

## AUDITORÍA Y GESTIÓN DE LOS FONDOS PÚBLICOS

Álvaro Garrido-Lestache Angulo

Auditor Principal

Tribunal de Cuentas Europeo

Miembro del ICJCE y del Registro de Economistas Auditores y Titulados Mercantiles REA-REGA

# Nuevas funciones para el auditor privado en la auditoría de los organismos descentralizados de la Unión Europea\*

RESUMEN/ABSTRACT:

El presente artículo se ocupa de las novedades introducidas por el nuevo Reglamento financiero aplicable al presupuesto general de la Unión Europea<sup>1</sup> (UE), en la auditoría de cuentas anuales, y de legalidad y regularidad, de los organismos comunitarios descentralizados, las denominadas Agencias Europeas y Empresas Comunes Europeas de participación público-privada. El artículo expone las principales diferencias entre la auditoría pública y la privada, la importancia de la colaboración de los auditores privados en los trabajos de auditoría y control interno del sector público, los retos que presenta esta colaboración, y el papel de la institución europea de control externo, el Tribunal de Cuentas Europeo, respecto a la utilización de los resultados de las auditorías realizadas por auditores privados. El artículo también aborda algunos de los factores que a juicio del autor, deberán ser tenidos en cuenta para garantizar la eficacia y eficiencia del nuevo modelo.

This article refers to the new provisions introduced by the new Financial Regulation applicable to the European Union (EU) Budget, as regards the audit of the accounts, and the audit of legality and regularity, of the EU decentralised bodies, the so called European Agencies and European Joint Undertakings, public-private partnerships. The article presents the main differences between public and private audit, the importance of the collaboration of the private auditors in public audits and public sector internal control, the challenges of that collaboration, and the role of the EU external audit institution, the European Court of Auditors, as regards the outcome of the audits carried out by private auditors. The article also deals with some of the features, which, in the author opinion, should be taken into account to ensure the efficiency and the effectiveness of the new model.

AUDITORÍA DE ORGANISMOS PÚBLICOS, AUDITORÍA EXTERNA, CONTROL INTERNO, AGENCIAS EUROPEAS, ENTIDADES EUROPEAS DE PARTICIPACIÓN PÚBLICO-PRIVADA, TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO, COLABORACIÓN DE AUDITORES PRIVADOS, AUDITORÍA DE CUENTAS, AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO, AUDITORÍA DE LEGALIDAD Y REGULARIDAD, DIFERENCIAS ENTRE AUDITORÍA PÚBLICA Y PRIVADA  
 AUDIT OF PUBLIC BODIES, EXTERNAL AUDIT, INTERNAL CONTROL, EUROPEAN AGENCIES, EU PUBLIC-PRIVATE PARTNERSHIPS, EUROPEAN COURT OF AUDITORS, COLLABORATION OF PRIVATE AUDITORS, AUDIT OF THE ACCOUNTS, COMPLIANCE AUDIT, AUDIT OF LEGALITY AND REGULARITY, DIFFERENCES IN BETWEEN PUBLIC AND PRIVATE AUDIT

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

\* Las opiniones expresadas por el autor en este artículo no comprometen en modo alguno a la institución a la que pertenece.

<sup>1</sup>Reglamento (UE, EURATOM) No 966/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de octubre de 2012 sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión y por el que se deroga el Reglamento (CE, Euratom) no 1605/2002 del Consejo.

## 1. INTRODUCCIÓN

La colaboración de los auditores privados en los trabajos de auditoría del sector público ha pasado en los últimos años de ser una cuestión recurrente de análisis y debate, a convertirse en un recurso cada vez más necesario. Es por ello por lo que esta colaboración está siendo cada vez más utilizada por los organismos de control interno y externo, los cuales, al estar sometidos a la presión política y social de ofrecer cada año una mayor fiabilidad sobre las cuentas y la gestión de los entes públicos, se ven en la necesidad de acudir a estos profesionales de la auditoría, para poder así cubrir un mayor número de trabajos, y prestar de esta forma un mejor servicio a la sociedad en el cumplimiento de sus objetivos.

Pero no son pocas las dificultades y los retos que lleva aparejada esta importante necesidad de colaboración del auditor privado en las funciones de auditoría relativas al sector público. A continuación se analizan las principales diferencias entre la auditoría pública y la privada, la importante función que realiza el auditor privado en los trabajos de auditoría y control interno relativos al presupuesto de la U.E., y por último, las importantes novedades en la materia introducidas por el nuevo Reglamento Financiero comunitario sobre la auditoría de los organismos descentralizados: agencias europeas<sup>2</sup> y empresas comunes europeas de participación público-privada<sup>3</sup>.

## 2. AUDITORÍA PÚBLICA Y PRIVADA. PARALELISMOS Y DIFERENCIAS

Bien es sabido que la auditoría del sector público tiene importantes diferencias con la auditoría del sector privado. De la misma forma que la cualificación profesional que obtiene el auditor público es específica, adquirida por lo general mediante oposiciones que cuentan con amplios temarios de Derecho Administrativo, Hacienda Pública y Contabilidad Pública, y por la posterior formación y especialización que se va adquiriendo al entrar en funciones en el organismo público correspondiente, el auditor privado en cambio obtiene su cualificación profesional tras una experiencia previa necesaria en materia de auditoría de estados financieros junto a un auditor de

cuentas privado ejerciente, en un área de trabajo enfocado sobre todo a la auditoría financiera de entidades privadas, por lo general sociedades mercantiles. Adquirida la experiencia profesional necesaria, los auditores privados deben también aprobar un examen público convocado por las corporaciones públicas de auditores<sup>4</sup>, previa aprobación del ICAC<sup>5</sup>, sobre la base de materias específicas enfocadas a la auditoría de estados financieros desde una perspectiva mercantil y de contabilidad privada<sup>6</sup>.

Entrando con más profundidad en la materia, nos encontramos con que las diferencias no son pocas, sino todo lo contrario. La auditoría del sector público tiene una triple vertiente: en primer lugar se ocupa de la auditoría de estados financieros de los entes públicos, donde a diferencia de las entidades privadas, los informes de ejecución presupuestaria cobran una especial relevancia, con implicación directa en el alcance y en los procedimientos de auditoría a aplicar; en segundo lugar nos encontramos con la auditoría de cumplimiento o de conformidad, aquella dirigida a comprobar la legalidad y regularidad de las actividades de un organismo público en la realización de sus actividades y en cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables a las mismas; esta auditoría del sector público es probablemente la auditoría que más recursos consume de los órganos de control<sup>7</sup>; finalmente están las auditorías de gestión, también llamadas auditorías operativas, que son aquellas que proporcionan una información más precisa sobre la ejecución de un programa o una política concreta, y que buscan sobre todo proporcionar al organismo público gestor, a la autoridad presupuestaria y al legislador, los indicadores necesarios sobre la eficiencia, la eficacia y la economía conseguida en una determinada acción o servicio público; las auditorías de gestión son, a pesar su dificultad, y del tiempo que suele requerir su realización, un instrumento muy valioso para mejorar la gestión pública<sup>8</sup>. Sobre la base de la información que facilitan, se puedan tomar después las decisiones más acertadas sobre las mejoras que los programas o servicios públicos puedan requerir, así como sobre la idoneidad de la continuidad de los mismos cuando sea necesario.

<sup>2</sup>Las agencias de la U.E. son entidades jurídicas independientes de las instituciones de la U.E. creadas para llevar a cabo tareas específicas bajo la normativa de la U.E. Hay más de cuarenta agencias divididas en cuatro grupos: Agencias descentralizadas, Agencias ejecutivas, Agencias de EURATOM e Instituto Europeo de Innovación y Tecnología (EIT). Su presupuesto conjunto para el año 2013 ascendió a 2.000 millones de euros. [http://europa.eu/about-eu/agencies/index\\_es.htm](http://europa.eu/about-eu/agencies/index_es.htm)

<sup>3</sup>Las empresas comunes europeas de participación público-privada (*European Joint Undertakings*), son entidades jurídicas independientes de las instituciones de la U.E., creadas para llevar a cabo programas específicos en el área de investigación bajo la normativa de la U.E. En la actualidad hay ocho empresas comunes europeas de participación público-privada con un presupuesto conjunto para el año 2013 de 1.900 millones de euros. [http://ec.europa.eu/research/jti/index\\_en.cfm?pg=individual](http://ec.europa.eu/research/jti/index_en.cfm?pg=individual)

<sup>4</sup>En España el Instituto de Censores-Jurados de Cuentas y el Registro de Economistas-Auditores REA-REGA

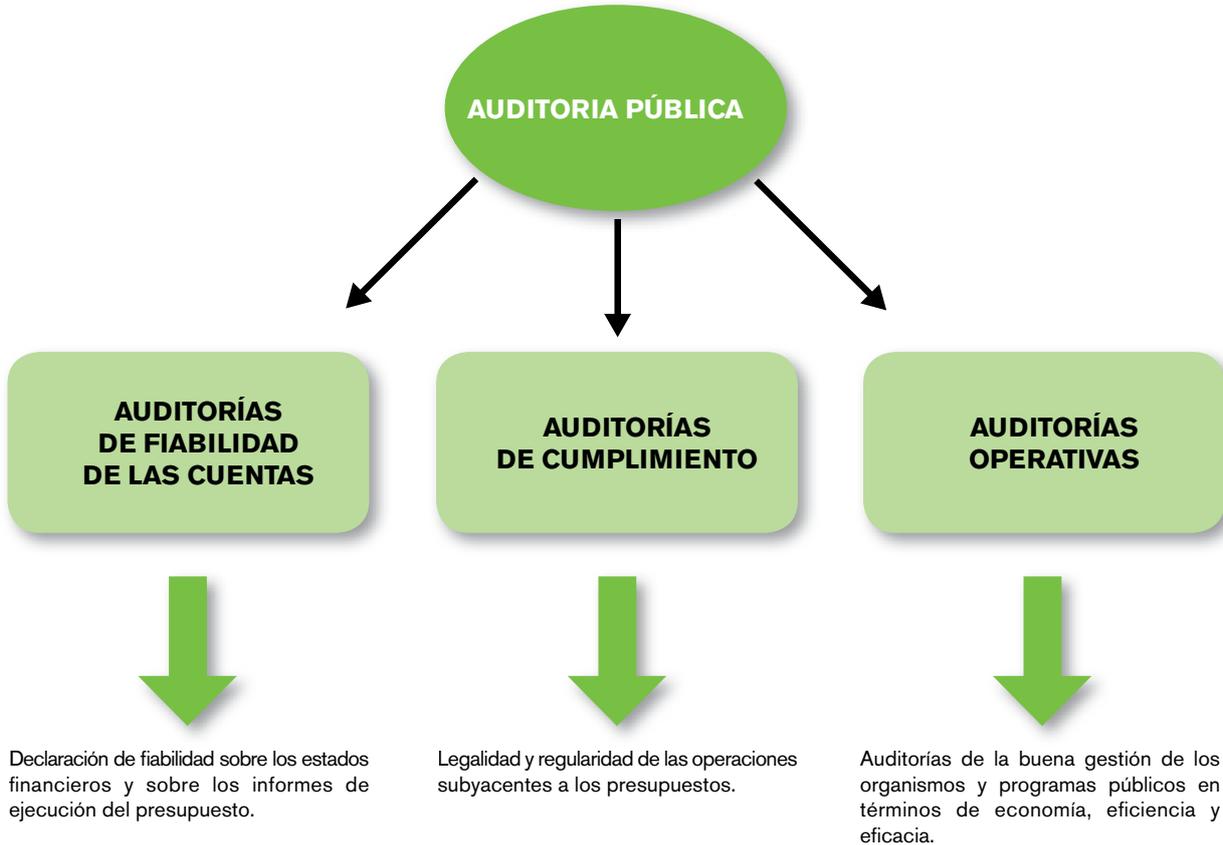
<sup>5</sup>Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

<sup>6</sup>Artículos 7-9 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y artículos 25 a 39 del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de Octubre.

<sup>7</sup>Vease el manual de auditoría financiera y de conformidad del Tribunal de Cuentas Europeo: [http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM\\_2012/FCAM\\_2012\\_ES.pdf](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM_2012/FCAM_2012_ES.pdf)

<sup>8</sup>Véase el manual de auditoría de gestión del Tribunal de Cuentas Europeo: [http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL\\_ES.PDF](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_ES.PDF)

Cuadro 1- Principales tipos de auditorías en el sector público<sup>9</sup>



Fuente: elaboración propia.

No debemos olvidar por último, cuando tratamos de las similitudes y diferencias entre la auditoría pública y privada, de las normas que regulan sus distintas actividades de control. Así como en lo que se refiere a la auditoría de estados financieros nos encontramos con las normas internacionales de auditoría<sup>10</sup> emitidas por la Federación Internacional de Expertos Contables, la IFAC<sup>11</sup>, que son por lo general válidas tanto para la auditorías de entidades privadas como de entes públicos, de otro lado nos encontramos con una muy escasa referencia a las auditorías de cumplimiento o de gestión en estas normas. Debemos acudir a las normas de la organización internacional de entidades supremas de fiscalización, la INTOSAI<sup>12</sup>, para encontrar un desarrollo específico de normas de auditoría dirigido al sector

público, a través de sus principios y directrices de aplicación a la auditoría pública, las ISSAIS<sup>13</sup>, y en particular a las auditorías de legalidad y regularidad y a las auditorías operativas o de gestión<sup>14</sup>.

### 3. LA LIMITACIÓN DE RECURSOS EN LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

Tal y como establece la Declaración de Lima<sup>15</sup>, la fiscalización o control sobre las finanzas públicas no es un fin en sí mismo, sino un instrumento para mejorar la gestión de los fondos públicos. Pero para que la acción de fiscalización sobre la gestión de las finanzas públicas pueda llevarse a cabo de forma eficaz, es necesario que todas las instituciones cuenten con los recursos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, y que los

<sup>9</sup>Otras auditorías dentro del sector público: auditorías de sistemas, ad-hoc sobre fraude, procedimientos especiales o verificaciones limitadas.

<sup>10</sup>NIAs- Normas Internacionales de Auditoría.

<sup>11</sup>IFAC- *International Federation of Accountants*.

<sup>12</sup>INTOSAI-*International Organization of Supreme Audit Institutions*.

<sup>13</sup>ISSAIS- *International Standards of Supreme Audit Institutions*.

<sup>14</sup>Véase también el Manual de auditoría financiera y de legalidad y regularidad, y el manual de auditoría de gestión del Tribunal de Cuentas Europeo.

<sup>15</sup>La Declaración de Lima está considerada como la carta magna de la auditoría pública. Fue adoptada en el IX Congreso de la INTOSAI celebrado en 1979. En este congreso las Entidades Fiscalizadoras Superiores establecieron las "Líneas Básicas de la Fiscalización Pública", guía fundamental de la acción de fiscalización o control sobre la gestión del sector público.

agentes que participan en dicho control funcionen de forma eficiente. Esta premisa fundamental engloba no solo a la función de las Entidades Fiscalizadoras Superiores responsables del control de la gestión de los fondos públicos, sino también a los servicios y cuerpos que engloban la esencial función del control interno en las distintas administraciones. Debemos citar también aquí a las instituciones responsables del control político de los servicios públicos, los parlamentos de un lado, que aprueban los presupuestos, y pueden mejorar el marco legal de los entes y programas públicos; y de otro a las instituciones y organismos responsables en última instancia de aplicar las medidas de corrección necesarias en respuesta a las deficiencias de gestión detectadas, el órgano o los órganos con capacidad de decisión a nivel político y de gestión. Todas estas instituciones y organismos representan a la administración en sus distintos niveles, y su gestión debe estar siempre sujeta a un doble control, el financiero y de legalidad y regularidad.

Si pensamos en la gran extensión que cubre la acción pública, a través de sus distintas administraciones, la europea, la estatal, la autonómica y la local, en la pluralidad de agentes que participan en la gestión de los servicios públicos, la complejidad de sus procedimientos, y las limitaciones de recursos de los órganos de control, externos e internos, uno puede hacerse una idea de las dificultades que entraña la función de control de la gestión de los fondos públicos. Mas aún cuando a los órganos de control se les pide no solo que se pronuncien sobre la fiabilidad de las cuentas de los entes públicos, sino también sobre la legalidad de las operaciones que subyacen a la ejecución de sus presupuestos, y sobre la buena gestión de los servicios públicos, en términos de economía, eficiencia y eficacia.

La función de control de la gestión pública tiene sin duda una gran complejidad. Los instrumentos con los que los órganos de control público deben responder a semejante reto son siempre limitados, pero deben sin embargo optimizarse y especializarse para el mejor desempeño de sus funciones y cumplir así en la mejor forma posible sus objetivos. Hoy en día nadie cuestiona la importancia de los órganos de control, y las contribuciones que los mismos hacen para la mejora de la gestión de los servicios públicos.

Veamos algunas referencias, de aquellas que deben inspirar el mejor modelo a seguir: en los Estados Unidos de América, el órgano federal de control externo, la GAO<sup>16</sup>, presenta informes sobre la gestión de los distintos departa-

mentos y agencias federales, en los que examina y detecta aquellos programas en los que la gestión es manifiestamente mejorable. En un informe de 2010 la GAO cuantificaba que el gobierno federal podría contribuir a ahorrar en el tiempo al contribuyente americano hasta veinte mil millones de dólares en los más de 81 programas auditados<sup>17</sup>. Esta cuantificación la conseguía detectando duplicidades de servicios, proponiendo reducciones del gasto y una mayor optimización en los ingresos públicos.

En el caso del presupuesto de la Unión Europea, el Tribunal de Cuentas Europeo publicó en el año 2013 un total de 19 informes especiales de auditorías operativas sobre la gestión de programas en áreas tan diversas como las ayudas de los fondos de cohesión a las carreteras europeas, las medidas de diversificación en materia de economía rural, la evaluación de la política agrícola común, o a la eficacia de las ayudas europeas en la lucha contra el cambio climático<sup>18</sup>.

Estos informes especiales, dirigidos a examinar en detalle la gestión de los programas públicos, y a proponer mejoras en la acción política, aportan la mayoría de las veces información muy valiosa cuando hablamos de incrementar la eficacia de las acciones públicas.

Pero estos informes de gestión o auditoría operativa, no lo olvidemos, requieren una inversión en recursos humanos muy importante, ya que para llevarlos a cabo es necesario un conocimiento muy amplio de las políticas o programas que van a ser objeto de estudio, y ello solo se puede llevar a cabo mediante la debida asignación de recursos y mediante un conocimiento de la administración pública y de los programas públicos que solo los años de trabajo y la experiencia en la materia pública proporcionan.

Junto a este argumento cualitativo, orientado a dirigir los recursos de la auditoría pública cada día más hacia las auditorías operativas o de gestión, existe otro argumento cuantitativo de imperativo legal, que vuelve a poner de manifiesto la insuficiencia de recursos para cubrir toda la demanda de control de la gestión pública. Este segundo argumento está en relación con el gran número de organismos y programas a auditar dentro del sector público. Solo en la Unión Europea, la Comisión Europea cuenta con más de 30 direcciones generales y más de 50 organismos descentralizados que gestionan un presupuesto superior a los 140.000 millones de euros<sup>19</sup> y que se gestiona no solo por la Comisión europea y sus organismos descentralizados, sino también por las administraciones nacionales y regionales de sus estados miembros; a nivel de estados miembros, tenemos gobier-

<sup>16</sup>GAO- US Government Accountability Of ce.

<sup>17</sup>GAO Report 11-318SP-Opportunities to Reduce Potential Duplication in Government Programs, Save Tax Dollars, and Enhance Revenue.

<sup>18</sup>Informes especiales del Tribunal de Cuentas Europeo del año 2013. <http://www.eca.europa.eu/es>

<sup>19</sup>Presupuesto general de pagos de la Unión Europea para el ejercicio 2014.

nos estatales y autonómicos, con sus correspondientes ministerios o consejerías, y corporaciones locales. Junto a todos estos entes de gobierno de las distintas administraciones que gestionan fondos públicos, existen en todas ellas un gran número de organismos autónomos o de gestión descentralizada que llevan a cabo funciones públicas o gestionan programas públicos específicos, y que representan todo un gran entramado de gestión pública sometido también al control de los órganos de control externo e interno; y todo ello sin contar con las empresas públicas sometidas a la legislación mercantil y sobre las que la auditoría pública también tiene competencias. Tan solo entre la Administración del Estado y la autonómica existían censadas en la IGAE<sup>20</sup> en 2010, con anterioridad al establecimiento de la Comisión para la reforma de la administración<sup>21</sup>, y a efectos de la contabilidad nacional, más de 400 unidades empresariales públicas dependientes<sup>22</sup> del Estado, y más de 1.200 de las comunidades autónomas<sup>23</sup>. Y en la administración local nos encontramos con más de 8.000 ayuntamientos y más de 1.000 unidades empresariales públicas.

Todo este gran número de instituciones, organismos autónomos y empresas públicas, gestores de un amplísimo número de servicios y programas públicos, en sus distintos niveles de la administración, hacen de la labor de los órganos de control, en sus funciones de intervención, prevención, revisión de cuentas, auditoría de cumplimiento, y auditoría de gestión, una ingente tarea, siempre limitada en términos de recursos. De esta limitación de recursos de un lado, y de la necesidad de ofrecer cada año mayores garantías de control de otro, emerge la

necesidad de recurrir a la colaboración del auditor privado en las tareas de auditoría del sector público. Veamos a continuación como se lleva a cabo esta colaboración en el control de la gestión del presupuesto de la U.E.

#### 4. LA COLABORACIÓN ACTUAL DE LOS AUDITORES PRIVADOS EN LA AUDITORÍA PÚBLICA DEL PRESUPUESTO DE LA U.E.

En la auditoría y control del presupuesto de la Unión Europea, la colaboración del auditor privado tiene una especial importancia. La gestión del presupuesto europeo se lleva a cabo principalmente mediante tres modelos distintos de gestión, que vienen definidos en el artículo 58 del Reglamento Financiero de la U.E. En primer lugar existe la gestión directa que lleva a cabo la Comisión Europea directamente desde Bruselas. Esta gestión se da entre otras áreas en las políticas de investigación, cultura y educación. En segundo lugar tenemos la gestión compartida con los estados miembros, que alcanza a la mayor parte del presupuesto comunitario, y que engloba entre otras áreas al Fondo Social, a los Fondos de Cohesión, a los Fondos de Desarrollo Regional, así como a los Fondos de Agricultura, incluyendo la PAC. Por último tendríamos la gestión descentralizada, aquella en la que la Comisión Europea ha delegado completamente la gestión, y que es llevada a cabo, entre otros entes, por los organismos independientes a los que se refieren los artículos 208 y 209 del Reglamento Financiero de la U.E., entre los que se encuentran las agencias europeas y las empresas comunes europeas de participación público-privadas.



<sup>20</sup>Intervención General de la Administración del Estado.

<sup>21</sup>Comisión para la reforma de las administraciones públicas creada en octubre de 2012.

<sup>22</sup>La contabilidad nacional tiene que analizar la totalidad de las unidades públicas, teniendo en cuenta que una unidad se considera pública cuando una o varias administraciones públicas (centrales, autonómicas y locales) controlan y/o financian dichas unidades, ya sea directa o indirectamente.

<sup>23</sup>La Empresa Pública en la Contabilidad Nacional. Rosario Martínez Manzanedo. Presupuesto y Gasto Público 60/2010: 97-107

El auditor externo del presupuesto de la Unión Europea es el Tribunal de Cuentas Europeo, institución de la Unión Europea encargada de la auditoría del presupuesto de la U.E. En el desempeño de su labor, emite un informe anual sobre la fiabilidad de las cuentas, y sobre la legalidad y regularidad de las operaciones subyacentes al presupuesto de la Unión<sup>24</sup>. También es responsable de la auditoría de todos los entes creados por la Unión Europea, salvo que sus actos Constitutivos dispongan otra cosa.

Para el desempeño de su mandato, el Tribunal de Cuentas Europeo tiene como principal órgano auditado a la Comisión europea, institución comunitaria responsable en última instancia de la gestión del presupuesto de la Unión. La Comisión Europea como órgano gestor cuenta con un sistema de control interno que incluye entre otros un conjunto de instrumentos de control *ex-ante*, y un sistema auditorías de cumplimiento o verificaciones *ex-post* sobre las subvenciones concedidas en la implementación de los distintos programas comunitarios. Estos sistemas de control interno también son exigidos a los estados miembros cuando de programas de gestión compartida se trata.

#### **Importancia de la colaboración del auditor privado en la auditoría del presupuesto de la UE.**

Para destacar la importancia que tiene la colaboración del auditor privado en el sistema de control interno y en las auditorías a nivel de beneficiario final que lleva a cabo la

Comisión Europea, conviene citar algunos datos que han sido objeto de análisis por el Tribunal de Cuentas Europeo:

- en algunos programas europeos, como los programas marco de investigación, que representan la mayor parte de los programas de gestión directa, más de 10.000 millones de euros en el ejercicio 2013, se exige que las declaraciones de gastos que presentan los beneficiarios de las subvenciones vayan acompañadas de un certificado de auditoría emitido por un auditor privado cuando la contribución europea sea superior a 375.000 euros. Este instrumento de control forma parte de las verificaciones *ex-ante* de la Comisión Europea<sup>25</sup>.
- en lo que se refiere a las auditorías *ex-post* ordenadas por la Comisión Europea en el ámbito de los programas marco de investigación, más de un 70% de las mismas son subcontratadas por la Comisión Europea a firmas de auditoría privada<sup>26</sup>.

Cabe hacer ya una importante consideración sobre estos dos modelos de participación de los auditores privados en las labores de control interno y verificación *ex-post* de programas financiados con fondos europeos. Mientras que en lo relativo a las auditorías *ex-post* subcontratadas por la Comisión Europea, la opinión del Tribunal de Cuentas Europeo sobre su efectividad, aunque con algunas salvedades, es satisfactoria<sup>27</sup>, no cabe



<sup>24</sup>Artículo 287 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: "1. El Tribunal de Cuentas examinará las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de la Unión. Examinará también las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de cualquier órgano u organismo creado por la Unión en la medida en que el acto constitutivo de dicho órgano u organismo no excluya dicho examen. 2. El Tribunal de Cuentas examinará la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos y garantizará una buena gestión financiera. Al hacerlo, informará, en particular, de cualquier caso de irregularidad."

<sup>25</sup>En los convenios de subvención de investigación se establecen las condiciones en virtud de las cuales las declaraciones de gastos de los beneficiarios deben acompañarse de un certificado expedido por un auditor independiente. Los beneficiarios de los programas marcos de investigación deben presentar un certificado de auditoría cuando su contribución europea sea superior a los 375 000 euros. El auditor independiente debe certificar que los costes declarados por los beneficiarios cumplen los criterios de subvencionabilidad establecidos en el convenio de subvención.

<sup>26</sup>En el ejercicio 2010, más del 70% de las 1.835 auditorías *ex-post* de la Comisión Europea sobre los programas marco de investigación fueron realizadas por firmas de auditoría privada. Informe Anual del Tribunal de Cuentas Europeo para el ejercicio 2010, párrafo 6.33. [http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/AR10/AR10\\_ES.PDF](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/AR10/AR10_ES.PDF)

decir lo mismo sobre los certificados de auditoría. Estos últimos presentan todavía limitaciones importantes sobre su efectividad, que hacen de éste instrumento de control interno un elemento todavía insuficiente para garantizar la fiabilidad de las declaraciones de gastos que presentan los beneficiarios de las subvenciones. En el ejercicio 2012 el Tribunal de Cuentas Europeo realizó una comparación entre el resultado de su fiscalización y el resultado de los certificados de auditoría emitidos por los auditores privados. Sobre una muestra de 29 certificados de auditoría examinados, el Tribunal constató que 9 de ellos presentaban porcentajes de error significativos que no habían sido detectados por los auditores privados. Esto lleva al Tribunal de Cuentas Europeo a calificar este instrumento de control interno como solo parcialmente eficaz<sup>28</sup>.

La razones por las cuales las auditorías *ex-post* realizadas por los auditores privados por encargo de la Comisión son evaluadas como satisfactorias, mientras que los certificados de auditoría, también emitidos por auditores privados, no gozan de igual apreciación, son variadas. Podríamos citar desde la falta de preparación específica del auditor privado para realizar algunas auditorías de cumplimiento de programas determinados del sector público, factor que tiene mayor incidencia en los certificados de auditoría, al ser emitidos por un número mucho mayor de auditores que en ocasiones no han adquirido todavía la especialización necesaria, hasta la ausencia de un control de calidad sistemático sobre la calidad de los certificados de auditoría, control que si tienen sin embargo los auditorías *ex-post* realizadas por encargo de la Comisión. Estas últimas son por lo general objeto de una revisión previa a su finalización por la propia Comisión Europea, elemento éste que garantiza su calidad y por tanto su fiabilidad. Recordemos que los certificados de auditoría son un instrumento de control *ex-ante* mientras que las auditorías *ex-post*, realizadas por encargo de la Comisión, son como su propio nombre indica, un instrumento de control interno de verificación posterior a la declaración final del gasto. El Tribunal de Cuentas Europeo ha señalado en múltiples ocasiones que las auditorías *ex-post* realizadas por la Comisión, o por firmas de auditoría contratadas por la Comisión, representa un elemento decisivo de los siste-

mas de control y supervisión con que cuentan los programas marco de investigación. Sus conclusiones constituyen una contribución esencial a las declaraciones anuales de las direcciones generales sobre la regularidad de las operaciones, y constituyen la base de la recuperación de los fondos de la U.E. indebidamente pagados en el programa marco correspondiente<sup>29</sup>.

En las áreas de gestión compartida del presupuesto europeo (Fondo Europeo de Desarrollo Regional, Fondo Social Europeo, Fondo de Cohesión, Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural y Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca), donde la gestión de los fondos es realizada principalmente por los estados miembros, los Reglamentos que regulan dichos fondos imponen a los estados miembros unos requisitos mínimos de auditoría, que se traducen en la obligación de auditar un número mínimo de proyectos, con visita directa al beneficiario incluida<sup>30</sup>. En base a estos reglamentos, los Estados miembros deben cumplir las obligaciones de gestión, control y auditoría y asumir las responsabilidades que de ellas se deriven, establecidas en las normas sobre gestión compartida establecidas del Reglamento (U.E.) No 182/2011 por el que se establecen las normas y los principios generales relativos a las modalidades de control por parte de los Estados miembros, así como en el Reglamento Financiero de la U.E. y en las normas específicas de cada Fondo. En el cumplimiento de dichas disposiciones, es también una práctica habitual que las autoridades de auditoría en los estados miembros recurran a la colaboración de los auditores privados para lograr el requisito del mínimo de auditorías que a nivel de beneficiario final deben realizarse.

Por último tenemos el área de gestión descentralizada del presupuesto comunitario, aquella realizada por organismos europeos jurídicamente independientes, principalmente por las agencias europeas y las empresas comunes europeas de participación público-privadas. En este área la colaboración de las firmas de auditoría privada también representa un instrumento clave en el control interno establecido por los órganos gestores para garantizar la legalidad y regularidad de las operaciones en la ejecución de sus presupuestos. En efecto, al menos dos de las diez agencias europeas que conceden subvenciones con cargo directamente a sus propios pre-

<sup>27</sup>En 2012 el Tribunal examinó en profundidad una muestra de treinta expedientes de auditorías *ex-post* para verificar la calidad de la documentación de auditoría, la compatibilidad en la metodología adoptada y la presentación de la información a la Comisión. Si bien el Tribunal detectó insuficiencias en el ámbito de la documentación de auditoría y en la metodología de auditoría aplicada por los auditores externos, consideró que la información presentada era satisfactoria. Párrafo 8.28 del Informe Anual del Tribunal de Cuentas para el ejercicio 2010. [http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/AR11/AR11\\_ES.PDF](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/AR11/AR11_ES.PDF)

<sup>28</sup>Párrafo 8.27 del informe anual del Tribunal de Cuentas Europeo para el ejercicio 2012.

[http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/AR12/AR12\\_ES.pdf](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/AR12/AR12_ES.pdf)

<sup>29</sup>Párrafo 8.28 del informe anual del Tribunal de Cuentas Europeo para el ejercicio 2012.

<sup>30</sup>Véase el REGLAMENTO (UE) No 1303/2013 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 17 de diciembre de 2013 por el que se establecen disposiciones comunes relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo, al Fondo de Cohesión, al Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural y al Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca.

supuestos, y la mayor parte de las empresas comunes europeas de participación público-privada, tienen externalizadas la auditorías *ex-post* sobre las subvenciones concedidas con cargo a sus presupuestos.

Todas estas importantes colaboraciones del auditor privado en la auditoría de los fondos europeos han tenido hasta la fecha dos características fundamentales: la primera es que han sido trabajos realizados bien por encargo de la Comisión Europea o de los propios organismos europeos descentralizados cuando de gestión directa o descentralizada se trata, o bien por las distintas administraciones de los estados miembros, en el caso de áreas de gestión compartida; la segunda característica es que en la gran mayoría de los casos han sido trabajos de auditoría de cumplimiento, dirigidas a verificar la conformidad de los gastos subvencionados con cargo al presupuesto comunitario con los requisitos que los reglamentos y los programas específicos de cada subvención establecen. Esta contratación de trabajos de auditoría de cumplimiento en el ámbito del presupuesto de la UE, realizados para el sector público por auditores privados, ha estado por regla general limitada al control interno, siéndole de aplicación las normas internacionales de auditoría sobre procedimientos acordados y servicios relacionados<sup>31</sup>, así como la de compromisos de auditoría con propósito especial<sup>32</sup>. También les son de aplicación las normas de la INTOSAI sobre Auditorías de estados financieros elaborados de acuerdo con un marco con finalidades especiales<sup>33</sup> y las de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros<sup>34</sup>.

A continuación vamos a abordar las novedades que el nuevo Reglamento Financiero de la U.E. ha introducido en la auditoría de los organismos descentralizados de la Unión Europea, donde las dos características antes citadas, la de tratarse solo de auditorías de cumplimiento, y de la limitarse al control interno, han sido ampliamente superadas. El legislador ha introducido nuevas funciones para el auditor privado, que van a ser de especial importancia en la colaboración con el órgano de control externo de la Unión Europea, asignando a los auditores privados la realización de trabajos de auditoría que hasta la fecha eran realizados por el Tribunal de Cuentas Europeo.

## 5. IMPORTANTE NOVEDAD EN LA AUDITORÍA DE LAS AGENCIAS PÚBLICAS EUROPEAS Y DE LAS EMPRESAS COMUNES EUROPEAS DE PARTICIPACIÓN PÚBLICO-PRIVADAS

La novedad que incorpora el nuevo reglamento financiero de la Unión Europea en cuanto a la auditoría de los

organismos descentralizados de la UE se refiere, es que por primera vez determina que la auditoría de las cuentas anuales de estos organismos comunitarios, que engloba a las agencias de la Unión Europea, y a las empresas comunes europeas de participación público-privada, podrá ser realizada por un auditor privado o firma de auditoría privada. Sobre estos últimos organismos, las empresas comunes europeas, el reglamento también prevé que la auditoría de cumplimiento, la dirigida a verificar la legalidad y regularidad de las operaciones subyacentes a la ejecución de sus presupuestos, pueda ser también llevada a cabo por una firma de auditoría privada.

En efecto, el artículo 208 del nuevo reglamento financiero de la Unión Europea, en lo que a las agencias europeas se refiere, establece en su punto 4: “Un auditor externo independiente comprobará que las cuentas anuales de cada uno de los organismos a que se refiere el apartado 1\* (agencias y otros organismos descentralizados), representan adecuadamente los ingresos, los gastos y la situación financiera del organismo correspondiente antes de la consolidación en las cuentas definitivas de la Comisión”.

Esta función ha estado atribuida hasta ahora al Tribunal de Cuentas Europeo, que recordemos, tiene el mandato según el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea de auditar todos los organismos creados por la Unión Europea a no ser que sus actos constitutivos dispongan otra cosa. Cabe entonces preguntarse cual va a ser a partir de ahora el papel del Tribunal de Cuentas Europeo como auditor externo de estos entes, y como ha resuelto el legislador el problema que podría darse entre el texto del nuevo Reglamento Financiero de la U.E. y el mandato del Tribunal de Cuentas Europeo según el Tratado de Funcionamiento de la U.E. Pues bien, el mandato del Tribunal de Cuentas no ha sido modificado, pero si su forma de llevarlo a cabo. Continúa diciendo el artículo 208.4 que... “a menos que se disponga otra cosa en el acto de base..., el Tribunal de Cuentas tomará en consideración el trabajo de auditoría realizado por el auditor externo independiente y las medidas adoptadas para dar respuesta a las conclusiones del auditor.” ¿Debe interpretarse el contenido de este artículo como una limitación de las competencias del Tribunal de Cuentas Europeo? en principio parece que no, sino que ha de entenderse que esta última disposición se ha establecido al objeto de facilitar al Tribunal de Cuentas Europeo la información necesaria de cara a la preparación del informe anual específico sobre la fiabilidad

<sup>31</sup> Norma internacional 4400 sobre Encargos para Realizar Procedimientos Acordados y 4410 sobre Servicios Relacionados

<sup>32</sup> Norma internacional 800 sobre Compromisos de Auditoría con Propósito Especial.

<sup>33</sup> ISSAI 1810 - Auditorías de Estados Financieros elaborados de acuerdo con un marco con finalidades especiales.

<sup>34</sup> ISSAI 4200 - Auditorías de Cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros.



de las cuentas y sobre la legalidad y regularidad de las operaciones subyacentes de todos los organismos a que se refiere el artículo 208, que todos los años ha de emitir por imperativo del tratado, y para cuya elaboración tendrá en cuenta el resultado de las auditorías sobre las cuentas realizadas por los auditores privados.

En este sentido dispone también el Reglamento Financiero Marco<sup>35</sup> para los organismos a los que se refiere el artículo 208 del nuevo Reglamento Financiero de la UE (Agencias Europeas) cual será la tarea del auditor externo y la del Tribunal de Cuentas Europeo, al establecer en su artículo 107 (Control externo) que: "1. Un auditor externo independiente comprobará que las cuentas anuales del organismo de la Unión reflejan adecuadamente los ingresos, los gastos y la situación financiera del organismo de la Unión antes de la consolidación en sus cuentas definitivas. Salvo que se disponga otra cosa en el acto constitutivo, el Tribunal de Cuentas elaborará un informe anual específico sobre el organismo de la Unión, de conformidad con los requisitos del artículo 287, apartado 1, del TFUE. En la elaboración del informe a que se refiere el párrafo segundo, el Tribunal tomará en consideración el trabajo de auditoría realizado por el auditor externo independiente a que se refiere el párrafo primero y las medidas tomadas en respuesta a sus constataciones."

Más lejos como adelantábamos va el Artículo 209 del nuevo Reglamento Financiero de la Unión Europea, referido a las empresas comunes europeas de participación

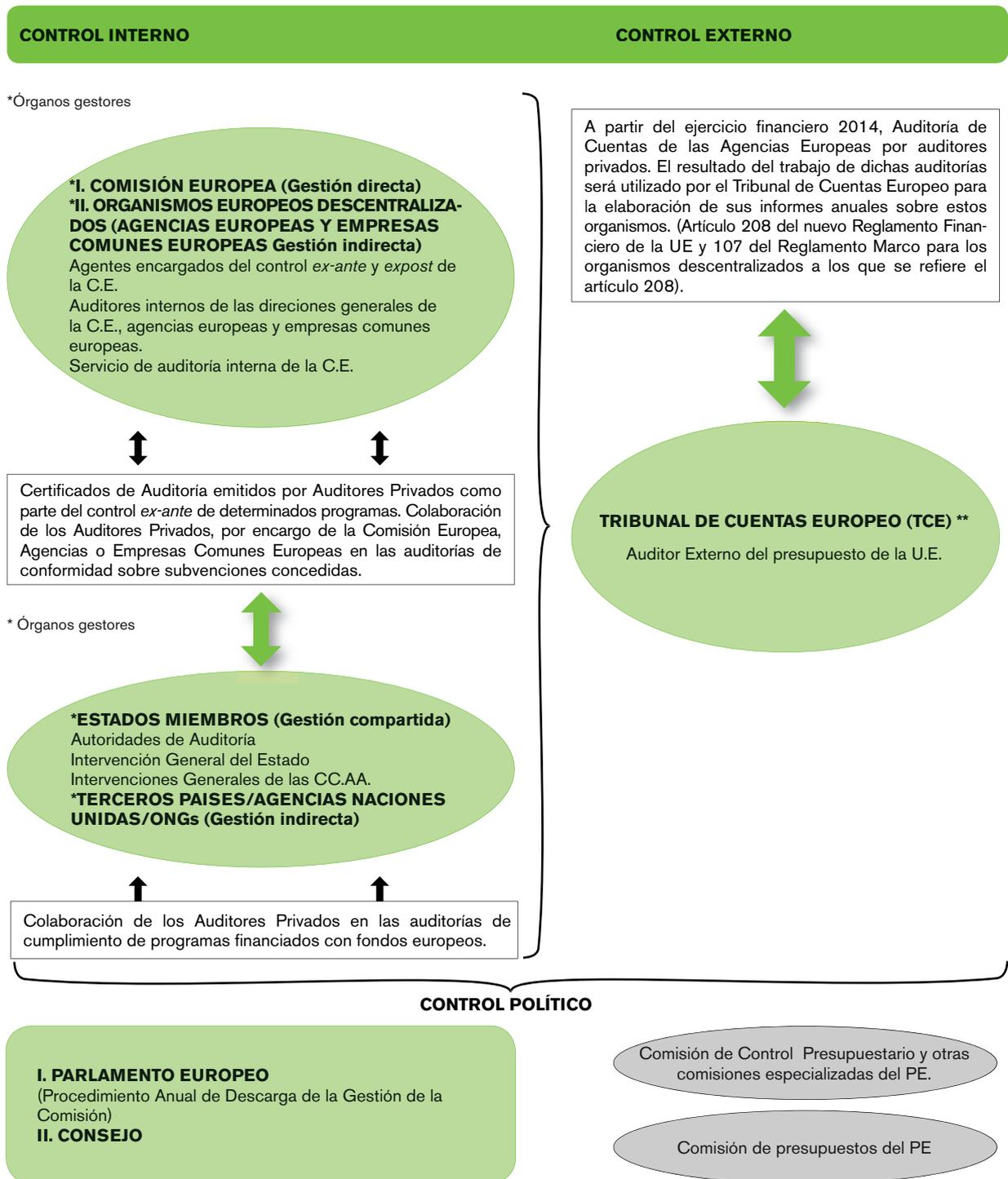
público-privada, hasta ahora competencia exclusiva del Tribunal de Cuentas Europeo. Este artículo otorga a la Comisión Europea la facultad de adoptar un reglamento financiero tipo para estos organismos comunitarios<sup>36</sup>, el cual fue adoptado en septiembre de 2013. El artículo 46 del Reglamento financiero tipo de la Comisión Europea para estas entidades establece que tanto la auditoría de las cuentas, así como la auditoría de legalidad y regularidad en la ejecución del presupuesto de estas entidades, serán realizadas por una firma de auditoría independiente: "los organismos de colaboración público-privada serán sometidos a una auditoría externa independiente, que será realizada por un organismo de auditoría independiente siguiendo normas de auditoría adoptadas a nivel internacional. El dictamen del auditor externo determinará si las cuentas ofrecen una imagen veraz y fiel, si los sistemas de control establecidos funcionan correctamente y si las operaciones correspondientes son legales y regulares". Para que se aplique esta disposición es necesario que los actos constitutivos de estos organismos descentralizados de la Unión Europea recojan de forma explícita que la auditoría será realizada por un organismo de auditoría independiente, que puede referirse a una firma de auditoría privada, y no por el Tribunal de Cuentas Europeo. Esta posibilidad todavía no se ha dado en ninguno de los organismos europeos de este tipo ya existentes, pero podría darse en el futuro. Veamos a continuación como queda el marco de control sobre el presupuesto de la U.E.:

<sup>35</sup>Reglamento delegado de la UE (Comisión Europea) de 30 de Septiembre de 2013 sobre el Reglamento financiero marco de los organismos a que se refiere el artículo 208 del Reglamento (UE, Euratom) nº 966/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo.

<sup>36</sup>Reglamento Delegado (UE) No 110/2014 DE LA COMISIÓN de 30 de septiembre de 2013 sobre el Reglamento Financiero tipo para los organismos de las colaboraciones público-privadas al que se hace referencia en el artículo 209 del Reglamento (UE, Euratom) no 966/2012.

**MARCO GENERAL DE CONTROL SOBRE EL PRESUPUESTO DE LA U.E.**

Cuadro 2. Fuente: elaboración propia



\*\*En los Estados Miembros el control por parte del Tribunal de Cuentas Europeo se realiza en colaboración con las Instituciones Nacionales de Control, en el caso de España con el Tribunal de Cuentas de España (Art. 287.3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea). Los Órganos de Control Externos de las CC.AA. también pueden participar en las misiones de control del Tribunal de Cuentas Europeo como observadores. Tanto el Tribunal de Cuentas de España como los Órganos de Control Externos de las CC.AA pueden realizar auditorías respecto a programas co-financiados con fondos europeos en la medida que los presupuestos sujetos a su ámbito de control participan en la co-financiación de los programas.

## 6. REGULACIÓN Y SUPERVISIÓN DE LA NUEVA ACTIVIDAD DE LOS AUDITORES PRIVADOS EN LA AUDITORÍA DE LAS CUENTAS DE LOS ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS DE LA UE.

Sin duda es ésta una de las cuestiones que más interrogantes suscita. En efecto, si tomamos como punto de partida la naturaleza de las actividades referidas, es decir, la auditoría de las cuentas de entes públicos, sujetos a un marco regulatorio público, pero auditados por profesionales de la auditoría privada, en seguida surgen cuestiones importantes tanto en cuanto al marco aplicable a esta actividad, como a quien debe corresponder la supervisión sus actuaciones.

La única referencia sobre esta cuestión en el nuevo Reglamento Financiero de la Unión Europea la encontramos en el artículo 60, que establece que “...las personas y entidades en las que se hayan delegado competencias de ejecución del presupuesto de la Unión Europea (agencias y empresas comunes europeas entre otros organismos) .....c) se someterán a una auditoría externa independiente, efectuada de conformidad con normas de auditoría internacionalmente aceptadas por un servicio de auditoría funcionalmente independiente de la persona o entidad de que se trate”;

Se puede apreciar de esta forma que, aparte de la referencia al seguimiento de las normas internacionales de auditoría, ninguna otra referencia a la ejecución de estos trabajos aparece en el nuevo Reglamento Financiero de la UE, y tampoco en los Reglamentos delegados sobre las agencias europeas y las empresas comunes europeas. Tampoco en relación a la supervisión de la calidad de estos trabajos de auditoría a excepción de la referencia que hace el legislador al Tribunal de Cuentas Europeo en el artículo 208.4 antes mencionado del Reglamento Financiero de la U.E., y en el artículo 107.1 del Reglamento Financiero Marco para los organismos a que se refiere el artículo 208 cuando establecen que... “el Tribunal de Cuentas Europeo tomará en consideración el trabajo de auditoría realizado por el auditor externo independiente para la preparación de su informe anual sobre estos organismos”.

A falta de mayor desarrollo reglamentario, se hace necesario precisar qué marco de supervisión deberá aplicarse a la firma de auditoría privada en la realización de estos trabajos de auditoría. Este desarrollo podrá hacerse en las normas de implementación de los reglamentos financieros, y en todo caso en los pliegos de condiciones de los

concursos para la selección de las empresas que llevarán a cabo estos trabajos, así como en los propios contratos que se celebren para su ejecución, donde se establezcan los términos de referencia de los mismos.

Veamos a continuación las principales especificaciones que deberán contener los pliegos de condiciones de los concursos que se celebren en relación a la contratación de servicios de auditoría:

### Objeto de los servicios de auditoría a contratar.

En cuanto al objeto de los trabajos, éste habrá de referirse a la realización de la auditoría financiera de las cuentas provisionales y finales de estos organismos, que comprenden los estados financieros, así como los informes de implementación del presupuesto.

### Normas de contabilidad y de auditoría aplicables.

En cuanto a las normas de contabilidad, la formulación de las cuentas de estos organismos está sujeta al Reglamento Financiero de la U.E., a los reglamentos marco adoptados por la Comisión Europea en aplicación de lo dispuesto en el artículo 208 del Reglamento Financiero de la UE, a los propios reglamentos financieros de estos organismos en su caso, a las normas contables adoptadas por el Contable de la Comisión Europea, y por último, a las normas internacionales de contabilidad para el sector público<sup>37</sup>, así como a estándares internacionales de información financiera<sup>38</sup>, siempre que no sean contrarias a los reglamentos anteriores.

En cuanto a las normas aplicables a la auditoría, los pliegos de condiciones han de establecer, al igual que lo hace el Reglamento Financiero de la UE, que la auditoría se llevará a cabo según lo dispuesto en las Normas Internacionales de Auditoría, en referencia tanto a las normas de la IFAC como de la INTOSAI.

### Disposiciones de control de calidad aplicables.

En cuanto a la supervisión de los trabajos, al igual que ya ha sido previsto con anterioridad en otros concursos para la celebración de contratos de prestación de servicios de auditoría a la Comisión Europea<sup>39</sup>, deberán estar sujetos a las siguientes disposiciones:

- el trabajo de auditoría estará sujeto al marco internacional la IFAC y a los estándares de control de calidad (ISCQs<sup>40</sup>), incluyendo las normas sobre utilización del trabajo de otros auditores<sup>41</sup>.
- la firma de auditoría estará sujeta al código ético de la profesión<sup>42</sup>

<sup>37</sup>International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).

<sup>38</sup>International Financial Reporting Standards (IFRS).

<sup>39</sup>Véanse las especificaciones del Concurso público de la Comisión Europea para la contratación de servicios de auditoría BUDG/11/PO/03 Diario Oficial 2011/S 141-233378 de 26/07/2011.

<sup>40</sup>International Standard on Quality Control (ISQC).

<sup>41</sup>NIA 600 e ISSAI 1600.

<sup>42</sup>Code of Ethics for professional Accountants de la Federación Internacionales de expertos contables (IFAC).



- en la aplicación práctica de estas disposiciones, se debe establecer de manera expresa que los papeles de trabajo del auditor, deberán ser revisados por el socio de la firma de auditoría con el fin de asegurar que contienen suficiente información sobre el trabajo de auditoría realizado, así como sobre la fiabilidad de sus resultados.

Por último habrán de establecerse, y este punto tiene especial relevancia para garantizar la eficacia del nuevo modelo, una serie de prerrogativas en favor del Tribunal de Cuentas Europeo, usuario en primera instancia del resultado de estos trabajos:

- el Tribunal de Cuentas Europeo deberá tener acceso a los papeles de trabajo de auditoría.
- el Tribunal de Cuentas Europeo deberá poder participar de forma directa en la discusión de las observaciones de auditoría que tengan lugar entre la firma de auditoría y el organismo europeo descentralizado.
- el Tribunal de Cuentas Europeo deberá ser informado de cualquier ajuste que se lleve a cabo sobre las cuentas provisionales de la entidad.

Las citadas facultades de supervisión en favor del Tribunal de Cuentas Europeo son sin duda de vital importancia. Solo así se podrá dar respuesta a lo dispuesto en el artículo 208.4 del nuevo Reglamento Financiero de la U.E. y en el artículo 107 del Reglamento Financiero marco<sup>43</sup> para los organismos a que se refiere el citado artículo 208, ya citados, que disponen que “el Tribunal de Cuentas elaborará un informe anual específico sobre estos organismos, para lo cual tomará en consideración el trabajo de auditoría realizado por el auditor externo independiente y las medidas tomadas en respuesta a sus constataciones.”

#### **Entrada en vigor del nuevo modelo de auditoría de los organismos descentralizados de la U.E.**

En cuanto a las entidades a las que hace referencia el artículo 208 (las denominadas agencias europeas, y dos de las empresas comunes europeas<sup>44</sup>), estas serán ya objeto de una auditoría financiera de sus cuentas, realizada por firmas de auditoría privadas, desde el ejercicio financiero 2014. El Tribunal de Cuentas Europeo seguirá emitiendo su informe anual sobre las mismas, con una declaración de fiabilidad sobre los estados financieros de estas entidades, que tomará como base el resultado del trabajo realizado por los auditores privados. Junto a la declaración de fiabilidad sobre las cuentas, el Tribunal de Cuentas Europeo continuará emitiendo la declaración de legalidad y regularidad sobre la ejecución del presupuesto de estos organismos.

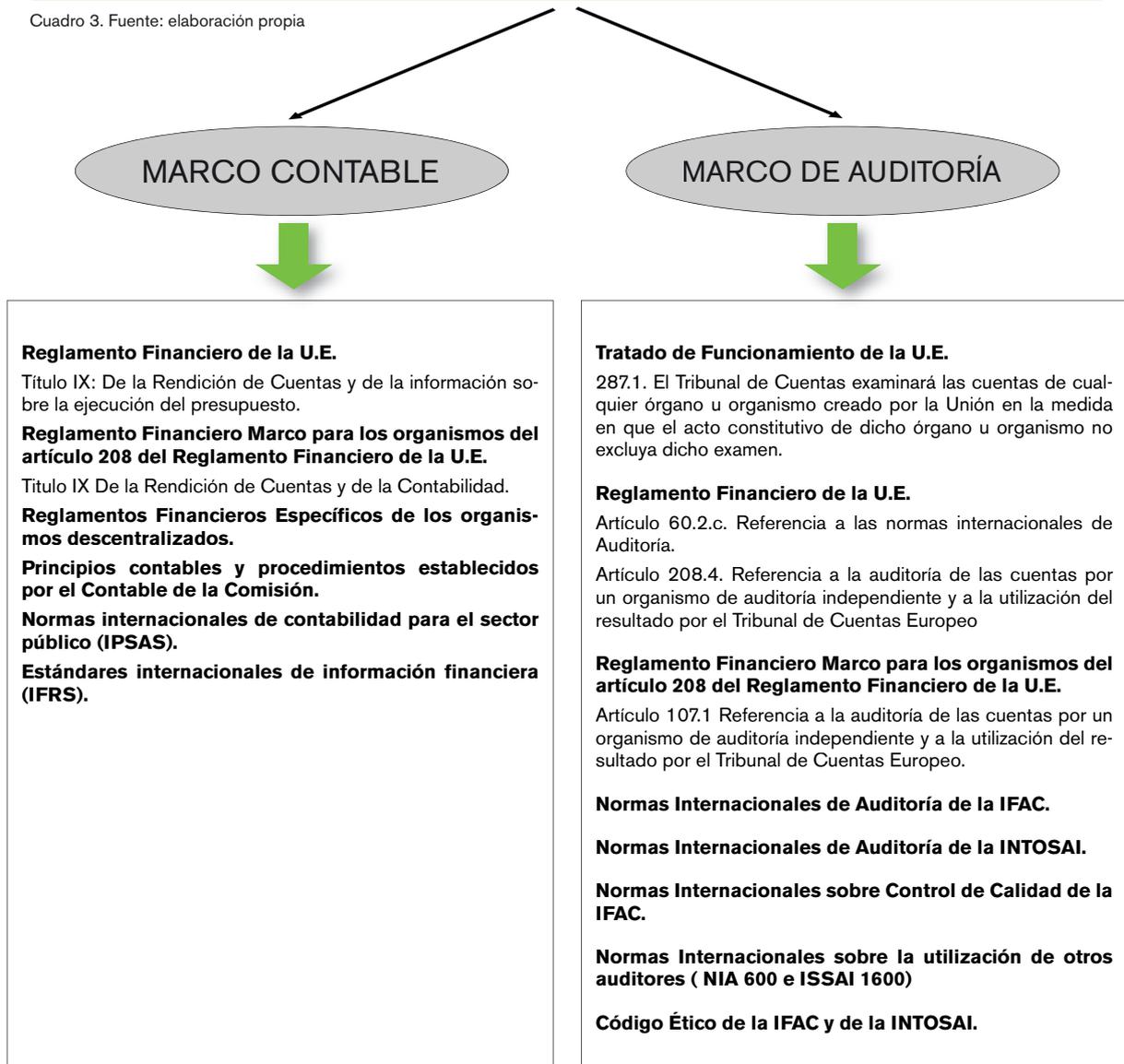
En cuanto a los organismos descentralizados a que se refiere el artículo 209 del nuevo Reglamento Financiero de la U.E., las empresas comunes europeas de participación público-privada, todavía no se ha constituido ningún organismo de este tipo en cuyos actos de base se establezca que la auditoría será realizada por una firma de auditoría privada y no por el Tribunal de Cuentas Europeo, aunque como hemos visto, esta posibilidad podrá darse en el futuro si así lo establecieran sus actos constitutivos. Por el momento, las empresas comunes europeas de participación público-privadas que se encuadran dentro del artículo 209 del nuevo Reglamento Financiero de la U.E., siguen contando con el mismo marco de auditoría que en el pasado, esto es, el Tribunal de Cuentas Europeo sigue realizando la auditoría de las cuentas de estos organismos junto a la auditoría de legalidad y regularidad.

<sup>43</sup>Reglamento Delegado (UE) No 1271/2013 de la comisión 30 de septiembre de 2013 relativo al Reglamento Financiero marco de los organismos a que se refiere el artículo 208 del Reglamento (UE, Euratom) no 966/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo.

<sup>44</sup>Empresa Común Europea SESAR y Empresa Común Europea para el ITER y el desarrollo de la energía de fusión.

**NORMAS CONTABLES Y DE AUDITORÍA DE CUENTAS APLICABLES A LOS ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS REFERIDOS EN EL ARTÍCULO 208 DEL NUEVO REGLAMENTO FINANCIERO DE LA U.E.**

Cuadro 3. Fuente: elaboración propia



**7. CONCLUSIONES**

La colaboración de los auditores privados en las funciones de auditoría del sector público es una práctica cada vez más extendida. El tamaño y complejidad del sector público, la necesidad de los órganos de control interno e externo de ofrecer mayores y más precisas garantías de fiabilidad de las cuentas y de la gestión de los entes y programas sometidos a su ámbito de supervisión, y las limitaciones de recursos de los órganos de control, han hecho de esta colaboración un recurso cada vez más necesario.

En el ámbito del control sobre la gestión del presupuesto de la Unión Europea, la colaboración de los auditores privados ha venido siendo desde hace años una práctica común, si bien esta colaboración ha estado principalmente circunscrita a las auditorías de cumplimiento o conformidad, dentro del ámbito del control interno.

El nuevo Reglamento Financiero de la Unión Europea aprobado en Octubre de 2012 ha introducido importantes novedades en la colaboración de los auditores privados en la auditoría del sector público, y más concretamente en la auditoría de los organismos europeos

descentralizados a los que se refieren los artículos 208 y 209 del citado reglamento, las Agencias Europeas y las Empresas Comunes Europeas de participación público-privadas. Por primera vez se establece para estos organismos que la auditoría de sus cuentas sea realizada por firmas de auditoría privada. Para garantizar la eficiencia del nuevo modelo, debe establecerse que el Tribunal de Cuentas Europeo pueda supervisar la calidad de las auditorías realizadas por los auditores privados en aplicación de los citados artículos, para poder tener garantías sobre el resultado de estos trabajos a la hora de emitir su informe anual sobre las cuentas de estos organismos de la Unión Europea. Para ello el Tribunal de Cuentas Europeo deberá tener acceso a los papeles de trabajo de los auditores privados en el desempeño de estas funciones, y participar de forma directa en la discusión de las observaciones de auditoría que tengan lugar entre la firma de auditoría y el organismo europeo descentralizado.

El artículo 209 del nuevo Reglamento Financiero de la U.E. va todavía más lejos en las posibilidades de colaboración del auditor privado en las funciones de control externo de organismos públicos europeos, en concreto sobre las Empresas Europeas Comunes de participación público-privadas, al abrir la puerta a que tanto la auditoría de las cuentas, como la auditoría externa de cumplimiento, sea realizada por una firma de auditoría privada. Esta posibilidad no se ha aplicado todavía.

**Elementos importantes a tener en cuenta a juicio del autor para garantizar la efectividad del modelo.**

La experiencia acumulada en la auditoría de subvenciones europeas dentro del ámbito de la colaboración del auditor privado con los órganos de control público permite ya extraer una serie de conclusiones, que deberán ser tenidas en cuenta a la hora de poner en práctica este nuevo modelo aplicable a la auditoría de las cuentas de los organismos descentralizados.

1. La colaboración del auditor privado con los órganos de control públicos es más eficiente cuando el primero es dotado de un conjunto de instrucciones precisas sobre cual es el cometido del encargo de auditoría, cuales son los procedimientos de auditoría a aplicar, y cual es el modelo de informe en el que deberá dejar constancia de los procedimientos de auditorías aplicados, y de las observaciones detectadas. Esta conclusión es una constatación que se ha hecho evidente, entre otras áreas, en los encargos de auditoría relacionados con los fondos europeos de investigación, los denominados programas marco de investigación promovidos por a Unión Euro-

pea. En estos fondos la colaboración del auditor privado está muy extendida, ya que por un lado, la mayoría de las auditorías que realiza la Comisión Europea sobre estos fondos son realizadas por firmas de auditoría privadas, y por otro, las subvenciones que superen un cierto importe, han de ir acompañadas de un certificado de auditoría emitido por un auditor privado. La eficacia de estas auditorías ha ido aumentando a medida que al auditor privado se le ha ido dotando de una marco de instrucciones más preciso sobre el cometido de su trabajo.

2. La colaboración del auditor privado es más eficiente cuando su labor es supervisada por el órgano de control público. Tanto la Comisión Europea como el Tribunal de Cuentas Europeo tienen constatado que la supervisión por el órgano de control público incrementa de forma muy importante la calidad de los trabajos, y que por el contrario, la no supervisión, tiene un efecto muy palpable en la fiabilidad que la calidad de las auditorías ofrecen. Este aspecto es especialmente evidente en los Certificados de Auditoría que acompañan a las declaraciones de gastos de subvenciones, en donde no existe una supervisión previa a la finalización del trabajo del auditor privado. El Tribunal de Cuentas Europeo se ha referido en varias ocasiones a sus limitaciones, con márgenes de mejora todavía muy importantes.

Podemos concluir, tal y como ha manifestado el Tribunal de Cuentas Europeo en más de una ocasión, afirmando que el recurso al trabajo de otros auditores es una práctica de auditoría aceptada. Las normas internacionales de auditoría y los procedimientos establecidos tanto por el Tribunal de Cuentas Europeo como por la Comisión Europea, deben permitir garantizar el entendimiento mutuo de los principios generales en la materia a fin de garantizar la fiabilidad de los resultados de estas auditorías realizadas por firmas de auditorías privadas. Uno de los riesgos principales es que el trabajo de auditoría realizado por los auditores privados no sea suficiente ni adecuado. Para reducir al mínimo este riesgo, las normas han de exigir que se lleven a cabo revisiones periódicas de la calidad de los métodos de trabajo y de los procedimientos de auditoría para garantizar plenamente la fiabilidad de los informes y constataciones de auditoría<sup>45</sup>.

Estas revisiones periódicas deberán siempre, en mi opinión, estar atribuidas a los órganos públicos de control externo e interno, poseedores en última instancia del conocimiento y de la independencia necesarias para garantizar la eficiencia de este modelo de colaboración.

<sup>45</sup>Véase el párrafo 6.34 del informe anual del Tribunal de Cuentas Europeo para el ejercicio 2011.