

Luis Ordoki Urdazi

Secretario General de la Cámara de Comptos de Navarra

Contenido y alcance de la opinión de legalidad en los informes de fiscalización de los Órganos de Control Externo (OCEx)

RESUMEN/ABSTRACT:

En los informes fiscalizadores de nuestras instituciones de control externo, el control de legalidad debe ser una parte esencial del trabajo que realizan y del propio informe que emiten. Estos aspectos relativos a la observancia del marco jurídico financiero vigente por parte de las entidades fiscalizadas son, normalmente, los que más impacto tienen ante la opinión pública y, por tanto, los más delicados en cuanto a su reflejo en los informes de estas instituciones. Por ello, sorprende que no exista una definición clara sobre cómo reflejar en el informe, la opinión de legalidad sobre la adecuación de la actividad financiera de la entidad fiscalizada al ordenamiento jurídico vigente. Esta opinión o pronunciamiento de legalidad, por otra parte, se omite por la mayoría de instituciones de control externo, a pesar de ser una exigencia legal en sus respectivas regulaciones. Ello hace, si cabe, más necesario, que las normas de auditoría del sector público o las regulaciones de las instituciones de control, definan y concreten el contenido y alcance de la opinión de legalidad en los informes.

Legality control must be an essential part of the task performed by external auditors with respect to our institutions, and it should be reflected by the reports which they issue. Aspects relating to audited institutions' compliance with the applicable financial laws are normally those which most affect public opinion. This makes them the most delicate to describe in reports on public institutions. For that reason, it is surprising that there is no clear indication for how to use the report to reflect an opinion on the legality of the financial activity of the audited institution, with respect to applicable law. Meanwhile, this opinion or judgment of legality is omitted by most external auditor's bodies, although it is a legal requirement set forth by their respective regulatory frameworks. This makes it all the more pressing, if possible, for the auditing standards for the public sector, or auditor regulations, to clearly define the content and scope of opinions on legality in audit reports.

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

INFORMES, FISCALIZACIÓN, OPINIÓN, LEGALIDAD, NORMAS DE AUDITORÍA
REPORTS, AUDITING, OPINIONS, LEGALITY, AUDITING STANDARDS

I. - EL CONTROL DE LEGALIDAD COMO PARTE ESENCIAL DE LA FISCALIZACIÓN DE REGULARIDAD QUE REQUIERE UNA OPINIÓN O VALORACIÓN GLOBAL SOBRE SU CUMPLIMIENTO

Es innegable que en los informes fiscalizadores de nuestras instituciones de control externo, el control de legalidad debe ser una parte esencial del trabajo que realizan y del propio informe final que emiten.

El documento sobre “principios y normas de auditoría del sector público”, aprobado por la Comisión de Órganos de Control Externo del Estado Español en 1992, ya se refería en su norma 1.2.1. a la auditoría de cumplimiento de legalidad como parte esencial de la auditoría de regularidad, consistente en verificar si el organismo auditado cumple con la legalidad vigente en la gestión de los recursos públicos.

Las normas reguladoras del Tribunal de Cuentas y de los diferentes órganos autonómicos de control externo, también son unánimes al señalar que el control de legalidad es parte esencial de la fiscalización que realizan y tiene por objeto analizar la adecuación de la actividad financiera de los entes controlados al ordenamiento jurídico vigente, debiendo estas instituciones hacer constar en sus informes el resultado de esa revisión de legalidad y emitir una opinión o un pronunciamiento al respecto.

Debe destacarse desde un principio que, a diferencia de lo que ocurre habitualmente en la auditoría privada, en que el control de legalidad se limita normalmente a verificar si en la elaboración y presentación de los estados financieros se cumplen los principios y normas exigidos por el Plan General de Contabilidad, en el ámbito de la fiscalización o auditoría pública, el control de legalidad tiene un contenido y alcance mucho mayor, pues no se limita a verificar el cumplimiento de los principios y normas contables en la elaboración de los estados financieros públicos, sino que se extiende también al cumplimiento por parte de las entidades públicas, del marco jurídico vigente regulador de toda su actividad financiera.

Este marco regulador objeto del control de legalidad por nuestras instituciones se refiere por tanto, a todos

aquellos aspectos relacionados con la gestión de los ingresos y gastos públicos, la gestión económica y patrimonial y el reflejo contable de toda esa actividad por parte del ente fiscalizado, en la medida en que todo ello forma parte de la actividad financiera de las entidades públicas. De ahí que sea frecuente en los informes fiscalizadores, encontrar revisiones de legalidad en áreas como la gestión y recaudación de ingresos, la gestión de personal, la contratación administrativa, el urbanismo, las transferencias y subvenciones o la gestión patrimonial, entre otras.

Hemos de destacar, así mismo, que normalmente han sido las deficiencias y excepciones al cumplimiento de la legalidad las que más problemas plantean y más repercusión tienen de los informes fiscalizadores. Parece como si las excepciones y salvedades contables de los estados financieros de una entidad pública, aunque sean relevantes, pasasen más desapercibidas o se les diera menos importancia que a las infracciones o incumplimientos legales, aunque estos puedan ser pocos significativos.

Por ello sorprende que un aspecto tan delicado e importante de los informes de fiscalización de nuestras instituciones de control, como es el control de legalidad de la actividad financiera de los organismos controlados



al marco jurídico vigente, carezca de una referencia o definición clara, sobre cómo debe reflejarse en el informe la opinión de legalidad o el pronunciamiento global sobre su cumplimiento por la entidad fiscalizada.

Añadir a ello que, normalmente, son los auditores quienes redactan los informes previos que sirven de fundamento a los informes de fiscalización definitivos y que, habitualmente, su formación es más económico-contable que jurídica, por lo que a la hora de plasmar en una opinión su valoración de legalidad, sobre la adecuación de la actividad financiera de la entidad fiscalizada al marco jurídico vigente, pueden tener más dificultades que cuando se pronuncian sobre si los estados financieros reflejan o no la realidad económico-financiera de la entidad.

Ello hace si cabe más necesario aun el que las normas de fiscalización o las regulaciones de las instituciones de control, definan y concreten el contenido y alcance de la opinión de legalidad en los informes, en función de cual sea el grado de cumplimiento por la entidad fiscalizada del marco jurídico financiero aplicable.

II.- LAS NORMAS REGULADORAS DE NUESTRAS INSTITUCIONES DE CONTROL EXTERNO Y LAS NORMAS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO EN RELACIÓN CON LA OPINIÓN DE LEGALIDAD

Como se ha señalado en el punto anterior, las normas reguladoras de los órganos de control externo de nuestro país contemplan, bajo distintas fórmulas, la necesidad de que estas instituciones a la hora de realizar su trabajo fiscalizador, efectúen un control de legalidad sobre la adecuación de la actividad financiera de los organismos controlados al ordenamiento jurídico vigente y se pronuncien al respecto en sus informes. Este control, por otra parte, no debe limitarse a verificar el cumplimiento de los principios y normas de contabilidad en la presentación de los estados financieros, sino que debe extenderse a verificar el cumplimiento por la entidad fiscalizada de las normas que regulan su actividad financiera y su gestión económica y patrimonial.

El resultado de ese trabajo deberá reflejarse, a lo largo de los distintos capítulos del informe, que recogerán, en la medida en que sean relevantes, las deficiencias y

errores encontrados, los incumplimientos e infracciones legales, las irregularidades e ilícitos, así como las responsabilidades que de ello puedan derivarse. Así mismo y como resumen del trabajo, la institución de control deberá llegar a una opinión o valoración global de legalidad, en la que se pronuncie sobre el grado de cumplimiento u observancia por la entidad fiscalizada, del marco jurídico regulador de su actividad financiera.

Esta valoración o pronunciamiento general de legalidad, es una exigencia recogida en la normativa reguladora de cada institución y debiera incluirse en el apartado de opinión de los informes, a continuación del pronunciamiento sobre si los estados financieros reflejan o no la situación financiera de la entidad de acuerdo con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

De esta forma los destinatarios de los informes, a través de este apartado de opinión, podrán tener una idea clara y precisa sobre cómo ha desempeñado su actividad financiera la entidad fiscalizada en los planos económico, contable y jurídico.

Sin embargo, esta cuestión aparentemente clara, no lo es tanto en la práctica como luego veremos, en parte, porque no existe una definición clara sobre los tipos, contenido y alcance que debe darse a esta valoración o pronunciamiento de legalidad, que sí existe, en las normas de auditoría del sector público, en cuanto a la opinión sobre los estados financieros.

En efecto, las normas reguladoras de las instituciones de control externo de nuestro país nada indican sobre el modo de hacer esa valoración global ni sobre su alcance y contenido.

Tampoco son muy explícitas al respecto las normas de auditoría del sector público. Por ejemplo, a pesar de referirse al control de legalidad como parte esencial de la auditoría de regularidad (norma 1.2.1.2), y señalar (norma 4.2.4.6), "... que el órgano auditor deberá pronunciarse, emitiendo una opinión o conclusión clara y precisa sobre el cumplimiento de los objetivos de la fiscalización...", entre los que debe incluirse el control de legalidad financiera, las "Normas de Auditoría del Sector Público" (publicadas en 1992 por la Comisión de

Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo), nada dicen sobre cómo deba formularse y qué contenido ha de darse a la opinión de legalidad, cuando sí regulan en cambio, de manera detallada (norma 4.2.4.6), cómo debe formularse esa opinión en relación a las cuentas fiscalizadas, distinguiendo hasta cuatro tipos de pronunciamiento diferentes.

Tampoco las Normas de Auditoría, publicadas por el Comité de Normas de Auditoría de la INTOSAI en Washington en 1992, concretan esta cuestión, más allá de algún postulado genérico sobre la fiscalización pública, como el 1.0.9, que puede darnos una pista sobre qué debe recogerse en la opinión de legalidad de un informe cuando señala que “en términos generales una cuestión debe considerarse esencial o de importancia relativa si su conocimiento puede tener consecuencias para el destinatario de las cuentas o de los informes”. Por supuesto, estas normas internacionales se refieren en diversos puntos a la necesidad de efectuar un control de legalidad (norma 3.4); informar sobre el cumplimiento de legalidad de las operaciones (norma 4.0.3) y la forma y contenido de las opiniones sobre las cuentas (norma 4.0.8), pero como las anteriores nada señalan sobre el contenido y alcance de la opinión de legalidad en los informes.

Curiosamente y aunque no son de directa aplicación al trabajo fiscalizador de las instituciones de control externo, son las Normas de Auditoría del Sector Público de la IGAE (aprobadas mediante resolución del Interventor General de la Administración del Estado, de 1 de septiembre de 1998), las que en su apartado 6.3.8, relativo a la mención expresa del grado de observancia de la legislación aplicable, más detallan esta cuestión.

Así la norma 6.3.8.1. dispone que “los auditores incluirán en el informe todos los incumplimientos y abusos significativos que hayan sido detectados durante o en conexión con la auditoría”. Detalla en su norma 6.3.8.2. que “los informes deberán referenciar el grado de cumplimiento: a) de la legislación general, principalmente la de carácter administrativo, b) las normas relativas a la gestión presupuestaria y c) las normas relativas a la organización, procedimiento y control interno del ente auditado. Para concluir en la norma 6.3.8.5 que “el

objetivo de una auditoría completa de cumplimiento es emitir un dictamen sobre si la entidad pública cumple adecuadamente la legislación más importante relativa a la administración y control de los fondos públicos”, señalando la norma 6.3.8.6 que en esta materia “los auditores deberán consultar frecuentemente con las distintas asesorías jurídicas a los efectos de determinar si un acto tiene en realidad la calificación de ilegal”.

En definitiva, tanto las normas reguladoras de las instituciones de control externo, como las normas y principios de auditoría del sector público señaladas, se refieren a la importancia del control de legalidad en los trabajos de las instituciones de control externo y a la necesidad de efectuar un pronunciamiento o valoración global sobre su grado de cumplimiento por la entidad fiscalizada, pero nada dicen sobre cómo deba formularse esta opinión, ni sobre su contenido y alcance.

Como veremos a continuación, esta falta de regulación sobre cómo deba formularse la opinión de legalidad, da lugar a que los informes de fiscalización de los órganos de control externo de nuestro país, difieran sustancialmente en este punto crítico del informe.

III.- LA REALIDAD DE NUESTRAS INSTITUCIONES DE CONTROL, ALGUNOS EJEMPLOS PRÁCTICOS DE OPINIÓN DE LEGALIDAD EN LOS INFORMES QUE REALIZAN

Con el fin de conocer la realidad de cómo se formula la opinión de legalidad en los informes de nuestras instituciones de control, hemos tomado una muestra de los informes sobre las cuentas anuales que los órganos de control externo han elaborado en los últimos años. Estos informes son, por lo general, los más importantes que elaboran y emiten nuestros órganos de control externo y todas las instituciones deben realizarlos anualmente sobre un mismo objeto, la cuenta general de la comunidad respectiva o en el caso del Tribunal de Cuentas la del Estado, lo cual permite una cierta comparación en cuanto a sus contenidos.

Pues bien los resultados obtenidos son de lo más dispares y así nos encontramos:

1º.- Instituciones que incluyen un apartado específico de opinión, en el que se pronuncian sobre el

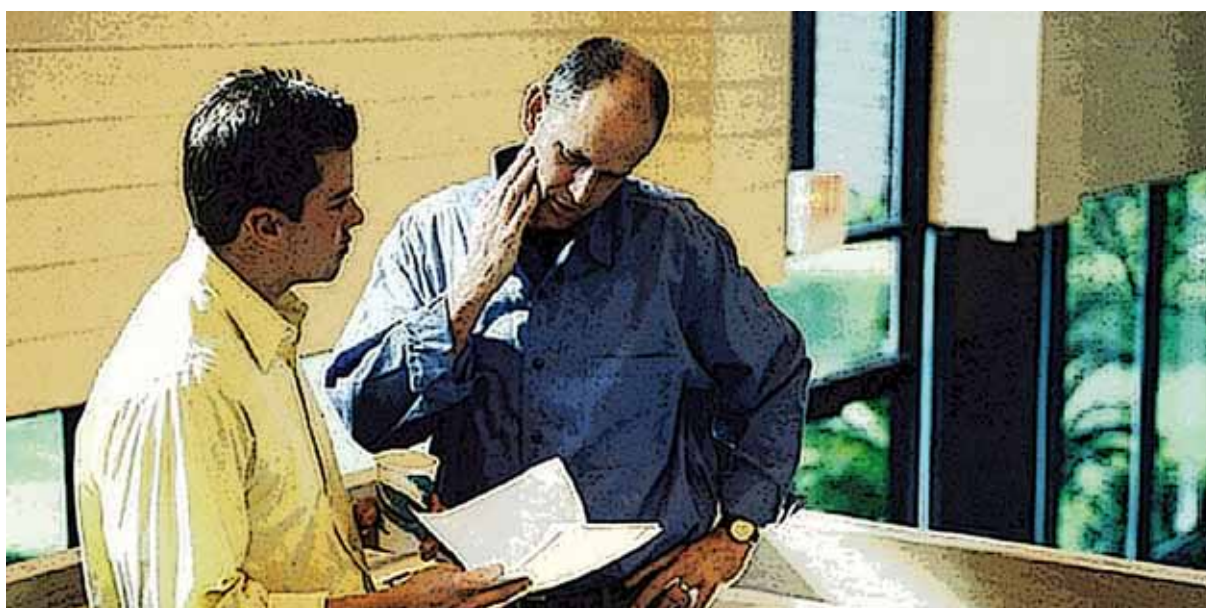
cumplimiento de la legalidad financiera de la entidad auditada y sobre la situación de las cuentas y estados financieros analizados. Es el caso del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y de la Cámara de Comptos de Navarra:

- a) El Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, tras detallar diversas salvedades de legalidad relativas a los presupuestos y cuentas anuales, la contratación administrativa y la concesión de subvenciones, emite una opinión de legalidad previa a la financiera sobre la cuenta general, en la que señala “En nuestra opinión, excepto por las salvedades anteriormente descritas, la administración general de la CAE ha cumplido razonablemente, en el ejercicio 2008, la normativa legal que regula su actividad económico-financiera”.
- b) La Cámara de Comptos de Navarra, por su parte, referida a la cuenta general de 2009, emite también una opinión de legalidad, esta vez después de la financiera, que señala: “En general, la actividad económico-financiera de la Administración de la comunidad Foral y de sus organismos autónomos se ha desarrollado durante 2009 conforme al principio de legalidad”.

2º.- Instituciones que no incluyen un apartado diferenciado de opinión, pero sí de conclusiones generales,

en el que recogen los aspectos más relevantes del informe en cuanto a la revisión financiera de las cuentas y del cumplimiento de la legalidad e, incluso, un pronunciamiento breve sobre el cumplimiento de la legalidad financiera de la entidad. Es el caso de la Sindicatura de Cuentas de la Generalidad Valenciana, que destaca, respecto de la cuenta general de 2009, los incumplimientos más significativos de legalidad referidos a contratación administrativa y concesión de subvenciones, por lo que puede entenderse que se está pronunciando tácitamente sobre la legalidad, y de las Sindicaturas de Cuentas de Cataluña y del Principado de Asturias, que sin reseñar los incumplimientos, sí incluyen un pronunciamiento expreso sobre el cumplimiento de la legalidad financiera por la entidad fiscalizada.

- a) En el caso de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, con la fórmula: “El resultado de los trabajos de auditoría realizados permite manifestar que la Cuenta general de la Generalidad de Cataluña correspondiente al ejercicio 2007 se presenta de acuerdo con los principios y normas contables y presupuestarios que le son de aplicación, y la actividad económico-financiera que refleja se realiza de acuerdo con el principio de legalidad con las observaciones y recomendaciones que se detallan en los apartados siguientes”.



b) En el caso de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, señalando que “De acuerdo con el trabajo realizado, la actividad de los sujetos fiscalizados, con carácter general se adecua a la legalidad vigente excepto por las salvedades mencionadas en el presente informe”.

Cabe mencionar en este epígrafe, el caso de la Sindicatura de Cuentas de Castilla la Mancha, que, sin pronunciarse sobre el cumplimiento de legalidad de la actividad financiera de la entidad fiscalizada, incluye, al inicio del apartado de conclusiones y recomendaciones del informe, un breve inciso en el que señala que: “No se han advertido infracciones, abusos o presuntas irregularidades, a salvo de las incidencias observadas que se exponen en los epígrafes de este informe”, que podría asimilarse a un cierto pronunciamiento de legalidad.

3º.- Instituciones que no contienen un pronunciamiento o valoración sobre el cumplimiento de la legalidad de la actividad financiera por la entidad fiscalizada, sino tan sólo un apartado o introducción de opinión financiera o declaración de fiabilidad sobre la cuenta general fiscalizada. Es el caso del Tribunal de Cuentas, de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, de la Cámara de Cuentas de Andalucía, del Consejo de Cuentas de Castilla y León, del Consejo de Cuentas de Galicia y de la Audiencia de Cuentas de Canarias.

a) La fórmula utilizada por el Tribunal de Cuentas, señala que “el Pleno del Tribunal de Cuentas,

oído el fiscal, DECLARA que la Cuenta General del Estado, correspondiente al ejercicio 2008, integrada por la Cuenta General del sector público administrativo, la Cuenta General del sector público empresarial y la Cuenta General del sector público fundacional, está afectada, en sus aspectos de regularidad formal y representatividad, por las limitaciones y salvedades que de modo sucinto se exponen a continuación y que figuran desarrolladas en los sucesivos epígrafes de este informe”.

b) En el caso de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid la fórmula es similar: “La Cuenta General de la Comunidad de Madrid, correspondiente al ejercicio 2009, que ha sido rendida..., presenta la estructura y contenido establecida en las disposiciones que le son de aplicación y, considerada en su conjunto, del examen realizado no han resultado deficiencias significativas que impidan afirmar su fiabilidad y exactitud, salvo por lo que, en su caso, se indica en los párrafos siguientes de este apartado”.

c) Por su parte, la Cámara de Cuentas de Andalucía, respecto al ejercicio 2009, señala que “La Cuenta General de la Junta de Andalucía, se ha rendido a la Cámara de Cuentas dentro del plazo establecido...y de acuerdo con la estructura y estados previstos...; incluye cuantos extremos en él se señalan, además de los documentos recogidos en el



artículo 96 de la misma ley, siendo conforme con los mencionados preceptos, excepto por las salvedades que se expresan en los correspondientes apartados”.

- d) El Consejo de Cuentas de Castilla y León, referida a la cuenta de 2007, incluye un apartado de opinión que señala: “La Cuenta General de las entidades del sector público de la Comunidad sujetas al régimen de contabilidad pública se presenta, con carácter general, de acuerdo con los principios y normas contables definidos en el Plan General de Contabilidad Pública de la Comunidad y refleja de forma fiable la actividad económico-financiera de la misma, excepto por los incumplimientos recogidos en las conclusiones de este Informe y por las salvedades recogidas en la conclusión número 14”.
- e) El Consejo de Cuentas de Galicia, referido a la cuenta general de 2007, incluye una declaración definitiva en la que señala que “refleja razonablemente la actividad económico-financiera desarrollada en el ejercicio 2007, presentando deficiencias en la contabilidad patrimonial y estando afectada su representatividad por las salvedades y limitaciones señaladas en los informes de fiscalización y que con carácter general y de manera sucinta se ponen de manifiesto a continuación”.
- f) La Audiencia de Cuentas de Canarias, por último, dentro del apartado de conclusiones y recomendaciones, emite una doble opinión sobre la cuenta general del 2009: a) en relación a la legalidad, del siguiente tenor: “La Cuenta General y las cuentas que la integran se ajustan a la legislación aplicable y a los principios que deben informar su elaboración y rendición, con las salvedades que se describen en las conclusiones números...”, y b) en relación con la situación económico-financiera, en la que señala que “...refleja la imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera, de su resultado económico y patrimonial y de la liquidación de su presupuesto con las limitaciones y salvedades que se describen en las conclusiones números...”. Como puede verse, en este caso la Audiencia de

Cuentas de Canarias incluye junto a la financiera una opinión de legalidad, pero ésta no se refiere al cumplimiento de la legalidad en la actividad financiera de la entidad fiscalizada, sino al ajuste de las cuentas a la legislación aplicable.

4º.- Instituciones que no incluyen ni apartado específico de opinión, ni apartado de conclusiones y recomendaciones, ni declaración de fiabilidad o representatividad de las cuentas, sino que analizan en cada apartado del informe los aspectos más relevantes del mismo, sin que exista un pronunciamiento global ni financiero ni de legalidad. Es el caso de la Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares.

En el caso de informes sobre otros entes públicos como entidades locales, organismos autónomos y universidades, nos encontramos con un patrón de conducta similar, en el que, según la institución de control que los emite, incluyen opinión financiera y de legalidad, conclusiones financieras y de legalidad, opinión o declaración de fiabilidad de las cuentas o análisis, a lo largo de los diferentes apartados del informe, de los aspectos más relevantes.

En definitiva, como puede apreciarse, los informes de nuestras instituciones de control, mayoritariamente, se pronuncian, bajo diversas fórmulas, sobre la fiabilidad o representatividad de las cuentas anuales, es decir, emiten una opinión sobre si los estados financieros reflejan o no la situación económica de la entidad auditada, pero carecen de un pronunciamiento, opinión o valoración global de legalidad sobre la adecuación de la actividad financiera de la entidad auditada al ordenamiento jurídico vigente, a pesar de exigirlo la normativa reguladora de estas instituciones.

IV.- ALGUNAS REFLEXIONES Y CONSIDERACIONES SOBRE EL CONTENIDO Y ALCANCE DE LA OPINIÓN DE LEGALIDAD

A la vista del panorama expuesto en cuanto al contenido y alcance de la opinión de legalidad en los informes de fiscalización de nuestras instituciones de control externo, caracterizado, en el plano teórico, por la falta de regulación e indefinición y, en el plano práctico, por la ausencia, ambigüedad y, en el mejor de los casos, hete-

rogeneidad con la que estas instituciones abordan esta cuestión, cabe formular algunas reflexiones y consideraciones al respecto:

1º.- En mi opinión, no es admisible que las instituciones de control externo no incluyan en las fiscalizaciones que realizan una opinión o valoración global, independiente de la financiera sobre las cuentas, sobre el grado de cumplimiento de la legalidad por la entidad auditada. En este sentido deben hacer un esfuerzo de síntesis que permita ofrecer una idea lo más ajustada posible sobre la observancia de la legalidad. Además de ser una exigencia legal, es un modo de ofrecer a los destinatarios de los informes una información básica sobre la adecuación de la entidad auditada al marco jurídico financiero vigente, que refuerza la transparencia y control que debe presidir la gestión pública.

2º.- Tampoco es muy razonable, con el respeto que merece la autonomía de cada institución de control externo, que la opinión o valoración global sobre el cumplimiento de la legalidad sea tan diferente en cada uno de ellos, variando desde instituciones que emiten una opinión expresa de legalidad, hasta las que la omiten, pasando por las que la incluyen como conclusión o la incluyen en el mismo párrafo que la opinión financiera. En este sentido, nuestras instituciones de control externo tienen pendiente una importante tarea de homogeneización de los informes en un punto tan importante como es el de la opinión.

3º.- Por ello, considero que es necesario regular esta cuestión en las normas de auditoría del sector público, que datan de 1992, y que, por otra parte y después de 20 años de vigencia, no estaría de más que fuesen objeto de una profunda actualización por los órganos de control externo. Esta regulación debería detallar de forma clara y sencilla, los tipos, alcance y contenido de la opinión de legalidad de los informes de fiscalización.

4º.- Mientras esa regulación no exista, podría seguirse para formular la opinión de legalidad de los informes, el modelo de los diferentes tipos de opinión de los estados financieros, recogidos en esas normas de auditoría del sector público. Así y en función del nivel de cumplimiento de la legalidad por parte de la entidad auditada,

podría darse una opinión de legalidad limpia, con salvedades, adversa o denegación de opinión, cuando no sea posible emitir un pronunciamiento global. Salvando las distancias y con las adaptaciones necesarias, esas categorías pueden servir también de modelo para formular la opinión de legalidad de los informes.

5º.- Junto a la valoración global de legalidad, en este apartado de opinión, se deberían incluir aquellas áreas o aspectos más relevantes de la gestión pública en las que se han producido incumplimientos o salvedades con indicación, en su caso, de las infracciones o ilícitos más relevantes, así como las posibles responsabilidades que puedan derivarse de los mismos. En función de su importancia e impacto en la situación económica de la entidad, también podría incluirse en este apartado de opinión, información relativa a litigios, contenciosos o contingencias jurídicas. En todo caso, esta opinión debería formularse de forma clara y sencilla y recoger las cuestiones jurídicas más relevantes que afecten a la fiscalización, pudiendo el informe recoger de manera más detallada esas circunstancias.

6º.- El auditor debe contar en este punto con la colaboración estrecha de las asesorías jurídicas o letrados de las instituciones de control. Esta colaboración, según la materia, podrá ser más o menos intensa durante la planificación, elaboración y redacción del informe, en cuanto a los aspectos jurídicos que se planteen, pero se hace imprescindible a la hora de formular esa opinión o valoración global sobre la observancia de la legalidad por parte de la entidad auditada, pues por sus conocimientos, los juristas, normalmente, podrán ayudar al auditor a valorar mejor la importancia cuantitativa y cualitativa de los incumplimientos legales apreciados así como sus consecuencias.

7º.- Como he señalado anteriormente, sorprende que una cuestión tan importante del trabajo fiscalizador de los órganos de control externo como es la opinión o valoración global de la legalidad en la actuación de una entidad, no haya sido objeto de regulación por estas instituciones. Normalmente son las cuestiones jurídicas de los informes, los incumplimientos y las infracciones legales de los gestores públicos, los que más trascenden-



cia tienen ante la opinión pública. Por otra parte, esta es sin duda una cuestión delicada, en la medida en que estas valoraciones jurídicas se plasman en informes públicos y las consecuencias para los gestores pueden no ser desdeñables.

Por todo ello causa extrañeza, que la normas de auditoría pública regulen de manera detallada los tipos, contenido y alcance de la opinión referida a los estados financieros y omitan cualquier referencia autónoma a la opinión de legalidad, a no ser que los autores de esas normas consideren secundaria esta cuestión, que a mi modo de ver no lo es, por lo que deberá hacerse un esfuerzo por parte de todos para darle la importancia que requiere.

Es llamativo, también, que sean las Normas de Auditoría del Sector Público de la IGAE, vigentes en el ámbito del control interno, las que establezcan que el objetivo de una auditoría completa de cumplimiento, sea emitir un dictamen sobre si la entidad pública cumple adecuadamente la legislación más importante, relativa a la administración y control de los fondos públicos y que, en el ámbito del control externo, la emisión de ese dictamen, por nuestras instituciones de control, sea una excepción.

V.- RECAPITULACIÓN FINAL

Haciendo una breve recapitulación de lo tratado anteriormente podemos concluir lo siguiente:

1º.- El control de la legalidad de la actividad financiera de los entes auditados forma parte esencial de los trabajos fiscalizadores de las instituciones de control externo. Por ello, la opinión o valoración global sobre la observancia de la legalidad financiera por parte de las entidades fiscalizadas, independiente de la opinión sobre los estados financieros, no solo es conveniente sino también una exigencia legal que aquellas instituciones deben cumplir y no siempre lo hacen.

2º.- Ni la regulación de los órganos de control externo ni las normas de auditoría del sector público que les son de aplicación, detallan el contenido y alcance de la opinión de legalidad, a diferencia de la opinión sobre las cuentas y estados financieros, que es objeto de regulación detallada.

3º.- En la práctica, los informes de fiscalización de los órganos de control externo de nuestro país difieren sustancialmente en cuanto a la opinión de legalidad que formulan, variando desde los informes que formulan una opinión expresa de legalidad independiente de la financiera sobre las cuentas, hasta los que se limitan a

emitir una declaración de fiabilidad sobre las cuentas omitiendo cualquier pronunciamiento sobre el cumplimiento de la legalidad financiera por la entidad fiscalizada, pasando por los que incluyen la referencia a la legalidad en el apartado de conclusiones.

4º.- Los principios y normas de auditoría del sector público, debieran recoger de forma detallada el contenido y alcance que debe darse a la opinión de legalidad en los informes de fiscalización. Mientras esta regulación no se produzca, podrían utilizarse como referencia, los modelos que en ellas se recogen para formular la opinión en relación con las cuentas y estados financieros de la entidad, en función de que se cumpla la legalidad vigente, se cumpla con salvedades, se incumpla con carácter general o deba denegarse la opinión, cuando no sea posible hacer una valoración global.

5º.- La opinión de legalidad debiera incluirse en el apartado de opinión del informe, junto a la opinión sobre los estados financieros de la entidad y comprender, además de la valoración global sobre la observancia de la legalidad, aquellos aspectos relevantes de legalidad

para el destinatario del informe, tales como las salvedades más significativas existentes, las consecuencias que pueden derivar de ellas y las contingencias legales graves que pueden afectar a la entidad.

6º.- Para la formulación de la opinión o valoración global sobre la observancia de la legalidad financiera por la entidad auditada, el auditor debe colaborar estrechamente con la asesoría jurídica o los letrados de la institución de control, en la medida en que pueden ayudarle a valorar la importancia cuantitativa y cualitativa de los incumplimientos existentes y de sus consecuencias.

7º.- Sorprende que una cuestión tan importante como la opinión o valoración global sobre la observancia de la legalidad financiera por parte del ente fiscalizado, no haya sido objeto de regulación por los órganos de control externo, cuando las cuestiones jurídicas de los informes y las infracciones de legalidad, son las que más repercusión mediática tienen y, dada la publicidad de los informes, su tratamiento y formulación debiera ser más ecuánime.