladoras y de supervisión competentes.
- Esta NIA-ES no es aplicable cuando se contrata al auditor específicamente para verificar el cumplimiento de una normativa específica e informar al respecto de manera separada.

La NIA-250, en su versión original, contiene además dos referencias específicas para las auditorías de entidades del sector público que no se han contemplado en la adaptación española. Así, se hace mención a que pueden incluirse objetivos de auditoría adicionales sobre la consideración de la normativa exigida u otros aspectos de las operaciones realizadas por la entidad y que, en caso de incumplimiento, el auditor podría incluirlo en su informe y comunicarlo a las autoridades competentes.

En relación con la detección del fraude, tanto las normas privadas como las públicas, contemplan que debe asegurarse la aplicación de procedimientos para detectar de una forma razonable las irregularidades y errores en la formación de los estados financieros. En el caso del sector público, y debido a la utilización de fondos públicos, los auditores deberán actuar con mayor intensidad en su detección al objeto de responder

adecuadamente a las expectativas y exigencias de los ciudadanos.

En definitiva, la revisión del cumplimiento de legalidad regulado en las ISAAI-ES no es coincidente con lo contemplado en la normativa de la auditoría legal y en las propias NIA-ES, ya que estas últimas, se limitan al efecto directo sobre los estados financieros de dichos incumplimientos legales. En el ámbito público, el cumplimiento de legalidad afecta tanto a la propia información como al conjunto de operaciones y actividades realizadas por las sociedades públicas.

Sobre esta cuestión del cumplimiento de la legalidad, desde el ámbito privado, se han planteado diversas opciones de colaboración entre el sector público y privado, entre ellas, la llamada “co-auditoría”. Así, según Ruiz Espinós¹³, en esta opción “los auditores privados podrían centrarse en los aspectos económico-financieros y de regularidad contable, mientras que los órganos públicos de control orientarán su revisión al cumplimiento de legalidad”. Solución que, en nuestra opinión, puede plantear muchas dificultades tanto por la distinta cultura de auditoría como por la propia elaboración y presentación de los resultados de los trabajos.

Más acertado nos parece que, se contemplara, en la regulación de la auditoría legal, una posible adaptación de la norma internacional del sector público de la ISSAI-4200, “Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros”.

Esta norma, como su propia denominación indica, contempla las actuaciones de la auditoría de estados financieros conjuntamente con la de cumplimiento; en definitiva, regula lo que, en el ámbito público, se denominaba auditoría de regularidad.

Así mismo presenta, en sus apéndices, un esquema de informe con opinión tanto sobre la razonabilidad de los estados financieros como del grado de cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada. Así, indica que el informe podría tener la siguiente presentación:

Informe sobre estados financieros

- Párrafo introductorio.
- Obligaciones de la dirección en relación con los estados financieros.
- Obligaciones del auditor.
- Opinión (no modificada o modificada, en su caso).

Informe de cumplimiento

- Obligaciones de la dirección respecto al cumplimiento.

¹²Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), Resolución de 15 de octubre de 2013, BOE 13 de noviembre de 2013.

¹³Ruiz Espinós, P. (2014) “Los retos de la Auditoría Pública” *Revista Auditores* nº 21, pág.37.



Además de las obligaciones de elaboración y presentación de los estados financieros descritas anteriormente, la dirección deberá garantizar que las actividades, operaciones financieras y la información reflejadas en los estados financieros resultan conformes con las normas aplicables.

- Obligaciones del auditor

Además de la obligación de emitir una opinión sobre los estados financieros descrita anteriormente, nuestras responsabilidades incluyen la obligación de emitir una opinión sobre si las actividades, operaciones financieras y la información reflejadas en los estados financieros resultan, en todos los aspectos significativos, conformes con las normas aplicables. Esta obligación implica aplicar procedimientos para obtener evidencia de auditoría con vistas a determinar si los ingresos y gastos de la agencia se han ajustado a la finalidad marcada por el poder legislativo. Dichos procedimientos incluyen el análisis de los riesgos de incumplimiento significativo.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para servir de base a nuestra opinión.

- Opinión no modificada o favorable

En nuestra opinión, las actividades, operaciones financieras y la información reflejadas en los estados financieros resultan conformes, en todos los aspectos significativos, con las normas aplicables.

- Opinión modificada o con salvedad

Párrafo justificativo de la salvedad.

Opinión: En nuestra opinión, salvo en lo expuesto en el párrafo sobre la base para emitir una opinión referida al cumplimiento, las actividades, operaciones financieras y la información reflejadas en los estados financieros resultan conformes con las normas aplicables.

- Opinión adversa o desfavorable

Párrafo justificativo de la opinión adversa.

Opinión: En nuestra opinión, debido a la importancia de la cuestión señalada en el párrafo sobre la base para emitir una opinión adversa referida al cumplimiento, las actividades, operaciones financieras y la información reflejadas en los estados financieros no resultan conformes con las normas aplicables.

- Abstención o denegación de opinión

Párrafo justificativo de la abstención de opinión.

Opinión: Debido a la limitación del alcance descrita en el párrafo explicativo de la base para la abstención de opinión respecto del cumplimiento, no podemos formular una opinión sobre si las actividades, operaciones financieras y la información reflejadas en los estados financieros resultan conformes con las normas aplicables.

4. CONCLUSIONES

En conclusión y a modo de resumen final, consideramos que la actual regulación de la auditoría legal sobre las empresas públicas es insuficiente en un doble aspecto:

- Para verificar el grado de cumplimiento de la legislación aplicable, más allá de su efecto o repercusión sobre los estados financieros.
- Para fomentar la presencia del sector privado en este sector, facilitando, ante la reconocida carencia de medios suficientes, la labor de los órganos de control público.

En consecuencia, creemos que debería adoptarse un conjunto de medidas, tanto reguladoras como de normas técnicas, tendentes a:

- Las cuentas anuales de todas las empresas públicas deben ser objeto de auditoría desde la óptica finan-



ciera y de cumplimiento de la normativa aplicable, con independencia del sector público al que se adscribe y de su tamaño o volumen. El correspondiente informe deberá emitirse previamente a la aprobación de las cuentas anuales por los órganos rectores de dichas sociedades.

2ª. En principio, esa labor corresponde a los órganos públicos de control interno y externo. Ahora bien, la amplitud de entes a auditar junto con la carencia de medios y recursos que normalmente presentan esos órganos, aconseja la presencia de auditores privados inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) en dichas revisiones mediante los oportunos contratos de colaboración.

3ª. Para el supuesto en que no pueda materializarse la auditoría por el anterior vía, los consejos de administración de las empresas públicas adoptarán el correspondiente acuerdo de contratación de auditores privados, mediante procedimientos que garanticen tanto una total transparencia en su selección como una plena independencia de los auditores contratados. Como norma, dentro de los destinatarios de esos informes, se incluirán los órganos de control interno y externo que corresponda.

4ª. Al objeto de que regular la actuación de los auditores privados en el ámbito de las sociedades públicas, debería crearse un grupo de trabajo entre el ICAC y los órganos públicos de control para elaborar y emitir una norma específica que regule las actuaciones auditoras en dicho ámbito respondiendo a esos dos objetivos –financiera y de legalidad–, señalando la estructura del informe y sus destinatarios y los mecanismos de control y supervisión. En definitiva, la auditoría legal de las empresas públicas podría contemplarse dentro de la normativa de la auditoría de cuentas como un sector especialmente regulado.

5ª. Las peculiaridades de la gestión de las sociedades públicas así como la anterior norma de actuación demandarán una cierta formación específica en los auditores privados, especialmente en materia de contratación de personal y administrativa.

6ª. La homogeneización de las normas de auditoría sobre la base de las NIA, favorece ese encuentro entre ambos sectores del ejercicio de la auditoría. Al respecto también sería conveniente que exista un marco regulador, definitivo y único, de la auditoría pública en España.

7ª. La potenciación de la presencia en foros, encuentros, congresos o jornadas entre ambos sectores de la auditoría constituye un elemento esencial para el intercambio de conocimientos y experiencias.

8ª. Esta fórmula podría extenderse igualmente a las fundaciones públicas.

En definitiva, lo que se persigue es que la transparencia en la gestión de las sociedades públicas responda a las demandas y exigencias de la sociedad, buscando la mayor operatividad y eficacia posible con la finalidad de que toda empresa pública se audite anualmente. Así, creemos que podría alcanzarse el objetivo de “una empresa pública, una única auditoría”.

Por último, en un momento de reajuste del sector público empresarial, la adopción de medidas oportunas y valientes desde el ámbito de los órganos públicos de control externo permitirá que el “baúl de los olvidos y de las reiteraciones” no aumente excesivamente su contenido y que esta cuestión no se acumule a otras, tales, como la homogeneización de procedimientos, la armonización de los informes, el ejercicio de la auditoría operativa, etc., mejorando con ello su credibilidad ante los ciudadanos.